



I *Tax Information Exchange Agreements* (TIEAs) stipulati da San Marino

di Piergiorgio Valente

Con la stipula di 12 accordi, San Marino ha recepito gli *standards* Ocse di cooperazione tra amministrazioni finanziarie.

La negoziazione di convenzioni con importanti Paesi Ocse prosegue a ritmo serrato nel rispetto dei principi di trasparenza e *good governance*.

1. Premessa

Il presente articolo ha ad oggetto l'analisi di alcuni degli accordi in tema di scambio di informazioni stipulati da San Marino (c.d. TIEAs)¹ delineando il percorso compiuto da questo Paese nell'adeguamento del proprio ordinamento agli *standard* internazionali di trasparenza elaborati dall'Ocse.

2. I progressi di San Marino nella sottoscrizione dei TIEAs

San Marino, fin dalla data di pubblicazione del primo *Progress Report* da parte dell'Ocse (2 aprile 2009), si è attivata per adeguare il proprio

¹ L'articolo è il secondo in materia di accordi specifici sullo scambio di informazioni pubblicato su questa Rivista. Cfr. il primo, 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.

ordinamento agli *standard* internazionali di **trasparenza e scambio di informazioni**².

² Il *Progress Report* è una lista suddivisa in 3 parti, in cui i Paesi sono classificati in funzione del loro livello di adesione ai suindicati *standard* fiscali internazionali. Appartengono alla lista degli Stati che hanno sostanzialmente implementato gli *standard* internazionali di trasparenza (lista c.d. "white") i maggiori Paesi industrializzati (tra cui l'Italia), ma anche Stati classicamente considerati "paradisi fiscali" come Guernsey, l'Isola di Man, Jersey o gli Emirati Arabi Uniti e, in ogni caso, i Paesi che hanno stipulato almeno 12 accordi specifici sullo scambio di informazioni. La lista c.d. "grey" include gli Stati che si sono impegnati politicamente ad adottare tali *standard*, ma che non vi hanno tuttavia ancora adeguatamente provveduto, non avendo concluso il numero minimo richiesto di accordi specifici in materia di scambio di informazioni (i.e., *Tax Information Exchange Agreement*: TIEA). La lista c.d. "black" include gli Stati che non hanno ancora manifestato alcun impegno in tal senso. Il *Progress Reports* del 2 aprile 2009 riportava nella lista c.d. "black" quattro Paesi: Costa Rica, Malesia, Filippine e Uruguay. Per approfondimenti sul tema, si rinvia a P. Valente, *I Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)*, op. cit., pagg. 5781 e seguenti; 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; P. Valente, *Fiscalità sovranazionale*, Milano, 2008, pagg. 616 e seguenti.

Secondo il *Progress Report* del 2 aprile 2009, San Marino risultava – al pari di molti altri Paesi³ – non avere ancora sottoscritto alcun accordo sul punto, pur avendo espresso il proprio “*commitment*” già nel 2000: per tale motivo era stato inserito nella lista c.d. “*grey*”.

Questa situazione rimane immutata sino al 14 luglio 2009, allorché San Marino e Belgio firmano il Protocollo di modifica della Convenzione contro le doppie imposizioni fiscali⁴, intervenendo proprio sulla disciplina dello scambio di informazioni contenuta nell’art. 27, il quale è stato modificato sulla base dell’art. 26 del Modello Ocse (versione 2005). A partire da quel momento, San Marino imprime un’accelerazione nelle trattative in corso con altri Paesi, al fine di mostrare una piena e convinta collaborazione sul piano internazionale nell’adozione degli *standard* Ocse.

Infatti, se i *Progress Report* del 16, del 23 e del 24 luglio 2009 continuano ad indicare in uno solo il numero di accordi sullo scambio di informazioni conclusi da San Marino, secondo il *Progress Report* del 31 luglio 2009 tale numero sale a due, a seguito della stipulazione del TIEA tra San Marino e Monaco.

Successivamente, a settembre 2009, San Marino sottoscrive ben 6 TIEAs, rispettivamente con Samoa (1° settembre), Isole Faroe (10 settembre), Andorra (21 settembre), Francia (22 settembre), Groenlandia (22 settembre) e Bahamas (24 settembre). In data 12 gennaio 2010, San Marino stipula ben 5 TIEAs con, rispettivamente, Finlandia, Svezia, Norvegia, Islanda e Danimarca. Inoltre, al fine di dare concreta attuazione allo scambio di informazioni in base alla disposizione di cui all’art. 26 del Modello Ocse (versione 2005):

- il 10 settembre San Marino e Malta sottoscrivono il Protocollo di modifica alla Convenzione in materia di imposte sul reddito⁵;
- il 15 settembre San Marino e Ungheria sottoscrivono una Convenzione per evitare le dop-

pie imposizioni in materia di imposte sul reddito e relativo protocollo;

- il 18 settembre San Marino e Austria sottoscrivono il Protocollo Aggiuntivo di modifica alla Convenzione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio⁶;
- il 18 settembre San Marino e Lussemburgo sottoscrivono il Protocollo di modifica alla Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e relativo protocollo⁷, seguito dallo scambio di lettere sullo scambio di informazioni in materia fiscale;
- il 23 settembre San Marino e Liechtenstein sottoscrivono una Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito.

A conclusione di questa intensa attività diplomatica, San Marino, come risulta dal *Progress Report* del 25 settembre 2009, raggiunge il numero minimo di **12 accordi** sullo **scambio di informazioni** e viene incluso nella **lista c.d. “white”**⁸.

3. Il modello di TIEA di San Marino

Si è visto sopra che, a partire dall’*agreement* con Monaco del 29 luglio 2009, nel corso di questi mesi San Marino ha sottoscritto ben otto accordi in materia di scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali, tutti ispirati al Modello di TIEA elaborato dall’Ocse nel 2002⁹. È noto, infatti, che tale Modello ha la funzione di fornire

³ Al 2 aprile 2009 risultavano non avere stipulato alcun TIEA i seguenti Stati inclusi nella lista c.d. “*grey*”: Andorra, Anguilla, Austria, Belize, Cile, Guatemala, Isole Cook, Isole Turks e Caicos, Liberia, Lussemburgo, Montserrat, Nauru, Niue, Panama, St Kitts e Nevis, St Lucia, St Vincent e le Grenadine, Samoa, Singapore, Svizzera, Vanuatu. A questi Paesi vanno aggiunti i quattro iscritti all’epoca nella lista c.d. “*black*”: Costa Rica, Filippine, Malesia e Uruguay.

⁴ Convenzione sottoscritta a San Marino il 21 novembre 2005 e ratificata con Decreto del 24 novembre 2006, n. 123.

⁵ Convenzione sottoscritta il 3 maggio 2005 e ratificata con Decreto del 4 luglio 2005, n. 102.

⁶ Convenzione sottoscritta il 24 novembre 2004 e ratificata con Decreto del 4 luglio 2005, n. 101.

⁷ Convenzione sottoscritta il 27 marzo 2006 e ratificata con Decreto del 24 novembre 2006, n. 124.

⁸ A conferma del *trend* in corso, nei mesi successivi San Marino ha continuato a incrementare il numero degli accordi rilevanti sul tema, firmando:

- il 19 novembre 2009, un Accordo con la Malaysia per evitare le doppie imposizioni e prevenire l’evasione fiscale in materia di imposte sul reddito; e
- il 7 dicembre 2009 un TIEA con l’Argentina;
- il 12 gennaio 2010, 5 TIEAs con i Paesi nordici.

⁹ Rinviando per approfondimenti a P. Valente, *I Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)*, op. cit., pagg. 5781 e seguenti, è appena il caso di rammentare in questa sede che il Modello di TIEA di cui si discorre è stato pubblicato dall’Ocse nel 2002 a conclusione dei lavori condotti dal *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information*, costituito da rappresentanti degli Stati membri dell’Ocse e da delegati di Aruba, Bermuda, Barbain, Isole Cayman, Cipro, Isola di Man, Malta, Mauritius, Antille olandesi, Seychelles e San Marino.

uno schema, il più condiviso possibile, di regolamentazione dello scambio di informazioni fiscali tra quei Paesi, giurisdizioni e territori rispetto ai quali non sono in vigore convenzioni contro le doppie imposizioni, promuovendo per questa via la trasparenza e la cooperazione in ambito internazionale.

Come si evince, infatti, dall'art. 1 del Modello in questione, il TIEA impegna le autorità competenti degli Stati contraenti a prestarsi **reciproca assistenza** mediante lo **scambio di informazioni** prevedibilmente rilevanti per l'amministrazione e l'applicazione delle legislazioni interne degli Stati contraenti, con riferimento alle imposte prese concretamente in considerazione da ogni singolo accordo. Le informazioni oggetto di scambio includono quelle prevedibilmente rilevanti per la determinazione, verifica e riscossione delle imposte, il recupero e l'applicazione dei crediti fiscali, o le investigazioni o i procedimenti in materia fiscale¹⁰.

Per quanto concerne i meccanismi di scambio di

¹⁰ Per l'esattezza, l'art. 1 del Modello Ocse di TIEA recita: *"The competent authorities of the Contracting Parties shall provide assistance through exchange of information that is foreseeably relevant to the administration and enforcement of the domestic laws of the Contracting Parties concerning taxes covered by this Agreement. Such information shall include information that is foreseeably relevant to the determination, assessment and collection of such taxes, the recovery and enforcement of tax claims, or the investigation or prosecution of tax matters. Information shall be exchanged in accordance with the provisions of this Agreement and shall be treated as confidential in the manner provided in Article 8. The rights and safeguards secured to persons by the laws or administrative practice of the requested Party remain applicable to the extent that they do not unduly prevent or delay effective exchange of information"*. Mentre il paragrafo 4 dell'art. 5 stabilisce che *"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:*

- *information held by banks, other financial institutions, and any person acting in an agency or fiduciary capacity including nominees and trustees;*
- *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"*.

informazioni, l'art. 5 del Modello Ocse di TIEA – a cui San Marino fa riferimento nei propri TIEAs – introduce il principio secondo cui tale scambio avviene **su richiesta dell'altro Paese contraente** e indipendentemente dal fatto che la condotta soggetta a verifica costituisca reato ai sensi della legislazione dello Stato richiesto, se posta in essere nel suo territorio. Inoltre, l'art. 5 in questione impegna ciascuno Stato contraente a fare in modo che le rispettive autorità competenti siano in grado di ottenere e fornire (sempre su richiesta) informazioni detenute da una serie di soggetti (tra cui banche, istituzioni finanziarie ecc.) ovvero concernenti determinati soggetti (proprietà di società, *partnerships, trust, eccetera*)¹¹.

L'art. 6 del Modello Ocse di TIEA è deputato, invece, a regolamentare l'ipotesi di **verifiche fiscali all'estero**, prevedendo che uno Stato contraente possa consentire all'altro Stato contraente di effettuare interviste a persone e di esaminare documentazione, sul territorio del primo Stato, con il consenso scritto delle persone interessate; ovvero che possa consentire all'altro Stato contraente – su richiesta di quest'ultimo – di presenziare la rilevante fase della verifica fiscale condotta sul proprio territorio¹².

¹¹ In particolare, l'art. 5, paragrafo 1, del Modello Ocse di TIEA prevede che *"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"*.

¹² Recita, infatti, l'art. 6 del Modello Ocse di TIEA: *"1. A Contracting Party may allow representatives of the competent authority of the other Contracting Party to enter the territory of the first-mentioned Party to interview individuals and examine records with the written consent of the persons concerned. The competent authority of the second-mentioned Party shall notify the competent authority of the first-mentioned Party of the time and place of the meeting with the individuals concerned.*

2. At the request of the competent authority of one Contracting Party, the competent authority of the other Contracting Party may allow representatives of the competent authority of the first-mentioned Party to be present at the appropriate part of a tax examination in the second-mentioned Party.

3. If the request referred to in paragraph 2 is acceded to, the competent authority of the Contracting Party conducting the examination shall, as soon as possible, notify the competent authority of the other Party about the time and place of the examination, the authority or official designated to carry out the examination and the procedures and conditions required by the first-mentioned Party for the conduct of the examination. All decisions with respect

L'art. 7 disciplina i casi in cui lo Stato richiesto può legittimamente **rifiutarsi di fornire le informazioni** (i.e., richiesta non conforme alle disposizioni convenzionali, violazione del segreto commerciale o professionale, discriminazione, eccetera). Infine, merita un breve cenno, tra le altre, la disposizione di cui all'art. 15 del Modello Ocse di TIEA, la quale prevede, ai fini dell'**efficacia** dell'*agreement*, che ciascuno Stato contraente notificherà all'altro per iscritto l'avvenuto completamento delle procedure previste dalla propria legislazione per l'entrata in vigore dell'Accordo¹³.

Nei successivi paragrafi si esaminano le disposizioni più rilevanti di alcuni dei TIEAs stipulati da San Marino¹⁴.

4. Il TIEA tra San Marino e Francia

Il TIEA tra San Marino e la Francia è stato sottoscritto, in data 22 settembre 2009, sulla base del Modello di TIEA (versione bilaterale) approvato dall'Ocse nel 2002 ("Modello 2002").

Oggetto e ambito di applicazione

L'art. 1 delinea l'ambito di applicazione del TIEA, prevedendo che le autorità competenti degli Stati contraenti scambino le informazioni verosimilmente pertinenti ("*vraisemblablement pertinentes*", in inglese "*foreseeably relevant*") per l'amministrazione e l'applicazione delle rispettive legislazioni interne, riguardanti le imposte considerate dal TIEA medesimo.

Le informazioni scambiate includono quelle verosimilmente pertinenti per la **determinazione, verifica e riscossione delle imposte, il recupero e l'applicazione dei crediti fiscali**, le investigazioni o i procedimenti in materia fiscale.

Conformemente a quanto previsto dall'art. 1 del Modello di TIEA, al fine di rendere effettivo lo scambio di informazioni si aggiunge che ("*Des droits et protections dont bénéficient les personnes en vertu des dispositions législatives ou réglementaires ou des pratiques administratives de*

to the conduct of the tax examination shall be made by the Party conducting the examination".

¹³ Per l'esattezza l'art. 15, paragrafo 1, del Modello Ocse di TIEA recita: "*This Agreement is subject to ratification, acceptance or approval by the Contracting Parties, in accordance with their respective laws. Instruments of ratification, acceptance or approval shall be exchanged as soon as possible*".

¹⁴ Al 15 gennaio 2010, sono complessivamente 13 i TIEAs sottoscritti da San Marino.

la partie requise restent applicables dans la mesure où ils n'entravent ou ne retardent pas indûment un échange effectif de renseignements"¹⁵.

Competenza giurisdizionale

Il rispetto della competenza giurisdizionale rappresenta un limite all'obbligo di scambio di informazioni.

Secondo quanto previsto dall'art. 2 del TIEA, lo Stato richiesto, che ha l'obbligo di fornire le informazioni in conformità alle disposizioni convenzionali, non è tuttavia obbligato a fornire quelle che non sono detenute dalle sue autorità, né sono in possesso o sotto il controllo delle persone che si trovano sotto la sua giurisdizione.

Imposte interessate

Secondo l'art. 3 del TIEA, le imposte che rientrano nel suo ambito di applicazione sono tutte quelle esistenti e previste dagli ordinamenti degli Stati contraenti. L'articolo precisa inoltre che le disposizioni del TIEA si applicano anche ad ogni altra imposta di natura identica o sostanzialmente simile istituita successivamente al 22 settembre 2009 (data di sottoscrizione del TIEA), in aggiunta a (o in luogo delle) imposte esistenti. In tal caso, le autorità competenti degli Stati contraenti hanno l'obbligo di comunicare reciprocamente eventuali modifiche sostanziali alla disciplina fiscale e alle relative misure di raccolta delle informazioni previste dal TIEA stesso¹⁶.

¹⁵ Diversamente dall'art. 1 del Modello di TIEA, l'art. 1 del TIEA in commento non prevede espressamente che, nello scambio delle informazioni, gli Stati contraenti si conformano alle disposizioni del TIEA ed in particolare si obbligano al rispetto dei principi di confidenzialità e riservatezza espressi nell'art. 8.

¹⁶ L'art. 3 del TIEA individua nello scambio di lettere la modalità con la quale gli Stati contraenti modificano di comune accordo le imposte che rientrano nell'ambito di applicazione del TIEA medesimo.

Con l'obiettivo di evitare eventuali problemi interpretativi nell'applicazione delle disposizioni del TIEA, l'art. 4 dell'*agreement* contiene le definizioni dei termini e delle espressioni utilizzate, le quali presentano un contenuto prevalentemente tecnico.

In primo luogo, vengono definiti gli Stati contraenti. In particolare:

- il termine "*San Marino*" designa il territorio della Repubblica di San Marino compreso ogni spazio sul quale la Repubblica esercita, in conformità con il diritto internazionale, la sua sovranità;
- il termine "*Francia*" designa il territorio della Repubblica francese, i territori d'oltremare, il mare territoriale e ogni spazio sul quale la Repubblica francese esercita, in conformità con il diritto internazionale, la sua sovranità.

Le ulteriori definizioni contemplate sono le seguenti:

Forme di scambio di informazioni

Lo scambio di informazioni su richiesta

L'art. 5 del TIEA disciplina modalità e limiti dello scambio di informazioni su richiesta.

Analogamente a quanto previsto dall'art. 5 del Modello di TIEA, l'**obbligo allo scambio di informazioni** sussiste indipendentemente dal fatto che lo Stato richiesto necessiti delle informazioni medesime per i suoi propri fini fiscali interni o che la condotta soggetta a verifica costituisca reato ai sensi della legislazione dello Stato richiesto, qualora venisse posta in essere sul suo territorio¹⁷.

Se le informazioni in possesso dell'autorità competente dello Stato richiesto non sono sufficienti a soddisfare la richiesta di informazioni, quest'ul-

- l'espressione "autorità competente" designa, nella Repubblica di San Marino, il Segretario di Stato per le Finanze o un suo rappresentante autorizzato; nella Repubblica francese, il Ministro delle Finanze o un suo rappresentante autorizzato;
- il termine "persona" comprende una persona fisica, una persona giuridica ed ogni altra associazione di persone;
- il termine "imposta" designa ogni imposta al quale il TIEA è applicabile;
- l'espressione "Stato richiedente" designa lo Stato contraente il quale richiede l'informazione;
- l'espressione "Stato richiesto" designa lo Stato contraente al quale si richiede di fornire l'informazione;
- l'espressione "misure di raccolta delle informazioni" comprende le disposizioni normative e le procedure amministrative o giudiziarie che consentono a uno Stato contraente di ottenere e fornire le informazioni richieste;
- il termine "informazione" comprende ogni fatto, dichiarazione o documentazione in qualsiasi forma;
- l'espressione "in materia penal-tributaria" comprende le questioni fiscali le quali implicano una condotta dolosa perseguibile ai sensi della legislazione penale dello Stato richiedente;
- l'espressione "legislazione penale" designa ogni disposizione penale considerata tale ai sensi della legislazione interna, indipendentemente dal fatto che sia contemplata dalla legislazione fiscale, dal codice penale o da altro statuto.

Il comma 2 dell'art. 4 contiene una clausola definitoria di chiusura, la quale prevede che le espressioni e i termini non definiti specificamente, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione, hanno il significato che ad essi è in quel momento attribuito dalla legislazione dello Stato che applica il TIEA. Il significato attribuito dalla legislazione fiscale applicabile di tale Stato prevale su quello eventualmente previsto da ogni altra normativa interna applicabile.

¹⁷ Il comma 1 dell'art. 5 del Modello di TIEA prevede in particolare: "1. L'autorité compétente de la partie requise fournit les renseignements sur demande aux fins visées à l'article 1. Ces renseignements doivent être échangés, que l'acte faisant l'objet de l'enquête constitue ou non une infraction pénale selon le droit de la partie requise s'il s'était produit dans cette partie".

timo ha l'obbligo di utilizzare tutte le misure di raccolta delle informazioni a sua disposizione al fine di soddisfare le esigenze dello Stato richiedente, anche nel caso in cui lo Stato richiesto non necessiti di tali informazioni per i suoi propri fini fiscali interni.

Con riferimento particolare alla forma di **trasmissione delle informazioni**, il comma 3 dell'art. 5 fa riferimento alla deposizione di testimoni e alle copie autenticate di documentazione in originale, se specificamente richiesto dall'autorità competente dello Stato richiedente e nei limiti consentiti dalla legislazione interna.

Il comma 4 dell'art. 5 precisa i casi in cui lo Stato richiesto non può sottrarsi all'obbligo di scambio di informazioni. Esso, piuttosto, è tenuto a far sì che la sua autorità competente sia dotata del potere di ottenere e fornire su richiesta:

- le informazioni detenute da banche, altre istituzioni finanziarie, e ogni altra persona la quale agisce in qualità di agente o nella capacità di fiduciario, inclusi i *nominees* e i *trustees*;
- le informazioni riguardanti la proprietà di società, di società di persone, dei fondi di investimento collettivo e di altre persone giuridiche;
- nel caso dei fiduciari, le informazioni riguardanti i *settlers*, i *trustees* e i beneficiari;
- nel caso delle fondazioni, le informazioni riguardanti i fondatori, i membri del consiglio e i beneficiari.

Secondo quanto previsto dal comma 4 dell'art. 5 del Modello di TIEA, l'obbligo di ottenere le informazioni relative alla proprietà delle società quotate o dei fondi o schemi di investimento collettivo pubblico non sussiste, a meno che tali informazioni possano essere acquisite agevolmente¹⁸.

Per quanto riguarda le **modalità per la presentazione della richiesta**, il comma 5 dell'art. 5 prevede che lo Stato richiedente fornisca allo Stato richiesto le seguenti informazioni:

- l'identità della persona oggetto di esame o verifica;

¹⁸ Il comma 4, lett. b dell'art. 5 del Modello di TIEA prevede: "(...) En outre, le présent Accord n'oblige pas les parties contractantes à obtenir ou fournir les renseignements en matière de propriété concernant des sociétés cotées ou des fonds ou dispositifs de placement collectif publics, sauf si ces renseignements peuvent être obtenus sans susciter des difficultés disproportionnées". L'espressione "difficoltà sproporzionate" è sufficientemente definita al par. 56 del Commentario all'art. 5 del Modello di TIEA: "(...) Des renseignements ne peuvent être obtenus qu'avec des «difficultés disproportionnées» lorsque l'identification des propriétaires, tout en étant théoriquement possible, nécessiterait des frais ou ressources excessifs (...)".

- la natura e la forma nella quale lo Stato richiedente intende ricevere le informazioni dallo Stato richiesto;
- i motivi fiscali per i quali le informazioni sono richieste;
- le ragioni per ritenere che le informazioni richieste sono detenute presso lo Stato richiesto o sono in possesso o sotto il controllo di una persona sotto la giurisdizione dello Stato richiesto;
- se conosciuti, nome ed indirizzo di ciascuna persona che si ritiene sia in possesso delle informazioni richieste;
- che la richiesta è effettuata in conformità con la legislazione e la prassi amministrativa dello Stato richiedente;
- che la richiesta è effettuata in conformità alle disposizioni del TIEA;
- che lo Stato richiedente ha esaurito tutti i mezzi disponibili sul proprio territorio per ottenere le informazioni, ad eccezione di quelli che avrebbero comportato difficoltà sproporzionate.

Il comma 5 dell'art. 5 del Modello di TIEA aggiunge che le suindicate informazioni devono essere contenute nella domanda con l'obiettivo di dimostrare la verosimile pertinenza delle informazioni richieste¹⁹.

Con l'obiettivo di agevolare lo scambio di informazioni tra gli Stati contraenti, il comma 6 dell'art. 5 del TIEA in commento prevede l'obbligo dello Stato richiesto di dare conferma, allo Stato richiedente, della ricezione della richiesta. Esso, inoltre, entro 60 giorni dalla ricezione di questa, dà comunicazione dell'eventuale sussistenza di lacune (nella richiesta stessa).

Le **informazioni** richieste dovrebbero essere fornite **entro 90 giorni dalla ricezione della richiesta**²⁰.

¹⁹ In particolare, il comma 5 dell'art. 5 del Modello di TIEA prevede:

“L'autorité compétente de la partie requérante fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de la partie requise lorsqu'elle soumet une demande de renseignements en vertu de l'Accord, afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés (...)”.

²⁰ Analogamente, il comma 6 dell'art. 5 del Modello di TIEA prevede:

“6. L'autorité compétente de la partie requise transmet aussi rapidement que possible à la partie requérante les renseignements demandés. Pour assurer une réponse rapide, l'autorité compétente de la partie requise:

a) accuse réception de la demande par écrit à l'autorité compétente de la partie requérante et, dans les 60 jours à compter de la réception de la demande, avise cette autorité des éventuelles lacunes de la demande;

Le disposizioni contenute nell'art. 5 del TIEA non obbligano gli Stati contraenti allo scambio di informazioni automatico, né allo scambio di informazioni spontaneo²¹.

Le verifiche fiscali all'estero

Le modalità di svolgimento delle verifiche fiscali all'estero sono previste e disciplinate dall'art. 6.

Uno Stato contraente può consentire ai rappresentanti dell'autorità competente dell'altro Stato contraente di **effettuare interviste** a persone e di **esaminare documentazione** sul proprio territorio, con il consenso scritto delle persone interessate. In tal caso, l'autorità competente dello Stato ospitante ha l'obbligo di comunicare all'autorità competente dell'altro Stato tempi e luogo della verifica con le persone interessate stesse.

Su richiesta dell'autorità competente di uno Stato contraente, l'autorità competente dell'altro Stato può consentire ai rappresentanti dell'autorità competente del primo Stato di presenziare la rilevante fase della verifica fiscale condotta sul suo territorio.

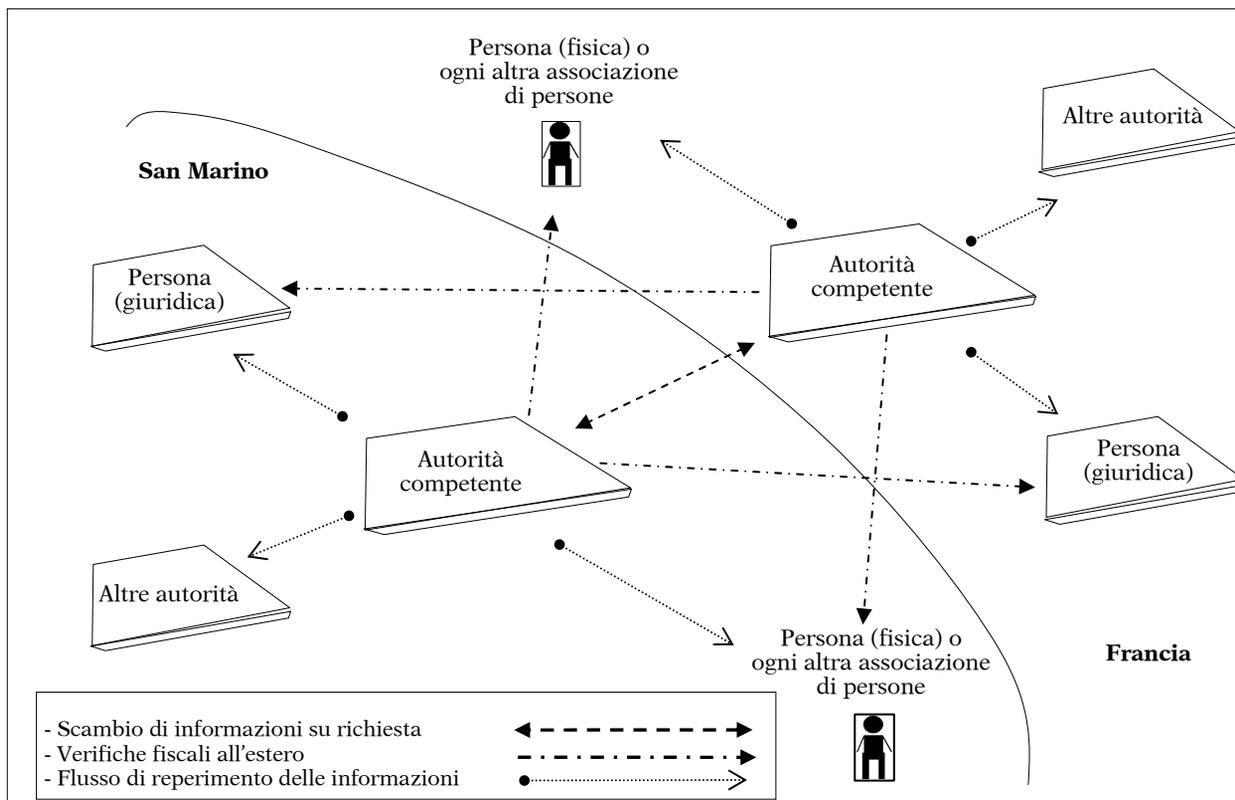
Se la richiesta è accolta, l'autorità competente dello Stato che effettua la verifica ha l'obbligo di notificare al più presto all'autorità competente dell'altro Stato tempi e luogo della verifica, l'autorità o il funzionario incaricato e le procedure e le condizioni richieste per l'effettuazione della verifica.

Ogni decisione relativa all'effettuazione della verifica è di competenza dello Stato incaricato della stessa.

b) si l'autorité compétente de la partie requise n'a pu obtenir et fournir les renseignements dans les 90 jours à compter de la réception de la demande, y compris dans le cas où elle rencontre des obstacles pour fournir les renseignements ou refuse de fournir les renseignements, elle en informe immédiatement la partie requérante, en indiquant les raisons de l'incapacité dans laquelle elle se trouve de fournir les renseignements, la nature des obstacles rencontrés ou les motifs de son refus”.

²¹ Lo scambio di informazioni automatico (o c.d. “routine exchange”) implica la sistematica e periodica trasmissione di informazioni riguardanti un dato contribuente, da parte dello Stato della fonte allo Stato di residenza del contribuente stesso. Sono oggetto di trasmissione automatica le informazioni concernenti le diverse categorie di reddito (i.e., dividendi, interessi, *royalties*, pensioni, ecc.), il mutamento di residenza, gli atti di disposizione di immobili, i rimborsi IVA, ecc..

Con lo scambio di informazioni spontaneo, le autorità competenti di uno Stato comunicano, senza che ne sia fatta preventiva richiesta, talune informazioni in loro possesso, all'autorità competente di ogni altro Stato interessato. Per sua natura, lo scambio di informazioni spontaneo si basa sulla partecipazione attiva tra funzionari locali.

Tavola 1 - TIEA tra San Marino e Francia: focus

Oggetto - L'art. 1 del TIEA prevede che le autorità competenti scambino informazioni **verosimilmente pertinenti** (in francese, "*vraisemblablement pertinents*"; in inglese "*foreseeably relevant*") per l'amministrazione e l'applicazione delle rispettive legislazioni interne, la determinazione, la verifica e la riscossione delle imposte, il recupero e l'applicazione dei crediti fiscali, le investigazioni o i procedimenti in materia fiscale.

Imposte interessate - L'art. 3 del TIEA individua le imposte interessate in tutte quelle esistenti e previste dagli ordinamenti degli Stati contraenti, nonché in ogni altra imposta di natura identica o sostanzialmente simile istituita successivamente al 22.09.2009 (data di sottoscrizione del TIEA), in aggiunta a, o in luogo delle, imposte esistenti.

Forme di scambio - L'art. 5 del TIEA disciplina lo **scambio di informazioni su richiesta** in base al quale una autorità competente chiede informazioni all'altra autorità competente in riferimento a una verifica, un'inchiesta o un'indagine relativa ad un contribuente.

L'art. 6 del TIEA prevede che uno Stato contraente può consentire ai rappresentanti dell'autorità competente dell'altro Stato contraente, di effettuare **verifiche fiscali all'estero** mediante interviste a persone o esame di taluna documentazione sul proprio territorio.

Rifiuto della richiesta - L'art. 7 del TIEA disciplina i casi in cui lo Stato richiesto ha la possibilità di rifiutare legittimamente lo scambio di informazioni (*i.e.*, domanda non conforme al TIEA, contrarietà all'ordine pubblico, divulgazione di un segreto commerciale o professionale, discriminazione, eccetera).

Entrata in vigore - Alla data dello **scambio reciproco degli strumenti di ratifica** (art. 12). Le disposizioni hanno effetto a partire da tale data per le questioni penal-tributarie; per le altre questioni, a partire dalla data di entrata in vigore, ma solo per gli esercizi fiscali che iniziano in tale data o successivamente.

Rifiuto della richiesta

L'art. 7 del TIEA disciplina i casi in cui lo Stato richiesto ha la possibilità di rifiutare legittimamente lo scambio di informazioni.

In particolare, l'autorità competente dello Stato richiesto può **rifiutare di prestare assistenza:**

- se la richiesta non è effettuata in conformità con le disposizioni del TIEA;
- se la divulgazione delle informazioni richieste è contraria all'ordine pubblico²².

²² Il comma 1 dell'art. 7 del Modello di TIEA, inoltre, precisa:

Un ulteriore limite allo scambio di informazioni è rappresentato dal **segreto commerciale e professionale**.

Il comma 2 dell'art. 7 prevede che uno Stato contraente non ha l'obbligo di fornire le informazioni che potrebbero rivelare un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale²³.

Analogamente a quanto previsto dall'art. 7 del Modello di TIEA, al medesimo comma, il TIEA in commento contempla anche il limite della co-

“La partie requise n'est pas tenue d'obtenir ou de fournir des renseignements que la partie requérante ne pourrait pas obtenir en vertu de son propre droit pour l'exécution ou l'application de sa propre législation fiscale”.

Nel TIEA in commento, una disposizione analoga è contenuta nel comma 4 dell'art. 7.

²³ Secondo quanto previsto dal Commentario all'art. 26 del Modello di convenzione contro le doppie imposizioni dell'Ocse (“Modello Ocse”), per “segreto commerciale” si intendono, 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 impresa.

L'individuazione, la quantificazione e la raccolta delle imposte dovute non dovrebbe portare al determinarsi di un danno grave.

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.

Diverso è il cd. “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 interne. In ogni modo, l'ampiezza della protezione garantita per tali comunicazioni riservate dovrebbe essere definita in senso stretto. Tale protezione non insiste su documenti che siano stati inviati ad avvocati, consulenti o altri rappresentanti legali autorizzati nel tentativo di proteggere tali documenti o atti dalla 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 quale comunicazione riservata. Mentre l'ampiezza della protezione garantita per le comunicazioni riservate può variare a seconda dello Stato, non dovrebbe essere troppo ampia da ostacolare lo scambio di informazioni.

Per approfondimenti sull'art. 26 del Modello Ocse, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, 2008, p. 905 ss..

municazione confidenziale (“*legal privilege*”) tra il cliente e l'avvocato²⁴.

Lo Stato richiesto, inoltre, può rifiutare di fornire le informazioni se queste sono domandate dall'altro Stato ai fini dell'amministrazione o applicazione di una disposizione fiscale dello Stato richiedente che discrimina tra un cittadino dello Stato richiesto e un cittadino dello Stato richiedente, in presenza delle medesime circostanze.

Al contrario, lo Stato richiesto non può rifiutare lo scambio di informazioni in ragione del fatto che il relativo credito fiscale è materia del contendere.

Obbligo di confidenzialità

L'art. 8 del TIEA sancisce, a carico dello Stato che riceve le informazioni, un obbligo di confidenzialità.

Le **informazioni** ricevute da uno Stato contraente devono essere considerate **riservate** e possono essere divulgate soltanto nei confronti di persone o autorità (inclusi gli organi giurisdizionali e amministrativi) che si trovano sotto la giurisdizione dello Stato ricevente e sono interessate, in qualunque modo, dalla verifica o dalla riscossione delle imposte applicate. Tali persone o autorità possono utilizzare e divulgare le informazioni ricevute, nel corso di procedimenti o nell'ambito di decisioni giurisdizionali.

La divulgazione a persone, entità, autorità o giurisdizioni diverse da quelle suindicate, o per fini diversi da quelli convenzionalmente previsti, può avvenire soltanto con l'esplicito consenso scritto dell'autorità competente dello Stato richiesto²⁵.

²⁴ Il comma 3 dell'art. 7 del Modello di TIEA prevede:

“3. Le présent Accord n'oblige pas une partie contractante à obtenir ou fournir des renseignements qui divulgueraient des communications confidentielles entre un client et un avocat ou un autre représentant juridique agréé lorsque ces communications :

(a) ont pour but de demander ou fournir un avis juridique, ou

(b) sont destinées à être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée”.

²⁵ L'art. 9 del TIEA disciplina l'allocatione delle spese relative allo scambio di informazioni tra gli Stati contraenti.

In particolare, si prevede che le spese ordinarie (“*frais ordinaires*”) sono sostenute dallo Stato richiesto. Questo può ottenere dallo Stato richiedente il rimborso delle spese straordinarie (“*frais extraordinaires*”). L'art. 9 del Modello di TIEA prevede, coerentemente, che la ripartizione delle spese è effettuata di comune accordo tra gli Stati contraenti.

Secondo quanto previsto dall'art. 10 del TIEA in commento, gli Stati contraenti si impegnano ad adottare ogni disposizione legislativa, regolamentare, ecc., necessaria a

Procedura amichevole

Nel caso in cui insorgano, tra gli Stati contraenti, dubbi o controversie relative all'interpretazione o all'applicazione delle disposizioni del TIEA, l'art. 11 prevede che le rispettive autorità competenti faranno del loro meglio per risolvere la questione per via di **amichevole composizione**. A tale scopo, il comma 3 dell'art. 11 impone alle autorità competenti degli Stati contraenti di comunicare reciprocamente.

Gli Stati contraenti possono altresì concordare modalità applicative di dettaglio delle procedure relative allo scambio di informazioni su richiesta e alle verifiche fiscali all'estero (rispettivamente disciplinate dagli artt. 5 e 6 del TIEA).

Entrata in vigore

L'art. 12 del TIEA ne disciplina l'entrata in vigore e l'efficacia. Il TIEA entra in vigore una volta che ciascuno Stato abbia completato le procedure a tale scopo previste dalla legislazione interna. Di tale completamento, uno Stato dà notifica all'altro.

Il TIEA entra in vigore alla data dello **scambio reciproco degli strumenti di ratifica** e le sue disposizioni divengono efficaci:

- con riferimento alle questioni penal-tributarie, a partire da tale data;
- con riferimento a tutte le altre questioni previste dall'art. 1, a partire da tale data, ma esclusivamente per periodi fiscali che iniziano in tale data o successivamente o, in assenza di periodo fiscale, per tutte le obbligazioni fiscali sorte alla, o dopo la, data di entrata in vigore.

Cessazione dell'efficacia

Secondo quanto previsto dall'art. 13, il TIEA rimane in vigore sino alla sua denuncia da parte di uno degli Stati contraenti. Ciascuno Stato contraente può denunciarne l'efficacia tramite comunicazione all'altro Stato.

In caso di denuncia, il TIEA cessa di avere efficacia il primo giorno del mese successivo alla conclusione del periodo di tre mesi che segue la data di ricezione della comunicazione di denuncia da parte dell'altro Stato. In caso di denuncia, infine, entrambi gli Stati contraenti rimangono vincolati dalle disposizioni di cui all'art. 8 (confidenzialità) con riferimento alle informazioni eventualmente già ottenute.

Si prevede, infine, che tutte le richieste *in itinere* siano evase in conformità alle disposizioni convenzionali.

rendere effettivo lo scambio di informazioni così come disciplinato convenzionalmente.

5. Il TIEA tra San Marino e Andorra

Il TIEA tra San Marino e Andorra è stato negoziato e sottoscritto, in data 21 settembre 2009, sulla base del Modello di TIEA (versione bilaterale) approvato dall'Ocse nel 2002 ("Modello 2002").

Forme di scambio di informazioni: lo scambio di informazioni su richiesta

Secondo l'art. 5 del TIEA in commento l'obbligo allo scambio di informazioni sussiste indipendentemente dal fatto che lo Stato richiesto necessiti delle informazioni per i suoi propri fini fiscali interni o che la condotta soggetta a verifica costituisca reato ai sensi della sua legislazione.

L'autorità competente dello Stato richiedente può presentare una richiesta di informazioni solo allorché non sia in grado di ottenere le informazioni richieste mediante il ricorso ad altri mezzi, tranne il caso in cui il ricorso a tali altri mezzi comporti, per lo Stato richiedente, difficoltà sproporzionate²⁶.

Se le informazioni in possesso dell'autorità competente dello Stato richiesto non sono sufficienti a soddisfare la richiesta di informazioni, quest'ultimo ha l'obbligo di utilizzare tutte le misure di raccolta delle informazioni a sua disposizione al fine di soddisfare le esigenze dello Stato richiedente, anche nel caso in cui lo Stato richiesto non necessiti di tali informazioni per i suoi propri fini fiscali interni²⁷.

²⁶ L'espressione "difficoltà sproporzionate" è sufficientemente definita al paragrafo 56 del Commentario all'art. 5 del Modello 2002:

"(...) Des renseignements ne peuvent être obtenus qu'avec des «difficultés disproportionnées» lorsque l'identification des propriétaires, tout en étant théoriquement possible, nécessiterait des frais ou ressources excessifs (...)".

Il comma 1 dell'art. 5 del Modello 2002 non prevede espressamente che l'autorità competente dello Stato richiedente possa presentare una richiesta di informazioni solo allorché non sia in grado di ottenere le informazioni richieste mediante il ricorso ad altri mezzi (tranne il caso in cui il ricorso a tali altri mezzi comporti, per lo Stato richiedente, difficoltà sproporzionate):

"1. L'autorité compétente de la partie requise fournit les renseignements sur demande aux fins visées à l'article 1. Ces renseignements doivent être échangés, que l'acte faisant l'objet de l'enquête constitue ou non une infraction pénale selon le droit de la partie requise s'il s'était produit dans cette partie".

²⁷ Con riferimento particolare alla forma di trasmissione delle informazioni, il comma 3 dell'art. 5 fa riferimento alla deposizione di testimoni e alle copie autenticate di documentazione in originale, se specificamente richiesto dall'autorità competente dello Stato richiedente e nei limiti consentiti dalla legislazione interna.

Il comma 4 dell'art. 5 precisa i casi in cui lo Stato richiesto non può sottrarsi all'obbligo di scambio di informazioni.

Esso, piuttosto, è tenuto a far sì che la sua autorità competente sia dotata del potere di ottenere e fornire su richiesta:

- le informazioni detenute da **banche, altre istituzioni finanziarie**, e ogni altra persona la quale agisce in qualità di agente o nella capacità di fiduciario, inclusi i *nominee* e i *trustee*;
- le informazioni riguardanti la **proprietà** di società, di società di persone, *trust*, fondazioni e altre persone, incluse le informazioni sulla proprietà nell'ambito di una catena societaria;
- nel caso dei **trust**, le informazioni riguardanti i *settlor*, i *trustee* e i beneficiari;
- nel caso delle fondazioni, le informazioni riguardanti i fondatori, i membri del consiglio e i beneficiari;
- nel caso dei **fondi** o schemi di investimento collettivo, le informazioni sulla proprietà²⁸.

Ai sensi del comma 5 dell'art. 5 la richiesta deve essere formulata per iscritto e nella maniera più dettagliata possibile²⁹.

²⁸ Secondo quanto previsto dal comma 4 dell'art. 5 del Modello 2002, l'obbligo di ottenere le informazioni relative alla proprietà delle società quotate o dei fondi o schemi di investimento collettivo pubblico non sussiste, a meno che tali informazioni possano essere acquisite agevolmente. Il comma 4, lettera b), dell'art. 5 del Modello 2002 prevede infatti:

"(...) En outre, le présent Accord n'oblige pas les parties contractantes à obtenir ou fournir les renseignements en matière de propriété concernant des sociétés cotées ou des fonds ou dispositifs de placement collectif publics, sauf si ces renseignements peuvent être obtenus sans susciter des difficultés disproportionnées".

²⁹ In particolare, la richiesta deve indicare:

- l'identità della persona oggetto di esame o verifica;
- la natura e la forma nella quale lo Stato richiedente intende ricevere le informazioni dallo Stato richiesto;
- i motivi fiscali per i quali le informazioni sono richieste;
- le ragioni per ritenere che le informazioni richieste sono verosimilmente pertinenti e sono detenute presso lo Stato richiesto o sono in possesso o sotto il controllo di una persona sotto la giurisdizione dello Stato richiesto;
- se conosciuti, nome ed indirizzo di ciascuna persona che si ritiene sia in possesso delle informazioni richieste;
- che la richiesta è effettuata in conformità con la legislazione e la prassi amministrativa dello Stato richiedente;
- che la richiesta è effettuata in conformità alle disposizioni del TIEA;
- che lo Stato richiedente ha esaurito tutti i mezzi disponibili sul proprio territorio per ottenere le informazioni, ad eccezione di quelli che avrebbero comportato difficoltà sproporzionate.

Nella richiesta, è necessario altresì precisare che se le informazioni richieste fossero state disponibili nell'ambito

Con l'obiettivo di agevolare lo scambio di informazioni tra gli Stati contraenti, il comma 6 dell'art. 5 prevede l'obbligo dello Stato richiesto di dare conferma, allo Stato richiedente, della ricezione della richiesta. Esso, inoltre, farà del suo meglio per trasmettere le informazioni richieste allo Stato richiedente nel più breve tempo possibile³⁰.

Le disposizioni contenute nell'art. 5 del TIEA non obbligano gli Stati contraenti allo scambio di informazioni automatico, né allo scambio di informazioni spontaneo³¹.

Infine, lo Stato che riceve le informazioni ha l'obbligo di considerarle riservate e può divulgarle unicamente nei confronti di persone o autorità poste sotto la sua giurisdizione (art. 8).

Forme di scambio di informazioni: le verifiche fiscali all'estero

L'art. 6 disciplina le modalità di svolgimento delle verifiche fiscali all'estero, prevedendo che uno Stato contraente possa consentire ai rappresentanti dell'autorità competente dell'altro Stato:

- di effettuare interviste a persone e di esaminare documentazione sul proprio territorio, con il consenso scritto delle persone interessate;
- di presenziare la rilevante fase della verifica fiscale condotta sul suo territorio.

Rifiuto della richiesta

Secondo l'art. 7 del TIEA in commento l'autorità

della giurisdizione dello Stato richiedente, la sua autorità competente sarebbe stata in grado di ottenerle.

³⁰ Il comma 6 dell'art. 5 del Modello 2002 contempla, a carico dello Stato richiesto, degli obblighi più stringenti, tra i quali quello di fornire le informazioni entro 90 giorni dalla ricezione della richiesta:

"6. L'autorité compétente de la partie requise transmet aussi rapidement que possible à la partie requérante les renseignements demandés. Pour assurer une réponse rapide, l'autorité compétente de la partie requise:

a) accuse réception de la demande par écrit à l'autorité compétente de la partie requérante et, dans les 60 jours à compter de la réception de la demande, avise cette autorité des éventuelles lacunes de la demande;

b) si l'autorité compétente de la partie requise n'a pu obtenir et fournir les renseignements dans les 90 jours à compter de la réception de la demande, y compris dans le cas où elle rencontre des obstacles pour fournir les renseignements ou refuse de fournir les renseignements, elle en informe immédiatement la partie requérante, en indiquant les raisons de l'incapacité dans laquelle elle se trouve de fournir les renseignements, la nature des obstacles rencontrés ou les motifs de son refus".

³¹ Sullo scambio di informazioni automatico e spontaneo, cfr. la nota 21.

competente dello Stato richiesto può rifiutare di prestare assistenza:

- se la richiesta non è effettuata in conformità con le disposizioni del TIEA;
- se lo Stato richiedente non ha esaurito tutti i mezzi a sua disposizione per ottenere le informazioni, tranne i casi in cui il ricorso a tali mezzi comporterebbe difficoltà sproporzionate³²;
- se la divulgazione delle informazioni richieste è contraria all'ordine pubblico.

Inoltre, uno Stato contraente non ha l'obbligo di fornire le informazioni che potrebbero rivelare un **segreto commerciale, industriale o professionale** o un **processo commerciale**³³.

A differenza di quanto previsto dall'art. 7 del Modello 2002, il TIEA in commento non contempla il limite della comunicazione confidenziale (*"attorney client privilege"*) tra il cliente e l'avvocato³⁴.

³² Tale disposizione non è espressamente prevista dall'art. 7 del Modello 2002.

³³ Sul "segreto commerciale" e sul "segreto professionale", cfr. la nota 23.

³⁴ Il comma 3 dell'art. 7 del Modello 2002 prevede:
"3. Le présent Accord n'oblige pas une partie contractante à obtenir ou fournir des renseignements qui divulgueraient des communications confidentielles entre un client et un avocat ou un autre représentant juridique agréé lorsque ces communications :
(a) ont pour but de demander ou fournir un avis juridique, ou

Lo Stato richiesto può rifiutare di fornire le informazioni se queste sono richieste ai fini dell'amministrazione o applicazione di una disposizione che discrimina tra un cittadino dello Stato richiesto e un cittadino dello Stato richiedente; non può rifiutare lo scambio di informazioni in ragione del fatto che il relativo credito fiscale è materia del contendere.

Entrata in vigore

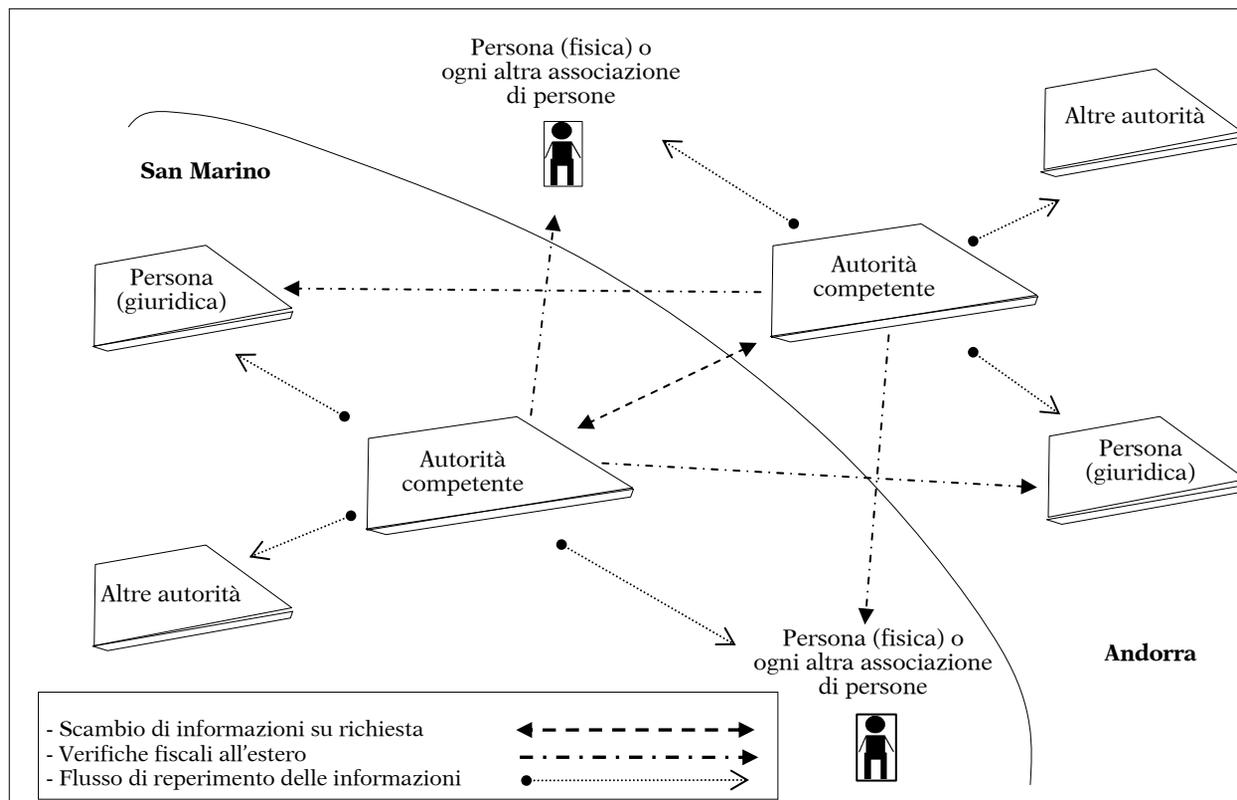
Il TIEA entra in vigore una volta che ciascuno Stato abbia completato le procedure a tale scopo previste dalla legislazione interna e, in particolare, alla data di ricezione dell'ultima delle notifiche sulla ratifica; le sue disposizioni divengono efficaci (art. 11):

- con riferimento alle questioni penal-tributarie, a partire da tale data;
- con riferimento a tutte le altre questioni previste dall'art. 1, a partire da tale data, per periodi fiscali che iniziano il (o successivamente al) primo giorno del mese di gennaio dell'anno successivo alla data a partire dalla quale il TIEA entra in vigore, o in assenza di periodo fiscale, per tutte le obbligazioni fiscali sorte il (o dopo il) primo giorno del mese di gennaio dell'anno successivo alla data a partire dalla quale il TIEA entra in vigore.

Si veda la tavola 2 riportata alla pagina seguente.

(b) sont destinées à être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée".

Tavola 2 - TIEA tra San Marino e Andorra: focus



Oggetto - L'art. 1 del TIEA prevede che le autorità competenti scambino informazioni **verosimilmente pertinenti** (in francese, "*raisonnablement pertinents*"; in inglese "*foreseeably relevant*") per l'amministrazione e l'applicazione delle rispettive legislazioni interne, la determinazione, la verifica e la riscossione delle imposte, il recupero e l'applicazione dei crediti fiscali, le investigazioni o i procedimenti in materia fiscale.

Imposte interessate - L'art. 3 del TIEA individua le imposte interessate, per San Marino, nell'imposta generale sul reddito e, per Andorra, nell'imposta "*sur les transmissions patrimoniales immobilières*", nell'imposta sulle plusvalenze "*dans les transmissions patrimoniales immobilières*" e alle altre imposte dirette previste dalla legge.

Forme di scambio - L'art. 5 del TIEA disciplina lo **scambio di informazioni su richiesta** in base al quale una autorità competente chiede informazioni all'altra autorità competente in riferimento a una verifica, un'inchiesta o un'indagine relativa a un contribuente.

L'art. 6 del TIEA prevede che uno Stato contraente può consentire ai rappresentanti dell'autorità competente dell'altro Stato contraente, di effettuare **verifiche fiscali all'estero** mediante interviste a persone o esame di taluna documentazione sul proprio territorio.

Rifiuto della richiesta - L'art. 7 del TIEA disciplina i casi in cui lo Stato richiesto ha la possibilità di rifiutare legittimamente lo scambio di informazioni (*i.e.*, domanda non conforme al TIEA, contrarietà all'ordine pubblico, divulgazione di un segreto commerciale o professionale, discriminazione, eccetera).

Entrata in vigore - Secondo l'art. 11, il TIEA entra in vigore alla **data di ricezione dell'ultima delle notifiche** sulla ratifica. Le disposizioni hanno effetto a partire da tale data per le questioni penal-tributarie; per le altre questioni, a partire dalla data di entrata in vigore, ma solo per gli esercizi fiscali che iniziano il (o successivamente al) primo giorno del mese di gennaio dell'anno successivo alla data di entrata in vigore.

6. Il TIEA tra San Marino e Bahamas

Il TIEA tra San Marino e Bahamas è stato negoziato e sottoscritto, in data 24 settembre 2009, sulla base del Modello 2002.

Forme di scambio di informazioni: lo scambio di informazioni su richiesta

Secondo l'art. 5 del TIEA in commento l'obbligo allo scambio di informazioni sussiste indipendentemente dal fatto che la condotta soggetta a verifica costituisca reato ai sensi della legislazione dello

Stato richiesto. Se le informazioni in possesso dell'autorità competente dello Stato richiesto non sono sufficienti a soddisfare la richiesta di informazioni, quest'ultimo ha l'obbligo di utilizzare tutte le misure di raccolta delle informazioni a sua disposizione al fine di soddisfare le esigenze dello Stato richiedente, anche nel caso in cui lo Stato richiesto non necessiti di tali informazioni per i suoi propri fini fiscali interni.

A differenza di quanto previsto dal comma 1 dell'art. 5 del Modello 2002, il comma 1 dell'art. 5 del TIEA in commento aggiunge che l'autorità competente dello Stato richiedente può presentare una richiesta di informazioni solo allorché non sia in grado di ottenere le informazioni richieste mediante il ricorso ad altri mezzi, tranne il caso in cui il ricorso a tali altri mezzi comporti, per lo Stato richiedente, difficoltà sproporzionate³⁵.

Secondo il comma 4 dell'art. 5 lo Stato richiesto è tenuto a far sì che la sua autorità competente sia dotata del potere di ottenere e fornire su richiesta:

- le informazioni detenute da **banche, altre istituzioni finanziarie**, e ogni altra persona la quale agisce in qualità di agente o nella capacità di fiduciario, inclusi i *nominee* e i *trustee*;
- le informazioni riguardanti la **proprietà** di società, di società di persone, *trust*, fondazioni e altre persone, incluse le informazioni sulla proprietà nell'ambito di una catena societaria³⁶;

³⁵ L'espressione "difficoltà sproporzionate" è sufficientemente definita al paragrafo 56 del Commentario all'art. 5 del Modello 2002:

"(...) Information can be obtained only with «disproportionate difficulties» if the identification of owners, while theoretically possible, would involve excessive costs or resources (...)".

Con riferimento particolare alla forma di trasmissione delle informazioni, il comma 3 dell'art. 5 fa riferimento alla deposizione di testimoni e alle copie autenticate di documentazione in originale, se specificamente richiesto dall'autorità competente dello Stato richiedente e nei limiti consentiti dalla legislazione interna.

³⁶ Conformemente a quanto previsto dall'omologo articolo del Modello 2002, l'obbligo di ottenere le informazioni relative alla proprietà delle società quotate o dei fondi o schemi di investimento collettivo pubblico non sussiste, a meno che tali informazioni possano essere acquisite agevolmente. Il comma 4, lettera b), dell'art. 5 del Modello 2002 prevede infatti:

"(...) 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". Secondo quanto previsto dal

- nel caso dei **trust**, le informazioni riguardanti i *settlor*, i *trustee* e i beneficiari;
- nel caso delle **fondazioni**, le informazioni riguardanti i fondatori, i membri del consiglio e i beneficiari.

Per quanto riguarda le modalità per la presentazione della richiesta, il comma 5 dell'art. 5 prevede che la domanda deve essere formulata per iscritto³⁷.

Con l'obiettivo di agevolare lo scambio di informazioni tra gli Stati contraenti, il comma 6 dell'art. 5 del TIEA in commento prevede l'obbligo dello Stato richiesto di dare conferma, allo Stato richiedente, della ricezione della richiesta. Esso, inoltre, dà comunicazione di eventuali ritardi nella trasmissione delle informazioni e farà del suo meglio per evadere la richiesta nel più breve tempo possibile³⁸.

paragrafo 56 del Commentario al Modello 2002, *"(i) nformation can be obtained only with «disproportionate difficulties» if the identification of owners, while theoretically possible, would involve excessive costs or resources"*.

³⁷ In particolare, la richiesta deve contenere:

- l'identità della persona oggetto di esame o verifica o con riferimento alla quale l'informazione è richiesta;
- la natura e la forma nella quale lo Stato richiedente intende ricevere le informazioni dallo Stato richiesto;
- i motivi fiscali o penal-tributari per i quali le informazioni sono richieste;
- le ragioni per ritenere che le informazioni richieste sono prevedibilmente rilevanti e sono detenute presso lo Stato richiesto o sono in possesso o sotto il controllo di una persona sotto la giurisdizione dello Stato richiesto;
- se conosciuti, nome ed indirizzo di ciascuna persona che si ritiene sia in possesso delle informazioni richieste;
- che la richiesta è effettuata in conformità con la legislazione e la prassi amministrativa dello Stato richiedente;
- che la richiesta è effettuata in conformità alle disposizioni del TIEA;
- che lo Stato richiedente ha esaurito tutti i mezzi disponibili sul proprio territorio per ottenere le informazioni, ad eccezione di quelli che avrebbero comportato difficoltà sproporzionate.

Nella richiesta, è necessario altresì precisare che se le informazioni richieste fossero state disponibili nell'ambito della giurisdizione dello Stato richiedente, la sua autorità competente sarebbe stata in grado di ottenerle.

³⁸ In maniera in parte difforme, il comma 6 dell'art. 5 del Modello 2002 prevede:

"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

Le disposizioni contenute nell'art. 5 del TIEA non obbligano gli Stati contraenti allo scambio di informazioni automatico, né allo scambio di informazioni spontaneo³⁹. Ai sensi dell'art. 8 del TIEA, lo Stato che riceve le informazioni ha l'obbligo di considerarle riservate e può divulgarle unicamente nei confronti di persone o autorità poste sotto la sua giurisdizione.

Forme di scambio di informazioni: le verifiche fiscali all'estero

Le disposizioni dell'art. 6 sulle verifiche fiscali all'estero sono del tutto analoghe a quelle contenute nell'omologo articolo del TIEA sottoscritto con Andorra.

Rifiuto della richiesta

Secondo l'art. 7 del TIEA in commento, l'autorità competente dello Stato richiesto può rifiutare di prestare assistenza:

- se la richiesta non è effettuata in conformità con le disposizioni del TIEA;
- se la divulgazione delle informazioni richieste è contraria all'ordine pubblico o alla sicurezza nazionale;
- se lo Stato richiedente non ha esaurito tutti i mezzi di raccolta a sua disposizione, tranne i casi in cui il ricorso a tali mezzi avrebbe portato a delle difficoltà sproporzionate.

In analogia con quanto previsto dal TIEA sottoscritto con Andorra, un ulteriore limite allo scambio di informazioni è rappresentato dal **segreto commerciale e professionale**⁴⁰.

Analogamente a quanto previsto dall'art. 7 del Modello 2002, il TIEA in commento contempla anche il limite della comunicazione confidenziale (*"legal privilege"*) tra il cliente e l'avvocato⁴¹.

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, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, 2008, pagg. 905 e seguenti

³⁹ Sullo scambio di informazioni automatico e sullo scambio di informazioni spontaneo, cfr. la nota 21.

⁴⁰ Sul "segreto commerciale" e sul "segreto professionale", cfr. la nota 23.

⁴¹ Il comma 3 dell'art. 7 del Modello 2002 prevede: *"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:*

Lo Stato richiesto può rifiutare di fornire le informazioni se queste sono richieste ai fini dell'amministrazione o applicazione di una disposizione che discrimina tra un cittadino dello Stato richiesto e un cittadino dello Stato richiedente. Lo Stato richiesto non può, invece, rifiutare lo scambio di informazioni in ragione del fatto che il relativo credito fiscale è materia del contendere.

Misure restrittive

Le disposizioni dell'art. 9 sono del tutto tipiche del TIEA in commento. Il comma 1, in particolare, obbliga ciascuno degli Stati contraenti, per tutto il periodo di efficacia del TIEA, a non applicare misure fiscali restrittive (*"prejudicial or restrictive measures based on harmful tax practices"*) nei confronti dei cittadini o di transazioni dell'altro Stato contraente⁴².

Entrata in vigore

Il TIEA entra in vigore una volta che ciascuno Stato abbia completato le procedure a tale scopo previste dalla legislazione interna e, in particolare, il trentesimo giorno successivo alla data di ricezione dell'ultima delle notifiche sulla ratifica (art. 15).

Le sue disposizioni divengono efficaci, con riferimento a tutte le questioni previste dall'art. 1, a partire da tale data, per periodi fiscali che iniziano in (o successivamente a) tale data, o, in assenza di periodo fiscale, per tutte le obbligazioni fiscali sorte in (o dopo) tale data.

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

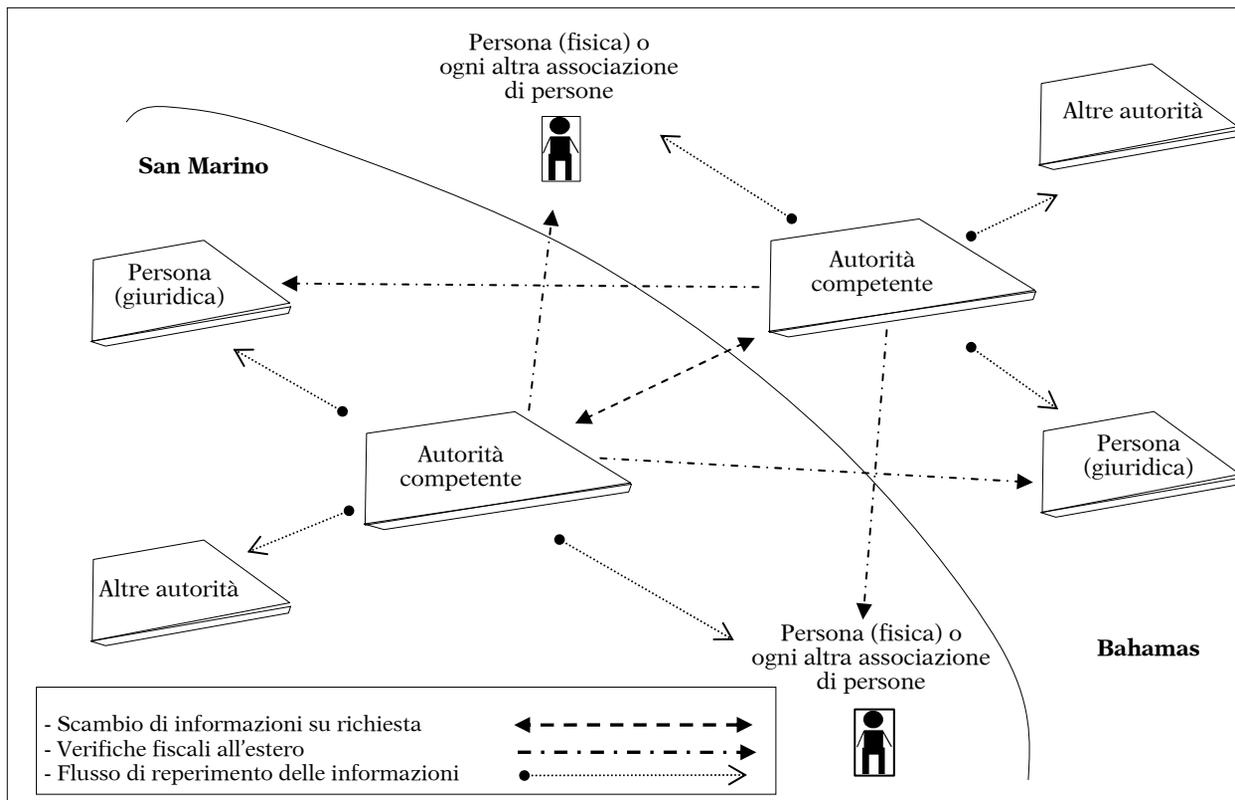
(b) produced for the purposes of use in existing or contemplated legal proceedings".

⁴² Il comma 2 dell'art. 9 del TIEA in commento precisa:

"2. A «prejudicial or restrictive measure based on harmful tax practices» is a measure applied by one Contracting Party to residents, nationals or transactions of either Contracting Party on the basis that the other Contracting Party does not engage in effective exchange of information and/or because it lacks transparency in the operation of its laws, regulations or administrative practices, or on the basis of no or nominal taxes and one of the preceding criteria.

3. Without limiting the generality of paragraph 2 of this Article, the term «prejudicial or restrictive measure» includes:

- a) the introduction of any tax law or administrative arrangements that specifically and adversely target taxpayers of one Contracting Party conducting business activities or investing in the other Contracting Party; or*
- b) the denial of a deduction, credit or exemption, the imposition of a tax, charge or levy, or special reporting requirements".*

Tavola 3 - TIEA tra San Marino e Bahamas: focus

Oggetto - L'art. 1 del TIEA prevede che le autorità competenti scambino informazioni **prevedibilmente rilevanti** ("foreseeably relevant") per l'amministrazione e l'applicazione delle rispettive legislazioni interne, la determinazione, la verifica e la riscossione delle imposte, il recupero e l'applicazione dei crediti fiscali, le investigazioni o i procedimenti in materia fiscale.

Imposte interessate - L'art. 3 del TIEA individua le imposte interessate, per San Marino, nell'imposta generale sul reddito e, per Bahamas, nelle imposte di qualsiasi tipo e definizione.

Forme di scambio - L'art. 5 del TIEA disciplina lo **scambio di informazioni su richiesta** in base al quale una autorità competente chiede informazioni all'altra autorità competente in riferimento a una verifica, un'inchiesta o un'indagine relativa ad un contribuente.

L'art. 6 del TIEA prevede che uno Stato contraente può consentire ai rappresentanti dell'autorità competente dell'altro Stato contraente, di effettuare **verifiche fiscali all'estero** mediante interviste a persone o esame di taluna documentazione sul proprio territorio.

Rifiuto della richiesta - L'art. 7 del TIEA disciplina i casi in cui lo Stato richiesto ha la possibilità di rifiutare legittimamente lo scambio di informazioni (*i.e.*, domanda non conforme al TIEA, contrarietà all'ordine pubblico, divulgazione di un segreto commerciale o professionale, discriminazione, eccetera).

Entrata in vigore - Secondo l'art. 15, il TIEA entra in vigore il **trentesimo giorno successivo alla data di ricezione dell'ultima delle notifiche** sulla ratifica. Le disposizioni hanno effetto a partire da tale data, per periodi fiscali che iniziano in (o successivamente a) tale data, o, in assenza di periodo fiscale, per tutte le obbligazioni fiscali sorte in (o dopo) tale data.

7. Il TIEA tra San Marino e Monaco

Il TIEA tra San Marino e Monaco è stato negoziato e sottoscritto, in data 29 luglio 2009, sulla base del Modello 2002.

Forme di scambio di informazioni: lo scambio di informazioni su richiesta

Secondo l'art. 5, l'obbligo allo scambio di infor-

mazioni sussiste indipendentemente dal fatto che lo Stato richiesto necessiti delle informazioni medesime per i suoi propri fini fiscali interni o che la condotta soggetta a verifica costituisca reato ai sensi della legislazione dello Stato richiesto. L'autorità competente dello Stato richiedente può presentare una richiesta di informazioni solo allorquando non sia in grado di ottenere le informazioni richieste mediante il ri-

corso ad altri mezzi, tranne il caso in cui il ricorso a tali altri mezzi comporti, per lo Stato richiedente, difficoltà sproporzionate^{43 44}.

Se le informazioni in possesso dell'autorità competente dello Stato richiesto non sono sufficienti a soddisfare la richiesta di informazioni, quest'ultimo ha l'obbligo di utilizzare tutte le misure di raccolta delle informazioni a sua disposizione al fine di soddisfare le esigenze dello Stato richiedente, anche nel caso in cui lo Stato richiesto non necessiti di tali informazioni per i suoi propri fini fiscali interni⁴⁵.

Il comma 4 dell'art. 5 precisa i casi in cui lo Stato richiesto non può sottrarsi all'obbligo di scambio di informazioni.

Esso, piuttosto, è tenuto a far sì che la sua autorità competente sia dotata del potere di ottenere e fornire su richiesta:

- le informazioni detenute da **banche, altre istituzioni finanziarie**, e ogni altra persona la quale agisce in qualità di agente o nella capacità di fiduciario, inclusi i *nominee* e i *trustee*;
- le informazioni riguardanti la **proprietà** di società, di società di persone, *trust*, fondazioni e altre persone, incluse le informazioni sulla proprietà nell'ambito di una catena societaria;
- nel caso dei **trust**, le informazioni riguardanti i *settlor*, i *trustee* e i beneficiari;
- nel caso delle fondazioni, le informazioni riguardanti i fondatori, i membri del consiglio e i beneficiari;

⁴³ Sull'espressione "difficoltà sproporzionate" cfr. la nota 26.

⁴⁴ Secondo quanto previsto dal comma 1 dell'art. 5 del Modello 2002, le informazioni devono essere scambiate indipendentemente dal fatto che la condotta soggetta a verifica costituisca reato ai sensi della legislazione dello Stato richiesto. Tuttavia, non è espressamente previsto che l'autorità competente dello Stato richiedente possa presentare una richiesta di informazioni solo allorquando non sia in grado di ottenere le informazioni richieste mediante il ricorso ad altri mezzi (tranne il caso in cui il ricorso a tali altri mezzi comporti, per lo Stato richiedente, difficoltà sproporzionate). Il comma 1 dell'art. 5 del Modello 2002 prevede infatti:

"1. L'autorité compétente de la partie requise fournit les renseignements sur demande aux fins visées à l'article 1. Ces renseignements doivent être échangés, que l'acte faisant l'objet de l'enquête constitue ou non une infraction pénale selon le droit de la partie requise s'il s'était produit dans cette partie".

⁴⁵ Con riferimento particolare alla forma di trasmissione delle informazioni, il comma 3 dell'art. 5 fa riferimento alla deposizione di testimoni e alle copie autenticate di documentazione in originale, se specificamente richiesto dall'autorità competente dello Stato richiedente e nei limiti consentiti dalla legislazione interna.

- nel caso dei **fondi** o schemi di investimento collettivo, le informazioni sulla proprietà⁴⁶.

Per quanto riguarda le modalità per la presentazione della richiesta, il comma 5 dell'art. 5 prevede che questa deve essere formulata per iscritto e nella maniera più dettagliata possibile⁴⁷.

Con l'obiettivo di agevolare lo scambio di informazioni tra gli Stati contraenti, il comma 6 dell'art. 5 prevede l'obbligo dello Stato richiesto di dare conferma, allo Stato richiedente, della ricezione della richiesta. Esso, inoltre, farà del suo meglio per trasmettere le informazioni richieste allo Stato richiedente nel più breve tempo possibile⁴⁸.

⁴⁶ Secondo quanto previsto dal comma 4 dell'art. 5 del Modello 2002, l'obbligo di ottenere le informazioni relative alla proprietà delle società quotate o dei fondi o schemi di investimento collettivo pubblico non sussiste, a meno che tali informazioni possano essere acquisite agevolmente. Il comma 4, lettera B), dell'art. 5 del Modello 2002 prevede: *"(...) En outre, le présent Accord n'oblige pas les parties contractantes à obtenir ou fournir les renseignements en matière de propriété concernant des sociétés cotées ou des fonds ou dispositifs de placement collectif publics, sauf si ces renseignements peuvent être obtenus sans susciter des difficultés disproportionnées"*.

⁴⁷ In particolare, la richiesta deve indicare:

- l'identità della persona oggetto di esame o verifica;
- la natura e la forma nella quale lo Stato richiedente intende ricevere le informazioni dallo Stato richiesto;
- i motivi fiscali per i quali le informazioni sono richieste;
- le ragioni per ritenere che le informazioni richieste sono verosimilmente pertinenti e sono detenute presso lo Stato richiesto o sono in possesso o sotto il controllo di una persona sotto la giurisdizione dello Stato richiesto;
- se conosciuti, nome ed indirizzo di ciascuna persona che si ritiene sia in possesso delle informazioni richieste;
- che la richiesta è effettuata in conformità con la legislazione e la prassi amministrativa dello Stato richiedente;
- che la richiesta è effettuata in conformità alle disposizioni del TIEA;
- che lo Stato richiedente ha esaurito tutti i mezzi disponibili sul proprio territorio per ottenere le informazioni, ad eccezione di quelli che avrebbero comportato difficoltà sproporzionate.

Nella richiesta, è necessario altresì precisare che se le informazioni richieste fossero state disponibili nell'ambito della giurisdizione dello Stato richiedente, la sua autorità competente sarebbe stata in grado di ottenerle. Il comma 5 dell'art. 5 del Modello 2002 precisa che le suindicate informazioni devono essere contenute nella domanda con l'obiettivo di dimostrare la verosimile pertinenza delle informazioni richieste.

⁴⁸ Il comma 6 dell'art. 5 del Modello 2002 contempla, a carico dello Stato richiesto, degli obblighi più stringenti, tra i quali quello di fornire le informazioni entro 90 giorni dalla ricezione della richiesta:

"6. L'autorité compétente de la partie requise transmet aussi rapidement que possible à la partie requérante les renseignements demandés. Pour assurer une réponse ra-

Analogamente a quanto rilevato per i TIEAs esaminati nei paragrafi che precedono:

1. le disposizioni contenute nell'art. 5 del TIEA in commento non obbligano gli Stati contraenti allo scambio di informazioni automatico, né allo scambio di informazioni spontaneo;
2. è previsto, a carico dello Stato richiedente, un obbligo di confidenzialità sulle informazioni scambiate.

Forme di scambio di informazioni: le verifiche fiscali all'estero

Le disposizioni dell'art. 6 sulle verifiche fiscali all'estero sono del tutto analoghe a quelle contenute nell'omologo articolo dei TIEAs esaminati nei paragrafi precedenti.

Rifiuto della richiesta

L'autorità competente dello Stato richiesto può rifiutarsi di fornire le informazioni (art. 7):

- se la richiesta non è effettuata in conformità con le disposizioni del TIEA;
- se lo Stato richiedente non ha esaurito tutti i mezzi a sua disposizione per ottenere le informazioni, tranne i casi in cui il ricorso a tali mezzi comporterebbe difficoltà sproporzionate⁴⁹;
- se la divulgazione delle informazioni richieste è contraria all'ordine pubblico.

Un ulteriore limite allo scambio di informazioni è rappresentato dal **segreto commerciale** e **professionale**. Il comma 2 dell'art. 7 prevede che uno Stato contraente non ha l'obbligo di fornire le informazioni che potrebbero rivelare un segreto commerciale, industriale o professio-

pide, l'autorité compétente de la partie requise:

a) accuse réception de la demande par écrit à l'autorité compétente de la partie requérante et, dans les 60 jours à compter de la réception de la demande, avise cette autorité des éventuelles lacunes de la demande;

b) si l'autorité compétente de la partie requise n'a pu obtenir et fournir les renseignements dans les 90 jours à compter de la réception de la demande, y compris dans le cas où elle rencontre des obstacles pour fournir les renseignements ou refuse de fournir les renseignements, elle en informe immédiatement la partie requérante, en indiquant les raisons de l'incapacité dans laquelle elle se trouve de fournir les renseignements, la nature des obstacles rencontrés ou les motifs de son refus⁴⁹.

⁴⁹ Tale disposizione non è espressamente prevista dall'art. 7 del Modello 2002.

nale o un processo commerciale⁵⁰. A differenza di quanto previsto dall'art. 7 del Modello 2002, il TIEA in commento non contempla il limite della comunicazione confidenziale (*"attorney client privilege"*) tra il cliente e l'avvocato⁵¹.

Lo Stato richiesto, inoltre, può rifiutare di fornire le informazioni se queste sono richieste ai fini dell'amministrazione o applicazione di una disposizione dello Stato richiedente che discrimina tra un cittadino dello Stato richiesto e un cittadino dello Stato richiedente. Lo Stato richiesto, invece, non può rifiutare lo scambio di informazioni in ragione del fatto che il relativo credito fiscale è materia del contendere.

Entrata in vigore

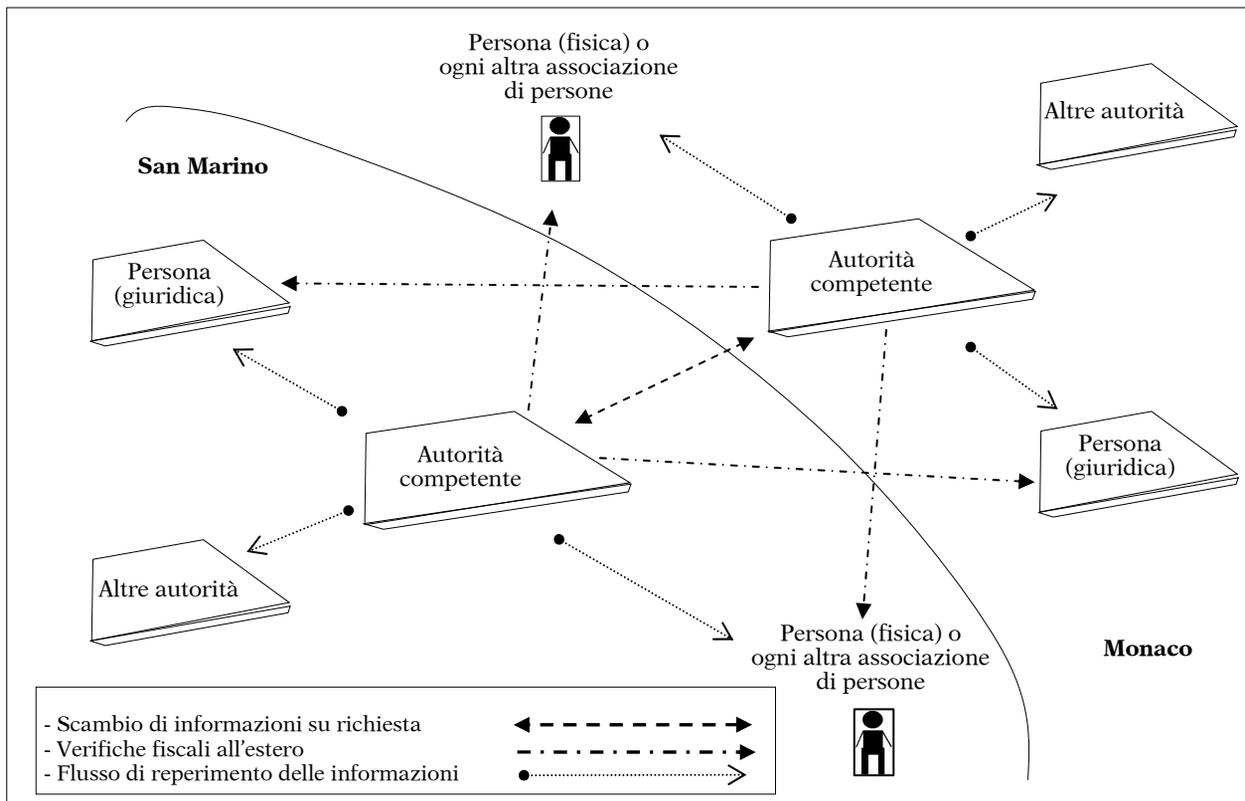
Il TIEA entra in vigore una volta che ciascuno Stato abbia completato le procedure a tale scopo previste dalla legislazione interna (art. 11). In particolare, esso entra in vigore alla data di ricezione dell'ultima delle notifiche e le sue disposizioni divengono efficaci:

- con riferimento alle questioni penal-tributarie, a partire da tale data e, inoltre, con riguardo a tutti gli illeciti commessi nei due anni che precedono tale data;
- con riferimento a tutte le altre questioni previste dall'art. 1, a partire da tale data, per periodi fiscali che iniziano il (o successivamente al) primo giorno del mese di gennaio dell'anno successivo alla data a partire dalla quale il TIEA entra in vigore, o in assenza di periodo fiscale, per tutte le obbligazioni fiscali sorte il (o dopo il) primo giorno del mese di gennaio dell'anno successivo alla data a partire dalla quale il TIEA entra in vigore.

⁵⁰ Sul "segreto commerciale" e sul "segreto professionale" cfr. la nota 23.

⁵¹ Il comma 3 dell'art. 7 del Modello 2002 prevede:
"3. Le présent Accord n'oblige pas une partie contractante à obtenir ou fournir des renseignements qui divulgueraient des communications confidentielles entre un client et un avocat ou un autre représentant juridique agréé lorsque ces communications :
(a) ont pour but de demander ou fournir un avis juridique, ou
(b) sont destinées à être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée⁵¹.

Tavola 4 - TIEA tra San Marino e Monaco: focus



Oggetto - L'art. 1 del TIEA prevede che le autorità competenti scambino informazioni **verosimilmente pertinenti** (in francese, "*vraisemblablement pertinents*"; in inglese "*foreseeably relevant*") per l'amministrazione e l'applicazione delle rispettive legislazioni interne, la determinazione, la verifica e la riscossione delle imposte, il recupero e l'applicazione dei crediti fiscali, le investigazioni o i procedimenti in materia fiscale.

Imposte interessate - L'art. 3 del TIEA individua le imposte interessate, per San Marino, nell'imposta generale sul reddito e, per Monaco, nell'*"impôt sur les bénéfices"*, nonché in ogni altra imposta di natura identica o sostanzialmente simile istituita successivamente al 29 luglio 2009 (data di sottoscrizione del TIEA), in aggiunta a, o in luogo delle, imposte esistenti.

Forme di scambio - L'art. 5 del TIEA disciplina lo **scambio di informazioni su richiesta**, in base al quale una autorità competente chiede informazioni all'altra autorità competente in riferimento a una verifica, un'inchiesta o un'indagine relativa ad un contribuente.

L'art. 6 del TIEA prevede che uno Stato contraente può consentire ai rappresentanti dell'autorità competente dell'altro Stato contraente, di effettuare **verifiche fiscali all'estero** mediante interviste a persone o esame di taluna documentazione sul proprio territorio.

Rifiuto della richiesta - L'art. 7 del TIEA disciplina i casi in cui lo Stato richiesto ha la possibilità di rifiutare legittimamente lo scambio di informazioni (*i.e.*, domanda non conforme al TIEA, contrarietà all'ordine pubblico, divulgazione di un segreto commerciale o professionale, discriminazione, eccetera).

Entrata in vigore - Secondo l'art. 11, il TIEA entra in vigore **alla data di ricezione dell'ultima delle notifiche** sulla ratifica. Le disposizioni hanno effetto a partire da tale data per le questioni penal-tributarie e con riferimento agli illeciti commessi nei due anni precedenti; per le altre questioni, a partire dalla data di entrata in vigore, ma solo per gli esercizi fiscali che iniziano il (o successivamente al) primo giorno del mese di gennaio dell'anno successivo alla data di entrata in vigore.