

Sommario

IL NETWORK CONVENZIONALE DI SAN MARINO

PREMESSA

III

IL MODELLO DI TIEA DELL'OCSE E I RAPPORTI
CON L'ART. 26 DEL MODELLO OCSE

III

TREND NELLA SOTTOSCRIZIONE DEI TIEAS ..

V

I PROGRESSI COMPIUTI DA SAN MARINO
NELLA SOTTOSCRIZIONE DEI TIEAS.....

VII

IL NETWORK DELLE CONVENZIONI CONTRO
LE DOPPIE IMPOSIZIONI DI SAN MARINO.....

X

Cenni sul Modello di convenzione contro le doppie
imposizioni (Modello Ocse) alla base del network
convenzionale di San Marino

X

Le convenzioni contro le doppie imposizioni
di San Marino

XI



IPSOA

Gruppo Wolters Kluwer

Il network convenzionale di San Marino

di Piergiorgio Valente (*)

A partire dalla primavera del 2009, San Marino, attraverso un'intensa attività diplomatica, ha arricchito il proprio *network* di accordi in ambito fiscale, in omaggio ad una tendenza, di portata generale, incoraggiata dalle iniziative assunte dall'Ocse in favore della trasparenza e collaborazione tra Stati.

Premessa

Il presente articolo intende fare il punto sulla situazione del network di accordi in materia fiscale stipulati dalla Repubblica di San Marino nel 2009. In particolare, il secondo semestre dello scorso anno si è caratterizzato per l'**intenso dinamismo** registrato nei rapporti diplomatici tra Stati, cui San Marino ha preso attivamente parte. In data 2 aprile 2009, in occasione del *summit* di Londra che ha riunito i rappresentanti dei 20 paesi più importanti al mondo, l'Ocse ha pubblicato un *Progress Report* sullo stato di implementazione, da parte delle 84 giurisdizioni considerate, degli *standards* di **trasparenza e scambio di informazioni in ambito fiscale**. A partire da quella data, i paesi originariamente inseriti nella lista cd. «grey», hanno iniziato a stipulare **accordi specifici** sullo scambio di informazioni, sulla base del Modello di Tiewa (Tax Information Exchange Agreement) dell'Ocse del 2002 o dell'art. 26 del Modello di convenzione Ocse contro le doppie imposizioni (versione del 2005). Il raggiungimento del numero minimo di accordi fissato dall'Ocse (n. 12) ha consentito a molti di tali paesi, tra cui San Marino - di accedere alla lista cd. «white», la quale include gli Stati che hanno sostanzialmente implementato gli standards di trasparenza e scambio di informazioni in materia fiscale. I numerosi Progress Reports che dal 2 aprile 2009 si sono succeduti evidenziano il suindicato *trend*; se, secondo il Progress Report originario, il numero di accordi specifici sullo scambio di informazioni ammontava a circa 50, alla data del 31 dicembre 2009, tale numero era pari a circa 240 (1).

Il Modello di Tiewa dell'Ocse e i rapporti con l'art. 26 del Modello Ocse

In via preliminare, si ritiene opportuno soffermarsi su una particolare categoria di trattato, il Tax Information Exchange Agreement (Tiewa), che a partire dalla primavera del 2009 è stato al centro di importanti iniziative assunte a livello internazionale, cui San Marino, come si avrà modo di vedere, ha pienamente aderito.

Risale al **2002** il momento in cui l'**Ocse**, allo scopo di promuovere la cooperazione internazionale in materia fiscale e fornire nuovi strumenti di lotta all'evasione, **elabora un modello di «Tax Information Exchange Agreement»** (Tiewa). Il Modello in questione è stato elaborato 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 (2). Con tale iniziativa l'Ocse ha assunto il

Note:

(*) Valente Associati, Centro studi internazionali Geb Partners Srl

(1) Cfr. più ampiamente *infra*.

(2) Per approfondimenti in merito agli accordi internazionali in materia di scambio di informazioni, si rimanda a Valente P., «I Tax Information Exchange Agreements (Tiewas). Disposizioni Ocse su scambio di informazioni con paradisi fiscali», in *Il Fisco*, n. 35/09, p. 5781 ss.; Del Giudice M., «La cooperazione internazionale per la lotta alla evasione ed alla frode fiscale in materia di imposte sui redditi», in *Nuova Riv. Trib.*, 1988, p. 10 ss.; La Commara U., Nuzzolo A., «Lo scambio di informazioni come strumento applicativo della cooperazione internazionale tra Amministrazioni fiscali», in *Il fisco*, n. 43/97, p. 12775 ss.; Adonnino P., «Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie», in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, a cura di V. Uckmar, Padova, 1999, p. 893 ss.; Barassi M., «Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie», in *Riv. Dir.* (segue)

compito di **dettare una disciplina**, la più condivisibile possibile, **sullo scambio di informazioni in materia fiscale tra paesi, giurisdizioni e territori con i quali non sono in vigore convenzioni contro le doppie imposizioni**.

Il Modello Tiea fissa, infatti, lo standard minimo da raggiungere per ottenere un effettivo scambio di informazioni «*for the purposes of the Oecd's initiative on harmful tax practices*» (3), rimettendone tuttavia l'adozione all'iniziativa dei singoli paesi. Tale *agreement* non ha, invero, alcun carattere vincolante (*is not a binding instrument*), rappresentando un mero strumento per la conclusione di accordi sia multilaterali, che bilaterali in materia di scambio di informazioni.

Stabilito che il fine delle convenzioni bilaterali è quello di **eliminare i fenomeni di doppia imposizione**, sarebbe opportuno interrogarsi sul rapporto tra tale tipo di accordo e il Tiea, dal momento che anche il Modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni contempla una specifica disposizione sullo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie (art. 26), la quale prevede l'obbligo, per gli Stati contraenti, di scambiarsi le informazioni prevedibilmente rilevanti per l'applicazione delle disposizioni convenzionali e della legislazione interna, con la precisazione secondo cui uno Stato contraente **non può** «rifiutarsi di fornire l'informazione per il solo fatto che questa è detenuta da una banca, da altro istituto finanziario, interposto o da persona che agisce in qualità di agente o di fiduciario o perché è relativa agli interessi proprietari di una persona» (4).

Ebbene, l'ambito di applicazione del citato art. 26, oltre ad essere più esteso di quello del Tiea, è contraddistinto dal fatto di essere orientato **a favorire la rimozione** dei fenomeni di doppia imposizione (5).

Il Tiea si preoccupa, invece, di **analizzare e regolamentare** unicamente lo scambio di informazioni in materia fiscale, che è soltanto una delle situazioni ricorrenti nei rapporti tra Stati, prescrivendo all'uopo il diritto di uno Stato contraente di richiedere tali informazioni, cui corrisponde il correlato obbligo dell'altro Stato contraente di fornire i dati richiesti.

Nondimeno, alcune disposizioni del Modello di Tiea presentano più di un'analogia con quanto previsto dall'art. 26 del Modello Ocse (versione 2005) (6): così è, in particolare, per gli artt. 5, parr. 2 e 4, e 7 del Modello di Tiea.

In particolare, il par. 2 dell'art. 5 del Modello di Tiea, in analogia al par. 4 dell'art. 26 del Modello Ocse, prevede l'obbligo di fornire le informazioni anche nel caso in cui non siano necessarie allo Stato richiesto per i suoi propri fini fiscali.

Il par. 4 dello stesso art. 5 del Modello di Tiea riproduce sostanzialmente il par. 4 dell'art. 26 del Modello Ocse, stabilendo l'obbligo, per lo Stato richiesto, di fornire le informazioni anche nel caso in cui le stesse siano detenute da banche o da fiduciari.

Si precisa che l'art. 5 in questione disciplina lo scambio di informazioni su richiesta, il quale rappresenta la principale forma di collaborazione fra gli Stati membri dell'Unione europea, agevolata tra l'altro sia dal sufficiente grado di integrazione giuridica tra gli Stati membri, sia dal numero sempre più elevato di provvedimenti legislativi comunitari a sostegno della cooperazione amministrativa in materia fiscale (cfr., al riguardo, la direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977 n. 77/799/Cee e successive modificazioni, in materia di mutua assistenza amministrativa tra le autorità competenti degli Stati membri, inizialmente riferita solo al settore delle imposte sui redditi e successivamente estesa anche ad altri comparti quali l'Iva, le accise, ecc.).

L'art. 7 del Tiea, diretto a stabilire i casi in cui lo Stato richiesto possa legittimamente rifiutarsi di fornire le informazioni allo Stato richiedente, prevede, quali **limiti** allo scambio di informazioni:

– il rispetto del segreto commerciale e professionale;

Note:

(segue nota 2)

Trib. Int., 1999, p. 90 ss.; Bavila A., «Brevi note in tema di scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie», in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, p. 153 ss.; Ardito F., «La cooperazione internazionale in materia tributaria», Padova, 2007.

(3) Questi obiettivi sono ulteriormente definiti dal Commentario all'art. 1 del Modello di Tiea, elaborato sempre in seno all'Ocse.

(4) Secondo l'art. 26 del Modello Ocse, le informazioni ricevute devono essere trattate in maniera confidenziale. Per il par. 3 del medesimo art. 26, nessuno Stato contraente ha l'obbligo:

«a) di adottare provvedimenti amministrativi in deroga alla propria legislazione e alla propria prassi amministrativa o a quella dell'altro Stato contraente;

b) di fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione o nel quadro della propria normale prassi amministrativa o di quelle dell'altro Stato contraente;

c) di fornire informazioni che potrebbero rivelare un segreto commerciale, industriale, professionale o un processo commerciale, oppure informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico».

Sul disposto di cui all'art. 26 del Modello Ocse, cfr. Valente P., «Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni», Milano, 2008, p. 905 ss..

(5) Va detto tuttavia che, sino al 2002 (anno di elaborazione del Modello di Tiea), lo scambio di informazioni poteva essere regolato solamente mediante l'art. 26 in questione.

(6) Si rammenta che l'art. 26 del Modello di convenzione Ocse è stato aggiornato nel 2005 mediante l'integrazione di alcuni paragrafi che ne hanno modificato la struttura; per approfondimenti in merito alle differenze rispetto alla versione precedente si veda Melis G., «Vincoli internazionali e norma tributaria interna», in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, p. 1083 ss..

- l'obbligo di sottoporre una richiesta in conformità con le disposizioni convenzionali;
- il rispetto della confidenzialità delle comunicazioni tra il cliente e il suo legale;
- il rispetto dell'ordine pubblico;
- il rispetto del principio di non discriminazione.

Trend nella sottoscrizione dei Tieas

A questo punto è possibile procedere con l'esame comparato dei Progress Reports dell'Ocse, al fine di **cogliere il trend dei significativi progressi** effettuati dagli Stati, e in particolar modo dai cd. «paradisi fiscali», nell'adozione dei principi internazionali di trasparenza ed effettivo scambio di informazioni sanciti dall'Ocse.

Il primo di tali Progress Reports risale al 2 aprile 2009. 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 standards fiscali internazionali (7). Appartengono alla lista degli Stati che hanno sostanzialmente implementato gli standards internazionali 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, raggiungendo così il numero minimo di *agreements* fissato dall'Ocse **per poter essere inclusi nella lista white** dei paesi che hanno implementato gli standards internazionali di trasparenza. **Nella lista grey** vi sono gli Stati che si sono impegnati politicamente ad adottare tali standards, ma che non vi hanno tuttavia ancora dato attuazione, non avendo concluso alcun accordo specifico in materia di scambio di informazioni (i.e., Tiea: vi figurano, tra gli altri, Andorra, Liberia, Montserrat, Nauru e Panama). La lista black include gli Stati che non hanno ancora manifestato alcun impegno in tal senso (8).

Il Progress Reports del 2 aprile 2009, primo della serie, riportava nella lista black quattro paesi: Costa Rica, Malesia, Filippine ed Uruguay; nella lista grey figuravano, tra gli altri, il Liechtenstein, Monaco e San Marino (i primi due con un solo Tiea concluso).

I Progress Reports successivi **aggiornano quello originario** del 2 aprile 2009 e consentono di cogliere il trend seguito dagli Stati nella conclusione dei Tieas.

È il Progress Report dell'8 giugno 2009 a dare atto che nella lista black non figura più alcun paese, per effetto dei *commitments* agli standards internazionali di Costa Rica, Malesia, Filippine e Uruguay, che ne hanno consentito lo spostamento nella lista grey. Bermuda, uno dei più noti paradisi fiscali (9), con la conclusione di ben 12 Tieas è inseri-

to nella lista delle giurisdizioni che hanno **sostanzialmente implementato gli standards internazionali**.

I Progress Reports del 16, 17, 23, 24 e 25 giugno 2009 consentono di rilevare un significativo trend verso la conclusione di Tieas da parte di quasi tutti gli Stati inclusi nella lista grey. Infatti, se alla data del 16 giugno 2009, il Bahrain ha concluso 9 Tieas, a pari merito con le Isole Cayman, al 17 giugno, il numero dei Tieas conclusi dalle Isole Vergini Britanniche è uguale a 11. Sono 10 i Tieas conclusi dalle Isole Cayman alla data del 23 giugno, mentre al 24 giugno, quelli conclusi dal Lussemburgo salgono a 7.

Il Progress Report del 16 luglio 2009 riporta un solo accordo sullo scambio di informazioni per quanto riguarda San Marino. Alla data del 31 luglio 2009, gli accordi di San Marino salgono a 2. Secondo il Progress Report del 14 agosto 2009, la Svizzera non ha ancora concluso alcun Tiea, mentre alla data del 26 agosto 2009, gli accordi sullo scambio di informazioni sottoscritti ammontano a 3, per salire a 4 il giorno successivo.

Lo scorso mese di settembre si è rivelato uno dei più prolifici. Apertosi con la conclusione da parte di Gibilterra ed Antille Olandesi rispettivamente di 6 ed 8 Tieas (Progress Report del 1° settembre 2009), il suddetto mese si segnala, infatti, per l'inserimento dell'Estonia, dell'India, di Israele e della Slovenia nella lista delle giurisdizioni che hanno sostanzialmente implementato gli standards Ocse (Progress Report del 2 settembre 2009). Vi è, inoltre, l'incremento del numero di Tieas **conclusi dai paradisi fiscali**, pari - secondo il Progress Report del 10 settembre - a 4 per Anguilla, 9 per Antigua e Barbuda, 3 per St. Vincent e Grenadines, 6 per Brunei e 1 per la Malesia, oltre al passaggio di Aruba e delle Antille Olandesi nella lista delle giurisdizioni che hanno sostanzialmente implementato gli standards Ocse. La costante crescita di Tieas stipulati riguarda anche

Note:

(7) Cfr. più ampiamente Valente P., «Fiscalità sovranazionale», *Il Sole 24 Ore*, Milano, 2008, p. 616 ss..

(8) Per approfondimenti, cfr. Valente P., «Fiscalità sovranazionale», *op. cit.*, p. 616 ss..

(9) Il «paradiso fiscale» si caratterizza per:

- l'assenza di imposizione;
- il rifiuto di politiche a sostegno dello scambio di informazioni;
- il difetto di trasparenza in ambito legislativo ed amministrativo;
- la mancanza di disposizioni specifiche che prevedano il requisito dell'esercizio di attività effettiva sul territorio nazionale.

Cfr. più ampiamente, Valente P., «Fiscalità sovranazionale», *op. cit.*, p. 616 ss..

paesi geograficamente vicini all'Italia, come Monaco, Svizzera e San Marino, inseriti nella lista white a partire dal Progress Report del 25 settembre 2009, a seguito del raggiungimento di almeno 12 agreements in tema di scambio di informazioni, o come il Liechtenstein (3 Tieas al 1° settembre, 4 al 3 settembre e, così via, sino al numero di 8 al 25 settembre).

Per la Repubblica di San Marino, il mese di settembre 2009 verrà ricordato non soltanto per il passaggio, in ambito Ocse, dalla *grey list* alla *white list*, ma anche per il **riconoscimento, accordatogli in sede europea, degli sforzi compiuti nel contrasto al riciclaggio e al finanziamento** delle organizzazioni di stampo terroristico (10).

Il mese di ottobre registra, al contrario, un **diffuso rallentamento** nella conclusione di tali agreements, con una tendenza al **ribasso** che si è accentuata nel mese di novembre. In tale periodo vengono, infatti, pubblicati soltanto 5 Progress Reports (del 7, 12, 14, 20 e 30 ottobre), contro i 16 relativi al settembre 2009: un Progress Report ogni due giorni a settembre, rispetto alla media di uno ogni sei giorni ad ottobre. Questo rallentamento è stato in parte compensato dallo sforzo compiuto da Gibilterra, la quale è passata dalla lista grey a quella dei paesi che hanno sostanzialmente implementato gli standards Ocse, come risulta dal Progress Report del 20 ottobre 2009.

Il mese di novembre esordisce, secondo i Progress Reports del 10 e del 13 novembre 2009, con il passaggio del Liechtenstein e, rispettivamente, di Singapore dalla lista grey a quella white, mentre Andorra sale al numero di 8 Tieas stipulati (Progress Report del 6 novembre 2009), Brunei al numero di 7 (Progress Report del 13 novembre 2009), Bahamas 5 (Progress Report del 20 novembre 2009), Costa Rica 1 (Progress Report del 25 novembre 2009), Antigua e Barbuda 10 e Isole Cook 3 (Progress Report del 27 novembre 2009) e St Kitts e Nevis 6 (Progress Report del 30 novembre 2009).

Il mese di dicembre si apre con il passaggio del numero di Tieas sottoscritti da Bahamas da 5 ad 8, con il Progress Report del 4 dicembre 2009, e poi a 9, con il Progress Report del 7 dicembre 2009. Secondo il Progress Report del 10 dicembre 2009, ulteriori sforzi nell'implementazione degli standards Ocse vengono compiuti, oltre che da Bahamas (con 10 Tieas), da Andorra (con 9 Tieas) e da Antigua e Barbuda (con 11 Tieas), laddove Montserrat e St Lucia stipulano il loro primo Tiea. Per il Progress Report del 14 dicembre 2009, il Cile è passato dalla lista grey a quella white; mentre il numero di accordi sullo scambio di informazioni è salito per Anguilla a 10 e per l'Uruguay a 3. Quindi, secondo il Progress Report del 15 dicembre 2009, anche Antigua e Barbuda passano dalla lista grey a quella

white; St Kitts e Nevis, St Vincent e Grenadines e St Lucia incrementano, invece, il numero di Tieas stipulati, salendo rispettivamente a 7, 6 e 2. Il Progress Report del 16 dicembre 2009 dà conto del balzo compiuto dalle Isole Cook, Samoa e Turks e Caicos, tutti passati a 11 Tieas, mentre St Vincent e Grenadines sale a quota 7. Secondo il Progress Report del 17 dicembre 2009, Samoa e Turks e Caicos vengono inseriti nella lista white, Anguilla raggiunge 11 accordi, Montserrat 2 e Malesia 4. Successivamente, secondo l'ordine dei Progress Reports pubblicati, i Tieas conclusi salgono a 8 per St Kitts e Nevis al 23 dicembre 2009, a 4 per St Lucia e a 8 per Brunei all'11 gennaio 2010, a 10 per Andorra e a 5 per Malesia al 15 gennaio 2010. Secondo il Progress Report del 19 gennaio 2010, St Kitts e Nevis passa a quota 9 Tieas stipulati, St Lucia a 5, St Vincent e Grenadines a 8, Vanuatu a 1 e Malesia a 7. Mentre per il Progress Report del 20 gennaio 2010, i Tieas stipulati salgono a 1 per il Belize e a 8 per la Malesia, per poi passare a 9 per quest'ultimo paese in base al Progress Report del 28 gennaio 2010. Secondo il Progress Report del 29 gennaio 2010 (ultimo ad essere stato pubblicato dall'Ocse), l'Uruguay è salito a quota 4 nel numero di Tieas conclusi.

Alla data del 2 aprile 2009, il numero totale dei Tieas è pari a 51. Alla data del 16 giugno 2009 i Tieas sono 77; al 25 giugno 2009, tale numero ammonta a ben 84. I Tieas salgono a 99 al 31 luglio 2009; se ne contano 105 alla data del 26 agosto 2009, di cui 60 circa conclusi nel corso dei primi otto mesi del 2009; 160 al 30 settembre 2009, 173 al 30 ottobre 2009; 184 al 30 novembre 2009; 237 al 23 di-

Nota:

(10) È noto, infatti, che, con il rapporto adottato nel corso della 26° Riunione Plenaria, tenutasi a Strasburgo dal 31 marzo al 4 aprile 2008, il Moneyval - un «Committee of Experts on the Evaluation of Anti-Money Laundering Measures and the Financing of Terrorism» istituito nel 1977 dal Consiglio d'Europa - aveva riscontrato nell'ordinamento sammarinese rilevanti carenze nelle misure di contrasto al riciclaggio. Questa situazione aveva indotto San Marino a dotarsi, mediante la legge 17 giugno 2008, n. 92, intitolata «Disposizioni in materia di prevenzione e contrasto del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo», di un articolato programma di controlli, finalizzato proprio alla prevenzione dei reati al centro dell'azione esercitata congiuntamente dal Moneyval e dal Fatf (che è un organismo internazionale ed indipendente, istituito in ambito Ocse durante il G-7 di Parigi del 1989, con il compito di contrastare la criminalità e le sue fonti di finanziamento, anche attraverso la tutela del sistema bancario e finanziario internazionale). Nel corso della 30° Riunione Plenaria del Moneyval del settembre 2009, l'Assemblea Generale, su proposta del Bureau, ha ritenuto soddisfacenti le misure adottate da San Marino, deliberando la rimozione della procedura rafforzata cui era assoggettato.

cembre 2009 (ultimo Progress Report pubblicato nell'anno appena trascorso) e 248 al 20 gennaio 2010 (11).

Tavola 1 - Numero dei Tieas sottoscritti

Progress Reports	Totale
2.4.2009	51
8.6.2009	69
16.6.2009	77
17.6.2009	78
23.6.2009	79
24.6.2009	83
25.6.2009	84
31.7.2009	99
26.8.2009	105
30.09.2009	160
30.10.2009	173
30.11.2009	184
23.12.2009	237
20.01.2010	248

Molti dei paesi che nel 2000 erano stati qualificati come **paradisi fiscali** alla luce dei parametri fissati nel Rapporto dell'Ocse del 1998 (ed inseriti nella lista grey), a partire dalla primavera del 2009 hanno iniziato a sottoscrivere Tieas. Tra questi figurano (alla data del 29 gennaio 2010):

- Andorra (n. 10 agreements);
- Anguilla (n. 11 agreements);
- Bahamas (n. 10 agreements);
- Belize (n. 1 agreement);
- Brunei (n. 8 agreements);
- Costa Rica (n. 1 agreement);
- Dominica (n. 1 agreement);
- Grenada (n. 1 agreement);
- Isole Cook (n. 11 agreements);
- Isole Marshall (n. 1 agreement);
- Malesia (n. 9 agreements);
- Montserrat (n. 2 agreements);
- St Kitts e Nevis (n. 9 agreements);
- St Lucia (n. 5 agreements);
- St Vincent e Grenadines (n. 8 agreements)
- Uruguay (n. 4 agreements);
- Vanuatu (n. 1 agreement).

Alla stessa data, risultano invece **non avere ancora sottoscritto alcun Tiewa** i seguenti Stati:

- Filippine;
- Guatemala;
- Liberia;
- Nauru;
- Niue;
- Panama.

I progressi compiuti da San Marino nella sottoscrizione dei Tieas

Con riferimento alla Repubblica di San Marino, si può constatare come questo paese, negli ultimi mesi, abbia adeguato il proprio ordinamento agli standards internazionali di trasparenza e scambio di informazioni.

Si è già visto in precedenza che, al 2 aprile 2009, data di pubblicazione del primo Progress Report, San Marino non aveva ancora sottoscritto alcun accordo sul punto, pur avendo espresso il proprio commitment già nel 2000. Per tale motivo questo paese era stato inserito nella lista 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 fiscali** (12), intervenendo proprio sulla **disciplina** dello scambio di informazioni contenuta nel relativo art. 27, il quale è stato **modificato** sulla base dell'articolo 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 standards Oce.

Infatti, se i Progress Reports 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 firma del Tiewa tra San Marino e Monaco, apposta a Roma il 29 luglio 2009.

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). Inoltre, al fine di dare **concreta attuazione allo scambio di informazioni** in base ai parametri Ocse:

- il 10 settembre, San Marino e Malta sottoscrivono a Roma il Protocollo di modifica alla convenzione in materia di imposte sul reddito (13);
- il 15 settembre, San Marino e Ungheria sottoscrivono a Roma una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e relativo protocollo;
- il 18 settembre, San Marino e Austria sottoscrivono il Pro-

Note:

(11) Cfr. http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_33767_38312839_1_1_1_1,00.html.

(12) Tale convenzione è stata sottoscritta a San Marino il 21 novembre 2005 e ratificata con decreto del 24 novembre 2006, n. 123.

(13) Convenzione sottoscritta a La Valletta il 3 maggio 2005 e ratificata con decreto del 4 luglio 2005, n. 102.

toocollo aggiuntivo di modifica alla convenzione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (14);

– il 18 settembre, San Marino e Lussemburgo sottoscrivono a Roma il Protocollo di modifica alla convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e relativo protocollo (15), seguito dallo scambio di lettere sullo scambio di informazioni in materia fiscale;

– il 23 settembre, San Marino e Liechtenstein sottoscrivono a Bruxelles 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 in ordine allo scambio di informazioni, passando di conseguenza dalla lista grey a quella white.

Nei mesi successivi San Marino **incrementa il numero degli accordi** rilevanti sul tema, firmando:

– il 19 novembre 2009, a Kuala Lumpur, un accordo con la Malesia per **evitare** le doppie imposizioni e **prevenire** l'evasione fiscale in materia di imposte sul reddito;

– il 7 dicembre 2009, un Tiea con l'Argentina;

– il 12 gennaio 2010, ben 5 Tieas, rispettivamente con Danimarca, Finlandia, Islanda, Norvegia e Svezia;

– il 27 gennaio 2010, un Tiea con i Paesi Bassi.

Al 31 gennaio 2010 dunque, la Repubblica di San Marino risulta avere sottoscritto complessivamente (ma non ancora ratificato) (16) 21 accordi contenenti una disciplina specifica sullo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie, conforme agli standards Ocse.

In particolare, i Tieas (n. 14) sono stati sottoscritti con i seguenti paesi:

– Andorra, Argentina, Bahamas, Danimarca, Faroe Islands, Finlandia, Francia, Groenlandia, Islanda, Monaco, Norvegia, Paesi Bassi, Samoa, Svezia (17).

Gli accordi sulla base dell'art. 26 del Modello Ocse (n. 7) sono stati sottoscritti con i seguenti paesi:

– Austria, Belgio, Liechtenstein, Lussemburgo, Malta, Ungheria, Malesia.

San Marino, inoltre, **ha già parafato**, anche se non ancora firmato, Tieas con:

– Australia;

– Regno Unito;

– Spagna.

Va precisato, infine, che gli agreements sullo scambio di informazioni parafati e sottoscritti da San Marino **si basano sul Modello di Tiea elaborato dall'Ocse nel 2002**, il cui art. 1 prevede che le autorità competenti degli Stati contraenti si impegnano 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 contemplate da ogni singolo accordo (18).

I meccanismi di scambio di informazioni sono invece disciplinati dall'art. 5 del Modello di Tiea, in virtù del quale lo scambio si attiva a seguito di apposita 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.

L'art. 5 in questione impegna, inoltre, 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, trusts ecc.). Per le ipotesi di verifiche fiscali all'estero, l'art. 6 del Modello di Tiea prevede che uno Stato contraente possa consen-

Note:

(14) Convenzione sottoscritta a Vienna il 24 novembre 2004 e ratificata con decreto del 4 luglio 2005, n. 101.

(15) Convenzione sottoscritta in Lussemburgo il 27 marzo 2006 e ratificata con decreto del 24 novembre 2006, n. 124.

(16) Cfr. il sito della Segreteria di Stato per gli Affari Esteri della Repubblica di San Marino, all'indirizzo [http://www.esteri.sm/on-line/Home/TrattatiInternazionali/Convenzioni Bilaterali](http://www.esteri.sm/on-line/Home/TrattatiInternazionali/ConvenzioniBilaterali).

(17) Per approfondimenti in merito ai Tieas sottoscritti da San Marino, si rimanda a Valente P., «I Tax Information Exchange Agreements (Tieas) stipulati da San Marino», in *// Fisco*, n. 5/10, p. 685 ss..

(18) L'art. 1 del Modello Ocse di Tiea prevede l'obbligo, per gli Stati contraenti, di scambiare le informazioni prevedibilmente rilevanti per l'applicazione della legislazione fiscale interna. Le informazioni scambiate devono essere trattate in maniera confidenziale.

Il par. 4 dell'art. 5 stabilisce che ciascuno Stato contraente farà del suo meglio per assicurare che l'autorità competente sia dotato dei poteri necessari per fornire, su richiesta:

«a) information held by banks, other financial institutions, and any person acting in an agency or fiduciary capacity including nominees and trustees;

b) information regarding the ownership of companies, partnerships, trusts, foundations, «Anstalten» and other persons, including, within the constraints of article 2, ownership information on all such persons in an ownership chain; in the case of trusts, information on settlors, trustees and beneficiaries; and in the case of foundations, information on founders, members of the foundation council and beneficiaries. Further, this Agreement does not create an obligation on the Contracting Parties to obtain or provide ownership information with respect to publicly traded companies or public collective investment funds or schemes unless such information can be obtained without giving rise to disproportionate difficulties».

tire 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 territorio.

L'art. 7 disciplina, invece, 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, ecc.). **Il segreto bancario** non rappresenta più un limite alla scambio di informazioni.

Al fine di adeguarsi agli standards Ocse di trasparenza e scambio di informazioni, San Marino ha recentemente **riformato l'istituto del segreto bancario**. Invero, un primo limite alla portata del segreto bancario, così come disciplinato dall'art. 36 della legge n. 165 del 17 novembre 2005, era stato introdotto dall'Agenzia di Informazione Finanziaria sammarinese ad inizio 2009, con l'«Istruzione n. 2009-02 in materia di contrasto del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo», emanata in data 6 febbraio 2009, con cui tale autorità ha sostanzialmente sterilizzato il segreto bancario nelle operazioni con controparti estere. Il successivo 20 ottobre 2009, la Commissione consiliare finanze ha approvato in prima lettura alcune modifiche al co. 5 dell'art. 36 della legge 165/05, a mente delle quali il segreto bancario «non potrà essere opposto ai seguenti soggetti nell'esercizio delle loro pubbliche funzioni:

- a) all'Autorità Giudiziaria penale;
- b) alla Banca Centrale della Repubblica di San Marino;
- c) all'Agenzia di Informazione Finanziaria;
- d) all'Ufficio Tributario;
- e) all'Ufficio di Controllo e Vigilanza sulle attività economiche e all'Ufficio Centrale di Collegamento;
- f) agli altri pubblici organi ed uffici sammarinesi deputati allo scambio diretto di informazioni con gli omologhi organi esteri in attuazione degli accordi Internazionali vigenti».

Secondo la relazione del 22 ottobre 2009 della Segreteria di Stato per le Finanze ed il Bilancio a tale progetto di legge, «gli accordi bilaterali sottoscritti dalla Repubblica di San Marino sul modello Ocse in materia di scambio di informazioni ai fini di contrasto dell'evasione fiscale impongono una revisione della disciplina vigente del «segreto bancario», contenuta nell'art. 36 della legge n. 165/05 (cd. Lisf). L'attuale disciplina legislativa del segreto bancario risulta pertanto in contrasto con gli impegni internazionali assunti da San Marino, anche in materia fiscale, laddove non prevede la permeabilità di tali informazioni se non in favore dell'autorità giudiziaria penale, dell'autorità di vigilanza e dell'Agenzia di Informazione Finanziaria».

Il 20 novembre 2009 la Commissione consiliare finanze ha apportato, in seconda lettura, **modifiche** al testo approvato il mese precedente (che andava a sua volta a riscrivere in parte l'art. 36 della legge 165/05), espungendo dal nuovo elenco dei soggetti cui il segreto bancario non può essere opposto sia l'Ufficio Tributario che l'Ufficio di Controllo e Vigilanza sulle attività economiche e l'Ufficio Centrale di Collegamento.

Il 21 gennaio 2010 sono state definitivamente approvate le modifiche all'art. 36 della legge n. 165 del 17 novembre 2005. In particolare:

L'art. 36, comma 1, della legge 17 novembre 2005 n. 165, è così sostituito:

1. Per segreto bancario s'intende il divieto dei soggetti autorizzati di rivelare a terzi, senza l'autorizzazione scritta dell'interessato, i dati e le notizie acquisite nell'esercizio delle attività riservate di cui all'allegato 1.

L'art. 36, comma 2, della legge 17 novembre 2005 n. 165, è così sostituito:

2. Il segreto bancario vincola gli amministratori, i sindaci, i revisori contabili, gli attuari, i dipendenti di qualsiasi ordine e grado, ivi compresi coloro che svolgono tirocini o periodi di formazione professionale, i consulenti esterni, i procuratori, i liquidatori, i commissari, i membri del comitato di sorveglianza di soggetti autorizzati.

Il comma 3 dell'art. 36 è rimasto invariato.

L'art. 36, comma 4, della legge 17 novembre 2005 n. 165, è così sostituito:

4. L'obbligo del segreto bancario, sui dati e le notizie di cui al primo comma, vincola anche le persone fisiche ovvero gli amministratori, i dipendenti, i sindaci e i revisori contabili delle società cui i soggetti autorizzati hanno esternalizzato funzioni e, conseguentemente, rivelato tali dati e notizie.

L'art. 36, comma 5, della legge 17 novembre 2005 n. 165, è così sostituito:

5. Il segreto bancario non potrà essere opposto ai seguenti soggetti nell'esercizio delle loro pubbliche funzioni:

- a) all'Autorità Giudiziaria penale;
- b) alla Banca Centrale della Repubblica di San Marino;
- c) all'Agenzia di Informazione Finanziaria;
- d) all'Ufficio Tributario;
- e) all'Ufficio di Controllo e Vigilanza sulle attività economiche e all'Ufficio Centrale di Collegamento;
- f) agli altri pubblici organi ed uffici sammarinesi deputati allo scambio diretto di informazioni con gli omologhi organi esteri in attuazione degli accordi Internazionali vigenti.

L'art. 36, comma 6, della legge 17 novembre 2005 n. 165, è così sostituito:

6. Non si ha violazione del segreto bancario quando:
a) la comunicazione a terzi è necessaria per eseguire obbli-

ghi derivanti da un contratto del quale è parte l'interessato o per adempiere, prima della conclusione del contratto, a specifiche ed espresse richieste dell'interessato;

b) la comunicazione a terzi avviene nell'ambito di un contenzioso in corso tra l'interessato ed il soggetto autorizzato, nel qual caso la comunicazione a terzi può avere ad oggetto qualsiasi rapporto intrattenuto tra le parti ancorché non oggetto del contendere;

c) la comunicazione a terzi avviene nell'ambito di un contenzioso per lo scioglimento della comunione legale dei coniugi al fine dell'acquisizione delle informazioni necessarie alla liquidazione dei crediti derivanti dalla comunione del residuo;

d) la comunicazione è rivolta all'impresa capogruppo, sammarinese o estera, ed è finalizzata al rispetto delle norme sulla vigilanza consolidata di cui alla Parte II, Titolo I, Capo III della presente legge;

e) la comunicazione è rivolta a soggetti svolgenti l'attività di cui alla lettera H dell'allegato 1, autorizzati ai sensi della presente legge, e abbia ad oggetto le informazioni strettamente necessarie per svolgere una corretta valutazione dei rischi e per poter adempiere alle obbligazioni assunte nell'esercizio della suddetta attività riservata;

f) la comunicazione è finalizzata alla prestazione dei servizi di cui all'art. 50 e all'art. 51 ed avvenga nel rispetto di quanto ivi stabilito.

L'art. 36, comma 7, della legge 17 novembre 2005 n. 165, è così sostituito:

7. In caso di decesso dell'interessato ovvero di apertura di procedura concorsuale o d'interdizione o d'inabilitazione a suo carico, rispettivamente l'erede, il procuratore del concorso, il tutore e il curatore, così come coloro che venissero incaricati di redigere l'inventario dei beni dell'interdicendo o inabilitando, possono ottenere comunicazione dei dati e delle notizie coperte dal segreto bancario, anche relativamente al periodo anteriore alla morte o al provvedimento giudiziale di nomina.

Merita, infine, un breve cenno l'art. 15 del Modello di Tiewa, il quale prevede, ai fini dell'efficacia dell'agreement, che ciascuno Stato contraente **notifichi** all'altro per iscritto l'avvenuto completamento delle procedure previste dalla propria legislazione per l'entrata in vigore dell'accordo stesso (19).

Il network delle convenzioni contro le doppie imposizioni di San Marino

Nel precedente par. 4 si è dato conto degli agreements stipulati da San Marino sulla base del Modello di Tiewa elaborato dall'Ocse, nonché degli accordi specifici sullo scambio di informazioni sottoscritti sulla base dell'art. 26 del Modello Ocse (versione 2005).

San Marino ha inoltre stipulato **convenzioni contro le doppie imposizioni**, sulla base del Modello Ocse.

Cenni sul Modello di convenzione contro le doppie imposizioni (Modello Ocse) alla base del network convenzionale di San Marino

Il Modello di convenzione contro le doppie imposizioni dell'Ocse è stato emanato, per la prima volta nel 1963 dal Comitato per gli Affari fiscali dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, allo scopo di **uniformare e definire il regime fiscale dei contribuenti** che esercitano attività transfrontaliera, mediante l'applicazione di **soluzioni comuni a situazioni identiche** di doppia imposizione (20).

A partire dal 1963, il Modello Ocse, nelle versioni che nel tempo si sono succedute (21), ha avuto una notevole influenza sugli Stati membri per la **negoziatura, applicazione e interpretazione delle convenzioni fiscali**, testimoniata - oltre che dal crescente numero di convenzioni concluse o rinegoziate in conformità allo stesso - anche dal fatto che tali convenzioni **riproducono la struttura** e, nella maggior parte dei casi, **le più importanti disposizioni del Modello Ocse**.

L'influenza del Modello Ocse si è, poi, estesa oltre l'area Ocse, tanto che esso è divenuto nel tempo **il documento di riferimento nelle negoziazioni tra gli Stati membri e gli Stati terzi** ed anche tra **gli Stati terzi medesimi**. Il riconoscimento a livello mondiale delle disposizioni del Modello Ocse e il loro recepimento nella maggior parte delle convenzioni bilaterali hanno reso i commenti alle sue disposizioni **una guida**, comunemente accettata, per l'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni delle vigenti convenzioni bilaterali.

Per quanto concerne i meccanismi per **eliminare** la doppia imposizione, il Modello Ocse prevede due categorie di disposizioni. Una prima categoria (articoli da 6 a 21) determina, con riferimento alle diverse categorie di reddito, **la po-**

Note:

(19) Per l'esattezza l'art. 15, par. 1, del Modello di Tiewa 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».

(20) Per doppia imposizione giuridica internazionale si intende l'applicazione di imposte simili in due (o più) Stati, in capo al medesimo contribuente, sulla base di presupposti identici e con riferimento al medesimo periodo d'imposta.

(21) Le modifiche al Modello Ocse del 1963 hanno portato alla pubblicazione di una prima versione nel 1977, quindi nel 1992, 2001, 2005 e, da ultimo, nel luglio del 2008.

testà impositiva dello Stato della fonte (o dello Stato ove i beni sono situati) e dello Stato di residenza. L'articolo 22 **assolve** il medesimo scopo per quanto riguarda il patrimonio. Per alcune tipologie di reddito e patrimonio, la potestà impositiva viene attribuita esclusivamente ad uno degli Stati contraenti. L'altro Stato contraente non può, quindi, assoggettare a tassazione i medesimi elementi di reddito o patrimonio. Di regola, tale potestà impositiva esclusiva viene attribuita allo Stato di residenza.

Con riferimento a dividendi ed interessi, nonostante entrambi gli Stati (della fonte e di residenza del beneficiario) abbiano il diritto di esercitare il potere impositivo, l'ammontare dell'imposta prelevabile dallo Stato della fonte è **limitato**. Inoltre, nella misura in cui queste disposizioni attribuiscono allo Stato della fonte o allo Stato ove i beni sono situati un diritto illimitato o limitato di tassazione, lo Stato di residenza deve concedere **un credito di imposta** al fine di evitare la doppia imposizione (22).

Il Modello Ocse si propone, ove possibile, di prevedere un'unica disposizione per ciascuna specifica situazione. Su alcune questioni, tuttavia, si è ritenuto necessario attribuire ad esso un certo grado di flessibilità, compatibile con un'applicazione efficace dello stesso. Gli Stati membri, di conseguenza, hanno la facoltà di stabilire l'aliquota della ritenuta alla fonte su dividendi e interessi, di scegliere il metodo per eliminare la doppia imposizione e, a certe condizioni, di attribuire utili ad una stabile organizzazione mediante la ripartizione degli utili complessivi dell'impresa.

In data 18 luglio 2008, è stato pubblicato il documento «The 2008 update to the Oecd Model Tax Convention» (2008 Model), il quale contiene le modifiche alla versione del 2005 del Modello Ocse. Le più significative di esse attingono (23):

1. al Commentario all'art. 4, relativamente ai fattori di riferimento per la determinazione della «sede di direzione effettiva» delle persone giuridiche;
2. al Commentario all'art. 5, su stabile organizzazione e tassazione dei servizi;
3. al Commentario all'art. 10, su dividendi e distribuzioni effettuate dai *Real Estate Investment Trusts*;
4. al Commentario all'art. 12, in merito alla definizione di royalties;
5. all'art. 25 e Commentario, relativamente all'applicazione e alle regole di funzionamento della procedura arbitrale.

Le convenzioni contro le doppie imposizioni di San Marino

Al 31 gennaio 2010, il network dei trattati contro le doppie imposizioni di San Marino è composto da:

– 7 trattati in vigore;

– 8 trattati firmati (ma non ancora ratificati), di cui 4 Protocolli di modifica;

– 4 trattati parafati, di cui 2 Protocolli di modifica.

Per quanto concerne la prima categoria, risultano **in vigore** (24) i seguenti trattati:

– Convenzione tra San Marino e Austria in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, firmata a Vienna il 24 novembre 2004 (25). Il 18 settembre 2009 è stato sottoscritto il Protocollo di modifica alla convenzione al fine di adeguare le disposizioni specifiche sullo scambio di informazioni all'art. 26 del Modello Ocse (versione del 2005);

– Convenzione tra San Marino e Belgio per evitare le doppie imposizioni e prevenire la frode fiscale in materia di imposte sul reddito, firmata San Marino il 21 novembre 2005 (26). Il 14 luglio 2009 è stato sottoscritto il Protocollo di modifica alla convenzione al fine di adeguare le disposizioni specifiche sullo scambio di informazioni all'art. 26 del Modello Ocse (versione del 2005);

– Convenzione bilaterale tra San Marino e Cipro in materia di doppie imposizioni fiscali e relativo Protocollo, firmata a Nicosia il 27 aprile 2007 (27);

– Convenzione tra San Marino e Croazia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito, firmata a San Marino il 18 ottobre 2004 (28);

– Convenzione tra San Marino e Lussemburgo per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, firmata in Lussemburgo il 27 marzo 2006 (29).

Note:

(22) Tale è lo scopo degli articoli 23A e 23B del Modello Ocse. Per approfondimenti, cfr. Valente P., «Convenzioni internazionali», *op. cit.*, p. 761 ss..

(23) Sulle modifiche apportate alla versione del 2005 del Modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni, cfr. Valente P., «Modifiche agli artt. 1-5 del Modello e al Commentario», in *Il fisco*, n. 32/08, p. 5782 ss.; Valente P., «Modifiche agli artt. 6-12 del Modello e al Commentario», in *Il fisco*, n. 33/08, p. 5959 ss.; Valente P., «Modifiche agli artt. 13-31 del Modello e al Commentario», in *Il fisco*, n. 34/08, p. 6126 ss..

(24) Cfr. il sito della Segreteria di Stato per gli Affari Esteri della Repubblica di San Marino, all'indirizzo <http://www.esteri.sm/on-line/Home/TrattatiInternazionali.html>.

(25) Convenzione ratificata con decreto del 4 luglio 2005, n. 101.

(26) Convenzione ratificata con decreto del 24 novembre 2006, n. 123.

(27) Convenzione ratificata con decreto del 14 giugno 2007, n. 72.

(28) Convenzione ratificata con decreto del 4 luglio 2005, n. 104.

(29) Convenzione ratificata con decreto del 24 novembre 2006, n. 124.

Il 18 settembre 2009 è stato sottoscritto il Protocollo di modifica alla convenzione al fine di adeguare le disposizioni specifiche sullo scambio di informazioni all'art. 26 del Modello Ocse (versione del 2005);

– Convenzione tra San Marino e Malta in materia di imposte sul reddito, firmata a La Valletta il 3 maggio 2005 (30). Il 10 settembre 2009 è stato sottoscritto il Protocollo di modifica alla convenzione al fine di adeguare le disposizioni specifiche sullo scambio di informazioni all'art. 26 del Modello Ocse (versione del 2005);

– Convenzione tra San Marino e Romania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e relativo Protocollo, firmata il 23 maggio 2007 (31).

In relazione alla seconda categoria, risultano firmati - **ma non ancora ratificati** - i seguenti trattati:

– Protocollo di modifica alla convenzione tra San Marino e Austria, firmato il 18 settembre 2009;

– Protocollo di modifica alla convenzione tra San Marino e Belgio, firmato il 14 luglio 2009;

– Convenzione tra San Marino e Italia, firmata a Roma il 21 marzo 2002. Il Protocollo di modifica è stato parafato il 25 giugno 2009;

– Convenzione San Marino e Liechtenstein, firmata a Bruxelles il 23 settembre 2009;

– Protocollo di modifica alla convenzione fra San Marino e Lussemburgo, firmato a Roma il 18 settembre 2009, seguito dallo scambio di lettere sullo scambio di informazioni in materia fiscale, avvenuto in pari data;

– Convenzione tra San Marino e Malesia, firmata a Kuala Lumpur il 19 novembre 2009;

– Protocollo di modifica alla convenzione fra San Marino e Malta, firmato a Roma il 10 settembre 2009;

– Convenzione tra San Marino e Ungheria, firmata a Roma il 15 settembre 2009.

Risultano, infine, **parafati** i seguenti trattati:

– Convenzione contro le doppie imposizioni tra San Marino e Grecia;

– Protocollo di modifica alla convenzione tra San Marino e Italia, firmata a Roma il 21 marzo 2002;

– Convenzione contro le doppie imposizioni tra San Marino e Libia;

– Protocollo di modifica alla convenzione tra San Marino e Romania, firmata il 23 maggio 2007.

Note:

(30) Convenzione ratificata con decreto del 4 luglio 2005, n. 102.

(31) Convenzione ratificata con decreto del 4 febbraio 2008, n. 17.

Tavola 2 - Le convenzioni contro le doppie imposizioni di San Marino, in vigore

Trattati San Marino/	Firma Provvedimenti di ratifica	Entrata in vigore
Austria	Firmato a Vienna il 24.11.2004 Decreto di ratifica del 4.7.2005, n. 101	1.12.2005
Belgio	Firmato a San Marino il 21.11.2005 Decreto di ratifica del 24.11.2006, n. 123	25.6.2007
Cipro	Firmato a Nicosia il 27.4.2007 Decreto di ratifica del 14.6.2007, n. 72	18.7.2007
Croazia	Firmato a San Marino il 18.10.2004 Decreto di ratifica del 4.7.2005, n. 104	5.12.2005
Lussemburgo	Firmato in Lussemburgo il 27.3.2006 Decreto di ratifica del 24.11.2006, n. 124	29.12.2006
Malta	Firmato a La Valletta il 3.5.2005 Decreto di ratifica del 4.7.2005, n. 102	19.7.2005
Romania	Firmato a San Marino il 23.5.2007 Decreto di ratifica del 4.2.2008, n. 17	11.2.2008