

# Modello di convenzione Ocse 2005: le novità in materia di scambio di informazioni

di **Piorgiorgio Valente e Caterina Alagna**  
Valente Associati - Studio legale Tributario Geb Partners

Tra le novità più interessanti in materia di scambio di informazioni presenti nella versione 2005 del modello di convenzione Ocse contro le doppie imposizioni vi sono, *inter alia*, l'obbligo degli Stati contraenti di **fornire le informazioni richieste**, anche se non rilevanti ai fini del diritto interno, e l'**esclusione del segreto bancario** quale forma di opposizione alla trasmissione di informazioni oggetto di richiesta.

L'art. 26 del modello Ocse disciplina lo scambio di informazioni fra le amministrazioni finanziarie degli Stati contraenti ai fini:

- dell'applicazione della legislazione interna in materia di imposte di qualunque tipo, non limitate a quelle «coperte» dalla convenzione;
- dell'attuazione di specifiche disposizioni della convenzione;
- della prevenzione dell'evasione fiscale.

L'intervento di revisione effettuato dall'Ocse mira a rendere più efficace l'applicazione della disposizione in esame, sviluppando quell'integrazione tra le amministrazioni finanziarie dei paesi contraenti indispensabile al raggiungimento degli obiettivi di **salvaguardia del gettito erariale**.

Le modifiche intervenute in materia di scambio di informazioni consistono nell'inserimento di 2 nuovi paragrafi all'interno del testo dell'art. 26 del modello di convenzione.

Il paragrafo 4 - di nuovo inserimento - prevede che «(s)e è richiesta un'informazione da parte di uno Stato contraente in applicazione della presente disposizione,

l'altro Stato contraente userà le misure di raccolta di informazioni previste dal suo ordinamento per ottenere l'informazione richiesta, anche se l'altro Stato non necessita di detta informazione ai fini fiscali. L'obbligo previsto nel periodo precedente è soggetto alle limitazioni del par. 3, ma in nessun caso tali limitazioni possono essere interpretate nel senso di consentire ad uno Stato contraente di rifiutarsi di fornire informazioni unicamente perché esse non assumono per lo stesso alcun interesse».

In altre parole, lo Stato destinatario di una richiesta di informazioni è tenuto a fornirla anche nel caso in cui la stessa non rilevi ai propri fini fiscali.

Il paragrafo 5 - anch'esso di nuova formulazione - dispone che «(i)n nessun caso le disposizioni del par. 3 possono essere interpretate nel senso di consentire ad uno Stato contraente di rifiutarsi di fornire un'informazione unicamente perché l'informazione è tenuta da una banca, da altri istituti finanziari, da un soggetto designato o agente o fiduciario o da soggetti correlati ai precedenti».

In base a tale paragrafo, lo Stato contraente non può rifiutarsi di fornire informazioni per il solo fatto che essa è nella disponibilità di una banca o di un altro istituto finanziario.

Di conseguenza, le modifiche effettuate al Commentario all'art. 26 tendono a garantire uno **scambio il più ampio possibile di informazioni tra gli Stati**. Esse prendono in considerazione i progressi effettuati, nella materia, da parte della Comunità internazionale, poi culminati, a livello

Ocse, nell'adozione del Modello di Accordo sullo scambio di informazioni (1) in campo fiscale.

## Ambito applicativo

Il Commentario chiarisce come l'ambito applicativo dell'art. 26 non sia limitato dall'art. 1 del modello Ocse (2); conseguentemente, i flussi di informazioni potenzialmente scambiabili tra gli Stati contraenti possono riguardare anche i soggetti non residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti.

Secondo quanto chiarito dal paragrafo 5 del modello di convenzione, le amministrazioni finanziarie degli Stati contraenti scambieranno le informazioni necessarie per garantire la corretta applicazione delle disposizioni della convenzione o delle legislazioni interne degli Stati contraenti.

Precisazione di rilievo è quella fatta dal Commentario in ordine alle imposte oggetto di scambio di informazioni. Si tratta di imposte di qualsiasi genere o denominazione prelevate all'interno degli Stati contraenti.

La nuova versione del Commentario interviene a modificare il paragrafo 5, il termine *necessary* è sostituito dall'espressione *foreseeably relevant*, la quale è diretta a garantire che lo scambio di informazioni in campo fiscale possa avvenire **nel modo più ampio possibile** (3). Conformemente, il nuovo paragrafo 5.1 (4) sancisce che le informazioni «scambiabili» non sono solamente quelle riguardanti specificamente il soggetto di imposta. Lo scambio può avere ad oggetto, infatti, anche altri **dati sensibili** riguardanti l'amministrazione fiscale, quali, ad esempio, le **tecniche di analisi dei rischi** o le **misure dirette a contrastare i fenomeni di evasione o elusione fiscale**.

Lo scambio di informazioni può essere realizzato secondo 3 diverse modalità:

- su richiesta di uno Stato contraente, con riferimento ad un caso specifico, qualora le normali fonti di informazione risultino insufficienti;
- automaticamente, quando, ad esempio, le informazioni riguardanti una o più categorie di reddito siano trasmesse sistematicamente da uno Stato contraente all'altro;
- spontaneamente, nel caso in cui uno Stato contraente abbia acquisito informazioni che ritenga possano essere utili per l'altro Stato.

Il paragrafo 9.1, a seguito dell'intervento modificativo, ribadisce che lo scambio di informazioni può avvenire **su richiesta**, può essere automatico ovvero spontaneo. Tali aspetti non escludono la possibilità per le amministrazioni finanziarie degli Stati contraenti di ricorrere ad altre forme tra le quali si indicano le **verifiche simultanee incrociate**, le **verifiche effettuate all'estero** e lo **scambio di informazioni** a livello di settore economico (e, quindi, non limitatamente ad un soggetto di imposta in particolare). Con riferimento alle verifiche effettuate all'estero, si precisa che le informazioni possono essere raccolte anche da rappresentanti delle autorità competenti dello Stato richiedente, presenti, allo scopo, nello Stato «richiesto». Al riguardo, le modifiche proposte prevedono la possibilità che uno Stato contraente autorizzi i rappresentanti dell'altro Stato ad effettuare **interviste o ad esaminare libri contabili**, nel rispetto delle procedure concordate in merito dalle autorità competenti dei rispettivi Stati.

## Modalità di trasmissione dei flussi informativi

Il paragrafo 2 dell'art. 26, così come modificato dall'intervento Ocse del 2005, prevede che i flussi di informazioni siano trattati con la stessa riservatezza dedicata alle informazioni che sono ottenute in base alla legislazione interna dello Stato ricevente.

Detti flussi informativi potranno - sulla base del disposto del novellato paragrafo 2 dell'art. 26 - essere comunicati solamente alle persone o alle autorità (compresa l'autorità giudiziaria e gli organi amministrativi) incaricate dell'ac-

### Note:

(1) Ocse, «Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters».

(2) L'art. 1 prevede che «la presente convenzione si applica alle persone che sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti».

(3) «...is intended to provide for exchange of information in tax matters to the widest possible extent».

(4) Il paragrafo 5.1 del Commentario recita: «(t)he information covered by paragraph 1 is not limited to taxpayer-specific information. The competent authorities may also exchange other sensitive information related to tax administration and compliance improvement, for example risk analysis techniques or tax avoidance or evasion schemes».

certamento, o della riscossione, dell'applicazione o citazione in giudizio o decisione di ricorso per quanto concerne le imposte oggetto della convenzione.

Le informazioni potranno essere rese pubbliche solamente nell'eventualità in cui dovessero venir usate nell'ambito di un procedimento giudiziario. Le informazioni utilizzate a tale scopo sarebbero di pubblico dominio e quindi **non più soggette a vincoli di segretezza** (5).

La precedente versione del paragrafo 10 del Commentario consentiva agli Stati contraenti di stabilire le modalità attraverso le quali sarebbe dovuto avvenire lo scambio di informazioni; la nuova versione del paragrafo in parola stabilisce che lo scambio di informazioni può avvenire mediante il ricorso agli strumenti forniti dalle tecnologie moderne, le quali prevedono, altresì, **appropriati sistemi di sicurezza e garantiscono la qualità dello scambio**. Agli Stati contraenti viene, inoltre, riconosciuta la facoltà di includere nelle convenzioni bilaterali **disposizioni a protezione dei dati personali** scambiati in virtù dell'art. 26. Allo scopo di garantire che le informazioni ricevute possano essere utilizzate al meglio dallo Stato richiedente, il nuovo paragrafo 10.2 invita gli Stati, in quanto possibile, a soddisfare eventuali richieste riguardanti requisiti formali specifici (es. copie autentiche, ecc.). Il rifiuto, purché giustificato, di fornire l'informazione nel rispetto di determinati requisiti formali, non esime, comunque, lo Stato richiesto dal fornire l'informazione in qualsiasi altra forma possibile. Le informazioni ricevute da uno Stato **non possono** essere trasferite ad altro Stato terzo, in mancanza di espressa previsione in tal senso nel trattato bilaterale tra Stato richiedente e Stato richiesto (nuovo paragrafo 12.2).

## Limiti dell'obbligo informativo

Il novellato paragrafo 3 dell'art. 26 prevede alcune limitazioni allo scambio di flussi informativi tra gli Stati contraenti.

Sulla base di quest'ultimo, le disposizioni dei paragrafi 1 e 2 non possono essere interpretate in modo da imporre ad uno Stato contraente l'obbligo di:

- **adottare provvedimenti amministrativi** in deroga alla propria legislazione ed alla propria prassi amministrativa o a quella dell'altro Stato contraente;
- **fornire informazioni che non potrebbero** essere otte-

nute in base alla propria legislazione o alla propria prassi amministrativa o di quella dell'altro Stato contraente;

■ **fornire informazioni che potrebbero** rivelare segreti commerciali, di affari, industriali, professionali o processi commerciali oppure informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico.

Il paragrafo 3 dell'ultima versione dell'art. 26 del modello Ocse chiarisce che lo Stato interpellato può fornire solamente **informazioni ottenibili legittimamente** in base alla propria legislazione interna o alla normale prassi amministrativa. In tema, il paragrafo 16 del Commentario chiarisce come si considerino ottenibili nel normale corso dell'amministrazione, e quindi potenzialmente oggetto di flusso informativo, le informazioni che sono in possesso delle autorità fiscali e che possono essere ottenute nell'ordinaria attività di accertamento (6).

I paragrafi del Commentario da 19 (7) a 19.5 contemplano i casi in cui lo scambio di informazioni può essere **legittimamente rifiutato** dallo Stato richiesto.

Una prima ipotesi riguarda il **segreto commerciale** (*trade or business secret*), rappresentato da quei fatti e circostanze di considerevole importanza economica, il cui uso non autorizzato può risultare gravemente dannoso. Può

### Note:

(5) Si veda sull'argomento il paragrafo 15 del Commentario all'art. 26.

(6) Il paragrafo 16 del Commentario recita: «(i) *information is deemed to be obtainable in the normal course of administration if it is in the possession of the tax authorities or can be obtained by them in the normal procedure of tax determination, which may include special investigations or special examination of the business accounts kept by the taxpayer or other persons, provided that the tax authorities would make similar investigations or examinations for their own purposes*».

(7) Il paragrafo 19 del Commentario recita: «(i) *n addition to the limitations referred to above, subparagraph c) of paragraph 3 contains a reservation concerning the disclosure of certain secret information. Secrets mentioned in this subparagraph should not be taken in too wide a sense. Before invoking this provision, a Contracting State should carefully weigh if the interests of the taxpayer really justify its application. Otherwise it is clear that too wide an interpretation would in many cases render ineffective the exchange of information provided for in the Convention. The observations made in paragraph 17 above apply here as well. The requested State in protecting the interests of its taxpayers is given a certain discretion to refuse the requested information, but if it does supply the information deliberately the taxpayer cannot allege an infraction of the rules of secrecy*».

essere legittimamente rifiutata l'informazione coperta dal cd. *attorney-client privilege* (19.3 (8)), nei limiti in cui le comunicazioni confidenziali tra *attorneys* siano ritenute e protette come tali dal diritto interno.

Il rifiuto allo scambio di informazioni è legittimo, inoltre, quando è motivato dall'esigenza di tutelare un «interesse vitale» dello Stato. A tal proposito, il nuovo paragrafo 19.5 precisa che l'obbligo di fornire l'informazione **viene meno** allorché la divulgazione **costituisce atto contrario** all'ordine pubblico (9).

In seguito all'aggiornamento del Commentario avvenuto nel corso del 2005 sono stati inseriti alcuni nuovi punti al paragrafo 19 dello stesso.

Il riferimento è ai paragrafi da 19.6 a 19.15 del Commentario. Detti chiarimenti si riferiscono al paragrafo 4 ed al paragrafo 5 dell'art. 26 del modello Ocse.

È il caso di porre l'accento sul nuovo paragrafo 19.6 (10), il quale statuisce che il flusso informativo deve essere fornito al paese richiedente anche nel caso in cui lo «Stato richiesto» non ne abbia esso stesso bisogno ai fini fiscali.

Un cenno merita inoltre il paragrafo 19.11 (11), il quale richiede che ciascuno Stato contraente si impegni a **garantire** che le rispettive autorità nazionali competenti (amministrazioni finanziarie) siano investite del potere di **richiedere e fornire informazioni** detenute dalle banche e da altre istituzioni finanziarie. In quanto, in base alla posizione del modello Ocse, il fatto che una determinata informazione sia detenuta da una banca, da un'agenzia o da altra istituzione finanziaria **non costituisce legittimo motivo di rifiuto allo scambio di informazioni**.

#### Note:

(8) Il paragrafo 19.3 del Commentario recita: «(a) requested State may decline to disclose information relating to confidential communications between attorneys, solicitors or other admitted legal representatives in their role as such and their clients to the extent that the communications are protected from disclosure under domestic law. However, the scope of protection afforded to such confidential communications should be narrowly defined. Such protection does not attach to documents or records delivered to an attorney, solicitor or other admitted legal representative in an attempt to protect such documents or records from disclosure required by law. Also, information on the identity of a person such as a director or beneficial owner of a company is typically not protected as a confidential communication. Whilst the scope of protection afforded to confidential communications might differ among states, it should not be overly broad so as to hamper effective ex-

change of information. Communications between attorneys, solicitors or other admitted legal representatives and their clients are only confidential if, and to the extent that, such representatives act in their capacity as attorneys, solicitors or other admitted legal representatives and not in a different capacity, such as nominee shareholders, trustees, settlors, company directors or under a power of attorney to represent a company in its business affairs. An assertion that information is protected as a confidential communication between an attorney, solicitor or other admitted legal representative and its client should be adjudicated exclusively in the Contracting State under the laws of which it arises. Thus, it is not intended that the courts of the requested State should adjudicate claims based on the laws of the requesting State».

(9) Il paragrafo 19.5 del Commentario recita: «(p)aragraph 3 also includes a limitation with regard to information which concerns the vital interests of the State itself. To this end, it is stipulated that Contracting States do not have to supply information the disclosure of which would be contrary to public policy (*ordre public*). However, this limitation should only become relevant in extreme cases. For instance, such a case could arise if a tax investigation in the requesting State were motivated by political, racial, or religious persecution. The limitation may also be invoked where the information constitutes a state secret, for instance sensitive information held by secret services the disclosure of which would be contrary to the vital interests of the requested State. Thus, issues of public policy (*ordre public*) rarely arise in the context of information exchange between treaty partners».

(10) Il paragrafo 19.6 del Commentario recita che: «(p)aragraph 4 was added in 2005 to deal explicitly with the obligation to exchange information in situations where the requested information is not needed by the requested State for domestic tax purposes. Prior to the addition of paragraph 4 this obligation was not expressly stated in the Article, but was clearly evidenced by the practices followed by Member countries which showed that, when collecting information requested by a treaty partner, Contracting States often use the special examining or investigative powers provided by their laws for purposes of levying their domestic taxes even though they do not themselves need the information for these purposes. This principle is also stated in the report «Improving Access to Bank Information for Tax Purposes».

(11) Il paragrafo 19.11 recita che: «(p)aragraph 5 stipulates that a Contracting State shall not decline to supply information to a treaty partner solely because the information is held by a bank or other financial institution. Thus, paragraph 5 overrides paragraph 3 to the extent that paragraph 3 would otherwise permit a requested Contracting State to decline to supply information on grounds of bank secrecy. The addition of this paragraph to the Article reflects the international trend in this area as reflected in the Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters<sup>1</sup> and as described in the report «Improving Access to Bank Information for Tax Purposes».<sup>2</sup> In accordance with that report, access to information held by banks or other financial institutions may be by direct means or indirectly through a judicial or administrative process. The procedure for indirect access should not be so burdensome and time-consuming as to act as an impediment to access to bank information».