



Lo scambio di informazioni su richiesta secondo l'Ocse

di Piergiorgio Valente

Con lo scambio di informazioni su richiesta - previsto e disciplinato a livello internazionale - uno Stato contraente richiede all'altro (c.d. "Stato richiesto") informazioni fiscali specifiche relative a un dato contribuente, purché prevedibilmente rilevanti per l'applicazione della legge interna dello Stato richiedente.

1. Premessa

Lo scambio di informazioni in materia fiscale trova la sua principale disciplina, con riferimento alle fonti internazionali, nell'art. 26 del **Modello di Convenzione dell'Ocse** ("Modello Ocse").

Il primo periodo del paragrafo 1 prevede in particolare che le autorità competenti degli Stati contraenti scambieranno le informazioni prevedibilmente rilevanti per assicurare la **corretta applicazione delle disposizioni convenzionali e di quelle interne** relative ad ogni imposta applicata in ciascuno degli ordinamenti coinvolti.

Lo *standard* di "prevedibile rilevanza" impedisce agli Stati contraenti di intraprendere le c.d. "spedizioni di pesca" vale a dire di avanzare **richieste di informazioni** (soprattutto bancarie) **generiche** e non specifiche ovvero non adeguatamente circostanziate alla luce dei criteri fissati dall'Ocse, riguardanti la posizione di un singolo contribuente o di interi gruppi o categorie di contribuenti, nei confronti dei quali si nutrono fondati sospetti o sono già stati acquisiti indizi

di colpevolezza¹.

Il Commentario all'art. 26 del Modello Ocse (paragrafo 9) chiarisce che le informazioni possono essere scambiate in tre modi differenti:

1. **su richiesta**: l'istanza riguarda casi determinati ed ivi individuati nel dettaglio;
2. **automaticamente**: le informazioni riguardanti una o più categorie di reddito aventi origine in uno degli Stati contraenti e percepiti nell'altro Stato contraente sono trasmesse sistematicamente all'altro Stato²;
3. **spontaneamente**: uno Stato acquisisce, nel corso di alcuni controlli, informazioni che ritiene di interesse per l'altro Stato, al quale vengono quindi trasmesse senza alcuna specifica richiesta.

L'art. 26 del Modello Ocse non limita le possibilità di scambiare informazioni alle suindicate tre

¹ Le informazioni possono essere fornite soltanto se l'imposizione prevista dalla normativa interna interessata non sia contraria alle disposizioni convenzionali e in quanto siano verosimilmente pertinenti per prevenire l'elusione e l'evasione fiscale. Prima di presentare una richiesta di informazioni, lo Stato richiedente dovrebbe utilizzare tutte le normali fonti di informazione disponibili secondo la procedura fiscale interna.

Le modalità dello scambio di informazioni possono essere stabilite dalle autorità competenti degli Stati contraenti. Gli Stati contraenti potrebbero ricorrere all'utilizzo di strumenti elettronici ovvero ad altre tecnologie di comunicazione e informatiche, inclusi appropriati sistemi di sicurezza, al fine di migliorare la tempestività e la qualità dello scambio di informazioni stesso. Cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, 2008.

² Cfr. P. Valente, *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in "il fisco" n. 20/2010, fascicolo n. 1, pag. 3160.

forme; gli Stati contraenti possono utilizzare altre tecniche per ottenere informazioni le quali siano rilevanti per entrambi gli Stati contraenti, come le verifiche simultanee, le verifiche fiscali all'estero e gli scambi di informazioni relative ad un settore industriale. Tali tecniche possono essere riassunte come segue:

- una verifica simultanea è un accordo tra due o più parti per esaminare simultaneamente, ognuno nel proprio territorio, la situazione fiscale di uno o più contribuenti nel quale hanno un interesse comune o correlato, con l'intento di scambiare le informazioni così ottenute³;
- una verifica fiscale all'estero permette di ottenere informazioni attraverso la presenza di rappresentanti dell'autorità competente dello Stato contraente che le richieda. Nei limiti previsti dalle leggi interne, uno Stato contraente deve permettere ai rappresentanti autorizzati dell'altro Stato contraente l'ingresso nel primo Stato contraente per l'audizione di persone ovvero l'esame dei libri e dei registri di un ente – ovvero di presenziare a tali audizioni o esami condotti dalle autorità fiscali del primo Stato contraente – nel rispetto delle procedure reciprocamente concordate dalle autorità competenti. Una richiesta di tale genere potrebbe sorgere, per esempio, quando il contribuente di uno Stato contraente abbia facoltà di conservare dei registri nell'altro Stato contraente⁴;
- uno scambio di informazioni nell'ambito di un settore industriale è lo scambio di informazioni riguardanti, in particolar modo, un intero settore economico (ad esempio, l'industria petrolifera e farmaceutica, il settore bancario, eccetera) e non dei contribuenti in particolare⁵.

Il presente lavoro ha lo scopo di illustrare le modalità di funzionamento dello **scambio di informazioni su richiesta** alla luce dei principi fissati dall'**Ocse**.

³ Raccomandazione del Consiglio Ocse C(92)81, datata 23 luglio 1992, concernente un Modello di accordo Ocse per lo svolgimento di verifiche simultanee.

⁴ Le leggi e le prassi interne differiscono in merito all'ampiezza dei diritti riconosciuti ai pubblici funzionari stranieri. Per esempio, vi sono Stati dove al funzionario dell'Amministrazione finanziaria estera sarà preclusa ogni attiva partecipazione in un'indagine ovvero esame nel territorio di un Paese; vi sono anche Stati dove tale partecipazione è possibile solo con il consenso del contribuente.

⁵ Per un approfondimento sullo scambio di informazioni di cui all'art. 26 del Modello Ocse, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, op. cit.

2. Lo scambio di informazioni su richiesta secondo l'Ocse

2.1. Generalità

Secondo la definizione fornita dall'Ocse, lo scambio di informazioni su richiesta – previsto dall'art. 26 del Modello Ocse e dall'art. 5 del Modello di *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA)⁶ dell'Ocse – si ha allorché uno Stato

⁶ Il *Tax information exchange agreement* (Tiea) è un accordo il cui obiettivo è quello di agevolare lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati contraenti, prescrivendo il diritto ed obbligo reciproco di, rispettivamente, richiedere e trasmettere le informazioni rilevanti. Esso è normalmente concluso tra Paesi i quali, per effetto del ridotto interscambio commerciale, non ritengono di addivenire alla sottoscrizione di una convenzione contro le doppie imposizioni. L'art. 5 del Modello di Tiea, approvato dall'Ocse nel 2002, prevede:

"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:*

contraente richiede all'altro (c.d. “**Stato richiedente**”) **informazioni fiscali specifiche** relative ad un dato contribuente, purché prevedibilmente rilevanti per l'applicazione della **legge interna** dello Stato richiedente⁷.

(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.

Per approfondimenti sul Modello di Tiew dell'Ocse e sugli accordi specifici in materia di scambio di informazioni sottoscritti dai Paesi considerati dall'Ocse, cfr. P. Valente, *I Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). Disposizioni OCSE su scambio di informazioni con paradisi fiscali*, in “il fisco” n. 35/2009, fascicolo n. 1, pagg. 5781 e seguenti; P. Valente, *I Tax Information Exchange Agreements (TIEAs) stipulati da San Marino*, in “il fisco” n. 5/2010, fascicolo n. 1, pagg. 685 e seguenti; P. Valente, *Il network convenzionale di San Marino*, in “Commercio internazionale” n. 5/2010.

⁷ “Exchange of information on request describes a situation where one competent authority asks for particular information from another competent authority. Typically, the information requested relates to an examination, inquiry or investigation of a taxpayer's tax liability for specified tax years. Information exchange upon request can be divided into several stages or steps and this section provides guidance on each of these steps:

Prima di avanzare una richiesta, lo Stato richiedente è tenuto a utilizzare tutti i mezzi a disposizione sul proprio territorio per ottenere le informazioni.

La richiesta, di regola da effettuarsi per iscritto, dovrebbe essere il più possibile **dettagliata e circostanziata**. Ciò consente allo Stato richiedente di procedere alla raccolta e alla successiva trasmissione delle informazioni nel più breve tempo possibile.

2.2. La procedura

In genere, la procedura di scambio di informazioni su richiesta contempla le seguenti 5 fasi (cfr. la Tavola 1):

1. preparazione e invio della richiesta da parte dello Stato richiedente (cfr. la Tavola 2);
2. ricezione e controllo del contenuto della richiesta da parte dello Stato richiesto (cfr. la Tavola 3);
3. **raccolta delle informazioni** da parte dello Stato richiesto (cfr. la Tavola 4);
4. **risposta alla richiesta** da parte dello Stato richiesto (cfr. la Tavola 5);
5. **feedback** in merito all'uso e all'**utilità delle informazioni ricevute** da parte dello Stato richiedente (cfr. la Tavola 6).

Precisa l'Ocse che la richiesta di informazioni deve riportare, tra gli altri:

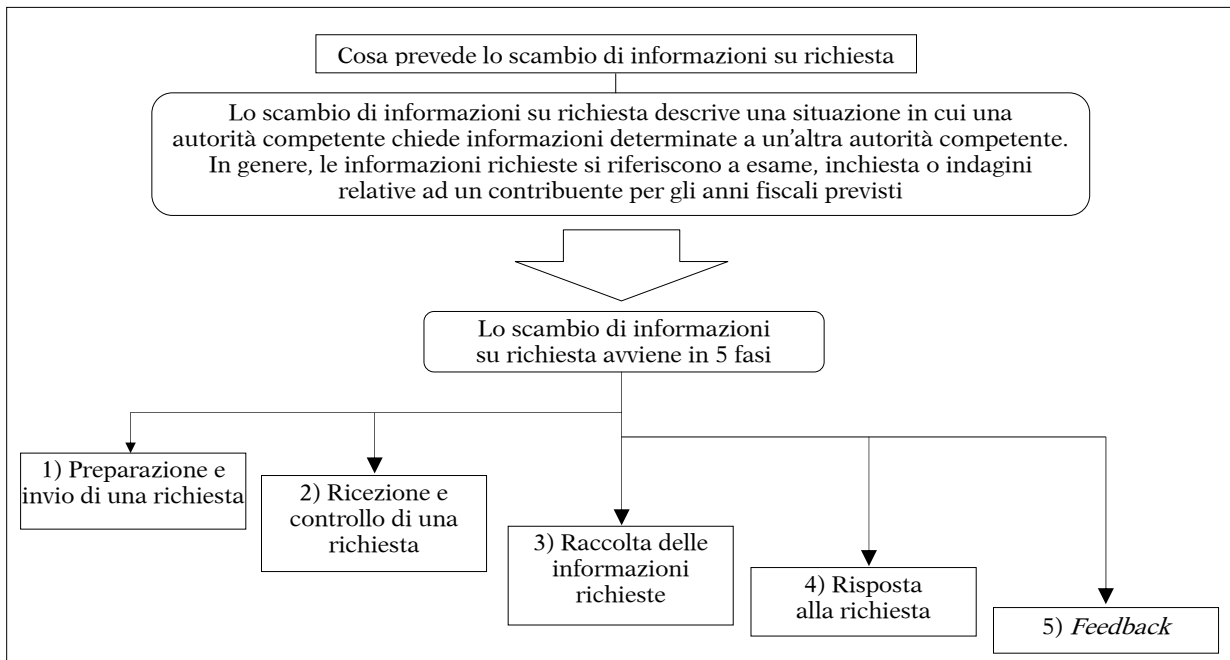
- i dati relativi al contribuente sottoposto a verifica e agli eventuali **intermediari** coinvolti nella transazione;
- i **motivi** per i quali l'informazione è richiesta;
- la natura del procedimento di verifica;
- le imposte e il periodo fiscale oggetto di verifica;
- l'informazione in concreto richiesta e la motivazione sulla sua pertinenza;
- l'**uso** a cui l'informazione, una volta ricevuta, è **destinata**;
- la disposizione convenzionale in virtù della quale l'informazione è richiesta⁸.

- Step 1: Preparing and sending a request
- Step 2: Receiving and checking a request
- Step 3: Gathering the requested information
- Step 4: Replying to the request
- Step 5: Providing feedback⁸.

(Ocse, *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes - Module 1 on exchange of information on request*, 2006).

⁸ Ocse, *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes - Module 1*, op. cit.

Tavola 1 - Scambio di informazioni su richiesta. Generalità



Ai fini della **legittimità della richiesta**, inoltre, la stessa deve contenere le seguenti dichiarazioni:

- l'autorità richiedente ha utilizzato tutti i poteri a sua disposizione necessari alla raccolta delle informazioni, ad eccezione di quelli che avrebbero comportato delle difficoltà sproporzionate;
- la richiesta è effettuata in conformità con la legislazione e la prassi amministrativa dello Stato richiedente, nonché in conformità con la disposizione convenzionale in virtù della quale è avanzata;
- l'autorità richiedente avrebbe ottenuto l'informazione richiesta se questa fosse stata disponibile sul suo proprio territorio.

L'autorità competente ricevente, a sua volta, è tenuta a verificare la **legittimità** e la **completezza della richiesta** ed in particolare se:

- soddisfa le condizioni della disposizione convenzionale in virtù della quale è effettuata;
- include tutti i dati rilevanti e necessari affinché possa essere evasa efficacemente;
- l'informazione in concreto richiesta può essere legittimamente trasmessa;
- il contribuente è adeguatamente identificato;

- la richiesta è chiara⁹.

Se la richiesta è giudicata legittima e completa, l'autorità ricevente, previa conferma della ricezione, procede con la **raccolta** e successiva **trasmissione dell'informazione**.

Si riportano di seguito *fac-simile* per una richiesta specifica di informazioni e *fac-simile* di risposta a una richiesta specifica di informazioni¹⁰.

⁹ Precisa l'Ocse che l'autorità competente richiedente è tenuta a confermare che:

- *it [i.e., la richiesta di informazioni] fulfils the conditions set forth in the applicable exchange of information provision;*
- *it has been signed by the competent authority and includes all the necessary information to process the request;*
- *the information requested is of a nature which can be provided having regard to the legal instrument on which it is based and the relevant laws of the requested party;*
- *sufficient information is provided to identify the taxpayer; and sufficient information is given to understand the request'.*

(Ocse, *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes - Module 1, op. cit.*)

¹⁰ Ocse, *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes - Module 1, op. cit.*

*Esempio di richiesta di informazioni***FROM**

Mr Competent Authority of Country X
Director of Taxes
1234 Tax Boulevard
Capital city 21001 Country X
phone/fax

TO

Mr Competent Authority of Country Y
Director of Taxes 567 Free Street
Freedom City 34002 Country Y

Reference CA/10 01 04 U

10 January, 2004

Taxpayer under investigation: PC Company
TIN: 89 67 89 02
56 A Street
Blueville 10001
Country X

Tax years under investigation:

01/10/00 - 30/09/01
01/10/01 - 30/09/02
01/10/02 - 30/09/03

Years for which information is requested: same years

Dear Mr. Competent Authority of Country Y

Re: request for information under Article 26 of the tax Convention between Country X and Country Y

This request is presented according to Article 26 of the tax convention between our two countries. Our request concerns PC Company above mentioned. The local tax office of Blueville is presently examining its income tax returns for the tax periods referred to above.

PC company is in the business of importing high tech equipment in the computer industry and selling this equipment to its domestic subsidiaries. During the tax examination it was discovered that funds have been deposited into a bank account (number: 001 678 543) at the State Bank, 1 Bank Street Freedom City 34001 Country Y. We believe the account is in the name of Mr John Smith TIN 57 06 2345 born 15 06 57 address 1 Blue Street, Blueville 10003 who owns 65% of the shares of PC Company and is the executive manager. We believe that the funds deposited into this account are taxable in Country X and have not been reported.

We therefore request the following information for the period under investigation:

Bank records including bank statements, concerning account n. 001 678 543 identified as being used directly or indirectly by PC Company or by Mr John Smith.

If you need more information please contact Mr Green phone: 1234567 fax 12344568. Would you acknowledge receipt of this request and indicate when the information is likely to be provided.

This request is presented according to Article 26 of our tax treaty and the information provided will be used only as provided for in such Article.

Sincerely,

Mr Competent Authority of Country X

*Esempio di risposta a una richiesta di informazioni***FROM**

Mr. Competent Authority of Country Y
 Director of ...
 567 Free Street
 Freedom City 34002 Country Y
 Phone: Country X
 Fax:

TO

Mr. Competent Authority of Country X
 Director of Taxes
 1234 Tax Boulevard
 Capital City 21001

Person to contact: Mr. Freed 6 June 2004

Dear Mr. Competent Authority,

Re: your request for information under Article 26 of the Tax Convention between Country X and Country Y

Your reference CA/1001 94 U
 Taxpayer PC Company
 TIN 89 67 89 02
 56 A street
 Blueville 10001

Tax Years for which information is requested:

01/10/00-30/09/01
 01/10/01-30/09/02
 01/10/02-30/09/03

On 10 January 2004, you presented a request for information under Article 26 of the Tax Convention between our two countries concerning bank accounts identified as being used directly or indirectly by PC Company or by Mr. John Smith the executive manager of PC Company.

Please find enclosed the bank records of the account number n. 001 678 543). Our central file of bank accounts allowed us to identify another account opened on 5.08.92 by Mr. John Smith, City Bank n. 001 725 613, at the Branch located at 56 City Street in Freedom City.

This information is provided under Article 26 above-mentioned and its use is covered accordingly. Please provide information on the usefulness of the information supplied.

Yours sincerely,
 Mr. Competent Authority of Country Y

Enclosures:

Bank Account State Bank n° 001 678 543
 Copies of 36 bank statements
 Bank Account City Bank n° 001 725 613
 Copies of 17 bank statements

2.3. Casistica

Si riportano di seguito alcuni esempi di scambio di informazioni su richiesta relativi a interessi su finanziamento, fatturazione di servizi e ope-

razioni di *import/export*¹¹.

¹¹ Ocse, *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes - Module 1, op. cit.*

Interessi

Il contribuente C, residente nello Stato A, corrisponde interessi su finanziamento alla società D, residente nello Stato B. C sostiene di non essere il *beneficial owner* di D. Le autorità fiscali dello Stato A ritengono che C sia il *beneficial owner* di D e che il finanziamento sia volto, nella sostanza, a rimpatriare reddito non dichiarato e percepito nello Stato A. Le autorità fiscali dello Stato A possono richiedere:

- i bilanci di D, relativi agli anni oggetto di verifica;
- la documentazione contrattuale e bancaria a dimostrazione della corresponsione degli interessi a D;
- informazioni relative all'identità degli *shareholders/beneficial owners* di D;
- statuto/atto costitutivo di D.

Fatturazione di servizi

Il contribuente A richiede all'Amministrazione fiscale del proprio Stato di residenza una deduzione per servizi fatturati da C, residente nello Stato B. I servizi, in realtà, sono stati prestati dal contribuente residente T.

Dalla dichiarazione di T risulta che l'ammontare fatturato a C per i servizi resi è significativamente inferiore all'ammontare fatturato da C ad A. Le autorità fiscali ritengono che C agisca quale *re-invoicing agent* in quanto lo stile di vita di T è di gran lunga superiore al reddito dichiarato. In sostanza, la differenza tra l'ammontare dichiarato da T e l'ammontare fatturato da C è versata su un conto corrente di T presso un istituto bancario nello Stato estero B. Le autorità fiscali dello Stato di residenza di T possono richiedere:

- nominativo ed indirizzo dei dipendenti di C, al fine di individuare esatta natura e ruolo di C nell'operazione;
- copia delle fatture emesse da T nei confronti di C;
- le schede contabili di C relative agli anni oggetto di verifica.

Operazioni di import/export

Il contribuente T acquista componenti elettronici da C, residente nello Stato B. Le autorità fiscali rilevano che il prezzo corrisposto da T di gran lunga eccede i *comparable prices* del settore di riferimento. Esse sospettano che l'ammontare fatturato sia sensibilmente più elevato di quello che C corrisponde al produttore dei componenti. C, quindi, agirebbe quale agente ed i suoi ricavi sarebbero in realtà corrisposti a un terzo correlato a T. Le autorità fiscali dello Stato di residenza di T possono richiedere informazioni:

- in merito all'*import/export* diretto, ovvero tramite C, nonché sull'attività svolta presso gli stabilimenti di C;
- sul numero dei dipendenti di C e sulle persone che agiscono per suo conto.

2.4. Limiti

I limiti allo scambio di informazioni su richiesta sono previsti dai paragrafi 2 e 3 dell'art. 26 del Modello Ocse.

Il paragrafo 2 sancisce l'**obbligo di confidenzialità** sulle informazioni scambiate le quali devono essere tenute segrete nello Stato ricevente, analogamente alle informazioni ottenute in base alla normativa interna di tale Stato. Le informazioni ricevute potranno essere comunicate soltanto alle persone e alle autorità incaricate dell'accertamento o della riscossione, delle procedure o dei procedimenti, o delle decisioni dei ricorsi relative alle imposte per le quali lo scambio di informazioni è effettuato.

Il paragrafo 3 include alcune limitazioni alla re-

gola generale dello scambio di informazioni (sancita dal paragrafo 1 dell'art. 26), in favore dello Stato al quale la richiesta è stata inoltrata.

In primo luogo, si precisa che lo Stato contraente, nel fornire informazioni all'altro Stato contraente, non è tenuto a derogare alla propria legislazione o prassi amministrativa (lettera a). Inoltre, lo Stato al quale è stata fatta la richiesta non è tenuto a fornire le informazioni che non sarebbero ottenibili sulla base della legislazione o nel quadro della normale prassi amministrativa dell'altro Stato contraente (lettera b).

La lettera c del paragrafo 3 contiene una riserva riguardante la divulgazione di alcune informazioni riservate.

Un primo caso concerne il c.d. "**segreto commerciale**". Per "segreto commerciale" s'intendo-

no generalmente quei fatti e circostanze che sono di considerevole importanza economica, che possono essere sfruttati nella pratica ed il cui utilizzo non autorizzato potrebbe condurre a danni gravi (ad esempio, potrebbe condurre a serie difficoltà finanziarie) per l'ente giuridico che svolge attività di impresa¹².

Un secondo caso è quello del c.d. “**segreto professionale**”.

Uno Stato che ha ricevuto la richiesta può rifiutarsi di divulgare informazioni riguardanti comunicazioni riservate tra avvocati o altri rappresentanti legali nell'esercizio della loro funzione così come di loro clienti nella misura in cui le comunicazioni sono protette contro la divulgazione dalle leggi interne¹³.

Il paragrafo 3 contempla una limitazione con riferimento ad informazioni che concernono gli interessi fondamentali dello stesso Stato. Gli Stati contraenti non sono obbligati a fornire informazioni la cui divulgazione sarebbe contraria all'ordine pubblico¹⁴.

¹² Informazioni finanziarie, inclusi libri e registri, non costituiscono per loro natura segreti concernenti gli scambi commerciali. In alcuni casi limitati, comunque, la divulgazione di informazioni finanziarie potrebbe portare a rivelare la sussistenza di uno scambio commerciale. Per esempio, una richiesta di informazioni su certe registrazioni di acquisti potrebbe sollevare qualche criticità se la divulgazione di tali informazioni svelasse il metodo brevettato utilizzato per il confezionamento di un prodotto. La protezione di tali informazioni potrebbe essere estesa ad informazioni in possesso di soggetti terzi.

¹³ 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 e altri rappresentanti legali autorizzati e non in una differente funzione, come rappresentanti di azionisti, fiduciari, istitutori di *trust*, amministratori di società ovvero in base ad una procura a rappresentare una società. La rivendicazione secondo cui le informazioni sono protette quali comunicazioni riservate effettuate da parte di un avvocato, un consulente ovvero un altro rappresentante legale autorizzato nei confronti di un suo cliente dovrebbe essere valutata da ciascuno Stato contraente.

¹⁴ Secondo il Commentario all'art. 26 del Modello Ocse (paragrafo 19.5), tale limitazione dovrebbe essere rilevante soltanto in casi estremi. Ad esempio, un caso di tal genere potrebbe verificarsi se un'indagine tributaria nello Stato richiedente fosse motivata da una persecuzione politica, razziale o religiosa. La limitazione potrebbe inoltre essere invocata qualora le informazioni costituissero segreto di Stato (ad esempio, informazioni sensibili custodite dai servizi segreti la cui divulgazione sarebbe contraria agli interessi fondamentali dello Stato che ha ricevuto la richiesta). Di conseguenza, le problematiche di ordine pubblico difficilmente sorgono nel contesto dello scambio di informazioni tra le controparti convenzionali.

Ai sensi del paragrafo 4 dell'art. 26, gli Stati contraenti devono utilizzare i “**poteri per la raccolta di informazioni**”, anche se ciò fosse richiesto soltanto per fornire informazioni all'altro Stato contraente. Il termine “poteri per la raccolta di informazioni” implica quelle procedure di legge o amministrative o giudiziarie che permettono allo Stato contraente di ottenere e fornire le informazioni richieste. L'obbligo contemplato nel paragrafo 4 è soggetto ai limiti del paragrafo 3 ma tali limiti non devono essere interpretati in modo da costituire il presupposto per negare la fornitura di informazioni quando le leggi o la prassi di uno Stato prevedono il requisito dell'interesse fiscale nazionale¹⁵.

Perciò, mentre uno Stato che ha ricevuto la richiesta non può invocare il paragrafo 4 e affermare che in virtù della propria legge o prassi interna fornisce solo informazioni che rivestano un interesse per i propri scopi fiscali, potrebbe invece rifiutarsi di fornire le informazioni nella misura in cui ciò svelasse un “segreto commerciale”.

Il paragrafo 5 dell'art. 26 impedisce che uno Stato contraente si rifiuti di fornire informazioni all'altro Stato contraente soltanto perché le informazioni sono custodite da una banca o da altra istituzione finanziaria¹⁶.

¹⁵ Secondo l'Ocse (*Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes. Module on general, op. cit.*), “(t)he concept of ‘domestic tax interest’ describes a situation where a contracting party can only provide information to another contracting party if it has an interest in the requested information for its own tax purposes. A refusal to provide information can not be based on a domestic tax interest requirement and a contracting party must use its information gathering measures even though invoked solely to obtain and provide information to the other contracting party. As stated in the 2003 Progress Report, there is no longer any OECD country that requires a domestic tax interest”.

¹⁶ Per effetto della negoziazione e conclusione, da parte di molti Paesi:

- di convenzioni contro le doppie imposizioni che recepiscono l'art. 26 del Modello Ocse, nella versione del 2005;
- di Tieas sulla base del Modello di Tiea dell'Ocse del 2002;

il segreto bancario, previsto e tutelato dagli ordinamenti di molti dei Paesi notoriamente considerati paradisi fiscali, non rappresenta più un limite allo scambio di informazioni in materia fiscale. La fine dell'era del segreto bancario (“*the end of the era of banking secrecy as a shield for tax evaders*”, secondo un'espressione dell'Ocse) è stata confermata anche nel corso del *meeting* del *Global Forum on Transparency and Exchange of Information*, che si è tenuto in Messico l'1 e 2 settembre 2009. Nella medesima occasione, il Segretario generale dell'Ocse, Angel Gurría, ha affermato che “*what we are witnessing is nothing short of a revolution. By addressing the challenges posed by the*

Il paragrafo 5 prevede anche che uno Stato contraente non può rifiutarsi di fornire informazioni soltanto perché le informazioni sono custodite da persone che agiscono in qualità di agenti ovvero fiduciari¹⁷. Infine, afferma che uno Stato contraente non deve rifiutare lo scambio di informazioni soltanto perché queste si riferiscono alla titolarità di diritti proprietari su un ente, incluse le società di capitali e le società di persone, le fondazioni ovvero enti simili. Le richieste di informazioni non possono essere respinte soltanto perché le leggi e la prassi interne trattano le informazioni sulla proprietà alla stessa stregua delle informazioni relative a uno scambio commerciale ovvero su altra transazione riservata¹⁸.

dark side of the tax world, the campaign for global tax transparency is in full flow".

¹⁷ Un soggetto è considerato agire nella funzione di fiduciario quando gli affari che intraprende e il patrimonio che gestisce non sono di sua proprietà ovvero quando la gestione non è per il proprio beneficio, ma per il beneficio di un altro soggetto, nei confronti del quale il fiduciario si pone in una relazione che si basa sulla fiducia da una parte e buona fede dall'altra (come nel caso del *trustee*). Il termine "agenzia" è molto ampio ed include tutte le forme di servizi per società (ad esempio, agenti per la costituzione di società, società fiduciarie, agenti registrati, avvocati).

¹⁸ Precisa l'Ocse (*Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes – Module on general, op. cit.*) che "(a) request for information cannot be declined solely because the information is held by nominees or persons acting in an agency or fiduciary capacity or because the information relates to an ownership interest. For instance, an information request could not be declined merely because domestic law or practices may treat ownership information as a trade or business secret". A tal proposito, l'Ocse illustra le seguenti due situazioni:

Example 1: During a tax investigation, A, a resident of Country Y, claims that payments he made to B, a resident of Country Z, were in relation to services provided by another individual, C, whose identity and place of residence is unknown to A. The competent authority of Country Y believes C may be resident in Country Y and asked the competent authority of Country Z to obtain information concerning the identity of C from B, notwithstanding that B appears to have been acting in an agency/fiduciary capacity.

Example 2: An investigation by the tax authorities in Country Y, in relation to Company A, revealed payment of royalties to Company B which is resident in Country Z. Believing that the payments may be for the ultimate benefit of individual C, a resident of Country Y, the competent authority of Country Y approaches the competent authority of Country Z to obtain information about the company and the payment it received. Company B claims that the individual who controls the company was an ex-employee of Company A and if his identity is revealed this could lead to the commencement of a civil action against that individual. Notwithstanding the protestations of the company, the competent authority could not decline the request for details of the ownership of Company B'.

Il paragrafo 5 non preclude a uno Stato contraente di invocare il paragrafo 3 per rifiutarsi di fornire informazioni custodite da una banca, un istituto finanziario, una persona che agisca nella funzione d'agente o di fiduciario ovvero informazioni relative alla titolarità di diritti proprietari. In ogni modo, tale rifiuto deve essere basato su ragioni non relative alla natura dell'ente quale banca, istituzione finanziaria, agente, fiduciario o delegato, o sul fatto che le informazioni riguardano la titolarità di diritti proprietari¹⁹.

Analoghi limiti allo scambio di informazioni su richiesta sono contemplati dall'art. 7 del Modello di Tia dell'Ocse²⁰.

¹⁹ Secondo quanto previsto dal Commentario all'art. 26 del Modello Ocse (paragrafo 19.14) un rappresentante legale potrebbe agire, per un cliente, nella funzione di agente, ma per ogni informazione considerata quale comunicazione riservata tra avvocati, consulenti o altri rappresentanti legali autorizzati e i propri clienti, il paragrafo 3 dell'art. 26 continua a fornire una possibile base per rifiutare lo scambio di informazioni.

²⁰ L'art. 7 in particolare prevede:

"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".

Tavola 2 - Scambio di informazioni su richiesta: fase 1

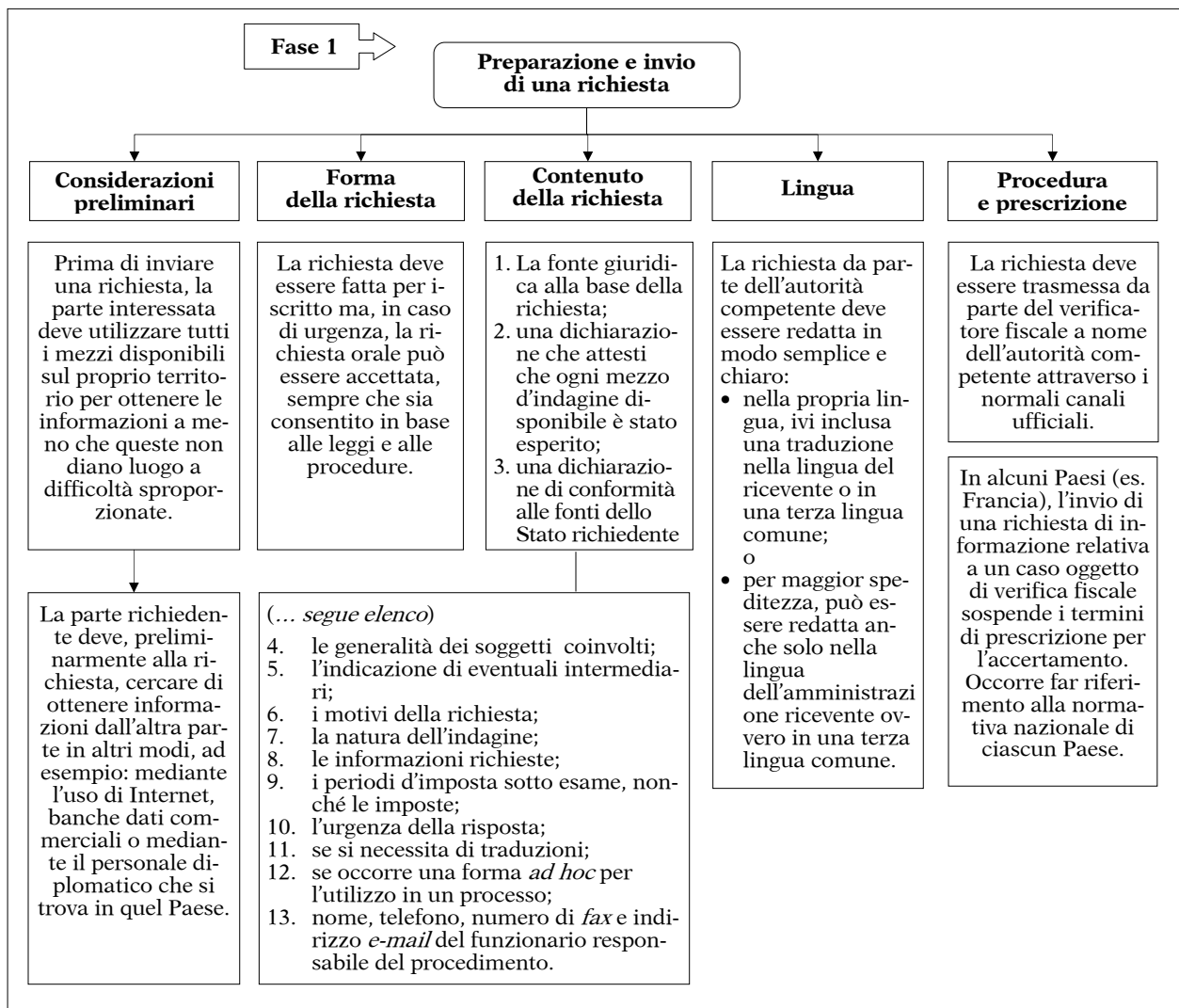


Tavola 3 - Scambio di informazioni su richiesta: fase 2

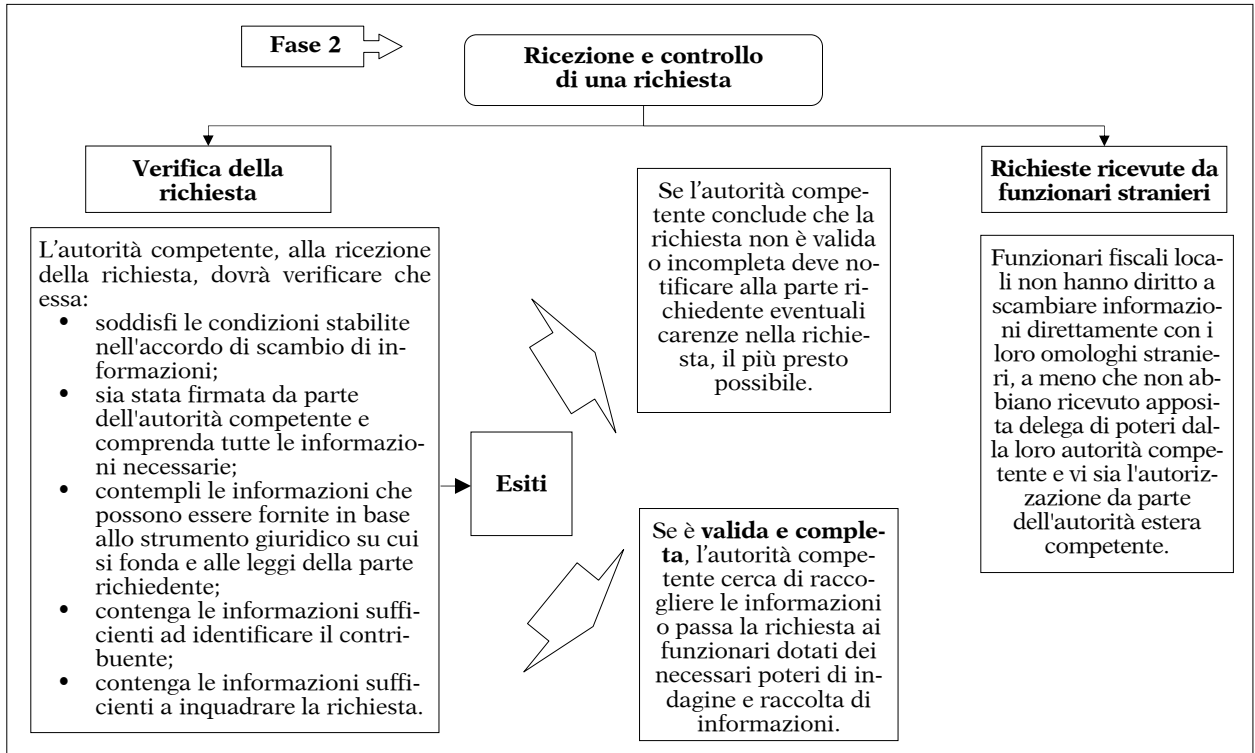


Tavola 4 - Scambio di informazioni su richiesta: fase 3

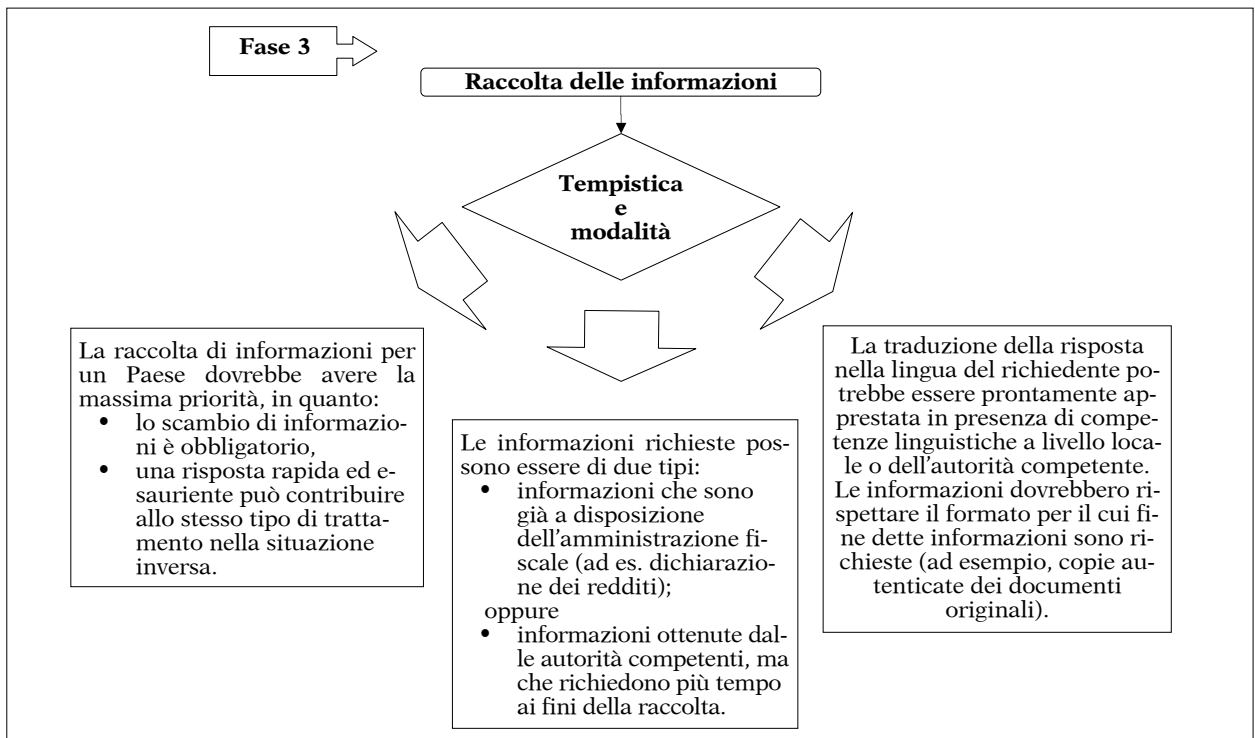


Tavola 5 - Scambio di informazioni su richiesta: fase 4

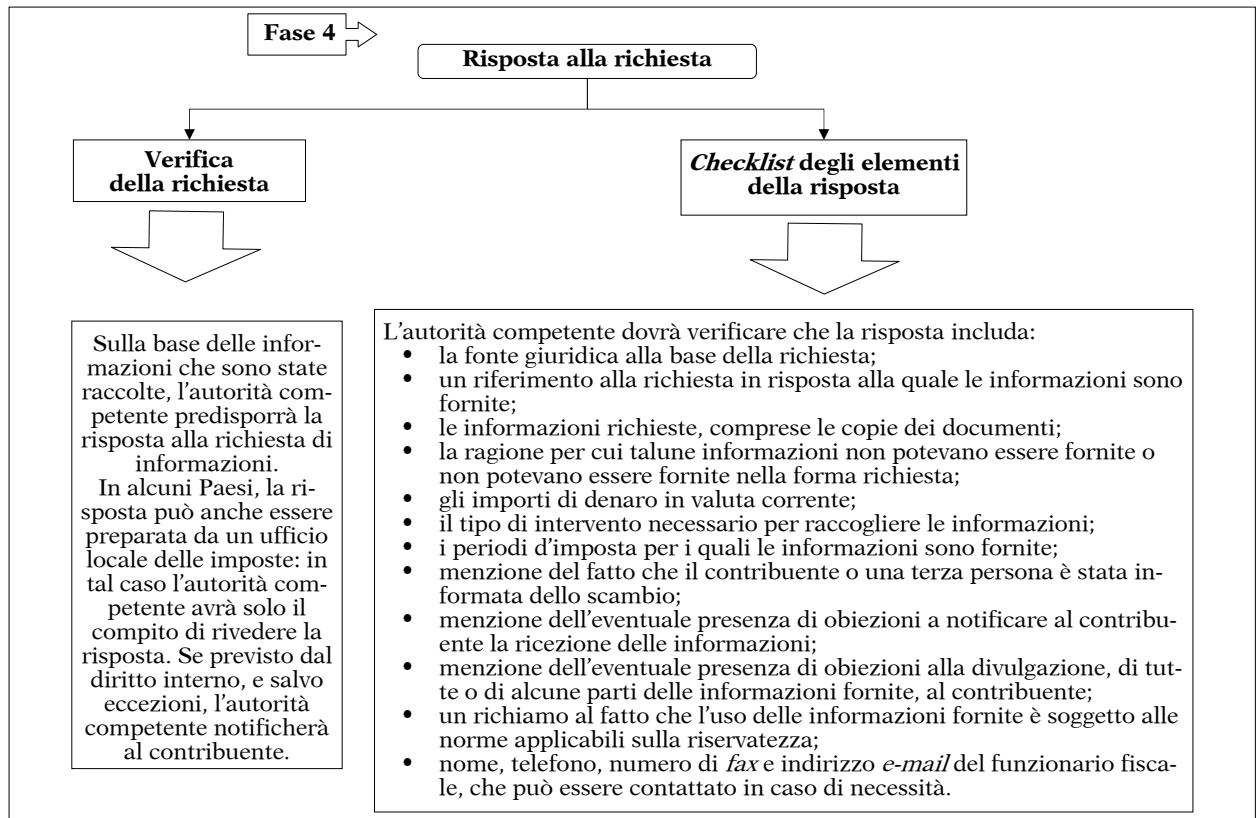


Tavola 6 - Scambio di informazioni su richiesta: fase 5

