

## Scambio di informazioni

### Aggiornato l'art. 26 del Modello OCSE

Il 18 luglio 2012, l'OCSE ha pubblicato il documento "Update to the Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary", il quale modifica l'art. 26 del Modello OCSE e il relativo Commentario. La modifica introduce la possibilità per gli Stati Contraenti di utilizzare le informazioni oggetto di scambio per scopi differenti da quelli indicati al paragrafo 2 dell'art. 26, al rispetto di determinate condizioni. Inoltre, l'OCSE delinea gli standard di "foreseeable relevance" e "fishing expedition", al fine di evitare che un'interpretazione restrittiva possa rappresentare un ostacolo allo scambio di informazioni.

*di Piergiorgio Valente, Caterina Alagna - Valente Associati GEB Partners*

La disciplina dello scambio di informazioni prevista dall'art. 26 del Modello OCSE

Lo scambio di informazioni in materia fiscale trova la sua principale regolamentazione, tra le fonti internazionali, nell'art. 26 del Modello OCSE.

La regola fondamentale concernente lo scambio di informazioni è inclusa nel primo periodo del paragrafo 1 secondo il quale le autorità competenti degli Stati Contraenti dovranno scambiare le informazioni prevedibilmente rilevanti per assicurare la corretta applicazione delle disposizioni della Convenzione ovvero delle legislazioni interne degli Stati Contraenti relative alle imposte di qualsiasi genere o denominazione applicate in tali Stati. Lo standard di "prevedibile rilevanza" consente la massima estensione possibile dello scambio di informazioni in materia fiscale e, nel contempo, chiarisce che gli Stati Contraenti non sono liberi di intraprendere le cd. "fishing expeditions" ovvero di richiedere informazioni che difficilmente saranno rilevanti con riferimento a profili fiscali del contribuente.

Secondo quanto previsto dal paragrafo 9 del Commentario all'art. 26 del Modello OCSE, la regola posta nel paragrafo 1 permette che le informazioni siano scambiate in tre modi differenti:

- **su richiesta**, per un caso determinato, tenuto conto che dovrebbero essere utilizzate, in primo luogo, le normali fonti di informazione disponibili secondo la procedura fiscale interna prima di presentare una richiesta di informazioni all'altro Stato;
- **automaticamente**, quando 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 Stato;
- **spontaneamente**, nel caso di uno Stato che ha acquisito, nel corso di alcuni controlli, informazioni che ritiene di interesse per l'altro Stato.

L'art. 26 del Modello OCSE non limita le possibilità di scambiare informazioni alle suindicate tre forme. Gli Stati contraenti possono utilizzare altre tecniche per ottenere informazioni, come le verifiche simultanee, le verifiche fiscali all'estero e gli scambi di informazioni relative ad un settore industriale

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 dell'OCSE) si ha allorché uno Stato Contraente richiede all'altro (cd. "Stato richiesto") informazioni fiscali specifiche relative ad un dato contribuente, purché prevedibilmente rilevanti per l'applicazione della legge interna dello Stato richiedente. Prima di avanzare una richiesta, lo Stato richiedente è tenuto ad 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 richiesto di procedere alla raccolta e alla successiva trasmissione delle informazioni nel più breve tempo possibile.

In genere, la procedura per lo scambio di informazioni su richiesta contempla le seguenti 5 fasi (per approfondimenti cfr. P.Valente, "[Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni](#)", Milano, IPSOA, 2012, p. 923 ss.):

- preparazione ed invio della richiesta da parte dello Stato richiedente;
- ricezione e controllo del contenuto della richiesta da parte dello Stato;

- raccolta delle informazioni da parte dello Stato richiesto;
- risposta alla richiesta da parte dello Stato richiesto;
- feedback in merito all'uso e all'utilità delle informazioni ricevute da parte dello Stato richiedente.

### I limiti allo scambio di informazioni

I paragrafi 2 e 3 dell'art. 26 del Modello OCSE prevedono limiti allo scambio di informazioni su richiesta.

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 regola generale dello scambio di informazioni (sancita dal paragrafo 1 dell'art. 26), in favore dello Stato al quale la richiesta è stata inoltrata. Quest'ultimo **non ha l'obbligo di fornire le informazioni** richieste nel caso in cui, al fine di soddisfare la richiesta, deve:

- adottare provvedimenti amministrativi **in deroga** alla propria legislazione e alla propria prassi amministrativa o a quella dell'altro Stato Contraente;
- 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;
- fornire informazioni che potrebbero rivelare un **segreto commerciale, industriale, professionale** o un **processo commerciale**, oppure informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico.

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 questi ultimi non devono essere interpretati in modo da costituire il presupposto per negare lo scambio di informazioni quando le leggi o la prassi di uno Stato prevedono il requisito dell'interesse fiscale nazionale.

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 finanziaria, da persona che agisce in qualità di agente o di fiduciario, ovvero perché trattasi di informazioni relative alla titolarità di diritti proprietari.

### L'aggiornamento dell'art. 26 del Modello OCSE e relativo Commentario

Il 18 luglio 2012, l'OCSE ha pubblicato il documento "Update to the Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary" (approvato dal Consiglio in data 17 luglio 2012), il quale modifica l'art. 26 del Modello OCSE e il relativo Commentario. Obiettivo delle recenti modifiche è quello di **attribuire maggiore effettività alle disposizioni convenzionali sullo scambio di informazioni**.

In particolare, la seguente disposizione viene aggiunta al paragrafo 2 dell'art. 26:

"[...] Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorizes such use".

La suddetta modifica consente, pertanto, alle autorità competenti degli Stati Contraenti di **utilizzare le informazioni ricevute anche per scopi diversi** da quelli indicati nel paragrafo 2, a condizione che tale utilizzo:

- sia consentito dalle legislazioni di entrambi gli Stati Contraenti;
- sia autorizzato dallo Stato richiesto.

Il paragrafo 12.3 del Commentario all'art. 26 già prevedeva, sebbene soltanto in via opzionale, un'analogha disposizione.

Le modifiche al Commentario all'art. 26 riguardano, in particolare, l'interpretazione dello standard di "foreseeable relevance" e dell'espressione "fishing expedition".

Con riferimento alla cd. "**fishing expedition**", il nuovo paragrafo 5.1 del Commentario all'art. 26 prevede che una richiesta non costituisce "fishing expedition" per il semplice motivo che il nome o l'indirizzo della

persona sotto indagine o verifica non sia stato indicato ovvero sia stato indicato in maniera non corretta o in un formato diverso da quello standard. Tuttavia, lo Stato richiedente deve fornire informazioni sufficienti a consentire l'identificazione del contribuente.

Con riferimento allo standard di "foreseeable relevance", il nuovo paragrafo 5.2 del Commentario all'art. 26 prevede che tale requisito può ritenersi soddisfatto sia se la richiesta di informazioni riguarda un singolo contribuente, sia se concerne un gruppo di contribuenti. Nel caso in cui la richiesta di informazioni riguardi un gruppo di contribuenti non identificati individualmente, al fine di evitare che essa sia considerata "fishing expedition", è necessario che lo Stato richiedente fornisca:

- una dettagliata descrizione di tale gruppo di contribuenti;
- una descrizione degli specifici fatti e delle circostanze che supportano la richiesta di informazioni;
- un'illustrazione della disciplina legislativa applicabile;
- le ragioni per le quali si ritiene che il gruppo di contribuenti per cui si è proceduto alla richiesta di informazioni non è compliant alla legge;
- la dimostrazione che le informazioni richieste "would assist in determining compliance by the taxpayers in the group".

Inoltre, il Commentario all'art. 26 (paragrafi 10.4 - 10.6) prevede la possibilità per gli Stati Contraenti di stabilire **limiti temporali entro i quali fornire le informazioni richieste**, al fine di migliorare gli aspetti procedurali dello scambio di informazioni.

*Copyright © - Riproduzione riservata*