

La (auspicabile) rinegoziazione della Convenzione italo-svizzera per evitare le doppie imposizioni



Maurizio Di Salvo

Avvocato e Dottore Commercialista,
Studio Vergallo, Brivio & Ass. in Milano
LL.M. International Taxation (Vienna)



Filippo Piffaretti

Esperto fiscale diplomato
LL.M. International Taxation (Vienna)

Esame di taluni aspetti legislativi e conseguenze economiche

1.

Introduzione

I dati di cronaca di questi giorni annunciano che la Svizzera va compiendo passi da gigante verso la *discovery* di patrimoni esteri amministrati.

Dall'altra parte, nel contesto della situazione politico-economica italiana, e nel più ampio contesto europeo, la crisi ha sicuramente acuitizzato la necessità di dover ricorrere a strumenti celeri per il recupero di base imponibile, sottratto negli anni alle casse dell'Erario da parte dei cittadini italiani, anche mediante il rafforzamento del contrasto alla cosiddetta "*evasione fiscale internazionale*"^[1]. Già secondo i dati scaturiti dall'ultima versione dello "*scudo fiscale*" proposto in Italia negli anni 2009-2010, il 68% dei capitali riemersi risultavano gestiti in Svizzera^[2] e, secondo stime ufficiose riapparse recentemente in organi di stampa italiani, i capitali italiani attualmente depositati a Lugano, Ginevra e Zurigo, ammonterebbero ad una somma compresa tra i 120 ed i 180 miliardi di euro^[3].

È opinione degli autori, tuttavia, che la situazione emergenziale creatasi a causa della crisi economica, e quindi la conseguente immediata necessità di "*batter cassa*", non dovrebbe far dimenticare che, ai fini di una completa rivisitazione dei rapporti economici tra i due Paesi, solo una completa e celere rinegoziazione della Convenzione tra Italia e Svizzera per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (di seguito CDI-ITA) porterebbe a risultati determinanti e duraturi.

A tal proposito, va considerato che – soprattutto nel corso degli ultimi anni – numerosi studi sono stati effettuati per identificare su base scientifica le conseguenze economiche derivanti dalla stipulazione di una Convenzione per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio (di seguito CDI), in particolare per quanto riguarda gli investimenti diretti esteri. La letteratura non è comunque stata in grado di fornire una risposta univoca, illustrando risultati divergenti. Mentre in passato si era ritenuto che le CDI favorissero per loro stessa

natura gli investimenti, evitando la cosiddetta doppia imposizione giuridica internazionale, la dottrina più recente è giunta a ritenere che le CDI possano talora avere addirittura effetti negativi o neutri^[4]. È innegabile, tuttavia, che lo strumento della CDI è da considerarsi ancora un meccanismo completo atto ad evitare non solo la più tradizionale "*doppia imposizione internazionale*", ma anche la cosiddetta "*concorrenza fiscale sleale internazionale*", quale conseguenza inevitabile della globalizzazione dei mercati e quale causa dell'alterazione patologica dei meccanismi allocativi e di mercato, mediante – ad esempio – l'inserimento di articoli che regolamentano le transazioni tra imprese associate, lo scambio di informazioni tra Stati contraenti o, ancora, mediante l'introduzione di norme che limitano l'accesso a determinati benefici convenzionali. Non dimeno, il costante aggiornamento dello strumento convenzionale è elemento indispensabile, pena il suo inevitabile e completo declino.

Volgendo allora lo sguardo alla CDI-ITA, si rileva immediatamente che la stessa è stata firmata a Roma il 9 marzo 1976, e ratificata negli anni successivi. È innegabile, quindi, che il quadro economico-politico, rispetto al decennio della sua ratifica, è profondamente mutato, sicché una sua rinegoziazione porterebbe a risultati importanti non soltanto sul piano della maggiore cooperazione amministrativa, oggi tanto auspicata, ma anche a cambiamenti ed effetti diretti sul tessuto economico dei due Stati e, più in particolare, delle regioni di frontiera.

Ritenuto infatti che la nuova CDI verosimilmente corrisponderebbe al Modello OCSE aggiornato al 2012^[5], così come già accaduto per altre recenti CDI concluse dalla Svizzera e dall'Italia, ma considerato altresì che il rapporto tra la Svizzera ed il contesto comunitario, in cui l'Italia è inserita, ha subito importanti sviluppi dal 1976 (anno di sottoscrizione dell'attuale CDI-ITA), anche a seguito di una serie di accordi intervenuti negli ultimi 15 anni, in questo articolo gli autori desiderano:

- 1) indicare il quadro politico e giuridico esistente, comprensivo delle particolarità derivanti dal diritto europeo a garanzia dei diritti fondamentali tra i due Paesi, e quindi gli eventuali effetti di tale quadro sulla rinegoziazione della CDI-ITA;

- 2) argomentare circa i possibili adeguamenti delle attuali norme contenute negli articoli 4 e 23 della CDI-ITA, da considerarsi quali clausole anti-abuso da applicarsi a persone residenti, i cui redditi non siano regolarmente tassati;
- 3) ipotizzare le modifiche dell'attuale articolo sullo scambio delle informazioni (articolo 27 CDI-ITA);
- 4) perorare la causa dell'inserimento di un nuovo articolo sulla collaborazione per la riscossione dei crediti fiscali;
- 5) fornire alcuni scenari di possibile modifica dell'accordo sui frontalieri.

Detti temi saranno presi in considerazione in un quadro ampio, e non strettamente collegato – almeno in questa sede – al contesto normativo specifico dei due ordinamenti fiscali.

2. Il quadro politico-legislativo

2.1.

In generale

La globalizzazione dei mercati e l'aumento degli scambi transfrontalieri ha imposto la creazione di norme per evitare che si creino ostacoli alle operazioni economiche transfrontaliere e che i redditi di un contribuente vengano tassati contemporaneamente in più Stati; è un dato di fatto, quindi, che nell'attuale scenario le norme siano di diretta creazione, oltre che dei "tradizionali" organismi di carattere nazionale, anche di quelli sovranazionali o internazionali (ad esempio, l'UE e l'OCSE).

In altri casi, poi, il diritto interno impone dei limiti (in senso territoriale) alla propria stessa applicazione mediante l'adattamento ai trattati bilaterali e/o multilaterali[6], ovvero uniformandosi a raccomandazioni emanate da organismi di diritto internazionale (come, per esempio, nel caso del Modello OCSE per le CDI). In quest'ultimo ambito, sono state quindi sviluppate le CDI, vale a dire strumenti di politica internazionale tributaria, sotto forma di trattati tra due o più Stati, sulla base delle quali si regolano rapporti tributari tra soggetti che operano o che intrattengono rapporti comunque connessi agli Stati firmatari della CDI; questi ultimi si impegnano ad implementare il contenuto di dette CDI[7], adattando di conseguenza il diritto interno.

2.2.

L'attuale quadro bilaterale tributario tra Italia e Svizzera

Le relazioni bilaterali tra la Svizzera e l'Italia si basano attualmente su un complesso *corpus* di trattati.

Per quanto riguarda le questioni fiscali, la CDI-ITA attualmente in vigore, come detto datata 1976, venne, per un lungo lasso di tempo, considerata un buon compromesso per conciliare le posizioni contrastanti dei due Paesi[8].

Più di recente, in seguito alle note pressioni subite da clienti esteri delle banche svizzere da una parte ed alle esigenze dell'Amministrazione tributaria italiana di adeguarsi al contesto europeo di maggiore trasparenza, anche i rapporti tra Italia e Svizzera si sono fatti più distanti. Nonostante la decisione della Confederazione elvetica di adottare il Modello OCSE re-

lativo allo scambio delle informazioni, intervenuta nel marzo 2009, infatti, l'Italia considerava le proposte svizzere, ed in particolare quella relativa alla conclusione di un accordo bilaterale sulla base del Modello "Rubik", non accettabili in quanto in controtendenza rispetto allo scenario europeo dell'ultimo decennio, che tende ad affermare i principi della trasparenza e di uno scambio effettivo di informazioni.

Per questo motivo, superata l'"epoca Tremonti" nel maggio 2012, le autorità dei due Paesi hanno ricominciato ad incontrarsi affrontando temi specifici, vale a dire:

- l'accesso ai mercati finanziari;
- la regolamentazione delle norme *black list* esistenti;
- la revisione della CDI-ITA;
- l'accordo relativo all'imposizione dei frontalieri.

Inoltre tra i temi di discussione, per così dire "pretesi" dalla Confederazione elvetica, vi sono:

- una convenzione sulla regolarizzazione dei valori patrimoniali detenuti illecitamente in Svizzera da contribuenti non residenti;
- la (contemporanea) introduzione di un'imposta alla fonte sui futuri redditi da capitali[9].



È un dato di cronaca, quindi, che dal 2012 ad oggi i colloqui tra i due Paesi siano divenuti più intensi[10] ed il mondo finanziario elvetico ha cominciato a lanciare i primi timidi segnali verso un cambiamento di prospettiva. E così, mentre è oramai innegabile che i principali attori della piazza finanziaria elvetica si vanno strutturando per divenire perfettamente "tax compliant", senza quindi voler più attrarre e gestire averi non dichiarati nel Paese del cliente, dall'altra parte del confine si discute ancora su quali possano essere i migliori sistemi per la corretta tassazione dei capitali all'estero, valutando le prassi internazionali di altri Paesi (e quindi ipotesi quali il Modello "Rubik", gli sviluppi della cooperazione amministrativa in senso automatico e per gruppi di contribuenti, o il perseguimento di sistemi di "voluntary disclosures" dietro le pressioni di sistemi di controllo internazionale, come il recente progetto Planet annunciato dalla Guardia di Finanza).

3.**La Svizzera ed il suo nuovo ruolo nei rapporti con l'UE: possibili effetti in sede di rinegoziazione**

Come detto in premessa, è prevedibile che la rinegoziazione della nuova CDI-ITA prenderà spunto dal Modello OCSE, anche nel solco del maggiore consolidamento della posizione della Confederazione elvetica nello scenario internazionale[11].

Determinanti e dirimenti a quel fine saranno anche (i) la decisione del 13 marzo 2009 con la quale il Consiglio federale ha deciso di riprendere lo *standard* OCSE nell'assistenza amministrativa in materia fiscale, (ii) l'approvazione da parte del rappresentante della Svizzera della modifica del 17 luglio 2012 dell'articolo 26 Modello OCSE, in materia di domande raggruppate e, non da ultimo, (iii) le dichiarazioni della consigliera federale Eveline Widmer-Schlumpf, dimostratasi interessata allo scambio automatico di informazioni basato su di uno *standard* globale, accettato da ogni Paese[12].

A parere di chi scrive, non va tuttavia dimenticato che, rispetto all'anno 1976, lo scenario dei rapporti tra Svizzera ed Europa è profondamente mutato e che la Svizzera non è più un Paese "terzo" come all'epoca della sottoscrizione della vigente CDI-ITA.

Va ricordato ad esempio che, nell'ambito degli accordi bilaterali con l'UE, in data 21 giugno 1999 è stato firmato l'Accordo tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone, in base al quale i cittadini svizzeri e quelli degli Stati membri UE possiedono il diritto di scegliere liberamente il Paese in cui lavorare e soggiornare, senza che all'esercizio di tale libertà possano essere frapposti ostacoli (ad esempio, d'ordine fiscale).

Alcuni anni più tardi, il 26 ottobre 2004, sono stati conclusi ulteriori nove accordi bilaterali tra Svizzera e UE, uno dei quali concepito per evitare la doppia imposizione degli *ex* funzionari in pensione dell'UE ed un altro, l'Accordo tra la Confederazione Svizzera e la Comunità europea che stabilisce misure equivalenti a quelle definite nella direttiva del Consiglio n. 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi, che all'articolo 15 prevede misure equivalenti alla Direttiva n. 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie e alla Direttiva n. 2003/49/CE, concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate.

In questo contesto di maggiore integrazione, le autorità italiane sono oggi tenute ad osservare scrupolosamente le norme d'ordine fiscale contenute nel Trattato sul funzionamento dell'UE (di seguito TFUE)[13] e, in particolare, quelle sulla libera circolazione delle persone, delle merci, dei servizi e dei capitali all'interno dell'UE, tra le quali la libera circolazione dei capitali, giusta l'articolo 63 TFUE, dev'essere garantita anche tra Stati membri e Paesi terzi, come la Svizzera.

Da notare che la garanzia della libera circolazione dei capitali non è da considerare come un diritto supplementare per il cittadino europeo: essa tende, invece, a vietare ogni tipo di

restrizione ai movimenti dei capitali e si applica quindi al movimento di capitale stesso. La libera circolazione dei capitali non concerne solo le norme interne che regolano i movimenti di fondi – trasferimenti, pagamenti, controlli alle frontiere e simili – ma anche ogni altra norma interna che possa impedire un investimento, come ad esempio operazioni in relazione al trasferimento della proprietà di un bene, investimenti in azioni o altri strumenti finanziari, patrimoni immobiliari, investimenti di portafoglio e prestiti, comprese le norme di ordine fiscale.

La lista più attendibile delle operazioni coperte dalla libera circolazione dei capitali si trova all'Allegato 1 della Direttiva n. 88/361, oggi non più in vigore[14]. In ogni caso, l'articolo 63 TFUE riproduce oggi il contenuto dell'articolo 1 Direttiva n. 88/361 ed è quindi ragionevole che lo stesso possa essere interpretato alla luce del predetto Allegato 1, il quale perciò mantiene tutt'ora lo stesso valore indicativo per definire cosa possa essere compreso nel concetto di "libera circolazione dei capitali".

Ciò premesso, occorre comunque precisare che, anche per le garanzie relative alla libera circolazione dei capitali, vi sono dei limiti.

L'articolo 64 capoverso 1 TFUE statuisce che le restrizioni in forza alla data del 31 dicembre 1993, in virtù delle legislazioni nazionali o della legislazione dell'UE per quanto concerne i movimenti di capitali provenienti da Paesi terzi o ad essi diretti, rimangono riservate, vale a dire che, nel caso in cui queste restrizioni vengano mantenute in vigore in forme simili, sebbene rappresentino una restrizione della libera circolazione dei capitali, le stesse non violano la libera circolazione dei capitali da e verso Paesi terzi.



In aggiunta, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE (di seguito CGUE), in caso di restrizioni che riguardano più libertà fondamentali, è stato introdotto un "test di preponderanza", in base al quale quando la restrizione della libera circolazione dei capitali è da considerarsi un'inevitabile conseguenza della limitazione di un'altra libertà fondamentale, essa non è applicabile[15], poiché prevale l'altra libertà fondamentale, che non si estende al Paese terzo.

In altre parole, e a titolo d'esempio, questo risultato è stato raggiunto nella sentenza *Cadbury Schweppes*, una causa relativa alla disciplina sulle "Controlled Foreign Companies" (di seguito

CFC)[16] in vigore nel Regno Unito, dove si è osservato che la norma contestata era applicabile in forza della presenza del controllo partecipativo da parte di un contribuente su una società controllata, tale da conferire al contribuente una sicura influenza, capace di indirizzarne le attività e di influenzare le decisioni della controllata[17] e, conseguentemente, si è concluso che il diritto di stabilimento dovesse prevalere[18] sia sulla libera circolazione dei capitali che sulla libera circolazione dei servizi. Considerato quanto precede, anche in merito alle norme sulle "thin cup rules"[19] applicabili ai rapporti con Paesi terzi, la libera circolazione dei capitali non entra in considerazione[20], a condizione che queste norme anti-abuso siano applicabili solamente in virtù di un investimento diretto nella società figlia, vale a dire di un rapporto di partecipazione che possa permettere di condizionare il *management* della società figlia[21]. In altre parole, nei rapporti tra Stati dell'UE e Paesi terzi, quali ad esempio la Svizzera, occorre valutare attentamente quale libertà fondamentale è applicabile e nel caso in cui più libertà fondamentali possano essere considerate, occorre stabilire quale prevale e quindi è effettivamente da salvaguardare. Solamente se dopo questo test la libera circolazione dei capitali dovesse prevalere, l'operazione diverrebbe oggetto di protezione contro ogni restrizione ingiustificata, giusta l'articolo 63 TFUE.

In questo nuovo contesto, visti gli accordi tra la Svizzera e l'UE e la legislazione propria dell'UE, di primo acchito potrebbe apparire che la rinegoziazione della CDI-ITA, non susciti particolari complicazioni, tanto più ove si adotti il Modello OCSE. Tuttavia, altre potrebbero essere le ragioni delle difficoltà che i rappresentanti dei due Stati dovranno superare nella negoziazione della nuova CDI.

4. Norme anti-abuso contenute negli articoli 4 e 23 CDI-ITA

In linea generale, una volta che una CDI viene ratificata, si pone l'annoso problema dei limiti dell'applicazione della medesima CDI.

Sul punto, la dottrina non è concorde nel definire quali limiti possa uno Stato decidere di porre all'applicazione delle regole convenzionali, ovvero per non accordare i vantaggi convenzionali: a tal proposito, ed in via preliminare, due aspetti sono particolarmente rilevanti, ovvero (i) la definizione di abuso[22] e (ii) la posizione delle norme per prevenire l'uso improprio delle CDI[23].

Il termine abuso è di difficile definizione poiché dipende dal contesto linguistico e dalle norme di ogni singolo Paese; la Commissione dell'UE descrive l'abuso in materia di imposte facendo riferimento alle sentenze della CGUE nelle cause *Emsland-Stärke* e *Halifax*, dove, nonostante l'osservanza delle disposizioni in questione, lo "spirito" delle stesse non è stato rispettato da parte del contribuente che aveva in tal modo ottenuto un vantaggio fiscale[24]. Con riferimento al secondo tema, secondo un'autorevole dottrina, le norme anti-abuso di diritto interno non dovrebbero applicarsi a situazioni convenzionali, poiché ridurrebbero o eliminerebbero la funzione stessa della CDI (in applicazione del criterio per cui "*pacta sunt servanda*") [25]. In aggiunta, ogni Stato è tenuto al rispetto del

principio di "*buona fede*", ai sensi dell'articolo 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, il quale impedisce che uno Stato contraente interpreti in modo irragionevole una convenzione a proprio vantaggio, sebbene numerosi Stati riconoscano la possibilità di applicare il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, nel caso in cui, altrimenti, il risultato ottenuto sia contrario ai principi di giustizia. Anche il Commentario al Modello OCSE riconosce che uno Stato non sia tenuto ad accordare i benefici convenzionali in caso di artifici abusivi[26]; d'altra parte, nel Commentario all'articolo 1 Modello OCSE si consiglia di introdurre nelle CDI norme speciali anti-abuso, per combattere possibili comportamenti elusivi[27], le quali devono comunque essere completate da regole speciali che garantiscano la loro non applicazione nei casi di buona fede.

La CDI-ITA attualmente in vigore, ad esempio, contiene numerose norme anti-abuso tendenti ad escludere un certo tipo di contribuenti dai benefici convenzionali. L'articolo 4 capoverso 5 lettera a CDI-ITA impedisce l'ausilio di interposte persone o fiduciari, quali beneficiari apparenti per eludere la tassazione presso una data persona fisica di redditi derivanti dall'altro Stato. La norma di cui all'articolo 4 capoverso 5 lettera b della stessa CDI esclude le persone residenti che non siano assoggettate ad imposta nel proprio Stato di residenza sui proventi derivanti dall'altro Stato, norma intesa ad evitare che le persone imposte secondo il dispendio potessero accedere ai benefici convenzionali senza che i proventi derivanti dall'altro Stato contraente venissero tassati nello Stato di residenza. L'articolo 23 capoverso 1 CDI-ITA concerne le società e introduce norme anti-abuso atte a assicurare che i benefici convenzionali possano essere richiesti solamente qualora tali redditi possiedano una reale connessione con l'altro Stato e siano (quindi) ivi regolarmente tassati. Il capoverso 2 del medesimo articolo tende ad evitare l'utilizzo di società a tassazione speciale quali "*conduit*", rispettivamente società a tassazione privilegiata[28].

Ritenuto che le norme testé citate sono già contenute nella vigente CDI-ITA, la loro rinegoziazione non dovrebbe porre difficoltà particolari e quindi esse potrebbero divenire parte anche della nuova CDI.

Da parte della Svizzera vi è comunque la consapevolezza che un'epoca è terminata, infatti, nel maggio 2013 è stato pubblicato il rapporto preliminare sulle misure da adottare per rafforzare la competitività fiscale del Paese, nel quale si afferma quanto sia opportuno sostituire gli statuti fiscali cantonali[29] con nuove norme speciali che riscuotano un consenso internazionale maggiore rispetto a quelle attuali e che non contengano elementi di "*ring fencing*" [30] e che tendano ad evitare la doppia non imposizione internazionale. In altre parole, a livello interno elvetico, è in atto uno sforzo enorme per armonizzare il sistema fiscale a quello dei Paesi vicini, quindi ai principi del libero mercato UE.

D'altra parte, per evitare ogni tipo di abuso, lo scambio di informazioni, ad esempio, permetterà di verificare in maniera precisa dove le funzioni di una certa impresa sono svolte e quindi dove queste dovranno essere sottoposte a tassazione.

In merito alla tassazione delle persone fisiche, le pressioni a livello internazionale sono ancora moderate relativamente ai "High Net Worth Individuals", poiché gli sforzi maggiori per contrastare gli abusi sono stati indirizzati al mondo delle imprese. Per la Svizzera occorrerebbe comunque valutare la possibilità di eliminare ogni incentivo da considerarsi anacronistico e non compatibile, dal punto di vista dell'equità, con un moderno sistema fiscale.

Facendo seguito al piano di azione contenuto nel rapporto pubblicato dall'OCSE in data 12 febbraio 2013, "Addressing Base Erosion and Profit Shifting", il sistema della tassazione globale potrebbe non essere conforme al nuovo trend dell'OCSE che ha, come uno dei suoi scopi prioritari, la prevenzione dei casi di "double non-taxation"[31] e che spinge le autorità fiscali nazionali a implementare meccanismi virtuosi attraverso lo sviluppo di attività volte alla volontaria "disclosure" di attività economiche e finanziarie illecitamente detenute.

Ritenuto quanto precede, il sistema fiscale svizzero è in grande fermento per meglio integrarsi nei sistemi fiscali internazionali rispettando il principio delle pratiche fiscali eque; di conseguenza, non appena gli strumenti che oggi sono ancora visti come elusivi saranno eliminati, non vi sarà più il bisogno di mantenere norme anti-abuso specifiche nella CDI-ITA. Quanto precede significa che, inesorabilmente, i privilegi fiscali di cui oggi godono le società a tassazione privilegiata e fors'anche i contribuenti tassati sulla base del dispendio sono destinati a scomparire.

5. Il possibile adeguamento della CDI-ITA all'articolo 26 Modello OCSE (2012)

L'attuale impianto della CDI-ITA risente del fatto che la stessa è ispirata al "vecchio" Modello OCSE, nella versione iniziale dell'anno 1963. In quel contesto, per quanto attiene più specificatamente all'articolo 26 Modello OCSE, riprodotto nell'articolo 27 CDI-ITA, lo scambio di informazioni, utilizzato come strumento prodromico all'applicazione delle CDI e delle norme tributarie interne, era rilevante soltanto con riferimento alle persone residenti dei due Stati contraenti. Peraltro, l'articolo 27 CDI-ITA presenta un ambito di applicazione ancor più ristretto rispetto a quello dell'articolo 26 Modello OCSE del 1963, essendo lo stesso limitato allo scambio di informazioni necessarie all'applicazione della CDI-ITA (cosiddetta "minor information clause"[32]) e non esteso allo scambio di informazioni rilevanti ai fini dell'applicazione del diritto interno degli Stati contraenti. Il testo dell'articolo 27 capoverso 1 primo periodo CDI-ITA dispone che "[l]e autorità competenti degli Stati contraenti potranno scambiarsi le informazioni (che le legislazioni fiscali dei due Paesi permettono di ottenere nel quadro della prassi amministrativa normale) necessarie per una regolare applicazione della presente Convenzione".

È evidente, quindi, che l'attuale formulazione dell'articolo 27 CDI-ITA pone seri ostacoli alla trasparenza dell'azione amministrativa tributaria, potendo gli Stati contraenti ricorrervi solo nel caso di applicazione di norme convenzionali e limitatamente alle informazioni concernenti a persone residenti in Italia, in Svizzera o in entrambi gli Stati.

Come noto, è solo con la revisione del 1977 del Modello OCSE che vengono eliminate le suddette limitazioni soggettive allo scambio di informazioni e, successivamente, è con la revisione del 1992 che lo scambio di informazioni comincia ad assumere le caratteristiche per poter contribuire ad una prima concreta attuazione delle politiche OCSE volte a garantire un'effettiva trasparenza in materia tributaria e, dunque, per poter essere d'aiuto alla lotta all'evasione e all'elusione.

Più avanti negli anni, inoltre, sempre a livello OCSE, venivano eliminate una serie di restrizioni che limitavano l'accesso alle informazioni bancarie ai fini fiscali (il primo Modello OCSE a recare significative innovazioni è quello del 2005).

Nel corso di questi lunghi decenni, nonostante non siano mancati accordi tra il 2000 e il 2010 che indirettamente incidevano sulla complessa materia dello scambio delle informazioni tra amministrazioni fiscali (come nel caso dei citati nove accordi bilaterali tra Svizzera ed UE in materia di fiscalità del risparmio), i rapporti tra i Ministeri delle finanze italiani e svizzeri rimanevano tuttavia quelli regolati dalla CDI-ITA del 1976.

In questo quadro, tuttavia, non va dimenticato che la Confederazione elvetica ha avuto (e tuttora ha in corso) una sua progressiva e meditata apertura verso la materia dello scambio di informazioni che qualche autore in dottrina – non a caso – ha definito un vero e proprio "big bang" o rivoluzione[33].

Il punto di partenza può farsi senz'altro coincidere con la decisione del 13 marzo 2009, con la quale il Consiglio federale ha deciso di riprendere lo standard OCSE sull'assistenza amministrativa in materia fiscale. Da quella data, infatti, la Svizzera – sotto l'innegabile ed incessante pressione di Stati e organismi internazionali quali G-20, OCSE, USA, UE e Consiglio d'Europa – ha cominciato il lento adeguamento di rinegoziazione delle proprie CDI[34].

Adeguamento costellato da una serie di critiche internazionali, nel periodo 2009-2010, – tra cui quelle del Governo italiano – verso l'atteggiamento di mancata apertura del sistema fiscale svizzero alle richieste di maggiore trasparenza fiscale, soprattutto in materia di segreto bancario: in particolare, tra l'ottobre 2010 e il giugno 2011, la Svizzera è stata oggetto di una severa critica da parte del *Global Forum* dell'OCSE che, operata una generale revisione dei sistemi di adeguamento dei nuovi trattati svizzeri al Modello OCSE[35], ha giudicato la pratica dello scambio di informazioni da parte dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito AFC) ancora inadeguata rispetto al modello internazionale.

Da quella data, tuttavia, la Svizzera si è costantemente adeguata ai richiami dell'OCSE, inserendo nei nuovi trattati (alcuni dei quali non ancora ratificati) le cosiddette "antifrustration clause", miranti a rendere effettivo lo scambio di informazione mediante l'abolizione di quelle prassi interpretative che ostacolano di fatto la trasmissione delle informazioni, nonché la disposizione recata dall'articolo 5 capoverso 5 del "Tax Information Exchange Agreements" (TIEA) elaborato dall'OCSE nel 2002, il quale prevede l'obbligo di scambio di informazioni su richiesta, anche quando le informazioni richieste non siano rilevanti per fini fiscali interni.

Non solo: il 6 marzo 2012 il Parlamento federale svizzero ha reso per la prima volta ammissibile, mediante approvazione di uno specifico Protocollo di modifica della CDI tra Svizzera e USA, il sistema dello scambio di informazioni per gruppi di contribuenti, adottando una serie di cautele per evitare le cosiddette "fishing expeditions".

Nel luglio 2012, il Modello OCSE ed il relativo Commentario venivano aggiornati dall'OCSE e – in quella stessa occasione – anche i significati di richiesta per gruppi di contribuenti venivano chiariti, senza che la Svizzera apponesse alcuna osservazione alla parte del Commentario all'articolo 26 Modello OCSE che esplicitamente ammetteva la liceità della richiesta di informazioni per gruppi di contribuenti.

Da ultimo va ribadito che il 9 ottobre 2013, la consigliera federale Eveline Widmer-Schlumpf, capo del DFF ha comunicato che il Consiglio federale ha deciso di firmare la Convenzione multilaterale di Strasburgo sull'assistenza amministrativa in materia fiscale (conclusa nel 1988 e emendata nel 2010; di seguito Convenzione di Strasburgo) e di licenziare un nuovo progetto di mandato di negoziazione con l'UE ai fini della revisione dell'Accordo sulla fiscalità del risparmio. Il 15 ottobre 2013 la Svizzera ha sottoscritto la predetta Convenzione di Strasburgo.

A tal proposito, occorre rammentare che le disposizioni sullo scambio delle informazioni della Convenzione di Strasburgo sono più ampie rispetto all'articolo 26 Modello OCSE[36]; in particolare si prevede la facoltà di stipulare accordi bilaterali per lo scambio automatico (articolo 6) e l'obbligo di comunicazione spontanea nei casi in cui precise condizioni siano date, ad esempio qualora "la première Partie a des raisons de présumer qu'il existe une réduction ou une exonération anormales d'impôt dans l'autre Partie"[37].

E dunque, stando almeno alle dichiarazioni programmatiche ed ai primi passi mossi, il Consiglio federale sembra davvero aver inserito tra i primi punti della propria agenda l'apertura allo scambio di informazioni verso altre amministrazioni fiscali.

Operato questo quadro ricostruttivo, non rimane allora che chiedersi come potrebbe presentarsi l'articolo 27 della futura CDI-ITA, alla luce dei predetti sviluppi nella politica svizzera sullo scambio di informazioni in materia fiscale.

A parere di chi scrive un precedente storico di sicuro interesse, sul fronte italiano, è quello della CDI tra Italia e San Marino, ratificata nel corso del 2013: anche San Marino, infatti, ha intrapreso un percorso di riforme del proprio ordinamento interno e di quello internazionale che ne ha sancito il pieno allineamento, in tema di trasparenza fiscale, con i Paesi membri dell'OCSE.

Ebbene, non sarà difficile presumere che – sulla falsariga di quanto avvenuto in quell'occasione e quindi del Modello OCSE del 17 luglio 2012 – il nuovo articolo 27 CDI-ITA (post eventuale negoziazione) si preoccuperà non solo di attuare lo scambio di informazioni tra Stati contraenti ai fini della legislazione interna in materia di imposte disciplinate dalla CDI, ma

anche ai fini della corretta attuazione delle singole disposizioni della stessa CDI. E quindi, lo scambio avverrà ai fini della prevenzione della doppia imposizione, ma anche per la semplice applicazione del diritto interno dello Stato richiedente.

Quanto a limiti allo scambio, è evidente che dovranno essere adottate le stesse cautele utilizzate in altri ambiti convenzionali, per cui – pur venendo preservata la cosiddetta "exhaustion rule" e la tutela dei segreti commerciali, industriali e professionali e dell'ordine pubblico – detti limiti dovranno essere intesi in senso reciproco, e non nel senso di escludere il dovere delle autorità di uno Stato contraente di comunicare determinati dati (ad esempio in presenza di una disciplina nazionale che tuteli il segreto bancario) quando il limite invocato non sia legittimamente operante anche nell'altro Paese.



Inoltre, essendo stato il Modello OCSE rivisto nel luglio 2012 anche nel relativo Commentario, la nuova CDI-ITA potrà beneficiare del fatto di avere definitiva e chiara esplicitazione dei requisiti positivi della cosiddetta "prevedibile rilevanza" delle informazioni fiscali da richiedere/ottenere, di quelli negativi delle cosiddette "fishing expeditions" e di quelli utili ad individuare la legittimità delle richieste da parte dell'altro Stato su possibili categorie (o gruppi) di contribuenti, di cui trasmettere determinate informazioni[38].

Le procedure e le competenze saranno parimenti le stesse di cui all'articolo 26 Modello OCSE.

Qualche riflessione maggiore, nondimeno, merita la possibile implementazione del capoverso 5 dell'articolo 26 Modello OCSE, proprio in materia di segreto bancario, tenuto anche conto che il concetto di scambio di informazioni in sé appare comunque nuovo nel contesto dei rapporti italo-svizzeri. È evidente, a parere di chi scrive, che l'acritica trasposizione del capoverso 5 del suddetto articolo 26 nel contesto dei rapporti tra Italia e Svizzera potrebbe offrire ancora una possibile base per rifiutare lo scambio di informazioni.

A tal proposito, va ricordato che il capoverso 5 dell'articolo 26 Modello OCSE afferma che uno Stato contraente non può rifiutare lo scambio di informazioni solo perché queste sono detenute da una banca, da un'altra istituzione finanziaria, da un mandatario o una persona che opera in qualità di agente o di fiduciario, o perché dette informazioni si riferiscono a

partecipazioni in una persona. Nondimeno, detto capoverso 5 non preclude allo Stato contraente la possibilità di invocare il capoverso 3 dell'articolo 26 Modello OCSE, ai fini di un rifiuto legittimato dal fatto che l'informazione è detenuta, ad esempio, da un professionista tenuto nei confronti del proprio cliente a tenere l'informazione riservata (e quindi tenuto al proprio segreto professionale)[39].

È evidente che, da un punto di vista di politica fiscale, una maggiore riflessione su questi aspetti si imporrà ai redattori della futura CDI-ITA, perché vi sarà da parte italiana la sicura esigenza di garantire a livello convenzionale l'apertura del segreto bancario, ma da parte elvetica la pari necessità di garantire eventuali segreti professionali, nei confronti di contribuenti o gruppi di contribuenti[40].

Ma non vi è dubbio che questi cambiamenti provocheranno un radicale cambiamento nel mondo bancario e della gestione patrimoniale elvetica, così come già successo con clienti residenti in altri Paesi (ad esempio Francia e Germania).

Gli istituti bancari, memori delle vicissitudini incorse nei rapporti con gli USA, dovranno valutare attentamente i rischi reputazionali e di *standing* derivanti dalla gestione di patrimoni non dichiarati: verosimilmente, quindi, imporranno ai loro clienti *"non tax compliant"* di provvedere a regolare i propri rapporti fiscali con l'autorità fiscale del proprio Paese di residenza, in ragione dell'aumentato rischio di ricevere dall'altro Stato contraente delle richieste amministrative, volte a scoprire l'identità di evasori fiscali; pena l'estinzione forzata della relazione bancaria.

6. **L'inserimento di un nuovo articolo sulla collaborazione per l'incasso dei crediti fiscali**

L'attuale CDI-ITA non include al proprio interno un articolo che disciplini, in un più ampio quadro di sistemi collaborativi tra i due Paesi, la cooperazione finalizzata alla riscossione dei crediti fiscali e che permetta quindi l'assistenza reciproca tra gli Stati per il recupero e l'incasso delle imposte dovute dai reciproci contribuenti in situazioni *"crossborder"*.

La ragione risiede nel fatto che il Modello OCSE che per primo ha previsto la disposizione di cui all'articolo 27 sull'assistenza nella riscossione delle imposte è stato quello pubblicato dall'OCSE il 28 gennaio 2003 e, quindi, in data successiva alla data di conclusione della vigente CDI-ITA, basata sul Modello OCSE del 1963.

D'altro canto, l'esigenza di perequare le CDI con un sistema *"bilanciato"* che preveda la mutua assistenza sia in fase di accertamento (scambio di informazioni), sia in fase di riscossione (assistenza nel recupero), era stata storicamente avvertita sin dai primi anni sessanta[41]. Di contro, con la negoziazione degli accordi bilaterali basati sul Modello *"Rubik"*, la Svizzera ha lasciato intendere di voler privilegiare un sistema collaborativo di riscossione dei crediti fiscali con i Paesi contraenti, attraverso l'implementazione di un sistema di *"prelievo alla fonte"* (così è attualmente, per esempio, con il Regno Unito e l'Austria). Ma, sempre sul piano internazionale, con l'adesione del 15 ottobre

2013 alla Convenzione di Strasburgo da parte del Consiglio federale, la Svizzera ha nuovamente ribadito la propria volontà di volersi allineare agli *standards* internazionali: la Convenzione di Strasburgo, infatti, agli articoli 11 e seguenti, disciplina la cooperazione amministrativa tra le autorità fiscali degli Stati contraenti finalizzata alla riscossione dei crediti tributari.

L'allineamento della futura CDI-ITA all'articolo 27 Modello OCSE sembrerebbe pertanto inevitabile.

Dal punto di vista economico, allora, è evidente che i riflessi positivi di una tale interazione tra i due Paesi, in termini di effettivo recupero di base imponibile, sarebbe altrettanto innegabile.

Infine, la possibilità per Svizzera ed Italia di poter estendere la propria potestà impositiva sul territorio dell'altro Stato, in termini di recupero dei crediti tributari, anche mediante l'adozione di misure conservative sul patrimonio del proprio contribuente (come previsto dal capoverso 4 dell'articolo 27 Modello OCSE), ad avviso di chi scrive, finirebbe per garantire la trasparenza fiscale sul piano operativo.



7. **Alcune idee per la modifica dell'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri**

La materia dell'imposizione in Svizzera dei lavoratori frontalieri è disciplinata dall'articolo 15 capoverso 4 CDI-ITA e, al contempo, dall'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri ed alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine, concluso il 3 ottobre 1974.

Detto accordo prevede che i salari percepiti da persone residenti in Italia nei Comuni a ridosso del confine (all'interno della cosiddetta *"fascia dei 20 chilometri"*) siano tassati unicamente in Svizzera giusta le tariffe (aliquote) corrispondenti a quelle applicabili alle persone residenti nel Cantone Ticino (rispettivamente nei Cantoni di Vallese e dei Grigioni). All'Italia è versato un ristorno del 38.8% calcolato sul totale delle imposte prelevate. Nel 2012 tale ristorno si è attestato ad un valore di circa 50 milioni di franchi.

Per contro, il salario dei frontalieri residenti in un Comune sito oltre i 20 chilometri dal confine è generalmente soggetto ad imposizione alla fonte in Svizzera e poi nuovamente tassato in Italia. Tuttavia, le imposte pagate in Svizzera sono detratte dall'imposta italiana.

Tale sistema ha creato delle distorsioni evidenti, basti ricordare che le aliquote in vigore in Italia sono sensibilmente più elevate

rispetto alle aliquote applicabili in Svizzera e, di conseguenza, il prelievo d'imposta per gli italiani residenti oltre i 20 chilometri dal confine è sensibilmente più elevato e, di conseguenza, rende meno attrattiva l'assunzione di un impiego in Svizzera (questo è vero anche ove le imposte italiane siano computate su un reddito "convenzionale" – generalmente inferiore al salario effettivo – giusta l'articolo 51 capoverso 8-bis D.P.R. n. 917/1986). Da un punto di vista prettamente economico i due sistemi comportano risvolti diversi, in particolare, sul mercato del lavoro ticinese e sull'importo globale incassato dalle autorità fiscali, i quali hanno generato malcontenti e vibranti proteste sul mercato locale.

Ciò premesso, non è certo che questa concezione dualistica venga mantenuta, a seguito della conclusione di una nuova CDI-ITA e ad un probabile rinnovo dell'Accordo sui frontalieri; soprattutto, non è certo che il problema dei frontalieri sia destinato a trovare una definizione all'interno della nuova CDI-ITA.

Si prospettano per questo due scenari: il mantenimento dell'attuale sistema, oppure l'assoggettamento di tutti i frontalieri ad imposta sia in Svizzera, che in Italia. Da un punto di vista economico, non sono noti studi che abbiano analizzato dettagliatamente e statisticamente la questione, ma la piazza economica ed industriale ticinese vorrebbe mantenere il sistema attuale, preoccupata del previsto aumento (indiretto) del costo del lavoro che conseguirebbe allo stralcio dell'Accordo sui frontalieri[42]. Dal punto di vista politico, mentre l'Italia ha sempre legato il tema alle questioni relative alla cooperazione amministrativa, in Ticino prevarrebbe un'attitudine protettiva, ossia l'intenzione di optare per il cambiamento di sistema, in modo da rendere meno attraente per i lavoratori italiani l'esercizio di un'attività di lavoro dipendente in Svizzera.

Le conseguenze di una modifica di sistema sono imprevedibili: il cambiamento potrebbe spingere numerosi lavoratori italiani a rilocalizzare il loro domicilio nel Cantone Ticino, con possibili effetti negativi sul prezzo degli immobili. D'altra parte, il frontalierato perderebbe d'attrattività ed alcune imprese a basso valore aggiunto, potrebbero abbandonare il Canton Ticino.

8. Conclusione

Abbiamo evidenziato alcune ragioni per le quali la CDI-ITA non è ancora stata rinegoziata. Nondimeno, in una prospettiva futura, le previste modifiche del sistema fiscale svizzero ed il suo progressivo avvicinamento al sistema europeo registrati negli ultimi quindici anni senza dubbio non potranno che agevolare l'avvicinamento dei due diversi contesti socio-politici. Resterà comunque da sciogliere il nodo della tassazione dei frontalieri, reso particolarmente intricato dalla grossa differenza del livello di imposizione delle persone fisiche nei due Paesi.

Gli autori sono comunque fiduciosi, anzi sicuri, che i rispettivi governanti sapranno tracciare una via per meglio integrare le economie dei due Paesi, in modo da permettere che anche la variabile fiscale possa fungere da volano per stimolare le rispettive economie, o quanto meno, quelle delle regioni di confine.

Da un punto di vista strettamente economico, infatti, la modifica degli articoli della CDI-ITA in ambito di scambio di informazione renderanno il quadro di cooperazione tra le autorità competenti dei due Stati simile al contesto proprio dell'UE.

Ne conseguirà, per esempio, che, come è stato stabilito dalla CGUE, il rifiuto categorico di concedere un'agevolazione fiscale ad un contribuente dell'altro Paese che goda di una libertà di movimento ai fini dell'esercizio di un'attività economica non sarà più giustificato, dal momento che nulla impedirà più all'autorità fiscale di esigere dal contribuente le prove che essa reputi necessarie per la corretta determinazione delle imposte e, se del caso, di verificare tali informazioni tramite una richiesta d'assistenza amministrativa[43].

Nella stessa direzione, la nuova CDI-ITA dovrebbe concludere l'epoca delle misure "anti-abuso" (vale a dire l'epoca delle paure svizzere derivanti dalle "black list" italiane). A tal proposito vale la pena citare nuovamente la giurisprudenza della CGUE, in particolare la sentenza emanata nella causa *Commissione contro Repubblica italiana*, relativa al pagamento di dividendi a società fiscalmente non residenti in Italia e stabilite (anche) in Stati non membri dell'UE. Ebbene, secondo la CGUE il trattamento fiscale meno favorevole a cui sono sottoposti i pagamenti di dividendi destinati a società residenti in Stati "non cooperativi" è da considerarsi una restrizione alla libera circolazione dei capitali – disciplinata dal TFUE – giustificata dalla necessità di contrastare la lotta contro la frode fiscale. La CGUE ha precisato che, in detto caso, i principi relativi alle restrizioni all'esercizio della libertà di circolazione dei capitali tipici dell'UE non possono essere applicati ai movimenti di capitali tra gli Stati membri e gli Stati terzi, in quanto essi si collocano in contesti giuridici differenti, in forza della mancata cooperazione amministrativa tra autorità fiscali. La norma in esame deve quindi essere considerata giustificata per il motivo imperativo di interesse generale riguardante la lotta contro la frode fiscale, nonché idonea a garantire la realizzazione di detto obiettivo senza eccedere quanto necessario per conseguirlo[44]. Di converso, tali restrizioni non sono giustificabili qualora tra gli Stati membri UE e gli Stati terzi sia in vigore un efficace sistema di scambio di informazioni (come, sperabilmente, sarà in futuro tra l'Italia e la Svizzera), il quale garantisca agli Stati membri UE la possibilità di verificare, al fine di evitare situazioni abusive, le informazioni fornite dai contribuenti attraverso la cooperazione amministrativa dell'autorità fiscale dello Stato terzo interessato.

Pertanto, la Svizzera dovrà fornire in futuro un'assistenza efficiente ed efficace, vale a dire, simile a quella che caratterizza l'ordinamento giuridico europeo, la quale (i) impone termini per la trasmissione, (ii) prevede la collaborazione tra funzionari dei suoi Stati, (iii) nonché disciplina i casi di consultazione e di comunicazione delle esperienze (*best practices*). Sostanzialmente una cooperazione tra Stati leali. Ove tutte quelle condizioni si riterranno soddisfatte, nell'ottica di quanto stabilito dalla stessa CGUE[45], non vi saranno più restrizioni alla libera circolazione dei capitali giustificate dalla necessità di contrastare la lotta contro la frode fiscale.

Un'ultima puntualizzazione di cronaca merita il fatto che negli ultimi mesi la stampa ha lasciato intendere che le autori-

tà italiane starebbero lavorando ad un progetto di "voluntary disclosure", per riportare alla luce capitali non dichiarati e attualmente gestiti presso istituti bancari esteri. A parere degli autori, pur mancando notizie ufficiali in proposito, potrebbe esservi in corso la predisposizione di un progetto di "voluntary disclosure", il quale prenderà verosimilmente spunto dal piano d'azione "Base Erosion and Profit Shifting" pubblicato dall'OCSE, il cui punto 12 consiglia gli Stati membri dell'OCSE di elaborare delle metodologie per favorire la dichiarazione spontanea di strutture di pianificazione fiscale aggressive^[46]. Questo nuovo meccanismo tenderà a riportare alla luce strutture e redditi abusivamente occultati. Esso dovrebbe permettere allo Stato italiano di recuperare le imposte sottratte, offrendo quale incentivo, verosimilmente, una riduzione in serie delle sanzioni amministrative e penali applicabili al caso di specie^[47].



Tutta questa materia, al momento in cui si manda in stampa questo contributo, costituisce sicuro oggetto di verifica da parte dei competenti organi di governo e parlamentari.

Sarebbe tuttavia auspicabile, a parere di chi scrive, che le relative iniziative non vadano ad ostacolare i veri processi di negoziati della nuova CDI-ITA, come avvenuto in passato, sede idonea di permanente collocazione di quei rapporti.

Elenco delle fonti fotografiche:

http://www.swen.ch/tl_files/swen/images/aktuell/Apr13/Bankgeheimnis.jpg [20.12.2013]

http://www.tageswoche.ch/images/cache/555x370/crop_0_0_1110_740/images%7Ccms-image-000038205.jpg [20.12.2013]

http://static.a-z.ch/_ip/2Y9i-51-oMcrFpYa7boxf4zMOvM/caf2a2a29b7b27524c2901262f79cf160b44d743/assetRelationTeaser-detail/schweiz/nun-wackelt-das-bankgeheimnis-auch-in-der-schweiz-126652877 [20.12.2013]

http://www.sigarettaelettronica.biz/wp-content/uploads/2013/07/Depositphotos_19476783_s-620x280.jpg [20.12.2013]

<http://diepresse.com/images/uploads/8/1/4/493588/bankgeheimnis20090708193049.jpg> [20.12.2013]

[1] Nel recente discorso per l'ottenimento della fiducia al Parlamento italiano dell'ottobre 2013, il Primo Ministro Enrico Letta ha dichiarato di voler programmaticamente attuare un piano per un recupero dei patrimoni illegittimamente trasferiti all'estero.

[2] Relazione del Ministro Giulio Tremonti al Parlamento del luglio 2010, in merito ai risultati conclusivi dello scudo fiscale operante fra il 15 settembre 2009 e il 30 aprile 2010.

[3] Così in "Italia-Svizzera nuovo round. Riparte il confronto tra Roma e Berna per arrivare ad un accordo", articolo apparso in: Il Sole 24 Ore, sezione Norme e Tributi, 11 ottobre 2013, a firma di Alessandro Galimberti.

[4] Per una rassegna completa di queste posizioni vedasi: Baker Paul, An Analysis of Double Taxation Treaties and their Effect on Foreign Direct Investment, Oxford 2012.

[5] Va ricordato in proposito che il primo Modello OCSE fu redatto dal Comitato per gli Affari fiscali dell'OCSE nel lontano 1963 e successivamente rivisitato nel 1977, nel 1992 e, successivamente, nel 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010 e, infine, nel 2012.

[6] Giova ricordare che, ai sensi dell'articolo 11 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, le convenzioni divengono efficaci con la dichiarazione di consenso degli Stati contraenti.

[7] Lang Michael, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, Vienna 2013, pagina 32.

[8] Ci si riferisce alla combinazione della Convenzione tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, firmata a Roma il 9 marzo 1976 ed al relativo Protocollo aggiuntivo del 28 aprile 1978.

[9] Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (di seguito SFI): Svizzera e Italia concordano un dialogo sulle questioni finanziarie fiscali, Comunicato stampa, Berna, 9 maggio 2012, in: <http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=it&msg-id=44481> [20.12.2013].

[10] Dipartimento federale degli affari esteri, Il consigliere federale Didier Burkhalter in visita a Roma, Comunicato stampa, Berna, 17 gennaio 2013, in: <http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=it&msg-id=47456> [20.12.2013]. Successivamente, per l'Italia, la comunicazione del Ministro Saccomanni da Washington nell'ottobre 2013 (si veda: <http://www.internazionale.it/news/fisco/2013/10/10/avanti-negoziati-fisco-italia-svizzera-ma-berna-non-da-cifre> [20.12.2013]).

[11] È fatto di cronaca che nel secondo semestre dell'anno 2013 la piazza finanziaria elvetica sia stata animata da un autentico fermento tributa-

rio, diretto alla sottoscrizione di una nuova ondata di accordi fiscali in stile OCSE.

[12] SFI, La consigliera federale Widmer-Schlumpf riceve a Berna il commissario europeo Šemeta, Comunicato stampa, Berna, 17 giugno 2013, in: <http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=it&msg-id=49313> [20.12.2013].

[13] Trattato istitutivo della Comunità economica europea, firmato a Roma il 25 marzo 1957; poi modificato da successivi Trattati, fra i quali si può rammentare in particolare il Trattato di Maastricht del 7 febbraio 1992; il testo attuale è stato da ultimo modificato dal Trattato di Lisbona, entrato in vigore il 1. dicembre 2009.

[14] Corte di Giustizia dell'UE (di seguito CGUE), 16 marzo 1999, causa C-222/97, Trummer and Mayer, punti 20-21.

[15] CGUE, 3 ottobre 2006, causa C-452/04, Fidium Finanz, punto 48. Sul tema dell'applicabilità della libera circolazione dei capitali a fattispecie che concernono rapporti partecipativi di controllo e di collegamento in società di Paesi terzi, si veda Arginelli Paolo, In tema di applicabilità della libera circolazione dei capitali a dividendi provenienti da Stati terzi e relativi a partecipazioni di controllo o di collegamento, in: Rivista di diritto tributario, 2013, parte IV, pagine 114 e seguenti.

[16] Le CFC sono norme anti-abuso secondo le quali i redditi conseguiti in uno Stato (tipicamente con regime fiscale privilegiato) da imprese, direttamente o indirettamente, controllate da un contribuente residente in un diverso Stato, sono tassati in capo a detto contribuente dal suo Stato di residenza, senza che a tal fine sia necessaria una distribuzione degli utili conseguiti dal soggetto partecipativo.

[17] CGUE, 21 novembre 2002, causa C-436/00, X e Y, punto 37.

[18] CGUE, 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes, punto 33.

[19] Norme anti-abuso in base alle quali (i) gli interessi che remunerano i finanziamenti di soci "qualificati" superiori ad una certa proporzione (rispetto al patrimonio netto della società) non sono fiscalmente deducibili e (ii) tale remunerazione per il socio percipiente è frequentemente riqualficata da interesse a dividendo.

[20] CGUE, 13 marzo 2007, causa C-524/04, Thin Cap Group Litigation, punto 99.

[21] CGUE, 3 ottobre 2013, causa C-282/12, Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda, punto 31.

[22] Su questi aspetti, sia consentito il richiamo del contributo di Piffaretti Filippo, The Application of Anti-abuse Rules in Third-Country Situations, in: Simader Karin/Titz Elisabeth (a cura di), Limits to tax planning, Vienna 2013, pagine 46 e seguenti.

[23] Lang Michael, op. cit., pagina 59.

[24] Comunicazione COM(2007)785 del 10 dicembre 2007 della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale europeo: L'applicazione di misure anti-abuso nel settore dell'imposizione diretta – all'interno dell'UE e nei confronti dei Paesi terzi.

[25] Lang Michael, op. cit., pagina 59.

[26] Commentario all'articolo 1 Modello OCSE (2010), paragrafo 9.4.

[27] *Ibidem*, paragrafo 9.6.

[28] Per ulteriori dettagli, si veda Locher Peter, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, Berna 1996, pagina 127 e seguenti.

[29] Regole in vigore in taluni Cantoni elvetici, secondo cui alcune particolari tipologie di società godono di una tassazione privilegiata.

[30] DFF, Misure volte a rafforzare la competitività fiscale (Riforma III dell'imposizione delle

imprese), Rapporto intermedio dell'organo di coordinamento all'attenzione del Dipartimento federale delle finanze (DFF), Berna, 7 maggio 2013, pagina 17, in: <http://www.efd.admin.ch/themen/steuern/02720/index.html?lang=it> [20.12.2013].

[31] OCSE, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Parigi 2013, capitolo 3, in: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> [20.12.2013].

[32] Per una chiara distinzione tra "narrow exchange" e "broad exchange", si veda Lang Michael, op. cit., pagine 157 e 158.

[33] Oberson Xavier, The Development of International Assistance in Tax Matters in Switzerland: From Evolution to Revolution, in: European Taxation, 2013, pagine 368 e seguenti; Marai Jean-Frédéric/Sansonetti Pietro, Exchange of information and cross border cooperation between tax authorities, Switzerland Report, in: IFA Cahiers 2013, Volume 98b, Paesi Bassi 2013 pagine 739 e seguenti.

[34] Esempio, a tal proposito, fu il richiamo tra l'ottobre 2010 ed il giugno 2011 da parte del *Global Forum* dell'OCSE all'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito AFC), a seguito del quale il Consiglio federale ha deciso di modificare ulteriormente il proprio approccio in senso meno restrittivo verso lo scambio di informazioni con altre autorità amministrative.

[35] Ci si riferisce ai contenuti del rapporto Peer review report: Switzerland – Phase 1 – Legal and regulatory framework, pubblicato dal *Global Forum on transparency and exchange of information for tax purposes* dell'OCSE nel giugno 2011.

[36] Non a caso, un esimio autore della più recente dottrina internazionalistica ritiene che la struttura della Convenzione multilaterale costituisca il sistema migliore per passare da un sistema di cooperazione amministrativa ad un migliore coordinamento in materia di scambio di informazioni, lasciando inalterati le sovranità impositive nazionali, ma permettendo una più equa distribuzione di gettito fiscale tra i contribuenti, ed evitando l'erosione delle basi imponibili da parte delle multinazionali: così Owens Jeffrey, The Role of Tax administrations in current tax climate, in: Bulletin for International Taxation, 2013, pagine 156 e seguenti.

[37] Convenzione di Strasburgo, articolo 7 capoverso 1 lettera a.

[38] Su questi aspetti, sia consentito il richiamo nel contributo di Di Salvo Maurizio, Exchange of information as an instrument to counter the abuse, in: Simader Karin/Titz Elisabeth (a cura di), op. cit., pagina 163 e seguenti.

[39] Sul punto merita un richiamo il recente precedente domestico svizzero del Tribunale federale del 20 agosto 2012, sentenza n. 1B_380/2012, nonché quello del Tribunale penale federale, del 22 maggio 2012, sentenza n. BE.2011.5.

[40] Sul medesimo tema: Macchi Giordano, Frontalieri: possibili scenari futuri nei rapporti italo-svizzeri, in: Novità fiscali, n. 10/2010, Manno, ottobre 2011, pagine 15 e seguenti, http://www.supsi.ch/fisco/dms/fisco/docs/publicazioni/2010/NovitaFiscali_ottobre/NovitaFiscali_ottobre_2010.pdf [20.12.2013].

[41] Se ne trova per esempio traccia nella CDI stipulata tra Belgio e Francia nel 1964; sul punto vedasi Bal Aleksandra, international – extraterritorial enforcement of tax claims, in: Bulletin for International Taxation, 2011, pagine 598 e seguenti.

[42] Dichiarazioni del direttore dell'Associazione Industrie Ticinesi (AITI), Stefano Modenini, maggio 2012, lette in: <http://www.tio.ch/News/Ticino/Attualita/684123/Accordo-fiscale-Italia-Svizzera-pesante-aumento-delle-tasse-ai-frontalieri>

[20.12.2013].

[43] CGUE, 28 ottobre 2010, causa C-72/09, Établissements Rimbaud, punti 45-50.

[44] CGUE, 19 novembre 2009, causa C-540/07, Commissione c. Italia, punti 67-72, 74-75.

[45] *Ibidem*, punto 72.

[46] In proposito, va ricordato che, dopo la pronuncia della CGUE nella causa C-132/06 del 17 luglio 2008, Commissione c. Italia, difficilmente all'Italia sarà permesso un nuovo meccanismo condonatorio che possa garantire l'anonimato dell'evasore (sul Modello "Rubik", o delle precedenti versioni dei cosiddetti "scudi fiscali"), il quale sarebbe peraltro contrario alle tendenze a livello OCSE.

[47] E per gli aspetti critici rinvenibili nell'applicazione pratica di tali sistemi in Italia, sia consentito un richiamo alle pregevoli pagine da 19 a 30 della relazione di Valerio Vallefucio tratte dal convegno intitolato "La corretta tassazione dei capitali all'estero", tenutosi a Campione d'Italia l'11 ottobre 2013.