



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

San Marino, 09 aprile 2015/1714 d.F.R.

Circolare Esplicativa N.10

Prot. n.00041692/2015

Spett.li

*Trasmessa tramite mail
e Doqui/Acta*

- **Direttori di Dipartimento**
- **Aziende ed Enti del Settore Pubblico Allargato**
- **Ufficio Tributario**
- **Ufficio Industria Artigianato e Commercio**
- **Contabilità di Stato**
- **Organizzazioni Sindacali**
- **Organizzazioni Economiche**
- **Commissione Nazionale delle Libere Professioni**
- **Associazione Bancaria e Finanziaria**

= Loro Sedi =

Oggetto: Scambio di Informazioni su Richiesta - Circolare Esplicativa N.10, dell'ambito e delle modalità di applicazione dell'art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni - sottoscritta con la Repubblica Italiana.

1. Premessa

Un elemento-chiave nella cooperazione fiscale internazionale è lo scambio di informazioni, il quale rappresenta un metodo efficace per consentire agli Stati di mantenere la sovranità nella determinazione della base imponibile e per assicurare la corretta ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati contraenti.

Lo scambio di informazioni può essere effettuato con modalità diverse. Nel contesto dei trattati internazionali riguardanti le imposte sul reddito, lo scambio di informazioni è disciplinato dalla disposizione prevista dall'art. 26 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni dell'OCSE (di seguito, "art. 26 del Modello OCSE"). Frequentemente, lo scambio di



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

informazioni è effettuato sulla base di accordi specifici, redatti in conformità al Modello OCSE di TIEA del 2002 (di seguito "*Modello di TIEA*").

La presente Circolare illustra ambito e modalità di applicazione delle disposizioni sullo scambio di informazioni su richiesta contenute nell'art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta con l'Italia, tenendo conto:

- della Legge n. 95 del 18 giugno 2008 (e successive modifiche), nonché della Legge n. 5 del 21 gennaio 2010 (e successive modifiche);
- della Legge n. 106 del 22 luglio 2011, recante "*Disposizioni per l'implementazione dell'assistenza fiscale internazionale attraverso lo scambio di informazioni*";
- delle linee guida contenute nel "*Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes – General Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information – Module 1 on Exchange of Information on Request*", pubblicato dall'OCSE nel 2006;
- della prassi applicata dalle autorità competenti sammarinesi, vale a dire, dall'"*Ufficio Centrale di Collegamento*" (di seguito, "*CLO*"), in tema di scambio di informazioni su richiesta di cui alle citate leggi.

Il contenuto dell'art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta con l'Italia è sostanzialmente conforme a quello dell'art. 26 del Modello OCSE.

2. La Legge n. 106 del 22 luglio 2011, recante "*Disposizioni per l'implementazione dell'assistenza fiscale internazionale attraverso lo scambio di informazioni*"

La Legge 22 luglio 2011 n. 106, recante "*Disposizioni per l'implementazione dell'assistenza fiscale internazionale attraverso lo scambio di informazioni*" (di seguito, "*Legge*"), contiene la disciplina per lo scambio di informazioni su richiesta, come previsto dai vigenti accordi bilaterali, nonché per lo scambio di informazioni su richiesta cd. "*unilaterale*", in assenza, cioè, di obblighi convenzionali reciproci in vigore.



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

Entrata in vigore in data 9 agosto 2011, essa segna un significativo passo nel percorso intrapreso da San Marino, fin dal 2009, verso l'effettivo adeguamento agli *standards* di trasparenza e scambio di informazioni riconosciuti a livello internazionale.

L'art. 4 della Legge prevede che il ricevimento delle richieste di informazioni e la loro evasione da parte dell'Autorità competente sammarinese avviene nel rispetto dei principi e delle formalità previste dall'OCSE in tema di scambio di informazioni su richiesta, e, in particolare, dal "*Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes – Module 1 on Exchange of Information on Request*" del 2006.

L'organo competente, il CLO, prima di dare avvio alle procedure interne per l'acquisizione delle informazioni oggetto di una richiesta proveniente da uno Stato contraente, verifica gli elementi della stessa, valutandone l'ammissibilità. Se la richiesta è valida e completa, procede senza indugio all'acquisizione delle informazioni richieste, ai fini della successiva trasmissione.

In caso di richiesta incompleta, ovvero di richiesta la quale non rispetta i requisiti previsti a livello convenzionale o dalla Legge in commento, il CLO è tenuto ad informare immediatamente l'Autorità competente dello Stato richiedente affinché possa procedere all'integrazione (cfr. art. 5 della Legge).

La Legge disciplina nel dettaglio le circostanze in presenza delle quali il CLO è legittimato a rifiutare lo scambio di informazioni. Secondo quanto previsto dall'art. 6, la richiesta può essere respinta allorquando:

1. sia accertato che lo Stato richiedente non abbia fatto ricorso a tutti i mezzi disponibili sul proprio territorio per ottenere le informazioni, ad eccezione dei casi in cui il ricorso a tali mezzi avrebbe dato luogo a difficoltà sproporzionate;
2. lo scambio delle informazioni sia contrario all'ordine pubblico;
3. la richiesta non contenga elementi sufficienti a dimostrare la "*verosimile pertinenza*" delle informazioni richieste per l'applicazione della legislazione interna dello Stato richiedente;
4. la richiesta non sia circostanziata e contenga riferimenti e/o indicazioni generiche tali da qualificarsi quale "*fishing expedition*", ovvero come tentativo indiscriminato di ottenere informazioni.



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

Inoltre, il CLO non può fornire le informazioni:

1. che rivelerebbero un segreto commerciale, industriale, o una procedura commerciale;
2. che rivelerebbero comunicazioni riservate tra un cliente ed un avvocato, procuratore legale o altro rappresentante legale abilitato, laddove tali comunicazioni siano prodotte ai fini della richiesta o prestazione di consulenza legale o del loro utilizzo in procedimenti giudiziari;
3. richieste al fine di dare attuazione ad una disposizione della legislazione fiscale dello Stato richiedente, che discrimina un cittadino sammarinese rispetto ad un cittadino di quest'ultimo Stato, in situazioni identiche.

Infine, il CLO non è tenuto a fornire informazioni che non siano detenute da autorità sammarinesi né siano in possesso o sotto il controllo di persone o società che si trovano nella Repubblica di San Marino.

3. Scambio di informazioni su richiesta: *framework* OCSE e prassi sammarinese

3.1. Generalità

Le forme di scambio di informazioni contemplate dall'OCSE sono le seguenti:

- su richiesta;
- automatico;
- spontaneo.

Scambio di informazioni su richiesta – Lo scambio di informazioni su richiesta si riferisce a situazioni in cui l'autorità competente di uno Stato richiede determinate informazioni all'autorità competente dell'altro Stato contraente.

Scambio di informazioni automatico – Le informazioni scambiate automaticamente riguardano casi specifici appartenenti alla medesima fattispecie, relativi a dati sul reddito prodotto nello Stato della fonte (i.e., interessi, dividendi, *royalties*, pensioni ecc.). Le informazioni sono ottenute *on a routine basis* (generalmente, mediante il *reporting* dei pagamenti effettuati dal contribuente) da parte di uno Stato che provvede quindi a trasmetterle alle altre Parti contraenti.



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

Scambio di informazioni spontaneo – Le informazioni vengono scambiate spontaneamente quando una delle Parti contraenti, in applicazione della propria legislazione fiscale, acquisisce informazioni ritenute di particolare interesse per uno Stato contraente, al quale provvede a trasmetterle senza aver ricevuto una specifica richiesta. L'autorità competente della Parte contraente che fornisce informazioni spontaneamente dovrebbe richiedere un *feedback* all'amministrazione fiscale ricevente. Un *feedback* positivo può rappresentare un incentivo per le amministrazioni finanziarie a procedere allo scambio spontaneo di informazioni. Altre forme di scambio di informazioni sono le seguenti.

Verifiche fiscali simultanee – Una verifica fiscale simultanea è un accordo tra due o più parti per esaminare simultaneamente e indipendentemente, ognuno nel proprio territorio, la posizione fiscale di uno o più contribuenti verso i quali vi è un interesse comune o correlato, con l'intento di scambiare le informazioni così ottenute. Tali verifiche sono particolarmente utili in materia di *transfer pricing* e per l'identificazione di "schemi di evasione fiscale" mediante il ricorso a giurisdizioni a fiscalità privilegiata.

Visite di rappresentanti autorizzati delle autorità competenti – La visita presso una giurisdizione estera al fine di ottenere informazioni per uno specifico caso potrebbe essere utile in determinate circostanze. Le visite devono essere autorizzate dalla giurisdizione estera (e consentite dalla legislazione della Parte richiesta); in mancanza, potrebbero costituire una lesione alla sovranità. Pertanto, la decisione di autorizzare o meno le suddette visite, e in caso affermativo, se la presenza dei funzionari esteri deve essere subordinata al consenso del contribuente (così come termini e condizioni delle visite), è demandata all'esclusiva discrezionalità di ciascuno Stato. I verificatori fiscali devono essere rappresentanti autorizzati delle autorità competenti.

Le verifiche fiscali all'estero possono avere luogo in diverse circostanze. Possono essere effettuate su richiesta della Parte richiedente le informazioni, al fine di agevolare l'acquisizione delle stesse. Possono inoltre essere effettuate su iniziativa della Parte richiesta al fine di contenere costi e oneri relativi all'acquisizione delle informazioni.

Scambio di informazioni nell'ambito di un settore industriale – Lo scambio di informazioni nell'ambito di un settore industriale non riguarda uno specifico contribuente, ma un intero settore economico (ad esempio, l'industria farmaceutica o petrolifera). Lo scambio di



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

informazioni nell'ambito di un settore industriale richiede la collaborazione tra i rappresentanti degli Stati contraenti chiamati a discutere le modalità operative di un determinato settore economico, i programmi di finanziamento, le modalità di determinazione dei prezzi, i dati sull'evasione fiscale identificati, ecc..

La presente Circolare illustra le modalità attraverso le quali viene attuato lo scambio di informazioni su richiesta di cui all'art. 26 del Modello OCSE e all'analogo art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta con l'Italia.

3.2. Lo scambio di informazioni su richiesta

Sia l'art. 26 del Modello OCSE che l'art. 1 del Modello di TIEA contemplano lo scambio di informazioni nella sua più ampia accezione. Tuttavia, essi non consentono le cd. "*spedizioni di pesca*", vale a dire, i tentativi indiscriminati di ottenere informazioni non aventi un diretto collegamento con una verifica o indagine in corso.

L'equilibrio tra i suindicati ambiti è riassunto nello *standard* di "*prevedibile rilevanza*". Il Modello di TIEA indica specificamente la tipologia di informazioni che la Parte richiedente dovrebbe fornire al fine di "*dimostrare la prevedibile rilevanza delle informazioni richieste*". Inoltre, la Parte richiedente dovrebbe tenere in considerazione i dati identificati nella *checklist* di seguito riportata (cfr. paragrafo 4 della presente Circolare), nell'effettuare una richiesta ai sensi dell'art. 26 del Modello OCSE.

In generale, quando lo Stato richiedente non fornisce i dati indicati nella *checklist*, il CLO potrebbe essere indotto a considerare la richiesta quale "*spedizione di pesca*".

Lo scambio di informazioni riguarda tutte le informazioni ritenute "*prevedibilmente rilevanti*" per l'applicazione della legislazione fiscale interna degli Stati contraenti.

Il paragrafo 1 dell'art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta con l'Italia prevede che "*1. Le autorità competenti degli Stati contraenti si scambieranno le informazioni verosimilmente pertinenti per applicare le disposizioni della presente Convenzione o per l'amministrazione o l'applicazione delle leggi interne relative alle imposte di qualsiasi genere e denominazione prelevate per conto degli Stati contraenti, delle loro suddivisioni politiche o amministrative o dei loro enti locali, nella misura in cui la tassazione*



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

che tali leggi prevedono non è contraria alla Convenzione, nonché per prevenire l'elusione e l'evasione fiscale (...)".

L'espressione "*verosimilmente pertinenti*" (in luogo dell'espressione "*prevedibilmente rilevanti*") è ugualmente compatibile con l'obiettivo, di cui all'art. 26 del Modello OCSE, di evitare le cd. "*fishing expeditions*".

3.3. Limiti allo scambio di informazioni

Limitazioni all'obbligo di scambio di informazioni sono previste dai paragrafi 3-5 dell'art. 26 del Modello OCSE e dall'art. 7 del Modello di TIEA. Analoghe limitazioni si rinvencono nell'art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta con l'Italia.

La decisione in ordine allo scambio di informazioni è generalmente demandata alla discrezionalità dello Stato richiesto.

In presenza dei limiti di cui all'art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta con l'Italia, il CLO non è obbligato a fornire le informazioni richieste.

Un'autorità competente potrebbe procedere allo scambio di informazioni, anche in assenza di uno specifico obbligo. In tali casi, essa agisce comunque nell'ambito del *framework* di cui all'accordo sullo scambio di informazioni applicabile. Nel caso in cui la richiesta abbia ad oggetto un segreto commerciale, la Parte richiesta dovrebbe fornire le informazioni se ritiene che la legislazione e la prassi interna della Parte richiedente, congiuntamente all'obbligo di confidenzialità imposto dall'art. 26 del Modello OCSE (o dall'art. 8 del Modello di TIEA), sono in grado di garantire che tali informazioni non saranno utilizzate per gli scopi che il segreto commerciale medesimo intende tutelare. In caso di scambio di informazioni, la Parte richiesta è tenuta ad indicare la sussistenza del segreto commerciale al fine di consentire alla Parte richiedente di adottare tutte le misure necessarie ad assicurare la più ampia confidenzialità.

3.3.1. Confidenzialità

L'obbligo di confidenzialità concerne le disposizioni volte ad assicurare che le informazioni relative al contribuente e alla sua attività rimangano riservate e protette da un'eventuale divulgazione non autorizzata. È pertanto fondamentale, ai fini della cooperazione in materia di



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

scambio di informazioni, che la riservatezza benefici del più ampio grado di protezione anche in caso di scambio con altri Stati.

Ogni informazione fornita dal CLO ai sensi dell'art. 26 della Convenzione sottoscritta con l'Italia deve essere considerata riservata e confidenziale.

Poiché la riservatezza delle informazioni è garantita dalle disposizioni sullo scambio di informazioni e dalla legislazione nazionale della Parte richiedente, lo scambio di informazioni non può essere rifiutato sulla base del fatto che non è ammesso dalle disposizioni in materia di riservatezza dello Stato richiesto.

3.3.2. Reciprocità

Per effetto del principio di reciprocità, il CLO, nella fase di acquisizione delle informazioni richieste da altri Stati contraenti, è obbligato a trasmettere esclusivamente quelle che la Parte richiedente (i.e., l'Italia) sarebbe in grado di acquisire in base alla propria legislazione e in circostanze simili.

L'art. 26 del Modello OCSE sottolinea che la Parte richiesta non è obbligata a trasmettere le informazioni che la Parte richiedente non sarebbe in grado di ottenere sulla base della propria prassi amministrativa interna.

Il CLO potrebbe rifiutarsi di trasmettere le informazioni qualora alla Parte richiedente (i.e., l'Italia) sia vietato per legge lo scambio di informazioni o nel caso in cui la prassi amministrativa della Parte richiedente non contempli il principio di reciprocità.

Il principio di reciprocità dovrebbe essere inteso in un'accezione ampia e pragmatica. Potrebbe risultare complesso per le autorità competenti determinare, in ciascun caso, se la Parte richiesta sia in grado di ottenere e fornire le informazioni, in circostanze simili. Al fine di superare tale criticità, la Parte richiedente dovrebbe rilasciare una dichiarazione attestante il soddisfacimento del principio di reciprocità.

Nel caso in cui venga rilasciata (da parte dell'Italia) la dichiarazione attestante la sussistenza della condizione di reciprocità, il CLO può rifiutare la richiesta solo *"se ha motivo di ritenere che la dichiarazione è manifestamente inaccurata"*.



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

3.3.3. Ordine pubblico

Un motivo di rifiuto dello scambio di informazioni da parte del CLO attiene al concetto di "ordine pubblico".

Ai sensi dell'art. 26 del Modello OCSE (e del Modello di TIEA), il concetto di "ordine pubblico" generalmente concerne gli interessi vitali di uno Stato, come, ad esempio, nel caso in cui le informazioni richieste si riferiscano ad un segreto di Stato.

Un raro caso di "ordine pubblico" potrebbe presentarsi, per esempio, quando una verifica fiscale in un altro Stato è motivata da persecuzioni razziali o politiche.

3.3.4. Segreto commerciale

Informazioni finanziarie, inclusi libri e registrazioni contabili, non possono per loro natura costituire segreti commerciali, industriali o di altro tipo. Nei rari casi in cui la richiesta di informazioni ha ad oggetto un segreto commerciale, la decisione in ordine allo scambio di informazioni è discrezionale.

Ai sensi dell'art. 26 del Modello OCSE e dell'art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta con l'Italia, il CLO non è obbligato a fornire informazioni che potrebbero riguardare un segreto commerciale, industriale o una procedura commerciale.

Nel caso in cui il CLO non intenda procedere allo scambio di informazioni aventi ad oggetto un segreto commerciale, è tenuto ad espungere questi ultimi dalla documentazione da trasmettere, affinché ogni altra informazione possa essere fornita allo Stato richiedente (i.e., l'Italia).

3.3.5. Segreto professionale

Il segreto professionale non può essere invocato con riferimento ai documenti consegnati ad un avvocato o procuratore legale al solo fine di sottrarre tale documentazione all'obbligo dello scambio tra Stati.

Il CLO potrebbe rifiutarsi di trasmettere all'autorità italiana richiedente informazioni riguardanti una comunicazione riservata tra un cliente ed un avvocato, procuratore legale o altro rappresentante legale abilitato.



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

3.3.6. Segreto bancario

Ai sensi dell'art. 26 del Modello OCSE e dell'art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta con l'Italia, il segreto bancario non può costituire motivo di rifiuto dello scambio di informazioni.

Il CLO ha il potere di accedere, direttamente o indirettamente, alle informazioni detenute da istituti bancari o altri istituti finanziari e di fornire tali informazioni all'autorità richiedente italiana.

3.3.7. Informazioni detenute da agenti e fiduciari e informazioni riguardanti la proprietà delle società

La legislazione nazionale e la prassi interna sammarinese non considerano le informazioni sugli assetti proprietari delle società quale segreto commerciale o industriale.

Il CLO non può pertanto rifiutare lo scambio di informazioni solo perché le stesse sono detenute da agenti o soggetti in qualità di fiduciari o si riferiscono agli assetti proprietari delle società.

3.3.8. Interesse fiscale nazionale

La locuzione "*interesse fiscale nazionale*" indica una situazione nella quale una Parte contraente può fornire informazioni all'altra Parte contraente esclusivamente in presenza di un proprio, specifico interesse fiscale nelle informazioni.

Il rifiuto di fornire informazioni non può essere giustificato sulla base del principio dell'interesse fiscale nazionale, e il CLO, quando richiesto, utilizza tutti i mezzi a disposizione per l'acquisizione delle informazioni, anche al solo fine di ottenere e trasmettere le stesse all'altro Stato contraente (i.e., l'Italia).

3.3.9. Richiesta in conformità con la Convenzione

Il Modello di TIEA prevede esplicitamente che una Parte contraente può rifiutarsi di trasmettere le informazioni quando la richiesta non è stata effettuata in conformità con il trattato applicabile.

L'art. 5, par. 5 del Modello di TIEA stabilisce che, con riferimento ad una specifica richiesta, la Parte richiedente deve fornire determinate informazioni all'autorità competente della Parte



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

richiesta. La mancata trasmissione di tali dati consente alla Parte richiesta di rifiutare lo scambio di informazioni in quanto la richiesta non può ritenersi effettuata in conformità al trattato applicabile.

Ai sensi dell'art. 26 del Modello OCSE, nel caso in cui la Parte contraente non dimostri la rilevanza delle informazioni richieste in relazione ad un'indagine o verifica in corso, la Parte richiesta può rifiutare lo scambio di informazioni in quanto non può, in tal caso, ritenersi soddisfatto il requisito della *"prevedibile rilevanza"* (o della *"verosimile pertinenza"* previsto dall'art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta con l'Italia).

Il CLO può pertanto rifiutare una richiesta di informazioni non effettuata in conformità con le disposizioni di cui all'art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta con l'Italia.

Prima di rifiutare la richiesta, il CLO richiede chiarimenti all'autorità competente italiana.

3.3.10 Non-discriminazione

Il CLO può rifiutarsi di fornire le informazioni nei casi di discriminazione di un cittadino sammarinese.

La suddetta disposizione è in linea con l'art. 7 del Modello di TIEA. Nell'ambito del Modello OCSE e della Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta con l'Italia, la disposizione si basa sul combinato disposto di cui all'art. 26, par. 1 [*"(...) nei limiti in cui l'imposizione non è contraria alla Convenzione"*] e all'art. 24, par.1.

3.3.11 Misure non conformi alla legislazione e alla prassi nazionale

L'art. 26 del Modello OCSE prevede che una Parte contraente non è tenuta ad adottare misure amministrative non conformi alla legislazione e alla prassi interne. In altre parole, una Parte contraente non è tenuta, ai fini dello scambio di informazioni, ad adottare misure diverse da quelle che adotterebbe per i suoi propri fini fiscali.

Il Modello di TIEA prevede che nel caso in cui le informazioni in possesso dell'autorità competente non siano sufficienti a soddisfare la richiesta, la Parte richiesta è tenuta ad impiegare tutti gli strumenti *"rilevanti"* e necessari all'acquisizione e alla trasmissione delle



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

informazioni. Uno strumento per la raccolta di informazioni è considerato “*rilevante*” se consente di ottenere le informazioni richieste.

Nel caso in cui le informazioni in suo possesso non siano sufficienti a soddisfare la richiesta, il CLO adotta tutte le misure rilevanti per l’acquisizione delle informazioni, incluse specifiche indagini o l’analisi dei libri contabili, a condizione che le stesse siano applicate (anche) per i propri fini fiscali interni.

3.3.12 Informazioni che non possono essere ottenute in applicazione della legislazione ordinaria nazionale

Ai sensi dell’art. 26 del Modello OCSE, una Parte contraente può rifiutare lo scambio di informazioni se le stesse non possono essere ottenute in applicazione della legislazione o della prassi ordinaria nazionale. Tuttavia, indipendentemente dalla legislazione o prassi interne, una Parte contraente non può invocare il segreto bancario o il principio dell’interesse fiscale nazionale al fine di declinare una richiesta di informazioni.

Inoltre, una richiesta di informazioni non può essere rifiutata sulla base del fatto che le informazioni medesime sono detenute da agenti o soggetti in qualità di fiduciari o si riferiscono agli assetti proprietari delle società.

3.4. Strumenti di acquisizione delle informazioni

Le informazioni richieste potrebbero essere già in possesso dell’amministrazione fiscale della Parte richiesta o, al contrario, potrebbe rendersi necessario il ricorso ad appositi strumenti di acquisizione delle medesime.

Tipiche misure di acquisizione delle informazioni sono le seguenti:

- Interrogazione di persona che potrebbe avere conoscenza delle informazioni o esserne in possesso o averne il controllo.
- Ove necessario, si può richiedere ad una persona di comparire in un dato tempo e luogo per l’acquisizione delle informazioni.
- In caso di mancata comparizione della persona nel tempo e luogo



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

previsti, si possono adottare appropriate misure volte ad obbligare tale persona a comparire.

- Richiesta di produzione di apposita documentazione, quale libri contabili, documenti, registrazioni o altro materiale.
- Interrogazione della persona che ha prodotto la suddetta documentazione con riferimento agli scopi e alle modalità di conservazione della stessa.
- Richiesta di prestare testimonianza o produrre la suddetta documentazione sotto giuramento.
- Accesso ai locali e perquisizione degli stessi, al fine di ottenere documentazione utile all'analisi.
- Produzione di copie conformi della suddetta documentazione.
- Consentire all'autorità competente dello Stato richiedente di predisporre questionari scritti ai quali i soggetti che prestano testimonianza o producono la suddetta documentazione sono tenuti a rispondere.

3.5. Diritti e tutela del contribuente ("no-tipping off" rule)

Il CLO non provvede ad informare il contribuente soggetto a verifica (cd. "no-tipping off rule"), a condizione che nello Stato richiedente si applichi una disposizione analoga, che esclude la comunicazione al contribuente.

In ogni caso, la "no-tipping off rule" si applica in caso di frode fiscale. La Parte richiedente dovrebbe pertanto indicare nella richiesta se esiste un indizio di frode fiscale.

Il CLO informa l'autorità richiedente italiana in ordine all'applicazione, da parte di San Marino, della "no-tipping off rule".

3.6. Riservatezza

Tutte le informazioni ricevute dovrebbero essere trattate con confidenzialità.



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

Il Modello di TIEA prevede che le informazioni ricevute possono essere comunicate solo a persone o autorità (inclusi tribunali ed enti amministrativi) ai fini dell'accertamento, riscossione ed applicazione delle imposte rientranti nell'ambito delle disposizioni convenzionali applicabili (inclusi i procedimenti e i provvedimenti giudiziari), nonché utilizzate esclusivamente a tali fini. Le informazioni non possono essere comunicate a nessun altro soggetto o giurisdizione in mancanza del previo consenso scritto dell'autorità competente della Parte richiesta.

L'art. 26 del Modello OCSE consente la comunicazione alle autorità di sorveglianza, incaricate del controllo degli enti amministrativi e giurisdizionali delle Parti contraenti. Al contrario, non è consentita la comunicazione ad altri soggetti e giurisdizioni, mentre il Modello di TIEA contempla tale possibilità, purché consti il consenso scritto alla divulgazione delle suddette informazioni da parte delle autorità competenti della Parte richiesta.

Mentre il Modello di TIEA e il Modello OCSE prevedono che le informazioni siano trattate con confidenzialità e indicano i soggetti ai quali possono essere comunicate, il Modello OCSE prevede un ulteriore requisito di confidenzialità, in virtù del quale le informazioni devono essere trattate *"come riservate allo stesso modo delle informazioni ottenute ai sensi della legislazione nazionale"*.

Le disposizioni dell'art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta con l'Italia sono in linea con quelle di cui all'art. 26 del Modello OCSE.

Il CLO pertanto si obbliga a trattare con confidenzialità tutte le tipologie di informazioni, incluse quelle contenute nella richiesta e quelle successivamente trasmesse in risposta alla richiesta stessa.

3.7. Utilizzo delle informazioni

Le informazioni scambiate non possono essere utilizzate per scopi differenti da quelli per i quali sono state trasmesse.

Pertanto, le informazioni ricevute ai sensi dell'art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta con l'Italia non possono essere utilizzate per fini non fiscali.



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

4. Scambio di informazioni su richiesta: la procedura

4.1. Principi generali

La procedura per lo scambio di informazioni su richiesta si compone delle seguenti fasi:

- Preparazione e invio di una richiesta (fase 1);
- Ricezione e controllo di una richiesta (fase 2);
- Acquisizione delle informazioni richieste (fase 3);
- Risposta alla richiesta (fase 4);
- *Feedback* (fase 5).

Prima di inviare una richiesta, il CLO utilizza tutti i mezzi a disposizione sul proprio territorio per acquisire le informazioni ad eccezione dei casi in cui il ricorso a tali mezzi dia luogo a difficoltà sproporzionate. I “*mezzi a disposizione*” del CLO includono, al fine di ottenere informazioni esistenti nell’altro Stato contraente (prima dell’invio di una richiesta), il ricorso, ad esempio, ad *internet* e ai *database* commerciali o al personale diplomatico presente nello Stato.

4.2. Preparazione ed invio di una richiesta

4.2.1. Forma e contenuto della richiesta

La richiesta deve essere formulata per iscritto ma, in caso di urgenza, la richiesta può essere trasmessa al CLO anche verbalmente, a condizione che sia seguita da una conferma scritta.

L’autorità richiedente italiana, nel formulare la richiesta, dovrebbe fornire tutte le informazioni che considererebbe rilevanti qualora fosse, a sua volta, il soggetto richiesto. La richiesta dovrebbe essere dettagliata e contenere tutti i fatti rilevanti, al fine di consentire al CLO, che riceve la richiesta, di comprendere le esigenze della Parte richiedente ed evadere la richiesta nel modo più efficiente possibile. Una richiesta non completa determina un ritardo nell’evasione della stessa, data la necessità per il CLO di richiedere ulteriori dati.

La seguente *checklist* identifica il contenuto di una richiesta di scambio di informazioni:



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

- Informazioni oggetto della richiesta e motivazioni. Identificazione delle informazioni ritenute pertinenti (ad esempio, fatture, contratti).
- Indicazione che la richiesta si riferisce all'applicazione della convenzione fiscale (art. 26).
- Imposte interessate, periodi di imposta oggetto di verifica (giorno, mese, anno di inizio e fine) e periodi di imposta per i quali le informazioni sono richieste (se diversi da quelli oggetto di verifica, indicazione delle motivazioni).
- Valuta degli importi di denaro indicati.
- Urgenza della risposta. Motivazioni dell'urgenza e, ove rilevante, indicazione della data decorsa la quale le informazioni potrebbero non essere più utili.
- Eventuale necessità di una traduzione dei documenti.
- Se necessaria, tipo di autenticazione delle copie della documentazione (anche bancaria) richiesta.
- Indicazione della possibilità di utilizzare le informazioni in procedimenti giudiziari e delle relative formalità di produzione.
- Motivazioni della richiesta di esclusione della comunicazione al contribuente oggetto di indagine o verifica (i.e., la comunicazione potrebbe pregiudicare l'indagine).
- Generalità, recapito telefonico, numero fax e indirizzo di posta elettronica del funzionario delegato dell'autorità competente, responsabile del procedimento, da contattare in caso di necessità.



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

4.2.2. Lingua

La richiesta da parte dell'autorità competente dovrebbe essere redatta in modo chiaro, nella lingua della Parte richiedente e dovrebbe includere, se possibile, una traduzione nella lingua della Parte richiesta (vale a dire, in lingua italiana). In alternativa, la richiesta può essere redatta esclusivamente in una terza lingua comune (vale a dire, in lingua inglese).

Nei rapporti con l'autorità competente italiana, il CLO redige (o riceve) la richiesta di informazioni nella lingua comune italiana.

4.2.3. Trasmissione

La richiesta dovrebbe essere trasmessa all'autorità competente (i.e., il CLO), per le vie ufficiali.

L'autorità competente richiedente (i.e., l'Italia) verifica che la richiesta soddisfi tutti i requisiti necessari suindicati, prima di trasmetterla al CLO.

4.3. Ricezione e controllo di una richiesta

Generalmente, il CLO invia prontamente conferma di ricezione della richiesta e, in ogni caso, non oltre 15 giorni lavorativi dal ricevimento della stessa.

Il CLO verifica validità e completezza della richiesta, vale a dire, che:

- soddisfi le condizioni stabilite nell'accordo sullo scambio di informazioni (art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta con l'Italia);
- sia stata firmata da parte delle autorità competenti e comprenda tutte le informazioni necessarie ai fini della sua evasione;
- la richiesta contenga le informazioni che possono essere fornite in base alle disposizioni convenzionali e alla legislazione sammarinese applicabile;
- le informazioni contenute siano idonee per l'identificazione del contribuente;
- le informazioni contenute siano idonee per il corretto inquadramento della richiesta.



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

Nella fase di controllo della validità e completezza della richiesta, il CLO valuta se sussistono i requisiti che giustificano il rifiuto della richiesta.

Se il CLO ritiene la richiesta non valida e incompleta, deve informare l'autorità richiedente italiana prontamente. Se ritenuta valida e completa, l'autorità competente provvede ad acquisire direttamente le informazioni o trasmette la richiesta ai funzionari dotati dei necessari poteri di indagine ed acquisizione.

A tal fine, il CLO ha sottoscritto – con le competenti autorità sammarinesi, e in particolare con:

- l'“Ufficio Tributario”;
- l'“Ufficio di Controllo e Vigilanza sulle Attività Economiche”;
- il “Coordinamento della Vigilanza della Banca Centrale della Repubblica di San Marino”;
- l'“Agenzia di Informazione Finanziaria della Repubblica di San Marino” -

accordi e “*Memoranda of Understanding*”, riguardanti la cooperazione in materia fiscale e, specificamente, la disciplina dello scambio di informazioni su richieste avanzate da autorità fiscali estere.

Secondo quanto previsto nei suddetti accordi e *Memoranda*, le autorità competenti devono evadere le richieste in conformità con le indicazioni previste dal CLO, e in ogni caso, secondo quanto contemplato nel “*Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes – Module 1 on Exchange of Information on Request*”, pubblicato dall'OCSE nel 2006. Le suddette autorità competenti sammarinesi devono applicare i principi OCSE anche nel caso in cui una richiesta di scambio di informazioni è effettuata dal CLO alle autorità competenti di uno Stato contraente.

4.3.1. Richiesta ricevuta da funzionari fiscali locali

Lo scambio di informazioni non autorizzato può influenzare negativamente il successo di un'indagine o verifica. Ai funzionari fiscali locali non è riconosciuta la facoltà di scambiare informazioni direttamente con i loro omologhi stranieri, a meno che non abbiano ricevuto



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

apposita delega di poteri dall'autorità competente e vi sia l'autorizzazione da parte dell'autorità estera competente.

Se un verificatore fiscale sammarinese riceve una richiesta al di fuori delle vie ufficiali, questa dovrebbe essere trasmessa immediatamente alle autorità competenti interessate, le quali potrebbero richiedere la trasmissione di una nuova richiesta, in conformità con la procedura normativamente prevista.

4.4. Acquisizione delle informazioni richieste

Particolarmente rilevante è l'attività di acquisizione delle informazioni richieste da uno Stato, poiché lo scambio di informazioni è obbligatorio e una puntuale e completa evasione della richiesta può garantire un trattamento analogo in un contesto di reciprocità. Se le informazioni non sono disponibili, la Parte richiedente viene informata al più presto, e in ogni caso, non oltre 90 giorni dal ricevimento della richiesta.

Le informazioni richieste possono essere di due tipi:

- informazioni già a disposizione del CLO; a tal fine, il CLO può accedere a *database* e può utilizzare ogni altro mezzo di raccolta delle informazioni disponibile; o
- informazioni non a disposizione del CLO, per la cui acquisizione sono necessari mezzi diversi. Ad esempio, potrebbe essere indispensabile interrogare il contribuente, procedere ad una verifica fiscale, o ottenere informazioni da parti terze. Ulteriori informazioni ritenute utili alla Parte richiedente possono essere incluse nella risposta, anche se non specificamente richieste. Le informazioni possono essere ottenute da altri Uffici o autorità sammarinesi, tra cui quelli che hanno sottoscritto con il CLO gli accordi e i *Memoranda* indicati al paragrafo 4.3.

Ove richiesto, il CLO trasmette le informazioni nel formato normativamente previsto e comunicato dall'autorità richiedente italiana (e nella misura consentita dalla legislazione sammarinese).



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

4.5. Risposta alla richiesta

Il CLO predispone la risposta alla richiesta sulla base delle informazioni acquisite. Il CLO ha la facoltà di comunicare al contribuente che una richiesta di informazioni sta per essere evasa.

Le informazioni sono successivamente trasmesse alla Parte richiedente italiana con indicazione delle condizioni di utilizzo delle stesse. Se le informazioni contengono un segreto commerciale o industriale, il CLO può contattare l'autorità competente italiana al fine di discutere le modalità di utilizzo e le misure di tutela previste dallo Stato richiedente.

4.5.1. Il contenuto della risposta

La risposta ad una valida e completa richiesta di informazioni dovrebbe includere i seguenti elementi:

- Fonte giuridica sulla quale si fonda la richiesta.
- Riferimento alla richiesta in risposta alla quale le informazioni sono fornite.
- Le informazioni richieste, comprese le copie dei documenti (ad esempio, *records*, contratti, fatture) e ogni altra informazione non specificamente richiesta, ma ritenuta rilevante.
- Se esistenti, le ragioni per cui talune informazioni non possono essere trasmesse o non possono essere trasmesse nella forma richiesta. L'impossibilità di fornire le informazioni nella forma richiesta non fa venir meno l'obbligo dello scambio di informazioni.
- Valuta degli importi in denaro, eventuali ritenute applicate e, in tal caso, l'aliquota e l'ammontare dell'imposta.
- Modalità di acquisizione delle informazioni.
- Periodi di imposta per le quali le informazioni sono fornite.



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

- Menzione del fatto che il contribuente, o una terza persona, è stato informato dello scambio di informazioni.
- Menzione dell'eventuale presenza di cause ostative alla comunicazione al contribuente della ricezione delle informazioni.
- Menzione dell'eventuale presenza di cause ostative alla comunicazione al contribuente, di tutte o di parte delle informazioni scambiate.
- Menzione dell'eventuale richiesta di un *feedback* sull'utilità delle informazioni.
- Precisazione che l'uso delle informazioni fornite è soggetto alle norme applicabili in tema di riservatezza.
- Nominativo, recapito telefonico, numero di *fax* e indirizzo di posta elettronica del funzionario fiscale, delegato dall'autorità competente, che può essere contattato in caso di necessità.

4.5.2. Tempistica

Il tempo richiesto per l'acquisizione delle informazioni fiscali dipende dalla disponibilità o meno delle informazioni negli archivi tributari e dall'eventuale necessità di una verifica fiscale e/o di un coinvolgimento di soggetti terzi.

L'acquisizione delle informazioni mediante verifiche o con il coinvolgimento di soggetti terzi richiede generalmente tempi più lunghi.

Il CLO ha sottoscritto con alcune autorità competenti sammarinesi e, in particolare, con:

- l'“Ufficio Tributario”;
- l'“Ufficio di Controllo e Vigilanza sulle Attività Economiche”;
- il “Coordinamento della Vigilanza della Banca Centrale della Repubblica di San Marino”;
- l'“Agenzia di Informazione Finanziaria della Repubblica di San Marino”;



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

accordi e "*Memoranda of Understanding*", sulla cooperazione in materia fiscale e, specificamente, sulla disciplina dello scambio di informazioni su richieste avanzate dalle autorità fiscali estere.

Secondo quanto previsto dai suddetti accordi e *Memoranda*, le autorità competenti sammarinesi sono tenute a fornire le informazioni richieste dal CLO nel più breve tempo possibile, nel rispetto delle indicazioni, quanto a formato e tempistica, dettate da quest'ultimo e in conformità a quanto previsto nel "*Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes – Module 1 on Exchange of Information on Request*", pubblicato dall'OCSE nel 2006.

In ogni caso, il CLO si obbliga a trasmettere le informazioni richieste entro 90 giorni dalla ricezione della richiesta. Nel caso in cui non sia in grado di fornire le informazioni entro tale termine, informa l'autorità competente italiana, illustrando le ragioni che impediscono l'evasione della richiesta entro il citato termine.

Generalmente, la Parte richiedente si aspetta di ricevere le informazioni, o almeno un *report* sullo stato di evasione della richiesta, entro 90 giorni dalla ricezione della stessa.

4.6. Feedback

Un *feedback* regolare, puntuale e completo tra autorità competenti è importante in quanto:

- permette il miglioramento della qualità di ogni successivo scambio di informazioni;
- è in grado di motivare i funzionari fiscali nel fornire le informazioni; e
- può essere utile per le autorità competenti in quanto attesta l'utilità dello scambio.

Le autorità competenti richiedenti dovrebbero, in determinati casi, procedere all'invio di un *feedback* alle autorità competenti della Parte richiesta, sull'utilità delle informazioni ricevute. Tale *feedback* può includere, ad esempio, dettagli su eventuali maggiori imposte riscosse, forme di evasione fiscale identificate, e una generale valutazione sull'utilità delle informazioni per l'amministrazione fiscale.



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

Le autorità competenti della Parte richiesta dovrebbero quindi trasmettere il *feedback* ricevuto all'autorità nazionale responsabile dell'acquisizione delle informazioni. Ad esempio, nel caso in cui lo *staff* di un ufficio fiscale locale abbia investito notevoli risorse per l'acquisizione delle informazioni, l'invio del *feedback* dell'autorità richiedente potrebbe sortire l'effetto di incentivare lo *staff* stesso a dedicare il medesimo impegno nell'evasione di eventuali future richieste.

Il CLO dovrebbe ricevere un *feedback* dall'autorità richiedente italiana sull'utilità delle informazioni trasmesse.

Il CLO, a sua volta, fornisce regolarmente un *feedback* all'autorità richiedente italiana, sull'utilità delle informazioni ricevute.

IL SEGRETARIO DI STATO
PER LE FINANZE ED IL BILANCIO
(Gian Carlo Capicchioni)