

Hong Kong, 29 marzo 2016

## Newsletter Hong Kong

### Lo Scambio di Informazioni ad Hong Kong

#### 1. Cos'è lo Scambio di Informazioni?

Lo scambio di informazioni (“**Scambio di Informazioni**”) è la trasmissione da parte di uno Stato di dati e informazioni ad un altro Stato per contrastare l’evasione fiscale e promuovere la trasparenza nella fiscalità internazionale. Lo scambio di informazioni può fondarsi su vari strumenti e fonti giuridiche, come per esempio i trattati per evitare la doppia imposizione sul reddito, gli accordi sullo scambio di informazioni, la convenzione multilaterale dell’Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (“**OCSE**”), le direttive europee, la normativa fiscale statunitense del Foreign Account Tax Compliance Act (“**FACTA**”) e il modello svizzero Rubik.

#### 2. Strumenti per l’attuazione dello Scambio di Informazioni ad Hong Kong

Prima che l’ordinanza n. 112 della agenzia delle entrate di Hong Kong, venisse modificata il 19 luglio 2013 (“**Emendamento 2013**”), Hong Kong poteva accordare lo Scambio di Informazioni fiscali solo in base a quanto previsto dai trattati contro la doppia imposizione fiscale sul reddito (“**Trattati sulla Doppia Imposizione**”). Per essere in linea con il nuovo quadro normativo OCSE in tema di Scambio di Informazioni (volto a favorire la trasparenza nella fiscalità internazionale), l’Emendamento 2013 è stato realizzato per introdurre nel quadro normativo di Hong Kong le condizioni giuridiche per rendere possibile la sottoscrizione di accordi internazionali specifici (“**Accordi Specifici**”) con altri Paesi in materia di Scambio di Informazioni.

Attualmente ad Hong Kong esistono due tipi di fonti giuridiche per lo Scambio di Informazioni:

- Le previsioni sullo Scambio di Informazioni contenute nei Trattati sulla Doppia Imposizione
- Gli Accordi Specifici sullo Scambio di Informazioni

I Trattati sulla Doppia Imposizione disciplinano l'eliminazione della stessa e la prevenzione dell'evasione fiscale mediante lo Scambio di Informazioni tra I Paesi contraenti degli accordi. Hong Kong fino ad ora ha sottoscritto 34 Trattati sulla Doppia Imposizione. Solo tre Trattati sulla Doppia Imposizione non includono specifiche previsioni sullo Scambio di Informazioni<sup>1</sup>. Gli altri 29 Trattati includono norme sullo Scambio di Informazioni basati sull'Art. 26, commi 4 e 5 del Modello OCSE, e rispettano, quindi, lo standard concordato a livello internazionale sull'argomento<sup>2</sup>.

Gli Accordi Specifici contengono specifiche norme sullo Scambio di Informazioni volte alla riscossione delle imposte e all'applicazione delle relative normative tributarie. Successivamente all'Emendamento 2013, Hong Kong ha siglato il suo primo Accordo Specifico sullo Scambio di Informazioni con gli Stati Uniti il 25 marzo 2014, e tale accordo è entrato in vigore il 20 giugno 2014.

Hong Kong ha siglato Accordi Specifici sullo Scambio di Informazioni anche con sei Paesi nordici (Danimarca, Isole Faroe, Groenlandia, Islanda, Norvegia e Svezia). Le misure necessarie per rendere effettivi questi Accordi sono state pubblicate ufficialmente il 2 ottobre 2015.

### **3. Principi generali dello Scambio di Informazioni ad Hong Kong**

Hong Kong ha adottato per la redazione dei propri Trattati sulla Doppia Imposizione in larga misura (ad accezione di alcune piccole modifiche per poter rispondere a peculiarità locali) la versione del 2004 dell'art. 26 del Modello OCSE mentre segue il Modello 2002 dell'OCSE di Accordo sullo Scambio di Informazioni in Relazione alle Questioni Fiscali per la redazione delle clausole degli Accordi Specifici sullo Scambio di Informazioni.

Le previsioni che regolano lo Scambio di Informazioni (sia nei Trattati sulla Doppia Imposizione che negli Accordi Specifici) presentano in linea generale per Hong Kong le seguenti caratteristiche:

#### *a) Scambio di Informazioni solo nella modalità "su Richiesta"*

L'art. 26, comma 1, del Modello OCSE sui Trattati prevede tre tipologie di scambio di informazioni: lo scambio su richiesta, lo scambio automatico e lo scambio spontaneo. Invece, il Modello OCSE sugli Accordi Specifici per lo Scambio di Informazioni disciplina soltanto lo

---

<sup>1</sup> Si tratta dei Trattati sulla Doppia Imposizione sottoscritti da Hong Kong con Belgio, Tailandia e Vietnam. Tali trattati sono stati siglati prima della modifica dell'ordinanza dell'agenzia delle entrate di Hong Kong del 6 gennaio 2010 (c.d. "2010 Amendment").

<sup>2</sup> Le modifiche hanno consentito ad Hong Kong di raccogliere e trasmettere informazioni fiscali, in risposta alle richieste delle parti contraenti dei Trattati sulla Doppia Imposizione effettuate da tali Paesi per i propri fini fiscali interni, anche in assenza di uno specifico interesse fiscale di Hong Kong.

Scambio di Informazioni su richiesta e non contiene specifiche disposizioni sullo Scambio di Informazioni automatico nè su quello spontaneo.

Sebbene i Trattati sulla Doppia Imposizione sottoscritti da Hong Kong non limitino o impongano alle parti contraenti del trattato specifiche forme e modi in cui attuare lo Scambio di Informazioni, ad Hong Kong vige la prassi per cui lo Scambio di Informazioni avviene solo nella modalità “su richiesta” e non vi è notizia di casi in cui Hong Kong abbia accettato di procedere allo Scambio di Informazioni in modalità “automatica” o a quello “spontaneo”. Le informazioni scambiate, incluse quelle bancarie, vengono fornite solo sulla base di specifiche richieste effettuate in buona fede (ed in casi di plausibile interesse della parte richiedente) ricevute dall’autorità competente della parte contraente dell’accordo<sup>3</sup>.

*b) Ambito di applicazione dello Scambio di Informazioni: Nozioni Generali*

L’ambito di applicazione dello Scambio di Informazioni è indicato dal primo comma dell’Art. 26 del Modello OCSE sui Trattati sulla Doppia Imposizione e dall’ Articolo 1 del Modello OCSE sugli Accordi Specifici che prevedono che lo Scambio di Informazioni possa essere richiesto quando sia “prevedibilmente inerente” all’esecuzione delle disposizioni dei Trattati sulle Doppie Imposizioni o per l’amministrazione ed applicazione delle normative nazionali delle Parti contraenti degli accordi.

Dei 7 Accordi Specifici e dei 34 Trattati sulla Doppia Imposizione siglati fino ad oggi da Hong Kong, 3 Trattati richiedono espressamente come condizione per lo Scambio di Informazioni che lo stesso sia “necessario”, mentre gli altri utilizzano il termine “prevedibilmente inerente”. A tale riguardo, si deve notare che, tuttavia, il commentario al Modello OCSE di Trattati sulla Doppia Imposizione attribuisce al termine “necessario” lo stesso ambito di “prevedibilmente inerente”.

La parte contraente del trattato deve dimostrare che l’informazione richiesta è “prevedibilmente inerente” ai fini fiscali perseguiti. Il Documento relativo alle Regole di divulgazione contenuto nell’Allegato della circolare “*Departmental and Interpretation and Practice Notes n.47*” (DIPN 47) chiarisce gli elementi che la parte contraente del trattato dovrebbe fornire per dimostrare che la condizione della “prevedibile inerenza” sia soddisfatta. Le parti contraenti degli accordi non possono effettuare richieste fondate sulle c.d. tecniche di “fishing expeditions” o qualunque ulteriore richiesta di informazioni che non sia giustificata dal fatto che sia inerente alla posizione fiscale di un ben definito contribuente.

*c) Ambito oggettivo di applicazione dello Scambio di Informazioni: le Imposte Considerate*

L’Art. 26 del Modello OCSE non limita lo Scambio di Informazioni alle imposte elencate nell’Articolo 2 del Modello OCSE. Tuttavia, nella maggioranza dei Trattati sulla Doppia

---

<sup>3</sup> Si veda la circolare dell’Agenzia delle Entrate di Hong Kong DIPN 47, comma 20.

Imposizione sottoscritti da Hong Kong vi è un riferimento espresso che limita l'ambito di applicazione degli stessi alle imposte contemplate dal Trattato sulla Doppia Imposizione (senza esplicito riferimento all'Articolo 2 del Modello OCSE). Si noti che l'Emendamento 2013, per incrementare l'ambito di applicazione dello Scambio di Informazioni con riferimento al tipo di imposta a cui è applicabile, ha previsto la possibilità che tale Scambio di Informazioni (sulla base dei Trattati sulla Doppia Imposizione o di Accordi Specifici) possa avvenire per ogni tipo di imposta prevista dalla normativa di Hong Kong o delle parti contraenti di tali accordi<sup>4</sup>.

A tale riguardo, si pone ora la questione se Hong Kong procederà con un'interpretazione unilaterale dello Scambio di Informazioni in conflitto con le previsioni dei Trattati sulla Doppia Imposizione già sottoscritti a causa di tale riferimento alle leggi nazionali (come introdotto dall'Emendamento 2013) o se procederà a negoziare la rettifica di tali Trattati sulle Doppie Imposizione con la stipula di nuovi protocolli, come ha già fatto nel caso del Giappone nel dicembre del 2014<sup>5</sup>.

I sette Trattati sulla Doppia Imposizione sottoscritti successivamente all'Emendamento 2013 hanno previsto espressamente la lista delle tipologie di Imposte oggetto di Scambio di Informazioni (previste nell'Articolo 3 del Trattato). Anche il Quarto Protocollo del Trattato Hong Kong-Cina sulla Doppia Imposizione, siglato il 1 Aprile 2015, estende l'ambito di applicazione dello Scambio di Informazioni a tutte le imposte della Repubblica Popolare cinese contenute nel Trattato sulla Doppia Imposizione con una lista specifica di tali imposte.

#### *d) Ambito soggettivo di applicazione dello Scambio di Informazioni*

L'articolo sullo Scambio di Informazioni contenuto nei Trattati sulla Doppia Imposizione sottoscritti da Hong Kong stabilisce inderogabilmente che lo Scambio di Informazioni non è limitato ai soggetti previsti dall'articolo 1 degli stessi Trattati, che, invece, fornisce l'ambito di applicazione soggettivo di tali accordi. Nel DIPN 47 viene poi spiegato che lo Scambio di Informazioni non è limitato esclusivamente alle informazioni che riguardano gli affari dei soggetti fiscalmente residenti di Hong Kong e dei soggetti fiscalmente residenti della parte contraente del trattato.

#### *e) Disponibilità e controllo delle Informazioni*

L'Emendamento 2013 ha esteso i poteri della Commissione dell'Agenzia delle Entrate (Commission of Inland Revenue) per ottenere informazioni dai contribuenti che hanno la "disponibilità" o "controllano" le informazioni rilevanti<sup>6</sup>, al fine di ottemperare alle disposizioni contenute nei Trattati sulla Doppia Imposizione o negli Accordi Specifici. Ad esempio, se le

<sup>4</sup> Cfr. Sezione 49 (1B) dell'Ordinanza dell'Agenzia delle Entrate di Hong Kong (IRO).

<sup>5</sup> Nota del Giappone alla Regione Amministrativa Speciale di Hong Kong datata 10 dicembre 2014 ed, in risposta, la Nota della Regione Amministrativa Speciale di Hong Kong del 10 dicembre 2014, riguardante l'estensione delle tipologie di imposte contemplate, previste dalle misure di Scambio di Informazioni.

<sup>6</sup> Cfr. Sez. 51 dell'Ordinanza dell'Agenzia delle Entrate (IRO).

informazioni di una società sono nella disponibilità di un fornitore di servizi incaricato della elaborazione dei dati, ai fini della vigente normativa si ritiene che il fornitore di servizi in questione abbia il controllo (o la disponibilità materiale) dell'informazione, sebbene esso potrebbe non essere il titolare legale dell'informazione.

Il DIPN 47 successivamente chiarisce che il termine “disponibilità” non si riferisce solamente alla disponibilità materiale, ma comprende anche il significato di titolarità (o disponibilità legale). Se una persona risulta essere legalmente il titolare delle informazioni, si ritiene che la persona ne abbia la disponibilità (disponibilità legale) delle informazioni anche se di tali informazioni sono possedute da terzi, come ad esempio revisori contabili e avvocati.

*f) Impossibilità di Effetti Retroattivi*

Lo Scambio di Informazioni previsto dai Trattati sulla Doppia Imposizione e dagli Accordi Specifici non può avere mai effetto retroattivo. Possono, quindi, essere scambiate solo le informazioni che si riferiscono ad uno o più periodi successivi alla data di entrata in vigore di un Trattato sulla Doppia Imposizione o di un Accordo Specifico che contengono le disposizioni concernenti lo Scambio di Informazioni<sup>7</sup>.

Tuttavia, le informazioni che esistono (o che sono state generate precedentemente) alla data di entrata in vigore di un Trattato sulla Doppia Imposizione o di un Accordo Specifico possono essere scambiate se tali informazioni sono prevedibilmente inerenti all'attuazione delle disposizioni del Trattato sulla Doppia Imposizione o di un Accordo Specifico (o per la gestione amministrativa e applicazione delle normativa interna tributaria della parte contraente degli accordi), con riferimento ad imposte applicate in un periodo successivo all'entrata in vigore del rilevante Trattato sulla Doppia Imposizione o Accordo Specifico che disciplina tale Scambio di Informazioni .

*g) Divulgazione agli organismi di vigilanza o a giurisdizioni terze*

L'Art. 26 del Modello OCSE di Trattato sulla Doppia Imposizione e l'Art. 8 del Modello OCSE su Accordi Specifici consente la divulgazione di informazioni alle autorità di vigilanza delle parti contraenti degli accordi; tuttavia, nella prassi Hong Kong non divulga le informazioni alle autorità che controllano l'amministrazione fiscale e alle autorità incaricate dell'applicazione della legge<sup>8</sup> e nelle previsioni sullo Scambio di Informazioni contenute nei Trattati sulla Doppia Imposizione o negli Accordi Specifici sottoscritti fino ad oggi ha eliminato il riferimento alla possibile comunicazione ad organismi di vigilanza.

---

<sup>7</sup> Cfr. DIPN 47, comma 46-47.

<sup>8</sup> Cfr. DIPN 47, comma 43.

Per garantire la massima riservatezza<sup>9</sup>, Hong Kong non consente la divulgazione, a qualsiasi titolo, a giurisdizioni terze di informazioni scambiate in virtù dei Trattati sulla Doppia Imposizione o di Accordi Specifici. Questa posizione è in linea con l'orientamento OCSE, secondo cui le informazioni non potrebbero essere divulgate ad un Paese terzo, a meno che l'accordo bilaterale non contenga una disposizione specifica che lo consenta<sup>10</sup>.

#### *h) Modalità di esecuzione dello Scambio di Informazioni*

Le parti contraenti degli accordi sottoscritti con Hong Kong devono presentare la loro richiesta per lo Scambio di Informazioni alla competente autorità locale (Commissario dell'Agenzia delle Entrate). Ricevuta la richiesta di Scambio di Informazioni, il Commissario esamina la richiesta e successivamente decide se approvarla o respingerla.

Prima che avvenga lo Scambio di Informazioni, a meno che non si verifichino circostanze eccezionali<sup>11</sup>, viene generalmente informato (tramite notifica) il soggetto interessato. Tale soggetto interessato ha diritto di richiedere copia delle informazioni e ad intervenire per la correzione di eventuali errori di fatto nelle informazioni comunicate.

L'Agenzia delle Entrate di Hong Kong cerca di rispettare le tempistiche standard di risposta (previste dall'OCSE) di 90 giorni. Se le informazioni non vengono fornite entro i 90 giorni previsti, l'Agenzia delle Entrate di Hong Kong informa la parte contraente degli accordi che fungono da fonte giuridica per lo Scambio di Informazione dei motivi che non hanno consentito di operare entro tali termini di scadenza.

#### **4. Prospettive Future: lo Scambio di Informazioni Automatico**

Come visto sopra, Hong Kong al momento non consente lo Scambio di Informazioni Automatico. Lo Scambio di Informazioni avviene solo nella modalità "su richiesta" ed in applicazione delle disposizioni contenute nei Trattati sulla Doppia Imposizione e degli Accordi Specifici.

Tuttavia, Hong Kong si è impegnata ad adottare le misure dello Scambio di Informazioni Automatico in ottemperanza alle raccomandazioni dell'OCSE. Sono state intraprese numerose azioni preliminari per promuovere lo Scambio di Informazioni Automatico come la redazione del "Documento di Consultazione sullo Scambio Automatico di Informazioni Finanziarie riguardanti le Questioni Fiscali", emesso ad Hong Kong il 24 Aprile 2015 e la "Risposta Consolidata" il 12 Ottobre 2015.

---

<sup>9</sup> Cfr. DION 47, comma 44.

<sup>10</sup> Cfr. Commento all'Art.26, paragrafo 12.2 e la Guida dell'OCSE sulla Salvaguardia della Riservatezza delle Informazioni Scambiate ai Fini Fiscali.

<sup>11</sup> Cfr. DIPN 47, comma 66-67.

**ASIAN TAX ADVISORY LIMITED**

Rooms 501-2, Wilson House,  
19-27 Wyndham Street, Central, Hong Kong

*Business Registration Number 64059548-000*

Le prime operazioni inerenti lo Scambio Automatico di Informazioni sono previste a partire dal 2018. Il Governo della Regione Amministrativa Speciale di Hong Kong propone di introdurre un decreto di emendamento dell'ordinanza dell'Agenzia delle Entrate nel Consiglio Legislativo nei primi mesi del 2016 e di attuare la necessaria normativa entro il 2017.

Per ulteriori informazioni rivolgersi a:

**Asian Tax Advisory:**

Marzio Morgante  
Dottore Commercialista, LL.M.  
Managing Partner

Email: [marzio@atatax.hk](mailto:marzio@atatax.hk)

Tel: (852) 3102 1995

Cell: (852) 6433 8018

Fax: (852) 3102 0991

Rooms 501-2, Wilson House,  
19-27 Wyndham Street,  
Central, Hong Kong

Website: [www.atatax.hk](http://www.atatax.hk)