



REPUBBLICA DI SAN MARINO

DECRETO CONSILIARE 23 luglio 2015 n.115

**Noi Capitani Reggenti
la Serenissima Repubblica di San Marino**

*Visto il combinato disposto dell'articolo 5, comma 3, della Legge Costituzionale n.185/2005 e dell'articolo 11, comma 2, della Legge Qualificata n. 186/2005;
Vista la delibera del Consiglio Grande e Generale n.18 del 20 luglio 2015;
Valendo Ci delle Nostre Facoltà;
Promulghiamo e mandiamo a pubblicare:*

**RATIFICA DELLA CONVENZIONE MULTILATERALE DI MUTUA
ASSISTENZA AMMINISTRATIVA IN MATERIA FISCALE COME MODIFICATA
DAL PROTOCOLLO 2010 E "ALLEGATO A", CON RELATIVE RISERVE**

Articolo Unico

Piena ed intera esecuzione è data alla Convenzione Multilaterale di Mutua Assistenza Amministrativa in materia fiscale come modificata dal Protocollo 2010 firmato il 21 novembre 2013 e "Allegato A" (Allegato A), con relative riserve (Allegato B) a decorrere dall'entrata in vigore della Convenzione, in conformità a quanto disposto dall'articolo 28 della Convenzione medesima.

Dato dalla Nostra Residenza, addì 23 luglio 2015/1714 d.F.R

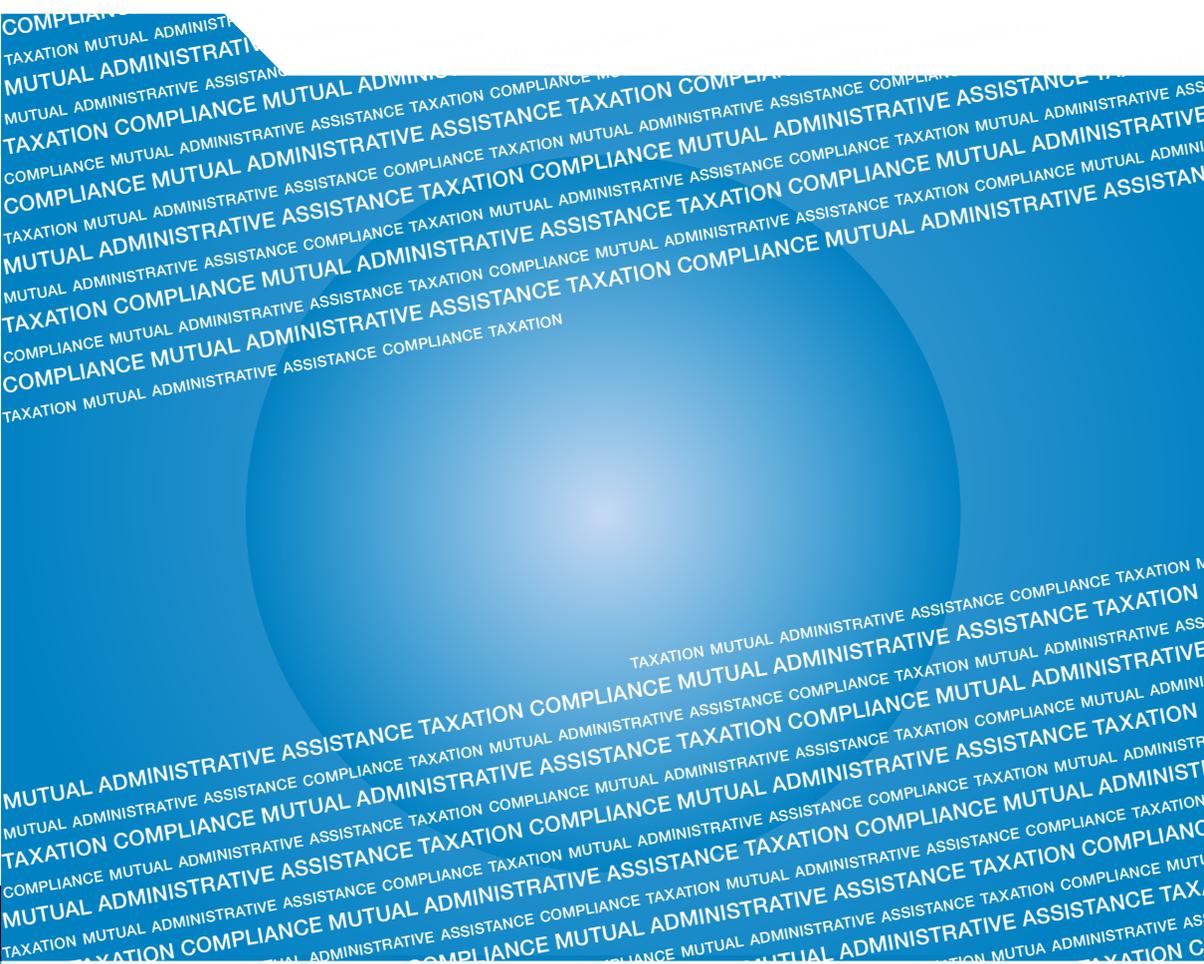
I CAPITANI REGGENTI
Andrea Belluzzi – Roberto Venturini

**IL SEGRETARIO DI STATO
PER GLI AFFARI INTERNI**
Gian Carlo Venturini



Convenzione Multilaterale sulla Mutua Assistenza Amministrativa in Materia Fiscale

COME MODIFICATA DAL PROTOCOLLO 2010



Convenzione Multilaterale sulla Mutua Assistenza Amministrativa in Materia Fiscale

COME MODIFICATA DAL PROTOCOLLO 2010



Il presente studio è stato pubblicato sotto la responsabilità del Segretario Generale dell'OCSE. Le opinioni formulate e gli argomenti trattati non riflettono necessariamente i punti di vista ufficiali dei Paesi membri dell'OCSE.

Il presente documento e qualsiasi mappa in esso contenuta sono senza pregiudizio dello statuto di qualsiasi territorio o della sovranità sul suddetto territorio, della delimitazione delle frontiere e dei confini internazionali e del nome di qualsiasi territorio, città o zona.

Si prega di citare sempre la presente pubblicazione come riportato qui sotto:

OECD e Consiglio d'Europa (2015), *Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, come modificata dal Protocollo 2010*, OECD Publishing.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202221-it>

ISBN 978-92-64-23420-8 (print)
ISBN 978-92-64-20222-1-it (PDF)

Titolo originale: OECD and Council of Europe (2011), *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, OECD Publishing.

La traduzione è stata curata dalla Sezione linguistica italiana dell'OCSE e rivista dal Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Finanze (Direzione Relazioni Internazionali).

I dati statistici per Israele sono forniti dalle competenti Autorità israeliane e sotto la loro responsabilità. L'uso di tali dati dall'OCSE è senza pregiudizio dello statuto delle Alture del Golan, di Gerusalemme Est e degli insediamenti israeliani in Cisgiordania ai sensi del diritto internazionale.

Gli errata corrige delle pubblicazioni dell'OCSE possono essere consultati sul sito: www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm.

© OECD 2015

Siete autorizzati a copiare, scaricare o stampare i contenuti OCSE per uso personale. Siete altresì autorizzati a usare estratti delle pubblicazioni, banche dati e prodotti multimediali dell'OCSE nei vostri documenti per presentazioni, blog, siti web e materiale didattico, a condizione che l'OCSE sia adeguatamente menzionata come fonte e detentrica del copyright. Tutte le richieste di pubblicazione per uso pubblico o commerciale e i diritti di traduzione devono essere trasmesse a rights@oecd.org. Le richieste di riproduzione di parte del materiale per uso pubblico o commerciale devono essere indirizzate direttamente al Copyright Clearance Center (CCC) all'indirizzo info@copyright.com o al *Centre français d'exploitation du droit de copie* (CFC) contact@cfcopies.com.

Prefazione

Oltre venticinque anni fa, l'OCSE e il Consiglio d'Europa hanno avviato congiuntamente un progetto ambizioso: l'elaborazione di una Convenzione multilaterale per facilitare la cooperazione amministrativa tra i nostri Paesi membri, al fine di lottare più efficacemente contro l'evasione fiscale internazionale e altre forme di inadempienza fiscale. Tale lavoro si è concluso nel mese di gennaio 1988 con l'apertura alla firma della Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale.

La data di oggi segna un nuovo e significativo punto di partenza per la Convenzione e per la campagna globale contro l'evasione fiscale poiché la Convenzione è aperta a tutti i Paesi e le sue disposizioni modificate per prendere in considerazione le moderne norme internazionali sullo scambio di informazioni in materia fiscale.

Dopo le modifiche, la Convenzione ha il potenziale per diventare il principale strumento globale per la cooperazione fiscale in tutti i Paesi del mondo. Si tratta dello strumento multilaterale più completo disponibile in questo campo. La Convenzione prevede non solo lo scambio di informazioni (con espresse disposizioni sullo scambio di informazioni su richiesta, spontaneo e automatico), ma anche l'assistenza al recupero e la notifica di documenti; essa, inoltre, può anche facilitare le verifiche congiunte. Questo tipo di cooperazione multilaterale può anche essere di aiuto alle imprese poiché riduce i costi dell'adesione agli obblighi fiscali e istituisce parità di trattamento.

La Convenzione non è solamente uno strumento prezioso per lottare contro l'evasione fiscale, ma può anche servire ad altri fini di contrasto come la lotta contro la corruzione e il riciclaggio.

Sebbene il suo campo d'applicazione sia abbastanza ampio, la Convenzione riconosce altresì che non tutti i Paesi sono interessati ad adottare tutte le forme di cooperazione consentite. Essa garantisce quindi la flessibilità necessaria per formulare riserve in alcuni campi (ad esempio, l'assistenza

al recupero delle imposte), che possono essere ritirate successivamente se il Paese lo desidera.

La cooperazione fiscale non sarebbe possibile senza garanzie adeguate per la tutela della riservatezza delle informazioni scambiate tra le Parti. In generale, i diritti e le garanzie a norma del diritto nazionale e internazionale restano applicabili e la Convenzione riconosce espressamente un certo numero di limiti all'obbligo di prestare assistenza, garantendo allo stesso tempo norme molto rigorose per la tutela dei dati personali dei contribuenti.

Un organo di coordinamento composto dalle autorità competenti delle Parti alla Convenzione vigila sulla sua attuazione. Tutti i Paesi che hanno aderito alla Convenzione partecipano all'organo di coordinamento su una base di parità e lavorano insieme per garantire un funzionamento efficace della Convenzione.

Venti Paesi hanno già firmato il Protocollo emendativo della Convenzione e altri Paesi seguiranno a breve: ciò è una chiara indicazione di quanto fossero urgenti le modifiche apportate alla Convenzione e del fatto che essa sia più pertinente che mai.

Le nostre due organizzazioni hanno cooperato in maniera esemplare e rapida per rispondere all'appello dei leader dei Paesi del G20 e dei nostri membri al fine di aggiornare la Convenzione e di metterla a disposizione di tutti i Paesi. In veste di Segretari generali di tali organizzazioni, incoraggiamo ora tutti i Paesi interessati alla lotta contro l'evasione fiscale transfrontaliera e desiderosi di assicurare il rispetto della loro legislazione fiscale ad aderire a questo strumento dalle molteplici sfaccettature.

1 giugno 2011



Thorbjørn Jagland
Segretario generale del Consiglio d'Europa



Angel Gurría
Segretario generale dell'OCSE

Indice

CONVENZIONE SULLA MUTUA ASSISTENZA AMMINISTRATIVA IN MATERIA FISCALE	9
Preambolo.....	9
Capitolo I – Ambito di applicazione della convenzione	11
Articolo 1 – Oggetto della Convenzione e persone considerate.....	11
Articolo 2 – Imposte considerate.....	11
Capitolo II – Definizioni generali	13
Articolo 3 – Definizioni.....	13
Capitolo III – Forme di assistenza	15
SEZIONE I – SCAMBIO DI INFORMAZIONI	15
Articolo 4 – Disposizioni generali.....	15
Articolo 5 – Scambio di informazioni su richiesta.....	15
Articolo 6 – Scambio automatico di informazioni.....	15
Articolo 7 – Scambio spontaneo di informazioni.....	16
Articolo 8 – Verifiche fiscali simultanee.....	16
Articolo 9 – Verifiche fiscali all’estero.....	16
Articolo 10 – Informazioni contraddittorie.....	17
SEZIONE II - ASSISTENZA AL RECUPERO	17
Articolo 11 – Recupero dei crediti di natura fiscale.....	17
Articolo 12 – Misure conservative.....	18
Articolo 13 – Documenti di accompagnamento della domanda.....	18
Articolo 14 – Termini.....	18
Articolo 15 – Privilegi.....	18
Articolo 16 – Proroga dei termini di pagamento.....	19
SEZIONE III – NOTIFICA DI DOCUMENTI	19
Articolo 17 – Notifica di documenti.....	19

Capitolo IV – Disposizioni comuni a tutte le forme di assistenza	20
Articolo 18 – Informazioni che lo Stato richiedente deve fornire.....	20
Articolo 19 – Cancellato.....	21
Articolo 20 – Risposta alla richiesta di assistenza.....	21
Articolo 21 – Tutela delle persone e limiti dell’obbligo di assistenza	21
Articolo 22 – Segretezza.....	22
Articolo 23 – Procedimenti.....	23
Capitolo V – Disposizioni speciali	24
Articolo 24 – Attuazione della Convenzione	24
Articolo 25 – Lingue.....	25
Articolo 26 – Spese.....	25
Capitolo VI – Disposizioni finali	26
Articolo 27 – Altri accordi o intese internazionali	26
Articolo 28 – Firma ed entrata in vigore della Convenzione	26
Articolo 29 – Applicazione territoriale della Convenzione.....	27
Articolo 30 – Riserve.....	28
Articolo 31 – Denuncia.....	29
Articolo 32 – Depositari e loro funzioni.....	29
TESTO DEL RAPPORTO ESPLICATIVO MODIFICATO RIGUARDANTE LA CONVENZIONE SULLA MUTUA ASSISTENZA AMMINISTRATIVA IN MATERIA FISCALE COME MODIFICATA DAL PROTOCOLLO	31
Introduzione.....	33
Commentario alle disposizioni della convenzione	35
Capitolo I – Campo d’applicazione della convenzione	35
Articolo 1 – Oggetto della Convenzione e soggetti considerati	35
Articolo 2 – Imposte considerate.....	38
Capitolo II – Definizioni generali	42
Articolo 3 – Definizioni	42
Capitolo III – Forme di assistenza	46
SEZIONE 1 – SCAMBIO DI INFORMAZIONI.....	46
Articolo 4 – Disposizioni generali.....	46
Articolo 5 – Scambio di informazioni su richiesta.....	49
Articolo 6 – Scambio automatico di informazioni	50
Articolo 7 – Scambio spontaneo di informazioni.....	52
Articolo 8 – Verifiche fiscali simultanee	53

Articolo 9 – Verifiche fiscali all'estero.....	55
Articolo 10 – Informazioni contraddittorie	58
SEZIONE II – ASSISTENZA AL RECUPERO.....	59
Articolo 11 – Recupero dei crediti di natura fiscale	61
Articolo 12 – Misure conservative	65
Articolo 13 – Documenti di accompagnamento della domanda.....	65
Articolo 14 – Termini	67
Articolo 15 – Privilegi	70
Articolo 16 – Proroga dei termini di pagamento	71
SEZIONE III – NOTIFICA DI DOCUMENTI.....	72
Articolo 17 – Notifica di documenti	72
Capitolo IV – Disposizioni comuni a tutte le forme di assistenza.....	75
Articolo 18 –Informazioni da fornire allo Stato richiedente	75
Articolo 19 – Possibilità di rifiuto di una richiesta.....	77
Articolo 20 – Risposta alla richiesta di assistenza.....	77
Articolo 21 – Tutela dei soggetti e limiti dell'obbligo di assistenza	78
Articolo 22 – Segretezza.....	89
Articolo 23 – Procedimenti.....	93
Capitolo V – Disposizioni speciali.....	97
Articolo 24 – Attuazione della Convenzione	97
Articolo 25 – Lingue.....	103
Articolo 26 – Spese.....	103
Capitolo VI – Disposizioni finali	105
Articolo 27 – Altri accordi o intese internazionali	105
Articolo 28 – Firma ed entrata in vigore della Convenzione	106
Articolo 29 – Applicazione territoriale della Convenzione.....	109
Articolo 30 – Riserve.....	112
Articolo 31 – Denuncia.....	112
Articolo 32 – Depositari e loro funzioni.....	112

CONVENZIONE SULLA MUTUA ASSISTENZA AMMINISTRATIVA IN MATERIA FISCALE

Testo modificato dalle disposizioni del Protocollo emendativo della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, entrato in vigore il 1° giugno 2011.

Preambolo

Gli Stati membri del Consiglio d'Europa e gli Stati membri dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economici (OCSE), firmatari della presente Convenzione;

Considerando che lo sviluppo della circolazione internazionale di persone, capitali, beni e servizi – di per sé positivo – ha aumentato le possibilità di evasione ed elusione fiscale necessitando in tal modo una crescente cooperazione tra le autorità fiscali;

Prendendo atto con soddisfazione di tutti gli sforzi effettuati nel corso degli ultimi anni, a livello bilaterale o multilaterale, per lottare contro l'evasione e l'elusione fiscale;

Considerando che occorre un coordinamento degli sforzi fra gli Stati per incoraggiare tutte le forme di assistenza amministrativa in materia fiscale, per le imposte di qualsivoglia natura, garantendo nel contempo un'adeguata tutela dei diritti dei contribuenti;

Riconoscendo che la cooperazione internazionale può svolgere un ruolo importante, facilitando la corretta determinazione degli obblighi tributari e assistendo il contribuente nella tutela dei propri diritti;

Considerando che i principi fondamentali in virtù dei quali ogni persona può esigere, per la determinazione dei propri diritti e obblighi, una procedura giuridica regolare devono essere riconosciuti come applicabili in materia fiscale in tutti gli Stati e che gli Stati dovrebbero sforzarsi di

proteggere i legittimi interessi dei contribuenti, fornendo loro in modo particolare un'adeguata protezione contro la discriminazione e la doppia imposizione;

Convinti pertanto che gli Stati devono adottare provvedimenti o fornire informazioni, tenendo conto della necessità di tutelare la riservatezza delle informazioni nonché degli strumenti internazionali relativi alla tutela della vita privata ed ai flussi di dati di carattere personale;

Considerando che si è sviluppato un nuovo ambiente di cooperazione e che è auspicabile che si renda disponibile uno strumento multilaterale per consentire al più ampio numero di Stati di trarre beneficio dal nuovo ambiente di cooperazione e allo stesso tempo di applicare i più elevati standard internazionali di cooperazione nel campo della fiscalità;

Desiderosi di concludere una Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale;

Hanno convenuto quanto segue:

Capitolo I – Ambito di applicazione della Convenzione

Articolo 1 – Oggetto della Convenzione e persone considerate

1. Fatte salve le disposizioni del capitolo IV, le Parti si forniscono reciprocamente assistenza amministrativa in materia fiscale. Tale assistenza include, se del caso, i provvedimenti adottati da organi giudiziari.
2. Tale assistenza amministrativa include:
 - a. lo scambio di informazioni, comprese le verifiche fiscali simultanee e la partecipazione a verifiche fiscali all'estero;
 - b. la riscossione dei crediti tributari, comprese le misure cautelative;
 - c. la notifica di documenti.
3. Una Parte fornirà assistenza amministrativa a prescindere dal fatto che la persona interessata sia residente o abbia la nazionalità di una Parte o di qualsiasi altro Stato.

Articolo 2 – Imposte considerate

1. La presente Convenzione si applica:
 - a. alle seguenti imposte:
 - i. imposte sul reddito o sugli utili;
 - ii. imposte sugli utili di capitale prelevate separatamente dall'imposta sul reddito o sugli utili;
 - iii. imposte sul patrimonio netto, prelevate per conto di una Parte; e
 - b. alle seguenti imposte:
 - i. imposte sul reddito, sugli utili, sugli utili di capitale o sul patrimonio netto prelevate per conto delle suddivisioni politiche o degli enti locali di una Parte,

- ii. contributi obbligatori di previdenza sociale dovuti alle amministrazioni pubbliche o agli istituti di previdenza sociale di diritto pubblico; e
- iii. imposte di altre categorie, ad eccezione dei dazi doganali, prelevati per conto di una Parte, e precisamente:
 - A. imposte sulle successioni e sulle donazioni,
 - B. imposte sui beni immobili,
 - C. imposte generali sui consumi, quali le imposte sul valore aggiunto o le imposte sulle vendite,
 - D. imposte specifiche su beni e servizi, quali le accise,
 - E. imposte sull'uso o sulla proprietà di veicoli a motore,
 - F. imposte sull'uso o sulla proprietà di beni mobili diversi dai veicoli a motore,
 - G. qualsiasi altra imposta;
- iv. imposte rientranti nelle categorie di cui al precedente punto iii, prelevate per conto delle suddivisioni politiche e degli enti locali di una Parte.

2. Le imposte attuali cui si applica la Convenzione sono elencate nell'Allegato A, nelle categorie di cui al paragrafo 1.

3. Le Parti notificheranno al Segretario Generale del Consiglio d'Europa o al Segretario Generale dell'OCSE (qui di seguito i "Depositari") qualsiasi modifica da apportare all'Allegato A risultante da una modifica dell'elenco di cui al paragrafo 2. Tale modifica avrà effetto a partire dal primo giorno del mese successivo alla scadenza di un periodo di tre mesi che decorre dalla data di ricevimento di tale notifica da parte del Depositario.

4. La Convenzione si applica, altresì, dal momento della loro introduzione, alle imposte di natura identica o sostanzialmente analoga stabilite in una Parte dopo l'entrata in vigore della Convenzione in relazione a detta Parte, in aggiunta alle imposte esistenti enumerate nell'Allegato A o in loro sostituzione; in tal caso, la Parte interessata notificherà a uno dei Depositari l'introduzione di dette imposte.

Capitolo II – Definizioni generali

Articolo 3 – Definizioni

1. Ai fini della presente Convenzione, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione:

- a. le espressioni “Stato richiedente” e “Stato interpellato” designano rispettivamente qualsiasi Parte richieda assistenza amministrativa in campo fiscale e qualsiasi Parte cui tale assistenza venga richiesta;
- b. il termine “imposta” designa qualsiasi imposta o contributo di previdenza sociale cui si applica la Convenzione in conformità all’articolo 2;
- c. l’espressione “credito d’imposta” designa qualsiasi ammontare d’imposta, nonché relativi interessi, sanzioni amministrative e costi inerenti al recupero, dovuti e non ancora pagati;
- d. l’espressione “autorità competente” designa le persone e le autorità elencate all’Allegato B;
- e. il termine “nazionali”, in relazione ad una Parte, designa:
 - i. tutte le persone fisiche che hanno la nazionalità di tale Parte, e
 - ii. tutte le persone giuridiche, società di persone, associazioni e altri enti costituiti in conformità alla legislazione in vigore in detta Parte.

Per ogni Parte che abbia formulato una dichiarazione a tal fine, i termini di cui sopra devono intendersi ai sensi delle definizioni contenute nell’Allegato C.

2. Ai fini dell’applicazione della presente Convenzione ad opera di una Parte, ogni espressione che non vi è definita, a meno che il contesto non

richieda una diversa interpretazione, ha l'accezione attribuitale dalla legislazione di detta Parte concernente le imposte considerate dalla Convenzione.

3. Le Parti notificano a uno dei Depositari ogni modifica da apportare agli Allegati B e C. La modifica avrà effetto a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla scadenza di un periodo di tre mesi dalla data di ricezione di tale notifica da parte del Depositario.

Capitolo III – Forme di assistenza

SEZIONE I – SCAMBIO DI INFORMAZIONI

Articolo 4 – Disposizioni generali

1. Le Parti si scambiano tutte le informazioni, in particolare quelle previste dalla presente sezione, che appaiono rilevanti per l'amministrazione o l'applicazione delle rispettive leggi nazionali relative alle imposte oggetto della presente Convenzione.
2. Cancellato.
3. Ciascuna delle parti può indicare, mediante una dichiarazione indirizzata a uno dei Depositari, che, in conformità alla propria legislazione interna, le proprie autorità possono informare il proprio residente o nazionale prima di trasmettere le informazioni che lo riguardano, ai sensi degli articoli 5 e 7.

Articolo 5 – Scambio di informazioni su richiesta

1. Su richiesta dello Stato richiedente, lo Stato interpellato fornisce allo Stato richiedente ogni informazione di cui all'articolo 4 relativa a determinate persone o transazioni.
2. Se le informazioni disponibili negli archivi fiscali dello Stato interpellato non consentono di dar seguito alla richiesta di informazioni, detto Stato adotta tutti i provvedimenti necessari al fine di fornire allo Stato richiedente le informazioni richieste.

Articolo 6 – Scambio automatico di informazioni

Per talune categorie di casi e in conformità alle procedure determinate di comune accordo, due o più Parti si scambiano automaticamente le informazioni di cui all'articolo 4.

Articolo 7 – Scambio spontaneo di informazioni

1. Una Parte comunica, senza richiesta preliminare, ad un'altra Parte le informazioni di cui è a conoscenza nelle seguenti situazioni:
 - a. la prima Parte ha motivo di ritenere che nell'altra Parte possa verificarsi una riduzione dell'imposta;
 - b. un contribuente ottiene nella prima Parte una riduzione o un'esenzione d'imposta che comporterebbe un aumento d'imposta o un assoggettamento a imposta nell'altra Parte;
 - c. le operazioni tra un contribuente di una Parte e un contribuente di un'altra Parte avvengono 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. una Parte ha motivo di ritenere che possa risultare una riduzione d'imposta da trasferimenti fittizi di utili nell'ambito di gruppi d'impresе;
 - e. quando, in seguito ad informazioni comunicate ad una Parte da un'altra Parte, la prima Parte abbia raccolto informazioni utili ai fini dell'accertamento degli obblighi tributari nell'altra Parte.
2. Ciascuna Parte adotta i provvedimenti e attua le procedure necessarie affinché le informazioni di cui al paragrafo 1 possano essere acquisite ai fini della trasmissione all'altra Parte.

Articolo 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 relative alle verifiche fiscali simultanee. Ciascuna Parte decide se partecipare o no ad una determinata verifica fiscale simultanea.
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.

Articolo 9 – Verifiche fiscali all'estero

1. Su richiesta dell'autorità competente dello Stato richiedente, l'autorità competente dello Stato interpellato può autorizzare rappresentanti

dell'autorità competente dello Stato richiedente ad assistere alla fase pertinente di una verifica fiscale nello Stato interpellato.

2. Se la richiesta è accettata, l'autorità competente dello Stato interpellato notifica 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 interpellato per lo svolgimento di tale verifica. Ogni decisione relativa allo svolgimento della verifica fiscale viene adottata dallo Stato interpellato.

3. Una Parte può informare uno dei Depositari del suo intento di non accettare, in linea generale, le richieste di cui al paragrafo 1. Tale dichiarazione può essere fatta o ritirata in qualsiasi momento.

Articolo 10 – Informazioni contraddittorie

Se una Parte riceve dall'altra Parte informazioni sulla situazione fiscale di una persona che le sembrano in contrasto con quelle di cui dispone, essa ne informa la Parte che ha fornito le informazioni.

SEZIONE II - ASSISTENZA AL RECUPERO

Articolo 11 – Recupero dei crediti di natura fiscale

1. Su richiesta dello Stato richiedente, lo Stato interpellato adotta, fatte salve le disposizioni degli articoli 14 e 15, le misure necessarie al recupero dei crediti di natura fiscale del primo Stato, come se si trattasse di crediti tributari propri.

2. Le disposizioni del paragrafo 1 si applicano soltanto ai crediti di natura fiscale che formano oggetto di un titolo che ne consente il recupero nello Stato richiedente e che non sono contestati, a meno che le Parti interessate non abbiano convenuto diversamente.

Tuttavia, se il credito è vantato nei confronti di una persona che non ha qualità di residente dello Stato richiedente, il paragrafo 1 si applica soltanto quando il credito non può più essere contestato, a meno che le Parti interessate non abbiano convenuto diversamente.

3. L'obbligo di fornire assistenza ai fini del recupero dei crediti di natura fiscale concernenti una persona deceduta o la sua successione, è limitato al valore della successione o dei beni ricevuti da ciascuno dei beneficiari della successione, a seconda se il credito deve essere recuperato sulla successione o presso i beneficiari di quest'ultima.

Articolo 12 – Misure conservative

Su richiesta dello Stato richiedente, lo Stato interpellato adotta le misure conservative ai fini del recupero di un ammontare d'imposta, anche se il credito è contestato o non è ancora oggetto di titolo esecutivo.

Articolo 13 – Documenti di accompagnamento della domanda

1. La domanda di assistenza amministrativa ai sensi della presente sezione deve essere accompagnata da:
 - a. una dichiarazione attestante che il credito fiscale riguarda un'imposta considerata nella presente Convenzione e che, in caso di recupero, detto credito non è o non può essere contestato, fatto salvo l'articolo 11, paragrafo 2,
 - b. una copia ufficiale del titolo che consente l'esecuzione nello Stato richiedente, e
 - c. ogni altro documento necessario per il recupero o per adottare le misure conservative.
2. Il titolo che consente l'esecuzione nello Stato richiedente è, se del caso e in conformità alle disposizioni in vigore nello Stato interpellato, accettato, riconosciuto, integrato o sostituito nel più breve tempo possibile dalla data di ricezione della domanda di assistenza da un titolo che consenta l'esecuzione nello Stato interpellato.

Articolo 14 – Termini

1. Le questioni relative al termine oltre il quale il credito fiscale non è esigibile, sono regolamentate dalla legislazione dello Stato richiedente. La domanda di assistenza deve contenere precise informazioni su questo termine.
2. Gli atti di recupero compiuti dallo Stato interpellato a seguito di una domanda di assistenza e che, secondo la legislazione di detto Stato, avrebbero come effetto di sospendere o interrompere il termine di cui al paragrafo 1, hanno lo stesso effetto per quanto riguarda la legislazione dello Stato richiedente. Lo Stato interpellato informa lo Stato richiedente in merito a tali atti.
3. In ogni caso, lo Stato richiesto non è tenuto a dar seguito a una domanda di assistenza presentata dopo un periodo di 15 anni a decorrere dalla data del titolo esecutivo originale.

Articolo 15 – Privilegi

Il credito fiscale per il cui recupero viene fornita l'assistenza non gode nello Stato interpellato di alcun privilegio concesso in via straordinaria

ai crediti fiscali di detto Stato, anche se la procedura di recupero utilizzata è quella che detto Stato applica ai propri crediti fiscali.

Articolo 16 – Proroga dei termini di pagamento

Se la legislazione o la prassi amministrativa lo consentono, lo Stato interpellato può, in circostanze analoghe, concedere una proroga dei termini di pagamento oppure un pagamento rateale ma deve preliminarmente informarne lo Stato richiedente.

SEZIONE III – NOTIFICA DI DOCUMENTI

Articolo 17 – Notifica di documenti

1. Su richiesta dello Stato richiedente, lo Stato interpellato notifica al destinatario i documenti, compresi quelli relativi a decisioni giudiziarie, emanati dallo Stato richiedente e concernenti un'imposta prevista dalla presente Convenzione.
2. Lo Stato interpellato procede alla notifica dei documenti:
 - a. secondo la forma stabilita dalla propria legislazione interna per la notifica di documenti di natura identica o analoga;
 - b. per quanto possibile, secondo la particolare forma stabilita dallo Stato richiedente, o la forma più affine a quest'ultima, prevista dalla propria legislazione.
3. Una Parte può notificare direttamente per posta i documenti a una persona che si trova nel territorio di un'altra Parte.
4. Nessuna disposizione della presente Convenzione può avere come effetto quello di inficiare la validità di una notifica di documenti effettuata da una Parte ai sensi della propria legislazione.
5. Quando un documento è notificato ai sensi del presente articolo, non è necessaria la sua traduzione. Tuttavia, qualora sia accertato che il destinatario non comprende la lingua in cui è stato redatto il documento, lo Stato interpellato lo farà tradurre o ne farà redigere un sunto nella sua lingua ufficiale o in una delle sue lingue ufficiali. In alternativa, può richiedere allo Stato richiedente che il documento sia tradotto o accompagnato da un sunto in una delle lingue ufficiali dello Stato interpellato, del Consiglio d'Europa o dell'OCSE.

Capitolo IV – Disposizioni comuni a tutte le forme di assistenza

Articolo 18 – Informazioni che lo Stato richiedente deve fornire

1. Una richiesta di assistenza deve indicare, se del caso:
 - a. l'autorità o l'agenzia da cui ha origine la domanda presentata dall'autorità competente;
 - b. il nome, l'indirizzo o ogni altro dettaglio che permettono di identificare la persona riguardo alla quale è presentata la domanda;
 - c. nel caso di una richiesta d'informazioni, la forma in cui lo Stato richiedente auspica di ricevere le informazioni in relazione alle proprie esigenze;
 - d. nel caso di una richiesta di assistenza ai fini del recupero oppure delle misure conservative, la natura del credito fiscale, gli elementi costitutivi di detto credito e i beni sui quali il credito può essere recuperato;
 - e. nel caso di una richiesta di notifica di documenti, la natura e l'oggetto del documento da notificare;
 - f. se la richiesta è conforme alla legislazione e alla prassi amministrativa dello Stato richiedente e se essa è giustificata alla luce dei requisiti dell'articolo 21, paragrafo 2, punto g.
2. Lo Stato richiedente comunica allo Stato interpellato ogni altra informazione concernente la richiesta di assistenza non appena ne viene a conoscenza.

Articolo 19 – Cancellato

Articolo 20 – Risposta alla richiesta di assistenza

1. Se viene dato seguito alla richiesta di assistenza, lo Stato interpellato informa lo Stato richiedente circa i provvedimenti adottati e il risultato dell'assistenza, nel più breve tempo possibile.
2. Se la richiesta è respinta, lo Stato interpellato informa lo Stato richiedente della decisione e dei motivi del rigetto, nel più breve tempo possibile.
3. Se, nel caso di una richiesta di informazioni, lo Stato richiedente ha precisato la forma in cui auspica ricevere le informazioni e lo Stato interpellato è in grado di farlo, quest'ultimo fornisce le informazioni nella forma richiesta.

Articolo 21 – Tutela delle persone e limiti dell'obbligo di assistenza

1. Nessuna disposizione della presente Convenzione può essere interpretata nel senso di limitare i diritti e le garanzie concesse alle persone dalla legislazione o dalla prassi amministrativa dello Stato interpellato.
2. Salvo per quanto concerne l'articolo 14, le disposizioni della presente Convenzione non possono essere interpretate nel senso di imporre allo Stato interpellato l'obbligo:
 - a. di adottare provvedimenti in deroga alla propria legislazione o prassi amministrativa, o alla legislazione o prassi amministrativa dello Stato richiedente;
 - b. di adottare misure che ritiene contrarie all'ordine pubblico (ordre public);
 - c. di fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base alla sua legislazione o prassi amministrativa, o alla legislazione o prassi amministrativa dello Stato richiedente;
 - d. di fornire informazioni che rivelerebbero un segreto commerciale, industriale, professionale o un processo commerciale, o informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico (ordre public);
 - e. di concedere assistenza amministrativa se, e nella misura in cui, esso ritiene che l'imposizione dello Stato richiedente è contraria ai principi d'imposizione generalmente ammessi o alle disposizioni di una Convenzione per evitare la doppia imposizione o ogni altra Convenzione conclusa con lo Stato richiedente;

- f. di concedere assistenza amministrativa al fine di gestire o applicare una disposizione del diritto tributario dello Stato richiedente, ovvero qualsiasi obbligo ad essa connesso, che discrimini un nazionale dello Stato interpellato rispetto ai nazionali dello Stato richiedente che si trovano nella stessa situazione;
- g. di concedere assistenza amministrativa se lo Stato richiedente non ha perseguito tutte le misure ragionevoli di cui dispone ai sensi della propria legislazione o prassi amministrativa, fatti salvi i casi in cui il ricorso a tali misure potrebbe dare luogo a difficoltà sproporzionate;
- h. di concedere assistenza al recupero in quei casi in cui l'onere amministrativo per lo Stato risulta chiaramente sproporzionato rispetto al beneficio che può derivare allo Stato richiedente.

3. Se le informazioni sono richieste dallo Stato richiedente in conformità alla presente Convenzione, lo Stato interpellato utilizzerà i poteri di cui esso dispone per raccogliere le informazioni, anche qualora le stesse non siano rilevanti ai fini fiscali interni dello Stato interpellato. L'obbligo di cui al paragrafo che precede è soggetto alle limitazioni previste dalla presente Convenzione, ma tali limitazioni, ivi comprese in particolare quelle di cui ai paragrafi 1 e 2, non possono essere in nessun caso interpretate nel senso di permettere allo Stato interpellato di rifiutarsi di fornire informazioni solo perché lo stesso non ha un interesse ai fini interni.

4. Le disposizioni della presente Convenzione, ivi comprese in particolare quelle di cui ai paragrafi 1 e 2, non possono in nessun caso essere interpretate nel senso che uno Stato interpellato possa rifiutare di fornire le informazioni solo in quanto le stesse sono detenute da una banca, da un altro istituto finanziario, da un mandatario o da una persona che opera in qualità di agente o fiduciario o perché dette informazioni si riferiscono a interessi proprietari di una persona.

Articolo 22 – Segretezza

1. Le informazioni ottenute da una Parte in applicazione della presente Convenzione saranno trattate come segrete, analogamente alle informazioni ottenute ai sensi della legislazione interna di detta Parte e, nella misura in cui ciò si renda sia necessario, garantire un adeguato livello di protezione dei dati personali, in virtù delle clausole di salvaguardia eventualmente specificate dalla Parte che ha fornito le informazioni come previsto dalla sua legislazione interna.

2. In ogni caso, tali informazioni saranno comunicate soltanto alle persone o autorità (ivi compresi i tribunali e gli organi amministrativi e di sorveglianza) incaricate dell'accertamento, della riscossione o del recupero

delle imposte di tale Parte, delle procedure o dei procedimenti penali relativi a tali imposte, o delle decisioni su ricorsi attinenti a tali imposte, oppure della sorveglianza di quanto sopra. Solo tali persone o autorità possono uso di queste informazioni e ciò unicamente ai fini sopra indicati. Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, esse potranno rivelarne il contenuto nel corso di udienze pubbliche di tribunali o in decisioni giudiziarie relative a tali imposte.

3. Se una Parte ha formulato una riserva ai sensi dell'articolo 30, paragrafo 1, punto a, ogni altra Parte che ottiene le informazioni dalla prima Parte non può utilizzarle per un'imposta inclusa in una categoria che è stata oggetto di riserva. Allo stesso modo, la Parte che ha formulato la riserva non può utilizzare le informazioni ottenute ai sensi della presente Convenzione per un'imposta inclusa in una categoria oggetto di riserva.

4. Nonostante le disposizioni dei paragrafi 1, 2 e 3, le informazioni ricevute da una Parte possono essere utilizzate per altri fini quando l'uso di tali informazioni a 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, fatta salva l'autorizzazione pre-eliminare dell'autorità competente della prima Parte.

Articolo 23 – Procedimenti

1. I procedimenti relativi a misure adottate in forza della presente Convenzione dallo Stato interpellato devono essere avviati esclusivamente dinanzi all'organo competente di detto Stato.

2. I procedimenti relativi a misure adottate dallo Stato richiedente in forza della presente Convenzione, in particolare quelle che, in materia di recupero, riguardano l'esistenza o l'ammontare del credito d'imposta o il titolo che ne consente l'esecuzione, sono avviati esclusivamente dinanzi all'organo competente di detto Stato. Qualora tali procedimenti siano avviati, lo Stato richiedente ne informa lo Stato interpellato e quest'ultimo sospende la procedura in attesa della decisione dell'organo adito. Tuttavia, se richiesto dallo Stato richiedente, lo Stato interpellato adotta misure conservative per garantire il recupero. Inoltre, lo Stato interpellato può anche essere informato di tali procedimenti da qualsiasi persona interessata. Quando riceve l'informazione, lo Stato interpellato consulta lo Stato richiedente al riguardo, se del caso.

3. Non appena è stata pronunciata una decisione definitiva riguardo al procedimento avviato, lo Stato interpellato o lo Stato richiedente, a seconda del caso, notifica all'altro Stato la decisione adottata ed i suoi effetti sulla richiesta di assistenza.

Capitolo V – Disposizioni speciali

Articolo 24 – Attuazione della Convenzione

1. Le Parti comunicano tra di loro ai fini dell'attuazione della presente Convenzione tramite le rispettive autorità competenti. Queste ultime possono a tal fine comunicare direttamente tra di loro e autorizzare autorità subordinate ad agire per loro conto. Le autorità competenti di due o più Parti possono stabilire di comune accordo le modalità di applicazione della Convenzione.
2. Quando lo Stato interpellato ritiene che l'applicazione della presente Convenzione in un particolare caso possa avere conseguenze gravi e indesiderabili, le autorità competenti dello Stato interpellato e dello Stato richiedente si consultano e fanno del loro meglio per risolvere la situazione in via amichevole.
3. Un organo di coordinamento composto da rappresentanti delle autorità competenti delle Parti vigila, sotto l'egida dell'OCSE, sull'attuazione e sullo sviluppo della presente Convenzione. A tal fine, l'organo di coordinamento raccomanda ogni azione suscettibile di contribuire alla realizzazione degli obiettivi generali della Convenzione. In particolare, esso agisce come foro per lo studio di nuovi metodi e procedure volte ad accrescere la cooperazione internazionale in materia fiscale e, se del caso, raccomanda revisioni o modifiche della Convenzione. Gli Stati che hanno firmato la Convenzione, ma non l'hanno ancora ratificata, accettata o approvata, possono essere rappresentati alle riunioni dell'organo di coordinamento a titolo di osservatori.
4. Ogni Parte può invitare l'organo di coordinamento ad esprimere pareri sull'interpretazione delle disposizioni della Convenzione.
5. Qualora sorgano difficoltà o dubbi fra due o più Parti in merito all'attuazione o all'interpretazione della Convenzione, le autorità competenti di tali Parti fanno del loro meglio per risolvere la questione in via amichevole. La decisione è comunicata all'organo di coordinamento.

6. Il Segretario generale dell'OCSE trasmette alle Parti ed agli Stati firmatari della Convenzione che non l'hanno ancora ratificata, accettata o approvata, i pareri espressi dall'organo di coordinamento ai sensi delle disposizioni del paragrafo 4 di cui sopra, nonché le decisioni comuni cui si è addivenuti ai sensi del paragrafo 5 di cui sopra.

Articolo 25 – Lingue

Le domande di assistenza e le relative risposte sono redatte in una delle lingue ufficiali dell'OCSE o del Consiglio d'Europa o in ogni altra lingua convenuta bilateralmente tra gli Stati contraenti interessati.

Articolo 26 – Spese

Salvo se le Parti interessate convengono diversamente per via bilaterale:

- a. le spese ordinarie sostenute per fornire l'assistenza sono a carico dello Stato interpellato;
- b. le spese straordinarie sostenute per fornire l'assistenza sono a carico dello Stato richiedente.

Capitolo VI – Disposizioni finali

Articolo 27 – Altri accordi o intese internazionali

1. Le possibilità di assistenza previste dalla presente Convenzione non si limitano a, né sono limitate da, quelle contenute in accordi internazionali o altre intese, esistenti o futuri, tra le Parti interessate, o da altri strumenti relativi alla cooperazione in materia fiscale.
2. In deroga alle disposizioni del paragrafo 1, le Parti membri dell'Unione Europea possono applicare, nelle loro reciproche relazioni, i possibili casi di assistenza previsti dalla Convenzione nella misura in cui esse ammettono una cooperazione più ampia rispetto alle possibilità offerte dalle norme applicabili dell'Unione Europea.

Articolo 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 sono depositati presso uno dei Depositari.
2. La Convenzione entra 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 a essere vincolato dalla Convenzione, quest'ultima entra 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, accettazione o approvazione.
4. Si considera che ogni Stato membro del Consiglio d'Europa e ogni Stato membro dell'OCSE che diventa Parte della presente Convenzione dopo l'entrata in vigore del Protocollo di modifica della presente Convenzione, aperto alla firma il 27 maggio 2010 (il "Protocollo 2010"), è Parte della Convenzione

come modificata da tale Protocollo, a meno che esso esprima una diversa intenzione per mezzo di una comunicazione scritta indirizzata a uno dei Depositari.

5. Dopo l'entrata in vigore del Protocollo 2010, qualunque Stato che non sia membro del Consiglio d'Europa o dell'OCSE può richiedere di essere invitato a firmare e ratificare la presente Convenzione come modificata dal Protocollo 2010. Ogni richiesta in tal senso deve essere indirizzata ad uno dei Depositari, che la trasmetterà alle Parti. Il Depositario informa il Comitato dei Ministri del Consiglio d'Europa e il Consiglio dell'OCSE. La decisione di invitare gli Stati che ne facciano richiesta a diventare Parti della presente Convenzione deve essere presa con il consenso delle Parti della Convenzione per il tramite dell'organo di coordinamento. Per ogni Stato che ratifichi la Convenzione, come modificata dal Protocollo 2010, in conformità al presente paragrafo, la Convenzione 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 presso uno dei Depositari.

6. Le disposizioni della presente Convenzione, come modificata dal Protocollo 2010, hanno effetto per l'assistenza amministrativa relativa ai periodi di imposta che iniziano il 1° gennaio dell'anno successivo o dopo a quello in cui la Convenzione, come modificata dal Protocollo 2010, è entrata in vigore in riferimento ad una Parte o, in mancanza di un periodo d'imposta, per l'assistenza amministrativa relativa agli oneri fiscali che si originano il o successivamente al 1 gennaio dell'anno successivo a quello in cui la Convenzione, come modificata dal Protocollo 2010, è entrata in vigore in riferimento a una Parte. Qualunque delle due o più Parti può decidere di comune accordo che la Convenzione, come modificata dal Protocollo 2010, ha effetto per l'assistenza amministrativa relativa a periodi d'imposta o ad oneri fiscali precedenti.

7. In deroga alle disposizioni del paragrafo 6, per le questioni fiscali che implicano una condotta intenzionale che sia penalmente perseguibile secondo il diritto penale della Parte richiedente, le disposizioni della presente Convenzione, come modificata dal Protocollo 2010, hanno effetto dalla data di entrata in vigore in riferimento ad una Parte in relazione a periodi d'imposta o ad oneri fiscali precedenti.

Articolo 29 – Applicazione territoriale della Convenzione

1. Al momento della firma o del deposito del suo strumento di ratifica, di accettazione o di approvazione, ciascuno Stato può designare il territorio o i territori cui si applica la presente Convenzione.

2. Ogni Stato può, in qualsiasi altro momento successivo, per mezzo di una dichiarazione indirizzata ad uno dei Depositari, estendere l'applicazione

della presente Convenzione ad ogni altro territorio designato nella dichiarazione. La Convenzione entra in vigore nei confronti di detto territorio il primo giorno del mese successivo alla scadenza di un periodo di tre mesi dopo la data di ricezione della dichiarazione da parte del Depositario.

3. Ogni dichiarazione effettuata ai sensi di uno dei due paragrafi precedenti può essere ritirata, per quanto concerne qualsiasi territorio designato in detta dichiarazione, per mezzo di una notifica indirizzata ad uno dei Depositari. Il ritiro ha effetto il primo giorno del mese successivo alla scadenza di un periodo di tre mesi dopo la data di ricezione della notifica da parte del Depositario.

Articolo 30 – Riserve

1. Ogni Stato può, al momento della firma o al momento del deposito del proprio strumento di ratifica, di accettazione o di approvazione dichiarare che si riserva il diritto:

- a. di non concedere qualsivoglia forma di assistenza per le imposte delle altre Parti che rientrano in una qualsiasi delle categorie enumerate all'articolo 2, paragrafo 1, punto *b*, a patto che tale Parte non abbia incluso nell'Allegato A della Convenzione alcuna delle sue proprie imposte che rientrano in questa categoria;
- b. di non concedere assistenza in materia di recupero crediti o di recupero di multe amministrative sia per tutte le imposte sia unicamente per le imposte appartenenti ad una o più delle categorie enumerate all'articolo 2, paragrafo 1;
- c. di non concedere assistenza in relazione a crediti fiscali già esistenti alla data di entrata in vigore della Convenzione per questo Stato, oppure, se una riserva è già stata formulata in forza del punto *a* o *b* di cui sopra, alla data del ritiro di tale riserva relativamente alle imposte della categoria in questione;
- d. di non concedere assistenza in materia di notifica di documenti, sia per tutte le imposte, sia unicamente per le imposte di una o più delle categorie enumerate all'articolo 2, paragrafo 1;
- e. di non accettare le notifiche a mezzo posta previste all'articolo 17, paragrafo 3;
- f. di applicare l'articolo 28, paragrafo 7 esclusivamente per l'assistenza amministrativa relativa ai periodi d'imposta che iniziano il o successivamente al 1 gennaio del terzo anno che precede quello in cui la Convenzione, come modificata dal Protocollo 2010, è entrata

in vigore in riferimento ad una Parte o, in mancanza di un periodo d'imposta, per l'assistenza amministrativa relativa agli oneri fiscali che si originano il 1° gennaio o dopo il 1° gennaio del terzo anno che precede quello in cui la Convenzione, come modificata dal Protocollo 2010, è entrata in vigore in riferimento ad una Parte.

2. Nessun'altra riserva è ammessa.
3. Ogni Parte può, dopo l'entrata in vigore della Convenzione nei suoi confronti, formulare una o più delle riserve di cui al paragrafo 1, di cui non si era avvalsa al momento della ratifica, accettazione o approvazione. Tali riserve entrano in vigore il primo giorno del mese successivo allo scadere di un periodo di tre mesi dopo la data di ricezione della riserva da parte di uno dei Depositari.
4. Ogni Parte che ha formulato una riserva ai sensi dei paragrafi 1 e 3, può ritirarla in tutto o in parte per mezzo di una notifica indirizzata ad uno dei Depositari. Il ritiro ha effetto alla data di ricezione della notifica da parte del Depositario.
5. La Parte che ha formulato una riserva relativamente ad una norma della presente Convenzione non può esigere da un'altra Parte l'applicazione di detta norma; tuttavia, se la riserva è parziale, essa può pretendere che tale disposizione sia applicata nella misura in cui essa l'ha accettata.

Articolo 31 – Denuncia

1. Ogni Parte può, in qualsiasi momento, denunciare la presente Convenzione indirizzando una notifica ad uno dei Depositari.
2. La denuncia ha effetto il primo giorno del mese successivo allo scadere di un periodo di tre mesi dopo la data di ricezione della notifica da parte del Depositario.
3. La Parte che denuncia la presente Convenzione rimane vincolata dall'articolo 22 fintanto che conserva in suo possesso informazioni, documenti o altre notizie ottenute in applicazione della Convenzione.

Articolo 32 – Depositari e loro funzioni

1. Il Depositario presso il quale è compiuto un atto, una notifica o una comunicazione, notifica agli Stati membri del Consiglio d'Europa e ai Paesi membri dell'OCSE e a ognuna delle Parti della presente Convenzione:
 - a. ogni firma;
 - b. il deposito di ogni strumento di ratifica, di accettazione o di approvazione;

- c. ogni data di entrata in vigore della presente Convenzione conformemente alle disposizioni degli articoli 28 e 29;
- d. ogni dichiarazione formulata in attuazione delle disposizioni dell'articolo 4, paragrafo 3 o dell'articolo 9, paragrafo 3 ed il ritiro di tali dichiarazioni;
- e. ogni riserva formulata in applicazione delle disposizioni dell'articolo 30 e il ritiro di ogni riserva effettuato in applicazione delle disposizioni dell'articolo 30, paragrafo 4;
- f. ogni notifica ricevuta in applicazione delle disposizioni dell'articolo 2, paragrafi 3 o 4, dell'articolo 3, paragrafo 3, dell'articolo 29 o dell'articolo 31, paragrafo 1;
- g. qualsivoglia altro atto, notifica o comunicazione riguardante la presente Convenzione.

2. Il Depositario che riceve una comunicazione o che effettua una notifica in conformità al paragrafo 1, ne informa immediatamente l'altro Depositario.

In fede di che i sottoscritti, a tal fine debitamente autorizzati, hanno firmato la presente Convenzione.

Fatto a Strasburgo, il 25 gennaio 1988, in inglese e francese, entrambi i testi facenti ugualmente fede, in due esemplari di cui uno sarà depositato nell'archivio del Consiglio d'Europa e l'altro nell'archivio dell'OCSE. I Segretari Generali del Consiglio d'Europa e dell'OCSE ne trasmetteranno copia autenticata a ciascuno degli Stati membri del Consiglio d'Europa e dei Paesi membri dell'OCSE.

TESTO DEL RAPPORTO ESPLICATIVO MODIFICATO RIGUARDANTE LA CONVENZIONE SULLA MUTUA ASSISTENZA AMMINISTRATIVA IN MATERIA FISCALE COME EMENDATA DAL PROTOCOLLO

La Convenzione Multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale è frutto dei lavori condotti congiuntamente dal Consiglio d'Europa e dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economici (OCSE).

Essa è stata elaborata nell'ambito del Consiglio d'Europa da un Comitato di esperti posti sotto l'autorità del Comitato europeo di cooperazione giuridica (CDCJ), sulla base di un primo progetto preparato dal Comitato Affari Fiscali dell'OCSE. Alcuni esperti dei Paesi membri dell'OCSE, non membri del Consiglio d'Europa, hanno partecipato ai lavori in qualità di osservatori.

La Convenzione è stata aperta alla firma degli Stati membri del Consiglio d'Europa e dei Paesi membri dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico il 25 gennaio 1988 (Convenzione del 1988).

La Convenzione del 1988 è stata modificata nel 2010 principalmente al fine di allinearla allo standard internazionalmente riconosciuto in materia di trasparenza e di scambio d'informazioni e di aprirla all'adesione di Stati che non sono membri dell'OCSE né del Consiglio d'Europa. Lo standard internazionalmente riconosciuto, elaborato dai Paesi membri e non membri dell'OCSE che lavorano in collaborazione nell'ambito del Forum mondiale dell'OCSE sulla trasparenza e lo scambio d'informazioni, è compreso nell'articolo 26 del Modello di Convenzione fiscale dell'OCSE del 2008 ed è stato approvato dal G7/G8, dal G20 e dalle Nazioni Unite.

Il testo del rapporto esplicativo, predisposto dal Comitato di esperti e trasmesso al Comitato dei Ministri del Consiglio d'Europa e al Consiglio dell'OCSE e approvato dal Comitato Affari Fiscali dell'OCSE, non costituisce

strumento d'interpretazione autentica del testo della Convenzione, sebbene possa facilitare la comprensione delle disposizioni convenzionali.

Il testo del rapporto esplicativo è stato modificato nel 2010 principalmente sulla base del commentario all'articolo 26 del Modello di Convenzione fiscale dell'OCSE. È inteso che alle disposizioni della Convenzione, come emendata dal Protocollo 2010, che seguono le disposizioni corrispondenti del Modello di Convenzione fiscale dell'OCSE del 2008, sarà generalmente data la stessa interpretazione di quella espressa nel commentario dell'OCSE ad esso relativo.

Introduzione

1. Obiettivo della Convenzione è la promozione della cooperazione internazionale al fine di assicurare una migliore applicazione delle legislazioni fiscali nazionali nel rispetto dei diritti fondamentali dei contribuenti.
2. Una tale cooperazione esiste già grazie a numerosi strumenti, bilaterali o multilaterali, di cui è riconosciuta l'utilità. I rapporti economici e commerciali, tuttavia, sono oggi così intensi e diversificati che è sembrato necessario elaborare un nuovo strumento allo stesso tempo di portata generale – che comprende cioè varie forme possibili di assistenza e copre una vasta tipologia d'imposte – e multilaterale, atto a consentire una cooperazione internazionale più efficace tra numerosi Stati, grazie ad un'applicazione e ad un'interpretazione uniforme delle sue disposizioni.
3. Il presente strumento prevede quindi tutte le forme possibili di cooperazione amministrativa tra gli Stati in materia di accertamento e riscossione delle imposte, ponendosi in particolar modo l'obiettivo di contrastare l'elusione e l'evasione fiscale. Tali forme di cooperazione vanno dallo scambio d'informazioni al recupero dei crediti per imposte assolate all'estero.
4. La Convenzione è aperta alla firma degli Stati membri delle due Organizzazioni internazionali che hanno partecipato alla sua elaborazione: il Consiglio d'Europa e l'OCSE. La cooperazione tra questi Stati è facilitata dal fatto che possiedono sistemi giuridici basati su principi generali di diritto analoghi nonché su economie interdipendenti.
5. La Convenzione come emendata dal Protocollo 2010 è anche aperta alla firma di Stati non membri del Consiglio d'Europa o dell'OCSE.
6. In tale contesto, la Convenzione tenta di conciliare i rispettivi interessi legittimi delle Parti: in particolare le esigenze legate alla mutua assistenza internazionale per l'accertamento e la riscossione delle imposte, il rispetto delle caratteristiche proprie dei sistemi giuridici nazionali, la riservatezza delle informazioni scambiate tra autorità nazionali e i diritti fondamentali dei contribuenti.
7. In particolare, i contribuenti hanno diritto al rispetto della loro vita privata, ad una giusta procedura per quanto riguarda la determinazione dei loro diritti e dei loro obblighi in materia fiscale, nonché ad una tutela appropriata contro la discriminazione e la doppia imposizione.
8. Quando applicano la Convenzione, le autorità fiscali sono tenute ad operare nel quadro delle legislazioni nazionali. La Convenzione prevede

esplicitamente il pieno rispetto dei diritti dei contribuenti conformemente a tali legislazioni. Le legislazioni nazionali, tuttavia, non devono essere applicate in modo da compromettere l'oggetto e lo scopo della Convenzione. In altri termini, viene richiesto alle Parti di non ostacolare o rallentare indebitamente un'assistenza amministrativa efficace.

Commentario alle disposizioni della convenzione

Capitolo I – Ambito di applicazione della Convenzione

Articolo 1 - Oggetto della Convenzione e soggetti considerati

Paragrafo 1

9. L'articolo 1 definisce l'oggetto della Convenzione, che è l'assistenza amministrativa in materia fiscale tra gli Stati. Tale assistenza comprende tutte le attività di assistenza reciproca in materia fiscale che possono essere intraprese dalle autorità pubbliche, ivi comprese le autorità giudiziarie.

10. La presente Convenzione copre l'assistenza amministrativa per tutte le questioni fiscali, fatte salve le regole generali e le disposizioni giuridiche che disciplinano i diritti della difesa e dei testimoni nei procedimenti giudiziari. Lo scambio di informazioni in materia penale tributaria può anche essere basato su trattati bilaterali o multilaterali di mutua assistenza giudiziaria (nella misura in cui si applicano ugualmente ai reati tributari), nonché sulla legislazione nazionale che consente di accordare tale assistenza.

11. La prestazione di assistenza prevista dalla Convenzione è, tuttavia, soggetta a limitazioni di carattere generale presentate nel capitolo IV, nel quale sono tutelati i diritti dei contribuenti e indicate alcune possibilità di rifiutare le richieste, nonché delineati i limiti posti all'obbligo di fornire l'assistenza. Inoltre, il principio giuridico della reciprocità rappresenta un altro fattore di equilibrio nell'applicazione della Convenzione, poiché uno Stato non può richiedere una forma di assistenza che non sia disposto a fornire agli altri Stati. Lo stesso principio di reciprocità è anche un fattore di sviluppo della mutua assistenza, poiché uno Stato che desidera trarre maggiori vantaggi dalla Convenzione sarà portato ad assicurare una maggiore assistenza agli altri Stati.

Paragrafo 2

12. Il paragrafo 2 enumera varie forme di assistenza amministrativa che le Parti possono prestarsi reciprocamente, come: lo scambio di informazioni, comprese le verifiche fiscali simultanee e le verifiche fiscali all'estero, l'assistenza alla riscossione dei crediti tributari, compresi i provvedimenti cautelari, e la notifica di documenti.

13. Considerate nell'insieme, queste tre forme di assistenza coprono tutte le categorie significative di misure che potrebbero essere prese dall'amministrazione fiscale di una Parte per cooperare con l'amministrazione fiscale di un'altra Parte nell'esercizio delle sue funzioni. Se in futuro dovessero emergere nuove forme di cooperazione, bisogna ritenere che dovrebbero essere trattate in un'altra Convenzione o in un Protocollo alla presente Convenzione. Nel quadro delle tre forme di assistenza menzionate in questo paragrafo, le Parti sono libere di utilizzare qualsiasi tecnica esse ritengano appropriata per l'applicazione della Convenzione, come illustrato nel capitolo III: queste misure sono coperte dall'impegno formulato nel paragrafo 1 dell'articolo.

14. Le misure adottate possono applicarsi alle varie fasi del processo di imposizione: accertamento, verifica, riscossione, recupero e misure esecutive riguardanti un'imposta prevista dalla Convenzione. Così, l'impegno di prestare assistenza amministrativa in materia fiscale può spingere un'amministrazione fiscale ad adottare misure per conto di un altro Stato in tutte queste fasi del processo di imposizione, non solo per contrastare l'evasione fiscale, ma anche per assicurare una migliore applicazione della legislazione fiscale (anche per quanto riguarda la concessione di agevolazioni fiscali e la semplificazione delle procedure amministrative).

15. In pratica, nella maggior parte dei casi, un'amministrazione fiscale prende provvedimenti solo su richiesta dell'amministrazione fiscale di un'altra Parte. L'assistenza, tuttavia, soprattutto nel caso dello scambio di informazioni, può essere prestata spontaneamente o stabilita in anticipo, cosicché, in alcuni casi ben definiti, essa è accordata automaticamente.

16. Non tutti gli Stati possono essere in grado di prestare tutte le forme di assistenza alle altre Parti. Per motivi di ordine costituzionale o per altri motivi, ad esempio, uno Stato può trovarsi nell'impossibilità di prestare alcune forme di assistenza indicate nel paragrafo 2. Tale Stato dovrà allora formulare una riserva nella Convenzione.

17. Indicazioni sulla natura e la portata di ognuna di tali forme di assistenza sono presentate nei commenti agli articoli 4-17.

Paragrafo 3

18. Il paragrafo 3 verte sui soggetti interessati dalla Convenzione e precisa che l'assistenza amministrativa tra le Parti non è limitata dal luogo di residenza o dalla nazionalità del contribuente o delle altre persone interessate. Una clausola analoga, che può essere formulata in maniera diversa, figura già in molte convenzioni sulla doppia imposizione.

19. Se l'amministrazione fiscale dello Stato A presenta una richiesta di un'assistenza in materia fiscale allo Stato B, ciò avviene ovviamente perché essa deve accertare o controllare, riscuotere o recuperare un'imposta dovuta nello Stato A da una persona che può essere o no un residente o un nazionale dello Stato A. Se questa persona non è soggetta ad imposizione nello Stato A, non c'è motivo di accordare un'assistenza in materia fiscale.

20. Dal canto suo, l'amministrazione fiscale dello Stato B fornirà assistenza allo Stato A utilizzando i poteri che le derivano dalla sua legislazione fiscale per ottenere informazioni, esaminare la contabilità del contribuente, riscuotere le somme dovute e, più generalmente, garantire l'applicazione di tale legislazione.

21. Le disposizioni del paragrafo 3 sono destinate a chiarire che un soggetto passivo d'imposta in uno Stato non può impedire a tale Stato di richiedere assistenza a un altro Stato contraente a motivo del fatto che tale soggetto non ha la nazionalità o la residenza dell'uno e dell'altro Stato. Tuttavia, ciò non gli impedisce di contestare il credito d'imposta, gli atti esecutivi o le misure di recupero così come disposto dall'articolo 23.

22. Gli esempi seguenti illustrano alcune conseguenze delle disposizioni previste dal paragrafo 3. Si supponga che l'insieme della Convenzione si applichi agli Stati A, B e C, ma che gli Stati D ed E non ne siano parte.

1. Un'impresa stabilita nello Stato D ha tre succursali, una nello Stato A, un'altra nello Stato B e una terza nello Stato E. Le tre succursali svolgono la stessa attività commerciale, ma la succursale dello Stato E copre il mercato dello Stato C servendosi di una terza Parte indipendente. Gli Stati A, B e C possono scambiarsi informazioni sui prezzi pagati all'impresa dalle succursali degli Stati A e B e alla succursale dello Stato E dalla terza Parte indipendente dello Stato C. Possono prevedere una verifica fiscale simultanea (si veda l'articolo 8) delle succursali negli Stati A e B e della terza Parte indipendente nello Stato C e, se si accordano in proposito, alcuni funzionari delle imposte dei Paesi partner possono prendere parte a tali verifiche.
2. Alcuni servizi sono resi direttamente alla succursale dello Stato A dall'impresa dello Stato D, mentre gli stessi servizi sono resi alla suc-

cursale nello Stato B da quella stabilita nello Stato E. Gli Stati A e B possono scambiare informazioni sulla natura e il valore dei servizi resi.

3. L'impresa possiede un conto bancario nello Stato C. Lo Stato A è a conoscenza del fatto che sconti non contabilizzati sono rimborsati tramite questo conto bancario. Lo Stato B sa che i dirigenti residenti di questa impresa ricevono complementi retributivi versati all'estero tramite questa banca. Gli Stati A e B possono richiedere allo stato C di fornire una conferma di tali fatti e l'importo esatto delle somme versate tramite questa banca.
4. L'impresa possiede proprietà immobiliari nello Stato A che non fanno parte dei beni aziendali della succursale nello Stato A. L'impresa non corrisponde l'imposta sugli utili di capitale dovuta per la vendita di queste proprietà. Lo Stato A può richiedere l'assistenza dello Stato C per il recupero dei crediti tributari sui fondi depositati nella banca, fatte salve naturalmente le disposizioni dell'articolo 21.

23. Si potrebbero fornire esempi analoghi nel caso di una persona fisica che abbia la nazionalità dello Stato E e la residenza nello Stato D, che tragga vari tipi di redditi imponibili da fonti situate negli Stati A e B e che possieda beni immobili nello Stato C, dove detiene un conto bancario.

24. Da tali esempi, sarebbe errato concludere che le persone fisiche, le imprese e altre entità non dispongono di alcuna tutela contro l'assistenza amministrativa in materia fiscale. Tale interpretazione sarebbe scorretta, poiché le amministrazioni fiscali possono adottare unicamente le misure compatibili con la loro legislazione nazionale, accordando ai contribuenti tutte le garanzie legate a tali misure. Come indicato dal summenzionato paragrafo 8, la legislazione nazionale e le prassi amministrative dello Stato interpellato non devono essere applicate in modo da compromettere l'oggetto e lo scopo della Convenzione. In altri termini, viene richiesto alle Parti di non ostacolare o rallentare indebitamente un'assistenza amministrativa efficace. Così, quando si rafforza la cooperazione tra le Parti non si accresce la potestà delle loro amministrazioni fiscali, ma se ne migliora la qualità allargando il campo d'applicazione territoriale della loro azione.

Articolo 2 – Imposte considerate

25. La presente Convenzione multilaterale è stata concepita come uno strumento dalla portata molto generale. Essa copre tutte le forme di prelievi obbligatori destinati alle amministrazioni pubbliche (cioè alle amministrazioni centrali dello Stato, alle sue suddivisioni politiche o agli enti locali e agli istituti di previdenza sociale), fatta eccezione unicamente per i dazi doganali, i

dazi all'importazione e all'esportazione e le tasse previste dalla Convenzione internazionale di reciproca assistenza amministrativa per prevenire, ricercare e reprimere le infrazioni doganali, predisposta sotto gli auspici del Consiglio di cooperazione doganale (oggi denominato "Organizzazione mondiale delle Dogane"). Ad eccezione dei dazi doganali, la Convenzione può quindi applicarsi a tutti i prelievi inseriti nell'elenco figurante nella pubblicazione annuale dell'OCSE "Revenue Statistics" (statistiche sugli introiti fiscali), che fornisce dati comparativi basati sulla classifica delle imposte stabilita dall'OCSE.

26. La Convenzione copre altresì i contributi obbligatori di previdenza sociale corrisposti agli enti di previdenza sociale di diritto pubblico, anche se questi ultimi, a rigor di termini, non costituiscono un'amministrazione pubblica. Ciò che conta in questo caso è la natura dei contributi, identica a quella dei contributi obbligatori di previdenza sociale versati alle amministrazioni pubbliche, mentre la struttura o la modalità operativa dell'ente che gestisce il servizio in questione è irrilevante rispetto allo scopo dello strumento. D'altra parte, i contributi obbligatori versati ad enti di diritto privato non sono coperti in quanto tali dal presente strumento, anche se tali enti sono sottoposti a controllo pubblico. L'elenco dei prelievi effettivamente coperti figura nell'allegato A della Convenzione.

Paragrafo 1

27. Il paragrafo 1 enumera le principali categorie di imposte oggetto della Convenzione e le raggruppa per prendere in considerazione il fatto che non tutti i Paesi sono in grado o desiderano prestare assistenza per alcune categorie di imposte e che possono formulare riserve ai sensi dell'articolo 30.

28. Le imposte alle quali si applica la Convenzione sono raggruppate in categorie generalmente conformi alla classificazione dell'OCSE, che presenta il vantaggio di essere sistematica e internazionalmente riconosciuta. La classificazione dell'articolo 2 funge anche da base per il sistema di riserve previste dall'articolo 30 della Convenzione. Tuttavia, tenendo conto dell'obiettivo dello strumento, si è ritenuto opportuno introdurre alcune modifiche nella detta classificazione. Ad esempio, le imposte prelevate per conto delle suddivisioni politiche dello Stato o dei suoi enti locali non sono più inserite nelle categorie di cui al punto *b.iii* del paragrafo 1, ma sono state inserite in una categoria indipendente. Inoltre, data l'importanza delle imposte sull'uso o sulla proprietà dei veicoli a motore, queste ultime costituiscono ora una categoria speciale (paragrafo 1, punto *b.iii.E*), separata da quella che raggruppa le imposte analoghe sugli altri beni mobili (paragrafo 1, punto *b.iii.F*).

29. Gli Stati devono indicare in quali categorie devono rientrare le loro imposte. Ciò deve essere indicato al più tardi al momento della firma della Convenzione. Quando uno Stato modifica il suo sistema fiscale o desidera modificare il campo d'applicazione dello strumento includendo altre imposte nell'elenco di cui all'allegato A o escludendo alcune imposte da tale elenco, rispetterà le disposizioni del paragrafo 3 o 4 dell'articolo, a seconda dei casi.

30. La decisione di ogni Stato di includere ognuna delle sue imposte nell'una o nell'altra delle categorie previste dall'articolo 2 deve essere adottata in funzione delle caratteristiche obiettive di tali imposte e non può essere arbitraria, poiché influenza il funzionamento generale della Convenzione, in particolar modo l'applicazione del principio di reciprocità, il sistema delle riserve e, in ultima analisi, i diritti e gli interessi degli altri Stati e dei contribuenti in generale. Di conseguenza, in caso di dubbio sulla natura di un'imposta specifica e sulla sua inclusione o non inclusione nell'una o nell'altra delle categorie di cui all'articolo 2, è possibile che abbiano luogo consultazioni tra Stati e che, se necessario, si richieda il parere dell'organo di coordinamento previsto dall'articolo 24.

31. Il punto *a* si riferisce alle imposte alle quali tutte le Parti sono tenute ad applicare la Convenzione, e che, quindi, non possono essere oggetto delle riserve previste dall'articolo 30, paragrafo 1, punto *a*. Si tratta delle imposte sul reddito o sugli utili, sugli utili di capitale o sul patrimonio netto prelevate a livello dell'amministrazione centrale dello Stato. Queste sono le imposte principali nella maggior parte dei sistemi fiscali e quelle per le quali si può prestare più facilmente mutua assistenza internazionale.

32. Il punto *b* si riferisce alle imposte per le quali possono essere formulate riserve ai sensi dell'articolo 30, paragrafo 1, punto *a*, cioè le imposte diverse da quelle su reddito, utili, utili di capitale o patrimonio netto, prelevate per conto dell'amministrazione centrale. Si applica quindi a tutte le altre imposte prelevate a livello dell'amministrazione centrale nonché alle imposte di tutte le categorie prelevate agli altri livelli dell'amministrazione.

Paragrafo 2

33. Il presente paragrafo collega la Convenzione all'allegato A. L'allegato A enumera le imposte in vigore negli Stati contraenti alla data della firma della Convenzione e alle quali gli Stati contraenti desiderano che si applichi la Convenzione.

34. Le imposte degli Stati contraenti ai quali si applica la Convenzione sono indicate nell'allegato A nelle categorie menzionate al paragrafo 1. Si tratta delle imposte per le quali lo Stato contraente desidera ricevere

assistenza; l'allegato A non deve comprendere nessuna imposta in relazione alla quale uno Stato contraente ha formulato una riserva ai sensi dell'articolo 30, paragrafo 1, punto *a*.

35. Anche nel caso in cui la legislazione di uno Stato non comporti imposte facenti parte di una categoria particolare, detto Stato è tenuto a prestare assistenza amministrativa per quanto riguarda le imposte di altri Stati rientranti in quella categoria, tranne nel caso in cui abbia formulato una riserva a questo proposito ai sensi dell'articolo 30, paragrafo 1, punto *a*.

Paragrafo 3

36. Questo paragrafo ha un duplice scopo. Da una parte prevede la possibilità che ogni Stato modifichi, dopo l'entrata in vigore della Convenzione, l'elenco contenuto nell'allegato A eliminando o aggiungendo le imposte di cui al paragrafo 1. D'altra parte, il paragrafo indica la procedura da seguire per tali modifiche e il momento in cui hanno effetto.

Paragrafo 4

37. Il presente paragrafo tratta del caso in cui la legislazione nazionale sia modificata, aggiungendo imposte di natura identica o sostanzialmente analoga alle imposte esistenti di cui all'allegato A o sostituendole. Lo Stato interessato è tenuto, ai sensi del paragrafo 4, a notificare tali cambiamenti, ma la Convenzione è applicabile a tali imposte anche prima che la notifica abbia luogo.

Capitolo II – Definizioni generali

Articolo 3 – Definizioni

Paragrafo 1

38. L'articolo definisce un certo numero di termini ed espressioni usati di frequente nella Convenzione. Le definizioni di "Stato richiedente" e di "Stato interpellato" che figurano al punto *a* non necessitano di spiegazioni particolari.

39. Per semplificare, il termine "imposta" è utilizzato nell'insieme della Convenzione per indicare tutti i tipi di imposta (compresi i contributi di previdenza sociale) previsti dalla Convenzione conformemente all'articolo 2. Poiché le definizioni giuridiche delle imposte in vigore in alcuni Paesi possono escludere altri tributi previsti dalla Convenzione, è sembrato necessario precisare espressamente (si veda il punto *b*) che il termine "imposta" comprende tutti i versamenti inclusi nell'elenco dell'allegato A.

40. Dalla definizione dell'espressione "credito d'imposta" data al punto *c* risulta che l'assistenza non riguarda solo l'imposta propriamente detta, che comprende addizionali e sovrimposte, ma si applica anche agli interessi di riscossione e ai costi inerenti al recupero. È ovvio che l'assistenza deve estendersi alle addizionali e sovrimposte, poiché queste ultime costituiscono fondamentalmente delle imposte che hanno spesso uno scopo particolare e sono prelevate, per comodità, insieme ad un'altra imposta, per esempio l'imposta sul reddito. Per quanto riguarda gli interessi e i costi inerenti al recupero, che non sono imposte, il fatto che ad essi si applichi la mutua assistenza è giustificato poiché la maggior parte dei Paesi applica interessi di riscossione ed è comunemente ammesso che il debitore di un'imposta sia tenuto a rimborsare lo Stato per le spese sostenute in occasione del recupero delle tasse dovute. È inteso che il termine "imposta" riguarda non solo l'obbligo personale del contribuente o del soggetto passivo tenuto al pagamento dei contributi di previdenza sociale, ma anche la responsabilità di colui (per esempio datore di

lavoro o sostituto d'imposta) che ha omesso di trattenere l'imposta e/o il contributo di previdenza sociale alla fonte e/o di versarli all'amministrazione.

41. Nel presentare una richiesta per il recupero del credito d'imposta, lo Stato richiedente può dichiarare separatamente l'ammontare degli interessi di mora per ritardato pagamento. Alcuni Stati considerano che l'assistenza dello Stato interpellato deve limitarsi unicamente al recupero degli interessi dovuti fino alla data di presentazione della richiesta. Altri Stati, invece, considerano che tale assistenza deve essere estesa agli interessi di mora che saranno dovuti, secondo le regole in vigore nello Stato richiedente, fino alla data dell'effettivo recupero del credito d'imposta. La Convenzione non favorisce uno dei due approcci e lascia quindi alle Parti il compito di accordarsi, per esempio bilateralmente, sulle modalità di calcolo degli interessi di mora da recuperare.

42. La Convenzione comprende altresì le sanzioni pecuniarie amministrative. Il testo dello strumento non comprende una definizione delle sanzioni amministrative pecuniarie e tale questione è disciplinata dalla legislazione nazionale. Per sanzione pecuniaria amministrativa si intende generalmente qualsiasi sanzione pecuniaria il cui regime giuridico è definito da regole che non siano quelle del diritto penale. Tali sanzioni possono essere comminate dalle autorità amministrative e generalmente sono ammessi ricorsi contro le decisioni in questo campo. È possibile che alcune Parti non desiderino prestare assistenza per tali sanzioni pecuniarie. In tal caso devono formulare una riserva a questo proposito.

43. Il termine "dovuti" di cui al punto *c* è utilizzato per precisare che l'assistenza non può essere richiesta quando l'ammontare dell'imposta è solo ipotetico. Da questa definizione, tuttavia, non bisogna desumere che l'importo dovuto corrisponda esattamente all'imposta che sarà dovuta in definitiva e la Convenzione non esclude l'assistenza per importi di imposta determinati sulla base di stime. Disposizioni contrarie creerebbero difficoltà per l'adozione di provvedimenti cautelari in base all'articolo 12. Si potrà osservare, tuttavia, che ai sensi dell'articolo 11, l'assistenza al recupero può essere richiesta solo per i crediti tributari esigibili e che non siano contestati nello Stato richiedente, a meno che gli Stati interessati non abbiano convenuto altrimenti.

44. Possono tuttavia sorgere problemi se gli Stati si prestano assistenza prematuramente. Ciò potrebbe portare pregiudizio alla situazione del contribuente e lo Stato interpellato può essere esposto a richieste di risarcimento. Per questa ragione, sebbene la legislazione di un certo numero di Stati preveda la possibilità di adottare misure di recupero o provvedimenti cautelari in una fase iniziale della procedura (ad esempio prima che l'imposta sia cal-

colata), tale possibilità non figura espressamente nella Convenzione. D'altra parte, alcuni Stati applicano disposizioni che permettono di emettere avvisi di recupero per motivi d'urgenza¹ e tali avvisi sono coperti dalla Convenzione.

45. La definizione di "autorità competenti" di cui al punto *d* si basa su un criterio formale: la nomina da parte degli Stati e l'inclusione nell'elenco B, allegato alla Convenzione. Ciò è dovuto al fatto che, visti il campo d'applicazione della Convenzione come definito nello strumento (articoli 1 e 4) e le differenze tra Stati in materia di organizzazione e funzionamento delle amministrazioni pubbliche e dello Stato in generale, non è possibile stabilire regole uniformi a questo proposito; in alcuni Stati, ad esempio, le autorità competenti sono di solito le autorità o i servizi fiscali, mentre in altri Stati altri organi possono svolgere alcuni compiti in materia di assistenza amministrativa in questo campo. Ogni Stato può decidere liberamente di cambiare autorità competente/competenti. In questo caso è tenuto a fare tutto il necessario affinché il cambiamento non abbia conseguenze negative sulle altre Parti o sull'applicazione generale della Convenzione. Di regola deve notificare il cambiamento tramite uno dei Depositari, emanare direttive o istruzioni affinché sia possibile proseguire con le attività di assistenza in corso e comunicare tali direttive o istruzioni alle Parti o alle persone interessate.

46. Il termine "nazionali" di cui al punto *e* è definito in base alla definizione dell'articolo 24, paragrafo 2, del "Modello di Convenzione sulla doppia imposizione sul reddito e sul patrimonio" dell'OCSE. Le persone fisiche devono avere la nazionalità di uno Stato contraente, che può essere definita in una dichiarazione di detto Stato da includersi nell'allegato C. Per quanto riguarda le persone giuridiche, le società di persone, le associazioni ed altri enti, il criterio è lo stesso di quello utilizzato nel testo dell'OCSE: devono essere costituiti in conformità alla legislazione in vigore nello Stato interessato.

Paragrafo 2

47. Il presente paragrafo definisce una regola generale di interpretazione, secondo la quale è data priorità alle definizioni specifiche contenute nella Convenzione stessa e, in secondo luogo, al significato dei termini e delle espressioni

¹ Ciò significa che una determinazione dell'imposta può essere temporanea ma ai fini della riscossione o del recupero non è impugnabile, a prescindere dalle normali procedure di notifica o di appello, al fine di evitare la perdita di entrate fiscali che potrebbe essere causata dalle proroghe legate a tali procedure; tali proroghe potrebbero ad esempio consentire al contribuente di trasferirsi o di trasferire i suoi beni al di fuori della giurisdizione delle autorità fiscali.

secondo la legislazione dello Stato che applica la Convenzione nel caso di specie, a meno che dal contesto si desuma chiaramente un significato diverso.

Paragrafo 3

48. Questo paragrafo precisa la procedura da seguire in caso di cambiamenti agli allegati B (autorità competenti) e C (definizione del termine “nazionale”) e indica la relativa data di entrata in vigore. Si basa sull’articolo 2, paragrafo 3.

Capitolo III – Forme di assistenza

SEZIONE 1 – SCAMBIO DI INFORMAZIONI

Articolo 4 – Disposizioni generali

Paragrafo 1

49. Il presente articolo prevede l'obbligo generale per le Parti di scambiarsi qualsiasi informazione sia ritenuta prevedibilmente rilevante per l'amministrazione o l'applicazione delle legislazioni nazionali riguardanti le imposte previste dalla presente Convenzione. Il carattere vincolante di tale obbligo è definito dall'articolo 1. Lo scambio di informazioni è la forma più corrente di assistenza amministrativa tra autorità fiscali. Tale assistenza è auspicabile al fine di appurare e scoprire fatti che possono essere di interesse per la corretta applicazione delle legislazioni nazionali delle Parti. Ciò può non soltanto facilitare l'applicazione della legislazione fiscale, ma anche aiutare il contribuente a far valere i propri diritti in materia di sgravi fiscali (ad esempio, consentendogli di dimostrare più facilmente che non è fiscalmente residente in un dato Stato, oppure che ha assolto un'imposta all'estero per la quale ha diritto all'eliminazione della doppia imposizione).

50. Il campo d'applicazione di questo articolo è vasto e dovrebbe quindi consentire alle Parti di contrastare l'elusione e l'evasione fiscale a livello internazionale. Lo standard di "rilevanza prevedibile" è stata introdotto con lo scopo di garantire che lo scambio di informazioni in materia fiscale sia il più vasto possibile e, allo stesso tempo, di indicare chiaramente alle Parti che ad esse non è concesso andare "a pesca di informazioni" o richiedere informazioni che è improbabile siano pertinenti a chiarire la situazione fiscale di una persona o di una categoria accertabile di persone (si veda anche il paragrafo 167).

51. I cinque principali metodi utilizzati per lo scambio di informazioni sono i seguenti:

- i. scambio su richiesta, cioè la comunicazione da parte dello Stato interpellato di informazioni riguardanti un caso particolare allo Stato richiedente che le ha espressamente richieste (si veda l'articolo 5);
- ii. scambio automatico, cioè la comunicazione sistematica di informazioni riguardanti determinate voci di reddito o di capitale effettuata da una Parte all'altra Parte (si veda l'articolo 6);
- iii. scambio spontaneo, cioè la comunicazione di informazioni, ottenute durante la verifica della situazione di un contribuente o in altre circostanze, che possono presentare interesse per lo Stato che le riceve (si veda l'articolo 7);
- iv. verifica fiscale simultanea, cioè la comunicazione di informazioni ottenute nel corso di una verifica effettuata allo stesso tempo in ognuna delle Parti interessate, sulla base di un'intesa tra due o più autorità competenti, che verte sulla situazione fiscale di uno o più soggetti che presentano per questi Stati un interesse comune o congiunto (si veda l'articolo 8);
- v. verifica fiscale all'estero, cioè l'ottenimento di informazioni in seguito alla presenza di rappresentanti dell'amministrazione fiscale dello Stato richiedente nel corso di una verifica fiscale nello Stato interpellato (si veda l'articolo 9).

52. Va precisato che l'articolo 4 non limita le possibilità di scambio di informazioni ai cinque metodi summenzionati. In generale, le Parti, rappresentate dalle loro autorità competenti, possono scegliere in ultima analisi il modo in il quale avranno luogo gli scambi di informazione. Non è tanto il carattere delle informazioni quanto il meccanismo attraverso il quale sono scambiate a determinare la classificazione in base agli articoli della Convenzione. In alcuni casi, le distinzioni tra i vari tipi di scambio summenzionati possono diventare meno nette, per esempio quando le autorità competenti accettano di inviare tutte le informazioni di un certo tipo che possono essere raccolte in occasione di una verifica fiscale o quando un'autorità competente invia ad un altro Stato, senza previo accordo, una quantità significativa di informazioni. Pertanto, al fine di massimizzare l'efficacia e di minimizzare i costi, gli accordi per lo scambio automatico di informazioni possono limitare l'oggetto, la lunghezza e la quantità delle informazioni scambiate, in modo che la differenza tra lo scambio su richiesta e lo scambio automatico basato su un accordo sia in pratica meno netta.

53. Le verifiche fiscali simultanee e le verifiche fiscali all'estero sono altresì menzionate nei commentari all'articolo 26 del Modello di Convenzione OCSE del 2008. Queste tecniche di scambio di informazioni rientrano, tuttavia, nel campo di applicazione dell'articolo 26 di tale modello. Parimenti, alle

Parti non è vietato far uso di qualsiasi altra tecnica di verifica, quando la loro legislazione nazionale lo consente, come i programmi di scambio di informazioni riguardanti un settore economico o le verifiche effettuate congiuntamente da due autorità competenti. Vi è in particolare un crescente interesse per le verifiche fiscali simultanee multilaterali a causa della sempre maggiore dimensione multilaterale degli schemi di evasione fiscale e della necessità di cooperazione internazionale tra le amministrazioni fiscali. Tuttavia, per diverse ragioni, alcuni Paesi possono essere impossibilitati a partecipare alle forme di cooperazione descritte agli articoli 8 e 9 o possano farlo solo ad alcune condizioni. Le Parti potranno, conformemente al paragrafo 3 dell'articolo 9, notificare la loro intenzione di non accettare, in generale, la presenza di un rappresentante estero ad una verifica fiscale effettuata sul loro territorio.

54. Lo scambio di informazioni può essere effettuato in forme diverse accettabili per le autorità competenti, come contatti personali, conversazioni telefoniche, posta elettronica protetta, scambio di CD-ROM (criptati, se necessario), ma, quando lo scambio avviene oralmente, è normale inviare in seguito una conferma per iscritto. Per accelerare lo scambio, soprattutto in un campo nel quale è necessario ottenere informazioni rapidamente, le autorità competenti possono convenire di delegare le loro competenze ad alcuni funzionari per stabilire contatti più diretti (per esempio, per telefono). Inoltre, è opportuno ricordare che la Convenzione non prevede solo lo scambio di informazioni specifiche su un contribuente, ma autorizza anche le autorità competenti a scambiare altre informazioni sensibili riguardanti l'amministrazione fiscale e il miglioramento dell'adesione spontanea agli obblighi fiscali, per esempio le tecniche di analisi dei rischi o gli schemi di elusione o evasione fiscale.

55. La presente Convenzione copre non solo l'accertamento dell'imposta ma anche la sua riscossione e il suo recupero. È senza dubbio desiderabile che al calcolo esatto dell'importo dovuto segua il recupero efficace di tale importo. Se si rivela molto difficile recuperare l'imposta dovuta nella Parte che ha effettuato l'accertamento, può essere essenziale sapere se il contribuente possiede dei beni all'estero sui quali, con l'aiuto dell'altra Parte, il credito d'imposta può essere recuperato.

Paragrafo 2

56. Nella loro legislazione nazionale alcuni Stati hanno previsto disposizioni secondo cui detti Stati devono informare le persone interessate prima di trasmettere le informazioni ad un altro Stato. Il paragrafo 2 consente ad ogni Parte di notificare a uno dei Depositari che le sue autorità possono informare le persone interessate prima di comunicare le informazioni ad un'altra

Parte. La persona “interessata” è definita dalle disposizioni della legislazione nazionale; può essere un nazionale o un residente dello Stato interpellato, a proposito del quale alcune informazioni saranno trasmesse ad un altro Stato per consentire a detto Stato di verificare o di determinare il proprio credito d’imposta nei confronti di detto nazionale o residente; può anche trattarsi di un’impresa che opera nello Stato interpellato da uno dei suoi nazionali o residenti, presso la quale devono essere raccolte informazioni da comunicarsi a un altro Stato per consentire a quest’ultimo di verificare o di determinare il proprio credito d’imposta nei confronti di uno dei suoi contribuenti che ha una relazione d’affari con l’impresa che opera nello Stato interpellato (si veda anche il paragrafo 180).

Articolo 5 – Scambio di informazioni su richiesta

Paragrafo 1

57. Come già indicato nel commentario all’articolo 4, le informazioni scambiate su richiesta riguardano un caso particolare sollevato dallo Stato richiedente. Generalmente, lo Stato richiedente ha bisogno di informazioni supplementari per verificare le informazioni fornite dal contribuente nella sua dichiarazione riguardante i beni o i redditi situati nello Stato interpellato. In molti casi le informazioni sono richieste perché lo Stato richiedente sospetta che il contribuente abbia fornito informazioni incomplete o inesatte.

58. Generalmente le richieste sono presentate per iscritto. Esse possono, tuttavia, essere presentate oralmente e confermate per iscritto in seguito. In alcuni casi in cui sono necessarie informazioni tempestive, per esempio nei casi legati ad attività itineranti, una richiesta trasmessa per posta ordinaria rappresenta una procedura troppo complicata. In tali situazioni le autorità competenti possono preferire l’utilizzo di comunicazioni elettroniche o di altre tecnologie della comunicazione dell’informazione, ivi compresi appropriati sistemi di sicurezza, per migliorare la rapidità e la qualità degli scambi di informazioni. Generalmente una richiesta è inviata all’autorità competente dello Stato interpellato che figura nell’allegato B (in particolare nella situazione summenzionata). In alcuni casi, ad esempio nei casi di scambi di informazioni destinati a contrastare l’elusione o l’evasione fiscale in un campo particolare, si rivela utile autorizzare un determinato funzionario ad agire per conto dell’autorità competente in tale caso (si veda l’articolo 24). Il Manuale sull’attuazione delle disposizioni riguardanti lo scambio di informazioni in materia fiscale, pubblicato dall’OCSE (*Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*) può essere utile a questo proposito.

59. Come indicato nel commentario all'articolo 4, lo scambio di informazioni su richiesta rappresenta, in tema di recupero delle imposte, la procedura più appropriata. Per essere in grado di recuperare crediti tributari in un'altra Parte, può essere utile, soprattutto se il contribuente è residente nello Stato interpellato, sapere se possiede beni in questo Stato. Una Parte può richiedere informazioni a prescindere dal fatto che sia in grado di richiedere assistenza ai fini del recupero o meno (per esempio perché il credito d'imposta è contestato o può essere oggetto di contestazione).

Paragrafo 2

60. Tranne nei casi previsti dagli articoli 19 e 21, le autorità competenti dello Stato interpellato si sforzeranno di trovare le informazioni richieste negli archivi fiscali interni e, nel caso in cui non possano essere ottenute in questo modo, dovranno utilizzare tutti i mezzi di cui dispongono in materia fiscale per ottenere le informazioni.

61. Le informazioni ottenute da una Parte possono essere trasmesse dalle autorità competenti di un'altra Parte a una terza Parte, previa autorizzazione preliminare dell'autorità competente del primo Stato che ha fornito le informazioni (si veda l'articolo 22 e il paragrafo 227 dei relativi commentari).

Articolo 6 – Scambio automatico di informazioni

62. Una caratteristica degli scambi automatici di informazioni è il fatto di avere per oggetto un grosso volume di informazioni su casi particolari dello stesso tipo riguardanti, di solito, pagamenti provenienti dallo Stato che fornisce le informazioni e imposte ritenute alla fonte in questo Stato. Tali informazioni possono essere ottenute periodicamente in tale Stato, nel quadro del proprio sistema, e possono essere trasmesse automaticamente e regolarmente. Lo scambio automatico di informazioni consente di migliorare l'adesione spontanea agli obblighi fiscali e di individuare una frode che altrimenti non sarebbe stata scoperta. Gli Stati devono sforzarsi di scambiare le informazioni nel modo più efficace possibile data la loro quantità considerevole.

63. Se i contribuenti vengono a conoscenza di tale intesa e, di conseguenza, della natura delle informazioni scambiate, l'adesione spontanea ai loro obblighi fiscali può essere migliorata e il numero di casi nonché l'importo dei redditi non dichiarati dovrebbero diminuire dopo qualche anno. Potrebbe esserci un modo, tuttavia, di massimizzare l'efficacia e di minimizzare i costi, ad esempio limitando lo scambio automatico alle voci in cui l'adesione agli obblighi fiscali è minore, modificando il tipo di informazioni scambiate dopo

qualche anno di scambio e utilizzando formulari standard (si veda anche il paragrafo 64 qui di seguito).

64. Questo tipo di scambio di informazioni necessita di un accordo preliminare tra le autorità competenti sulla procedura da adottare e sul tipo di informazioni scambiate. In effetti, possono verificarsi situazioni tra determinati Paesi nelle quali tali scambi si rivelino poco produttivi, per esempio se i dati disponibili in grandi quantità sono rari in un dato Paese o se i rapporti economici tra i Paesi sono limitati o ancora se tali scambi rappresentano un compito troppo gravoso per le amministrazioni fiscali interessate.

65. Un accordo sul tipo di informazioni da scambiare e sulla procedura da adottare è un requisito necessario poiché, da una parte, non sarebbe molto efficace scambiare qualsiasi tipo di informazione che possa essere oggetto di scambio automatico e, d'altra parte, non è sempre necessario che i due partner scambino informazioni sulle stesse voci di reddito o con la stessa frequenza nell'ambito di un tale accordo. L'importo e le caratteristiche degli elementi che possono essere oggetto di scambio automatico dipenderanno dai sistemi amministrativi interni di ognuno degli Stati interessati. Tale accordo può essere concluso da due o più Parti, ai sensi delle disposizioni del paragrafo 1 dell'articolo 24. Si raccomanda l'uso del Modello di Protocollo d'intesa sullo scambio automatico di informazioni in materia fiscale (*Model Memorandum of Understanding on Automatic Exchange of Information for Tax Purposes*) pubblicato dall'OCSE per questo tipo di accordi.

66. Lo scambio automatico di informazioni è il campo d'applicazione più ovvio per l'utilizzo di formulari standard, anche se questi ultimi possono anche essere impiegati per la trasmissione di richieste o risposte. In linea generale, i principali vantaggi della standardizzazione sono i seguenti: evitare il ricorso alla traduzione grazie all'utilizzo di codici numerici comuni da parte di tutti i Paesi interessati per indicare gli stessi elementi di reddito o capitale; accelerare gli scambi e ridurre il carico di lavoro delle autorità competenti, dal momento che le informazioni ricevute possono essere integrate nel sistema del Paese destinatario e confrontate con il reddito dichiarato dai contribuenti. Per definizione, si otterranno tali vantaggi solo se un gran numero di Paesi accetta di partecipare a questo tipo di standardizzazione. Il Comitato Affari Fiscali dell'OCSE ha quindi predisposto formulari standard per questi scambi automatici, basati sulle ultime tecnologie disponibili. Gli Stati interessati dovranno, per quanto possibile, utilizzare il formato di trasmissione standard dell'OCSE o un altro standard ulteriormente aggiornato per i loro scambi automatici di informazioni, così com'è stato raccomandato dal Comitato Affari Fiscali dell'OCSE.

Articolo 7 – Scambio spontaneo di informazioni

Paragrafo 1

67. Le informazioni sono scambiate spontaneamente quando una delle Parti, che ha ottenuto informazioni ritenute interessanti per un'altra Parte, le comunica a quest'ultima senza che questa Parte le abbia richieste. Lo scambio spontaneo di informazioni sarà spesso più efficace dello scambio automatico di informazioni in quanto riguarda, di solito, casi che sono stati individuati e selezionati da un funzionario del fisco appartenente allo Stato che comunica le informazioni nel corso di una verifica o un'indagine fiscale (si veda il paragrafo 68 qui di seguito). Questo tipo di scambio differisce dagli altri due per il fatto che le informazioni sono inviate senza richiesta preliminare dell'altro Stato e senza previo accordo tra le autorità competenti sugli elementi di reddito e le procedure. Il Manuale sull'attuazione delle disposizioni riguardanti lo scambio di informazioni in materia fiscale, pubblicato dall'OCSE (*Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*) può essere utile a questo proposito.

68. Il paragrafo 1 presenta le varie situazioni nelle quali una Parte comunica ad un'altra Parte, senza richiesta preliminare, le informazioni di cui è a conoscenza. Uno scambio spontaneo di informazioni è generalmente efficace se riguarda elementi individuati e selezionati da un funzionario del fisco dello Stato che trasmette le informazioni durante o dopo una verifica fiscale o un altro tipo di indagine fiscale.

69. Di solito non vi è uno scambio spontaneo di informazioni nell'ambito del recupero delle imposte. Potrebbe essere utile, tuttavia, fornire spontaneamente informazioni ad integrazione di quelle scambiate in seguito ad una richiesta riguardante un caso di recupero.

Paragrafo 2

70. Poiché l'efficienza dello scambio spontaneo di informazioni dipende principalmente dall'iniziativa dello Stato che fornisce l'informazione, è compito delle autorità competenti di quest'ultimo Stato di prendere le misure necessarie affinché le informazioni che possono interessare un altro Stato siano portate a sua conoscenza. Dato che l'autorità competente è l'organismo responsabile dello scambio di informazioni, deve utilizzare le conoscenze e le risorse dell'amministrazione fiscale nella sua totalità quando presta assistenza a un altro Stato.

71. Il lavoro che tale forma di scambio di informazioni comporta e l'utilizzo finale di tali dati necessita generalmente un certo sforzo amministrativo da parte di entrambi gli Stati, senza nessuna garanzia iniziale che le informazioni ottenute siano rilevanti dal punto di vista fiscale. Per questa ragione è opportuno concentrarsi essenzialmente sulla trasmissione di informazioni che sembrino più promettenti, ad esempio a causa della loro importanza generale o a causa dell'importo impositivo in questione. Le informazioni trasmesse spontaneamente dovrebbero essere accompagnate da qualsiasi prova documentale complementare che possa aiutare l'altro Stato.

Articolo 8 – Verifiche fiscali simultanee

72. Nei casi in cui vi sia il sospetto di elusione o evasione fiscale internazionale, le verifiche fiscali simultanee possono essere strumenti molto efficaci per permettere alle amministrazioni fiscali di garantire il controllo ed il rispetto degli obblighi fiscali. Se le Parti interessate coordinano le verifiche fiscali sulla situazione fiscale di una o più persone che presentino per dette Parti un interesse comune o congiunto, potranno trarre il massimo beneficio da questo scambio di informazioni. Tale è lo scopo dell'articolo 8. Le autorità competenti possono prendere in considerazione la possibilità di negoziare protocolli d'intesa bilaterali o multilaterali, accordi di lavoro o altri strumenti di questo tipo per facilitare lo svolgimento efficiente delle verifiche fiscali simultanee. Il Modello di accordo dell'OCSE per l'esecuzione di verifiche fiscali simultanee (*Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations*) può fungere da base per l'elaborazione di tali strumenti.

73. Questa forma di cooperazione tra amministrazioni fiscali potrebbe rivelarsi fruttuosa, in particolare per il trattamento delle transazioni tra imprese associate (e la determinazione dei prezzi di libera concorrenza). Può anche facilitare l'eliminazione della doppia imposizione economica e l'individuazione di accordi di pianificazione fiscale aggressiva. Consentendo di coordinare le richieste delle autorità fiscali dei vari Stati e di evitare la duplicazione del lavoro, le verifiche fiscali simultanee possono anche ridurre l'onere degli adempimenti a cui devono sottostare i contribuenti per rispettare i loro obblighi fiscali. Il Manuale sull'attuazione delle disposizioni riguardanti lo scambio di informazioni in materia fiscale, pubblicato dall'OCSE (*Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*) può essere utile a questo proposito.

Paragrafo 1

74. Il presente paragrafo prevede che le Parti si consultino, su richiesta di una di esse, al fine di determinare i casi e le procedure relativi alle verifiche

fiscali simultanee. Tale consultazione viene effettuata tra le rispettive autorità competenti.

75. L'autorità competente richiedente informa le altre autorità circa i casi che propone di prendere in esame. Le altre autorità competenti decideranno se eseguire verifiche fiscali simultanee su tali casi e potranno anche scegliere altri casi da esaminare.

76. Una verifica fiscale simultanea sarà possibile unicamente tra autorità competenti di Parti che hanno interessi comuni o congiunti rispetto alla situazione fiscale della o delle persone interessate. Anche se tale condizione è soddisfatta, una delle autorità competenti interessate può considerare che le operazioni per intraprendere non sono abbastanza rilevanti per giustificare questa procedura.

77. Si può auspicare, tuttavia, che l'autorità competente interpellata sia disposta a partecipare alla verifica se l'autorità competente richiedente è in grado di dimostrare che il caso riveste grande importanza per quest'ultima autorità e che, eventualmente, la verifica simultanea permetterebbe anche all'autorità competente interpellata di ottenere informazioni utili per le sue indagini (si veda anche il paragrafo 53).

Paragrafo 2

78. Il presente paragrafo definisce ciò che s'intende con l'espressione "verifica fiscale simultanea". L'oggetto di tale verifica è definito nel modo seguente: "La situazione fiscale di una o più persone che presentino [per le Parti] un interesse comune o congiunto". Questi termini possono essere interpretati in senso lato. Essi si applicano sia a un singolo che risiede in una delle Parti e che esercita attività in una o in più altre Parti, sia a soggetti collegati residenti in due o più Parti; in alcuni casi possono anche applicarsi a soggetti non collegati e residenti in Parti diverse che, sebbene non siano sotto controllo e/o proprietà comune, sono tuttavia legati da stretti legami commerciali o di altro tipo.

79. Il primo caso si riferisce a persone residenti in una prima Parte e che esercitano attività professionali o di altro tipo in un'altra Parte, nonché a imprese residenti in una Parte e che operano nell'altra Parte tramite una stabile organizzazione.

80. Il secondo e terzo caso si riferiscono principalmente alle imprese. Il secondo caso riguarda le imprese multinazionali che realizzano operazioni infra-gruppo, mentre il terzo caso si applica alle imprese che, sebbene non siano collegate, hanno legami commerciali così stretti che le informazioni riguardanti le attività di una di esse (per esempio, i prezzi dei beni venduti e acquistati) risulterebbero utili all'autorità responsabile della situazione fiscale dell'altra impresa.

81. Quando è stato raggiunto un accordo sull'esecuzione di una verifica fiscale simultanea, il personale dell'amministrazione fiscale incaricata del caso selezionato stabilirà con i suoi omologhi dell'altra Parte o delle altre Parti interessate il programma della verifica, i periodi su cui essa verte (cioè gli anni fiscali), i possibili aspetti da approfondire e le scadenze. Quando è stato raggiunto un accordo sulle linee generali da seguire, i funzionari di ogni Stato eseguiranno le verifiche separatamente, sul proprio territorio.

82. Nel caso di imprese collegate, la soluzione migliore sarebbe di affidare la responsabilità del coordinamento della verifica e degli scambi di informazione all'autorità competente della Parte nella quale è stabilita la casa madre o la *base company*. Se una casa madre coinvolta nel caso è residente al di fuori di una delle Parti che partecipano alla verifica, le autorità competenti di tutti gli Stati coinvolti nomineranno insieme il Paese responsabile del coordinamento dello scambio di informazioni.

Articolo 9 – Verifiche fiscali all'estero

I. Considerazioni preliminari

83. Generalmente gli scambi di informazioni effettuati ai sensi di convenzioni contro la doppia imposizione e convenzioni di mutua assistenza hanno luogo per iscritto. Una procedura per iscritto richiede necessariamente molto tempo e, per questo motivo, può essere meno efficace di altre procedure meno formali. In alcuni casi, le amministrazioni fiscali devono reagire rapidamente, per esempio nel caso del contrasto all'evasione fiscale in materia di "*international hiring out of labour*"² o di attività di carattere itinerante. Inoltre, per essere in grado di avere una visione chiara e completa di relazioni commerciali o di altro tipo tra il residente di una Parte che è oggetto di verifica fiscale e i suoi partner stranieri, è spesso molto utile poter seguire da vicino una verifica avviata a tal fine nel Paese straniero interessato. L'esperienza ha in effetti dimostrato la necessità di consentire ai rappresentanti delle autorità fiscali di essere fisicamente presenti durante le verifiche fiscali effettuate nel Paese straniero che presentino un interesse per la verifica fiscale nel loro Paese. Il presente articolo conferisce questa possibilità.

84. La decisione di autorizzare la presenza di un rappresentante dell'autorità straniera è a discrezione esclusivamente dell'autorità competente dello Stato nel quale deve aver luogo la verifica.

2 N.d.T.: Si tratta della fattispecie di cui al paragrafo 8 del Commentario OCSE al Modello di convenzione contro le doppie imposizioni, ovvero il "reclutamento" di lavoratori di altri Stati attraverso intermediari per periodi di lavoro all'estero inferiori a 183 giorni.

85. In alcuni Stati la presenza di un rappresentante dell'autorità straniera può essere considerata come una violazione della sovranità di quel Paese o contraria alla politica o alle procedure di detto Stato. In altri Stati, tale presenza è ammessa solo se il contribuente non vi si oppone.

86. Altri Stati, invece, considerano accettabile la presenza sul loro territorio di rappresentanti di autorità straniera, a condizione che la verifica fiscale sia effettuata in maniera rigorosamente conforme alla legislazione e alla prassi nazionali. L'articolo 9 è stato redatto con questo spirito ed è inteso a rispondere all'esigenza, che la maggior parte degli Stati membri sembra evidenziare, di prevedere espressamente nelle convenzioni internazionali la possibilità di consentire ai rappresentanti delle autorità straniere la partecipazione alle loro verifiche fiscali. Gli Stati che possono accettare che rappresentanti di autorità straniere dispongano, sul loro territorio, di poteri più vasti di quanto sia previsto dal presente articolo sono liberi di prendere decisioni in tal senso, eventualmente stipulando un accordo ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1. Il Manuale sull'attuazione delle disposizioni riguardanti lo scambio di informazioni in materia fiscale, pubblicato dall'OCSE (*Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*) può essere utile a questo proposito.

II. Commentario alle disposizioni dell'articolo 9

Paragrafo 1

87. Il paragrafo 1 fissa le regole formali di presentazione di una richiesta di partecipazione a una verifica fiscale. Esso prevede che la richiesta debba essere presentata a livello delle autorità competenti, come per la procedura normale di scambio di informazioni effettuata per corrispondenza. A livello di procedure, è probabile che queste ultime presentino in genere il seguente svolgimento. In primo luogo, lo Stato richiedente presenta una richiesta di informazioni conformemente all'articolo 5. Quando si è appurato che le informazioni non sono già disponibili nello Stato interpellato, quest'ultimo informerà lo Stato richiedente che è necessaria un'operazione di verifica speciale e che essa è in corso di esame. A quel punto lo Stato richiedente, ai sensi dell'articolo 9, richiederà che i suoi rappresentanti siano presenti alla verifica fiscale speciale.

88. È possibile che una richiesta di assistere a una verifica sia presentata allo stesso tempo della richiesta di informazioni, se queste ultime possono essere ottenute solo tramite un'indagine speciale. In altri casi, le informazioni ricevute in seguito ad uno scambio spontaneo possono indurre una Parte a richiedere che uno dei suoi rappresentanti sia autorizzato ad assistere ad un'indagine in svolgimento presso un'altra Parte.

89. È inteso che questo tipo di assistenza, che ha una portata alquanto vasta, dovrebbe essere richiesta all'autorità fiscale straniera solo se l'autorità competente dello Stato richiedente è convinta che la verifica eseguita nel Paese straniero contribuirà in larga misura a risolvere un caso interno di carattere fiscale. Uno Stato, oltretutto, non dovrebbe far richiesta di assistere alla verifica nei casi di minore entità. Ciò, tuttavia, non implica necessariamente che il caso in questione debba riguardare un importo ingente di imposte. Una richiesta può essere anche giustificata dal fatto che il caso ricopre primaria importanza per la soluzione di altri casi fiscali verificatisi nel territorio nazionale o che la verifica fiscale all'estero deve essere considerata come facente parte di una verifica di vasta portata riguardante imprese situate sul territorio nazionale e residenti.

90. Lo Stato richiedente ha interesse a definire quanto più precisamente possibile le motivazioni della sua richiesta. La richiesta dovrebbe comprendere una descrizione precisa del caso fiscale sul quale si basa. Tale descrizione può essere già stata fornita al momento della richiesta iniziale di informazioni presentata ai sensi dell'articolo 5. Essa dovrebbe inoltre indicare i motivi particolari per i quali si auspica la presenza fisica di un rappresentante dell'autorità competente. Se l'autorità competente dello Stato richiedente desidera che la verifica si svolga in una maniera specifica o a un determinato momento, deve inserire tali indicazioni nella richiesta.

91. Il rappresentante o i rappresentanti dell'autorità competente dello Stato richiedente possono assistere solo alla fase pertinente della verifica fiscale. La soddisfazione di tale requisito è assicurata dalla potestà esclusiva che le autorità dello Stato interpellato esercitano per quanto riguarda l'esecuzione della verifica fiscale (si veda il paragrafo 2 del presente articolo e il relativo commentario).

Paragrafo 2

92. Il paragrafo 2 precisa che la decisione di autorizzare o meno la presenza di rappresentanti dell'autorità straniera competente spetta all'autorità competente dello Stato interpellato. Il fatto che lo Stato interpellato disponga del potere decisionale in merito, tuttavia, non limita in alcun modo l'obbligo imposto a tale Stato di fornire le informazioni richieste conformemente all'articolo 5. È quindi normale che uno Stato contraente che rigetti una richiesta indichi i motivi di tale rigetto invocando, per esempio, le disposizioni degli articoli 19 o 21 o adducendo altre ragioni su cui si basa la sua decisione.

93. Se la richiesta è accettata, l'autorità competente dello Stato interpellato è tenuto ad indicare la data e il luogo della verifica nonché altri dettagli considerati

necessarie, come l'autorità o il funzionario incaricato di effettuare detta verifica e qualsiasi condizione particolare prevista per lo svolgimento della verifica.

94. Tutte le decisioni riguardanti il modo in cui si deve svolgere la verifica sono di competenza dell'autorità o del funzionario dello Stato interpellato che ne ha la responsabilità. È escluso che il funzionario straniero eserciti un'autorità in senso stretto in materia. La verifica fiscale si svolge sotto la direzione del funzionario responsabile, che può decidere quale influenza il funzionario straniero possa esercitare sullo svolgimento vero e proprio della verifica. Il funzionario straniero può essere autorizzato a ricoprire un ruolo attivo (ad esempio suggerendo domande) o limitarsi a ricoprire un ruolo passivo (essere presente alla verifica). In ogni caso, il funzionario straniero è tenuto al segreto in conformità alle disposizioni dell'articolo 22.

Paragrafo 3

95. Questo paragrafo prevede che gli Stati possano manifestare la loro intenzione di non accettare, in linea di massima, le richieste di altri Stati di partecipare alle loro verifiche fiscali. La ragione di una tale regola è duplice: da un lato, evita agli Stati che non sono favorevoli a tale partecipazione di dover sistematicamente rifiutare le richieste di altri Stati in questo campo; dall'altro lato, consente di evitare la formulazione di riserve e le rigidità che queste ultime comportano. Tale disposizione istituisce quindi un sistema che consente a uno Stato di notificare a tutte le Parti che in linea di principio non è favorevole alla partecipazione di rappresentanti stranieri alle verifiche fiscali, ma che non rifiuta qualsiasi eventualità di cooperazione in questo campo. La dichiarazione di cui al paragrafo 3 può essere fatta o ritirata in qualsiasi momento, come avviene per le riserve.

Articolo 10 – Informazioni contraddittorie

96. Il presente articolo è inteso ad introdurre, in qualche modo, una disposizione sul riscontro fornito rispetto agli scambi di informazioni previsti dalla sezione 1.

97. La situazione contemplata nel presente articolo è la seguente: una Parte ha ricevuto da un'altra Parte informazioni sulla situazione fiscale di un contribuente nell'ambito di una delle forme di scambio previste da questa sezione e raffronta tali informazioni con quelle di cui dispone. Se risulta che le informazioni ricevute sono in gran parte contraddittorie rispetto alle informazioni di cui dispone, il presente articolo obbliga lo Stato che riceve le informazioni a informare lo Stato che le ha fornite al fine di permettere a quest'ultimo di ottenere

chiarimenti dal contribuente. Solitamente, i due Stati si consultano sul risultato di questo nuovo contatto con il contribuente interessato.

SEZIONE II – ASSISTENZA AL RECUPERO

Osservazioni generali sul campo d'applicazione della sezione II

98. La globalizzazione non solo rende più difficile alle autorità fiscali il compito di calcolare precisamente l'importo corretto dell'imposta dovuta dai loro contribuenti, ma rende altresì più difficile la riscossione delle imposte. I contribuenti possono possedere beni in tutto il mondo, mentre le autorità fiscali generalmente non possono operare oltre frontiera per assicurare la riscossione delle imposte dovute. Quando aderisce alla Convenzione, uno Stato si impegna, entro certi limiti (si veda l'articolo 21), ad utilizzare la potestà conferitagli dalla propria legislazione per recuperare le imposte dovute a un'altra Parte. Come indicato nell'articolo 11 (paragrafo 1), lo Stato interpellato procederà come se si trattasse di recuperare i propri crediti d'imposta, tranne per quanto riguarda i termini, che sono disciplinati unicamente dalle leggi dello Stato richiedente (articolo 14), e i privilegi (articolo 15).

99. L'assistenza al recupero può comprendere misure non solo nei confronti del contribuente stesso ma anche nei confronti di qualsiasi altro soggetto che, secondo la legislazione dello Stato richiedente, potrebbe essere tenuto al pagamento dell'imposta (si vedano anche i commenti al paragrafo 3 dell'articolo 1). È la legislazione dello Stato richiedente e non quella dello Stato interpellato, a determinare i soggetti cui si applica tale disposizione. Ciò è anche previsto dal paragrafo 2 dell'articolo 23 che dispone che le controversie riguardanti l'esistenza del credito d'imposta siano avviate esclusivamente dinanzi all'organo competente dello Stato richiedente. Il Manuale OCSE sull'attuazione dell'assistenza in materia di riscossione delle imposte (*Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection*) può essere utile a tal fine.

100. I casi in cui un soggetto diverso dal contribuente stesso è tenuto al pagamento di un'imposta sono svariati. È quindi utile citare alcuni esempi dei casi più frequenti.

101. Il caso più comune è quello di soggetti che, nell'effettuare un pagamento avente carattere di reddito per il beneficiario, devono effettuare su di esso una ritenuta alla fonte dell'imposta. Di conseguenza, nella maggior parte dei Paesi, i datori di lavoro sono tenuti a trattenere l'imposta alla fonte sui salari pagati e a trasferire all'esattoria gli importi trattenuti, che rappresentano le imposte dovute dai loro dipendenti. Ritenute alla fonte analoghe sono spesso effettuate su altri pagamenti, come i dividendi, gli interessi e canoni.

102. In altri casi comuni, la legge considera che ambedue le Parti di alcuni contratti o transazioni siano assoggettate all'imposta dovuta in primo luogo da una di esse rispetto a tali contratti o transazioni. Tali casi si verificano spesso nell'ambito di imposte indirette, dazi all'importazione ed all'esportazione e imposta sulle donazioni.

103. Esistono poi casi in cui la natura particolare dei rapporti tra le persone fa sì che una di esse sia tenuta a pagare un'imposta alla quale un'altra persona è assoggettata. In una società di persone, ad esempio, i soci sono spesso solidalmente responsabili di tutti i debiti della società, di modo che ognuno di essi può essere anche tenuto al pagamento dell'imposta sulle vendite dovuta da tale società.

104. Vi è inoltre il caso di persone che sono tenute al pagamento di imposte dovute dai loro predecessori. Alcuni Stati considerano il proprietario di un bene immobile debitore delle imposte su tale bene dovute dal proprietario precedente rispetto agli anni precedenti il trasferimento.

105. È possibile distinguere tra i casi di cui ai precedenti paragrafi 98-102 e quelli in cui i beni sono proprietà di una terza Parte. Nei primi esempi citati, la persona tenuta a pagare l'imposta è personalmente responsabile. Nel secondo caso, invece, il recupero può provocare un certo disagio alla terza Parte, ma i suoi beni non sono in causa, poiché solo i beni del debitore vengono confiscati. Si possono citare come esempio i depositi di denaro o di valori mobiliari presso gli istituti bancari.

106. La presente Convenzione contempla l'assistenza al recupero in entrambe le categorie di casi, così da assicurare la massima efficacia dell'assistenza accordata dallo Stato interpellato.

107. I casi in cui una persona è tenuta al pagamento dell'imposta dovuta da un'altra persona possono variare considerevolmente da uno Stato all'altro. Alla luce dell'articolo 21, paragrafo 2, punto *a*, si potrebbe ritenere che l'assistenza prevista dal presente articolo possa essere rifiutata quando una persona è tenuta al pagamento dell'imposta dovuta da un'altra persona ai sensi della legislazione dello Stato richiedente, ma non lo sarebbe ai sensi della legislazione dello Stato interpellato. Non è previsto, tuttavia, che i limiti all'assistenza previsti dall'articolo 21, paragrafo 2, punto *a*, possano essere applicati al caso di specie, poiché tali limiti riguardano le misure di recupero e non la base stessa del debito.

108. Le Parti impossibilitate a prestare assistenza al recupero possono formulare una riserva ai sensi dell'articolo 30, paragrafo 1, punto *b*.

Articolo 11 – Recupero dei crediti di natura fiscale

Paragrafo 1

109. Questo paragrafo è inteso a chiarire che, su richiesta di una Parte, lo Stato interpellato ha l'obbligo di prendere le misure necessarie al recupero delle imposte dovute allo Stato richiedente, purché il credito d'imposta soddisfi le condizioni previste da questa sezione della Convenzione. Il paragrafo disciplina altresì il modo in cui il credito d'imposta dello Stato richiedente deve essere recuperato dallo Stato interpellato. Quest'ultimo deve procedere al recupero come se si trattasse di crediti d'imposta propri, fatta eccezione per le questioni riguardanti i termini (articolo 14) e i privilegi (articolo 15). In particolare, quando le leggi dello Stato interpellato prevedono, per il recupero dei crediti d'imposta, l'adozione di provvedimenti da parte di organi giudiziari, la presente Convenzione si applica a tali provvedimenti (si vedano i paragrafi 9 e 10 sopra).

110. Può porsi la questione di quale sia la procedura che lo Stato interpellato deve seguire. Oltre alle imposte sul reddito e sul patrimonio, infatti, la Convenzione copre vari tipi di imposta ed è possibile che la richiesta riguardi un'imposta che non esiste nello Stato interpellato. Ciò, tuttavia, non dovrebbe porre seri problemi in quanto lo Stato richiedente deve indicare la natura dell'imposta per il cui recupero è richiesta l'assistenza (si veda l'articolo 18, paragrafo 1, punto *d*). Lo Stato interpellato applicherà quindi la procedura che seguirebbe se si trattasse di un credito per una propria imposta simile a quello dello Stato richiedente, o qualsiasi altra procedura appropriata.

111. Il riferimento alle procedure dello Stato interpellato non riguarda solo le sue disposizioni legislative, ma anche le prassi amministrative da esso adottate. Poiché le autorità incaricate del recupero conoscono tali procedure, l'onere supplementare imposto dall'assistenza non dovrebbe gravare eccessivamente sul sistema amministrativo dello Stato interpellato. Possono sorgere problemi legati all'applicazione delle disposizioni dell'articolo, per esempio quando il costo del recupero è superiore all'importo del credito. Lo Stato richiedente dovrebbe evitare tentativi di recupero di importi ridotti servendosi della Convenzione; peraltro, gli Stati contraenti possono consultarsi, secondo le disposizioni dell'articolo 24, per superare eventuali difficoltà. Essi possono anche convenire su un importo minimo per i crediti da recuperare.

Paragrafo 2

112. Il presente paragrafo precisa le condizioni per la presentazione di una richiesta di assistenza per il recupero di crediti d'imposta e contiene

una duplice garanzia in tal senso. In primo luogo, il credito d'imposta deve formare oggetto di un titolo che ne consenta il recupero nello Stato richiedente. Questa disposizione mira a evitare che il recupero abbia luogo nello Stato interpellato in una fase precoce della procedura, cioè prima che l'imposta sia stata accertata. Il recupero di un'imposta il cui importo non è stato ancora determinato può arrecare pregiudizio al contribuente e può far correre il rischio allo Stato interpellato di essere ritenuto responsabile delle conseguenze di un recupero inopportuno. Naturalmente, lo Stato interpellato deve anche essere autorizzato dalla sua legislazione nazionale a procedere al recupero del credito d'imposta nel momento in cui la richiesta viene presentata.

113. In secondo luogo, questo articolo prevede che l'importo dell'imposta dovuta non sia contestato. Se il credito d'imposta è stato contestato, in linea di principio l'assistenza può essere richiesta solo se la contestazione del credito è stata oggetto di una decisione definitiva. L'articolo, comunque, prevede la possibilità che le Parti convengano diversamente, e cioè, che richiedano il recupero senza aspettare l'esito del procedimento di ricorso. Tale possibilità dovrebbe favorire la cooperazione con alcuni Stati nei quali i contribuenti dispongono di ampi diritti di ricorso e garantire che i ricorsi, che tendono a prolungare le procedure, non ostacolino il recupero del credito. Lo Stato richiedente, tuttavia, sarebbe tenuto, secondo la sua legislazione, a rimborsare al contribuente l'importo dell'imposta indebitamente riscossa, comprensivo di eventuali interessi e di spese correlate, qualora il ricorso del contribuente venisse in seguito accolto.

114. Se il credito è vantato nei confronti di una persona che non è residente dello Stato richiedente e che potrebbe quindi non essere ben informato, l'articolo introduce una disposizione supplementare volta ad accrescere la tutela del contribuente. Non sarà più sufficiente, per poter richiedere l'assistenza al recupero, che il credito non sia stato contestato, ma sarà anche necessario, a meno che non sia stato stipulato un accordo specifico tra le Parti su questo punto, che esso non possa più essere contestato. In mancanza di un accordo specifico tra le Parti interessate, pertanto, i rimedi disponibili per il contribuente e per lo Stato richiedente, rispettivamente, per contestare o avvalorare la fondatezza del credito d'imposta dovranno essere stati esperiti prima della presentazione di una richiesta di assistenza al recupero. Tuttavia, solamente i rimedi efficaci nell'ambito del sistema giuridico interno dovranno essere esperiti, cioè i mezzi di impugnazione ordinari come il ricorso di impugnazione e l'eccezione di nullità e non i mezzi straordinari come la riapertura del caso o l'annullamento della sentenza emessa. Un credito non si può considerare passibile di contestazione ai sensi della presente disposizione solo per il fatto che esistono tali mezzi di impugnazione. L'accordo di principio tra le Parti di derogare ai requisiti riguardanti la contestazione di crediti d'imposta

ha il carattere di un'intesa internazionale conclusa tra autorità autorizzate dal rispettivo ordinamento costituzionale ad impegnare il proprio Stato.

115. Possono emergere problemi particolari in caso di accertamento a titolo provvisorio, poiché questo tipo di accertamento raramente può essere contestato. Tali problemi non interessano direttamente il paragrafo 2, ma si potrebbe dubitare del fatto che l'importo totale di un accertamento provvisorio dell'imposta possa essere considerato come un'imposta effettivamente dovuta e quindi assimilato a un credito d'imposta secondo la definizione dell'articolo 3, in quanto solo nell'accertamento definitivo sono prese in considerazione tutte le circostanze del caso. Il risultato potrebbe quindi ragionevolmente essere, almeno in teoria, un rimborso del contribuente. Ne consegue, pertanto, che gli Stati dovrebbero essere molto prudenti nel richiedere assistenza per il recupero di un ammontare d'imposta pretesa con accertamento provvisorio. In tali circostanze sarebbe più appropriato presentare una richiesta di assistenza sotto forma di misure conservative.

116. La garanzia indicata nel precedente paragrafo 112 è basata, in certo qual modo, su una prassi amministrativa degli Stati secondo la quale il recupero della parte contestata di un credito d'imposta è spesso differito (sebbene, a volte, ciò avvenga solo dopo che il contribuente abbia fornito una garanzia), mentre la parte non contestata deve essere corrisposta entro i termini normali. In questo caso, però, l'esistenza di una contestazione, anche se riguarda solo una parte del credito, può ostacolare il recupero della totalità del credito nello Stato interpellato e ciò fornisce un'ulteriore garanzia dei diritti del contribuente.

117. La Convenzione si sforza di raggiungere il giusto equilibrio tra la necessità dell'amministrazione fiscale di riscuotere le imposte dovute e la preoccupazione del contribuente di non pagare una somma superiore a quella dovuta. A tal fine, l'articolo 12 prevede che lo Stato interpellato adotti, su richiesta, misure conservative a beneficio dello Stato richiedente, anche qualora il credito d'imposta non soddisfi le condizioni di cui al paragrafo 2 del presente articolo. Ulteriori dettagli sono forniti nel commentario all'articolo 12.

Paragrafo 3

118. Le disposizioni del paragrafo 3 mirano a limitare l'assistenza in materia di recupero dei crediti d'imposta relativi al patrimonio ereditario di un defunto rispetto al valore di tale patrimonio ereditario, in modo che non si estenda ai beni personali dei beneficiari della successione.

119. Sono varie le ragioni per cui si considera logico limitare, in una certa misura, le possibilità di recupero dei crediti relativi al patrimonio ereditario o agli eredi. In primo luogo gli eredi potrebbero ignorare il fatto che il defunto

abbia lasciato debiti fiscali in un altro Paese. Se, in linea di principio, non c'è ragione di tutelarli a discapito delle autorità fiscali dello Stato richiedente, sembra tuttavia opportuno garantire che i loro beni personali non vengano pignorati per soddisfare la pretesa tributaria di detto Stato. Tale situazione, infatti, rischia di verificarsi tanto più spesso quanto più si estenda il campo d'applicazione della Convenzione. Inoltre, le leggi dei diversi Stati possono avere effetti differenti rispetto alla responsabilità degli eredi per i debiti del defunto in caso di accettazione incondizionata di un'eredità. Infine, può essere molto difficile per i successori di un defunto che aveva avuto legami con vari Paesi valutare se il patrimonio ereditario sarà in condizione deficitaria o di solvibilità. È pertanto sembrato opportuno limitare la portata dell'assistenza fornita in tale contesto. Al momento della richiesta, lo Stato richiedente dovrà indicare allo Stato interpellato il limite dell'importo recuperabile e fornire dettagli sul valore del patrimonio ereditario o dei beni ricevuti da ciascuno dei beneficiari della successione.

120. Va notato che il presente paragrafo si applica in primo luogo ai crediti d'imposta nei confronti del defunto, cioè non solo alle imposte a carico del defunto determinate quand'era ancora in vita e non versate alla data del decesso, ma anche alle imposte determinate dopo tale data a carico del patrimonio ereditario per attività esercitate (imposte sul reddito), per beni posseduti (imposte sul patrimonio netto) o per transazioni commerciali eseguite (imposta sul fatturato) prima del suo decesso nonché alle imposte sulla successione.

121. Tale disposizione, però, si applica altresì alle imposte che devono essere recuperate in capo agli eredi, cioè nei casi in cui il patrimonio ereditario sia già stato diviso nel momento in cui avviene il recupero. Il paragrafo 3 prevede che l'importo delle imposte recuperate presso ognuno degli aventi causa nei confronti dei quali può ancora essere fatto valere il credito non debba superare il valore della sua parte di patrimonio ereditario.

122. Si potrebbe pensare, a prima vista, che l'assistenza in materia di recupero dei crediti d'imposta relativi a un defunto rischia di condurre, in ultima istanza, al recupero di un importo totale superiore al valore totale del patrimonio ereditario, se si prendono in considerazione, per esempio, le imposte sui redditi o sul fatturato dovute all'estero, che si aggiungono alla tassa di successione. Ciò, tuttavia, può verificarsi solo se non sono stati presi in considerazione tutti i debiti fiscali del defunto nella valutazione del patrimonio ereditario imponibile o della parte spettante agli aventi diritto. Qualora una richiesta di assistenza indichi chiaramente che un debito fiscale estero di un defunto non è stato preso in considerazione, ciò, in linea generale, giustifica la riapertura dell'accertamento portando a una riduzione in proporzione delle imposte di successione.

Articolo 12 – Misure conservative

123. Nella maggior parte degli Stati la legislazione consente il recupero delle imposte, a prescindere dal fatto che il credito sia contestato o che potrebbe esserlo. Le possibilità di recupero nello Stato interpellato, però, potrebbero non sussistere nel periodo che intercorre tra la data nella quale lo Stato richiedente può esso stesso riscuotere e quella in cui può essere richiesta l'assistenza al recupero. Per tutelare i diritti dello Stato richiedente, il presente paragrafo della Convenzione consente a detto Stato di richiedere all'altro Stato di adottare misure conservative, anche se non è ancora in grado di richiedere la sua assistenza in materia di recupero. Tali misure possono comprendere il sequestro o il congelamento dei beni del contribuente prima della decisione finale per garantire la disponibilità di tali beni all'atto del recupero.

124. Il presente articolo non definisce tutte le condizioni necessarie per l'adozione di misure conservative, in quanto tali condizioni possono variare da uno Stato all'altro. La Convenzione riconosce tale situazione ma fissa una sola condizione da rispettare in ogni caso, cioè l'obbligo che l'importo dell'imposta sia stato determinato in precedenza, almeno in maniera temporanea o parziale (si veda altresì il paragrafo 114 di cui sopra).

125. È chiaro che, come nel caso dell'assistenza al recupero, una richiesta di adozione di misure conservative non può essere presentata fintantoché lo Stato richiedente stesso non possa adottare tali misure.

126. Lo Stato richiedente deve indicare per ogni caso, in quale fase della procedura di accertamento o di recupero si trova. Lo Stato interpellato dovrà quindi considerare se, in tale caso, la sua legislazione e la sua prassi amministrativa gli consentono di adottare misure conservative.

127. Va notato, in particolare, che, per quanto le misure conservative siano adottate prima dell'avvio della procedura di recupero propriamente detta, spesso esse vengono prese quando l'esistenza o l'importo del credito d'imposta possono ancora essere contestati nello Stato richiedente. Va da sé che tale contestazione non provoca la sospensione di misure conservative, il cui fondamento è precisamente di poter essere adottati in attesa dell'esito del procedimento giudiziario o amministrativo riguardante tale credito d'imposta.

Articolo 13 – Documenti di accompagnamento della domanda

Paragrafo 1

128. Ai sensi della presente sezione, un credito d'imposta per il quale si richiede l'assistenza deve soddisfare alcune condizioni che si applicano solo

allo Stato richiedente e a quello interpellato. L'articolo 13 presenta le modalità che consentono di assicurarsi che tali condizioni siano soddisfatte.

129. Prima di tutto lo Stato richiedente deve dichiarare che il credito d'imposta concerne un'imposta a cui si applica la Convenzione. Non è previsto nessun requisito formale per questa dichiarazione. Nel caso dell'assistenza al recupero, lo Stato richiedente deve anche dichiarare che il credito non è contestato o, se è vantato nei confronti di una persona che non è residente di detto Stato, che esso non può essere contestato (punto a), fatta salva l'eccezione di cui al paragrafo 2 dell'articolo 11 (si vedano i paragrafi 114-116 di cui sopra).

130. Unitamente alla propria richiesta di assistenza, lo Stato richiedente deve presentare una copia ufficiale del titolo che consente l'esecuzione sul suo territorio per provare che il recupero del credito può essere eseguito (punto b). Il punto b è finalizzato a fornire allo Stato interpellato un documento che lo autorizzi ad adottare le misure di recupero. Il testo si riferisce solo al titolo che consente l'esecuzione del credito d'imposta, senza precisare ulteriormente di che documento si tratti. Una maggiore precisione da parte della Convenzione a proposito di tale titolo sarebbe infatti impossibile, poiché esso dipende dalla legislazione interna dello Stato richiedente. Tale questione è approfondita nel commentario al paragrafo 2 del presente articolo.

131. Se, ai sensi della legislazione dello Stato richiedente, sono necessari altri documenti per il recupero effettivo o per l'adozione di misure conservative, detto Stato deve altresì presentare una copia ufficiale di tali documenti (punto c).

132. La natura esatta dei documenti di cui ai punti b e c dovrà essere precisata dalle autorità competenti, per esempio nell'ambito delle modalità di applicazione della Convenzione (articolo 24, paragrafo 1). Se il credito d'imposta è stato contestato, il punto c prevede che una copia della decisione emanata in materia debba essere allegata alla richiesta di assistenza. Lo Stato richiedente deve anche indicare se, dopo tale decisione, altri ricorsi restano aperti. In questo caso, solo quando i termini per la presentazione di tali ricorsi saranno scaduti si potrà dire che il credito non può più essere contestato.

Paragrafo 2

133. Non appena riceve una richiesta di assistenza che soddisfi le condizioni previste dalla Convenzione, lo Stato interpellato deve adottare le misure necessarie al recupero del credito d'imposta dello Stato richiedente. A tal fine, le autorità dello Stato interpellato necessiteranno di un'autorizzazione o di un titolo che le abiliti ad adottare le misure di recupero. Il paragrafo 2 tratta di detto titolo. Il testo mira a precisare che la finalità deve essere di consentire

l'esecuzione per vie amministrative nello Stato interpellato ed indica i mezzi necessari per giungere a tal fine. Gli Stati contraenti dovranno convenire sul modo in cui lo Stato interpellato dovrà esercitare i propri poteri esecutivi, conformemente all'ultima frase del paragrafo 1 dell'articolo 24.

134. Alcuni Stati possono accettare un atto straniero quale titolo esecutivo sul loro territorio. Altri Stati, però, potranno recuperare il credito d'imposta dello Stato richiedente sul loro territorio solo adottando disposizioni particolari, che possono essere di vario tipo: il titolo che consente l'esecuzione nello Stato richiedente dovrà essere riconosciuto nello Stato interpellato, oppure dovrà essere integrato, o addirittura sostituito, da un titolo che consenta l'esecuzione nel territorio dello Stato interpellato.

Articolo 14 – Termini

135. Il presente articolo evita l'uso di termini quali "*prescription*" (prescrizione acquisitiva o estintiva) o "*limitation*" (termine di prescrizione) che non hanno una interpretazione univoca in tutti i sistemi giuridici. Qui di seguito si intendono le norme di legge ai conformi alle quali il debitore può essere dispensato dall'esigibilità del credito per decorrenza dei tempi.

Paragrafo 1

136. Quando, secondo le sue procedure interne, uno Stato recupera delle imposte dovute a un altro Stato, sorge inevitabilmente la questione di quale sia lo Stato la cui legislazione deve disciplinare il termine oltre il quale il credito d'imposta non sia esigibile. Da una parte, lo Stato interpellato potrebbe essere restio a prestare assistenza se il suo termine in materia, più ridotto di quello dello Stato richiedente, fosse scaduto. D'altra parte, qualora tale termine sia più ridotto nello Stato richiedente che nello Stato interpellato e sia scaduto, è chiaro che il primo Stato non può più richiedere l'assistenza del secondo. Il problema sussiste, tuttavia, quando il termine dello Stato richiedente scade dopo che la richiesta di assistenza sia stata presentata, perché si potrebbe sostenere che l'assistenza non può più essere prestata in quanto lo Stato richiedente stesso non è più in grado di procedere al recupero dell'imposta.

137. Quando tali termini differiscono da uno Stato all'altro, vi sono varie soluzioni possibili. Una soluzione consisterebbe nell'applicare il termine dello Stato richiedente, un'altra nell'applicare il termine dello Stato interpellato e una terza nell'applicare il più ridotto tra questi due termini.

138. Esistono opinioni differenti sulla soluzione da adottare a tale proposito nell'ambito di una Convenzione. Secondo un'opinione, bisognerebbe

applicare il termine dello Stato interpellato: se detto Stato applicasse termini diversi da quelli che applica al recupero dei propri crediti d'imposta, vi sarebbe il rischio di compromettere la certezza giuridica e la coerenza della sua legislazione. Secondo un'altra opinione, tuttavia, si dovrebbe applicare il termine dello Stato richiedente. Il principale argomento a sostegno di quest'ultima soluzione è che lo Stato interpellato presta assistenza per il recupero di un credito d'imposta sorto in un altro sistema giuridico, che ne disciplina senza alcun dubbio la formazione e l'estinzione. Pertanto, fintantoché il termine previsto dalla legge dello Stato richiedente per il recupero del credito d'imposta non è scaduto, il credito sussiste e può essere riscosso.

139. Nella presente Convenzione, il paragrafo 1 prevede che le questioni relative al termine oltre il quale il credito d'imposta non è esigibile siano disciplinate unicamente dalla legislazione dello Stato richiedente. Poiché si applica tale legislazione, ed unicamente essa, ne consegue che il credito sussiste fintantoché non sia stato prescritto conformemente a tale legislazione, anche nel caso in cui tale termine fosse scaduto nello Stato interpellato.

140. Secondo un approccio totalmente differente, nella presente Convenzione sarebbe stato possibile astenersi dal prevedere una disposizione specifica in materia e autorizzare semplicemente lo Stato interpellato a invocare l'articolo 21 per rifiutarsi di prestare assistenza nei casi in cui i termini dello Stato richiedente superino i propri termini. Tuttavia, si è giudicato preferibile risolvere i problemi risultanti dalle differenze tra i termini di questi due Stati per mezzo di una specifica disposizione. Per questo motivo, il paragrafo 1 fornisce una soluzione specifica a tale problema.

141. Il secondo periodo del paragrafo 1 obbliga lo Stato richiedente a fornire precise informazioni in merito a tale termine nel presentare la richiesta. Generalmente l'indicazione più importante è la data di prescrizione del credito, ma ulteriori elementi possono essere utili in altri casi.

Paragrafo 2

142. La richiesta di assistenza per il recupero non modifica le possibilità a disposizione dello Stato richiedente di sospendere o interrompere il termine di cui al paragrafo 1 ai sensi della propria legislazione. Nessuna disposizione deve essere prevista a questo proposito nella Convenzione, poiché il paragrafo 1 dispone che le questioni relative a tale termine siano disciplinate dalla legislazione dello Stato richiedente.

143. Lo Stato interpellato, tuttavia, nel recuperare un credito estero conformemente alla sua legislazione e alla sua pratica amministrativa, potrebbe

trovarsi nella situazione di dover adottare provvedimenti per sospendere o interrompere tale termine e non è pacifico che tali provvedimenti avrebbero lo stesso effetto secondo la legislazione dello Stato richiedente. Per chiarire tale situazione, il paragrafo 2 prevede che le misure adottate dallo Stato interpellato per sospendere o interrompere detto termine abbiano lo stesso effetto ai sensi della legislazione dello Stato richiedente.

144. Ne consegue che, quando lo Stato interpellato adotta misure in questo senso, tali misure avranno gli stessi effetti per lo Stato richiedente che se avesse esso stesso adottato tali misure. Ad esempio, se lo Stato interpellato, ad una certa data, ha adottato una misura che rappresenterebbe l'inizio della decorrenza di un nuovo termine se si trattasse di un credito proprio, lo Stato richiedente disporrà, a partire da quella stessa data, ai sensi del paragrafo 2, di un nuovo termine della stessa durata di quella prevista dalla propria legislazione.

145. Poiché sia lo Stato richiedente che lo Stato interpellato possono sospendere o interrompere tale termine, è chiaro che devono tenersi reciprocamente informati delle misure adottate a tale scopo. Nel proprio interesse e come previsto dal paragrafo 1, lo Stato richiedente terrà informato lo Stato interpellato in merito alle misure adottate; il paragrafo 2 prevede che lo Stato interpellato informi lo Stato richiedente in merito ai provvedimenti presi, dato che è la legislazione dello Stato richiedente a disciplinare le questioni relative al termine e che spetta prima di tutto a detto Stato assicurarsi che il suo credito d'imposta possa sempre essere esigibile.

Paragrafo 3

146. Vi sono differenze considerevoli tra i vari sistemi giuridici per quanto riguarda la durata del periodo oltre al quale i crediti non sono più esigibili. In considerazione della volontà di numerosi Stati di non dover dar seguito a richieste di assistenza presentate da lunga data, il presente paragrafo prevede una disposizione secondo la quale non si è tenuti a dar seguito ad una richiesta di assistenza "presentata dopo un periodo di 15 anni a decorrere dalla data del titolo esecutivo originario".

147. Il periodo di 15 anni consente di sottrarsi all'obbligo di prestare assistenza per il recupero di crediti d'imposta presentati da lunga data, ma, allo stesso tempo, rappresenta un termine sufficientemente lungo affinché le controversie relative all'esistenza o alla validità del credito possano essere composte a livello interno prima di poter richiedere assistenza conformemente alla Convenzione. Il periodo decorre dalla data del titolo esecutivo iniziale. Per "titolo esecutivo iniziale" si intende il primo titolo emesso che consente

l'esecuzione nello Stato richiedente, ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, punto b della Convenzione. Alcune legislazioni prevedono il rinnovo del titolo esecutivo e in tal caso è il primo titolo che deve essere preso in considerazione. La data del titolo esecutivo iniziale può essere determinata facilmente. Ciò consente di evitare ricerche e conflitti in materia di interruzione del termine.

Articolo 15 – Privilegi

148. Al fine di assicurarsi le più ampie possibilità di recupero delle loro imposte, generalmente gli Stati includono nella loro legislazione interna disposizioni miranti ad attribuire un privilegio ai loro crediti d'imposta rispetto a quelli degli altri creditori. Tale privilegio è concesso quando i beni del contribuente sono confiscati, per esempio in caso di fallimento. È possibile che alcune categorie di imposta gravino prioritariamente su determinati beni o che la legislazione conferisca all'insieme dei crediti d'imposta un privilegio sui beni immobili.

149. L'articolo prevede che il credito d'imposta per il cui recupero viene fornita l'assistenza non goda nello Stato interpellato di nessun privilegio concesso in via straordinaria ai crediti d'imposta di detto Stato. Ciò significa che i privilegi di cui gode lo Stato interpellato per il recupero dei propri crediti d'imposta non sono automaticamente estesi ai crediti d'imposta dello Stato richiedente. Le ragioni alla base di questa disposizione sono diverse. In primo luogo, se i residenti di uno Stato sono a conoscenza delle imposte riscosse da tale Stato e dei privilegi di cui godono tali crediti d'imposta, non si può presumere che essi siano ugualmente a conoscenza dei privilegi di cui godono i crediti d'imposta di un altro Stato. Sarebbe inaccettabile per i creditori di uno Stato se, sui mezzi di recupero di cui dispongono, su cui prevalgono già i privilegi accordati ai crediti d'imposta di detto Stato, dovessero prevalere anche i privilegi conferiti ai crediti d'imposta di un altro Stato. Vi sono altre ragioni per rifiutare di accordare un privilegio nello Stato interpellato ai crediti dello Stato richiedente. Una di esse è cercare di evitare, in questo modo, i conflitti tra i privilegi accordati alle imposte dei due Stati nonché la difficoltà insita nel formulare disposizioni particolari a questo proposito.

150. La regola per cui la richiesta di recupero del credito d'imposta dello Stato richiedente non gode nello Stato interpellato di alcun privilegio concesso in via straordinaria ai crediti d'imposta di detto Stato è assoluta, in quanto si applica "anche se la procedura di recupero utilizzata è quella che detto Stato (cioè lo Stato interpellato) applica ai propri crediti d'imposta". Ciò mira ad evitare che l'applicazione ai crediti d'imposta dello Stato richiedente di alcune norme procedurali in vigore nello Stato interpellato e destinate generalmente ad essere applicate ai crediti di detto Stato possa accordare privilegi ingiustificati ai crediti dello Stato richiedente.

151. Ciononostante, l'articolo non limita in nessun modo la facoltà dello Stato interpellato, come di qualsiasi altro creditore, di ottenere garanzie conformemente al diritto comune al fine di garantire il credito d'imposta dello Stato richiedente, come l'iscrizione d'ipoteca sui beni immobili.

Articolo 16 – Proroga dei termini di pagamento

152. La legislazione interna di ogni Stato abilita quest'ultimo, in alcune circostanze, ad attenuare in casi particolari il rigore degli effetti legislativi in tema di recupero dei crediti d'imposta. La maggior parte degli Stati hanno anche progressivamente introdotto prassi amministrative in materia.

153. Il presente articolo chiarisce una regola che si desume dalle disposizioni dell'articolo 11, paragrafo 1: è consentito accordare una proroga dei termini di pagamento o un pagamento rateale qualora la legislazione o la prassi amministrativa dello Stato interpellato preveda tale possibilità. Questa disposizione non mira a coprire casi in cui è accordata una proroga per un breve periodo al fine di consentire al contribuente di raccogliere fondi per saldare il debito tributario. Essa, però, tiene conto della componente essenziale di flessibilità insita nella maggior parte delle procedure di recupero in caso di reali problemi finanziari o di difficoltà pratiche incontrate da un contribuente nel liquidare alcuni beni in un breve lasso di tempo; è generalmente nell'interesse sia dello Stato richiedente sia dello Stato interpellato trovare una soluzione equa e pratica per risolvere tali particolari problemi.

154. In applicazione della norma generale di cui all'articolo 20 (risposta alla richiesta di assistenza), lo Stato interpellato è tenuto ad informare lo Stato richiedente prima di accordare una proroga dei termini di pagamento ovvero un pagamento rateale. Tale disposizione non è solo destinata ad informare lo Stato richiedente in merito a tale intenzione ma offre anche a detto Stato l'opportunità di trasmettere, in quel momento o in seguito, informazioni che potrebbero indicare che tale agevolazione concessa al contribuente non è giustificata, nel caso di specie. In generale, tuttavia, qualora sia stata conclusa un'intesa con il contribuente nello Stato richiedente, quest'ultima non dovrebbe essere rimessa in causa, a meno che non si verificano nuove circostanze particolari: ad esempio nel caso in cui il contribuente abbia beneficiato di un apporto significativo di nuovi beni o si sia appurato che abbia nascosto dei beni.

155. Qualora vi sia un disaccordo tra i due Stati in merito ad una proroga dei termini di pagamento, va ricordato che lo Stato richiedente si è trovato nell'impossibilità di riscuotere le proprie imposte e che sono le leggi e la prassi amministrativa dello Stato interpellato a disciplinare la procedura di recupero. Lo Stato richiedente o lo Stato interpellato possono naturalmente

adottare, se necessario, le misure conservative previste dall'articolo 12 per disporre di una garanzia supplementare, qualora siano state definite le modalità della proroga dei termini di pagamento in accordo con il contribuente.

156. Quando, tuttavia, lo Stato richiedente è disposto ad accordare ai suoi contribuenti proroghe dei termini di pagamento superiori a quelle previste dalla legislazione dello Stato interpellato, non vi è ragione che detto Stato sia meno comprensivo nei confronti dei contribuenti dello Stato richiedente rispetto a quest'ultimo. Lo Stato richiedente deve fornire precisazioni su questo punto al momento di presentare la richiesta. Esso deve anche informare lo Stato interpellato in merito a qualsiasi decisione di sospendere la misura per un certo periodo (si veda il commentario all'articolo 18).

SEZIONE III – NOTIFICA DI DOCUMENTI

Articolo 17 – Notifica di documenti

Paragrafo 1

157. Gli Stati hanno spesso difficoltà ad effettuare la notifica di documenti all'estero (per esempio nel caso di un credito d'imposta nei confronti di un non residente). La Convenzione prevede quindi che gli Stati contraenti debbano prestarsi assistenza amministrativa in questo campo. Sebbene, in linea di principio, tale assistenza possa essere richiesta in tutte le fasi del procedimento tributario, l'assistenza per la notifica di documenti prevista dal presente articolo riguarderà essenzialmente la fase dell'accertamento. In questo caso si mira ad assicurare, per quanto possibile, che il contribuente riceva documenti, avvisi di accertamento o solleciti, così da evitare l'adozione di misure esecutive nei confronti di un contribuente che effettivamente ignori l'esistenza del suo debito tributario o che dia semplicemente prova di negligenza. La notifica dovrà essere utilizzata se è necessaria per il compimento delle attività delle autorità fiscali o per la tutela del contribuente e non potrà essere applicata in altre circostanze, per esempio nell'ambito di verifiche a fini non fiscali. Poiché gli Stati contraenti possono stabilire di comune accordo le modalità di applicazione della presente disposizione, conformemente all'articolo 24, paragrafo 1 della Convenzione, detti Stati possono indicare se desiderano essere informati del contenuto dei documenti notificati. Lo Stato interpellato può invocare l'articolo 21, paragrafo 2, punto *b*, per opporsi alla notifica di un documento che, in sé stesso o a causa delle sue implicazioni, consideri contrario all'ordine pubblico.

158. Nella grande maggioranza dei Paesi, la possibilità di recupero dell'imposta non dipende dalla ricezione effettiva dei documenti da parte del contribuente. La maggior parte degli Stati precisano nel loro regolamento le modalità secondo cui i documenti vanno, di solito, portati a conoscenza del contribuente. Spesso esistono anche norme per i casi in cui il contribuente viva all'estero o il suo indirizzo sia sconosciuto (ad esempio, i documenti sono inviati tramite le missioni consolari o affissi negli edifici pubblici). Generalmente, il recupero può essere effettuato anche quando non è sicuro che il contribuente abbia ricevuto l'avviso di accertamento o la messa in mora definitiva.

159. Per le ragioni presentate nel paragrafo precedente, l'incertezza riguardante il risultato della notifica di documenti non rappresenterà, nella maggioranza dei casi, un ostacolo giuridico alla prestazione di assistenza in materia di recupero. Va notato, inoltre, che la notifica di documenti rappresenta per lo Stato interpellato un onere amministrativo supplementare. L'omissione di una disposizione in materia, pertanto, non avrebbe nociuto seriamente alla Convenzione. Ad ogni modo, tale disposizione assicura al contribuente una tutela supplementare; essa può altresì rafforzare la procedura di recupero e incitare il contribuente a corrispondere l'imposta dovuta, senza il bisogno di ulteriore assistenza. Gli Stati contraenti, tuttavia, che si trovano nell'impossibilità di fornire un'assistenza di questo tipo, possono formulare una riserva ai sensi dell'articolo 30, paragrafo 1, punto *d*.

Paragrafo 2

160. Il paragrafo tratta della procedura che lo Stato interpellato deve seguire per notificare i documenti dello Stato richiedente. La notifica di documenti sarà effettuata dallo Stato interpellato come se si trattasse di documenti propri, cioè secondo le forme stabilite dalla propria legislazione interna per la notifica di documenti di natura identica o analoga (punto *a*).

161. Nei casi, tuttavia, in cui lo Stato richiedente abbia una preferenza per una forma particolare di notifica, tale preferenza può essere indicata al momento dell'invio della richiesta di assistenza. Lo Stato interpellato dovrà allora notificare i documenti secondo le forme richieste dallo Stato richiedente, nella misura in cui queste ultime sono previste dalla propria legislazione. In caso contrario, dovrà utilizzare le forme più simili previste dalle sue leggi (punto *b*).

Paragrafo 3

162. Gli Stati possono convenire di prestarsi mutua assistenza in materia, ma è chiaro che ciò porterà ad un aumento della mole di lavoro poiché

saranno coinvolte due amministrazioni fiscali. Esiste un metodo per evitare tale sovraccarico di lavoro: l'invio diretto al contribuente che si trovi all'estero, a mezzo posta, di avvisi di accertamento, ingiunzioni di pagamento o altri documenti, restando inteso che tale invio a mezzo posta non può sempre essere considerato equivalente a una notifica ufficiale ai sensi delle leggi dello Stato della tassazione. Il paragrafo 3 prevede una tale possibilità.

163. Per la maggior parte dei Paesi, l'utilizzo dei loro servizi postali non sembra presentare alcun problema. Possono sorgere difficoltà, invece, quando alcuni Stati considerano come una violazione della propria sovranità il fatto che un altro Stato utilizzi i loro servizi postali per notificare i suoi atti ufficiali ai loro residenti. Sembra, inoltre, che la Convenzione dell'Aia sulla procedura civile non dia per scontato l'utilizzo da parte di uno Stato dei servizi postali di un altro Stato per la notifica di atti ufficiali. Ciò giustifica la presenza di tale specifica disposizione nella Convenzione. Gli Stati contraenti che non sono in grado di aderire a tale disposizione possono formulare una riserva ai sensi dell'articolo 30, paragrafo 1, punto e, sull'utilizzo dei loro servizi postali.

Paragrafo 4

164. La Convenzione fornisce altri mezzi che consentono allo Stato richiedente di notificare i suoi documenti. Né questo articolo né qualsiasi altra disposizione della Convenzione mirano ad impedire a uno Stato contraente di applicare le proprie procedure per la notifica di documenti nel suo territorio o in un altro Stato, se la legislazione di detto Stato lo autorizza, né ad annullare l'utilizzo di tali procedure. Ciò presenta un interesse particolare per gli Stati richiedenti che possono notificare documenti con altri mezzi (per esempio tramite notifica a un rappresentante del contribuente situato sul territorio di detti Stati o tramite avviso al pubblico). Sebbene tali mezzi non garantiscano necessariamente che il contribuente riceva la notifica, il loro risultato è la presunzione che l'abbia ricevuta.

Paragrafo 5

165. In alcuni casi, la persona cui si notifica il documento può non comprendere la lingua in cui è redatto. Il paragrafo 5 prevede tale possibilità. Quando un contribuente ha una reale difficoltà nel capire tale lingua e l'autorità competente non ha dubbi in proposito, il paragrafo prevede una soluzione più o meno simile a quella adottata nell'articolo 7 della Convenzione europea sulla notificazione all'estero dei documenti in materia amministrativa (STCE n. 94).

Capitolo IV – Disposizioni comuni a tutte le forme di assistenza

Articolo 18 – Informazioni da fornire allo Stato richiedente

Paragrafo 1

166. Lo Stato interpellato deve sapere qual è l'autorità nello Stato richiedente che ha avviato la richiesta di assistenza. Considerato che, in genere, l'autorità competente che ha presentato la richiesta non svolge direttamente il lavoro pratico relativo al caso, tale informazione è utile sia allo Stato interpellato che al contribuente in caso di recupero. Per l'autorità competente dello Stato interpellato, essa agevola i contatti e permette di ottenere facilmente informazioni complementari che potrebbero essere necessarie per soddisfare la richiesta. Per il contribuente, permette di precisare a quale credito d'imposta ci si riferisce.

167. Affinché le informazioni ricevute siano utili, lo Stato richiedente dovrà fornire il maggior numero di informazioni possibili. Il paragrafo invita lo Stato richiedente a fornire allo Stato interpellato tutte le informazioni disponibili in grado di aiutarlo a identificare la persona, o un gruppo o categoria verificabile di persone interessate. La Convenzione è stata modificata nel 2010 per chiarire questo aspetto. La persona interessata, o il gruppo o categoria verificabile di persone interessate, può essere il contribuente stesso o, se del caso, il promotore di schemi di elusione fiscale o altri intermediari coinvolti. Come sopra menzionato nel paragrafo 50, ciò non significa, tuttavia, che le Parti possono procedere alla raccolta indiscriminata di informazioni (*fishing expeditions*).

168. Il punto *c* prevede la possibilità per lo Stato richiedente di indicare sotto quale forma desidera ricevere le informazioni; ove possibile, l'informazione sarà fornita nella forma desiderata dallo Stato interpellato (si veda, al Paragrafo 3, il commentario all'articolo 20).

169. Nel caso di una domanda di assistenza finalizzata al recupero di crediti o all'applicazione di misure cautelative, la richiesta deve specificare

la natura e l'ammontare del credito. Tale informazione è necessaria per consentire allo Stato interpellato di determinare quali disposizioni della sua legislazione e della sua prassi amministrativa sono applicabili ai fini del recupero o del provvedimento cautelativo. Per le stesse ragioni, le richieste di notifica devono indicare la natura dei documenti da notificare.

170. Nel caso di una domanda di assistenza finalizzata al recupero di crediti o all'applicazione di provvedimenti cautelativi, la richiesta dovrebbe inoltre fornire il massimo numero di dettagli sul credito, ossia menzionare chiaramente, se del caso, gli interessi di mora per mancato pagamento dell'imposta dovuta, le sanzioni pecuniarie e le spese già maturate nello Stato richiedente. Tale informazione è destinata a ragguagliare il contribuente e a consentire allo Stato interpellato, ad esempio, di ripartire i versamenti parziali tra i diversi elementi del credito. Lo Stato richiedente dovrebbe anche indicare il calendario per il recupero dei crediti o le possibilità di dilazione dei pagamenti previste dalla propria legislazione.

171. Per ragioni pratiche, la richiesta di assistenza dovrebbe precisare tutti i beni sui quali il credito può essere recuperato. Ciò, al fine di facilitare e accelerare il recupero o i provvedimenti cautelativi nello Stato interpellato e sollevarlo dal compito di rintracciare tali beni prima di poter rispondere alla richiesta. Se, tuttavia, la richiesta riguarda un debitore residente nello Stato interpellato, quest'ultimo saprà meglio dello Stato richiedente quali forme di recupero o quali provvedimenti cautelativi sono possibili. In tal caso, lo Stato richiedente non sarà obbligato a fornire, nella sua richiesta, informazioni che potrebbero essere ottenute soltanto al prezzo di sforzi sproporzionati.

172. Per finire, nel presentare una richiesta di assistenza, lo Stato richiedente dovrà indicare se tale richiesta è conforme alla sua legislazione e prassi amministrativa e se ha fatto ricorso a tutti i mezzi di cui dispone sul proprio territorio, conformemente all'articolo 21 punto 2.g. Se tali condizioni non sono soddisfatte, lo Stato interpellato non è tenuto a dar seguito alla richiesta di assistenza. L'oggetto del punto f è di consentire allo Stato interpellato di valutare le conseguenze possibili della richiesta e scegliere il modo migliore di procedere, senza dover condurre indagini sulla legislazione e la prassi amministrativa dello Stato richiedente, o sulle possibilità di recupero nel territorio di detto Stato.

Paragrafo 2

173. È ovvio che le autorità competenti dei due Stati interessati devono comunicarsi reciprocamente ogni nuovo elemento riguardante il credito da recuperare o il contribuente, di cui sono venute a conoscenza dopo la presentazione

della richiesta. Di norma, lo Stato richiedente dovrebbe fare tutto quanto è in suo potere per ridurre l'onere dell'assistenza a carico dello Stato interpellato.

Articolo 19 – Possibilità di rifiuto di una richiesta ***[CANCELLATO]***

Articolo 20 – Risposta alla richiesta di assistenza

174. Se i due Stati decidono di fornirsi mutua assistenza amministrativa, si suppone che abbiano contatti regolari. Tuttavia, a scopo di chiarezza, il presente articolo stabilisce in termini precisi le modalità in cui lo Stato interpellato dovrà generalmente rispondere alla richiesta di assistenza.

Paragrafo 1

175. Il presente paragrafo impone allo Stato interpellato di informare nel più breve tempo possibile lo Stato richiedente circa i provvedimenti adottati e l'esito dell'assistenza. Se i provvedimenti adottati dallo Stato interpellato non sembrano dare risultati a breve termine, lo Stato richiedente avrà il diritto di sapere che è stato dato seguito alla sua richiesta. L'obbligo di informare dei risultati esprime l'ovvia esigenza dello Stato richiedente di ricevere al più presto, al termine della verifica, informazioni dallo Stato interpellato circa i provvedimenti cautelativi adottati il recupero del credito, la notifica dei documenti o nel caso in cui non sia stato, in grado di soddisfare la richiesta, di esserne informato non appena si è deciso di non proseguire le azioni intraprese per rispondere alla richiesta.

Paragrafo 2

176. Il presente paragrafo dispone che, se la richiesta è respinta, lo Stato interpellato indichi anche le ragioni del suo rifiuto di fornire assistenza. È importante che lo Stato richiedente sia informato dei motivi del rigetto, non solo per una questione di cortesia, ma anche per consentirgli, se del caso, di rettificare o completare la sua richiesta al fine di ripresentarla. Tuttavia, lo Stato interpellato non è tenuto a motivare dettagliatamente le ragioni del suo rifiuto di accogliere la richiesta (ad esempio, perché ritiene che alcuni provvedimenti siano contrari all'ordine pubblico).

Paragrafo 3

177. Il presente paragrafo stabilisce che lo Stato richiedente deve ricevere l'informazione nella forma da lui auspicata. Lo scopo è quello di fare in

modo che lo Stato richiedente tragga il massimo vantaggio dall'informazione fornita. Ciò suppone, ovviamente, che lo Stato richiedente abbia precedentemente indicato la forma nella quale auspica ricevere l'informazione (vedi paragrafo 168 summenzionato). L'obbligo è subordinato alla condizione che lo Stato interpellato "sia in grado di farlo".

Articolo 21 – Tutela dei soggetti e limiti dell'obbligo di assistenza

178. Il presente articolo riveste un'importanza particolare nel raggiungimento di un equilibrio soddisfacente tra la necessità di rendere effettiva la mutua assistenza amministrativa in materia fiscale e l'esigenza di fornire garanzie sia ai contribuenti che allo Stato interpellato. L'articolo contiene diverse disposizioni che, a seconda del caso di specie, possono essere applicate a tutte le forme di assistenza previste dalla Convenzione (punti 2.a, 2.b, 2.e, 2.f, e 2.g), unicamente all'assistenza al recupero (punto 2.h) o allo scambio di informazioni (punti 2.c e 2.d, paragrafi 3 e 4).

Paragrafo 1

179. Il paragrafo 1 sancisce esplicitamente ciò che è implicito nell'intera Convenzione: ovvero che i diritti e le garanzie che le legislazioni e le prassi amministrative nazionali riconoscono alle persone non sono in alcun modo limitati dalla Convenzione (si veda più sotto nel presente paragrafo). Tuttavia, come indicato nei paragrafi 8 e 24 summenzionati, le leggi e le prassi amministrative dello Stato interpellato che tutelano tali diritti e garanzie non dovrebbero essere applicate in modo da pregiudicare l'oggetto e lo scopo della Convenzione. Tali diritti e garanzie procedurali comprendono tutti i diritti garantiti alle persone e che possono derivare da accordi internazionali rilevanti in materia di diritti umani.

180. Ad esempio, le legislazioni di alcuni Paesi comportano procedure di notifica alle persone che hanno fornito informazioni e/o al contribuente oggetto dell'indagine antecedente alla richiesta di assistenza amministrativa. Tali procedure di notifica possono costituire un aspetto importante dei diritti previsti ai sensi della legislazione nazionale. Possono contribuire a evitare errori (ad esempio, nel caso di errori d'identità) e a facilitare l'assistenza (permettendo ai contribuenti oggetto della notifica di cooperare volontariamente con le autorità fiscali dello Stato richiedente). Tuttavia, le procedure di notifica non devono essere applicate in modo da compromettere, considerate le circostanze particolari della richiesta, l'oggetto e lo scopo della Convenzione e da ostacolare gli sforzi dello Stato richiedente. In altre parole, le Parti non devono impedire o ritardare ingiu-

stificatamente l'effettiva assistenza amministrativa. Ad esempio, è richiesto che tali procedure prevedano eccezioni alla notifica preliminare, nel caso in cui la richiesta di informazioni abbia un carattere urgente o la notifica rischi di compromettere le possibilità di successo dell'indagine condotta dallo Stato richiedente. Una Parte che, conformemente alla legislazione nazionale, è tenuta a notificare alla persona che fornisce l'informazione e/o al contribuente che è stato proposto uno scambio d'informazioni, deve comunicare per iscritto alle altre Parti che ha quest'obbligo e quali sono le conseguenze per i suoi obblighi relativi all'assistenza amministrativa contemplata dalla presente Convenzione.

181. Inoltre, come chiaramente indicato nei paragrafi 3 e 4 dell'articolo, i diritti e le garanzie cui ci si riferisce nel paragrafo 1 non possono essere interpretati nel senso di permettere allo Stato interpellato di rifiutarsi di fornire informazioni solo perché non ne ha interesse ai propri fini fiscali o in quanto le stesse sono detenute da una banca, da un'altra istituzione finanziaria, da un mandatario o una persona che opera in qualità di agente o fiduciario o perché dette informazioni riguardano la titolarità dei diritti proprietari di una persona.

Paragrafo 2

182. Il paragrafo 2 definisce i limiti dell'obbligo di fornire assistenza e può quindi costituire una ulteriore garanzia per il contribuente. Benché non sia strutturata come una disposizione obbligatoria che costringe lo Stato interpellato a sottostare a detti limiti nel rispondere ad una richiesta di assistenza, alcuni Stati possono decidere di operare esclusivamente nell'ambito ristretto di tali limiti. La disposizione riflette, per quanto sia possibile in una convenzione di questo tipo, il principio di reciprocità che da sempre regola l'assistenza amministrativa in materia fiscale nel quadro della cooperazione internazionale.

183. Il paragrafo afferma innanzitutto (punto *a*), il principio generale secondo il quale lo Stato interpellato non è obbligato a prendere provvedimenti incompatibili con la propria legislazione. Né, essendo l'obbligo di fornire assistenza ulteriormente ridotto, lo Stato interpellato è tenuto ad adottare provvedimenti previsti dalla sua legislazione, ma ai quali non ricorre normalmente nella pratica. Lo Stato interpellato non è inoltre obbligato ad adottare provvedimenti previsti dalla sua legislazione, ma di cui lo Stato richiedente non dispone nel proprio territorio. Per cui, se lo Stato richiedente non ha, in base alla sua legislazione nazionale, la facoltà di adottare provvedimenti cautelari, lo Stato interpellato potrà rifiutare di adottare tali provvedimenti al suo posto. Allo stesso modo, se lo Stato richiedente non può procedere al sequestro di beni per recuperare un credito tributario, lo Stato interpellato non è obbligato a sequestrare tali beni nell'ambito dell'assistenza al recupero. In

breve, lo Stato interpellato è unicamente obbligato ad adottare i provvedimenti e le procedure comuni ai due Stati contraenti. Tale regola è importante per la tutela dei diritti del contribuente, poiché permette di evitare che lo Stato richiedente disponga indirettamente, in virtù della sua domanda di assistenza, di poteri più estesi di quelli che gli sono conferiti dalla sua legislazione. In virtù di questo principio, lo Stato interpellato ha la facoltà, ma non l'obbligo, di respingere la richiesta di assistenza.

184. Un'eccezione a questo principio è tuttavia prevista per le scadenze in materia di recupero dei crediti tributari, dove l'articolo 14 stabilisce chiaramente che si applica la legge dello Stato richiedente. Per maggiori dettagli si veda il commentario all'articolo 14.

185. Un altro motivo per rifiutare l'assistenza (punto *b*) è il seguente: non è concepibile che degli Stati compromettano l'ordine pubblico nel loro territorio per il bene di un altro Stato.

186. È importante notare che il termine "provvedimenti" adottato nei punti *a* e *b* non si riferisce alle forme di assistenza previste dalla Convenzione (ad esempio, la trasmissione dell'informazione allo Stato richiedente) ma alle azioni che lo Stato interpellato intraprende nel proprio territorio per realizzare tali forme di assistenza (ad esempio, audizioni di testimoni, perquisizioni, ecc.).

187. La disposizione del punto *c* si applica in particolare agli scambi di informazioni e prevede garanzie simili a quelle commentate ai paragrafi 183 e 184. Di conseguenza, lo Stato interpellato non è obbligato a fornire informazioni che non potrebbe ottenere in base alla propria legislazione o nel quadro della propria prassi amministrativa, né è obbligato a procurarsi informazioni con metodi non autorizzati allo Stato richiedente dalla sua legislazione o nell'ambito della sua prassi amministrativa. Come previsto dall'articolo 22, le autorità dello Stato richiedente hanno l'obbligo di mantenere il segreto sulle informazioni ottenute in applicazione della Convenzione.

188. Si ritengono ottenibili nell'ambito della normale prassi amministrativa, le informazioni in possesso delle autorità fiscali o che queste ultime possono ottenere seguendo le normali procedure, come ad esempio le indagini speciali, a condizione che si tratti di indagini che le autorità fiscali condurrebbero per proprio conto. Ne consegue che lo Stato interpellato deve raccogliere le informazioni necessarie all'altro Stato agendo come farebbe se dovesse applicare la propria legislazione fiscale.

189. La reciprocità prevista ai punti *a* e *c* del paragrafo stabilisce una sorta di condizione minima in base alla quale, nel fornire assistenza, lo Stato interpellato non è obbligato a fare più di quanto lo Stato richiedente non sia autoriz-

zato a fare ai sensi della propria legislazione; inoltre, lo Stato interpellato non è tenuto a fornire più informazioni di quante ne potrebbe ottenere per proprio conto. Ciò non significa che non sia possibile fornire un'assistenza più estesa, ma che lo Stato interpellato non è tenuto a ottemperare alla richiesta. In tal caso, lo Stato interpellato ha la facoltà di fornire o rifiutare di fornire le informazioni richieste. Se le fornisce, lo Stato interpellato rimane entro i limiti dell'accordo sullo scambio di informazioni definito dalla Convenzione. Inoltre, è utile notare che se una Parte della presente Convenzione applica, in virtù dell'articolo 21 paragrafo 4, provvedimenti che non sono generalmente previsti dalla sua legislazione o dalla sua prassi amministrativa, in particolare in materia di accesso e scambio di informazioni bancarie, detto Stato ha diritto di chiedere informazioni simili alle altre Parti della Convenzione. Ciò sarebbe pienamente in linea con il principio di reciprocità sottostante ai punti *a* e *c* del paragrafo 2.

190. Se i sistemi d'informazione delle Parti del trattato sono molto diversi tra loro, la facoltà di rifiutare di fornire informazioni per mancanza di reciprocità può avere come risultato di limitare lo scambio di informazioni. Una soluzione pratica per evitare tale situazione è che lo Stato richiedente presenti una domanda, pur non essendo certo che lo Stato interpellato la accetterà. Allo stesso tempo, quest'ultimo potrebbe, nella misura del possibile, rinunciare ad utilizzare il suo diritto di rifiuto.

191. Una questione importante nell'ambito dello scambio di informazioni, consiste nel sapere se e secondo quali modalità lo Stato interpellato può domandare, quando trasmette informazioni, che lo Stato richiedente rispetti specifici requisiti di segretezza. In effetti, in alcuni casi, potrebbe essere preferibile che lo Stato interpellato, invece di rifiutare di fornire informazioni ai sensi del presente articolo, precisi la natura delle informazioni date (informazioni "a fini determinati") così come le condizioni particolari associate al loro utilizzo (ad esempio, requisiti particolari di riservatezza, notifica al contribuente, ecc.). Tale comportamento potrebbe in particolare essere applicato nei casi in cui sono coinvolti segreti professionali o commerciali. Tuttavia, conformemente al diritto internazionale, nelle situazioni in cui lo Stato interpellato ritiene che lo Stato richiedente non rispetti i suoi obblighi in materia di riservatezza delle informazioni scambiate ai sensi della Convenzione, lo Stato interpellato può sospendere l'assistenza in virtù della Convenzione fino a quando non riceve dallo Stato richiedente la garanzia che rispetterà tali obblighi. Se necessario, le autorità competenti possono stringere specifici accordi o protocolli di accordo sulla riservatezza delle informazioni scambiate ai sensi della Convenzione.

192. Il punto *d* del paragrafo contiene una riserva riguardante la divulgazione di alcune informazioni riservate. Si consiglia di non interpretare in

senso troppo lato la nozione di segreto menzionata in tale punto. Prima di invocare tale disposizione, uno Stato contraente dovrebbe ponderare attentamente se gli interessi del contribuente ne giustificano realmente l'applicazione. È ovvio, in effetti, che un'interpretazione troppo ampia della nozione renderebbe, in molti casi, lo scambio d'informazioni previsto dalla Convenzione inefficace. Le osservazioni fatte nei paragrafi 187 e 189 di cui sopra si applicano anche in questo caso. Al fine di tutelare gli interessi dei contribuenti, è concessa allo Stato interpellato una certa discrezionalità di rifiutare di fornire l'informazione richiesta. Tuttavia, se lo Stato interpellato decide di fornire l'informazione deliberatamente, il contribuente non potrà addurre una violazione delle regole sulla segretezza.

193. Nel riflettere sull'applicazione delle regole sulla segretezza, lo Stato contraente dovrebbe prendere in considerazione le regole di riservatezza dell'articolo 22 della Convenzione. La legislazione e la prassi nazionali dello Stato richiedente, nonché gli obblighi imposti dall'articolo 22, possono impedire che l'informazione sia utilizzata per fini non autorizzati contro i quali le regole in materia di segreto commerciale o altro obbligo equivalente di segretezza sono state predisposte. Pertanto, uno Stato contraente può decidere di fornire l'informazione se non ha motivi sufficienti per ritenere che il contribuente interessato rischi di subire conseguenze negative incompatibili con lo scambio d'informazioni.

194. La maggior parte dei casi riguardanti lo scambio d'informazioni non solleva problemi legati al segreto industriale, commerciale o altro obbligo equivalente di segretezza. Per segreto industriale o commerciale si intende generalmente una serie di eventi e di circostanze di considerevole importanza economica, che possono essere sfruttati nella pratica e il cui uso non autorizzato può arrecare gravi danni (provocare, ad esempio, gravi difficoltà finanziarie). La determinazione, la valutazione o la riscossione delle imposte in quanto tali non possono essere considerate causa di gravi danni. Le informazioni finanziarie, compresi i libri contabili e i registri, non costituiscono, per loro natura, un segreto industriale, commerciale o altro segreto equivalente. In alcuni casi limitati, comunque, la divulgazione di informazioni finanziarie potrebbe portare, a sua volta, alla divulgazione di un segreto commerciale, industriale o altro segreto equivalente. Ad esempio, una richiesta d'informazioni su determinate registrazioni di acquisti potrebbe porre problemi di questo tipo se la divulgazione delle informazioni rivelasse il metodo brevettato utilizzato per la fabbricazione di un prodotto. La tutela di siffatte informazioni potrebbe essere estesa alle informazioni in possesso di soggetti terzi. Ad esempio, una banca potrebbe tenere in custodia una richiesta pendente di brevetto, oppure un processo commerciale o una formula segreta potrebbero essere descritti in una

richiesta di finanziamento o in un contratto detenuti dalla banca. In tali circostanze, le informazioni attinenti al segreto commerciale, industriale o altro segreto equivalente, dovrebbero essere estrapolate dai documenti. Le restanti informazioni finanziarie dovrebbero quindi essere scambiate.

195. Uno Stato interpellato può rifiutare di fornire informazioni relative alle comunicazioni riservate, tra avvocati o altri rappresentanti legali autorizzati che agiscono nell'esercizio delle loro funzioni e i loro clienti nella misura in cui la legislazione nazionale protegge la divulgazione di tali comunicazioni. Tuttavia, il campo di applicazione della protezione di cui beneficiano tali comunicazioni riservate dovrebbe essere strettamente definito. Tale protezione non può essere concessa ai documenti consegnati a un avvocato o a un altro rappresentante legale autorizzato al fine di impedirne la divulgazione richiesta dalla legge. Inoltre, le informazioni relative all'identità di una persona quale un amministratore o il titolare effettivo di una società non godono della protezione concessa alle comunicazioni riservate. Sebbene l'ampiezza della protezione concessa alle comunicazioni riservate possa differire da uno Stato all'altro, essa non dovrebbe essere tale da ostacolare lo scambio effettivo di informazioni. Le comunicazioni tra avvocati o altri rappresentanti legali autorizzati e i loro clienti sono riservate solo se, e nella misura in cui, tali rappresentanti agiscono in qualità di avvocati o di rappresentanti legali e non ad altro titolo, come azionisti fiduciari, amministratori fiduciari, fiduciari, amministratori di società, ovvero nella loro facoltà di consulenti legali per rappresentare una società nelle sue operazioni finanziarie. La questione di sapere se le informazioni godono della protezione concessa alle comunicazioni riservate tra un avvocato o rappresentante legale autorizzato e il suo cliente dovrebbe essere giudicata esclusivamente nello Stato contraente in base alla cui legislazione la questione è stata sollevata. Non è quindi previsto che i tribunali dello Stato richiesto possano pronunciarsi sui ricorsi basati sulla legislazione dello Stato richiedente.

196. È stato ritenuto necessario stabilire al punto *d* una restrizione relativa alle informazioni che riguardano gli interessi vitali dello Stato stesso. A tal fine, si stabilisce che lo Stato contraente non deve fornire informazioni la cui divulgazione sarebbe contraria all'ordine pubblico. Tale restrizione, comunque, dovrebbe essere applicata solo in casi estremi. Un caso simile potrebbe verificarsi, ad esempio, nel caso in cui un'indagine fiscale nello Stato richiedente fosse motivata da persecuzioni politiche razziali o religiose. La restrizione può anche essere applicata allorché le informazioni costituiscono un segreto di Stato, ad esempio informazioni sensibili detenute dai servizi segreti e la cui divulgazione sarebbe contraria agli interessi vitali dello Stato interpellato. Per cui, la questione dell'ordine pubblico dovrebbe sorgere raramente nel quadro della Convenzione.

197. Il punto *e* consente allo Stato interpellato di rifiutare di fornire assistenza “se e nella misura in cui ritiene che l’imposizione dello Stato richiedente sia contraria ai principi di imposizione generalmente ammessi”. Tale potrebbe essere il caso, ad esempio, se lo Stato interpellato ritiene che l’imposizione nello Stato richiedente abbia carattere confiscatorio, o se considera eccessiva la sanzione per il reato fiscale a carico del contribuente.

198. Lo stesso punto prevede inoltre il diritto di rifiutare assistenza se lo Stato interpellato considera l’imposizione dello Stato richiedente come “contraria alle disposizioni di una convenzione per evitare le doppie imposizioni”. È inteso che tale espressione si riferisce a un’imposizione contraria ad alcune clausole della Convenzione quali quelle relative ai tassi di ritenuta alla fonte, alla definizione di stabile organizzazione e alla determinazione dei loro utili imponibili e così via. L’espressione non si riferisce, invece, alla doppia imposizione in genere. Considerato che le convenzioni sulla doppia imposizione non eliminano tutti i casi di doppia imposizione, l’assistenza dovrebbe essere fornita anche quando ha per risultato una doppia imposizione non contraria ad una convenzione. Occorre notare che casi di questo tipo possono essere oggetto di una consultazione tra le autorità competenti degli Stati contraenti ai sensi del paragrafo 5 dell’articolo 24.

199. Si raccomanda alle autorità competenti di consultarsi qualora ci sia motivo di ritenere che l’imposizione dello Stato richiedente è di tale natura da giustificare un rifiuto di assistenza ai sensi delle disposizioni del punto *e*.

200. Il punto *f* ha lo scopo di garantire che la Convenzione non dia luogo ad una discriminazione tra i cittadini dello Stato interpellato e i cittadini dello Stato richiedente che si trovano nella stessa situazione. Nei casi eccezionali in cui potrebbe sorgere tale problema, il punto *f* consente allo Stato interpellato di respingere un’istanza nel caso in cui le informazioni richieste dallo Stato richiedente potrebbero essere utilizzate per applicare o eseguire una disposizione fiscale di detto Stato - o qualsiasi obbligo derivante dalla stessa - che sarebbe discriminatoria nei confronti dei cittadini dello Stato interpellato. Il punto *f* è inteso a garantire che la Convenzione non dia luogo a una discriminazione tra i cittadini dello Stato interpellato e i cittadini dello Stato richiedente che si trovano in una situazione identica. I cittadini non si trovano in una situazione identica quando un cittadino dello Stato richiedente è residente in questo Stato e un cittadino dello Stato interpellato non lo è. Per cui, il punto *f* non si applica quando le norme fiscali differiscono in base alla residenza. Inoltre, un contribuente non dovrebbe subire un trattamento iniquo a causa della sua nazionalità. Tale restrizione potrebbe essere applicata sia per questioni procedurali (ad esempio, differenze tra garanzie e mezzi di ricorso

a disposizione del contribuente) che per questioni di fondo, quali il livello di imposizione applicabile.

201. Il punto g offre allo Stato interpellato la possibilità di rifiutare di acconsentire a una richiesta se ritiene che lo Stato richiedente non abbia fatto ricorso a tutti i mezzi di cui dispone sul proprio territorio. Tuttavia, se utilizzato di frequente, il punto g attenuerebbe l'obbligo di fornire assistenza previsto dall'articolo 1. È quindi opportuno che lo Stato interpellato utilizzi questa facoltà solo nel caso in cui abbia buone ragioni di credere che lo Stato richiedente disponga ancora di mezzi d'intervento adeguati sul proprio territorio.

202. Il motivo di un tale rifiuto è l'onere supplementare che la richiesta di assistenza imporrebbe ai servizi amministrativi dello Stato interpellato, in particolare in caso di assistenza al recupero. Il ruolo normale di un'amministrazione fiscale è di applicare la legislazione fiscale nazionale e una richiesta di assistenza proveniente dall'estero comporta sempre un sovraccarico di lavoro per le autorità fiscali.

203. In pratica, si dovrebbe ricorrere raramente all'utilizzo di questo punto a questo punto in caso di richiesta di informazioni o di domanda di notifica di documenti. Occorre supporre, in genere, che lo Stato richiedente abbia già utilizzato i mezzi di cui dispone a livello nazionale e che la sua richiesta derivi dalla difficoltà di ottenere informazioni o di entrare in contatto con il contribuente.

204. Se, tuttavia, lo Stato interpellato rifiuta di acconsentire ad una richiesta in base al motivo che lo Stato richiedente dispone ancora di altri mezzi, detto Stato ha ancora la possibilità di dimostrare, secondo i termini indicati nell'ultima parte del sotto paragrafo, che le misure a sua disposizione comporterebbero difficoltà sproporzionate. Ad esempio, nel caso di verifiche in cui il controllo di un unico fornitore nello Stato interpellato porterebbe alle stesse conclusioni alle quali si giungerebbe effettuando un controllo di diversi acquirenti nello Stato richiedente. Oppure, in caso di assistenza al recupero, alcuni beni potrebbero essere confiscati nello Stato richiedente solo dopo lunghe procedure, allorché esistono nello Stato interpellato altri beni che possono essere confiscati più facilmente.

205. Può succedere che l'assistenza richiesta ponga problemi allo Stato interpellato. Ad esempio, quest'ultimo può trovarsi in una situazione in cui, in virtù della propria prassi amministrativa, non desidera, o almeno non ancora, adottare provvedimenti in vista del recupero del credito tributario. In tali casi, ai sensi del punto 2.a dell'articolo 21, l'assistenza può essere rifiutata o differita. Ma esistono situazioni molto meno evidenti in cui la consultazione tra autorità competenti, ai sensi dell'articolo 24, costituirebbe il normale passo preliminare per giungere ad una soluzione di comune accordo.

206. Per finire, in virtù del punto h, lo Stato interpellato può respingere la richiesta di assistenza per motivi di ordine pratico, ad esempio se i costi che dovrebbe sostenere per il recupero di un credito tributario dello Stato richiedente superassero l'importo di detto credito.

Paragrafo 3

207. Il paragrafo 3 è stato aggiunto nel 2010 al fine di disciplinare esplicitamente l'obbligo di scambiare informazioni nei casi in cui esse non sono necessarie ad uno Stato per ragioni fiscali interne. Prima dell'inserzione del paragrafo 3, tale obbligo non era espressamente statuito nell'articolo, ma era evidenziato chiaramente dalle prassi seguite da diversi Paesi, le quali mostravano che, nel raccogliere le informazioni richieste da una delle Parti contraenti, la Parte interessata utilizzava spesso gli strumenti d'ispezione o d'investigazione previsti dalla propria legislazione ai fini del prelievo delle imposte nazionali, sebbene avesse bisogno di queste informazioni per tale scopo. Questo principio è anche affermato nel rapporto dell'OCSE intitolato "Migliorare l'accesso alle informazioni bancarie a fini fiscali".

208. Ai sensi del paragrafo 3, lo Stato interpellato deve utilizzare le misure di cui dispone per raccogliere informazioni, anche se ciò fosse richiesto unicamente per fornire informazioni allo Stato richiedente. Con l'espressione "misure per la raccolta di informazioni" si intendono le leggi e le procedure giudiziarie o amministrative che consentono ad uno Stato di ottenere e fornire le informazioni richieste.

209. La seconda frase del paragrafo 3 chiarisce che l'obbligo ivi contemplato è soggetto ai limiti contemplati nella Convenzione (ad esempio, nei paragrafi 1 e 2 dell'articolo), ma prevede anche che tali limiti non devono essere interpretati in modo da costituire il presupposto per rifiutare di fornire informazioni quando le leggi o le prassi di un Paese includono il requisito dell'interesse fiscale nazionale. Di conseguenza, se da un lato uno Stato che ha ricevuto una richiesta non può invocare il paragrafo 2 e sostenere che in virtù della propria legislazione o prassi interna fornisce solo informazioni che rivestono un interesse per i propri fini fiscali, dall'altro può invece rifiutarsi, ad esempio, di fornire informazioni nella misura in cui la comunicazione di tali informazioni può portare a rivelare un segreto commerciale.

Paragrafo 4

210. La Convenzione impone esplicitamente alle Parti l'obbligo positivo di scambiare ogni tipo di informazioni. Il paragrafo 4 è inteso ad assicurare

che i limiti contemplati dalla Convenzione (ad esempio, nei paragrafi 1 e 2 dell'articolo), non siano utilizzati per impedire lo scambio di informazioni custodite da banche, altre istituzioni finanziarie, mandatari, agenti e fiduciari, nonché le informazioni sugli assetti proprietari. L'aggiunta del paragrafo 4 nel 2010 non dovrebbe indurre a ritenere che la precedente versione della Convenzione non autorizzasse lo scambio di informazioni. Diversi Paesi già scambiavano tali informazioni sotto la previgente versione dell'articolo e l'aggiunta del paragrafo 4 non riflette altro che la prassi corrente.

211. Il paragrafo 4 stabilisce che uno Stato interpellato non può rifiutare di fornire informazioni ad una controparte convenzionale soltanto perché le stesse sono custodite da una banca o da un'altra istituzione finanziaria. Perciò il paragrafo 4 supera i paragrafi 1 e 2 nella misura in cui quest'ultimo permetterebbe allo Stato contraente che ha ricevuto la richiesta di rifiutare di fornire informazioni sulla base del segreto bancario. L'aggiunta del paragrafo 4 riflette la tendenza a livello internazionale di cui al Modello di Convenzione fiscale dell'OCSE sui redditi e sul patrimonio, al Modello di Accordo dell'OCSE sullo scambio di informazioni, e descritta nel rapporto "Migliorare l'accesso alle informazioni bancarie a fini fiscali". Secondo tale rapporto, l'accesso ad informazioni custodite da banche o altre istituzioni finanziarie può avvenire in via diretta o indiretta attraverso un processo amministrativo o giudiziario. La procedura per l'accesso indiretto non dovrebbe essere così gravosa né richiedere tempi così lunghi da ostacolare l'accesso alle informazioni bancarie.

212. Il paragrafo 4 prevede anche che uno Stato contraente non può rifiutarsi di fornire informazioni solo perché queste sono detenute da persone che agiscono in qualità di agenti o fiduciari. Se la normativa di uno Stato contraente prevedesse che tutte le informazioni detenute da un fiduciario debbano essere trattate come "segreto professionale" soltanto perché da questi custodite, tale Stato non potrebbe invocare tale normativa al fine di rifiutare di fornire informazioni ad un'altra Parte. Si ritiene in genere che un soggetto agisca "in qualità di fiduciario" quando svolge attività commerciali o gestisce fondi o beni non a nome proprio o per proprio conto, ma per conto di un altro soggetto, nei confronti del quale il fiduciario si pone in una relazione fondata, da una parte, sulla riservatezza e la fiducia, e dall'altra sulla buona fede, come ad esempio un "amministratore fiduciario" (*trustee*). Il termine "agente" è molto ampio e include tutte le forme di prestazioni di servizi (ad esempio, agenti per la costituzione di società, società fiduciarie, agenti registrati, avvocati).

213. Infine, il paragrafo 4 afferma che uno Stato contraente non deve rifiutarsi di fornire informazioni solo perché queste si riferiscono agli interessi proprietari di un soggetto, incluse le società di capitali, le società di persone,

fondazioni o strutture organizzative simili. Le richieste d'informazioni non possono essere respinte solo perché le leggi e la prassi interne trattano le informazioni sulla proprietà come segreti commerciali o altro.

214. Il paragrafo 4 non preclude ad uno Stato contraente di invocare i paragrafi 1 e 2 ai fini del rifiuto di fornire informazioni detenute da una banca, un istituto finanziario, una persona che agisca in qualità di agente o di fiduciario, ovvero informazioni relative alla titolarità di diritti proprietari. Tuttavia, tale rifiuto deve essere basato su ragioni che non attengono alla natura del soggetto quale una banca, un'istituzione finanziaria, un agente, un fiduciario o un prestanome o al fatto che le informazioni riguardano la titolarità di diritti proprietari. Ad esempio, un rappresentante legale che agisce per un cliente, potrebbe ben agire in qualità di agente, ma per ogni informazione protetta come comunicazione riservata tra avvocati, consulenti o altri rappresentanti legali autorizzati ed i propri clienti, il paragrafo 2 continua a fornire una possibile base per rifiutare di fornire l'informazione richiesta.

215. I seguenti esempi illustrano l'applicazione del paragrafo 4:

a) La società X possiede la maggioranza delle azioni nella società filiale Y ed entrambe sono state costituite ai sensi della legge dello Stato A. Lo Stato B sta eseguendo una verifica fiscale sulle operazioni commerciali della società Y nello Stato B. Nel corso della verifica la questione della titolarità diretta e indiretta della società Y acquista rilevanza e lo Stato B fa una richiesta allo Stato A in merito ad informazioni su soggetti coinvolti nella catena proprietaria di Y. Nella sua risposta, lo Stato A dovrebbe fornire allo Stato B informazioni su entrambe le società X e Y.

b) Una persona fisica soggetta a imposizione nello Stato A mantiene un conto corrente bancario presso la banca B nello Stato B. Lo Stato A sta esaminando le dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche ed effettua una richiesta allo Stato B in merito a tutte le informazioni su redditi e beni relativi ai conti correnti detenute dalla banca B, al fine di determinare se sia stato depositato un ammontare di reddito prodotto non assoggettato ad imposizione. Lo Stato B dovrebbe fornire allo Stato A informazioni sulla banca oggetto della richiesta.

c) Nel corso di un controllo fiscale A, residente del Paese Y, afferma che i pagamenti che ha fatto a B, residente del Paese Z, riguardano alcuni servizi forniti da un altro soggetto, C, di cui ignora l'identità e il luogo di residenza. L'autorità competente del Paese Y ritiene che C possa essere residente del Paese Y e ha chiesto all'autorità competente

del Paese Z di ottenere da B informazioni circa l'identità di C, sebbene sembri che B abbia agito in qualità di prestanome/fiduciario. Lo Stato Z deve fornire le informazioni bancarie richieste dallo Stato Y.

Articolo 22 – Segretezza

Paragrafo 1

216. Il rispetto della riservatezza delle informazioni scambiate è il corollario dei poteri di cui dispongono le autorità fiscali e risponde alla necessità di tutelare i legittimi interessi dei contribuenti. La mutua assistenza tra amministrazioni fiscali è possibile soltanto se ciascuna amministrazione è sicura che l'altra Parte considererà come riservate le informazioni che riceverà nell'ambito della loro cooperazione. Il mantenimento del segreto nello Stato che riceve le informazioni è regolato dalla legislazione nazionale, per cui l'articolo prevede che le informazioni comunicate ad uno Stato conformemente alle disposizioni della Convenzione saranno tenute segrete e protette in tale Stato allo stesso modo delle informazioni ottenute ai sensi della sua legislazione nazionale. Il diritto alla privacy è riconosciuto da numerosi strumenti in materia di diritti umani, ed esistono diversi strumenti internazionali che trattano della privacy con particolare riguardo al trattamento automatico dei dati personali (ossia qualsiasi informazione concernente una persona fisica identificata o identificabile). Si vedano, ad esempio, le Linee Guida dell'OCSE per la tutela della vita privata e i flussi transfrontalieri di dati personali (1980). Inoltre, alcune Parti della Convenzione si sono impegnate ad adempiere agli obblighi di legge relativi alla protezione dei dati personali (si veda, ad esempio, la Convenzione del Consiglio d'Europa per la protezione delle persone in materia del trattamento automatico dei dati personali del 28 gennaio 1981, e il relativo Protocollo aggiuntivo dell'8 novembre 2001), ed hanno adottato norme nazionali concernenti la protezione dei dati. In fase di revisione della Convenzione nel 2010, è stato quindi deciso di chiarire che la Parte che riceve le informazioni dovrà trattarle non solo in conformità alla propria legislazione, ma anche alle eventuali garanzie necessarie ad assicurare la protezione dei dati in virtù della legislazione della Parte che fornisce le informazioni. Tali garanzie, come specificate dalla Parte che fornisce le informazioni, possono ad esempio riguardare l'accesso individuale a tali informazioni, il controllo indipendente o i mezzi per il ricorso. Potrebbe non essere necessario specificare le garanzie qualora la Parte che fornisce le informazioni è soddisfatta del fatto che la Parte che le riceve garantisce il livello necessario di protezione relativamente ai dati comunicati. In ogni caso, tali garanzie non dovrebbero andare oltre quanto necessario per garantire la protezione dei

dati. Tali garanzie non devono essere interpretate nel senso di consentire allo Stato interpellato di rifiutarsi di comunicare informazioni per il solo fatto di non avere alcun interesse nazionale nelle informazioni stesse o perché sono detenute da una banca, da altro istituto finanziario, da un mandatario o da una persona che agisce con l'incarico di agente o di fiduciario, o perché sono relative agli interessi proprietari di una persona.

Paragrafo 2

217. Al fine di stabilire un obbligo minimo supplementare in ordine alla segretezza, l'articolo sancisce inoltre che le informazioni ottenute "saranno comunicate soltanto alle persone o autorità (ivi compresi i tribunali e gli organi amministrativi e di sorveglianza) incaricate dell'accertamento, della riscossione o del recupero delle imposte di tale Parte, delle procedure o dei procedimenti penali relativi a tali imposte, o delle decisioni su ricorsi attinenti a tali imposte, oppure della sorveglianza di quanto sopra", e che solo tali persone o autorità possono fare uso di queste informazioni e ciò unicamente ai fini sopra indicati.

218. Considerato che le informazioni ottenute possono essere comunicate alle persone o autorità menzionate nel paragrafo 2, queste possono anche essere comunicate ai contribuenti o ai loro rappresentanti. Le informazioni possono essere divulgate ad ogni altra persona presso la quale l'imposta deve essere recuperata, ma solo nella misura in cui ciò si rende necessario ai fini del recupero. Le regole sulla riservatezza di cui all'articolo 22 si applicano a tutte le categorie di informazioni ricevute ai sensi della Convenzione, incluse quelle fornite nell'ambito di una richiesta e quelle trasmesse in risposta ad una richiesta. Il rispetto della segretezza nello Stato ricevente è disciplinato dalla legislazione interna. Pertanto, le informazioni comunicate in virtù della Convenzione saranno trattate come segrete nello Stato che le riceve allo stesso modo delle informazioni ottenute conformemente alla legislazione interna di detto Stato. Le sanzioni applicabili in caso di violazione del segreto in tale Stato saranno quelle previste dalla normativa amministrativa e penale.

219. A causa della molteplicità delle imposte contemplate dalla Convenzione, il numero di autorità alle quali si applica la disposizione sulla segretezza di cui all'articolo 22 potrebbe essere più ampio rispetto a quello previsto, ad esempio, da una convenzione sulle doppie imposizioni. Ciò si verifica ogni qualvolta che talune tasse, imposte e contributi contemplati dall'articolo 2 non sono riscossi dall'amministrazione fiscale, quale comunemente definita, ma da entità distinte; tali entità sono assoggettate alle disposizioni dell'articolo, ovvero sono considerate come autorità alle quali un'informazione ottenuta dallo Stato richiedente può essere rivelata, e aventi

l'obbligo di trattare le informazioni come segrete. Tuttavia, in tali casi, potrebbero vigere speciali requisiti nazionali sulla segretezza (ad esempio, per quanto riguarda le informazioni relative ai contributi previdenziali) che impongano obblighi più o meno rigidi rispetto alle legislazioni nazionali in materia di segreto fiscale.

220. Nel caso in cui, a motivo delle informazioni ricevute, lo Stato richiedente proceda a una rettifica del reddito imponibile di un contribuente, può succedere che tale Stato comunichi ad autorità non fiscali, l'ammontare del reddito imponibile rettificato conformemente alle proprie leggi o regolamenti. Tale comunicazione non sarebbe considerata contraria alle disposizioni dell'articolo, a condizione che dette informazioni ricevute dallo Stato richiedente non siano divulgate. Inoltre, le informazioni ricevute dall'autorità competente di una delle Parti, che riguardino uno specifico contribuente o meno, non devono essere comunicate a persone o autorità non menzionate nel paragrafo 2, a prescindere dalla normativa interna sulla divulgazione di informazioni, quale quella relativa alla libertà di informazione o altre leggi che autorizzano un accesso più esteso ai documenti amministrativi.

221. Il fatto che le informazioni ottenute possano essere comunicate alle persone e autorità competenti non implica che queste ultime possano divulgarle liberamente. Tali persone ed autorità possono utilizzarle solo ai fini indicati nel paragrafo 2. Le informazioni ottenute possono essere comunicate alle persone ed autorità menzionate e, in virtù dell'ultima frase del paragrafo 2 di tale articolo, esse possono rivelarne il contenuto nel corso di udienze pubbliche o nei giudizi in cui viene reso noto il nome del contribuente. Una volta che le informazioni sono utilizzate nel corso di udienze pubbliche o nelle sentenze di tribunali e sono rese pubbliche, è ovvio che, a partire da quel momento, tali informazioni possono essere estrapolate dalle pratiche o dalle sentenze per essere utilizzate ad altri fini e anche eventualmente come prove. Ciò non significa tuttavia che le persone o autorità menzionate nel paragrafo 2 siano autorizzate a fornire su richiesta le informazioni complementari ricevute.

222. Le informazioni ricevute dall'autorità competente di una delle Parti non possono essere utilizzate a fini diversi da quelli menzionati nel paragrafo 2 dell'articolo, salvo nei casi particolari descritti nel paragrafo 4 dell'articolo.

Paragrafo 3

223. I primi due paragrafi del presente articolo stabiliscono le regole relative alla segretezza delle informazioni scambiate, mentre il paragrafo 3 mira a proteggere la riservatezza di dette informazioni nei casi in cui le Parti

abbiano espresso delle riserve in merito ad alcuni tipi di imposte. L'obiettivo di una riserva è di sollevare lo Stato che la formula da alcuni obblighi previsti dalla Convenzione. Tale finalità non sarebbe raggiunta se gli altri Stati potessero utilizzare liberamente le informazioni ricevute dallo Stato che ha formulato la riserva, senza tener conto della restrizione imposta dalla stessa. Ai sensi della presente disposizione, è quindi vietato utilizzare l'informazione ottenuta da uno Stato che ha formulato una riserva, ai sensi del paragrafo 1, punto a, dell'articolo 30 (imposte diverse dalle imposte sul reddito, sugli utili, sugli utili di capitale o sul patrimonio netto, prelevate per conto di uno Stato contraente), per un'imposta inclusa in una categoria che è stata oggetto di riserva. In alcuni casi, la base imponibile per la determinazione di alcune imposte (ad esempio, le imposte sul reddito dovute allo Stato) è utilizzata allo stesso modo per determinare altri tipi di imposte (ad esempio le imposte sul reddito dovute ad altre autorità). In altri casi, la base imponibile utilizzata per determinare un'imposta serve da punto di partenza per determinare la base imponibile di altre imposte. In tali casi, la comunicazione della base imponibile della prima imposta, rettificata in base alle informazioni ottenute da un altro Stato, non costituirà una violazione del paragrafo 3 dell'articolo, a condizione che non siano state comunicate le informazioni vere e proprie.

224. Allo stesso modo, "la Parte che ha formulato la riserva non può utilizzare le informazioni ottenute ai sensi della presente Convenzione per un'imposta inclusa in una categoria oggetto di riserva". È logico, in effetti, che tale restrizione, imposta alle altre Parti dallo Stato che ha formulato la riserva, si applichi anche a quest'ultimo.

Paragrafo 4

225. Come indicato in precedenza, le informazioni ricevute da una Parte possono essere utilizzate dalle persone o autorità menzionate al paragrafo 2 dell'articolo solo ai fini indicati in detto paragrafo. Di norma, tali informazioni non possono essere utilizzate per altri fini, a meno che la legislazione dello Stato interpellato consenta di fornire tali informazioni in applicazione di un altro strumento appositamente previsto a tali fini (ad esempio, un trattato di assistenza reciproca in ambito giudiziario quale la Convenzione europea di mutua assistenza in materia penale, STE n. 30). Potrebbe anche verificarsi che due Stati contraenti ritengano di comune accordo che una tale disposizione restringe il campo di applicazione dell'assistenza giuridica (ad esempio, nel caso in cui non esista altro strumento che autorizzi la comunicazione delle informazioni). In virtù del paragrafo 4

dell'articolo, le informazioni ricevute da una Parte possono essere utilizzate per altri fini quando l'uso delle stesse per tali altri fini è possibile secondo la legislazione della Parte che fornisce le informazioni, e l'autorità competente di detta Parte ne autorizza l'uso. Ad esempio, il paragrafo 4 consente la condivisione delle informazioni ricevute con altre entità incaricate dell'applicazione della legge e con le autorità giudiziarie su questioni altamente prioritarie (quali la lotta contro il riciclaggio di denaro, la corruzione o il finanziamento del terrorismo).

226. Si può immaginare, in linea di principio, che l'uso delle informazioni per fini diversi da quelli sanciti dalla Convenzione potrebbe violare le regole della privacy ed essere in contrasto con la Convenzione per la protezione delle persone in relazione al trattamento automatico dei dati a carattere personale (STE n. 108). Tuttavia, le due condizioni secondo le quali un tale uso deve essere consentito dalla legislazione dello Stato che fornisce le informazioni e che l'autorità competente di tale Stato deve autorizzare, costituiscono una garanzia sufficiente ed escludono la necessità di introdurre nella Convenzione disposizioni specifiche in materia.

227. Come indicato nel commentario all'articolo 5 (vedi paragrafo 61 summenzionato), una convenzione multilaterale permette diverse forme di cooperazione tra più di due Stati. In alcuni casi, le informazioni che una Parte ha ottenuto da un'altra Parte possono risultare utili ad una terza Parte. La seconda frase del paragrafo 4 apre alla possibilità di scambiare informazioni in tali casi. Tuttavia, al fine di evitare che il terzo Stato contraente possa ottenere informazioni che non avrebbe potuto ottenere direttamente, il paragrafo prevede che le informazioni possano essere trasmesse dal secondo al terzo Stato contraente solo dietro autorizzazione preliminare dello Stato contraente che le ha fornite originariamente.

Articolo 23 – Procedimenti

228. Questo articolo indica in quale Stato il contribuente deve avviare i procedimenti volti a contestare una misura adottata da un'autorità dello Stato richiedente o dello Stato interpellato. Il paragrafo 3 dell'articolo 14 e il paragrafo 2 dell'articolo 21 sollevano un problema particolare. Tali articoli conferiscono poteri alle autorità e si pone la questione di sapere se il soggetto ha il diritto di chiedere che le autorità esercitino tali poteri, in particolare quando il fatto di non esercitarli viola un diritto garantito dalla legislazione nazionale dell'autorità in questione. La soluzione di questo problema dipende dall'interpretazione della Convenzione data dai tribunali di ciascuno Stato.

Paragrafo 1

229. Se un contribuente desidera opporsi al recupero di un'imposta o a una misura cautelativa, le legislazioni nazionali prevedono normalmente due modi di agire. Il contribuente può sia contestare l'esistenza del credito fiscale o la sua esigibilità, sia provare a contestare le misure di esecuzione. Qualora il credito sia determinato in virtù della legislazione di uno Stato e il recupero avvenga in un altro Stato, sorge la questione di sapere quali organi sono competenti ai fini della trattazione del contenzioso avviato dal contribuente. Essendo ovvio che le misure di esecuzione dello Stato richiesto possono essere contestate solo in detto Stato, il paragrafo 1 prevede che le azioni volte ad impedire l'esecuzione delle misure siano avviate esclusivamente dinanzi alle autorità competenti dello Stato che le ha adottate.

Paragrafo 2

230. Il presente paragrafo prevede che i procedimenti relativi a misure adottate dallo Stato richiedente, in particolare quelle che riguardano l'esistenza o l'ammontare del credito d'imposta o il titolo che ne consente l'esecuzione, siano avviati esclusivamente dinanzi all'organo competente di detto Stato. Il suo scopo è di precisare senza equivoci che un contribuente non può in alcun caso opporsi al recupero del credito nello Stato interpellato contestando nel suo territorio la validità del titolo emesso dallo Stato richiedente o affermando che l'ammontare del credito è inesatto perché ha già effettuato dei pagamenti.

231. Le controversie relative all'esistenza o all'ammontare del credito d'imposta e la questione di sapere se il recupero è consentito sono disciplinate dalla legislazione dello Stato richiedente: spetta, dunque, agli organi competenti di detto Stato risolverle, poiché sono gli unici a conoscere in maniera esauriente la legislazione fiscale che disciplina il credito, al fine di emettere un giudizio fondato su tali questioni. Se lo Stato richiedente è debitore di una somma di denaro nei confronti del contribuente, si può ritenere che le eventuali richieste di compensazione di quest'ultimo rientrino nella sfera di applicazione della disposizione. Tali richieste dovranno, di conseguenza, essere avviate dinanzi all'autorità competente dello Stato richiedente. Tuttavia la Convenzione non tratta dell'ammissibilità della compensazione.

232. Poiché il paragrafo 2 dell'articolo 11 prevede che il recupero non sia contestato o contestabile se si effettua una richiesta di assistenza, il paragrafo 2 del presente articolo può sembrare paradossale. Inoltre, l'assistenza per la notifica di documenti dovrebbe prevenire il verificarsi di una situazione in cui un contribuente non possa contestare il credito d'imposta poiché ne

ignorava l'esistenza. Nonostante ciò, ai sensi del paragrafo 2 dell'articolo 11 (seconda frase), le Parti possono aver convenuto che non è necessario che il credito sia non contestato oppure incontestabile ai fini di una richiesta di assistenza al recupero e in alcuni Stati esiste sempre una possibilità di fare appello o di ottenere un "periodo di grazia". L'unico scopo del paragrafo 2 è di stabilire che, in caso di ricorso successivo ad una richiesta di assistenza effettuata in virtù di un accordo bilaterale, in caso di appello tardivo o di applicazione di un "periodo di grazia" o di qualsiasi altra misura, il contribuente che intende contestare l'ammontare o l'esistenza del credito d'imposta deve intentare un'azione dinanzi agli organi competenti dello Stato richiedente ai sensi della cui legislazione il credito è vantato.

233. Se il credito o il titolo che ne consente l'esecuzione è contestato, lo Stato richiedente ne informa lo Stato interpellato. Non appena riceve la notifica, lo Stato interpellato ha l'obbligo di sospendere la procedura di recupero, a meno che non sia stato concordato diversamente in virtù del paragrafo 2 dell'articolo 11. Sebbene la contestazione di un credito d'imposta non comporti necessariamente, nella maggior parte degli Stati, la sospensione della procedura di recupero, si ritiene preferibile in tal caso che lo Stato interpellato posticipi il recupero. Tale disposizione è intesa non solo a garantire i diritti del contribuente, ma anche a proteggere lo Stato interpellato dal rischio che il contribuente intenti una causa per risarcimento danni.

234. L'azione di contestazione del credito potrebbe essere un modo per il contribuente di ritardare il recupero il più a lungo possibile, guadagnare tempo per mettere i propri beni al riparo da un'eventuale confisca da parte dello Stato interpellato. Per evitare ciò, lo Stato interpellato ha l'obbligo, se lo Stato richiedente lo domanda, di chiedere una cauzione al contribuente o di prendere altre misure cautelative.

235. Lo Stato richiedente non è l'unica parte ad avere interesse che lo Stato interpellato sia informato dell'azione intentata nel suo territorio. Il contribuente stesso può voler informare lo Stato interpellato, anche solo al fine di evitare i danni che potrebbe subire se lo Stato richiedente commettesse errori nel trasmettere le informazioni. Il presente paragrafo consente quindi a tutte le persone interessate – ovvero, non solo il contribuente, ma ogni altra persona soggetta al pagamento dell'imposta – di informare lo Stato interpellato di azioni di questo tipo. Tuttavia, per evitare eventuali tattiche dilatorie da parte di debitori in cattiva fede, lo Stato interpellato non è obbligato a sospendere automaticamente le sue misure di recupero; è tuttavia tenuto a consultare, se del caso, lo Stato richiedente al riguardo, perché ad esempio non è stato ancora informato dallo Stato richiedente dell'azione intentata.

236. I paragrafi 1 e 2 disciplinano le questioni riguardanti la competenza dei tribunali per la maggior parte delle azioni che possono essere intentate, ma tali disposizioni non costituiscono una regolamentazione esaustiva, in grado di risolvere tutti i casi di contestazione possibili. In particolare, non contemplano le azioni volte a contestare l'applicazione stessa della Convenzione, sia da parte dello Stato richiedente (azioni che contestano la richiesta di assistenza), sia da parte dello Stato richiesto (azioni che contestano l'obbligo di fornire assistenza).

Paragrafo 3

237. Il paragrafo 3 dispone che lo Stato richiedente deve informare lo Stato interpellato dell'esito dei procedimenti. Può succedere che una decisione sia pronunciata a sfavore dello Stato richiedente e che il credito sia annullato interamente o in parte. È anche possibile che lo Stato richiedente e il contribuente abbiano risolto la questione per via di amichevole composizione. Tutte queste situazioni possono avere effetti negativi sulla richiesta di assistenza in quanto non esistono più i motivi che la giustificano o l'ammontare può essere ridotto. Di conseguenza, lo Stato richiedente deve informare al più presto lo Stato interpellato. Allo stesso modo, lo Stato interpellato informerà lo Stato richiedente dell'esito delle procedure avviate nel suo territorio.

Capitolo V – Disposizioni speciali

Articolo 24 – Attuazione della Convenzione

Osservazioni preliminari

238. Il presente articolo ha un duplice obiettivo: innanzitutto, definisce le modalità di attuazione della Convenzione tra le Parti, ovvero tramite le autorità competenti che possono comunicare direttamente tra loro, autorizza le autorità subalterne ad agire per loro conto e a stabilire di comune accordo le modalità pratiche di applicazione dell'assistenza amministrativa che si concedono reciprocamente. In secondo luogo, l'articolo prevede il monitoraggio dell'attuazione della Convenzione affidato ad un organo di coordinamento creato sotto l'egida dell'OCSE.

239. A causa del carattere multilaterale della Convenzione, è necessario un organo di coordinamento che vigili sulla sua attuazione. Sorvegliare l'applicazione e l'interpretazione di una convenzione di mutua assistenza è in genere più facile in un contesto bilaterale. Al contrario, una convenzione multilaterale, che può essere conclusa tra un gran numero di Stati, richiede un organo di vigilanza in grado di far circolare le informazioni tra le Parti (si veda, in particolare, il paragrafo 4 del presente articolo) e di promuovere l'adozione di soluzioni uniformi ai problemi posti dall'applicazione e dall'interpretazione delle disposizioni della Convenzione.

240. L'organo di coordinamento deve anche essere in grado di assistere le Parti esprimendo il proprio parere su questioni relative all'applicazione o all'interpretazione delle disposizioni della Convenzione. Di norma, tali questioni saranno di carattere generale e non riguarderanno specifiche controversie che possono sorgere tra due Parti. L'organo di coordinamento non è istituito come meccanismo di risoluzione delle controversie, che devono essere risolte o per via di amichevole composizione tra gli Stati interessati (paragrafo 5 del presente articolo), o nel quadro di altri strumenti internazionali (ad esempio, la Convenzione Europea per la risoluzione pacifica delle controversie del 1957, STE n. 23). Al fine di garantire un'applicazione

e un'interpretazione coerenti della Convenzione, tali pareri possono essere resi pubblici, se del caso. Al fine di poter svolgere il proprio ruolo in modo efficace, l'organo di coordinamento dovrà raccogliere informazioni presso le Parti e altrove sull'esperienza acquisita nell'applicazione e nell'interpretazione delle convenzioni di mutua assistenza.

241. Per ragioni legate alle sue funzioni, l'organo di coordinamento creato sotto l'egida dell'OCSE deve essere composto da rappresentanti delle autorità incaricate dell'attuazione della Convenzione, ovvero delle autorità competenti delle Parti. Gli Stati che hanno firmato la Convenzione e che hanno quindi manifestato, in tal modo, la loro intenzione di diventarne Parte, ma non l'hanno ancora ratificata, accettata o approvata, potranno farsi rappresentare nelle riunioni dell'organo di coordinamento a titolo di osservatori. Generalmente, i rappresentanti del Segretariato del Consiglio d'Europa sono anch'essi invitati a partecipare alle riunioni dell'organo di coordinamento a titolo di osservatori.

Paragrafo 1

242. Il presente paragrafo definisce le modalità con cui le Parti comunicano tra loro ai fini dell'applicazione della Convenzione e prevede la possibilità di delegare poteri e concludere accordi sulle condizioni di applicazione della Convenzione.

243. Nella maggioranza dei Paesi, le relazioni con gli altri Stati sono di competenza del Ministero degli Affari Esteri. In linea generale, quindi, i contatti ufficiali con i paesi stranieri devono avvenire mediante il Ministero degli Affari Esteri e le Ambasciate all'estero. Tuttavia, tale procedura non è sempre comoda e sono quindi stati previsti altri strumenti di contatto nell'ambito delle relazioni bilaterali. La Convenzione segue questa linea e prevede che le Parti comunichino tra loro per il tramite delle rispettive autorità competenti, definite nel paragrafo 1 *d* dell'articolo 3 ed enumerate nell'Allegato B, e che tali autorità competenti comunichino direttamente tra loro a tal fine.

244. Nei Paesi in cui l'applicazione delle convenzioni fiscali non è esclusivamente di competenza delle più alte autorità fiscali, alcune questioni quali ad esempio lo scambio d'informazioni possono essere delegate ad altre autorità e tale possibilità è prevista in diversi trattati esistenti. Tuttavia, in molti casi, lo scambio d'informazioni ai sensi della Convenzione sulla doppia imposizione è stato affidato ad un organo dell'amministrazione centrale.

245. L'esistenza in ciascun Paese di un organo centrale responsabile delle relazioni con altri Paesi in materia di assistenza amministrativa potrebbe

anche giustificarsi per il fatto che tale assistenza può comportare una violazione – in linea di principio – di alcuni obblighi previsti dalla legislazione nazionale (come l'obbligo del segreto fiscale al quale è possibile derogare solo ai sensi delle disposizioni della Convenzione e alle condizioni dettate da quest'ultima). La disposizione relativa all'assistenza e all'utilizzo delle informazioni ottenute lascia, in molti casi, un certo margine di apprezzamento allo Stato interessato, ed è preferibile che questo sia affidato a un unico organo centrale. Esistono, tuttavia, in particolare in materia di scambio d'informazioni su alcuni tipi di attività, casi in cui i contatti rapidi e diretti costituiscono l'unico modo di rendere efficace l'assistenza. In tali casi, le autorità competenti potrebbero, di comune accordo, ritenere opportuno delegare alcune responsabilità ad autorità subordinate che agiscono a nome loro.

246. L'assistenza amministrativa è disciplinata solo nelle linee generali dalla Convenzione. La definizione delle modalità esatte di applicazione e delle formalità da rispettare in materia richiederebbe un'analisi più approfondita, e così strettamente legata al modo dettagliato in cui vengono applicate le legislazioni nazionali delle Parti, che la sua regolamentazione è affidata alla consultazione tra le autorità competenti delle Parti. Tale consultazione consente inoltre alle autorità competenti, se lo desiderano, di definire di comune accordo l'ampiezza dei poteri concessi ai loro rappresentanti nell'esercizio all'estero delle proprie funzioni (vedi commentario all'articolo 9) e di stabilire regole e procedure in materia di contatti diretti menzionati al paragrafo 245 di cui sopra, di scambio automatico di informazioni o per qualsiasi altro problema (ad esempio, la determinazione dell'ammontare minimo per i casi in cui è possibile richiedere assistenza).

247. Sebbene le Parti possano scegliere liberamente gli ambiti per i quali desiderano definire di comune accordo le regole e le modalità di assistenza, tali accordi non possono essere utilizzati come un mezzo per ridurre i loro obblighi legali ai sensi della Convenzione. Sono ovviamente previste garanzie per gli Stati, che sono però stabilite in diversi altri articoli della Convenzione.

248. Un esempio di questioni relative all'attuazione della Convenzione che dovranno essere negoziate, se del caso, tra gli Stati interessati, è costituito dai casi in cui esistono differenze notevoli tra l'assistenza che dovrebbe essere fornita o il lavoro che dovrebbe essere compiuto da uno degli Stati e l'assistenza e i lavori corrispondenti dell'altro Stato. Tali problemi devono essere risolti nell'ambito degli accordi reciproci, che dovranno tener conto di tutti i fattori pertinenti (caratteristiche delle relazioni economiche e dei modelli commerciali, della struttura e del funzionamento dei sistemi fiscali e degli apparati amministrativi degli Stati in questione, ecc.).

249. Un'altra questione importante sulla quale le autorità competenti devono raggiungere un accordo è il modo in cui l'ammontare dei crediti recuperati sarà versato allo Stato richiedente, ad esempio tramite pagamento immediato, rateizzato o sotto forma di compensazione, ecc. Questo problema è strettamente connesso alla questione degli effetti che le fluttuazioni dei tassi di cambio delle valute nazionali hanno sulle relazioni tra il contribuente, lo Stato richiedente e lo Stato interpellato. Il principio di base scelto è che lo Stato richiedente disponga di un credito nella sua propria valuta. Una seconda regola di base sembra essere quella secondo la quale né lo Stato interpellato né lo Stato richiedente dispongano di un credito superiore all'ammontare dell'imposta dovuta sui beni del contribuente, al quale si aggiungono, se del caso, le spese e gli interessi di mora. Infine, occorre stabilire, al di là di ogni ragionevole dubbio, che il contribuente sarà liberato dal debito dopo il pagamento di una somma nella valuta dello Stato interpellato, equivalente al momento del pagamento all'ammontare del credito tributario.

250. L'attuazione di tali principi può eventualmente essere facilitata se lo Stato interpellato accetta che il credito sia espresso nella valuta dello Stato richiedente fino al momento dell'effettivo recupero. Il tasso di cambio alla data del recupero determina l'ammontare da recuperare nella valuta dello Stato interpellato. Gli Stati potrebbero anche decidere che il valore del credito sia convertito nella valuta dello Stato interpellato al tasso di cambio in vigore alla data della richiesta, ma ciò accresce i rischi legati alle fluttuazioni del tasso di cambio. Lo Stato interpellato dovrà trasferire allo Stato richiedente la somma percepita senza tener conto delle variazioni dei tassi di cambio che potrebbero verificarsi dopo la data del recupero. Di conseguenza, se la somma percepita dallo Stato richiedente è inferiore o superiore al valore del credito, tale differenza, positiva o negativa, non deve avere nessuna conseguenza per il contribuente e deve, salvo in casi particolari (quali un ritardo ingiustificato nel trasferimento delle somme percepite), essere accreditata o addebitata allo Stato richiedente.

Paragrafo 2

251. In presente paragrafo tratta delle situazioni in cui l'attuazione della Convenzione potrebbe, in un caso particolare, avere conseguenze gravi e indesiderabili. Si distingue dall'articolo 21 in quanto, mentre in tale articolo esiste in rischio di violare un principio di legge o una prassi amministrativa, le situazioni contemplate dal paragrafo 2 dell'articolo 24 sono quelle in cui i principi, le regole e le prassi sono stati rispettati ma le conseguenze che ne scaturiscono sollevano, ad esempio, gravi difficoltà sul piano sociale o economico. In tali

situazioni, l'articolo 24 impone agli Stati interessati in dovere di consultarsi. Se non si riesce a raggiungere un compromesso e se in disaccordo persiste, lo Stato interpellato non è sollevato dall'obbligo di applicare la Convenzione.

Paragrafo 3

252. Il paragrafo 3 affida all'organo di coordinamento il compito di vigilare sull'attuazione e sugli sviluppi della Convenzione. L'organo di coordinamento avrà come obiettivo di aiutare le Parti ad applicare in modo efficace la Convenzione e, se del caso, raccomanderà l'introduzione di nuovi metodi e procedure nella Convenzione volte ad accrescerne l'efficacia. Potrà quindi raccomandare revisioni o modifiche della Convenzione.

Paragrafo 4

253. Il presente paragrafo prevede che l'organo di coordinamento esprima pareri sui problemi d'interpretazione della Convenzione, su richiesta di una Parte. La richiesta di un parere può essere originata dall'attività delle autorità nello Stato in questione o dall'azione e dai ricorsi dei contribuenti che possono attirare l'attenzione sulle disposizioni della Convenzione che possono dar adito a diverse interpretazioni. Le discussioni che ne scaturiranno all'interno dell'organo di coordinamento potranno aiutare le Parti a farsi un'opinione di fronte a casi o situazioni imprevisti. Come rilevato nel paragrafo 240 di cui sopra, ciò dovrebbe favorire la produzione di soluzioni uniformi ai problemi d'interpretazione della Convenzione per quanto riguarda, ad esempio, "i principi di imposizione generalmente ammessi" menzionati nel paragrafo 2 dell'articolo 21, punto e. Occorre rilevare che l'organo di coordinamento avrà, a questo riguardo, esclusivamente un ruolo di consulenza. Spetta, ovviamente, alla Parte che ha sollecitato il parere decidere se terrà conto o meno del parere che le è stato fornito nel caso di un'eventuale controversia con altre Parti.

Paragrafo 5

254. Il presente paragrafo indica le regole procedurali da seguire per risolvere le questioni legate all'applicazione e all'interpretazione della Convenzione. Le sue disposizioni derivano dal carattere multilaterale della Convenzione e obbligano gli Stati direttamente interessati dal problema a cercare di risolvere la questione di comune accordo. Se riescono a raggiungere un accordo, devono notificarlo all'organo di coordinamento. Nei casi che riguardano dei contribuenti in particolare, tale notifica sarà soggetta alle disposizioni dell'articolo 22 relative alla segretezza.

255. Nella sua attuale redazione, il paragrafo mira alla risoluzione delle difficoltà o all'eliminazione dei dubbi che possono sorgere, in particolare in merito all'interpretazione delle disposizioni della Convenzione. Il paragrafo 5 fornisce un quadro per la consultazione tra le Parti, ad esempio, per decidere se una tassa introdotta dopo la firma della Convenzione è identica o simile ad una delle imposte enumerate nell'Allegato A della Convenzione ai sensi del paragrafo 2 dell'articolo 2 e se rientra, di conseguenza, nel campo di applicazione della Convenzione.

256. Il campo di applicazione della procedura di accordo reciproco prevista nel presente paragrafo differisce da quello sancito nell'articolo 25 del Modello di Convenzione dell'OCSE su un punto importante. Uno degli obiettivi dell'articolo 25 è di risolvere i singoli casi di doppia imposizione, dovuti sia all'applicazione errata della Convenzione da parte di uno Stato, sia a posizioni divergenti dei due Stati sulla situazione del contribuente (ad esempio, nel caso dell'imposta sul patrimonio, sulla deducibilità dei debiti dai beni del contribuente). Considerato che l'atteggiamento degli Stati incide sulla situazione personale del contribuente, quest'ultimo deve, in tale contesto, avere la possibilità di avviare una procedura di consultazione tra i due Stati.

257. La posizione è abbastanza diversa nell'ambito di una convenzione sulla mutua assistenza. Se un contribuente ritiene che uno Stato non abbia agito conformemente alla Convenzione, può presentare il suo caso sia dinanzi allo Stato richiedente se l'azione riguarda, ad esempio, la richiesta di assistenza, il credito d'imposta o gli strumenti che ne autorizzano il recupero, o allo Stato interpellato se l'azione riguarda provvedimenti adottati da quest'ultimo per soddisfare la domanda. Se lo Stato interpellato ha adottato provvedimenti non conformi alla Convenzione, il ricorso sarà trattato in modo unilaterale, senza che sia necessario intraprendere consultazioni con lo Stato richiedente. Non è stato quindi ritenuto necessario concedere al contribuente la facoltà di avviare una procedura di consultazione tra i due Stati.

Paragrafo 6

258. Il presente paragrafo prevede che il Segretario Generale dell'OCSE trasmetta alle Parti e agli Stati firmatari della Convenzione i pareri espressi dall'organo di coordinamento ai sensi delle disposizioni del paragrafo 4 e degli accordi comuni raggiunti ai sensi del paragrafo 5. Il fatto che gli accordi raggiunti ai sensi del paragrafo 5 debbano essere comunicati alle Parti che non hanno partecipato alla procedura non deve ovviamente essere interpretato nel senso di imporre a tali Stati l'obbligo di applicare o interpretare la

Convenzione conformemente ai suddetti accordi. È ovvio che questi ultimi riguardano soltanto gli Stati che li hanno conclusi ai sensi del paragrafo 5.

Articolo 25 – Lingue

259. Il presente articolo tratta della lingua nella quale le richieste di assistenza e le relative risposte devono essere redatte. Al fine di evitare che difficoltà di ordine pratico, ostacolino o rallentino la mutua assistenza, il principio adottato a tal proposito è di facilitare il compito delle Parti lasciando loro un ampio margine di scelta. Le Parti sono quindi libere di decidere di comune accordo di utilizzare nelle loro relazioni bilaterali una delle lingue ufficiali del Consiglio d'Europa o dell'OCSE (inglese o francese) o qualsiasi altra lingua concordata bilateralmente.

260. Una questione correlata è quella di sapere se i documenti - di cui una copia ufficiale dovrà in virtù di diverse disposizioni della Convenzione essere allegata alla richiesta - dovranno essere tradotti nella lingua scelta. Un tale obbligo potrebbe costituire un ostacolo impreveduto alle richieste di assistenza; d'altro canto, trasmettere documenti redatti in una lingua sconosciuta dal servizio interessato, non avrebbe molto senso. Gli Stati contraenti possono decidere bilateralmente che lo Stato richiedente deve fornire non solo una copia dei documenti necessari, ma anche una sintesi di tali documenti nella lingua scelta di comune accordo.

261. La questione dell'eventuale traduzione dei documenti notificati è trattata nel paragrafo 5 dell'articolo 17.

Articolo 26 – Spese

262. Sebbene piuttosto comune, il problema delle spese può costituire un serio ostacolo all'assistenza amministrativa, in quanto può dissuadere alcuni Paesi dal trasmettere richieste importanti. Le disposizioni dell'articolo consentono alle autorità competenti di consultarsi e decidere di comune accordo quali regole desiderano applicare in modo generale, e la procedura da seguire per trovare una soluzione nei casi più importanti e onerosi. Si ritiene che una tale flessibilità sia necessaria per garantire un'attuazione facile ed efficace della Convenzione tra le Parti.

263. In assenza di un accordo bilaterale, di carattere generale o applicato a casi specifici, sulla ripartizione delle spese, l'articolo prevede che le spese ordinarie sostenute dallo Stato interpellato per fornire l'assistenza non saranno rimborsate dallo Stato richiedente. Si tratta, in effetti, dello stesso tipo di spese che le autorità fiscali sostengono normalmente per ottenere

informazioni o recuperare delle imposte ai fini fiscali interni. È la prassi generalmente seguita nei casi in cui si suppone esista una certa reciprocità.

264. Le spese straordinarie sostenute per fornire assistenza sono a carico dello Stato richiedente, a meno che non sia stato convenuto diversamente a livello bilaterale. Per spese straordinarie si intendono, ad esempio, le spese sostenute per una particolare procedura su domanda dello Stato richiedente, le spese sostenute da terzi che hanno fornito informazioni allo Stato interpellato (ad esempio, informazioni bancarie), o le spese supplementari sostenute per remunerare periti, interpreti o traduttori, se tali spese sono state necessarie per chiarire una questione o tradurre dei documenti. Sono da considerare spese straordinarie anche i danni e gli interessi che lo Stato interpellato ha dovuto versare al contribuente in seguito ai provvedimenti adottati su domanda dello Stato richiedente. Si dà per scontato che, nei casi particolari che si ritiene possano comportare spese straordinarie, gli Stati contraenti interessati si saranno previamente consultati.

265. Trattandosi di recupero di crediti, le spese sono di regola a carico del debitore, ovvero del contribuente, ma se non possono essere recuperate, sorge il problema di stabilire chi dovrà sostenerle. Gli Stati contraenti potranno decidere di comune accordo di non addebitare nessuna spesa o soltanto le spese giudiziarie o di perizia. A tal proposito, potrebbe essere opportuno per lo Stato richiedente, nel caso in cui debba sostenere delle spese che rischiano di essere elevate, concordare in anticipo quali provvedimenti adottare. Le spese a carico dello Stato richiedente possono essere dedotte dall'ammontare delle imposte recuperate. La Convenzione non si oppone al fatto che lo Stato interpellato possa recuperare le spese sostenute.

Capitolo VI – Disposizioni Finali

Articolo 27 – Altri accordi o intese internazionali

Paragrafo 1

266. Considerato che l'obiettivo della presente Convenzione è di promuovere la cooperazione internazionale in materia fiscale, è opportuno accertarsi che allorché due o più Stati sono parti allo stesso tempo della Convenzione e di altri strumenti o accordi contenenti disposizioni in materia fiscale, sia fatto uso dello strumento più efficace in una determinata situazione. Il presente paragrafo dispone, quindi, che "le possibilità di assistenza previste dalla presente Convenzione non si limitano a, né sono limitate da quelle contenute in accordi o altre intese internazionali esistenti o futuri tra le Parti interessate o da altri strumenti relativi alla cooperazione in materia fiscale".

267. Conformemente a tale principio, occorre considerare separatamente l'applicazione della presente Convenzione e quella di altri strumenti. Non devono prevalere le disposizioni più restrittive di quelle della Convenzione, in materia di assistenza in ambito fiscale, contenute in altri strumenti – esistenti o futuri; al contrario, disposizioni meno restrittive che prevedono una cooperazione più stretta o più specifica (ad esempio, tra Stati vicini) possono essere utilizzate al posto delle disposizioni della Convenzione. In pratica, allorché due Stati sono allo stesso tempo Parti della Convenzione e di un altro strumento, l'autorità competente dello Stato richiedente inoltrerà domanda di assistenza ai sensi dello strumento che ritiene più efficace, alla ovvia condizione che i termini della richiesta soddisfino tutti i requisiti necessari stabiliti dallo strumento per la concessione di assistenza. Gli Stati sono quindi liberi di scegliere lo strumento che ritengono più adatto al caso di specie. Non possono, tuttavia, applicare più di uno strumento alla volta per un solo caso, giacché ogni strumento è indipendente e possiede caratteristiche e scopi specifici, e le sue disposizioni possono non essere compatibili con quelle di altri

strumenti. Per tale ragione, l'articolo 27 utilizza il termine "limitare" invece di "influenzare" in quanto quest'ultimo potrebbe essere frainteso nel senso che sia possibile applicare simultaneamente più di uno strumento.

268. Il riferimento ad altri accordi, intese e strumenti internazionali è molto ampio. Comprende gli accordi bilaterali per evitare la doppia imposizione o sulla mutua assistenza amministrativa, nonché le convenzioni multilaterali esistenti quali la Convenzione Nordica o il trattato tra Belgio, Lussemburgo e Paesi Bassi sull'assistenza amministrativa per il recupero dei crediti tributari, concluso il 5 settembre 1952 nell'ambito dell'Unione economica del Benelux. Tale disposizione contempla anche gli accordi in materia di previdenza sociale che contengono disposizioni in materia di assistenza (ad esempio, per il recupero dei contributi previdenziali).

Paragrafo 2

269. Su richiesta dell'Unione Europea e dei suoi Stati membri, la Convenzione è stata modificata nel 2010 per precisare i rapporti tra la Convenzione e le norme che si riferiscono all'assistenza amministrativa in materia fiscale, che esistono o potranno esistere in futuro tra i detti Stati: le Parti che sono membri dell'Unione Europea possono applicare, nell'ambito delle loro reciproche relazioni, le forme di assistenza previste dalla Convenzione nella misura in cui consentono una cooperazione più estesa di quella offerta dalle norme applicabili dell'Unione Europea. È inteso che tale disposizione si applica esclusivamente tra Stati membri dell'Unione Europea e non pregiudica in alcun modo l'applicazione della Convenzione tra gli Stati membri dell'Unione Europea e le altre Parti.

Articolo 28 – Firma e applicazione della Convenzione

Paragrafo 1

270. Il paragrafo 1 dispone che la Convenzione è aperta alla firma degli Stati membri del Consiglio d'Europa e dei Paesi membri dell'OCSE.

Paragrafo 2

271. Il paragrafo 2 dispone che la Convenzione entra 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 a essere vincolati dalla Convenzione, conformemente alle disposizioni del paragrafo 1.

Paragrafo 3

272. Il paragrafo 3 dispone che 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.

Paragrafo 4

273. Il paragrafo 4 precisa che, dopo l'entrata in vigore del Protocollo del 2010, gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i Paesi membri dell'OCSE che non sono Parti della Convenzione potranno scegliere di divenire Parti sia della Convenzione sia della sua versione modificata dal Protocollo del 2010. A tale riguardo, è stabilito che diverranno Parte della Convenzione modificata dal Protocollo del 2010, a meno che non abbiano espresso una diversa intenzione in una comunicazione scritta ad uno dei depositari. Questa disposizione è conforme all'articolo 40 paragrafo 5 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati.

Paragrafo 5

274. Il paragrafo 5 è stato aggiunto nel 2010 al fine di aprire la Convenzione ai Paesi non membri dell'OCSE e del Consiglio d'Europa.

275. L'apertura della Convenzione a Paesi non membri dell'OCSE e del Consiglio d'Europa offre a detti Paesi un'occasione preziosa per attuare rapidamente i loro impegni riguardo alle norme riconosciute sul piano internazionale in materia di trasparenza e di scambio di informazioni a fini fiscali, e consente ai Paesi emergenti e in via di sviluppo di disporre dei vantaggi derivanti dal nuovo contesto di cooperazione in materia fiscale.

276. Di conseguenza, il paragrafo 5 dispone che ogni Stato non membro del Consiglio d'Europa o dell'OCSE può chiedere di essere invitato a firmare e ratificare la Convenzione nella sua versione modificata dal Protocollo del 2010. Qualsiasi domanda a tale effetto deve essere indirizzata ad uno dei depositari che la trasmetterà alle Parti. Il depositario ne informerà il Comitato dei Ministri del Consiglio d'Europa e il Consiglio dell'OCSE. La decisione di invitare gli Stati che lo richiedono, a divenire Parti della Convenzione, sarà adottata mediante consenso delle Parti, tramite l'organo di coordinamento. Nel prendere tale decisione, le Parti dovranno tenere conto, fra gli altri criteri, delle regole e prassi in materia di riservatezza vigenti nello Stato interessato.

Devono anche considerare se lo Stato interessato è membro del Forum Mondiale sulla Trasparenza e lo Scambio di Informazioni. Il paragrafo 5 differisce dalla solita clausola di adesione presente nella maggior parte delle convenzioni del Consiglio d'Europa. Non costituisce, comunque, una totale innovazione essendo redatto sul modello dell'articolo XI-3 della Convenzione congiunta del Consiglio d'Europa e dell'UNESCO sul riconoscimento delle qualifiche relative all'insegnamento superiore nella regione europea, del 1997 (STE n. 165).

277. Gli Stati non membri del Consiglio d'Europa o dell'OCSE che diventano Parti della Convenzione dopo l'entrata in vigore del Protocollo del 2010, possono soltanto essere Parti della Convenzione nella sua versione modificata da detto Protocollo. Ciò in ragione del fatto che, prima dell'entrata in vigore del Protocollo del 2010, la Convenzione non era aperta agli Stati non membri del Consiglio d'Europa o dell'OCSE.

Paragrafo 6

278. Il paragrafo 6 riguarda le date alle quali la Convenzione nella sua versione modificata dal Protocollo del 2010 prenderà effetto. Stabilisce che essa si applicherà all'assistenza amministrativa relativa ai periodi d'imposta che iniziano il 1° gennaio o dopo il 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui la Convenzione, nella sua versione modificata dal Protocollo del 2010, è entrata in vigore nei confronti di una Parte; oppure, in assenza di periodo di imposta, per l'assistenza amministrativa relativa agli obblighi fiscali con decorrenza dal 1° gennaio o dopo il 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui la Convenzione, nella sua versione modificata dal Protocollo del 2010, è entrata in vigore nei confronti di una Parte. Stabilisce, inoltre, che due o più Parti possono convenire di comune accordo che la Convenzione, nella sua versione modificata dal Protocollo del 2010, si applica all'assistenza amministrativa relativa a periodi di imposta od obblighi fiscali anteriori.

Paragrafo 7

279. Il paragrafo 7 dispone che, nonostante il paragrafo 6, per le questioni fiscali in cui sussiste una condotta intenzionale perseguibile ai sensi della legge dello Stato richiedente, le disposizioni della Convenzione, nella sua versione modificata dal Protocollo del 2010, avranno effetto a partire dalla data della loro entrata in vigore nei confronti di una Parte, e si applicheranno ai periodi di imposta o agli obblighi fiscali anteriori.

Articolo 29 – Applicazione territoriale della Convenzione

280. Il presente articolo è redatto in conformità alla prassi del Consiglio d'Europa. È esplicito e non richiede un commentario.

Articolo 30 – Riserve

Paragrafo 1

281. L'obiettivo della Convenzione è di facilitare la mutua assistenza amministrativa nel campo delle imposte in senso lato, compresi i contributi previdenziali, ma esclusi i diritti doganali per i quali esiste già una specifica convenzione multilaterale. Tuttavia, è possibile che al momento della firma uno Stato non sia in grado, per motivi di ordine pratico, costituzionale o politico, di fornire agli altri Stati tutta l'assistenza prevista dalla Convenzione. Alcuni Stati, possono essere in grado di fornire informazioni riguardanti le imposte sul reddito, sugli utili, sugli utili di capitale e sul patrimonio netto prelevate a livello dell'amministrazione centrale – requisito minimo per aderire alla Convenzione – ma non per lo stesso tipo di imposte prelevate a livelli diversi dall'amministrazione centrale o per altri particolari tipi di imposte. Analogamente, possono essere in grado di fornire un'assistenza al fine di determinare l'onere fiscale, ma non al fine del recupero dei crediti d'imposta o della notifica di documenti per tutte le categorie di imposte o per alcune di esse.

282. Sarebbe deplorabile se, a causa dei mezzi limitati di cui dispone per fornire assistenza, uno Stato non potesse firmare la Convenzione e non potesse, di conseguenza, beneficiarne o farne beneficiare un altro Stato. L'articolo 30 ha l'obiettivo di consentire ad uno Stato di firmare la Convenzione formulando riserve sul tipo di imposte contemplate e/o sul tipo di assistenza da fornire, in modo da poter limitare la sua partecipazione alla concessione di mutua assistenza ai sensi della Convenzione per alcuni tipi di imposte o per alcune forme di assistenza. Esistono tuttavia dei limiti alle riserve che possono essere formulate. Se gli Stati potessero formulare qualsiasi tipo di riserva, senza restrizioni, ciò pregiudicherebbe il carattere multilaterale della Convenzione e il principio di reciprocità. Perciò il paragrafo 1, congiuntamente al paragrafo 2, definisce un sistema in virtù del quale gli Stati possono negoziare delle riserve entro i limiti stabiliti. Tale sistema permette di garantire in modo sufficiente la necessaria uniformità dei diritti e dei doveri delle Parti. Facilita inoltre l'attuazione, l'interpretazione e la risoluzione delle controversie. Allo stesso tempo, concede alle Parti il grado di flessibilità di cui hanno bisogno.

283. Il punto *a* del paragrafo 1 prevede che uno Stato possa riservarsi il diritto di non concedere assistenza per le imposte delle altre Parti che rientrano nelle categorie enumerate nell'articolo 2, paragrafo 1 *b*, a condizione che detto Stato non abbia incluso nell'Allegato A della Convenzione alcuna delle proprie imposte contemplate in questa categoria.

284. Il punto *a* consente allo Stato contraente di riservarsi il diritto di concedere qualsivoglia forma di assistenza per le imposte sul reddito, sugli utili, sugli utili di capitale o sul patrimonio netto, prelevate per conto di organi non centrali dell'amministrazione, e per ogni altro tipo di imposta, qualunque sia l'organo di governo per conto del quale sono prelevate.

285. Il punto *b* consente ad uno Stato di formulare riserve, per tutte le categorie di imposta, con particolare riferimento al recupero dei crediti tributari, compresi i provvedimenti cautelari. Come menzionato nel commentario all'articolo 3 (paragrafo 42 di cui sopra), le Parti possono decidere di non applicare la Convenzione alle multe amministrative e la possibilità di formulare una riserva parziale sul recupero di dette multe è prevista dal punto *b*.

286. Considerato che la Convenzione si applica, in genere, a tutti i crediti d'imposta esigibili, compresi quelli esistenti prima della sua entrata in vigore, il punto *c* consente agli Stati di riservarsi il diritto di non concedere assistenza amministrativa per le imposte esistenti prima dell'entrata in vigore. Tale possibilità si applica ugualmente nel caso del ritiro di una riserva formulata ai sensi dei punti *a* o *b* del paragrafo 1. Il presente punto *c* ha l'obiettivo di facilitare l'accesso alla convenzione degli Stati che potrebbero avere difficoltà a concedere assistenza amministrativa per i crediti esistenti prima della sua entrata in vigore. Si ritiene che un credito esista quando l'imposta alla quale si riferisce è dovuta o non ancora versata al momento dell'entrata in vigore della Convenzione, conformemente al paragrafo 1, punto *c*, dell'articolo 3.

287. Il punto *d*, consente di riservarsi il diritto di non concedere assistenza in materia di notifica di documenti, sia per tutte le imposte, sia unicamente per le imposte di una o più categorie.

288. Il punto *e* risponde alle esigenze di alcuni Stati contraenti che, pur accettando di fornire assistenza per la notifica di documenti, possono non accettare che i loro servizi postali siano utilizzati per effettuare direttamente una notifica di documenti a una persona residente nel loro territorio.

289. Il punto *f* consente ad uno Stato di applicare il paragrafo 7 dell'articolo 28 della Convenzione unicamente per l'assistenza amministrativa relativa ai periodi di imposta a decorrere dal 1° gennaio o dopo il 1° gennaio del

terzo anno precedente quello in cui la Convenzione, nella sua versione modificata dal Protocollo del 2010, è entrata in vigore nei confronti di una Parte o in assenza di periodo di imposta, per l'assistenza amministrativa relativa agli obblighi fiscali con decorrenza dal 1° gennaio o dopo il 1° gennaio del terzo anno precedente quello in cui la Convenzione, nella sua versione modificata dal Protocollo del 2010, è entrata in vigore nei confronti di una Parte.

Paragrafo 2

290. Il presente paragrafo completa le disposizioni del paragrafo 1 e illustra il sistema di riserve negoziate nella Convenzione, i cui vantaggi sono già stati menzionati (vedi paragrafo 282 di cui sopra).

291. Ne consegue che, ai sensi del paragrafo 2, le riserve devono essere formulate seguendo esattamente le indicazioni contenute nel paragrafo 1. Pertanto, in virtù dei punti *a*, *b* e *d*, non sarà possibile fare una distinzione all'interno delle categorie enumerate nell'Allegato A. I punti *b* e *c*, consentono invece di formulare riserve parziali nella misura in cui uno Stato può desiderare di non concedere assistenza per il recupero delle multe amministrative, ma è disposto a concederla per tutti gli altri elementi del credito tributario (imposta principale, interessi e spese di recupero).

Paragrafo 3

292. La presente disposizione autorizza gli Stati a formulare riserve dopo l'entrata in vigore della Convenzione. Il suo obiettivo è di consentire agli Stati di modificare il loro grado di impegno, alla luce del modo di operare della Convenzione e delle ripercussioni della sua applicazione sulle loro amministrazioni. Tale flessibilità dovrebbe incoraggiare gli Stati ad aderire alla Convenzione e ad accrescere il livello di assistenza che sono disposti a concedere alle altre Parti.

Paragrafo 4

293. Il presente paragrafo consente di ritirare una riserva. Se uno Stato ritira una riserva, a partire dalla data di ricezione della notifica da parte di uno dei depositari, può essere chiamato a fornire assistenza dalle altre Parti che non hanno formulato la stessa riserva e può, a sua volta, richiedere assistenza a dette Parti.

Paragrafo 5

294. Il paragrafo 5 illustra gli effetti delle riserve formulate in virtù dei paragrafi 1 o 3. Se uno Stato firma la Convenzione formulando una tale riserva,

può rifiutare di fornire assistenza nella forma o per le imposte contemplate dalla riserva. Analogamente, non può chiedere assistenza dello stesso tipo alle altre Parti.

295. Se uno Stato ha formulato una riserva relativa all'applicazione della Convenzione ad una determinata categoria di imposte, le informazioni che ha fornito non possono essere utilizzate dallo Stato che le riceve ai fini di un'imposta che rientra in tale categoria. Pertanto, le informazioni fornite dallo Stato che ha formulato una riserva relativa all'applicazione della Convenzione ai contributi previdenziali non possono essere utilizzate dallo Stato che le riceve ai fini della determinazione dei contributi previdenziali. Ciò si verifica anche se lo Stato che riceve le informazioni non ha formulato una riserva in tal senso (le condizioni generali di utilizzo delle informazioni fornite sono illustrate nel commentario all'articolo 22).

296. Tuttavia, anche se uno Stato contraente ha formulato una riserva generale ai sensi dell'articolo 30 relativa all'assistenza amministrativa alle altre Parti per particolari tipi di imposte o sotto certe forme, non è impedito a tale Stato di fornire assistenza in casi particolari, se lo desidera.

Articolo 31 – Denuncia

297. Il presente articolo è redatto in conformità alla prassi del Consiglio d'Europa. È esplicito e non richiede un commentario.

Articolo 32 – Depositari e loro funzioni

298. L'articolo 32 enumera le funzioni dei due depositari della Convenzione, il Segretario Generale del Consiglio d'Europa e il Segretario Generale dell'OCSE (si veda paragrafo 3 dell'articolo 2). Gli Stati sono liberi di trasmettere dichiarazioni, notifiche o riserve ad uno dei due depositari. Il depositario presso il quale si effettua una dichiarazione, una notifica o una riserva, è tenuto a notificarle agli altri Stati membri delle Organizzazioni e a ogni altra Parte della presente Convenzione.

ORGANIZZAZIONE PER LA COOPERAZIONE E LO SVILUPPO ECONOMICI

L'OCSE è un forum unico nel suo genere in cui i Governi collaborano per rispondere alle sfide economiche, sociali e ambientali poste dalla globalizzazione. L'OCSE svolge altresì un ruolo di apripista nelle iniziative volte a comprendere i nuovi sviluppi del mondo attuale e le preoccupazioni che ne derivano. L'OCSE aiuta i governi ad affrontare situazioni nuove con l'esame di temi quali il governo societario, l'economia dell'informazione e delle sfide poste dall'invecchiamento demografico. L'Organizzazione offre ai Governi un quadro di riferimento in cui possono raffrontare le loro esperienze in materia di politiche governative, individuare risposte a problemi comuni, identificare le buone pratiche e lavorare per il coordinamento delle politiche nazionali e internazionali.

I Paesi membri dell'OCSE sono: Australia, Austria, Belgio, Canada, Cile, Corea, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Irlanda, Islanda, Israele, Italia, Giappone, Lussemburgo, Messico, Norvegia, Nuova Zelanda, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Repubblica Ceca, Repubblica Slovacca, Repubblica di Slovenia, Spagna, Stati Uniti, Svezia, Svizzera, Turchia e Ungheria. L'Unione europea partecipa ai lavori dell'OCSE.

OECD Publishing assicura un'ampia diffusione ai lavori dell'Organizzazione che comprendono i risultati dell'attività di raccolta dei dati statistici, lavori di ricerca su argomenti economici, sociali e ambientali, nonché le convenzioni, linee guida e gli standard riconosciuti dai Paesi membri dell'Organizzazione.

Convenzione Multilaterale sulla Mutua Assistenza Amministrativa in Materia Fiscale

COME MODIFICATA DAL PROTOCOLLO 2010

La presente pubblicazione contiene il testo ufficiale della Convenzione Multilaterale sulla Mutua Assistenza Amministrativa in materia fiscale, come modificata dal Protocollo del 2010. La Convenzione originaria è stata elaborata congiuntamente dal Consiglio d'Europa e dall'OCSE ed è stata aperta alla firma degli Stati membri di entrambe le Organizzazioni il 25 gennaio 1988. La Convenzione originaria è stata modificata nel 2010 al fine di armonizzarla con gli standard internazionali in materia di scambio di informazioni a fini fiscali e per aprirla all'adesione di tutti i Paesi, rispondendo all'appello del G20 di consentire a tutti i Paesi di trarre vantaggio dal nuovo contesto di cooperazione in materia fiscale mediante un iter più semplice. La Convenzione modificata dal Protocollo 2010 è entrata in vigore il 1° giugno 2011.

La suddetta Convenzione mira ad aiutare i Governi ad assicurare il rispetto delle loro leggi fiscali e fornisce un quadro giuridico internazionale per la cooperazione tra Paesi per contrastare l'evasione e la frode fiscali a livello internazionale. La Convenzione offre una gamma di strumenti destinati alla cooperazione amministrativa in materia fiscale, prevedendo tutte le forme di scambio di informazioni, l'assistenza alla riscossione delle entrate e la notifica dei documenti. Facilita altresì i controlli congiunti e la condivisione di informazioni per contrastare altri delitti gravi (per esempio: il riciclaggio di denaro, la corruzione) quando siano state soddisfatte determinate condizioni. Tutela i diritti dei contribuenti, fornisce ampie garanzie per proteggere la confidenzialità delle informazioni scambiate, in particolare, riguardo ai dati personali. Il funzionamento di questa Convenzione multilaterale autonoma è supervisionato da un organo di coordinamento costituito dalle Parti alla Convenzione.

www.oecd.org/ctp/eoi/mutual

Per approfondire:

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014

Si prega di citare la presente pubblicazione come riportato qui sotto:

OECD e Consiglio d'Europa (2015), *Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, come modificata dal Protocollo 2010*, OECD Publishing.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202221-it>

Il testo della Convenzione è pubblicato sul sito della biblioteca online dell'OCSE, *OECD iLibrary*, che riunisce tutti libri, periodici e banche dati delle statistiche dell'OCSE.

Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters

Text amended by the provisions of the Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, which entered into force on 1st June 2011.

Preamble

The member States of the Council of Europe and the member countries of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), signatories of this Convention,

Considering that the development of international movement of persons, capital, goods and services – although highly beneficial in itself – has increased the possibilities of tax avoidance and evasion and therefore requires increasing co-operation among tax authorities;

Welcoming the various efforts made in recent years to combat tax avoidance and tax evasion on an international level, whether bilaterally or multilaterally;

Considering that a co-ordinated effort between States is necessary in order to foster all forms of administrative assistance in matters concerning taxes of any kind whilst at the same time ensuring adequate protection of the rights of taxpayers;

Recognising that international co-operation can play an important part in facilitating the proper determination of tax liabilities and in helping the taxpayer to secure his rights;

Considering that fundamental principles entitling every person to have his rights and obligations determined in accordance with a proper legal procedure should be recognised as applying to tax matters in all States and that States should endeavour to protect the legitimate interests of taxpayers, including appropriate protection against discrimination and double taxation;

Convinced therefore that States should carry out measures or supply information, having regard to the necessity of protecting the confidentiality of information, and taking account of international instruments for the protection of privacy and flows of personal data;

Considering that a new co-operative environment has emerged and that it is desirable that a multilateral instrument is made available to allow the widest number of States to obtain the benefits of the new co-operative environment and at the same time implement the highest international standards of co-operation in the tax field;

Desiring to conclude a convention on mutual administrative assistance in tax matters,

Have agreed as follows:

Chapter I – Scope of the Convention

Article 1 – Object of the Convention and persons covered

- 1 The Parties shall, subject to the provisions of Chapter IV, provide administrative assistance to each other in tax matters. Such assistance may involve, where appropriate, measures taken by judicial bodies.
- 2 Such administrative assistance shall comprise:
 - a exchange of information, including simultaneous tax examinations and participation in tax examinations abroad;
 - b assistance in recovery, including measures of conservancy; and
 - c service of documents.
- 3 A Party shall provide administrative assistance whether the person affected is a resident or national of a Party or of any other State.

Article 2 – Taxes covered

- 1 This Convention shall apply:
 - a to the following taxes:
 - i taxes on income or profits,
 - ii taxes on capital gains which are imposed separately from the tax on income or profits,
 - iii taxes on net wealth,imposed on behalf of a Party; and
 - b to the following taxes:
 - i taxes on income, profits, capital gains or net wealth which are imposed on behalf of political subdivisions or local authorities of a Party,
 - ii compulsory social security contributions payable to general government or to social security institutions established under public law, and
 - iii taxes in other categories, except customs duties, imposed on behalf of a Party, namely:
 - A. estate, inheritance or gift taxes,

- B. taxes on immovable property,
 - C. general consumption taxes, such as value added or sales taxes,
 - D. specific taxes on goods and services such as excise taxes,
 - E. taxes on the use or ownership of motor vehicles,
 - F. taxes on the use or ownership of movable property other than motor vehicles,
 - G. any other taxes;
- iv taxes in categories referred to in sub-paragraph iii. above which are imposed on behalf of political subdivisions or local authorities of a Party.
- 2 The existing taxes to which the Convention shall apply are listed in Annex A in the categories referred to in paragraph 1.
- 3 The Parties shall notify the Secretary General of the Council of Europe or the Secretary General of OECD (hereinafter referred to as the "Depositaries") of any change to be made to Annex A as a result of a modification of the list mentioned in paragraph 2. Such change shall take effect on the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date of receipt of such notification by the Depositary.
- 4 The Convention shall also apply, as from their adoption, to any identical or substantially similar taxes which are imposed in a Contracting State after the entry into force of the Convention in respect of that Party in addition to or in place of the existing taxes listed in Annex A and, in that event, the Party concerned shall notify one of the Depositaries of the adoption of the tax in question.

Chapter II – General definitions

Article 3 – Definitions

- 1 For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:
- a the terms "applicant State" and "requested State" mean respectively any Party applying for administrative assistance in tax matters and any Party requested to provide such assistance;
 - b the term "tax" means any tax or social security contribution to which the Convention applies pursuant to Article 2;
 - c the term "tax claim" means any amount of tax, as well as interest thereon, related administrative fines and costs incidental to recovery, which are owed and not yet paid;

- d the term “competent authority” means the persons and authorities listed in Annex B;
- e the term “nationals” in relation to a Party means:
 - i all individuals possessing the nationality of that Party, and
 - ii all legal persons, partnerships, associations and other entities deriving their status as such from the laws in force in that Party.

For each Party that has made a declaration for that purpose, the terms used above will be understood as defined in Annex C.

- 2 As regards the application of the Convention by a Party, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning which it has under the law of that Party concerning the taxes covered by the Convention.
- 3 The Parties shall notify one of the Depositaries of any change to be made to Annexes B and C. Such change shall take effect on the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date of receipt of such notification by the Depositary in question.

Chapter III – Forms of assistance

Section I – Exchange of information

Article 4 – General provision

- 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.

Article 5 – Exchange of information on request

- 1 At the request of the applicant State, the requested State shall provide the applicant State with any information referred to in Article 4 which concerns particular persons or transactions.
- 2 If the information available in the tax files of the requested State is not sufficient to enable it to comply with the request for information, that State shall take all relevant measures to provide the applicant State with the information requested.

Article 6 – Automatic exchange of information

With respect to categories of cases and in accordance with procedures which they shall determine by mutual agreement, two or more Parties shall automatically exchange the information referred to in Article 4.

Article 7 – Spontaneous exchange of information

- 1 A Party shall, without prior request, forward to another Party information of which it has knowledge in the following circumstances:
 - a the first-mentioned Party has grounds for supposing that there may be a loss of tax in the other Party;
 - b a person liable to tax obtains a reduction in or an exemption from tax in the first-mentioned Party which would give rise to an increase in tax or to liability to tax in the other Party;
 - c business dealings between a person liable to tax in a Party and a person liable to tax in another Party are conducted through one or more countries in such a way that a saving in tax may result in one or the other Party or in both;
 - d a Party has grounds for supposing that a saving of tax may result from artificial transfers of profits within groups of enterprises;
 - e information forwarded to the first-mentioned Party by the other Party has enabled information to be obtained which may be relevant in assessing liability to tax in the latter Party.
- 2 Each Party shall take such measures and implement such procedures as are necessary to ensure that information described in paragraph 1 will be made available for transmission to another Party.

Article 8 – Simultaneous tax examinations

- 1 At the request of one of them, two or more Parties shall consult together for the purposes of determining cases and procedures for simultaneous tax examinations. Each Party involved shall decide whether or not it wishes to participate in a particular simultaneous tax examination.
- 2 For the purposes of this Convention, a simultaneous tax examination means an arrangement between two or more Parties to examine simultaneously, each in its own territory, the tax affairs of a person or persons in which they have a common or related interest, with a view to exchanging any relevant information which they so obtain.

Article 9 – Tax examinations abroad

- 1 At the request of the competent authority of the applicant State, the competent authority of the requested State may allow representatives of the competent authority of the applicant State to be present at the appropriate part of a tax examination in the requested State.
- 2 If the request is acceded to, the competent authority of the requested State shall, as soon as possible, notify the competent authority of the applicant State about the time and place of the examination, the authority or official designated to carry out the examination and the procedures and conditions required by the requested State for the conduct of the examination. All decisions with respect to the conduct of the tax examination shall be made by the requested State.
- 3 A Party may inform one of the Depositaries of its intention not to accept, as a general rule, such requests as are referred to in paragraph 1. Such a declaration may be made or withdrawn at any time.

Article 10 – Conflicting information

If a Party receives from another Party information about a person's tax affairs which appears to it to conflict with information in its possession, it shall so advise the Party which has provided the information.

Section II - Assistance in recovery

Article 11 – Recovery of tax claims

- 1 At the request of the applicant State, the requested State shall, subject to the provisions of Articles 14 and 15, take the necessary steps to recover tax claims of the first-mentioned State as if they were its own tax claims.
- 2 The provision of paragraph 1 shall apply only to tax claims which form the subject of an instrument permitting their enforcement in the applicant State and, unless otherwise agreed between the Parties concerned, which are not contested.

However, where the claim is against a person who is not a resident of the applicant State, paragraph 1 shall only apply, unless otherwise agreed between the Parties concerned, where the claim may no longer be contested.

- 3 The obligation to provide assistance in the recovery of tax claims concerning a deceased person or his estate, is limited to the value of the estate or of the property acquired by each beneficiary of the estate, according to whether the claim is to be recovered from the estate or from the beneficiaries thereof.

Article 12 – Measures of conservancy

At the request of the applicant State, the requested State shall, with a view to the recovery of an amount of tax, take measures of conservancy even if the claim is contested or is not yet the subject of an instrument permitting enforcement.

Article 13 – Documents accompanying the request

- 1 The request for administrative assistance under this section shall be accompanied by:
 - a a declaration that the tax claim concerns a tax covered by the Convention and, in the case of recovery that, subject to paragraph 2 of Article 11, the tax claim is not or may not be contested,
 - b an official copy of the instrument permitting enforcement in the applicant State, and
 - c any other document required for recovery or measures of conservancy.
- 2 The instrument permitting enforcement in the applicant State shall, where appropriate and in accordance with the provisions in force in the requested State, be accepted, recognised, supplemented or replaced as soon as possible after the date of the receipt of the request for assistance, by an instrument permitting enforcement in the latter State.

Article 14 – Time limits

- 1 Questions concerning any period beyond which a tax claim cannot be enforced shall be governed by the law of the applicant State. The request for assistance shall give particulars concerning that period.
- 2 Acts of recovery carried out by the requested State in pursuance of a request for assistance, which, according to the laws of that State, would have the effect of suspending or interrupting the period mentioned in paragraph 1, shall also have this effect under the laws of the applicant State. The requested State shall inform the applicant State about such acts.
- 3 In any case, the requested State is not obliged to comply with a request for assistance which is submitted after a period of 15 years from the date of the original instrument permitting enforcement.

Article 15 – Priority

The tax claim in the recovery of which assistance is provided shall not have in the requested State any priority specially accorded to the tax claims of that State even if the recovery procedure used is the one applicable to its own tax claims.

Article 16 – Deferral of payment

The requested State may allow deferral of payment or payment by instalments if its laws or administrative practice permit it to do so in similar circumstances, but shall first inform the applicant State.

Section III – Service of documents

Article 17 – Service of documents

- 1 At the request of the applicant State, the requested State shall serve upon the addressee documents, including those relating to judicial decisions, which emanate from the applicant State and which relate to a tax covered by this Convention.
- 2 The requested State shall effect service of documents:
 - a by a method prescribed by its domestic laws for the service of documents of a substantially similar nature;
 - b to the extent possible, by a particular method requested by the applicant State or the closest to such method available under its own laws.
- 3 A Party may effect service of documents directly through the post on a person within the territory of another Party.
- 4 Nothing in the Convention shall be construed as invalidating any service of documents by a Party in accordance with its laws.
- 5 When a document is served in accordance with this article, it need not be accompanied by a translation. However, where it is satisfied that the addressee cannot understand the language of the document, the requested State shall arrange to have it translated into or a summary drafted in its or one of its official languages. Alternatively, it may ask the applicant State to have the document either translated into or accompanied by a summary in one of the official languages of the requested State, the Council of Europe or the OECD.

Chapter IV – Provisions relating to all forms of assistance

Article 18 – Information to be provided by the applicant State

- 1 A request for assistance shall indicate where appropriate:
 - a the authority or agency which initiated the request made by the competent authority;
 - b the name, address, or any other particulars assisting in the identification of the person in respect of whom the request is made;
 - c in the case of a request for information, the form in which the applicant State wishes the information to be supplied in order to meet its needs;
 - d in the case of a request for assistance in recovery or measures of conservancy, the nature of the tax claim, the components of the tax claim and the assets from which the tax claim may be recovered;

- e in the case of a request for service of documents, the nature and the subject of the document to be served;
 - f whether it is in conformity with the law and administrative practice of the applicant State and whether it is justified in the light of the requirements of Article 21.2.g.
- 2 As soon as any other information relevant to the request for assistance comes to its knowledge, the applicant State shall forward it to the requested State.

Article 19 – Deleted

Article 20 – Response to the request for assistance

- 1 If the request for assistance is complied with, the requested State shall inform the applicant State of the action taken and of the result of the assistance as soon as possible.
- 2 If the request is declined, the requested State shall inform the applicant State of that decision and the reason for it as soon as possible.
- 3 If, with respect to a request for information, the applicant State has specified the form in which it wishes the information to be supplied and the requested State is in a position to do so, the requested State shall supply it in the form requested.

Article 21 – Protection of persons and limits to the obligation to provide assistance

- 1 Nothing in this Convention shall affect the rights and safeguards secured to persons by the laws or administrative practice of the requested State.
- 2 Except in the case of Article 14, the provisions of this Convention shall not be construed so as to impose on the requested State the obligation:
- a to carry out measures at variance with its own laws or administrative practice or the laws or administrative practice of the applicant State;
 - b to carry out measures which would be contrary to public policy (*ordre public*);
 - c to supply information which is not obtainable under its own laws or its administrative practice or under the laws of the applicant State or its administrative practice;
 - d to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret, or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (*ordre public*);
 - e to provide administrative assistance if and insofar as it considers the taxation in the applicant State to be contrary to generally accepted taxation principles or to the provisions of a convention for the avoidance of double taxation, or of any other convention which the requested State has concluded with the applicant State;

- f to provide administrative assistance for the purpose of administering or enforcing a provision of the tax law of the applicant State, or any requirement connected therewith, which discriminates against a national of the requested State as compared with a national of the applicant State in the same circumstances;
 - g to provide administrative assistance if the applicant State has not pursued all reasonable measures available under its laws or administrative practice, except where recourse to such measures would give rise to disproportionate difficulty;
 - h to provide assistance in recovery in those cases where the administrative burden for that State is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the applicant State.
- 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.

Article 22 – Secrecy

- 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.

- 3 If a Party has made a reservation provided for in sub-paragraph a. of paragraph 1 of Article 30, any other Party obtaining information from that Party shall not use it for the purpose of a tax in a category subject to the reservation. Similarly, the Party making such a reservation shall not use information obtained under this Convention for the purpose of a tax in a category subject to the reservation.
- 4 Notwithstanding the provisions of paragraphs 1, 2 and 3, information received by a Party may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of the supplying Party and the competent authority of that Party authorises such use. Information provided by a Party to another Party may be transmitted by the latter to a third Party, subject to prior authorisation by the competent authority of the first-mentioned Party.

Article 23 – Proceedings

- 1 Proceedings relating to measures taken under this Convention by the requested State shall be brought only before the appropriate body of that State.
- 2 Proceedings relating to measures taken under this Convention by the applicant State, in particular those which, in the field of recovery, concern the existence or the amount of the tax claim or the instrument permitting its enforcement, shall be brought only before the appropriate body of that State. If such proceedings are brought, the applicant State shall inform the requested State which shall suspend the procedure pending the decision of the body in question. However, the requested State shall, if asked by the applicant State, take measures of conservancy to safeguard recovery. The requested State can also be informed of such proceedings by any interested person. Upon receipt of such information the requested State shall consult on the matter, if necessary, with the applicant State.
- 3 As soon as a final decision in the proceedings has been given, the requested State or the applicant State, as the case may be, shall notify the other State of the decision and the implications which it has for the request for assistance.

Chapter V – Special provisions

Article 24 – Implementation of the Convention

- 1 The Parties shall communicate with each other for the implementation of this Convention through their respective competent authorities. The competent authorities may communicate directly for this purpose and may authorise subordinate authorities to act on their behalf. The competent authorities of two or more Parties may mutually agree on the mode of application of the Convention among themselves.
- 2 Where the requested State considers that the application of this Convention in a particular case would have serious and undesirable consequences, the competent authorities of the requested and of the applicant State shall consult each other and endeavour to resolve the situation by mutual agreement.

- 3 A co-ordinating body composed of representatives of the competent authorities of the Parties shall monitor the implementation and development of this Convention, under the aegis of the OECD. To that end, the co-ordinating body shall recommend any action likely to further the general aims of the Convention. In particular it shall act as a forum for the study of new methods and procedures to increase international co-operation in tax matters and, where appropriate, it may recommend revisions or amendments to the Convention. States which have signed but not yet ratified, accepted or approved the Convention are entitled to be represented at the meetings of the co-ordinating body as observers.
- 4 A Party may ask the co-ordinating body to furnish opinions on the interpretation of the provisions of the Convention.
- 5 Where difficulties or doubts arise between two or more Parties regarding the implementation or interpretation of the Convention, the competent authorities of those Parties shall endeavour to resolve the matter by mutual agreement. The agreement shall be communicated to the co-ordinating body.
- 6 The Secretary General of OECD shall inform the Parties, and the Signatory States which have not yet ratified, accepted or approved the Convention, of opinions furnished by the co-ordinating body according to the provisions of paragraph 4 above and of mutual agreements reached under paragraph 5 above.

Article 25 – Language

Requests for assistance and answers thereto shall be drawn up in one of the official languages of the OECD and of the Council of Europe or in any other language agreed bilaterally between the Contracting States concerned.

Article 26 – Costs

Unless otherwise agreed bilaterally by the Parties concerned:

- a ordinary costs incurred in providing assistance shall be borne by the requested State;
- b extraordinary costs incurred in providing assistance shall be borne by the applicant State.

Chapter VI – Final provisions

Article 27 – Other international agreements or arrangements

- 1 The possibilities of assistance provided by this Convention do not limit, nor are they limited by, those contained in existing or future international agreements or other arrangements between the Parties concerned or other instruments which relate to co-operation in tax matters.

- 2 Notwithstanding paragraph 1, those Parties which are member States of the European Union can apply, in their mutual relations, the possibilities of assistance provided for by the Convention in so far as they allow a wider co-operation than the possibilities offered by the applicable European Union rules.

Article 28 – Signature and entry into force of the Convention

- 1 This Convention shall be open for signature by the member States of the Council of Europe and the member countries of OECD. It is subject to ratification, acceptance or approval. Instruments of ratification, acceptance or approval shall be deposited with one of the Depositaries.
- 2 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 on which five States have expressed their consent to be bound by the Convention in accordance with the provisions of paragraph 1.
- 3 In respect of any member State of the Council of Europe or any member country of OECD which subsequently expresses its consent to be bound by it, the 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 the deposit of the instrument of ratification, acceptance or approval.
- 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, opened for signature on 27th May 2010 (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 co-ordinating 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.

Article 29 – Territorial application of the Convention

- 1 Each State may, at the time of signature, or when depositing its instrument of ratification, acceptance or approval, specify the territory or territories to which this Convention shall apply.
- 2 Any State may, at any later date, by a declaration addressed to one of the Depositaries, extend the application of this Convention to any other territory specified in the declaration. In respect of such territory the 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 receipt of such declaration by the Depositary.
- 3 Any declaration made under either of the two preceding paragraphs may, in respect of any territory specified in such declaration, be withdrawn by a notification addressed to one of the Depositaries. The withdrawal shall become effective on the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date of receipt of such notification by the Depositary.

Article 30 – Reservations

- 1 Any State may, at the time of signature or when depositing its instrument of ratification, acceptance or approval or at any later date, declare that it reserves the right:
- a not to provide any form of assistance in relation to the taxes of other Parties in any of the categories listed in sub-paragraph b. of paragraph 1 of Article 2, provided that it has not included any domestic tax in that category under Annex A of the Convention;
 - b not to provide assistance in the recovery of any tax claim, or in the recovery of an administrative fine, for all taxes or only for taxes in one or more of the categories listed in paragraph 1 of Article 2;
 - c not to provide assistance in respect of any tax claim, which is in existence at the date of entry into force of the Convention in respect of that State or, where a reservation has previously been made under sub-paragraph a. or b. above, at the date of withdrawal of such a reservation in relation to taxes in the category in question;
 - d not to provide assistance in the service of documents for all taxes or only for taxes in one or more of the categories listed in paragraph 1 of Article 2;

- e not to permit the service of documents through the post as provided for in paragraph 3 of Article 17;
 - f to apply paragraph 7 of Article 28 exclusively for administrative assistance related to taxable periods beginning on or after 1 January of the third year preceding 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 third year preceding the one in which the Convention, as amended by the 2010 Protocol, entered into force in respect of a Party.
- 2 No other reservation may be made.
 - 3 After the entry into force of the Convention in respect of a Party, that Party may make one or more of the reservations listed in paragraph 1 which it did not make at the time of ratification, acceptance or approval. Such reservations shall enter into force on the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date of receipt of the reservation by one of the Depositaries.
 - 4 Any Party which has made a reservation under paragraphs 1 and 3 may wholly or partly withdraw it by means of a notification addressed to one of the Depositaries. The withdrawal shall take effect on the date of receipt of such notification by the Depositary in question.
 - 5 A Party which has made a reservation in respect of a provision of this Convention may not require the application of that provision by any other Party; it may, however, if its reservation is partial, require the application of that provision insofar as it has itself accepted it.

Article 31 – Denunciation

- 1 Any Party may, at any time, denounce this Convention by means of a notification addressed to one of the Depositaries.
- 2 Such denunciation shall become effective on the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date of receipt of the notification by the Depositary.
- 3 Any Party which denounces the Convention shall remain bound by the provisions of Article 22 for as long as it retains in its possession any documents or information obtained under the Convention.

Article 32 – Depositaries and their functions

- 1 The Depositary with whom an act, notification or communication has been accomplished, shall notify the member States of the Council of Europe and the member countries of OECD and any Party to this Convention of:
 - a any signature;

- b the deposit of any instrument of ratification, acceptance or approval;
 - c any date of entry into force of this Convention in accordance with the provisions of Articles 28 and 29;
 - d any declaration made in pursuance of the provisions of paragraph 3 of Article 4 or paragraph 3 of Article 9 and the withdrawal of any such declaration;
 - e any reservation made in pursuance of the provisions of Article 30 and the withdrawal of any reservation effected in pursuance of the provisions of paragraph 4 of Article 30;
 - f any notification received in pursuance of the provisions of paragraph 3 or 4 of Article 2, paragraph 3 of Article 3, Article 29 or paragraph 1 of Article 31;
 - g any other act, notification or communication relating to this Convention.
- 2 The Depositary receiving a communication or making a notification in pursuance of the provisions of paragraph 1 shall inform immediately the other Depositary thereof.

In witness whereof the undersigned, being duly authorised thereto, have signed the Convention.

Established by the Depositaries the 1st day of June 2011 pursuant to Article X.4 of the Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, in English and French, both texts being equally authentic, in two copies of which one shall be deposited in the archives of each Depositary. The Depositaries shall transmit a certified copy to each Party to the Convention as amended by the Protocol and to each State entitled to become a party.

ANNEX A – Existing taxes to which the Convention shall apply

Article 2, paragraph 1.a.i : The general income tax, which is levied:

- (i) on individuals;
- (ii) on bodies corporate and proprietorships;

[even if collected through a withholding tax]

Article 2, paragraph a.ii : None

Article 2, paragraph a.iii : None

ALLEGATO A – Imposte attuali cui si applica la Convenzione

Articolo 2, paragrafo 1.a.i : Imposta generale sui redditi:

- (i) delle persone fisiche;
- (ii) delle persone giuridiche e delle imprese individuali;

[ancorché riscosse mediante ritenuta alla fonte]

Articolo 2, paragrafo a.ii : Nessuna

Articolo 2, paragrafo a.iii : Nessuna

RESERVATIONS

In accordance with Article 30, paragraph 1.a, of the Convention, the Republic of San Marino does not provide any form of assistance in relation to the taxes of other Parties in any of the categories listed in paragraph 1.b of Article 2 of the Convention.

In accordance with Article 30, paragraph 1.b, of the Convention, the Republic of San Marino does not provide assistance in the recovery of any tax claim or in the recovery of an administrative fine, for all taxes listed in paragraph 1 of Article 2 of the Convention.

In accordance with Article 30, paragraph 1.c, of the Republic of San Marino does not provide assistance in respect of any tax claim, which is in existence at the date of entry into force of the Convention in respect of the Republic of San Marino.

In accordance with Article 30, paragraph 1.d, of the Convention, the Republic of San Marino does not provide assistance in the service of documents for all taxes listed in paragraph 1 of Article 2 of the Convention.

In accordance with Article 30, paragraph 1.f, of the Convention, the Republic of San Marino reserves the right to apply paragraph 7 of Article 28 exclusively for administrative assistance related to taxable periods beginning on or after 1 January of the third year preceding the one in which the Convention, as amended by the 2010 Protocol, entered into force in respect of Republic of San Marino, or where there is no taxable period, for administrative assistance related to charges to tax arising on or after 1 January of the third year preceding the one in which the Convention, as amended by the 2010 Protocol, entered into force in respect of Republic of San Marino.

RISERVE

Conformemente all' Articolo 30, paragrafo 1.a, della Convenzione, la Repubblica di San Marino non concede qualsivoglia forma di assistenza per le imposte delle altre Parti che rientrano in una qualsiasi delle categorie enumerate all' Articolo 2, paragrafo 1.b della Convenzione.

Conformemente all' Articolo 30, paragrafo 1.b, della Convenzione, la Repubblica di San Marino non concede assistenza in materia di recupero crediti o di recupero di multe amministrative per tutte le imposte enumerate all' Articolo 2, paragrafo 1 della Convenzione.

Conformemente all' Articolo 30, paragrafo 1.c, della Convenzione, la Repubblica di San Marino non concede assistenza in relazione a crediti fiscali già esistenti alla data di entrata in vigore della Convenzione per la Repubblica di of San Marino.

Conformemente all' Articolo 30, paragrafo 1.d, della Convenzione, la Repubblica di San Marino non concede assistenza in materia di notifica di documenti per tutte le imposte enumerate all' Articolo 2, paragrafo 1 della Convenzione.

Conformemente all' Articolo 30, paragrafo 1.f, della Convenzione, la Repubblica di San Marino si riserva il diritto di applicare l' Articolo 28, paragrafo 7 esclusivamente per l'assistenza amministrativa relativa ai periodi d'imposta che iniziano il o successivamente al 1° gennaio del terzo anno che precede quello in cui la Convenzione, come modificata dal Protocollo del 2010, è entrata in vigore in riferimento alla Repubblica di San Marino o, in mancanza di un periodo d'imposta, per l'assistenza amministrativa relativa agli oneri fiscali che si originano il 1° gennaio o dopo il 1° gennaio del terzo anno che precede quello in cui la Convenzione, come modificata dal Protocollo del 2010, è entrata in vigore in riferimento alla Repubblica di San Marino.