

Diritto tributario svizzero

Tutto, e di più



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

Nuovi, dirompenti scenari in ambito di assistenza amministrativa fiscale transnazionale

*"Prima pagina venti notizie
 ventuno ingiustizie e lo Stato che fa?
 Si costerna, s'indigna, s'impegna
 poi getta la spugna con gran dignità..."*
 Fabrizio de André – Don Raffae'

1. Ricette globali, conseguenze locali

1.1.

Il menù completo dell'assistenza amministrativa transnazionale in materia fiscale è ancora lungi dal poter essere messo sulla tavola degli avventori elvetici. Gli *Chef de cuisine* del Global Forum^[1] – ossia coloro che consigliano, propongono e redigono i menù globali – aggiungono di continuo nuove pietanze e ampliano le ricette. I (timidi) tentativi dei "capopartita" svizzeri di introdurre una cucina più leggera, più digeribile, sono stati tutti irrimediabilmente bocciati. Gli ispettori delle *peer reviews* sono (e saranno sempre più) severi ed inflessibili: si deve innalzare la qualità e la quantità dell'offerta (informativa), altrimenti si è fuori dalle guide che qualificano (rispettivamente dentro quelle che squalificano). Le conseguenze potranno allora essere rovinose.

1.2.

In questo contesto decisamente fluido ed evolutivo, appare utile fare oggi il "punto-nave". Intento di questo contributo è unicamente quello di tracciare gli scenari, caratterizzati in funzione del loro grado di probabilità, con i quali il nostro Paese deve – rispettivamente con ogni verosimiglianza dovrà – confrontarsi entro un orizzonte di breve, medio periodo, con particolare attenzione alle conseguenze sul nostro diritto interno.

2.

L'entrata in vigore delle modifiche alla LAAF del 21 marzo 2014: certo

2.1.

La Legge federale sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (di seguito LAAF)^[2] è entrata in vigore

Rubo il titolo dall'affascinante saggio di David Foster Wallace (Tutto, e di più. Storia compatta dell'infinito, Codice edizioni, 2005).

il 1. febbraio 2013. Già pochi mesi dopo (16 ottobre 2013) il Consiglio federale licenziava un messaggio finalizzato ad introdurre alcune modifiche (ampliamenti)^[3]. Nel loro impianto sostanziale, le proposte del Governo sono state approvate dal Consiglio nazionale il 12 dicembre 2013, quindi ratificate dal Consiglio degli Stati il 6 marzo 2014. Il testo normativo – definitivamente adottato nella votazione finale del 21 marzo 2014 – è stato pubblicato il successivo 1. aprile. Ancor prima che scadesse infruttuosamente il termine di *referendum* (10 luglio 2014) il Consiglio federale aveva già annunciato l'entrata in vigore della riveduta legge per il 1. agosto 2014^[4].

2.2.

La novità saliente (leggi: più incisiva) è certamente l'introduzione della "Procedura di informazione a posteriori delle persone legittimate a ricorrere" (articolo 21a LAAF)^[5]. In concreto si tratta del regime di eccezione all'ordinario *iter* procedurale, per cui l'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito AFC) trasmette all'autorità richiedente le informazioni giudicate degne di scambio solo in presenza di una decisione passata in giudicato (articolo 21 LAAF).

2.2.1.

La nuova previsione normativa renderà possibile informare di una domanda di assistenza amministrativa le persone legittimate a ricorrere (ossia i soggetti toccati) solo *ex post*, ossia a trasmissione di informazioni avvenuta^[6]. Ne segue che in questi casi un (comunque sempre possibile) ricorso potrà accertare unicamente l'eventuale illiceità della decisione presa dall'AFC (articolo 21a capoverso 2 LAAF). La revoca della decisione di trasmissione sarà – in ogni caso – evidentemente esclusa. Nel caso di accoglimento del ricorso, assolute determinate condizioni, la parte vincente avrà (unicamente) diritto a presentare un'azione di responsabilità nei confronti dello Stato svizzero^[7]. Per il resto, al soggetto toccato resterà solo (ma pur sempre) la possibilità di far valere i propri diritti nell'ambito della procedura che sarà (se del caso) aperta nello Stato richiedente.

2.2.2.

Affinché l'AFC possa applicare il regime di eccezione, l'autorità richiedente dovrà, per ogni singola richiesta, rendere verosimile

(*id est mere* dichiarazioni sommarie non sono sufficienti)[8] che un'informazione preliminare vanificherebbe lo scopo dell'assistenza amministrativa (e.g. perché potrebbe causare la distruzione di prove) e il buon esito della sua inchiesta (e.g. nei casi dove incombe una minaccia di prescrizione, o perché l'inchiesta è "segreta"). L'utilizzo (introdotto in sede parlamentare[9]) della congiunzione aggiuntiva "e" parrebbe indicare come le due condizioni debbano ricorrere cumulativamente. A tali condizioni (esplicite) se ne affianca poi una terza (implicita). L'AFC potrà (meglio, dovrà) negare l'applicazione della procedura di eccezione – limitandosi quindi ad avviare quella ordinaria – qualora l'ordinamento giuridico dello Stato richiedente non garantisca al soggetto toccato la possibilità di far adeguatamente valere i propri diritti (*Rechtsstaatsgarantie*)[10].

2.3.

L'altra novità significativa è rappresentata dall'inserimento di una definizione autentica di "domanda raggruppata" (articolo 3 lettera c LAAF) e della conseguente delega al Consiglio federale di determinarne il contenuto necessario, attenendosi all'evoluzione dello *standard* internazionale (articolo 6 capoverso 2^{bis}).

2.3.1.

Una domanda di assistenza amministrativa "raggruppata" – per altro già ammessa *de iure* dalla LAAF nella sua versione precedente – è quella per cui lo Stato richiedente esige informazioni su più persone che hanno agito secondo un medesimo modello di comportamento e che sono identificabili in base ad indicazioni precise[11].

2.3.2.

Lo *standard* internazionale (politicamente vincolante per la Svizzera) del quale il Consiglio federale dovrà tener conto è esplicitato nel commento all'articolo 26 del Modello di Convenzione OCSE (versione del 18 luglio 2012). Esso mira a chiarire il discrimine tra le domande raggruppate (ammesse) e le cosiddette "pesche a strascico" ("*fishing expeditions*", non ammesse), ed è applicabile a domande raggruppate presentate sia in virtù di una CDI che di un *Tax information exchange agreement* (di seguito TIEA)[12]. Nel caso di domande raggruppate è segnatamente necessario che lo Stato richiedente fornisca una "*detailed description of the group and the specific facts and circumstances that have led to the request, an explanation of the applicable law and why there is reason to believe that the taxpayers in the group for whom information is requested have been non-compliant with that law supported by a clear factual basis. It further requires a showing that the requested information would assist in determining compliance by the taxpayers in the group. [...] in the case of a group request a third party will usually, although not necessarily, have actively contributed to the non-compliance of the taxpayers in the group, in which case such circumstance should also be described in the request*"[13].

2.4.

Degna di menzione appare, *in ultimis*, la disposizione transitoria (articolo 24a LAAF). Nonostante una formulazione davvero cervellotica, la previsione rende un risultato chiaro: le dispo-

sizioni introdotte con la modifica in parola manifesteranno i loro effetti *ex tunc*, ossia retroattivamente al 1. febbraio 2013. Le modifiche di legge potranno quindi essere applicate a tutte le procedure pendenti al momento della loro entrata in vigore, anche se presentate in precedenza. Tale scelta – chiaramente dettata dalle urgenze di *peer reviews* del Global forum[14] – sarebbe coerente con la giurisprudenza del Tribunale federale, giacché le norme sull'assistenza amministrativa (e i relativi obblighi imposti ai privati) configurano mere disposizioni di natura procedurale, immediatamente applicabili dalla data di entrata in vigore[15].



3.

L'estensione unilaterale dello *standard* OCSE in materia di scambio di informazioni fiscali su richiesta all'intera rete di CDI sottoscritte dalla Svizzera: molto probabile

3.1.

Il 19 febbraio 2014, il Consiglio federale ha comunicato di aver incaricato il DFF di elaborare un progetto per dare applicazione unilaterale allo *standard* OCSE in materia di scambio di informazioni fiscali su richiesta, estendendolo così a tutte le CDI sottoscritte dalla Svizzera, *i.e.* anche a quelle che ancora non soddisfano lo *standard* (come quella in vigore con l'Italia). In questo modo l'intero *network* di CDI sarebbe unilateralmente adeguato allo *standard* internazionale, senza necessità di rinegoziare il singolo trattato. Lo scambio di informazioni (su richiesta) che scaturisce da questa decisione unilaterale sarà comunque accordato agli Stati *partner* unicamente sotto riserva di reciprocità, garanzia di confidenzialità dei dati e rispetto del principio di specialità.

3.1.1.

La decisione del Consiglio federale riprende una mozione presentata il 13 dicembre 2013 dal consigliere nazionale Rudi Noser[16]. Si tratta di un vero e proprio "*shift paradigmatico*" che dimostra la decisa, irrevocabile volontà del Governo di aderire, non ad una, bensì a tutte le tre condizioni (alternative) poste alla Svizzera dal Global Forum per poter accedere alla seconda fase delle *peer reviews*[17]. In questo contesto attuativo il Consiglio federale ha pure deciso (9 ottobre 2013) di sottoscrivere la Convenzione multilaterale dell'OCSE e del Consiglio d'Europa sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale[18], oltre ad aver licenziato un progetto di mandato per negoziare la revisione dell'Accordo sulla fiscalità del risparmio (di seguito AfisR) concluso con l'Unione europea[19].

3.1.2.

La scelta di adeguare unilateralmente la rete di CDI agli *standards* internazionali in tema di scambio di informazioni fiscali è già stata adottata da altri Stati OCSE, segnatamente da Belgio, Singapore e San Marino. Il Global Forum riconosce la legittimità di questa opzione, a condizione che la lista degli Stati *partner* posti al beneficio della misura unilaterale possa essere definita in modo chiaro e oggettivo. Criteri soggettivi di esclusione (quali l'ottenimento di controprestazioni oggetto di negoziati separate) sarebbero – quasi certamente – giudicati come una discriminazione arbitraria, e quindi non tollerati.

3.2.

Il tema dell'attuazione pratica (*i.e.* dell'implementazione nel sistema giuridico svizzero) di tale decisione è di grande interesse, già solo in ragione degli elementi di novità che necessariamente introduce. Immediatamente dopo l'annuncio del Consiglio federale la stampa ha evocato due possibili vie: una nuova revisione della LAAF oppure l'emanazione di un atto normativo *ad hoc* (un decreto federale), assodato che l'affare dovrà in ogni caso essere trattato dal Parlamento. L'attuazione non è comunque prevista prima del 2015[20]. Entrambe le soluzioni hanno carattere esclusivamente "domestico", e sollevano già *prima facie* diverse domande.

3.2.1.

Secondo l'OCSE, le basi legali che permettono uno scambio di informazioni possono originarsi sia in trattati bilaterali (o multilaterali) tra Stati come pure nella legislazione interna di uno Stato[21]. Per quanto riguarda la Svizzera, le basi legali (materiali) che autorizzano lo scambio di informazioni sono usualmente ancorate nei trattati internazionali (tipicamente CDI e TIEA), conclusi con gli Stati *partner*. Tali fondamenti materiali sono vincolanti per la Svizzera e non possono essere modificati unilateralmente con strumenti del diritto interno. Sull'altro fronte, l'esecuzione (formale) dell'assistenza amministrativa deve essere assicurata (e disciplinata) per mezzo del diritto procedurale domestico; compito che è nel caso specifico assolto dalla LAAF. Tutto ciò ha una doppia conseguenza. Da una parte la Svizzera non può limitare, per il solo tramite del suo diritto interno, l'ampiezza dell'assistenza amministrativa garantita dalle singole CDI[22]. Dall'altra parte vale però (pure) il contrario: se la clausola di assistenza amministrativa di una CDI rende possibile unicamente lo scambio di informazioni ai fini della corretta applicazione della CDI, la norma interna di esecuzione non può istituire alcun obbligo ad uno scambio di informazioni che travalichi quanto sancito dal trattato[23].

3.2.2.

La LAAF codifica (oggi) espressamente questa duplice costrizione agli articoli 1 capoverso 2, 7 lettera b, 8 capoverso 2. La semplice abolizione di queste – per altro meramente tuzioristiche – norme non permetterebbe comunque di ottenere l'effetto desiderato. Il precetto della preminenza del diritto internazionale sul diritto interno – già consacrato all'articolo 27 della Convenzione di Vienna (di seguito CV) – ha in Svizzera rango costituzionale (articolo 5 capoverso 4 della Costituzione federale). Detto altrimenti: un soggetto (diciamo) italiano potrebbe sempre validamente opporsi ad uno scambio di

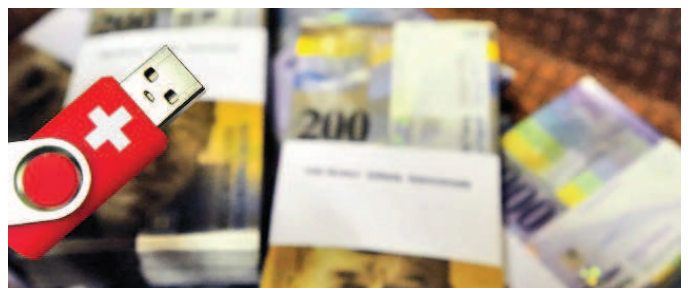
informazioni che vada oltre quanto previsto dall'articolo 27 dell'attuale CDI tra Svizzera ed Italia[24], a prescindere che la LAAF codifichi o meno le riserve indicate più sopra.

3.2.3.

Per poter estendere unilateralmente a tutte le CDI degli *standards* internazionali in tema di scambio di informazioni fiscali, la LAAF dovrebbe essere modificata in termini (pro)positivi e non meramente ablativi. Questo perché il principio della preminenza del diritto internazionale su quello domestico conosce due eccezioni: (i) la presenza di un diritto costituzionale (divergente) posteriore e direttamente applicabile (ipotesi che non fa al caso nostro), oppure (ii) l'esistenza di Leggi federali per le quali l'Assemblea federale abbia volontariamente derogato al diritto internazionale[25]. In altri termini, la volontà di estensione unilaterale (la deroga) dovrebbe essere codificata nella LAAF per mezzo di norme positivamente espresse, che enuncino la sciente volontà di non voler considerare le limitazioni contenute nelle CDI. Va da sé che una simile legge (o anche solo una simile modifica) potrebbe essere sottoposta a *referendum* facoltativo.

3.3.

Già queste non banali problematiche fanno ritenere poco verosimile l'ipotesi che la messa in opera sarà risolta unicamente con interventi sulla legislazione interna, senza far capo ad alcuno degli strumenti messi a disposizione dal diritto pubblico internazionale. Posto che un'ordinaria negoziazione tra le parti delle CDI non può entrare in linea di conto, sembra comunque possibile procedere con – ad esempio – una "dichiarazione unilaterale" e (o) degli "scambi di lettere" (eventualmente accompagnati da "dichiarazione di reciprocità"). Si tratta di strumenti che permettono di codificare in tempi brevi le concessioni volute e, nel contempo, tener conto delle condizioni (reciprocità, garanzia di confidenzialità dei dati e rispetto del principio di specialità) richieste dal Consiglio federale.



3.3.1.

La dichiarazione unilaterale è una dichiarazione di volontà – non un trattato internazionale ma può essere, o meno, a questo legata – con la quale il suo autore si impegna, unilateralmente, ad assumere degli obblighi che vanno al di là di quanto un trattato gli impone. Le dichiarazioni unilaterali obbligano il soggetto di diritto internazionale che le formula nella misura in cui questo ha voluto impegnarsi giuridicamente e (o) i soggetti toccati hanno avuto conoscenza di tale impegno. Non sono richieste né contropartite né dichiarazioni di accettazione. Lo strumento pare quindi particolarmente idoneo a realizzare validamente gli obiettivi posti dal Consiglio federale, ritenuto – inoltre – la assodata facoltà per il nostro organo esecutivo di vincolarsi in tal modo[26].

3.3.2.

Lo scambio di lettere (o note) diplomatiche rappresenta la modalità più semplice per concludere un trattato. Solitamente limitato a risolvere questioni di minor importanza, tale strumento può essere impiegato da solo o congiuntamente ad un altro. La formazione del consenso (articolo 13 CV) avviene tramite due comunicazioni: la proposta (che contiene diritti, obblighi sui quali le parti si sono preventivamente intese, le modalità di entrata in vigore e denuncia dell'accordo) e la risposta (che solitamente riprende *in extenso*, riproducendolo "tra virgolette" il testo della proposta). Di principio non è necessaria alcuna ratifica e l'accordo entra (generalmente) in vigore dalla data di ricezione della risposta[27]. Uno scambio di lettere può essere compendiato da una "dichiarazione di reciprocità" con la quale una parte fa dipendere la concessione di determinati diritti o vantaggi dal riconoscimento degli stessi da parte dell'altro contraente[28].

3.4.

Sarà infine interessante sapere in che misura il Consiglio federale intende allineare questa decisione con quella presa il 29 giugno 2011 volta ad estendere l'assistenza giudiziaria internazionale in materia penale anche al reato di sottrazione di imposta[29].

3.4.1.

In effetti, il (già fortemente criticato) avamprogetto di legge (di seguito AP) inteso a modificare la Legge federale sull'assistenza internazionale in materia penale (di seguito AIMP) – per ora rinviato in attesa di coordinarlo con la revisione del diritto penale fiscale e con l'attuazione delle Raccomandazioni rivedute sul riciclaggio di denaro del Gruppo d'Azione Finanziaria Internazionale (GAFI) – prevede di garantire (articolo 64 capoverso 1 lettera a AP-AIMP) la cooperazione per atti che costituiscono sottrazione d'imposta commessi all'estero solo se con lo Stato richiedente è stata stipulata una CDI nuova o riveduta che recepisca lo *standard* OCSE in materia di scambio di informazioni fiscali[30].

3.4.2.

Formalmente, la decisione di introdurre tale concessione è stata motivata dalla necessità di evitare lacune e contraddizioni tra i vari strumenti legali. È ragionevole credere che si intendesse (quantomeno parallelamente) favorire la conclusione di nuove CDI con gli Stati ancora refrattari. Oggi, con la decisione di adeguare unilateralmente tutte le CDI allo *standard* internazionale senza necessità di rinegoziare il singolo trattato, la clausola limitativa contenuta nell'AP-AIMP parrebbe essere superata. Resta da vedere se l'apertura in materia di assistenza giudiziaria sarà allora (conseguentemente) generalizzata.

4.**L'adozione dello *standard* OCSE sullo scambio automatico di informazioni finanziarie: probabile****4.1.**

L'universo dello scambio transnazionale di informazioni fiscali è entrato in una fase di un'espansione accelerata dal mese di aprile 2013 quando gli Stati membri del G20 hanno ribadito come lo scambio automatico di informazioni debba assurgere

a norma internazionale. Il fenomeno inflativo ha immediatamente trascinato anche la Svizzera. Già il 14 giugno 2013 il Consiglio federale dichiarò di essere disposto a collaborare attivamente allo sviluppo, in ambito OCSE, di uno *standard* unico e globale per lo scambio automatico di informazioni, posto che lo stesso si fosse dimostrato rispettoso del principio di specialità e reciprocità, garantisse la protezione dei dati e permettesse l'individuazione degli aventi economicamente diritto di *trust* e di altre strutture finanziarie[31].

**4.1.1.**

Il 6 maggio scorso, riuniti a Parigi, i ministri degli Stati membri dell'OCSE e di alcuni altri Paesi hanno rilasciato una dichiarazione comune in favore di questo nuovo *standard*[32]. Il Consiglio federale ha immediatamente sostenuto tale dichiarazione, confermando che i documenti adottati soddisfacevano le esigenze definite il 14 giugno 2013. Il successivo 21 maggio il Consiglio federale aveva già definito le bozze del mandato volte all'introduzione del nuovo *standard* globale (bozze che dovrebbero essere licenziate il prossimo autunno, dopo essere state discusse con le competenti commissioni parlamentari e i Cantoni). Il Governo ha inoltre stabilito che pure le questioni che toccano il problema della regolarizzazione del passato (averi non dichiarati) e dell'accesso ai mercati dovranno essere messe a tema nei negoziati sullo scambio automatico di informazioni[33].

4.1.2.

Gli annunci (proclami) ufficiali dell'OCSE vorrebbero un'entrata in vigore dello *standard* già con la fine del 2015. A fronte di una serie di motivi, non da ultimo tecnico-giuridici, tale orizzonte temporale appare poco plausibile. Da parte svizzera, il Consiglio federale ha (correttamente) segnalato che tali annunci non sono giuridicamente vincolanti. Una presa di posizione sui tempi di recepimento non può essere resa prima che siano state adottate le relative decisioni a livello di politica interna. Il Consiglio federale ha pure ribadito che l'introduzione dello *standard* avverrà mediante la conclusione di accordi bilaterali separati con gli Stati *partner*[34].

4.2.

Ad oggi, lo *standard* si compone fondamentalmente di due documenti: (i) il Modello di convenzione (di seguito CAA[35]) e (ii) lo *standard* comune di rendiconto (di seguito CRS[36]). Il tutto è completato da un commentario dettagliato[37].

4.3.

Non è (ovviamente) questa la sede per poter approfondire i (vasti e per molti versi ancora poco chiari) contenuti del CAA e del CRS. Mi limiterò ad alcune considerazioni puntuali ma, credo, significative.

4.3.1.

È di primo acchito evidente che la decisione di adottare questo *standard* – ossia di passare dalla “dottrina” dello scambio di informazioni su richiesta a quella dello scambio automatico – rappresenta, per la Svizzera, un vero e proprio “salto quantico” nella politica di assistenza amministrativa in materia fiscale.

4.3.2.

D'altra parte sarebbe omissivo non rilevare che la definizione – comunemente utilizzata – di “scambio automatico di informazioni” non è del tutto corretta. Lo scambio automatico contemplato dallo *standard* è in realtà limitato alle “Financial Account Information” (CAA, Section 2) ossia alle informazioni finanziarie, sostanzialmente quindi le informazioni bancarie. Per quanto vasto (e importante) possa essere, questa classe di dati resta pur sempre un sottoinsieme della classe di “informazioni” individuata dall'articolo 26 del Modello OCSE (e dal Modello TIEA), classe quest'ultima che contempla tutti i fatti, situazioni, relazioni giuridiche e ogni altra indicazione che possa apparire “verosimilmente pertinente” per l'applicazione o l'amministrazione della legislazione tributaria (interna) dello Stato richiedente[38].

4.3.3.

Pur vero è che le diverse modalità di scambio (automatica secondo lo *standard* e su richiesta in base ad una CDI) non si escludono, ma convivono e si completano a vicenda. In altri termini, è possibile (probabile) che un'informazione finanziaria acquisita dallo Stato ricevente a seguito della trasmissione automatica possa poi dare lo spunto per formulare una (più compiuta ed approfondita) richiesta di informazioni sulla base dell'applicabile CDI.

4.3.4.

L'implementazione dello *standard* sullo scambio automatico di informazioni causerà certamente costi ingenti (oggi non ancora quantificabili) sia all'amministrazione che al settore finanziario[39]. Pertanto, solo se lo *standard* diverrà realmente globale (e quindi tutte le piazze finanziarie dovranno assumere i corrispondenti costi) quest'onere non causerà uno svantaggio competitivo alla piazza finanziaria svizzera.

4.3.5.

Per necessaria simmetria, oltre che trasmettere i dati all'estero, la Svizzera riceverà dati dall'estero. Questa evidenza pone, per il soggetto fiscale svizzero, la domanda a sapere come questi dati potranno essere impiegati. Lo *standard* – occupandosi unicamente dello scambio transnazionale dei dati finanziari tra le autorità dei singoli Stati – non si esprime sulla trasparenza che i dati scambiati potranno avere all'interno dello Stato ricevente, rispettivamente sull'impiego che questi potrà farne ai fini interni. Si tratta di temi che restano di esclusiva competenza della legislazione interna del singolo Stato (e che sono oggi, in Svizzera, oggetto di dibattito politico).

4.4.

Decisamente complessa (e allo stato attuale della conoscenza priva di soluzione) è la questione dell'attuazione, a livello procedurale interno, dello *standard*. Un fatto è certo: lo *standard* non può essere implementato con le basi legali vigenti. Il Consiglio federale si è quindi riservato di proporre le necessarie modalità di attuazione nel nostro sistema giuridico una volta che lo *standard* sarà definitivamente approvato, ritenuto che – come abbiamo visto – i necessari mandati sono già stati attribuiti[40].



4.4.1.

In generale, si osserva come il CRS sia uno strumento molto dettagliato e articolato, quindi già di suo molto “procedurale”. D'altro canto lo stesso CRS dispone la necessità della sua traslazione nella legislazione domestica dei singoli Stati. In particolare, la Section IX del CRS (*Effective implementation*) dà indicazioni vincolanti sul novero delle norme e delle procedure amministrative che uno Stato deve mettere in pratica per assicurare l'effettiva implementazione delle (e la compliance con) le procedure di reporting e due diligence richieste, e meglio:

- “rules to prevent any Financial Institutions, persons or intermediaries from adopting practices intended to circumvent the reporting and due diligence procedures;
- rules requiring Reporting Financial Institutions to keep records of the steps undertaken and any evidence relied upon for the performance of the above procedures and adequate measures to obtain those records;
- administrative procedures to verify Reporting Financial Institutions' compliance with the reporting and due diligence procedures; administrative procedures to follow up with a Reporting Financial Institution when undocumented accounts are reported;
- administrative procedures to ensure that the Entities and accounts defined in domestic law as Non-Reporting Financial Institutions and Excluded Accounts continue to have a low risk of being used to evade tax; and
- effective enforcement provisions to address non-compliance”.

4.4.2.

Per tener conto di tutte le esigenze poste dallo *standard*, si dovrà pertanto modificare leggi vigenti o emanarne di nuove. In prima approssimazione sembra poco sensato – quantomeno da un punto di vista logico-sistematico – intervenire nuovamente sulla LAAF. Questa è infatti una legge in larga misura –

ancorché non solo – concepita per dare attuazione al sistema di scambio previsto nelle CDI, scambio che avviene unicamente su richiesta. È quindi ragionevole attendersi l’emanazione di un nuovo strumento legislativo, appositamente concepito ed esclusivamente dedicato per dar esecuzione alle particolarità previste dallo *standard*.

5. **Sbocchi nelle trattative con l'Italia: stabilmente incerto**

5.1.

Lo scenario che più interessa (e preoccupa) il Canton Ticino fatica invece (e molto) ad evolversi. I negoziati con l’Italia, che in base al mandato licenziato dal Consiglio federale il 29 agosto 2012 devono coprire un ampio e importante spettro di temi^[41], più volte annunciati in “*dirittura di arrivo*”, sono ancora privi di sbocchi “*visibili*”. La consigliera federale Widmer-Schlumpf, in occasione di una visita in Ticino durante lo scorso mese di maggio, ha per altro assicurato che il recente (ennesimo) cambio di Governo ha causato un ritardo di (solo) un paio di mesi sulla tabella di marcia.

5.2.

Staremo a vedere. Fatto sta che nonostante la rassicurante risposta fornita (sempre) dalla consigliera federale Widmer-Schlumpf ad una domanda posta durante la scorsa sessione primaverile delle Camere federali dal deputato ticinese Marco Romano (“*Nuove concessioni all’Italia senza contropartite?*”^[42]), razionalmente, non può essere esclusa l’ipotesi che l’Italia, proprio in conseguenza dei dirompenti scenari evolutivi – e per lei fruttiferi – delineati in questo contributo che il nostro Paese si appresta ad implementare, abbia oggi, per così dire, perso interesse ad una ricerca di soluzioni bilaterali con la Svizzera; come dice il proverbio siciliano: “*cu scanza ura scanza priculu*”^[43].

Elenco delle fonti fotografiche:

http://www.informaticawebsystems.com/wp-content/themes/vasy-stems/img/presentazione/vasystems_partner_della_tua_azienza.png [25.07.2014]

http://service.ticinonews.ch/files/www/ticinonews.ch/images/4bby/m_6pw3.jpg [25.07.2014]

http://www.liberatv.ch/sites/default/files/styles/grande_628/public/topimage/TiPress_217073_0.jpg?itok=jCyV5tir [25.07.2014]

http://www.gdp.ch/sites/default/files/imagecache/DetailedL/article-media/2014/05/06/segreto_bancario.jpg [25.07.2014]

[1] Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni fiscali. Si veda in particolare: <http://www.oecd.org/tax/transparency> [25.07.2014].

[2] La LAAF disciplina l’esecuzione dell’assistenza amministrativa secondo le convenzioni contro le doppie imposizioni (di seguito CDI) e altri accordi internazionali sullo scambio di informazioni in materia fiscale, con riguardo a domande presentate dagli Stati parte ai trattati considerati.

[3] Consiglio federale, Messaggio concernente la modifica della legge sull’assistenza amministrativa fiscale, n. 13.083, del 16 ottobre 2013, in: Foglio federale 2013 7203.

[4] Foglio federale 2014 2623. Il Comunicato del Dipartimento federale delle finanze (di seguito DFF), Il Consiglio federale pone in vigore la riveduta legge sull’assistenza amministrativa fiscale, del 23 giugno 2013, è disponibile al seguente link: <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=it&msg-id=53464> [25.07.2014].

[5] Per un esame più approfondito di alcuni aspetti giuridicamente delicati insiti in questa novella legislativa, cfr. Naef Francesco, Standard OCSE nello scambio di informazioni, LAAF e posizione della Svizzera: considerazioni critiche, in: NF 2/2014, pagina 3 e seguenti.

[6] La disposizione riprende le prescrizioni del Glo-

bal Forum riguardanti l’eccezione di notifica alla persona legittimata a ricorrere (cfr. OCSE, Terms of Reference to monitor and review progress towards Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 2010, ad B.2.1 [n. 4]; OCSE, Agreement on Exchange of Information on Tax Matter, Commento, ad art. 1 n. 6).

[7] Verosimilmente l’azione dovrà essere esercitata ai sensi della Legge federale su la responsabilità della Confederazione, dei membri delle autorità federali e dei funzionari federali, per la quale (articolo 3) “*La Confederazione risponde del danno cagionato illecitamente a terzi da un funzionario nell’esercizio delle sue funzioni, senza riguardo alla colpa del funzionario*”. Il danneggiato dovrà presentare domanda di risarcimento entro il termine (relativo) di un anno dal giorno in cui ha avuto conoscenza del danno (articolo 20).

[8] Per inquadrare dogmaticamente la nozione di “*verosimiglianza*” – che è una categoria di intensità probatoria – appare sensato rifarsi – mutuandolo dal diritto processuale civile, applicabile in materia di procedimenti cautelari, retti dal rito sommario – al concetto di “*verosimiglianza semplice*” (*Glaubhaftmachung*). Un fatto allegato è ritenuto verosimile quando determinati elementi militano in favore della sua esistenza, ancorché si possa ritenere la possibilità che esso potrebbe non essersi realizza-

to (DTF 130 III 321, 325 consid. 3.3). Al lato pratico risulta però abbastanza difficile immaginare che l’AFC possa negare l’applicazione di questa procedura per difetto di verosimiglianza nei presupposti. Si deve infatti ritenere che, come accade in ambito di assistenza giudiziaria, l’autorità richiesta debba attenersi alla rappresentazione dei fatti così come descritti nella domanda dell’autorità richiedente, salvo che questa manifesti errori, lacune o contraddizioni evidenti (cfr. DTF 125 II 250, consid. 5b; 118 Ib 111, consid. 5b; 117 Ib 64 consid. 5c; sentenza TF n. 2A.608/2005, consid. 2).

[9] Il testo del Consiglio federale proponeva infatti la congiunzione disgiuntiva “*o*”, che suggerisce una ricorrenza alternativa delle condizioni di ammissione.

[10] In questo caso si potrebbe evocare la violazione del principio della buona fede (articolo 7 lettera c LAAF); cfr. Consiglio federale, op. cit., pagina 7213.

[11] Anche qui la congiunzione “*e*” è stata introdotta in sede di discussione parlamentare. È comunque difficile pensare che tale aggiunta possa determinare una qualche conseguenza concreta, ritenuto che la competenza specifica di determinare il contenuto di una domanda raggruppata è stata delegata al solo Consiglio federale, il quale dovrà a sua volta tener conto dello *standard* internazionale in materia.

[12] Le CDI e i TIEA sono in principio considerati strumenti equivalenti per convenire una clausola di assistenza amministrativa conforme allo *standard* internazionale. A differenza delle CDI (prioritariamente intese ad evitare la doppia imposizione e che contengono dunque altre disposizioni al riguardo), i TIEA si limitano a disciplinare lo scambio di informazioni su richiesta. La Svizzera ha sinora firmato sei TIEA (San Marino, Andorra, Groenlandia, Jersey, Guernsey e l'Isola di Man) e prosegue i negoziati con altre giurisdizioni interessate a concludere tali accordi.

[13] La Svizzera ha reso nota la sua interpretazione del testo in occasione della seduta del 21 marzo 2012 del gruppo di lavoro del Comitato degli affari fiscali dell'OCSE: il comportamento colpevole del detentore delle informazioni o di un terzo non è indispensabile nella misura in cui sia possibile garantire (tramite altri criteri) che ci si trova in presenza di una domanda lecita ad ogni effetto (i.e. non di una *fishing expedition*). Di converso, qualora non sia possibile escludere una *fishing expedition*, si dovrà obbligatoriamente esigere un comportamento colpevole del detentore delle informazioni o di un terzo (cfr. Consiglio federale, op. cit., pagina 7210).

[14] Val la pena ricordare che il 20 dicembre 2013 il DFF ha formalmente chiesto al Global Forum un rapporto complementare per determinare se le condizioni di passaggio alla "Fase 2" delle *peer reviews* sono adempiute per la Svizzera (cfr. DFF, Questioni finanziarie e fiscali internazionali, Rapporto 2014, pagina 33, in: <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/00737/00782/02690/index.html?lang=it> [25.07.2014]).

[15] Sentenze del Tribunale federale n. 2A.233/2003 del 22 dicembre 2003, consid. 1; n. 2A.250/2001 del 6 febbraio 2002, consid. 3 (in: Pra 2002 N. 52 pagina 283 = StR 57/2002 pagina 410); n. 2A.551/2001 del 12 aprile 2002, consid. 2. Cfr. anche Foglio federale 2010 2589, pagina 2622 e seguente.

[16] A parere del Consiglio federale, la mozione dell'on. Noser presentava un vizio giuridico, in quanto prevedeva un'eccezione soggettiva all'estensione unilaterale per quei Paesi con cui la Svizzera chiede delle controprestazioni, e.g. l'Italia.

[17] In effetti, le "condizioni di promozione" poste dal Global Forum sono tre: (i) l'introduzione nella procedura di assistenza amministrativa di una norma che autorizza, in casi eccezionali, la trasmissione delle informazioni senza previa informazione del soggetto interessato (cfr. *supra* n. 2.2); (ii) la creazione di una situazione trasparente che permetta di determinare l'identità dei titolari di azioni al portatore di una società di capitali (cfr. Foglio federale 2014 563 con cui il Consiglio federale licenzia il Messaggio concernente l'attuazione delle Raccomandazioni del Gruppo d'azione finanziaria [GAFI]); (iii) offrire un numero sufficiente di CDI con una disposizione sull'assistenza amministrativa conforme allo *standard* OCSE. Secondo il Consiglio federale, questa *over-compliance* permetterà alla Svizzera di meglio far valere le proprie istanze, sottraendola al rischio di divenire oggetto di (ulteriori) pressioni internazionali.

[18] Si veda il documento del DFF, Convenzione multilaterale dell'OCSE e del Consiglio d'Europa sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale, del 9 ottobre 2013, in: <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/32299.pdf> [25.07.2014].

[19] La decisione del Consiglio federale asseconda unicamente il mandato del 14 maggio 2013 dell'E-COFIN che autorizza la Commissione europea a negoziare adeguamenti degli AfS con conclusi con la

Svizzera ed altri Stati terzi, con l'obiettivo di allineare il contenuto di questi accordi alla revisione della Direttiva europea sulla fiscalità del risparmio n. 2003/48/CE (cfr. anche http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/savings_tax/index_fr.htm [25.07.2014]).

[20] Cfr. Mehr Tempo in der Steueramtshilfe, in: Neue Zürcher Zeitung, 20 febbraio 2014.

[21] OCSE, Terms of Reference, n. 14.

[22] Se il trattato applicabile nel singolo caso reca disposizioni in deroga alla LAAF, queste prevalgono, in quanto accordi internazionali, sul diritto nazionale (articolo 1 capoverso 2 LAAF).

[23] Lo stesso vale per le convenzioni più vecchie, secondo le quali l'assistenza amministrativa allo scopo di applicare il diritto interno è ammessa soltanto se lo Stato richiedente rende verosimile una frode fiscale o un reato dello stesso tipo.

[24] Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 9 marzo 1976. L'articolo 27 dispone quanto segue: "1. Le autorità competenti degli Stati contraenti potranno scambiarsi le informazioni (che le legislazioni fiscali dei due Stati permettono di ottenere nel quadro della prassi amministrativa normale) necessarie per una regolare applicazione della presente Convenzione. Le informazioni così scambiate devono essere tenute segrete e potranno essere rilevate soltanto alle persone che si occupano dell'accertamento, della riscossione, della giurisdizione o delle azioni penali quanto alle imposte alle quali si riferisce la presente Convenzione. Non potranno essere scambiate informazioni suscettibili di rivelare segreti commerciali, bancari, industriali o professionali o metodi commerciali. 2. Le disposizioni del presente articolo non potranno in nessun caso essere interpretate nel senso di imporre ad uno degli Stati contraenti di adottare misure amministrative in deroga alla sua regolamentazione o alla sua prassi amministrativa ovvero contrarie alla sua sovranità, alla sua sicurezza, ai suoi interessi generali o all'ordine pubblico oppure fornire informazioni che non possano essere ottenute in base alla sua propria legislazione o a quella dello Stato che le chiede".

[25] Cfr. Schenker Claude, Guide de la pratique en matière de traités internationaux, pubblicazione edita dal Dipartimento federale degli affari esteri (DFAE), 2010, n. 177.

[26] Schenker Claude, op. cit., n. 23; JAAC 1996 IV (30, 133).

[27] Schenker Claude, op. cit., n. 11 e seguenti.

[28] *Ibidem*, op. cit., n. 16.

[29] Dipartimento federale di giustizia e polizia (DFGP), Estensione in tempi brevi dell'assistenza giudiziaria ai reati fiscali, Comunicato stampa del 29 giugno 2011, in: <http://www.ejpd.admin.ch/content/ejpd/it/home/dokumentation/mi/2011/2011-06-291.html> [25.07.2014].

[30] Oppure si tratta di uno Stato che ha aderito ai Protocolli addizionali del Consiglio d'Europa alla Convenzione europea di estradizione e alla Convenzione europea di assistenza giudiziaria in materia penale senza riserva fiscale (Foglio federale 1983 IV 121, pagina 164).

[31] Si veda il Comunicato stampa del Consiglio federale, Ulteriore sviluppo della strategia in materia di mercati finanziari, del 14 giugno 2013, in: <https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=it&msg-id=49287> [25.07.2014].

[32] Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters, in: <http://www.oecd.org/mcm/MCM-2014-Declaration-Tax.pdf> [25.07.2014].

[33] Si veda il Comunicato stampa del Consiglio federale, Il Consiglio federale definisce le bozze del

mandato per l'introduzione dello scambio automatico di informazioni in materia fiscale con gli Stati partner, del 21 maggio 2014.

[34] Si tratta di una circostanza fondamentale e tranquillizzante. Da più parti si era infatti evocato il pericolo che il Consiglio federale, messo sotto pressione di tempo, avrebbe anche potuto "congelare i meccanismi costituzionali democratici" (di recente Molo Giovanni, Scambio automatico di informazioni: aperta la consultazione riservata, in: NF 6/2014, pagina 5 e seguente).

[35] *Model Competent Authority Agreement*.

[36] *Common Reporting and Due Diligence Standard*, che definisce le condizioni dello scambio di informazioni come pure le regole da osservare nell'identificazione dei soggetti interessati.

[37] Il Consiglio dell'OCSE ha approvato il nuovo *standard* il 21 luglio 2014, mentre la conferma da parte degli Stati del G20 è già attesa per settembre. I diversi documenti sono scaricabili dal sito web dell'OCSE (www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-financial-account-information.htm [25.07.2014]).

[38] Per brevità rinvio i dettagli a Toffoli Curzio, L'Ordinanza del Consiglio federale sull'assistenza amministrativa in esecuzione delle nuove o rividute convenzioni per evitare le doppie imposizioni, in: Vorpe Samuele (a cura di), Il segreto bancario nello scambio di informazioni fiscali, Manno 2011, n. 4.1.3 ad art. 5. Si veda inoltre OCSE, Automatic Exchange of Information, What it is, How it works, Benefits, What remains to be done, 23 luglio 2012, in: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automaticexchangeofinformationreport.htm> [25.07.2014].

[39] Basti dire che per lo Stato che invia le informazioni, lo *standard* individua quattro fasi operative, ossia: (i) la raccolta di informazioni da parte del pagatore o dell'agente pagatore del reddito; (ii) la trasmissione delle informazioni dal pagatore o dall'agente pagatore all'autorità finanziaria (AFC); (iii) la suddivisione delle informazioni da parte dell'AFC in base agli Stati di residenza dei contribuenti; (iv) la codificazione delle informazioni e invio delle stesse allo Stato di residenza.

[40] Vedi *supra* n. 4.1.1. Cfr. inoltre Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (di seguito SFI), Domande e risposte sullo scambio automatico di informazioni, 25 aprile 2014.

[41] Segnatamente: regolarizzazione dei valori patrimoniali detenuti presso banche situate in Svizzera da persone residenti in Italia e introduzione di una soluzione per l'imposizione dei futuri redditi; accesso al mercato italiano per i fornitori svizzeri di servizi finanziari; revisione della CDI con adozione di una disposizione sullo scambio di informazioni conforme allo *standard* internazionale; revisione dell'imposizione dei frontalieri; stralcio della Svizzera dalle liste nere italiane sui paradisi fiscali (cfr. DFF, Questioni finanziarie e fiscali internazionali, Rapporto 2014, pagina 39, n. 4.4.4.3).

[42] Consiglio nazionale, Sessione primavera 2014, 10 marzo, Ora delle domande, n. 14.5021, in: http://www.parlament.ch/i/suche/Pagine/geschaeft.aspx?gesch_id=20145021 [25.07.2014].

[43] Alla lettera: "chi scansa l'ora scansa il pericolo".