

# Appunti sulla disciplina procedurale interna applicabile al trattamento delle richieste di informazioni provenienti dagli Stati partners



**Curzio Toffoli**

Avvocato,  
Master of Advanced Studies  
SUPSI in Tax Law  
Studio legale e notarile Toffoli & Sala,  
Chiasso  
curzio@toffolisala.ch

## Le disposizioni contro l'utilizzo abusivo del sistema dell'imposta liberatoria trovano posto in un nuovo ordinamento di attuazione: la Legge federale sull'imposizione internazionale alla fonte

### 1.

#### Nota introduttiva

#### 1.1.

L'accordo tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania concernente la collaborazione in ambito di fiscalità e di mercati finanziari[1] è stato firmato dalle parti il 21 settembre 2011 a Berlino. La sottoscrizione del – parallelo – accordo con il Regno Unito della Gran Bretagna e dell'Irlanda del Nord[2] è avvenuto il 6 ottobre successivo a Londra[3].

#### 1.2.

In estrema sintesi, tali accordi danno vita ad una regolamentazione "pay or disclose"[4]. Al fine di assicurarne il rispetto, essi prevedono altresì uno strumento finalizzato ad impedire l'impiego abusivo del sistema dell'imposta liberatoria alla fonte così introdotto.

#### 1.2.1.

Nello specifico, l'AFC dovrà fornire, alle autorità fiscali dello Stato *partner* che ne facessero richiesta, informazioni circa l'esistenza di conti o depositi detenuti da un soggetto interessato in Svizzera[5].

#### 1.2.2.

Le condizioni di ammissibilità di tali domande di assistenza sono codificate negli accordi, segnatamente agli articoli 31 e 41 dell'accordo con la Germania ed all'articolo 32 dell'accordo con il Regno Unito.

### 2.

#### Gli accordi con Germania e Regno Unito. Generalità

#### 2.1.

In punto alla loro natura giuridica, entrambi gli accordi si configurano quali trattati (o convenzioni) internazionali ai

sensi dell'articolo 2 capoverso 1 lettera *a* CV. I singoli testi convenzionali tracciano quindi le basi di diritto materiale che sostanziano l'accordo.

#### 2.1.1.

Gli accordi debbono pertanto essere interpretati alla luce dei canoni codificati agli articoli 31 e seguenti CV, ritenuta la precedenza che assumono le regole interpretative e le definizioni stabilite nei trattati medesimi (*lex specialis derogat generali*). Tali "interpretazioni autentiche" sono, in entrambi i trattati, numerose ed importanti[6].

#### 2.1.2.

In quanto espressioni del diritto internazionale pubblico, gli accordi hanno in principio valenza assoluta[7]. Quale norma consuetudinaria di diritto internazionale, l'articolo 26 CV sancisce il principio secondo cui ogni trattato in vigore vincola le parti e queste devono eseguirlo in buona fede (*pacta sunt servanda*). Giusta il successivo articolo 27, salvo il caso di una manifesta violazione della regolamentazione delle competenze (cfr. articolo 46 CV), una parte non può di principio invocare disposizioni della propria legislazione interna per giustificare la mancata esecuzione di un trattato[8]. In altri termini, indipendentemente dal contenuto delle disposizioni del loro ordinamento interno, gli Stati sono obbligati a rispettare le obbligazioni che derivano loro dal diritto internazionale. Ogni violazione di un trattato configura una



violazione del diritto internazionale per la quale lo Stato che l'ha commessa deve essere ritenuto responsabile[9].

## 2.2.

Non è infrequente che disposizioni contenute nei trattati internazionali manifestino carattere *self-executing*. Ciò significa che tali disposizioni sono direttamente applicabili, a prescindere cioè dall'esistenza di una norma di esecuzione interna.

### 2.2.1.

La norma di un trattato internazionale riscontra in particolare questa proprietà quando i suoi elementi essenziali sono delineati in maniera sufficientemente completa e chiara, tanto da poter fungere da fondamento per una decisione concreta[10]. Tale accertamento è effettuato per via interpretativa[11]. Assolte queste condizioni, l'eventuale violazione della norma convenzionale (internazionale) – che costituisce “diritto federale” – può essere autonomamente invocata da un privato ricorrente in una procedura ai sensi dell'articolo 49 lettera a della Legge federale sulla procedura amministrativa (di seguito PA)[12].

### 2.2.2.

Nello specifico, gli accordi con Germania e Regno Unito contengono disposizioni esaustive, dettagliate e deducibili in giudizio; quindi in principio direttamente applicabili[13].

## 3.

**Necessità di una disciplina autonoma di attuazione interna agli accordi con Germania e Regno Unito. L'avamprogetto di una Legge federale sull'imposizione internazionale alla fonte**

### 3.1.

Nonostante il fondamentale carattere *self-executing* delle loro disposizioni, gli accordi con Germania e Regno Unito sanciscono espressamente l'obbligo per gli Stati contraenti di adottare le misure legislative necessarie all'implementazione degli stessi, segnatamente per quanto riguarda le norme di procedura, la responsabilità, così come le disposizioni di carattere penale[14].

#### 3.1.1.

In questo orizzonte di cose, il Consiglio federale ha ritenuto opportuna l'adozione di una specifica legge federale, denominata Legge federale sull'imposizione internazionale alla fonte (di seguito LIIF).

#### 3.1.2.

La rapidissima procedura di consultazione sull'avamprogetto (di seguito AP-LIIF) è stata esperita tra il 3 ottobre ed il 18 novembre 2011. L'AP-LIIF è stato accompagnato dal relativo Rapporto esplicativo.

#### 3.1.3.

Il Consiglio federale ha inferito la competenza esclusiva della Confederazione a legiferare in materia di attuazione di queste convenzioni individuando la base costituzionale formale nell'articolo 173 capoverso 2 della Costituzione federale, secondo cui l'Assemblea federale tratta tutte le questioni

rientranti nella competenza della Confederazione e non attribuite ad altre autorità[15].

## 3.2.

Nei contenuti, l'AP-LIIF stabilisce le disposizioni necessarie all'attuazione degli accordi che rientrano nella sfera di competenza delle autorità nazionali elvetiche e che non sono idonee a trovare una propria disciplina entro il perimetro normativo convenzionale.

### 3.2.1.

Tali disposizioni riguardano l'organizzazione, la procedura, i rimedi giuridici e le disposizioni penali applicabili. Esse toccano i diversi aspetti della regolarizzazione fiscale di valori patrimoniali: il prelievo dell'imposta liberatoria sui redditi da capitale e la comunicazione di tali redditi; il pagamento anticipato da parte degli agenti pagatori svizzeri; le rilevazioni statistiche riguardanti gli Stati di destinazione; la garanzia del rispetto dell'accordo; le procedure applicabili e, infine, le pene previste per violazioni degli accordi o della LIIF medesima[16].



### 3.2.2.

L'AP-LIIF si apparenta alla Legge federale del 17 dicembre 2004 sulla fiscalità del risparmio (di seguito LFR), giacché le fattispecie da regolare sono in parte analoghe[17]. Per il resto, oltre che fare salve eventuali disposizioni divergenti del singolo accordo applicabile (articolo 1 capoverso 3)[18], la LIIF si caratterizza per un campo di applicazione costretto, che copre i soli accordi menzionati nell'apposito allegato (articolo 1 capoverso 2). In altri termini la LIIF si presenta, da un lato, quale regolamentazione mirata – puntuale ed esclusiva – mentre, dall'altro, non si limita ai soli accordi (già sottoscritti) con Germania e Regno Unito, proponendosi quale strumento normativo per l'attuazione di ulteriori simili accordi di collaborazione in ambito fiscale che dovessero essere sottoscritti con altri Stati *partners*[19].

## 4.

**La disciplina procedurale interna per il trattamento delle richieste di informazioni provenienti dagli Stati partners. Generalità**

### 4.1.

Si è già detto che gli accordi con Germania e Regno Unito

prevedono uno strumento di assistenza amministrativa *ad hoc*, la cui funzione è di impedire l'utilizzo abusivo del sistema dell'imposta liberatoria. Tale strumento concreta in uno scambio di informazioni sui *generis*.

#### 4.2.

Nello specifico, dietro richiesta delle autorità fiscali dello Stato *partner*, l'AFC comunica solo informazioni circa l'esistenza di legami tra il conto o il deposito presso una banca in Svizzera ed il contribuente di uno Stato *partner*[20].

##### 4.2.1.

Questo strumento si differenzia dall'assistenza amministrativa "canonica" in materia fiscale – solitamente ancorata nelle convenzioni contro le doppie imposizioni – nella misura in cui allo Stato *partner* richiedente è comunicata unicamente un'informazione di cifra binaria (quasi un *binary digit*, o *bit*), corrispondente alla scelta tra due sole alternative possibili: esiste (1) non esiste (0) un conto o un deposito riconducibile al soggetto interessato. Qualora desiderasse informazioni ulteriori, lo Stato *partner* richiedente dovrà attivare un procedimento ordinario d'assistenza amministrativa o giudiziaria in materia fiscale.

##### 4.2.2.

Per contro, in presenza di "conti regolarizzati", ossia di conti che dal 31 dicembre 2010 non presentano apporti di denaro – redditi e utili dei capitali conseguiti non sono considerati apporti di denaro – nessuna informazione sull'esistenza di un legame con un conto o un deposito sarà comunicata all'autorità fiscale dello Stato *partner*[21].

#### 4.3.

La Sezione 8 dell'AP-LIIF (articoli 27-32) stabilisce quindi le disposizioni procedurali applicabili nel trattamento delle domande di informazione di cui si è detto.

##### 4.3.1.

Per rispetto al "criterio di semplicità", è lecito chiedersi se l'adozione di tale aggiuntiva regolamentazione sia realmente necessaria, ritenuto che già sono state promulgate in tempi recenti – rispettivamente lo saranno a breve – specifiche e più complete normative che disciplinano la materia[22]. Si pensi all'Ordinanza federale sull'assistenza amministrativa secondo le convenzioni per evitare le doppie imposizioni (di seguito OACDI) in vigore dal 1. ottobre 2010 e, in prospettiva, la già citata LAAF concepita per disciplinare l'esecuzione dell'assistenza amministrativa ai sensi delle convenzioni contro le doppie imposizioni ed anche secondo altri accordi internazionali che prevedono uno scambio di informazioni in materia fiscale[23].

##### 4.3.2.

Il quesito è stato affrontato dal Consiglio federale, che l'ha (però) risolto negativamente. L'esecutivo ha infatti ritenuto che in ragione delle peculiarità dello strumento per garantire il rispetto di questi accordi, l'applicazione diretta della normativa prevista dalla OACDI/LAAF non fosse sempre appropriata. Il Consiglio federale non nasconde per altro che la LIIF si fonda sul disegno LAAF, quantomeno laddove questo è ritenuto "oggettivamente adeguato"[24].

#### 5.

### La disciplina procedurale interna per il trattamento delle richieste di informazioni. Rassegna delle singole disposizioni dell'AP-LIIF

##### 5.1.

Domande d'informazione (articolo 27).

##### 5.1.1.

Lo Stato *partner* deve presentare la propria richiesta per iscritto, in una lingua ufficiale svizzera o in inglese. Le indicazioni indispensabili che devono corredare la domanda sono definite dall'accordo applicabile. Se la domanda non soddisfa le predette condizioni, l'AFC lo comunica all'autorità dello Stato *partner*, accordandole la possibilità di completare la domanda.

##### 5.1.2.

La norma riproduce *tel quel* le soluzioni previste – in modo imperfetto – dall'OACDI (articolo 5 capoverso 1, capoverso 3 lettera *b* e capoverso 4)[25] e – in modo corretto – dal disegno LAAF (articolo 6 capoverso 1)[26].

##### 5.2.

Ottenimento di informazioni (articolo 28).



##### 5.2.1.

Per calzare appieno le peculiarità dello specifico strumento convenzionale, l'ottenimento delle informazioni è modulato diversamente da quanto previsto nel quadro dell'assistenza amministrativa fiscale ordinaria.

##### 5.2.2.

Da un lato, oggetto di richiesta possono essere solo informazioni relative all'esistenza di conti o depositi dei quali la persona interessata è convenzionalmente considerata il beneficiario effettivo. Dall'altro, siccome nella sua domanda lo Stato *partner* non deve necessariamente indicare l'agente pagatore svizzero (il detentore delle informazioni, ossia la "banca"), l'AFC deve poter rivolgersi all'intera platea degli agenti pagatori (le banche). Per quanto concerne la consegna delle informazioni, l'AFC fissa ai destinatari un termine adeguato per ogni singolo caso[27].

### 5.2.3.

Le banche devono consegnare tutte le informazioni rilevanti che si trovano in loro possesso o sotto il loro controllo. Per informazioni rilevanti si deve intendere le informazioni che l'AFC può esigere ai sensi del capoverso 1, *i.e.* le informazioni previste dall'applicabile accordo.

### 5.2.4.

Così come previsto dall'OACDI (articolo 6 capoverso 4)[28] e dal disegno LAAF (articolo 8 capoverso 4), l'autorità richiedente dello Stato *partner* non ha il diritto di consultare i documenti e nemmeno presenziare agli atti procedurali eseguiti in Svizzera.

### 5.2.5.

Le spese cagionate dall'ottenimento delle informazioni non sono restituite, indipendentemente da chi le deve sopportare e quale ne sia la causa (così anche gli articoli 6 capoverso 5 OACDI e 8 capoverso 5 LAAF)[29].

### 5.2.6.

Il tema delle misure coercitive (nuovo e spinoso per il nostro Paese in ambito di fiscalità transnazionale) è regolato adeguando alla disciplina prevista dalla legislazione sull'assistenza amministrativa fiscale così come espressa (oggi) dagli articoli 6 capoverso 3 e 9 OACDI e (in futuro) dall'articolo 13 LAAF[30]. Il novero delle misure coercitive è limitato (il catalogo è esaustivo) alla perquisizione di locali, oggetti, documenti ed atti in forma scritta, su supporti di immagini o dati; al sequestro di oggetti, documenti ed atti in forma scritta, su supporti di immagini o dati nonché all'accompagnamento forzato di testimoni regolarmente citati[31]. La base legale (materiale) che autorizza la coercizione è invece ancorata nel dettato convenzionale[32].

## 5.3.

Informazione delle persone legittimate a ricorrere (articolo 29).

### 5.3.1.

Nei casi in cui l'esistenza di un conto o di un deposito è soggetta a comunicazione, l'AFC deve informare la persona interessata sulla pendenza della procedura. Si osserva qui una differenza rispetto alla legislazione sull'assistenza amministrativa fiscale, la quale prevede invece pure l'eventualità che una persona oggetto della domanda possa non essere immediatamente informata. Ciò è possibile dietro richiesta dell'autorità estera, allorché questa rende verosimile la necessità di tutela del segreto (articolo 14 capoverso 1 disegno LAAF)[33]. *La ratio* risiede nel fatto che, negli accordi con Germania e Regno Unito, la consegna delle informazioni non può subire pregiudizio da possibili inquinamenti che il contribuente oggetto della domanda intendesse mettere in atto, giacché è la banca che dispone (per certo) del dato rilevante (esistenza o meno di un conto o di un deposito) e, quindi, la comunicazione all'AFC sfugge ad ogni influenza della persona oggetto della domanda. D'altra parte, quest'ultima sarà informata solo se, in base alle informazioni ottenute, risulta che l'esistenza di un conto o di un deposito deve essere comunicata in conformità dell'accordo applicabile. Di contro, se all'autorità richiedente è segnalato unicamente che

un conto o un deposito rilevante non esiste, si ritiene che l'interesse alla tutela giuridica della persona oggetto della domanda è minimo. In questi casi è stato pertanto ritenuto adeguato rinunciare a fornire una corrispondente comunicazione[34].



### 5.3.2.

Alle condizioni sopra espresse, oltre alla persona indicata nella domanda, l'AFC informa della richiesta le altre persone per cui in base agli atti si deve presumere dispongano del diritto a ricorrere ai sensi dell'articolo 48 PA. La norma riprende quanto previsto dal disegno LAAF (articolo 14 capoverso 2) e, in misura minore, dall'OACDI (articolo 10)[35]. Si tratta segnatamente di soggetti terzi particolarmente toccati dalla decisione e che hanno un interesse degno di protezione al suo annullamento o alla sua modifica. L'interesse in capo a tale soggetto può essere giuridico o di mero fatto, occorre però che sia pratico ed attuale. In linea di ipotesi, questa qualità potrebbe competere all'agente pagatore svizzero qualora, ad esempio, le informazioni dovessero essere ottenute con mezzi coercitivi[36].

### 5.3.3.

Le rimanenti prescrizioni concernenti l'informazione delle persone legittimate a ricorrere, in particolare se queste sono residenti all'estero, ripercorrono la disciplina dell'OACDI (articolo 10) e del disegno LAAF (articolo 14).

### 5.3.4.

Per quanto attiene ai – fondamentali – diritti di partecipazione e di consultazione degli atti delle persone oggetto della domanda, l'AP-LIIF opera un rimando espresso alla legislazione sull'assistenza amministrativa fiscale (articolo 10 capoverso 3 e 4 OACDI, articolo 15 LAAF)[37].

## 5.4.

Trasmissione delle informazioni (articolo 30).

### 5.4.1.

Le disposizioni concernenti la trasmissione delle informazioni si basano sull'OACDI e sul disegno LAAF. Nell'ipotesi che le persone legittimate a ricorrere esprimano il loro consenso alla trasmissione delle informazioni allo Stato *partner*, si applicherà la cosiddetta "procedura semplificata" (articolo 11 OACDI, articolo 16 LAAF)[38]. A tal proposito si possono

immaginare eventualità dove il consenso è solo "parziale". In questi casi saranno trasmesse per via semplificata solo le informazioni oggettivamente e soggettivamente coperte dal consenso, mentre per le altre si applicherà la procedura di cui al capoverso 2 della norma. In questi casi l'AFC notificherà ad ogni soggetto con facoltà di ricorrere la decisione finale motivando la legittimità della domanda di trasmissione delle informazioni e stabilendo quali informazioni sono effettivamente da trasmettere[39].

#### 5.4.2.

Per quanto concerne i costi, la procedura di ricorso, la conclusione del procedimento ed il possibile impiego delle informazioni per fare osservare il diritto fiscale svizzero, la norma rimanda alla legislazione sull'assistenza amministrativa fiscale.

#### 5.4.3.

Circa le spese di procedura, si evidenzia come il disegno LAAF sancisca il principio della rinuncia di qualsiasi accollo alle parti (articolo 18 capoverso 1), temperato da alcune eccezioni (articolo 18 capoverso 2), mentre l'OACDI non prevede una norma esplicita[40].

#### 5.4.4.

Per quanto attiene ai rimedi giuridici, si ricorda come sia l'OACDI (articolo 13) che il disegno LAAF (articolo 19) prevedono l'immediata esecutività di ogni decisione anteriore alla decisione finale (comprese quelle relative all'applicazione di misure coercitive), di modo che queste possono (se del caso) essere impugnate solo congiuntamente alla decisione finale. Il diritto di ricorrere spetta alla persona interessata ed ai soggetti che assolvono le condizioni stabilite dall'articolo 48 PA. Il ricorso ha effetto sospensivo. Per il resto è applicabile la disciplina ricorsuale comune (articolo 44 e seguenti PA), di modo che l'autorità di ricorso è individuata nel Tribunale amministrativo federale ([di seguito TAF] articolo 47 capoverso 1 lettera b PA). Temi di ricorso possono essere: la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento; l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti e l'inadeguatezza (articolo 49 PA). Il termine di ricorso è di 30 giorni a decorrere dalla notifica della decisione (articolo 50 capoverso 1 PA) ed il ricorso ha effetto devolutivo (articolo 54 PA). Il TAF decide la causa o, eccezionalmente, la rinvia con istruzioni vincolanti all'AFC (articolo 61 e seguenti PA). Si tenga presente che in regime OACDI il TAF statuisce sul ricorso in maniera definitiva, ossia la sua decisione non può in alcun caso essere oggetto di ulteriore impugnativa al Tribunale federale[41]. Con il disegno LAAF è invece stato proposto un regime diverso[42] per cui, sebbene il ricorso al Tribunale federale resti di principio inammissibile, la Suprema Corte potrà essere adita quando si tratta di una questione giuridica di importanza fondamentale o di un caso particolarmente importante, ritenuto che il termine per formulare tale (certo non triviale) ricorso è ridotto a soli dieci giorni[43].

#### 5.4.5.

Al passaggio in giudicato della decisione finale resa dall'AFC, rispettivamente della decisione su ricorso, l'autorità svizzera trasmette quindi le informazioni oggetto di scambio all'autorità richiedente dello Stato *partner* (articolo 14 OACDI, articolo 20 LAAF)[44].

#### 5.4.6.

Infine, per quanto attiene all'impiego delle informazioni trasmesse per far osservare il diritto fiscale svizzero, si rileva che queste – per altro limitate all'esistenza o meno di un conto o di un deposito riconducibile al soggetto interessato – rappresentano per definizione "informazioni bancarie" e possono quindi essere impiegate unicamente se il loro ottenimento fosse stato possibile secondo il diritto svizzero (articolo 15 OACDI, articolo 21 LAAF)[45].

#### 5.5.

Dati per determinare il numero di domande autorizzate (articolo 31).

Come noto il numero annuo di domande possibili è limitato[46]. La cifra è adeguata in conformità del meccanismo stabilito nei rispettivi accordi. A tale scopo, compete all'AFC allestire le necessarie statistiche. Per evitare che gli Stati *partners* possano subire pressioni allo scopo di esaurire completamente il numero delle richieste annue o di adottare provvedimenti interni drastici contro i propri contribuenti al fine di forzare il successo della domanda, la norma preclude che tali dati statistici possano essere resi pubblicamente accessibili.

#### 5.6.

Sospensione dei termini (articolo 32).

Poiché la comunicazione delle informazioni deve essere eseguita speditamente, nell'ambito della procedura relativa alla garanzia del rispetto degli accordi, la LIIF sancisce la disapplicazione dell'articolo 22a PA, norma che disciplina la sospensione dei termini stabiliti dalla legge o dall'autorità. Si tratta di un corollario al principio di celerità che dovrebbe in generale caratterizzare la procedura di assistenza amministrativa (articolo 4 capoverso 2 LAAF)[47].

#### 5.7.

Diritto procedurale residuale (articolo 34).

La norma sancisce l'applicazione residuale della PA laddove la LIIF non disponga altrimenti. Sebbene tale disposizione è collocata nella Sezione 9 (Controllo e disposizioni procedurali), è evidente che la sua valenza è data anche per la disciplina prevista nella Sezione 8 della LIIF (Garanzia del rispetto della convenzione), in sintonia con quanto previsto dal disegno LAAF (articolo 5 capoverso 1)[48].



## 6.

## Nota conclusiva

## 6.1.

Dopo l'affanno manifestato quando si trattò di dare la necessaria e corretta esecuzione interna alla nuova disciplina in materia di scambio di informazioni fiscali tra autorità amministrative[49] – affanno attestato (anche) dal sistematico ricorso ad atti legislativi di emergenza[50] – sembra che questa volta il Consiglio federale abbia invece fatto “i compiti a casa”, misurandosi per tempo con le conseguenze procedurali indotte dalla sottoscrizione degli accordi fiscali con Germania e Regno Unito[51]. Da un punto di vista generale, è lecito affermare che la LIIF si presenta come uno strumento operativo necessario a disciplinare alcuni ambiti procedurali peculiari degli accordi fiscali in parola.

## 6.2.

Di contro, nello specifico ambito dell'assistenza amministrativa volta a garantire il rispetto degli accordi (articoli 27-32 LIIF), la regolamentazione proposta configura un provvedimento di carattere ridondante, se non addirittura anodino. Ad eccezione dell'articolo 31 LIIF, le citate norme si limitano a riprendere quanto già – e con maggior accuratezza – sancito dalla legislazione sull'assistenza amministrativa fiscale (OACDI e LAAF). A mio parere, un rinvio generale a quest'ultima specifica disciplina sarebbe bastato. La paura, evidente, che in questo si sarebbe potuto dar l'impressione di conferire allo Stato *partner* richiedente più strumenti di quanti ne forniscano gli specifici accordi, creando così insicurezze nell'applicazione, è manifestamente infondata. Da un lato, si è già illustrato che gli accordi con Germania e Regno Unito prevedono, a riguardo, una norma completa e dettagliata, con contorni ben definiti. Dall'altro, come pure si è visto, una normativa di applicazione interna – come sono

la LAAF e l'OACDI – non può in alcun modo derogare ad un trattato internazionale: ciò significa che non può limitarne i contenuti ma anche che non può fungere da base legale per fondare obblighi più ampi di quelli convenzionalmente stabiliti[52].

## Elenco delle fonti fotografiche:

<http://media-public.pmm.rtsi.ch/media/object/rtsi/c7d0992f-b9c6-45a3-8c9b-53085cf73608?width=460&height=460> [27.02.2012]

<http://www.ticinolive.ch/wp-content/uploads/2011/02/Palazzo-federale.jpg> [27.02.2012]

<http://www.parlament.ch/d/service-presse/fotogalerie/drei-eidgenossen/PublishingImages/drei-eidgenossen-05-g.jpg> [27.02.2012]

<http://www.parlament.ch/d/service-presse/fotogalerie/kuppelhalle/PublishingImages/kuppelhalle-03-g.jpg> [27.02.2012]

[http://www.accountingundcontrolling.ch/MeineMediathek//2011/01/10037\\_Das-schweizerische-Steuersystem.jpg](http://www.accountingundcontrolling.ch/MeineMediathek//2011/01/10037_Das-schweizerische-Steuersystem.jpg) [27.02.2012]

Testo normativo	Estensione del campo di applicazione oggettivo con riferimento alle procedure di assistenza amministrativa	Grado di latitudine
LIIF (articolo 1 capoverso 2)	Ai soli accordi menzionati nell'allegato alla LIIF medesima	Settoriale dettagliata
OACDI (articolo 1 capoverso 1)	All'esecuzione dell'assistenza amministrativa secondo le convenzioni per evitare le doppie imposizioni nuove o rivedute, che entrano in vigore dopo l'entrata in vigore dell'OACDI (1. ottobre 2010)	Settoriale circoscritta
LAAF (articolo 1 capoverso 1)	All'esecuzione dell'assistenza amministrativa secondo le convenzioni per evitare le doppie imposizioni e secondo altri accordi internazionali che prevedono uno scambio di informazioni in materia fiscale	Settoriale generale
PA (articoli 1-4)	Alla procedura negli affari amministrativi trattati e decisi in prima istanza o su ricorso da un'autorità amministrativa federale (sono fatte salve le eccezioni descritte nella PA e ritenuto che disposizioni che regolano più compiutamente un procedimento hanno la precedenza in quanto non siano contrarie alla PA medesima)	Generale

**[1]** Nella versione tedesca: "Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt".

**[2]** Nella versione inglese: "Agreement between the Swiss Confederation and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland on cooperation in the area of taxation".

**[3]** I progetti di accordo sono stati approvati dal Consiglio federale con decisione del 16 settembre 2011.

**[4]** Per una *overview* del funzionamento degli accordi, cfr. DFF, Questioni finanziarie e fiscali internazionali – Rapporto 2012 (di seguito Rapporto 2012), pagina 21 e seguenti, in: <http://www.sif.admin.ch/00714/index.html?lang=it> [27.02.2012].

**[5]** Cfr. Consiglio federale, Rapporto esplicativo relativo a una legge sull'imposizione alla fonte internazionale, del 3 ottobre 2011 (di seguito Rapporto esplicativo), pagina 1.

**[6]** Cfr. e.g. l'interminabile articolo 2, i dettagliati articoli 24-27, e la definizione di *plausibler Anlass* all'articolo 31 capoverso 3 nell'accordo con la Germania (rispettivamente, gli articoli 2, 25-28 e 32 capoverso 3 dell'accordo con il Regno Unito).

**[7]** Né il diritto interno, né la prassi consentono di derogarvi. Si veda anche l'articolo 190 della Costituzione federale per cui tutte le autorità incaricate dell'applicazione del diritto devono applicare il diritto internazionale, e ciò quand'anche esso fosse contrario alla Costituzione medesima. In ogni caso, non è possibile esaminare la conformità del diritto internazionale con le leggi federali, in particolare se il primo è più recente (cfr. DTAF 2010/40 consid. 3 con numerosi riferimenti).

**[8]** Cfr. Locher Peter, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3<sup>a</sup> edizione, Berna 2005, pagina 92 e seguenti; DTF 124 II 293 consid. 4, 120 Ib 360 consid. 2c.

**[9]** Cfr. DTAF 2010/40 consid. 4.2 e riferimenti citati, 2010/7 consid. 3.3.3 con riferimenti.

**[10]** Locher Peter, op. cit., pagina 92; DTF 126 I 240 consid. 2b e riferimenti citati, 124 III 90 consid. 3a e seguenti, 120 Ia 1 consid. 5b; 2A.593/2005 del 6 settembre 2006 consid. 5.2; DTAF A-7014/2010 del 3 febbraio 2011 consid. 3.1 e riferimenti citati, A-4161/2010 del 3 febbraio 2011 consid. 3.1 e A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 2.1.

**[11]** Cfr. DTF 121 V 246 consid. 2b e riferimenti citati; DTAF A-8462/2010 del 2 marzo 2011 consid. 2.1 e riferimenti citati, A-7014/2010 del 3 febbraio 2011 consid. 3.1 e riferimenti citati, A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 1.2.

**[12]** Cfr. DTF 132 II 81 consid. 1.3 e riferimenti citati; DTAF A-7014/2010 del 3 febbraio 2011 consid. 3.1 e riferimenti citati, A-4161/2010 del 3 febbraio 2011 consid. 3.1 e A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 2.1.

**[13]** Cfr. Rapporto esplicativo, pagina 1.

**[14]** Cfr. articolo 35 dell'accordo con la Germania ("Durchführung dieses Abkommens") per cui: "Die Vertragsstaaten treffen alle zur Umsetzung dieses Abkommens notwendigen Massnahmen, insbesondere den Erlass von Verfahrens-, Haftungs- und Strafvorschriften"; rispettivamente l'articolo 37 dell'accordo con il Regno Unito ("Implementation") per cui: "The Contracting States shall enact and implement all necessary measures to give effect to the terms of this Agreement".

**[15]** Il ragionamento sviluppato dal Consiglio federale è il seguente: l'attuazione dei trattati internazionali rappresenta una competenza concorrente della Confederazione (articolo 54 capoverso 1 della Costituzione federale), ritenuto che a seconda del contenuto del trattato inter-

nazionale, la sua applicazione può rientrare nelle parallele competenze dei Cantoni (in taluni casi, sono addirittura questi primariamente responsabili dell'attuazione di un trattato internazionale). Gli accordi in parola servono alla regolarizzazione fiscale di conti non dichiarati detenuti in Svizzera da soggetti fiscali residenti in Stati *partners*. Essi sono inoltre finalizzati alla riscossione di un'imposta liberatoria su determinati redditi patrimoniali il cui prodotto è versato agli Stati *partners*. D'altro canto, gli accordi non hanno effetti finanziari diretti sui Cantoni, di modo che non restringono le competenze cantonali. Inoltre, sono i testi degli accordi medesimi che designano espressamente il DFF quale autorità competente per determinati atti (Rapporto esplicativo, pagina 14 e seguenti).

**[16]** Rapporto esplicativo, pagina 2.

**[17]** Rapporto esplicativo, pagina 3. Si osserva che con la prossima introduzione della Legge federale sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (di seguito LAAF), gli articoli 17-24 LFR, che regolano l'assistenza amministrativa ai sensi dell'AFisR, saranno abrogati siccome tale ambito sarà retto esclusivamente dalla LAAF. Cfr. Allegato 3 al Disegno LAAF; Consiglio federale, Messaggio a sostegno di una legge sull'assistenza amministrativa fiscale (di seguito Messaggio LAAF), del 6 luglio 2011, in: FF 2011, pagina 5587 e seguenti, in particolare si veda la pagina 5622.

**[18]** Per i motivi di cui si è detto (cfr. *supra* n. 2.1.2. e, Rapporto esplicativo, pagina 3 *ad* articolo 1) tale norma esprime una tautologia giuridica. Il suo inserimento ha – al più – finalità tuzioristica.

**[19]** Il ragionamento (ottimistico) del Consiglio federale presuppone, a monte, che lo schema concettuale di tali accordi assuma funzione di *quasi-modello*, quindi accettato come tale dagli Stati *partners* con cui saranno eventualmente negoziati. **[20]** Non entro qui nelle maglie di funzionamento dello specifico meccanismo di assistenza amministrativa, per la cui comprensione rinvio allo specifico contributo apparso in questo stesso numero di Molo Giovanni, L'assistenza amministrativa allargata negli accordi fiscali con Germania e Regno Unito.

**[21]** A proposito si ricorda che nei confronti della Germania questa limitazione non è data se la domanda dell'autorità tedesca concerne valori patrimoniali aziendali.

**[22]** Infatti, attenendosi al – cosiddetto – Rasoio di Occam: "Frustra fit per plura quod fieri potest per pauciora" (ossia, "è inutile fare con più ciò che si può fare con meno"). Tale criterio, che sta alla base del pensiero scientifico moderno, suggerisce, nella sua forma più immediata, che occorre evitare la formulazione di ipotesi aggiuntive laddove quelle iniziali sono sufficienti per spiegare – noi diremmo "per regolamentare" – un determinato fenomeno.

**[23]** Articolo 1 capoverso 1 lettera b LAAF. Questo continuo inspessimento della regolamentazione (nazionale ed internazionale) conferma l'osservazione di Altenburger Peter R., per cui lo scambio di informazioni sta evolvendo "zu einer eigenen Rechtsdisziplin" (cfr. Internationales Steuerrecht der Schweiz, in a Nutshell, Zurigo 2011).

**[24]** Rapporto esplicativo, pagina 10. Occorre ricordare che ad oggi la LAAF non è ancora stata adottata dal Parlamento. Per questa ragione la LIIF non rinvia direttamente alla LAAF, ma richiama più in generale le disposizioni della legislazione sull'assistenza amministrativa fiscale. Ciò significa che fino all'eventuale entrata in vigore della LAAF, questo rinvio si indirizza alle norme dell'OACDI.

**[25]** In generale, rinvio ogni istanza di approfondimento in tema OACDI alle più compiute riflessioni

che ho avuto modo di sviluppare in altro contributo: cfr. Toffoli Curzio, L'Ordinanza del Consiglio federale sull'assistenza amministrativa in esecuzione delle nuove o rivedute convenzioni per evitare le doppie imposizioni. Un primo commento, in: Vorpe Samuele (a cura di), Il segreto bancario nello scambio di informazioni fiscali, SUPSI, Lugano 2011, pagina 233 e seguenti. Per lo specifico tema, cfr. op. cit. N. 2.4 *ad* articolo 5.

**[26]** Messaggio LAAF, pagina 5600.

**[27]** Come nella legislazione sull'assistenza amministrativa fiscale (articoli 6 capoverso 1 OACDI e 10 capoverso 1 LAAF), tale termine non è stabilito dalla norma. Si può presumere un lasso di tempo massimo di 30 giorni (come previsto all'articolo 17 capoverso 3 LFR); cfr. Toffoli Curzio, op. cit., N. 2.4 *ad* articolo 6.

**[28]** Toffoli Curzio, op. cit., N. 5 *ad* articolo 6.

**[29]** Rapporto esplicativo, pagina 11.

**[30]** Toffoli Curzio, op. cit., N. 4 *ad* articolo 6, *ad* articolo 9; Messaggio LAAF, pagina 5608.

**[31]** Nell'OACDI (articolo 9 capoverso 1 lettera c), la comparizione forzata di testimoni è limitata ai casi di frode fiscale o di truffa in materia fiscale nonché in caso di sottrazione continuata di importati somme d'imposta *ex* articolo 190 capoverso 2 LIFD. Sembra evidente che tali condizioni restrittive non possono valere nel caso degli accordi con Germania e Regno Unito, giacché queste obbligano la Svizzera a garantire lo scambio di informazioni nella semplice evenienza di un *plausibler Anlass/Plausible grounds*.

**[32]** Cfr. articolo 32 paragrafo 5 ("the competent authority of Switzerland shall investigate the existence of accounts and deposits") e 6 ("Institutions governed by the Swiss Banking Act [...] shall on request [...] disclose to the competent authority of Switzerland") dell'accordo con il Regno Unito; rispettivamente, con analogo contenuto, l'articolo 31 paragrafi 5 e 6 dell'accordo con la Germania.

**[33]** Messaggio LAAF, pagina 5609. L'OACDI non esplicita tale regime di eccezione, sebbene lo stesso debba ritenersi implicito all'articolo 10, giacché acquisito a livello OCSE (cfr. Toffoli Curzio, op. cit., N. 1.1, 5.1 *ad* articolo 10).

**[34]** Quantomeno questa è la giustificazione espressa dal Consiglio federale (cfr. Rapporto esplicativo, pagina 11).

**[35]** Nell'impianto dell'OACDI, la partecipazione alla procedura dei terzi particolarmente interessati presuppone che siano questi a dover attivarsi presso l'AFC per far valere il loro interesse: una soluzione palesemente insoddisfacente, abbandonata in sede di disegno LAAF (cfr. Toffoli Curzio, op. cit., N. 4.1 *ad* articolo 10).

**[36]** Cfr. Rapporto esplicativo, pagina 11.

**[37]** Cfr. Toffoli Curzio, op. cit., N. 4.1 e seguenti *ad* articolo 10; Messaggio LAAF, pagina 5610.

**[38]** Cfr. Toffoli Curzio, op. cit., N. 1 e seguenti *ad* articolo 11; Messaggio LAAF, pagina 5610.

**[39]** Circa la procedura ordinaria si vedano anche l'articolo 12 OACDI (Toffoli Curzio, op. cit., N. 1 e seguenti *ad* articolo 12) e articolo 17 LAAF (Messaggio LAAF, pagina 5610 e seguenti).

**[40]** Le ipotesi di eccezione sono quelle in cui le spese generate raggiungono un'entità straordinaria (caso UBS-USA *docet*), oppure laddove i soggetti coinvolti, a fronte di un comportamento processuale inadeguato, hanno contribuito in maniera determinante all'insorgere di spese (cfr. Messaggio LAAF, pagina 5611). Per l'OACDI, cfr. invece Toffoli Curzio, op. cit., N. 5 *ad* articolo 12.

**[41]** Una scelta che è stata, a ragione, fortemente criticata: cfr. Toffoli Curzio, op. cit., N. 2 e seguenti *ad* articolo 13.

**[42]** Cfr. l'Allegato all'articolo 23 LAAF, che propone la modifica degli articoli 42 capoverso 2, 83 lettera *h*, 84*a* e 100 capoverso 2 lettera *b* della Legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale.

**[43]** Cfr. Messaggio LAAF, pagina 5612, 5617 e seguenti.

**[44]** Cfr. Toffoli Curzio, op. cit., *ad* articolo 14; Messaggio LAAF, pagina 5613 e seguenti.

**[45]** Cfr. Toffoli Curzio, op. cit., *ad* articolo 15; Messaggio LAAF, pagina 5614 e seguenti.

**[46]** Si veda la quasi lirica formulazione del range di primo biennio nell'accordo con la Germania (articolo 31 paragrafo 9): "*Sie liegt insgesamt [...] im obersten Viertel des dreistelligen Bereiches*". Più prosaici invece gli inglesi (articolo 32 paragrafo 11): "*The maximum number of requests [...] in the first three years [...] shall be in the low to mid hundreds and shall not exceed 500 per year*".

**[47]** Cfr. anche l'articolo 38 capoverso 4 LBVM. Conseguentemente, sia la LAAF (articolo 5 capoverso 2) che la LBVM (articolo 38 capoverso 5) dichiarano inapplicabile l'articolo 22*a* capoverso 1 PA. Del resto, la sospensione dei termini (cantonale) non vale nemmeno nel diritto fiscale interno in relazione alla possibilità di interporre opposizione o ricorso *ex* articoli 132 e 140 LIFD (cfr. DTF 2A.70/2006 consid. 3, 2A.474/2003 consid. 2.2). Sul tema generale del potenziale di accelerazione delle procedure amministrative e sulle problematiche insite in interventi legislativi puntuali, cfr. Schindler Benjamin, Beschleunigungspotentiale im öffentlichen Verfahrensrecht, in: AJP/PJA 1/2012, pagina 13 e seguenti.

**[48]** Diversa soluzione invece per la possibilità di presentare reclamo contro le decisioni rese dall'AFC. Tale facoltà è espressamente conferita unicamente nei confronti delle decisioni prese dall'AFC in esecuzione della Sezione 9 della LIIF (articolo 35 capoverso 1 LIIF).

**[49]** Leggi ripresa integrale dello *standard* sancito dall'articolo 26 Modello OCSE di convenzione fiscale nell'ambito delle nuove (o rivedute) convenzioni contro le doppie imposizioni dopo la decisione del Consiglio federale del 13 marzo 2009. Cfr. DFF, Rapporto 2012, pagina 20 e seguenti.

**[50]** Cfr. Toffoli Curzio, op. cit., N. 1 *ad* articolo 1; Toffoli Curzio, Adeguamento dei criteri per l'identificazione della "persona interessata" e del "detentore delle informazioni" nel quadro della (nuova) assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale adottata dalla Svizzera. Sintesi di un percorso di fatica e dolore, in: RtiD, I-2011, pagina 603 e seguenti.

**[51]** Le ragioni di questo più accorto approccio possono essere variamente individuate. La più immediata potrebbe essere ricondotta – semplicemente – agli insegnamenti forniti dalla precedente esperienza. Più maliziosamente si potrebbe invece sostenere che mentre l'adozione dello *standard* OCSE in materia di assistenza amministrativa fiscale è stato un atto "ancillare" (sostanzialmente imposto dalla Comunità internazionale), la soluzione di un modello di imposizione alla fonte è stato invece frutto di una scelta; certo consigliata dallo scenario internazionale, ma almeno concepita e voluta dall'interno.

**[52]** Cfr. articolo 1 capoverso 3 LIIF, articolo 1 capoverso 2 LAAF, articolo 1 capoverso 2 OACDI e Messaggio LAAF, pagina 5597 e seguenti.