



I *Tax Information Exchange Agreements* (TIEAs) Disposizioni Ocse su scambio di informazioni con paradisi fiscali

di Piergiorgio Valente^(*)

L'Ocse attua una politica intesa a incentivare la cooperazione internazionale in materia fiscale, attraverso l'adozione di strumenti di dialogo tra gli Stati. In particolare, è stato elaborato (nel 2002), per i Paesi membri e non solo, il Modello di TIEA (*Tax Information Exchange Agreement*), che consiste in un accordo finalizzato allo scambio di informazioni tra gli Stati che, in ragione del ridotto interscambio commerciale, non ritengono necessario stipulare una convenzione contro le doppie imposizioni.

1. Il Modello di TIEA dell'Ocse: generalità

Al fine di disciplinare lo scambio di informazioni in materia fiscale tra Paesi, giurisdizioni e territori con i quali non sono in vigore convenzioni contro le doppie imposizioni, in ambito Ocse è stato elaborato un Modello di *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA).

Scopo del TIEA, pubblicato nell'aprile del 2002, è la **promozione della cooperazione internazionale in materia fiscale**. Esso è stato elaborato dal *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information*, costituito da rappresentanti degli Stati membri dell'Ocse e da

delegati di Aruba, Bermuda, Barhain, Isole Cayman, Cipro, Isola di Man, Malta, Mauritius, Antille olandesi, Seychelles e San Marino¹.

¹ Il Ministro delle finanze olandese, Wouter Bos, considera il Modello di TIEA un importante traguardo. *"The Netherlands has always been of the opinion that transparency and exchange of information are the key-elements in neutralising harmful tax practices and both should therefore be high on the international tax agenda. In that light, I am very pleased with the release of the model agreement. The fact that eleven non-member financial centres have had the courage to actively contribute to this achievement is very encouraging. I would like to express my gratitude to all of them, but in particular to Malta, which as co-chair has been instrumental in reaching success. I expect this agreement to become the international standard for exchange of information in tax matters"*.

Il Ministro maltese, John Dalli, aggiunge: *"Indeed it is crucial that the agreement will become the international standard. The exchange agreement recognises in its introduction that 'it is important that financial centres throughout the world meet the standards of tax information exchange set out in this document. It encourages as many economies as possible to co-operate in this important endeavour and notes that it is not in the interest of participating economies that the implementation of the standard contained in this agreement should lead to the migration of business to economies that do not co-operate in the exchange of information. The OECD members and committed jurisdictions will engage in an ongoing dialogue to work towards the achievement of that aim"*.

Donald J. Johnston, (allora) Segretario generale dell'Ocse, si è complimentato per l'approvazione del Modello e, in particolare, per la partecipazione costruttiva da parte dei centri finanziari non membri Ocse: *"I have always said that it is important for the OECD to establish new ways of carrying out its work and to look beyond its own membership for input. For these reasons, the OECD established a number of*

^(*) Il presente lavoro è parte di un'opera più ampia in corso di pubblicazione.

Il TIEA, non avente carattere vincolante (“*is not a binding instrument*”), è allo stesso tempo uno **strumento multilaterale** e un **modello per** la conclusione di **agreements bilaterali** in materia di scambio di informazioni².

Quale strumento multilaterale, esso non è un “accordo multilaterale” nel senso tradizionale del termine, bensì rappresenta la base per un “*integrated bundle of bilateral treaties*”³.

La versione bilaterale, al contrario, fornisce un modello per la negoziazione e conclusione di *agreements* bilaterali sullo **scambio di informazioni**. In quanto tale, modifiche al testo possono essere negoziate in sede bilaterale con l’obiettivo di implementare gli *standards* dallo stesso previsti.

Obiettivo del TIEA è quello di fissare lo *standard* di ciò che può ritenersi rappresentare un **effettivo scambio di informazioni** “*for the purpo-*

Global Forums in 2000 that would provide a framework for our discussions with Non-OECD economies in certain key areas”.

“*I am very pleased to see that this framework has not only proved to be successful as a vehicle for dialogue but has also been able to produce concrete results that members and non-members alike can use to improve co-operation in tax matters*,” Mr. Johnston added. “*I congratulate all of the participants in this work for the excellent work product that they have produced and in particular the participants from Aruba, Bermuda, Bahrain, Cayman Islands, Cyprus, the Isle of Man, Malta, Mauritius, the Netherlands Antilles, the Seychelles and San Marino. I am confident that our collaboration on other related issues will be equally successful as we move forward in our work with all of the jurisdictions that have committed to improve the transparency of their tax and regulatory systems and establish effective exchange of information*”

(http://209.85.129.132/search?q=cache:k0y3GFjVGqwJ:www.oecd.org/document/4/0,3343,en_2649_33745_2082244_1_1_1_1,00.html+%22Global+Forum+Working+Group+on+Effective+Exchange+of+Information%22,&cd=2&hl=it&ct=clnk&gl=it).

² “*The model grew out of the work undertaken by the OECD to address harmful tax practices that distort competition in the global market for mobile financial services. One of the key criteria in identifying harmful tax practices is the lack of effective exchange of information. The model can be used as a basis for entering into agreements to exchange information*” (Introduzione al Modello di TIEA dell’Ocse).

³ “*A Party to the multilateral Agreement would only be bound by the Agreement vis-à-vis the specific parties with which it agrees to be bound. Thus, a party wishing to be bound by the multilateral Agreement must specify in its instrument of ratification, approval or acceptance the party or parties vis-à-vis which it wishes to be so bound. The Agreement then enters into force, and creates rights and obligations, only as between those parties that have mutually identified each other in their instruments of ratification, approval or acceptance that have been deposited with the depositary of the Agreement*” (Introduzione al Modello di TIEA dell’Ocse).

ses of the OECD’s initiative on harmful tax practices”⁴.

Ogni articolo del TIEA trova esaustiva spiegazione nel relativo Commentario⁵.

In sede bilaterale, le parti che intendono attribuire al Commentario autorevolezza interpretativa possono negoziare e inserire nell’*Agreement* uno specifico ed espresso riferimento.

2. I rapporti tra il Modello di TIEA dell’Ocse e la disposizione sullo scambio di informazioni di cui all’art. 26 del Modello Ocse

Con riferimento, in generale, al rapporto tra TIEA e convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni (*i.e.*, art. 26 del Modello Ocse e, di conseguenza, corrispondente articolo della convenzione bilaterale di riferimento) si rileva quanto segue: il TIEA ha l’obiettivo di agevolare lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati contraenti, prescrivendo il diritto ed obbligo reciproco di, rispettivamente, richiedere e trasmettere le informazioni rilevanti. Il TIEA è normalmente concluso con quei Paesi per i quali una convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni non è ritenuta strumento adeguato in considerazione del livello ridotto dell’interscambio commerciale.

⁴ “*However, the purpose of the Agreement is not to prescribe a specific format for how this standard should be achieved. Thus, the Agreement in either of its forms is only one of several ways in which the standard can be implemented. Other instruments, including double taxation agreements, may also be used provided both parties agree to do so, given that other instruments are usually wider in scope*” (Introduzione al Modello di TIEA dell’Ocse).

⁵ Il Commentario all’art. 1 del TIEA definisce ulteriormente lo scopo dell’*Agreement*:

“*2. Article 1 defines the scope of the Agreement, which is the provision of assistance in tax matters through exchange of information that will assist the Contracting Parties to administer and enforce their tax laws.*

3. The Agreement is limited to exchange of information that is foreseeably relevant to the administration and enforcement of the laws of the applicant Party concerning the taxes covered by the Agreement. The standard of foreseeable relevance is intended to provide for exchange of information in tax matters to the widest possible extent and, at the same time, to clarify that Contracting Parties are not at liberty to engage in fishing expeditions or to request information that is unlikely to be relevant to the tax affairs of a given taxpayer. Parties that choose to enter into bilateral agreements based on the Agreement may agree to an alternative formulation of this standard, provided that such alternative formulation is consistent with the scope of the Agreement (...)”.

La convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni si propone, invece, di **eliminare la doppia imposizione** sugli elementi di reddito prodotti in un Paese e corrisposti ad un residente di un altro Stato. Il suo scopo ed ambito di applicazione è, di conseguenza, più ampio di quello del TIEA⁶.

Con riferimento specifico al rapporto tra TIEA e contenuto dell'art. 26 del Modello Ocse⁷, si sottolinea che:

⁶ Attualmente, TIEAs e *Double Taxation Arrangements* coesistono tra l'Isola di Man e i seguenti Paesi:

- Australia (non ancora in vigore);
- Danimarca (in vigore);
- Finlandia (in vigore);
- Islanda (non ancora in vigore);
- Irlanda (in vigore);
- Norvegia (in vigore);
- Regno Unito (in vigore);
- Svezia (in vigore).

Come precisato dall'*Explanatory Memorandum - The Double Taxation Relief and International Tax Enforcement (Taxes on Income and Capital) (Isle of Man) - Order 2009 n. 228*, degli accordi conclusi con il Regno Unito, "*Tax Information Exchange Agreements facilitate the exchange of information between tax authorities for direct tax purposes. They assist Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) to carry out tax compliance activities by allowing them to receive information from and disclose information to other countries or territories which helps to ensure that taxpayers pay the right amount of tax at the right time in the right country or territory. Tax Information Exchange Agreements include safeguards to ensure that the information exchanged remains confidential and is used for tax purposes only (...). Double Taxation arrangements aim to eliminate the double taxation of income or gains arising in one country and paid to residents of another country. They do this by dividing the taxing rights that each treaty partner has under its domestic law over the same income and gains. More generally, such arrangements benefit the taxpayer by ensuring certainty of treatment and, as far as possible, by reducing compliance burdens. They also encourage and maintain international consensus on the appropriate tax treatment of cross-border economic activity and thus promote international trade and investment*".

⁷ L'art. 26 ("Scambio di informazioni") del Modello Ocse prevede:

"1. Le Autorità competenti degli Stati contraenti si scambieranno le informazioni prevedibilmente rilevanti per applicare le disposizioni della presente Convenzione o quelle delle leggi interne relative alle imposte di qualsiasi genere o denominazione prelevate per conto di uno Stato contraente, delle sue suddivisioni politiche o dei suoi enti locali nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono non è contraria alla Convenzione. Lo scambio di informazioni non viene limitato dagli articoli 1 e 2.

2. Le informazioni ricevute da uno Stato contraente sono tenute segrete, analogamente alle informazioni ottenute in base alla legislazione interna di detto Stato e saranno comunicate soltanto alle persone od autorità (ivi inclusi l'Autorità giudiziaria e gli organi amministrativi) incaricate dell'accertamento o della riscossione delle imposte previste dalla pre-

1. il TIEA, quale modello per la conclusione di *agreements* bilaterali in materia di scambio di informazioni, è **strumento** di disciplina della materia **più complesso** ed articolato dell'art. 26. Tale complessità non può non avere riflessi sulle modalità e sui tempi di negoziazione dello stesso;
2. l'art. 26, specularmente, rappresenta uno strumento di più agevole negoziazione, perché meno complesso ed articolato;
3. l'art. 26, nella formulazione dell'attuale Modello Ocse (versioni 2005 e 2008), è parimenti uno strumento idoneo a garantire un **effettivo scambio di informazioni** senza tener conto dei limiti che potrebbero derivare dal fatto che lo Stato richiesto:
 - a) non ha interesse allo scambio di informazioni per i suoi propri fini fiscali interni;
 - b) ha in vigore una normativa interna a tutela del segreto bancario⁸.

sente Convenzione, delle procedure o dei procedimenti concernenti le imposte di cui al primo periodo, o delle decisioni di ricorsi presentati per tali imposte. Le persone od Autorità sopracitate utilizzeranno tali informazioni soltanto per questi fini. Esse potranno servirsi di queste informazioni nel corso di udienze pubbliche o nei giudizi.

3. Le disposizioni dei paragrafi 1 e 2 non possono in nessun caso essere interpretate nel senso di imporre ad uno Stato contraente l'obbligo:

- a) di adottare provvedimenti amministrativi in deroga alla propria legislazione e alla propria prassi amministrativa o a quella dell'altro Stato contraente;
- b) di fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione o nel quadro della propria normale prassi amministrativa o di quelle dell'altro Stato contraente;
- c) di fornire informazioni che potrebbero rivelare un segreto commerciale, industriale, professionale o un processo commerciale, oppure informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico.

4. Se l'informazione è richiesta da uno Stato contraente in conformità a questo Articolo, l'altro Stato contraente utilizzerà ogni mezzo per ottenere l'informazione richiesta, anche se questo altro Stato non necessita dell'informazione per motivi fiscali interni. L'obbligo contenuto nella frase precedente è soggetto alle limitazioni di cui al paragrafo 3, ma in nessun caso tali limitazioni possono essere interpretate al fine di consentire a uno Stato contraente di rifiutarsi di fornire l'informazione per il solo fatto di non avere alcun interesse nell'informazione stessa.

5. In nessun caso le disposizioni di cui al paragrafo 3 possono essere interpretate al fine di consentire a uno Stato contraente di rifiutarsi di fornire l'informazione per il solo fatto che questa è detenuta da una banca, da altro istituto finanziario, interposto o da persona che agisce in qualità di agente o di fiduciario o perché è relativa agli interessi proprietari di una persona".

⁸ Con scambio di lettere del 15 giugno 2009, il Regno Unito ha proposto al Governo delle Isole Cayman la negoziazione di un "*Arrangement for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion*". Come espressamente di-

3. Il Modello di TIEA dell'Ocse: artt. 5 e 7

Per quanto riguarda le singole disposizioni contenute nel TIEA, particolare importanza rivestono le previsioni di cui all'art. 5, il quale disciplina lo scambio di informazioni **su richiesta**⁹.

chiarato dal Regno Unito, l'*Arrangement* rappresenta "a significant step in establishing the Cayman Islands' status as a jurisdiction which complies with international standards in the field of taxation, and recognizes the Cayman Islands' commitment to transparency and effective exchange of information in tax matters and to continued progress in this area". La bozza dell'*Arrangement* proposto contempla un articolo (art. 13) sullo scambio di informazioni analogo all'art. 26 del Modello Ocse (versione del 2005). In particolare, i paragrafi 5 e 6 dell'art. 13 dell'*Arrangement* prevedono:

"5. If information is requested by a Territory in accordance with this Paragraph, the other Territory shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other Territory may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of subparagraph 4 but in no case shall such limitations be construed to permit a Territory to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.

6. In no case shall the provisions of subparagraph 4 be construed to permit a Territory 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'.

⁹ Lo scambio di informazioni su richiesta rappresenta la principale forma di collaborazione fra gli Stati membri dell'Unione europea. Essa viene attivata su iniziativa dell'Autorità fiscale di uno Stato membro, la quale si rivolge all'Autorità competente di un altro Stato membro per ottenere tutte le informazioni utili a verificare la corretta osservanza delle disposizioni previste dalla normativa fiscale, in merito al settore impositivo oggetto di collaborazione.

In assenza di specifiche disposizioni di carattere limitativo, le informazioni suscettibili di essere scambiate vanno intese secondo un'ampia accezione che fa riferimento, ad esempio, a documenti, attestazioni, esiti di indagini ed altri elementi che, eventualmente, si rendano necessari. Va, tuttavia, considerato che, ancorché l'Autorità fiscale di uno Stato membro possa chiedere all'Autorità competente di un altro Stato membro, di comunicare le informazioni rilevanti, quest'ultima non è tenuta ad ottemperare a tale richiesta qualora risulti che la prima Autorità non abbia effettuato tutti i tentativi possibili a disposizione al fine di ottenere le medesime informazioni richieste attraverso le abituali fonti di informazioni. Alla luce della citata previsione si potrebbe, dunque, ritenere che la procedura descritta costituisca l'*extrema ratio* mediante la quale l'Autorità istante può reperire le informazioni di cui necessita.

Va osservato che lo scambio di informazioni nell'ambito dell'Unione europea è agevolato, in quanto esiste un sufficiente grado di integrazione giuridica tra gli Stati membri ed un numero ingente di atti legislativi comunitari a sostegno della cooperazione amministrativa in materia fiscale.

Per approfondimenti sullo scambio di informazioni tra gli Stati membri dell'Unione europea si veda la Direttiva del

Come si può notare dal testo sotto riportato (Tavola 1), esso presenta talune analogie con quanto previsto dall'art. 26 del Modello Ocse (versione 2005)¹⁰.

Tali analogie riguardano, in particolare, i paragrafi 2 e 4 del suindicato art. 5 (evidenziati in grassetto nella tavola).

Il paragrafo 2 prevede l'**obbligo** dello Stato richiesto di utilizzare i poteri di cui dispone per raccogliere le informazioni (richieste), anche qualora le stesse non siano rilevanti per i suoi propri fini fiscali interni.

Il paragrafo 4 estende l'obbligo dello scambio di informazioni anche a quelle detenute da una banca o da altra istituzione finanziaria, nonché da soggetto che opera in qualità di agente o fiduciario.

La lettera b) del paragrafo 4, in particolare, estende l'obbligo dello scambio di informazioni a quel-

Consiglio 19 dicembre 1977, n. 77/799/CEE e successive modificazioni, la quale rappresenta la prima direttiva comunitaria in materia di mutua assistenza amministrativa tra le Autorità competenti degli Stati membri, inizialmente riferita solo al settore delle imposte sui redditi e successivamente estesa anche ad altri comparti quali l'imposta sul valore aggiunto, le accise, eccetera.

¹⁰ L'art. 26 del Modello di Convenzione Ocse è stato aggiornato nel 2005 mediante l'integrazione di alcuni paragrafi che ne hanno modificato la struttura; per approfondimenti in merito alle differenze rispetto alla versione precedente si veda G. Melis, *Vincoli internazionali e norma tributaria interna*, in "Rivista di diritto tributario", 2004, I, pagg. 1083 e seguenti. Si rileva che, prima dell'introduzione del TIEA, lo scambio di informazioni poteva essere regolato mediante l'art. 26 del Modello di convenzione Ocse. Tale strumento, tuttavia, è risultato inadeguato di fronte alle crescenti esigenze di controllo e di lotta alla frode e all'elusione fiscale, i quali hanno assunto da subito un'entità multinazionale. Il fenomeno è stato avvertito maggiormente tra gli Stati comunitari, con particolare riguardo alla necessità di affermare la libera circolazione dei fattori di produzione e per la realizzazione del mercato comune.

Per approfondimenti in merito agli accordi internazionali in materia di scambio di informazioni si rimanda ai seguenti contributi dottrinali: M. Del Giudice, *La cooperazione internazionale per la lotta alla evasione ed alla frode fiscale in materia di imposte sui redditi*, in "Nuova Riv. Trib.", 1988, pagg. 10 e seguenti; U. La Commara-A. Nuzzolo, *Lo scambio di informazioni come strumento applicativo della cooperazione internazionale tra Amministrazioni fiscali*, in "il fisco" n. 43/1997, pagg. 12775 e seguenti; P. Adonnino, *Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, a cura di V. Uckmar, Padova, 1999, pagg. 893 e seguenti; M. Barassi, *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in "Riv. Dir. Trib. Int.", 1999, pagg. 90 e seguenti; A. Bavila, *Brevi note in tema di scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie*, in "Riv. Dir. Trib.", 2002, pagg. 153 e seguenti; F. Ardito, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007.

le riguardanti la proprietà delle società e delle altre entità giuridiche ivi menzionate.

L'art. 7 del TIEA individua i casi in cui lo Stato richiesto può legittimamente rifiutarsi di fornire le informazioni allo Stato richiedente (Tavola 2). In generale, si fa riferimento alle ipotesi di **segreto commerciale e professionale**¹¹ e ai casi

¹¹ Ai sensi del paragrafo 3 dell'art. 26 del Modello di Convenzione dell'Ocse, "(l)le disposizioni dei paragrafi 1 e 2 non possono in nessun caso essere interpretate nel senso di imporre ad uno Stato contraente l'obbligo:

(...)

- c) di fornire informazioni che potrebbero rivelare un segreto commerciale, industriale, professionale o un processo commerciale, oppure informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico".

Secondo quanto previsto dal paragrafo 19 del Commentario all'art. 26, la lettera c) del paragrafo 3 contiene una riserva riguardante la divulgazione di alcune informazioni riservate. Prima di invocare questa disposizione, tuttavia, uno Stato contraente dovrebbe attentamente ponderare se gli interessi del contribuente ne giustificano l'applicazione. Un'interpretazione troppo ampia del disposto renderebbe in molti casi inefficace lo scambio di informazioni previsto dalla convenzione. Lo Stato al quale è stata fatta la richiesta, nel proteggere gli interessi dei propri contribuenti, ha una certa discrezionalità nel rifiutare di fornire le informazioni richieste; nel caso vengano fornite, il contribuente non può invocare un'infrangimento delle regole sulla segretezza.

Nell'applicazione delle regole di segretezza del paragrafo 3 dell'art. 26, lo Stato richiedente potrebbe assicurare che le informazioni non saranno utilizzate per gli scopi non autorizzati e contro i quali le regole di riservatezza sono state predisposte. Uno Stato contraente potrebbe decidere di fornire le informazioni allorché non abbia motivo per ritenere che al contribuente possa derivare un danno.

Il paragrafo 19.2 del Commentario all'art. 26 prende in considerazione i segreti commerciali, vale a dire quei fatti e circostanze ovvero quel bagaglio di conoscenze di considerevole importanza economica, che possono essere sfruttati nella pratica ed il cui utilizzo non autorizzato potrebbe condurre a danni gravi per l'impresa (ad es., gravi difficoltà economiche o finanziarie). Le informazioni di carattere finanziario, inclusi i libri contabili e i registri, non costituiscono per loro natura segreti commerciali. In alcuni casi limitati, comunque, la divulgazione di informazioni a carattere finanziario potrebbe portare, a sua volta, alla divulgazione di un segreto commerciale. Esemplicando, una richiesta di informazioni su determinate registrazioni di acquisti potrebbe portare alla divulgazione di informazioni relative al metodo brevettato utilizzato per il confezionamento di un prodotto.

La protezione di siffatte informazioni potrebbe essere estesa ad informazioni in possesso di soggetti terzi. Ad esempio, una banca potrebbe tenere in custodia una richiesta pendente di registrazione di un brevetto, oppure un piano o una formula commerciale segreti potrebbero essere descritti in

di violazione del principio di non discriminazione.

una richiesta di finanziamento o in un contratto detenuti dalla banca. In tali circostanze, le informazioni attinenti ai segreti commerciali dovrebbero essere estrapolate dai documenti. Le restanti informazioni di carattere finanziario dovrebbero quindi essere scambiate.

Ai sensi del paragrafo 19.3 del Commentario all'art. 26, uno Stato che ha ricevuto la richiesta può rifiutarsi di divulgare le informazioni riguardanti comunicazioni riservate tra avvocati o altri rappresentanti legali nell'esercizio delle loro funzioni ovvero nei confronti dei loro clienti, nella misura in cui la divulgazione è vietata dalla legislazione domestica. Tale limitazione non riguarda documenti che siano stati inviati ad avvocati, consulenti o altri rappresentanti legali autorizzati al fine di impedirne la divulgazione richiesta dalla legge. Inoltre, le informazioni sull'identità di una persona quale un amministratore ovvero il titolare effettivo di una società generalmente non sono protette quali comunicazioni riservate. L'ampiezza della protezione garantita per le comunicazioni riservate non dovrebbe tuttavia essere tale da ostacolare lo scambio di informazioni. Le comunicazioni da parte di avvocati, consulenti e altri rappresentanti legali autorizzati nei confronti di clienti sono riservate soltanto se, e nella misura in cui, tali rappresentanti agiscono nella propria funzione di avvocati, consulenti o rappresentanti legali autorizzati e non invece allorché agiscono quali rappresentanti di azionisti, fiduciari, istitutori di *trust*, amministratori di società ovvero in base ad una procura a rappresentare una società.

Una disposizione del tutto analoga a quella contenuta al paragrafo 3, lettera c) dell'art. 26 del Modello di Convenzione dell'Ocse si ritrova:

- i. all'art. 21 della Convenzione concernente la reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa ed i Paesi membri dell'Ocse, sottoscritta a Strasburgo il 25 gennaio 1988 ("Convenzione del Consiglio d'Europa") (l'Italia vi ha aderito con L. 10 febbraio 2005, n. 19);
- ii. all'art. 8 della Direttiva n. 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette (e successive modifiche).

L'art. 21, paragrafo 2 della Convenzione del Consiglio d'Europa prevede che "(...) le norme della presente Convenzione non possono essere interpretate nel senso di imporre allo Stato richiesto l'obbligo:

(...)

- d. di fornire informazioni rivelanti un segreto commerciale, industriale, professionale o un processo commerciale, o informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico o ai suoi interessi essenziali.

(...)"

L'art. 8, paragrafo 2, della Direttiva n. 77/799/CEE prevede: "2. La trasmissione delle informazioni può essere rifiutata quando porterebbe a divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale, o un'informazione la cui divulgazione contrasti con l'ordine pubblico".

Tavola 1 - Art. 5 del TIEA dell'Ocse

Article 5**Exchange of Information Upon Request**

1. *The competent authority of the requested Party shall provide upon request information for the purposes referred to in Article 1. Such information shall be exchanged without regard to whether the conduct being investigated would constitute a crime under the laws of the requested Party if such conduct occurred in the requested Party.*

2. If the information in the possession of the competent authority of the requested Party is not sufficient to enable it to comply with the request for information, that Party shall use all relevant information gathering measures to provide the applicant Party with the information requested, notwithstanding that the requested Party may not need such information for its own tax purposes.

3. *If specifically requested by the competent authority of an applicant Party, the competent authority of the requested Party shall provide information under this Article, to the extent allowable under its domestic laws, in the form of depositions of witnesses and authenticated copies of original records.*

4. Each Contracting Party shall ensure that its competent authorities for the purposes specified in Article 1 of the Agreement, have the authority to obtain and provide upon request:

a) information held by banks, other financial institutions, and any person acting in an agency or fiduciary capacity including nominees and trustees;

b) information regarding the ownership of companies, partnerships, trusts, foundations, "Anstalten" and other persons, including, within the constraints of Article 2, ownership information on all such persons in an ownership chain; in the case of trusts, information on settlors, trustees and beneficiaries; and in the case of foundations, information on founders, members of the foundation council and beneficiaries. Further, this Agreement does not create an obligation on the Contracting Parties to obtain or provide ownership information with respect to publicly traded companies or public collective investment funds or schemes unless such information can be obtained without giving rise to disproportionate difficulties.

5. *The competent authority of the applicant Party shall provide the following information to the competent authority of the requested Party when making a request for information under the Agreement to demonstrate the foreseeable relevance of the information to the request:*

(a) the identity of the person under examination or investigation;

(b) a statement of the information sought including its nature and the form in which the applicant Party wishes to receive the information from the requested Party;

(c) the tax purpose for which the information is sought;

(d) grounds for believing that the information requested is held in the requested Party or is in the possession or control of a person within the jurisdiction of the requested Party;

(e) to the extent known, the name and address of any person believed to be in possession of the requested information;

(f) a statement that the request is in conformity with the law and administrative practices of the applicant Party, that if the requested information was within the jurisdiction of the applicant Party then the competent authority of the applicant Party would be able to obtain the information under the laws of the applicant Party or in the normal course of administrative practice and that it is in conformity with this Agreement;

(g) a statement that the applicant Party has pursued all means available in its own territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties.

6. *The competent authority of the requested Party shall forward the requested information as promptly as possible to the applicant Party. To ensure a prompt response, the competent authority of the requested Party shall:*

a) Confirm receipt of a request in writing to the competent authority of the applicant Party and shall notify the competent authority of the applicant Party of deficiencies in the request, if any, within 60 days of the receipt of the request.

b) If the competent authority of the requested Party has been unable to obtain and provide the information within 90 days of receipt of the request, including if it encounters obstacles in furnishing the information or it refuses to furnish the information, it shall immediately inform the applicant Party, explaining the reason for its inability, the nature of the obstacles or the reasons for its refusal.

Tavola 2 - **Art. 7 del TIEA dell'Ocse**

Article 7
Possibility of Declining a Request

1. The requested Party shall not be required to obtain or provide information that the applicant Party would not be able to obtain under its own laws for purposes of the administration or enforcement of its own tax laws. The competent authority of the requested Party may decline to assist where the request is not made in conformity with this Agreement.

2. The provisions of this Agreement shall not impose on a Contracting Party the obligation to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process. Notwithstanding the foregoing, information of the type referred to in Article 5, paragraph 4 shall not be treated as such a secret or trade process merely because it meets the criteria in that paragraph.

3. The provisions of this Agreement shall not impose on a Contracting Party the obligation to obtain or provide information, which would reveal confidential communications between a client and an attorney, solicitor or other admitted legal representative where such communications are:

(a) produced for the purposes of seeking or providing legal advice or

(b) produced for the purposes of use in existing or contemplated legal proceedings.

4. The requested Party may decline a request for information if the disclosure of the information would be contrary to public policy (ordre public).

5. A request for information shall not be refused on the ground that the tax claim giving rise to the request is disputed.

6. The requested Party may decline a request for information if the information is requested by the applicant Party to administer or enforce a provision of the tax law of the applicant Party, or any requirement connected therewith, which discriminates against a national of the requested Party as compared with a national of the applicant Party in the same circumstances.

4. La “rilevanza” delle informazioni richieste nel Modello di TIEA dell’Ocse, nel Modello di Convenzione dell’Ocse e nel 2006 USA Model Income Tax Convention

Il paragrafo 5 dell’art. 5 del Modello di TIEA dell’Ocse prevede che “*(t)he competent authority of the applicant Party shall provide the following information to the competent authority of the requested Party when making a request for information under the Agreement to demonstrate the foreseeable relevance of the information to the request (...)*”.

La versione del 2003 dell’art. 26, paragrafo 1, del Modello Ocse contemplava l’espressione “*necessary*” in luogo di “*foreseeably relevant*” (“preve-

dibilmente rilevante”)¹². La prima espressione è stata sostituita dalla seconda (in linea con la

¹² Ai sensi dell’art. 26 della versione del 2003 del Modello Ocse: “1. Le Autorità competenti degli Stati contraenti si scambieranno le informazioni necessarie per applicare le disposizioni della presente Convenzione o quelle delle leggi interne relative alle imposte di qualsiasi genere o denominazione prelevate per conto di uno Stato contraente, delle sue suddivisioni politiche o dei suoi enti locali nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono non è contraria alla Convenzione. Lo scambio di informazioni non viene limitato dagli articoli 1 e 2. Le informazioni ricevute da uno Stato contraente sono tenute segrete, analogamente alle informazioni ottenute in base alla legislazione interna di detto Stato e saranno comunicate soltanto alle persone od autorità (ivi inclusi l’Autorità giudiziaria e gli organi amministrativi) incaricate dell’accertamento o della riscossione delle imposte previste dalla presente Convenzione, delle procedure o dei procedimenti concernenti le imposte di cui al primo periodo, o delle decisioni di ricorsi presentati per tali imposte. Le persone o Autorità sopracitate utilizzeranno tali informazio-

previsione del Modello di TIEA) in fase di approvazione della versione del 2005¹³.

Secondo quanto previsto dal paragrafo 5 del Commentario all'art. 26 del Modello Ocse, lo *standard* di “**prevedibile rilevanza**”¹⁴ (in luogo di quello connesso alla “necessità” delle informazioni richieste) è diretto a permettere la massima estensione possibile dello scambio di informazioni in materia fiscale e, nel contempo, a chiarire che gli Stati contraenti non sono liberi di intraprendere “spedizioni di pesca” (“*fishing expeditions*”) ovvero di richiedere informazioni che difficilmente saranno rilevanti con riferimento ai profili fiscali del contribuente¹⁵.

Aggiunge il Commentario che gli Stati contraenti possono concordare un termine alternativo che sia compatibile con l'obiettivo dell'art. 26

ni soltanto per questi fini. Esse potranno servirsi di queste informazioni nel corso di udienze pubbliche o nei giudizi. Le disposizioni del paragrafo 1 non possono in nessun caso essere interpretate nel senso di imporre ad uno Stato contraente l'obbligo:

- a) di adottare provvedimenti amministrativi in deroga alla propria legislazione e alla propria prassi amministrativa o a quella dell'altro Stato contraente;
- b) di fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione o nel quadro della propria normale prassi amministrativa o di quelle dell'altro Stato contraente;
- c) di fornire informazioni che potrebbero rivelare un segreto commerciale, industriale, professionale o un processo commerciale, oppure informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico”.

¹³ Ai sensi del paragrafo 1 dell'art. 26 della versione del 2005 del Modello Ocse: “1. Le Autorità competenti degli Stati contraenti si scambieranno le informazioni prevedibilmente rilevanti per applicare le disposizioni della presente Convenzione o quelle delle leggi interne relative alle imposte di qualsiasi genere o denominazione prelevate per conto di uno Stato contraente, delle sue suddivisioni politiche o dei suoi enti locali nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono non è contraria alla Convenzione. Lo scambio di informazioni non viene limitato dagli articoli 1 e 2”.

¹⁴ Lo *standard* di prevedibile rilevanza è inteso a chiarire che gli Stati contraenti non sono liberi di avviare le cosiddette spedizioni di pesca (“*fishing expedition*”), nei confronti di gruppi o categorie di contribuenti, talvolta utilizzando dati e informazioni bancarie. La richiesta di scambio informativo deve sempre riguardare un singolo contribuente, nei confronti del quale si nutrono fondati sospetti o sono già stati acquisiti concreti indizi di colpevolezza.

¹⁵ L'espressione “spedizione di pesca” (“*fishing expedition*”) viene correntemente utilizzata per indicare quelle richieste di informazioni, soprattutto bancarie, riguardanti la posizione non già di un singolo contribuente – nei confronti del quale si nutrono fondati sospetti o sono già stati acquisiti indizi di colpevolezza – bensì quella di interi gruppi o categorie di contribuenti. L'art. 26, paragrafo 1, del Modello Ocse impedisce agli Stati contraenti di intraprendere “spedizioni di pesca”.

(per esempio, sostituendo “prevedibilmente rilevante” con “necessario” oppure “rilevante”).

Il paragrafo 57 del Commentario all'art. 5 del Modello di TIEA – seppur indirettamente ma coerentemente con quanto previsto dal Commentario all'art. 26 del Modello Ocse – evidenzia l'importanza dell'espressione “*foreseeable relevance*” quale condizione procedurale diretta ad evitare il fenomeno delle “spedizioni di pesca”¹⁶. In definitiva, con la modifica apportata dalla versione del 2005 del Modello Ocse vi è una sostanziale analogia tra il paragrafo 1 dell'art. 26 del Modello Ocse e il paragrafo 5 dell'art. 5 del Modello di TIEA, con riferimento al limite (procedurale) allo scambio di informazioni in commento.

Ancora con riferimento alla rilevanza delle informazioni richieste, si sottolinea come l'art. 26 dell'*USA Model Income Tax Convention (2006)* contiene l'espressione “*may be relevant*”, dalla portata ancora diversa rispetto alla già esaminata “*foreseeable relevance*”.

In particolare, il paragrafo 1 del suindicato art. 26 prevede:

“The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as may be relevant for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes of every kind imposed by a Contracting State to the extent that the taxation thereunder is not contrary to the Convention, including information relating to the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, such taxes (...).”

Il *Technical Explanation to the 2006 USA Model Income Tax Convention* chiarisce portata e limiti della suindicata espressione “*may be relevant*”: “(...) *The information to be exchanged is that which may be relevant for carrying out the provisions of the Convention or the domestic laws of the United States or of the other Contracting State concerning taxes of every kind applied at the national level. This language incorporates*

¹⁶ Secondo quanto previsto dal paragrafo 57 del Commentario all'art. 5 del Modello di TIEA dell'Ocse, “(p)aragraph 5 lists the information that the applicant Party must provide to the requested Party in order to demonstrate the foreseeable relevance of the information requested to the administration or enforcement of the applicant Party's tax laws. While paragraph 5 contains important procedural requirements that are intended to ensure that fishing expeditions do not occur, subparagraphs a) through g) nevertheless need to be interpreted liberally in order not to frustrate effective exchange of information (...)”.

the standard in 26 U.S.C. Section 7602 which authorizes the IRS to examine «any books, papers, records, or other data which may be relevant or material» (...). In United States v. Arthur Young & Co., 465 U.S. 805, 814 (1984), the Supreme Court stated that the language «may be» reflects Congress's express intention to allow the IRS to obtain «items of even potential relevance to an ongoing investigation, without reference to its admissibility» (...). However, the language «may be» would not support a request in which a Contracting State simply asked for information regarding all bank accounts maintained by residents of that Contracting State in the other Contracting State, or even all accounts maintained by its residents with respect to a particular bank(...)”.

Secondo l'interpretazione statunitense, pertanto, l'espressione “*may be relevant*” consente all'Amministrazione finanziaria richiedente di ottenere tutte quelle informazioni che hanno una **rilevanza** anche solamente **potenziale** per lo svolgimento dell'attività di verifica. Essa, tuttavia, non sarebbe in grado di giustificare, ad esempio, una richiesta generica di informazioni su tutti i conti bancari di un soggetto residente detenuti presso istituti dello Stato richiesto.

5. Trend nella sottoscrizione dei TIEAs

Secondo il *Progress Report* dell'Ocse del 26 agosto 2009¹⁷, sono 105 i TIEAs sottoscritti dai Paesi oggetto di verifica da parte dell'Ocse; di questi, circa 60 sono stati conclusi nel corso dei primi otto mesi del 2009¹⁸.

Come evidenziato nel suindicato *Report*, molti dei Paesi che nel 2000 sono stati qualificati come “paradisi fiscali” alla luce dei parametri fissati nel Rapporto dell'Ocse del 1998 (e inseriti

¹⁷ Predisposto sulla base di un *Progress Report* originario risalente al 2 aprile 2009 (e di altri intermedi).

¹⁸ Si evidenzia una crescente tendenza a sottoscrivere i TIEAs soprattutto da parte dei Paesi che non hanno adottato una convenzione contro le doppie imposizioni. Attualmente, infatti, diversi Paesi stanno valutando la possibilità di sottoscrivere tali accordi. È il caso, ad esempio, della Repubblica di San Marino, la quale ha predisposto una bozza da proporre all'Italia, secondo la quale “a fronte dell'obbligo assunto dalla Repubblica di San Marino in sede Ocse, riguardo, fra l'altro, alla realizzazione di un efficace scambio di informazioni in materia fiscale, l'Italia si impegna a sottoscrivere quanto prima con la Repubblica di San Marino un Accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale (TIEA) secondo lo standard OCSE del 2002”.

nella lista c.d. “grigia”), hanno sottoscritto dei TIEAs. Tra questi figurano:

- Antigua e Barbuda (n. 7 *agreements*);
- Aruba (n. 4 *agreements*);
- Bahamas (n. 1 *agreement*);
- Dominica (n. 1 *agreement*);
- Gibilterra (n. 5 *agreements*);
- Grenada (n. 1 *agreement*);
- Liechtenstein (n. 3 *agreements*);
- Isole Marshall (n. 1 *agreement*);
- Monaco (n. 4 *agreements*);
- Antille olandesi (n. 7 *agreements*);
- San Marino (n. 2 *agreements*).

Paesi come il Barhain, le Isole Vergini Britanniche e le Isole Cayman – che nel *Progress Report* dell'Ocse del 2 aprile 2009 figuravano nella lista c.d. “grigia” (vedi più ampiamente *infra*) – per effetto della conclusione di almeno n. 12 accordi specifici sullo scambio di informazioni¹⁹, si trovano ora nella lista dei Paesi che hanno sostanzialmente implementato gli *standards* internazionali in materia di trasparenza e scambio di informazioni.

Un esame comparato dei *Progress Reports* dell'Ocse che dal 2 aprile 2009 si sono succeduti consente di cogliere il *trend* dei significativi progressi effettuati dagli Stati, già “paradisi fiscali”, nell'adozione dei principi internazionali di trasparenza ed effettivo scambio di informazioni sanciti dall'Ocse.

Il primo di tali *Progress Reports* risale al 2 aprile 2009. Trattasi di una lista suddivisa in 3 parti, in cui i Paesi sono classificati in funzione del loro livello di adesione ai suindicati *standards* fiscali internazionali. Appartengono alla lista degli Stati che hanno sostanzialmente implementato gli *standards* internazionali i maggiori Paesi industrializzati (tra cui l'Italia), ma anche Stati normalmente considerati “paradisi fiscali” come Jersey, Guernsey, l'Isola di Man o gli Emirati Arabi Uniti. Nella lista c.d. “grigia” vi sono gli Stati che si sono impegnati politicamente ad adottare gli *standards* di trasparenza, ma che non vi hanno tuttavia ancora dato attuazione, non avendo concluso alcun accordo specifico in materia di scambio di informazioni (*i.e.*, TIEA). Vi figurano, tra gli altri, Andorra, Liberia, Montserrat, Nauru, Panama, San Marino. Nella lista “nera” (la quale include gli Stati che non hanno ma-

¹⁹ Trattasi del numero minimo previsto dall'Ocse affinché un Paese, presente nella lista c.d. “grigia”, possa “essere trasferito” nella lista c.d. “white”.

nifestato alcun impegno) figurano ancora Costa Rica, Malesia, Filippine e Uruguay.

I *Progress Reports* successivi aggiornano quello originario del 2 aprile 2009 ed evidenziano il trend seguito dagli Stati nella conclusione dei TIEAs.

Con riferimento al *Progress Report* dell'8 giugno 2009, si rileva che nella lista "nera" non figura più alcun Paese, per effetto dei *commitments* agli *standards* internazionali di Costa Rica, Malesia, Filippine e Uruguay, che ne hanno consentito lo spostamento nella lista c.d. "grigia". Bermuda, con la conclusione di ben 12 TIEAs è inserito nella lista delle giurisdizioni che hanno sostanzialmente implementato gli *standards* internazionali.

I *Progress Reports* del 16, 17, 23, 24 e 25 giugno 2009 consentono di rilevare un significativo trend verso la conclusione di TIEAs da parte di quasi tutti gli Stati inclusi nella lista c.d. "grigia".

Così, se alla data del 16 giugno 2009, il Bahrain ha concluso 9 TIEAs, a pari merito con le Isole Ca-

yman, al 17 giugno, il numero dei TIEAs conclusi dalle Isole Vergini Britanniche è uguale a 11. Sono 10 i TIEAs conclusi dalle Isole Cayman alla data del 23 giugno, mentre al 24 giugno, quelli conclusi dal Lussemburgo salgono a 7.

Il *Progress Report* del 16 luglio 2009 riporta un solo accordo sullo scambio di informazioni per quanto riguarda San Marino. Alla data del 31 luglio 2009, gli accordi in materia di San Marino salgono a 2.

Se, secondo il *Progress Report* del 14 agosto 2009, la Svizzera non ha ancora concluso alcun TIEA, alla data del 26 agosto 2009, gli accordi sullo scambio di informazioni sottoscritti dallo Stato elvetico ammontano a 3.

I TIEAs sono 99 alla data del 31 luglio 2009, mentre se ne contano 105 al 26 agosto 2009. Secondo il *Progress Report* del 16 settembre 2009, gli accordi sottoscritti risultano essere 130, con San Marino, Monaco, Liechtenstein e Svizzera, rispettivamente a quota 5, 6, 4 e 7 (Tavola 3).

Tavola 3 - Il numero dei TIEAs sottoscritti

<i>Progress Reports</i>	Totale
2 aprile 2009	51
8 giugno 2009	69
16 giugno 2009	77
17 giugno 2009	78
23 giugno 2009	79
24 giugno 2009	83
25 giugno 2009	84
31 luglio 2009	99
26 agosto 2009	105
16 settembre 2009	130

I TIEAs sottoscritti di recente denotano come il Modello di TIEA dell'Ocse del 2002 rappresenta una valida, nonché ampiamente seguita, base di partenza.

Alcuni TIEAs, tuttavia, presentano delle peculiarità e differenze rispetto al modello di base, le quali riguardano, principalmente, le disposizioni di cui agli artt. 5 ("*Exchange of information upon request*") e 7 ("*Possibility of declining a request*") del Modello di TIEA dell'Ocse.

In linea generale, si può comunque concludere che:

- la rilevanza delle informazioni, quale limite (procedurale) alla richiesta, è variamente prevista, disciplinata e interpretata a livello convenzionale. Infatti, mentre secondo alcuni TIEAs è necessario dimostrare la "preve-

dibile rilevanza" delle informazioni (ad esempio, TIEA tra Norvegia e Isole Vergini Britanniche), secondo altri è richiesta, invece, la dimostrazione della "rilevanza" e/o della "necessità" delle informazioni stesse (ad esempio, TIEA tra Paesi Bassi e Bermuda) ovvero è previsto che le stesse siano il più possibile specifiche e dettagliate (ad esempio, TIEA tra Stati Uniti e Liechtenstein);

- la possibilità, per lo Stato richiesto, di rifiutare lo scambio di informazioni qualora "*the requesting party has not pursued all means available in its own territory to obtain the information, except where recourse to such means would give rise to disproportionate difficulties (...)*" rappresenta un limite co-

munemente previsto all'impegno reciproco allo scambio di informazioni;

- la “difficoltà sproporzionata”²⁰ rappresenta un limite comunemente previsto anche per lo

²⁰ Per “difficoltà sproporzionata” s'intende quel limite cui va incontro un'Amministrazione fiscale di uno Stato nel reperire informazioni relative a determinati contribuenti a seguito di una richiesta pervenuta da parte di un altro Stato. Tale limite giustifica il rifiuto di fornire le informazioni; si veda in proposito la Direttiva n. 2003/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 17 novembre 2003 relativa al riutilizzo dell'informazione del settore pubblico. Va aggiunto, altresì, che la medesima locuzione viene usata, talvolta, anche per indicare che l'Amministrazione richiedente ha fatto ricorso a tutti i mezzi disponibili sul proprio territorio per ot-

scambio delle informazioni che riguardano la proprietà di “*publicly traded companies*” o “*public collective investment schemes*”;

- l'obbligo dello Stato richiesto di trasmettere le informazioni nel più breve tempo possibile è previsto nella maggior parte dei casi soltanto nei termini generali.

tenere le informazioni, tranne a quelli che avrebbero dato luogo, appunto, a “difficoltà sproporzionata” (cfr. c.d. Accordo Ecofin tra San Marino e Unione Europea del 3 dicembre 2004, il quale stabilisce misure equivalenti a quelle definite nella Direttiva n. 2003/48/CE del Consiglio UE del 3 giugno 2003 in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi).