

PUNIBILITÀ DEL RICICLAGGIO FISCALE E COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN MATERIA FISCALE

Conferenza di Paolo Bernasconi*
in occasione del 10° Salone Antiriciclaggio
Milano, 10 maggio 2019

SOMMARIO

Introduzione

PRIMA PARTE: RICICLAGGIO FISCALE

- Tabella 365 Infrazioni fiscali aggravate e riciclaggio:
 modifiche nell'ordinamento giuridico svizzero
- Tabella 615 Riciclaggio "fiscale". Elementi costitutivi
- Tabella 614 Riciclaggio "fiscale" e reati connessi
- Tabella 642 Reati penali di rilevanza fiscale

SECONDA PARTE: DOMANDE DI ASSISTENZA IN MATERIA FISCALE

- Tabella 556 Cooperazione internazionale in materia penale di rilevanza fiscale
- Tabella 500 Cooperazione internazionale in favore di procedimenti penali esteri
 per riciclaggio del provento di infrazioni fiscali aggravate e
 di delitti fiscali qualificati
- Tabella 546 Integrazione in diritto svizzero delle modalità di cooperazione
 internazionale in materia fiscale
- Tabella 565 Cooperazione internazionale in materia fiscale.
 Base legale di diritto interno svizzero
- Tabella 427 Cooperazione internazionale in materia penale-fiscale e fiscale

* Paolo Bernasconi, avvocato e notaio, contitolare dello Studio legale Bernasconi Martinelli Alippi & Partners, Lugano; Professore al Centro di Studi Bancari di Lugano-Vezia; Prof. titolare em. di Diritto internazionale dell'economia all'Università di San Gallo (Svizzera); Dr. h.c. dell'Università di Zurigo; membro di STEP - Sezione di Lugano.

Tabella 484	Coesistenza sinergica di forme diverse di cooperazione internazionale in materia fiscale
Tabella 528	Comparazione tra le forme di cooperazione internazionale in materia fiscale e penale-fiscale
Tabella 545	Cooperazione internazionale in materia fiscale riguardo ai mezzi di prova
Tabella 578	Domande di cooperazione internazionale in materia fiscale
Tabella 540	Domande raggruppate fra la Svizzera e l'Olanda in base alla DTAF A-8400/2015 datata 21.03.2016
Tabella 400	Domande estere di assistenza raggruppate "per modelli di comportamento" nella cooperazione internazionale fra autorità fiscali

TERZA PARTE: SCAMBIO AUTOMATICO DI INFORMAZIONI FINANZIARIE

Tabella 566	Cooperazione spontanea e scambio automatico nella fiscalità internazionale secondo il diritto svizzero
Tabella 543	Scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali. Basi legali per la Svizzera

QUARTA PARTE: PROTEZIONE PROCEDURALE

Tabella 607	Protezione dei dati personali in diritto svizzero
Tabella 608	Protezione dei dati (LPD) nello scambio automatico di informazioni (LSAI)
Tabella 609	Mezzi procedurali di tutela nello scambio automatico di informazioni
Tabella 667	Protezione dei diritti di clienti e dipendenti nella cooperazione internazionale
Tabella 438	Misure legali di protezione della personalità di dipendenti di banche e di altri intermediari finanziari
Tabella 483	Ricorsi riguardanti domande di assistenza da parte di autorità fiscali estere. Procedura decisionale secondo il diritto svizzero (LAAF/OAAF)
Tabella 389	Procedura di sigillo di carte, di registrazioni e di oggetti nel procedimento penale

QUINTA PARTE: NUOVI OBBLIGHI PER CONSULENTI (GATEKEEPER/EASIER)

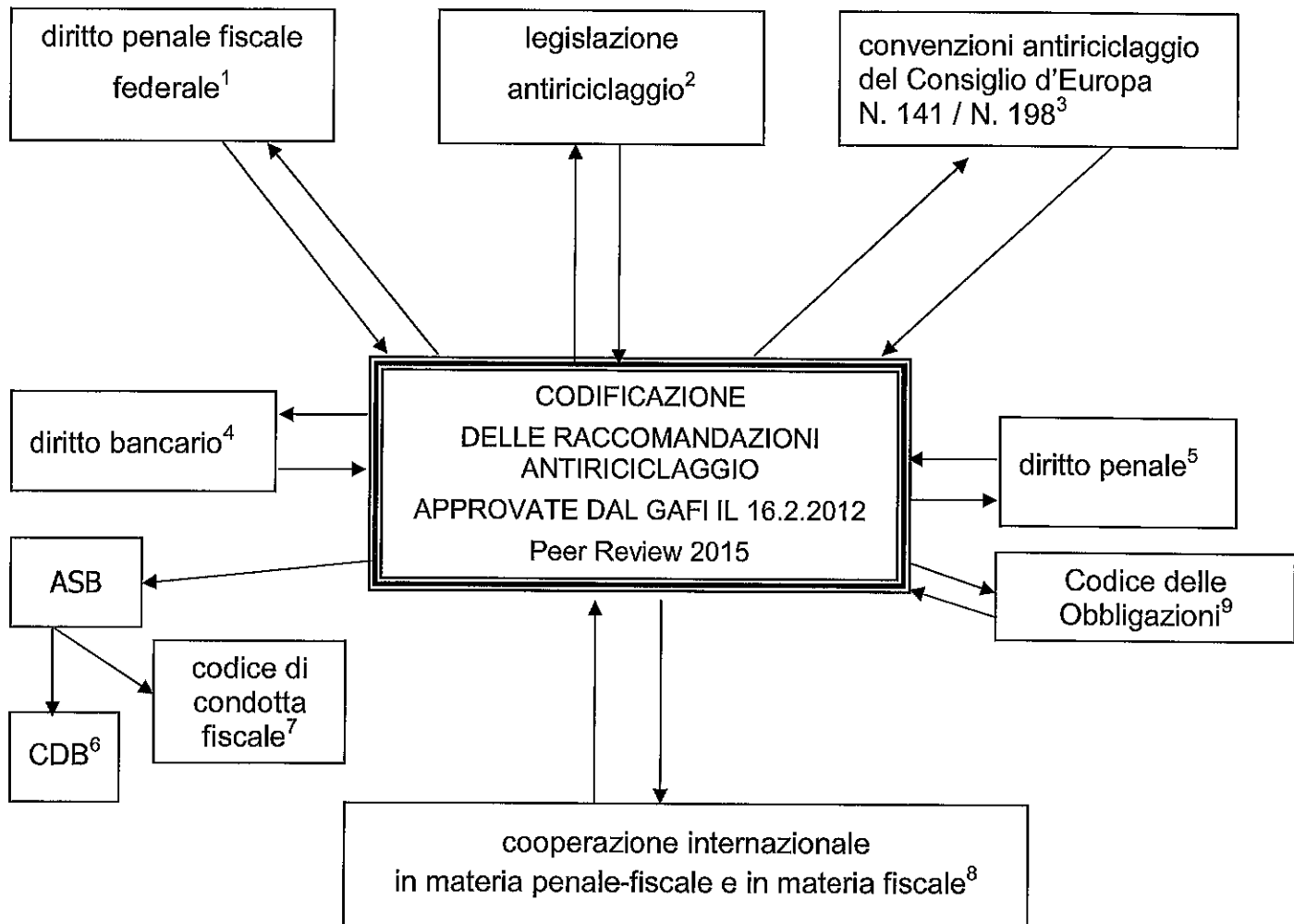
Tabella 643	Fonti legali di responsabilità per consulenza fiscale
Tabella 644	Nuovi obblighi antiriciclaggio per la consulenza professionale in base al progetto di revisione della LRD del 14.09.2018 (abbreviato AP-LRD)
Tabella 645	Rilevanza del rischio legale per la consulenza fiscale
Tabella 648	Società di sede. Nuovi obblighi antiriciclaggio
Tabella 650	Nuovi obblighi antiriciclaggio riguardanti i consulenti
Tabella 652	Normativa antiriciclaggio 2020

Prospettive

NOTA BENE: per maggiori dettagli cfr. le pubblicazioni in materia su www.pblaw.ch

PRIMA PARTE:
RICICLAGGIO FISCALE

INFRAZIONI FISCALI AGGRAVATE E RICICLAGGIO: modifiche nell'ordinamento giuridico svizzero



NOTE ESPLICATIVE ALLA TABELLA 365

1. LIFD, LAID, DPA, Legge federale sulle dogane, ecc. nonché secondo la Mozione Schweiger.
2. Obbligo di comunicazione e di chiarimento speciale, cooperazione internazionale tra MROS (Ufficio di comunicazione in materia di riciclaggio) e FIU (Financial Intelligence Units), obbligo di segnalazione per la FINMA verso il MROS concernente anche i delitti fiscali qualificati (secondo il nuovo art. 16 cpv.1 lett. b) LRD), ecc. Cfr. Bernasconi Paolo, *Novità epocale in diritto penale svizzero: reati fiscali a monte del riciclaggio*, in: Rivista trimestrale di Diritto penale dell'economia, Padova (Ed. CEDAM), N. 3-4/2017, p. 353-382
3. La Convenzione N. 198 (Convenzione di Varsavia) contro il riciclaggio deve ancora essere ratificata dalla Svizzera.
4. Cross-border Risk, Presa di posizione della FINMA del 22.10.2010; strategia del denaro fiscalmente dichiarato; garanzia dell'attività irreprensibile secondo l'art. 3 cpv.2 LBCR; Ordinanza antiriciclaggio della FINMA dell'8.12.2010; Convenzione di diligenza delle banche CDB nella sua versione in vigore dal 1.1.2016; Cfr. Bernasconi Paolo, "Diligenza delle banche svizzere in materia fiscale", in: *Contravvenzioni e delitti fiscali nell'era dello scambio internazionale di informazioni*, Scritti in onore di Marco Bernasconi (a cura di Samuele Vorpe), SUPSI 2015, Manno, pag. 477 e segg.
5. Confisca del provento di reato (art. 70 segg. CPS), responsabilità dell'impresa secondo l'art. 102 CPS, revisione dell'art. 305bis comma 1bis CPS e dell'art. 14 cpv.4 DPA approvati il 12.12.2014, secondo il Messaggio del CF del 13.12.2013, in vigore dal 1.1.2016.
6. La nuova versione della CDB (CDB 16) è entrata in vigore il 1.1.2016. Gli articoli 7 e 8 della versione CDB 08 sono stati sostituiti dal Capitolo 6 intitolato "Divieto di assistenza attiva alla fuga di capitali" (artt. 47 - 52) nonché dal Capitolo 7 intitolato "Divieto di assistenza attiva all'evasione fiscale e a pratiche analoghe" (artt. 53 - 57).
7. L'ASB ha rinunciato a promulgare un Codice di condotta delle banche in materia fiscale, che avrebbe dovuto affiancarsi alla CDB a partire dal 1.1.2016.
8. Permangono in vigore:
 - a) i tre Accordi fiscali bilaterali bis con l'UE ratificati il 17.12.2004 dalle Camere federali
 - b) gli Accordi secondo il Modello Rubik ratificati il 15.06.2012 con l'Austria e la Gran Bretagna
 - c) l'art. 3 cpv. 3 lett. a) AIMP, essendo stato ritirato l'avamprogetto di revisione destinato ad assicurare la coerenza con il fatto che diventa ammissibile una rogatoria in favore di un procedimento estero per riciclaggio del provento di una infrazione fiscale grave. Cfr. Bernasconi Paolo, *Cooperazione italo-svizzera nell'interesse di procedimenti penali per riciclaggio fiscale*, in: Rivista trimestrale di Diritto penale dell'economia, Padova (Ed. CEDAM), N. 1-2/2018, p. 41-88
9. Norme sulla trasparenza delle società commerciali in vigore dal 1.7.2015

ANNESI:

pagg. 3 - 4	art. 305bis e 305ter CPS approvati il 12.12.2014 secondo il Messaggio del Consiglio federale del 13.12.2013, in vigore dal 1.1.2016
pag. 5	art. 59 cpv. 1 e 2 della Legge Federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID)
pag. 6	art. 186 Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD)
pag. 7	art. 6 cpv.2 e 7 ORD - FINMA
pag. 8	art. 21 ORD-FINMA
pag. 9	Progetto dell'art. 6a LRD

RICICLAGGIO FISCALE
Punibilità in base all'art. 305^{bis} e all'art. 305^{ter}
del Codice penale svizzero
in vigore dal 1.1.2016¹

Art. 305^{bis} CPS

1. Chiunque compie un atto suscettibile di vanificare l'accertamento dell'origine, il ritrovamento o la confisca di valori patrimoniali sapendo o dovendo presumere che provengono da un crimine (art. 14 cpv. 4 DPA) **o da un delitto fiscale qualificato,**

è punito con una pena detentiva sino a tre anni o con una pena pecuniaria.

- ¹^{bis}. **Sono considerati delitto fiscale qualificato i reati di cui all'articolo 186 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta e all'articolo 59 capoverso 1 primo comma della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni se le imposte sottratte per periodo fiscale ammontano a oltre 300 000 franchi.**

2. Nei casi gravi, la pena è una pena detentiva sino a cinque anni o una pena pecuniaria. Con la pena detentiva è cumulata una pena pecuniaria sino a 500 aliquote giornaliere.

Vi è caso grave segnatamente se l'autore:

- a. agisce come membro di un'organizzazione criminale;
- b. agisce come membro di una banda costituitasi per esercitare sistematicamente il riciclaggio;
- c. realizza una grossa cifra d'affari o un guadagno considerevole facendo mestiere del riciclaggio.

3. L'autore è punibile anche se l'atto principale è stato commesso all'estero, purché costituisca reato anche nel luogo in cui è stato compiuto.

Cifra 4 disposizione finale

L'articolo 305bis non si applica ai delitti fiscali qualificati menzionati dall'articolo 305bis cifra 1bis che sono stati commessi prima dell'entrata in vigore della modifica del 12.12.2014, ossia prima del 1.1.2016

1. Cfr. il Messaggio del Consiglio Federale del 13.12.2013, nonché gli articoli di Oberson Xavier, *Analyse critique du projet de loi sur la mise en oeuvre des Recommandations du GAFI*, in Jusletter marzo 2014; Waldburger/Fuchs, *Steuerdelikten als Vortaten zu Geldwäscherei*, in IFF Forum für Steuerrecht, 2014/2, 112 segg.; Suter/Remund, *Neue Vortaten zur Geldwäscherei im Steuerstrafrecht: welche Konsequenzen für Finanzintermediäre?*, ASA 82 S. 589; Cassani Ursula, *L'infraction fiscale comme crime sous-jacent au blanchiment d'argent: considérations de lege ferenda*, SZW/RSDA 1/2013; Bernasconi Paolo, *Riciclaggio e fiscalità: la codificazione in diritto svizzero delle Raccomandazioni del GAFI*, in: *Diritto e pratica tributaria internazionale / DPTI*, n. 2/2015, CEDAM, p. 43 - 68; Bernasconi Paolo, *Novità epocale in diritto penale svizzero: reati fiscali a monte del riciclaggio*, in: *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, Padova (Ed. CEDAM), N. 3-4/2017, p. 353-382

Art. 305^{ter}, cpv. 2

- 2 Le persone menzionate nel capoverso 1 hanno il diritto di comunicare all'Ufficio di comunicazione in materia di riciclaggio di denaro dell'Ufficio federale di polizia gli indizi che permettono di sospettare che valori patrimoniali provengono da un crimine **o da un delitto fiscale qualificato** di cui all'articolo 305^{bis} numero 1^{bis}.

N.B.: Le parti in grassetto sono quelle proposte dal Consiglio federale nel suo Messaggio del 13.12.2013 (cfr. <http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=it&msg-id=51377>)

Vedi anche FF 2014 563 e FF 2014 661

http://www.admin.ch/opc/it/federal-gazette/2014/index_3.html

.....

Cfr. Matthey Sylvain, Blanchiment de fraude fiscale: les conséquences des nouveaux articles 305bis ch.1bis CPS et 14al. 4 DPA, in: La semaine judiciaire – doctrine SJ 2016 II, pagg. 285-322, ed. Société genevoise de droit et de législation; BOURQUIN GABRIEL, Steuergeldwäscherei in Bezug auf direkte Steuern, Zurich, 2017, p. 258; SCHAUWECKER MARC-ANDRÉ BEAT, Steuerdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei und deren Konsequenzen für Finanzintermediäre, Stämpfli Verlag 2016; ZELLWEGER CORINNE, Transfer und Auszahlung von potentiell fiskaldeliktischen Kundengeldern – ein Update, in: Aktuelle Herausforderungen des Gesellschafts- und Finanzmarktrechts, Festschrift für Hans Caspar von der Crone zum 60. Geburtstag, Schulthess 2017; ZULAUF URS / ROHNER URS / CERUTTI ROMEO, Unversteuerte Bankkundengelder – was tun? In: Aktuelle Herausforderungen des Gesellschafts- und Finanzmarktrechts, Festschrift für Fuchs Stefan, Die Steuergeldwäscherei im Schweizer Recht, St. Gallen 2017, pag. 246

Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID)

(RS 642.14)

del 14 dicembre 1990 (Stato 1° gennaio 2018)

Capitolo 2: Delitti fiscali

Art. 59 Frode fiscale

- 1 Chiunque, per commettere una sottrazione d'imposta, fa uso, a scopo d'inganno, di documenti falsi, alterati o contenutisticamente inesatti, oppure, tenuto a trattenere l'imposta alla fonte, impiega a profitto proprio o di un terzo le ritenute d'imposta, è punito con una pena detentiva sino a tre anni o con una pena pecuniaria. Oltre alla pena condizionalmente sospesa il giudice può infliggere una multa sino a 10 000 franchi.
 - 2 È salva la pena per sottrazione d'imposta.
 - 2bis In caso di autodenuncia per una sottrazione d'imposta ai sensi dell'articolo 56 capoverso 1bis o 57b capoverso 1, si prescinde dall'aprire un procedimento penale per tutti gli altri reati commessi allo scopo della sottrazione d'imposta. La presente disposizione è applicabile anche ai casi di cui agli articoli 56 capoverso 3bis e 57b capoversi 3 e 4.1.
 - 2ter In caso di autodenuncia esente da pena per un'appropriazione indebita d'imposte alla fonte, si prescinde dall'aprire un procedimento penale anche per tutti gli altri reati commessi a tale scopo. La presente disposizione è applicabile anche ai casi di cui agli articoli 56 capoverso 3bis e 57b capoversi 3 e 4.
-

Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD) (RS 642.11)
del 14 dicembre 1990 (Stato 1° gennaio 2018)

Capitolo 2: Delitti fiscali

Art. 186 Frode fiscale

1 Chiunque, per commettere una sottrazione d'imposta ai sensi degli articoli 175–177, fa uso, a scopo d'inganno, di documenti falsi, alterati o contenutisticamente inesatti, quali libri contabili, bilanci, conti economici o certificati di salario e altre attestazioni di terzi, è punito con una pena detentiva sino a tre anni o con una pena pecuniaria. Oltre alla pena condizionalmente sospesa il giudice può infliggere una multa sino a 10 000 franchi.

2 È salva la pena per sottrazione d'imposta.

3 In caso di autodenuncia ai sensi degli articoli 175 capoverso 3 o 181a capoverso 1, si prescinde dall'aprire un procedimento penale per tutti gli altri reati commessi allo scopo della sottrazione d'imposta di cui si tratta. La presente disposizione è applicabile anche ai casi di cui agli articoli 177 capoverso 3 e 181a capoversi 3 e 4.

**Ordinanza dell'Autorità federale di vigilanza
sui mercati finanziari sulla lotta contro il riciclaggio di denaro
e il finanziamento del terrorismo nel settore finanziario
(ORD-FINMA)**

del 3 giugno 2015 (in vigore dal 1.1.2016)

(RS 955.033.0)

Art. 7 Valori patrimoniali proibiti

- 1 L'intermediario finanziario non può accettare i valori patrimoniali di cui sa o deve presumere che provengano da un crimine o da un delitto fiscale qualificato, anche se il crimine o il delitto è stato commesso all'estero.
- 2 L'accettazione per negligenza di valori patrimoniali provenienti da un crimine o da un delitto fiscale qualificato può mettere in questione la garanzia di un'attività irreprensibile richiesta all'intermediario finanziario

Art. 21 Delitto fiscale qualificato

Per mettere a punto criteri al fine di rilevare le nuove relazioni d'affari e le relazioni d'affari esistenti con rischi superiori in relazione a delitti fiscali qualificati e per determinare tali relazioni d'affari, gli intermediari finanziari possono adottare l'aliquota fiscale massima del Paese del domicilio fiscale del cliente per stimare se l'imposta sottratta raggiunge la soglia di 300 000 franchi fissata nell'articolo 305^{bis} numero 1^{bis} del Codice penale (CP). Non sono tenuti a determinare gli elementi imponibili individuali per la relazione d'affari.

Art. 21 Qualifiziertes Steuervergehen

Bei der Entwicklung von Kriterien, die in Zusammenhang mit dem qualifizierten Steuervergehen auf neue und bestehende Geschäftsbeziehungen mit erhöhten Risiken hinweisen, sowie bei alisi der Ermittlung und der Kennzeichnung solcher Geschäftsbeziehungen dürfen Finanzintermediäre auf den Maximalsteuersatz des Landes des Steuerdomizils der Kundin oder des Kunden abstellen, um abzuschätzen, ob die hinterzogenen Steuern die in Artikel 305bis Ziffer 1bis des Strafgesetzbuches (StGB) festgelegte Schwelle von 300 000 Franken erreichen. Sie müssen die individuellen Steuerfaktoren für die Geschäftsbeziehung nicht ermitteln.

Art. 21 Délit fiscal qualifié

Pour fixer les critères permettant d'identifier des nouvelles relations d'affaires ainsi que des relations d'affaires existantes comportant des risques accrus en relation avec un délit fiscal qualifié ou pour déterminer de telles relations d'affaires, les intermédiaires financiers peuvent s'appuyer sur le taux d'imposition maximal du pays du domicile fiscal du client pour déterminer si les impôts soustraits ont atteint le seuil de 300 000 francs fixé par l'art. 305bis, ch. 1bis, du code pénal (CP). Ils ne sont pas tenus de déterminer les éléments imposables individuels pour la relation d'affaires.

Cfr. - AMMANN BEAT, Bestehende Kundenbeziehungen und die Bereinigung der Vergangenheit, in: Services financiers: Suisse et Union Européenne, Kaddous/Matthey, Editeurs, Genève, 2016, pagg. 283 ss.

- MATTHEY SYLVAIN, La conformité fiscale, nouveau paramètre de diligence ?, in: Services financiers: Suisse et Union Européenne, Kaddous/Matthey, Editeurs, Genève, 2016, pagg. 283 ss.

***Modifica della Legge federale sul riciclaggio di denaro (LRD)
secondo il progetto del Consiglio federale del 5.6.2015***

RESPINTO DAL CONSIGLIO NAZIONALE

Art. 6a Esame della conformità fiscale

- ¹ Nell'accettare valori patrimoniali di clienti assoggettati all'estero, l'intermediario finanziario esamina se esiste un rischio elevato secondo il quale in violazione dell'obbligo fiscale tali valori non siano stati o non saranno dichiarati. I valori patrimoniali di poca entità possono essere esentati dall'esame.
- ² Qualora sussistessero indizi di un rischio elevato, l'intermediario finanziario è tenuto ad effettuare ulteriori chiarimenti. L'entità di tali chiarimenti dipende dal rischio che il cliente rappresenta in ordine all'osservanza dell'obbligo fiscale.
- ³ Se il cliente è imponibile in uno Stato con cui la Svizzera ha concluso un accordo sullo scambio automatico di informazioni a fini fiscali secondo standard riconosciuti a livello internazionale, l'intermediario finanziario può prescindere dall'esame dell'osservanza dell'obbligo fiscale.
- ⁴ Se l'intermediario finanziario deve presumere che in violazione dell'obbligo fiscale i valori patrimoniali che gli sono stati offerti o che sono investiti presso di lui non sono stati o non saranno dichiarati, egli è tenuto a:
- a. rifiutare di accettare i valori patrimoniali e una nuova relazione d'affari;
 - b. sciogliere la relazione d'affari con clienti già acquisiti, qualora:
 - 1. il cliente non possa provare che i valori patrimoniali già investiti presso l'intermediario finanziario sono stati debitamente dichiarati, e
 - 2. per la persona interessata la regolarizzazione della situazione fiscale non comporti svantaggi considerati insostenibili a causa della mancanza di garanzie istituzionali.
- ⁵ È fatto salvo l'obbligo di comunicazione conformemente all'articolo 9.

**RICICLAGGIO "FISCALE"
ELEMENTI COSTITUTIVI**

PRIMA PARTE: REQUISITI OGGETTIVI

**1. NATURA DELLE IMPOSTE VIOLATE
IN BASE ALL'INFRAZIONE FISCALE A MONTE**

- 1.1. Imposte dirette: imposte sul reddito da lavoro e da capitale, imposte sul capitale e sul maggior valore immobiliare
Escluse: imposte di donazione e successorie e sul *capital gain*
- 1.2. Imposte indirette: tasse o altre prestazioni dell'ente pubblico (IVA, accise sugli oli minerali, tabacchi e simili), dazi doganali, imposta preventiva, tassa di bollo sui veicoli a motore, sul CO², ecc.

2. NATURA DELL'INFRAZIONE FISCALE A MONTE

- 2.1. Imposte dirette: delitti fiscali qualificati
(art. 186 LIFD, art. 59 LAID)
- 2.2. Imposte indirette: infrazioni fiscali aggravate
(art. 14 cpv.4 DPA)

3. OGGETTO DEL "RICICLAGGIO FISCALE"

- 3.1. Risparmio fiscale indebito o valore patrimoniale non dichiarato ?
- 3.2. Valori patrimoniali confiscabili

4. INFRAZIONI FISCALI IN DANNO DEL FISCO ESTERO
IN BASE AL CAPOVERSO 3 DELL'ART. 305BIS CPS

4.1. Doppia punibilità

4.2. Confiscabilità

5. CONDOTTA PUNIBILE

5.1. Vanificare l'accertamento dell'origine e/o il ritrovamento,
e/o la confisca del provento dell'infrazione fiscale a
monte

5.2. Condotta attiva e/o per omissione

6. AUTORICICLAGGIO

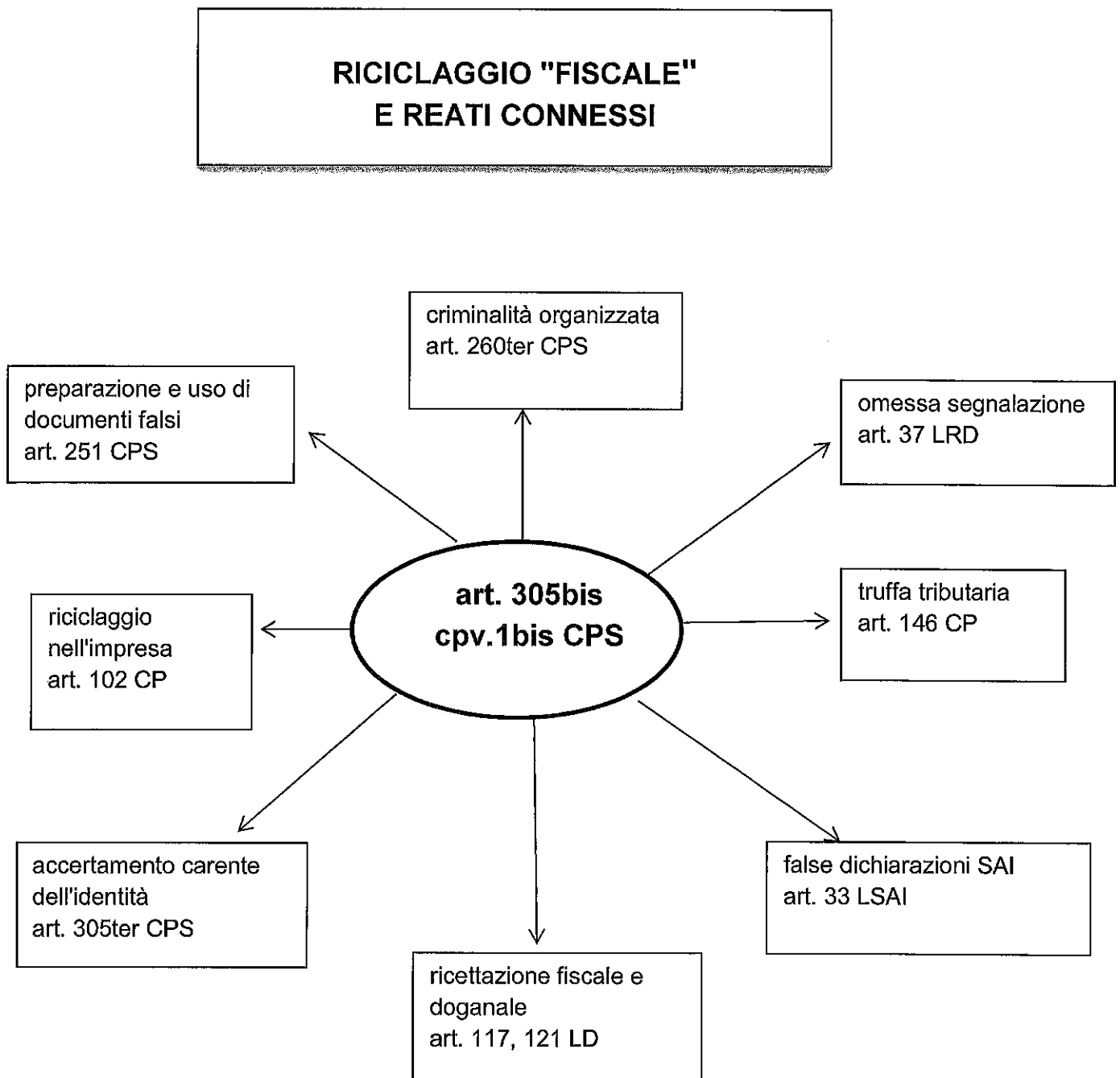
7. TENTATIVO DI "RICICLAGGIO FISCALE"

SECONDA PARTE: REQUISITI SOGGETTIVI

8. DOLO PIENO

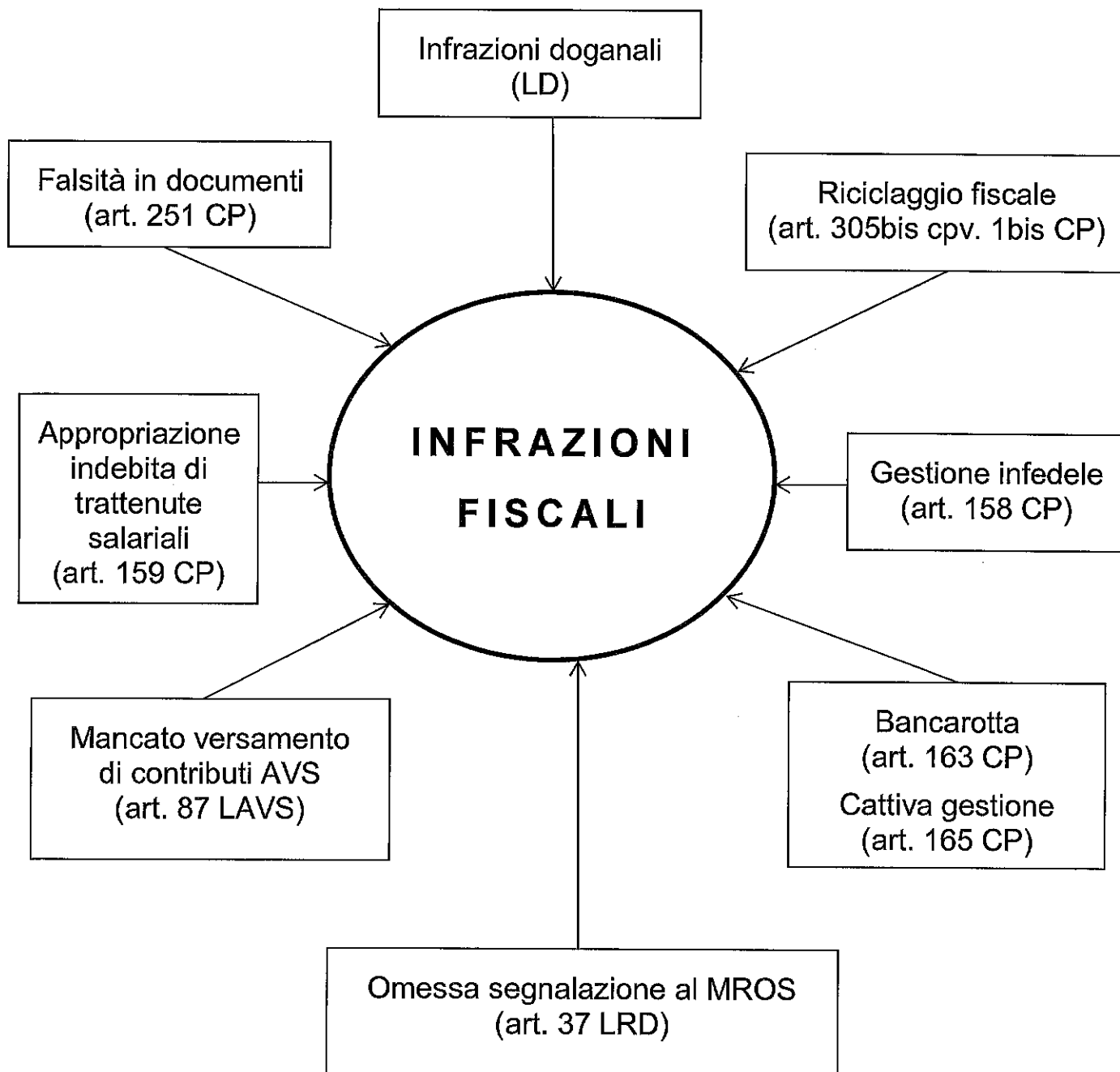
9. DOLO EVENTUALE (ART. 12 CPV.2 SECONDA FRASE CP)

Cfr. Paolo BERNASCONI, Novità epocale in diritto penale svizzero: reati fiscali a monte del riciclaggio, in: Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia, Padova (Ed. CEDAM), N. 3-4/2017, p. 353-382



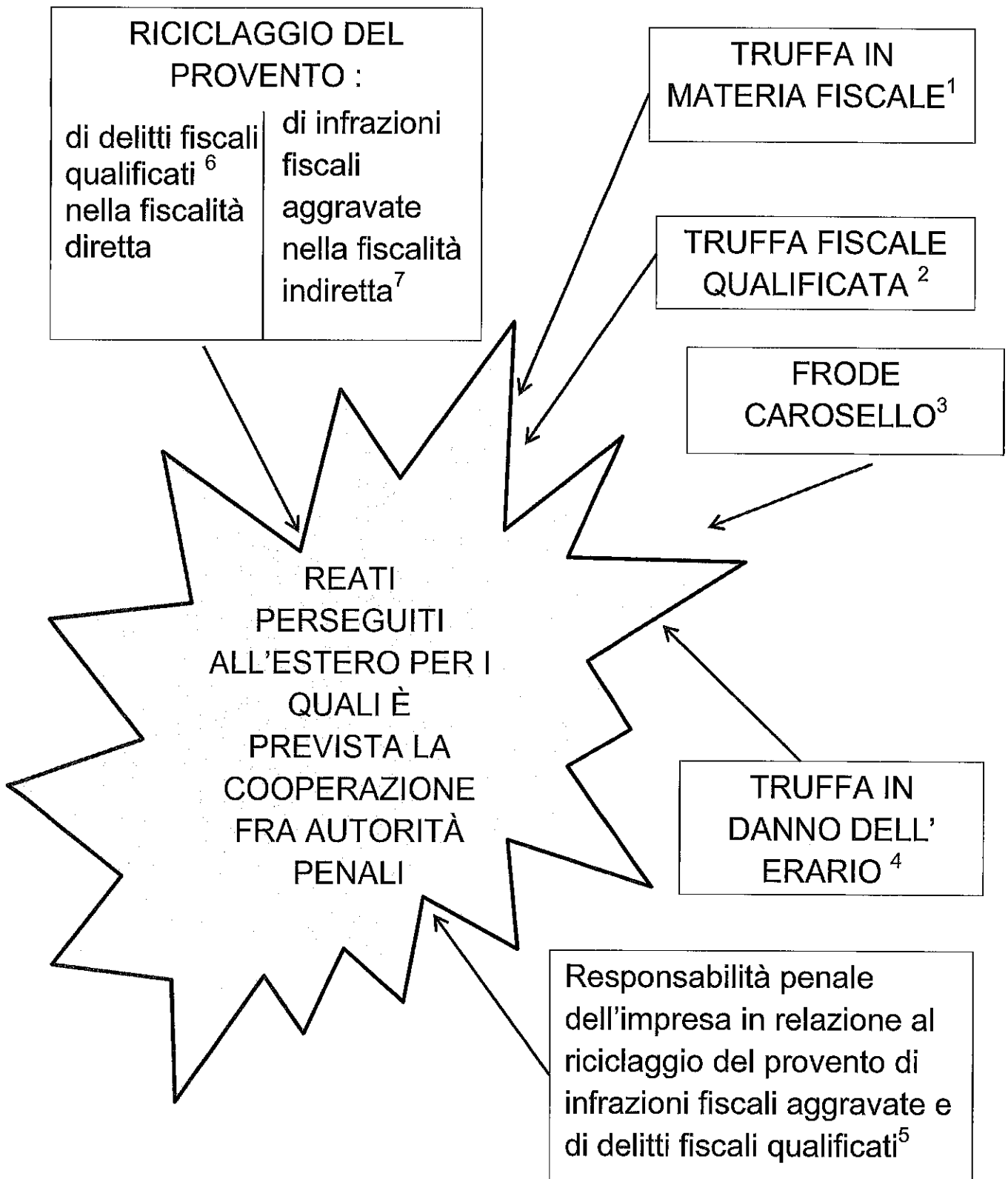
Cfr. Paolo BERNASCONI, *Novità epocale in diritto penale svizzero: reati fiscali a monte del riciclaggio*, in: *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, Padova (Ed. CEDAM), N. 3-4/2017, p. 353-382

REATI PENALI DI RILEVANZA FISCALE



SECONDA PARTE:
DOMANDE DI ASSISTENZA IN MATERIA FISCALE

COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN MATERIA PENALE DI RILEVANZA FISCALE



ANNOTAZIONI RIGUARDANTI LA TABELLA 556

- ¹ Si tratta del reato di truffa in materia fiscale nell'ambito della fiscalità diretta previsto dall'art. 3 cpv. 3a AIMP
- ² Si tratta della truffa qualificata in materia fiscale ai sensi dell'art. 14 cpv. 4 della Legge federale del 22.3.1964 sul diritto penale amministrativo (DPA) menzionata all'art.3 cpv. 3b AIMP
- ³ La frode "carosello" che viene commessa allo scopo di ottenere indebitamente pagamenti in anticipo su crediti IVA fittizi viene qualificata in diritto svizzero come truffa ai sensi dell'art. 146 del Codice Penale Svizzero
- ⁴ Ogni truffa in danno dell'Erario rispettivamente degli interessi finanziari pubblici, sia svizzeri che stranieri che non sia punibile secondo reati previsti dalle norme fiscali viene qualificata in diritto svizzero come truffa ai sensi dell' art. 146 del Codice Penale Svizzero
- ⁵ I difetti organizzativi dell'impresa che sono in relazione causale con il riciclaggio del provento di infrazioni fiscali aggravate e/o di delitti fiscali qualificati sono punibili in Svizzera in base all'art. 102 del Codice Penale Svizzero
- ⁶ Il riciclaggio del provento di delitti fiscali qualificati è punibile dal 1.1.2016 in base all'art. 305bis cpv. 1bis del Codice penale svizzero
- ⁷ Le infrazioni fiscali aggravate nella fiscalità indiretta in diritto svizzero sono punibili come crimini secondo l'art. 14 cpv. 4 DPA. Pertanto è diventato punibile dal 1.1.2016 anche il riciclaggio del provento di queste infrazioni fiscali aggravate.

COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN FAVORE DI PROCEDIMENTI PENALI ESTERI PER RICICLAGGIO DEL PROVENTO DI INFRAZIONI FISCALI AGGRAVATE E DI DELITTI FISCALI QUALIFICATI

I FORME DI COOPERAZIONE INTERNAZIONALE

- A. ESTRADIZIONE
- B. ACQUISIZIONE DI MEZZI DI PROVA
(informazioni, documenti bancari, contabilità, testimonianze e simili)
- C. TRASFERIMENTO DEL PROVENTO DI REATO
(Art. 74a AIMP)
- D. INFORMAZIONE SPONTANEA DA PARTE DELL'AUTORITÀ GIUDIZIARIA
PENALE SVIZZERA
(Art. 67a AIMP)

II PRINCIPIO DI DOPPIA PUNIBILITÀ

1. La descrizione dei fatti da parte dell'autorità rogante (art. 28 AIMP) deve essere sufficientemente completa e dettagliata in modo da permettere di verificare che venga soddisfatta la condizione di doppia punibilità.

In realtà, la giurisprudenza del Tribunale federale finora si è dimostrata estremamente generosa, giungendo persino a sostenere che da parte dell'autorità rogante non si debba nemmeno esigere la descrizione precisa del reato a monte del reato di riciclaggio perseguito nel procedimento penale estero.

- A. NELLA FISCALITÀ DIRETTA
2. La cooperazione internazionale da parte delle autorità svizzere è ammissibile esclusivamente nell'interesse di un procedimento penale per riciclaggio del provento del reato perseguito all'estero:
 - a) che proviene da un comportamento qualificabile in diritto svizzero come delitto fiscale qualificato secondo l'art. 305bis cpv. 1bis CPS (cfr. allegato) e
 - b) che sia pari o superiore a 300'000 franchi svizzeri (oppure valore equivalente) per periodo fiscale.

B. NELLA FISCALITÀ INDIRETTA

3. La cooperazione da parte delle autorità svizzere è ammessa esclusivamente nell'interesse di un procedimento penale per frode fiscale aggravata secondo l'art. 14 cpv. 4 DPA (cfr. allegato)

III PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ

4. Devono essere forniti tutti i dati che permettano di indentificare con sicurezza una o più persone determinate come parti coinvolte o come terzi.
È però ammessa anche la cooperazione nell'interesse di un procedimento penale condotto per riciclaggio contro persone ancora ignote.
5. L'acquisizione di mezzi di prova può avvenire anche presso terze persone che non siano imputate nel procedimento penale pendente all'estero.
6. Limite temporale: secondo l'art. 305bis CPS possono essere accolte ed eseguite esclusivamente le rogatorie straniere nell'interesse di un procedimento penale per riciclaggio del provento di infrazioni fiscali aggravate riguardanti un comportamento messo in atto a partire dal 1° gennaio 2016.

IV PRINCIPIO DI SPECIALITÀ

7. Secondo l'art. 67 AIMP non è ammessa l'utilizzazione dei mezzi di prova acquisiti per rogatoria da parte dell'autorità rogante straniera nell'interessi di procedimenti penali a favore dei quali il diritto svizzero non prevede la cooperazione internazionale, come per esempio per il perseguimento della sottrazione fiscale semplice.
8. Sempre secondo l'art. 67 AIMP, l'utilizzazione dei mezzi di prova acquisiti per rogatoria è ammessa anche nei confronti di ulteriori persone e riguardo ad ulteriori reati, ma esclusivamente previa autorizzazione da parte dell'Ufficio federale della giustizia. Il Tribunale federale ha però previsto numerose eccezioni.
9. È inoltre ipotizzabile che l'autorizzazione suddetta possa essere concessa per utilizzazione dei mezzi di prova trasmessi per rogatoria nell'interesse di un procedimento penale anche per i seguenti reati:

- a) associazione a delinquere finalizzata alla consumazione di infrazioni fiscali aggravate secondo la definizione prevista dall'art. 3 cpv. 3 AIMP;
- b) appropriazione indebita dei beni patrimoniali che sono stati trattenuti presso conti bancari esteri invece di riversarli a favore del patrimonio dell'impresa estera a cui spettavano;
- c) responsabilità penale dell'impresa, per esempio in base alla Legge italiana 231/2001, nella misura in cui sia soddisfatta la condizione di doppia punibilità in conformità dell'art. 102 CPS.

* * *

Articoli annessi:

- Art. 305^{bis} cpv. 1 e 1^{bis} CPS
- Art. 14 cpv. 4 DPA
- Art. 67 AIMP
- Art. 67a AIMP
- Art. 74a AIMP

Cfr. Paolo BERNASCONI, Novità epocale in diritto penale svizzero: reati fiscali a monte del riciclaggio, in: Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia, Padova (Ed. CEDAM), N. 3-4/2017, p. 353-382

Art. 305^{bis} cpv. 1 e 1^{bis} Codice penale svizzero

1. Chiunque compie un atto suscettibile di vanificare l'accertamento dell'origine, il ritrovamento o la confisca di valori patrimoniali sapendo o dovendo presumere che provengono da un crimine o da un delitto fiscale qualificato, è punito con una pena detentiva sino a tre anni o con una pena pecuniaria.

1^{bis}. Sono considerati delitto fiscale qualificato i reati di cui all'articolo 186 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta e all'articolo 59 capoverso 1 primo comma della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni, se le imposte sottratte ammontano a oltre 300'000 franchi per periodo fiscale.

.....

Art. 14 cpv. 4 Legge federale sul diritto penale amministrativo (DPA)

A. Reati

I. Truffa in materia di prestazioni e di tasse

1 Chiunque inganna con astuzia l'amministrazione, un'altra autorità o un terzo affermando cose false o dissimulando cose vere oppure ne conferma subdolamente l'errore e in tal modo consegue indebitamente dall'ente pubblico, per sé o per un terzo, una concessione, un'autorizzazione, un contingente, un contributo, una restituzione di tasse o altre prestazioni, ovvero fa sì che una concessione, un'autorizzazione o un contingente non sia revocato, è punito con la detenzione o con la multa.

2 Se l'autore, con il suo subdolo comportamento, fa sì che l'ente pubblico si trovi defraudato, in somma rilevante, di una tassa, un contributo o un'altra prestazione o venga a essere altrimenti pregiudicato nei suoi interessi patrimoniali, la pena è della detenzione fino a un anno o della multa fino a 30000 franchi.

3 Se per la corrispondente infrazione non subdolamente commessa la singola legge amministrativa prevede un massimo della multa più elevato, quest'ultimo vale anche nei casi previsti nei capoversi 1 e 2.

4 Se un reato di cui ai capoversi 1 o 2 è volto a realizzare guadagni considerevoli dall'importazione, dall'esportazione o dal transito di merci e se l'autore agisce come membro di una banda costituitasi per commettere sistematicamente truffe in materia di prestazioni e di tasse (truffa qualificata in materia fiscale), questi è punito con una pena detentiva fino a cinque anni o con una pena pecuniaria. Con la pena detentiva è cumulata una pena pecuniaria.

**Art. 67 Legge federale sull'assistenza internazionale in materia penale
(AIMP)**

Principio della specialità

1 Le informazioni e i documenti ottenuti mercé l'assistenza non possono essere usati nello Stato richiedente né a scopo d'indagine né come mezzi di prova in procedimenti vertenti su fatti per cui l'assistenza è inammissibile.

2 Qualsiasi altro uso sottostà al consenso dell'Ufficio federale. Tale consenso non è necessario se:

- a. il fatto cui si riferisce la domanda costituisce un'altra fattispecie penale per la quale l'assistenza giudiziaria è ammissibile, o
- b. il procedimento penale estero è diretto contro un'altra persona che ha partecipato al reato.

3 L'autorizzazione a presenziare ad operazioni d'assistenza giudiziaria e a consultare gli atti è subordinata alla stessa condizione (art. 65a cpv. 1).

* * * * *

**COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN MATERIA FISCALE
BASE LEGALE DI DIRITTO INTERNO SVIZZERO**

LAAF	Legge federale sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale del 28 settembre 2012	RS 651.1	01.01.2017 entrata in vigore delle modifiche (RU 2016 1297)
OAAF	Ordinanza sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale del 20 agosto 2014	RS 651.11	revisione totale in vigore dal 1.1.2017
LASSI	Avamprogetto di Legge federale concernente l'applicazione unilaterale dello standard OCSE sullo scambio di informazioni	ritirato con decisione del CF del 17.01.2018	Apertura di procedura di consultazione del CF del 22.10.2014
	Decreto federale che approva l'Accordo multilaterale tra Autorità competenti concernente lo scambio automatico di informazioni relative a Conti Finanziari del 18 dicembre 2015	FF 2015 7947 Messaggio 5.6.2015 FF 2015 4467	entrata in vigore 01.01.2017
	Accordo multilaterale tra autorità competenti concernente lo scambio automatico di informazioni relative a conti finanziari del 29 ottobre 2014	FF 2015 4553	entrata in vigore 01.01.2017
	Accordo tra la Svizzera e l'UE sullo scambio automatico di informazioni a fini fiscali	FF 2015 4553 (Messaggio 25.11.2015 FF 2015 7585)	entrata in vigore 01.01.2017
LSAI	Legge federale sullo scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali del 18 dicembre 2015	FF 2015 4593	entrata in vigore 01.01.2017
OSAI	Ordinanza sullo scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali	approvata dal CF il 23.11.2016	entrata in vigore 01.01.2017
	Decreto federale che approva e traspone nel diritto svizzero la Convenzione del Consiglio d'Europa e dell'OCSE sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale del 18 dicembre 2015	Messaggio 5.6.2015 FF 2015 4613	entrata in vigore dal 01.01.2017
	Accordo multilaterale tra autorità competenti concernente lo scambio automatico internazionale di dichiarazioni delle rendicontazioni Paese per Paese di gruppi di imprese multinazionali del 27.01.2016	(progetto BEPS) RS 0.654.1 / RS 654.1	Legge federale (LSRPP) entrata in vigore dal 1.12.2017

COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN MATERIA PENALE-FISCALE E FISCALE

		fra autorità penali		fra autorità fiscali	
		su richiesta nonché spontanea ¹		su richiesta dell'autorità estera	
				informazione spontanea oppure automatica	
CH	art. 3 cpv.3 litt.a, litt.b AIMP	nell'interesse di procedimenti per frode nella fiscalità indiretta e diretta			
GAFI/OCSE	Raccomandazioni GAFI del 16.02.2012	per riciclaggio del provento - di delitti fiscali qualificati (art. 305bis comma 1bis CPS) - di frodi fiscali aggravate (art. 14 cpv.4 DPA)			
UE/CH	Accordo di adesione allo Spazio Schengen	estradizione, confisca, mezzi di prova		domande a favore di procedure estere per contrabbando professionale, per frode, per sottrazione e/o per riciclaggio fiscale	
UE/CH	Accordo antifrode nella fiscalità indiretta			trasmissione di prove di frode e sottrazione fiscale nonché per accertamento fiscale	
G20/OCSE	clausola di scambio allargato di informazioni nelle CDI conforme all'OCSE			squadre comuni di inchiesta, indagini coordinate fra autorità fiscali di diversi Stati	
G20/OCSE	Convenzione int. di Strasburgo 1988/2010 per la cooperazione int. in materia fiscale ³			domande raggruppate ⁶	
G20/OCSE	adeguamento allo standard minimo dell'OCSE			comunicazione spontanea caso per caso per infrazioni fiscali	
UE	Accordo sulla tassazione del risparmio (abolizione dell'euroritenuta) ⁴			scambio automatico generalizzato di informazioni finanziarie	
G20/OCSE	Accordo per lo scambio automatico di informazioni fiscali (MCAA ⁵ , LSAI, OSAIn)				

AIMP: Legge federale sull'assistenza internazionale in materia penale

LAAF: Legge federale sull'assistenza internazionale in materia fiscale

CDI: Convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione

DPA: Legge federale sul diritto penale amministrativo

1. Art. 67a AIMP

2. Il Consiglio Federale ha deciso di rinunciare al progetto per l'introduzione di una legge federale concernente l'applicazione unilaterale dello standard OCSE sullo scambio di informazioni (LASSI), per la quale, il 22 ottobre 2014 era stata avviata una procedura di consultazione (cfr. comunicato stampa del 17.01.2018).
3. In vigore dal 1.1.2017 (cfr. il Messaggio del Consiglio federale del 5.6.2015 approvato dalle Camere federali il 18.12.2015)
4. L'Accordo sull'euroritenuta viene abrogato e riveduto in base al Protocollo sullo scambio automatico di informazioni firmato con l'UE il 27.5.2015. Così è stato deciso dalle Camere federali in occasione dell'approvazione dell'Accordo con l'UE sullo scambio automatico di informazioni avvenuta in data 17 giugno 2016, che entrerà in vigore il 1.1.2017.
5. Cfr. il relativo progetto secondo il Messaggio del Consiglio federale del 5.6.2015 con il progetto della nuova legge federale (LSAI) di esecuzione del MCAA (Multilateral Competent Authority Agreement dell'OCSE) entrambi approvati il 18.12.2015 e messi in vigore dal 1.1.2017.
6. Introdotte con la revisione della LAAF approvata il 21.03.2014 ed in vigore a partire dal 1.8.2014. Nei rapporti fiscali con l'Italia, sono previste dall'art. Il paragrafo 3 ultima parola del Protocollo italo-svizzero firmato il 23.02.2015, ma con efficacia soltanto posteriore al 23.2.2015 (cfr. Messaggio del Consiglio federale del 12.8.2015).

La prima rogatoria di gruppo, dopo quelle USA, venne presentata il 23.7.2015 dal fisco olandese riguardo a clienti di UBS, del Credit Suisse e della Julius Bär (cfr. sentenza del TAF del 21.3.2016 e del TF datata 25.11.2015). Ne beneficiarono tutti gli Stati indipendentemente dal fatto che:

- a) sussista o meno un accordo internazionale
- b) il relativo Accordo bilaterale con l'Olanda non preveda esplicitamente le rogatorie di gruppo (Cfr. STF 135 IV 212 cons. 2.3; 129 II 462, cons. 1.1; 122 II 140 consid. 2: Fiolka Gerhard, Das Verhältnis von Völkerrecht und Landesrecht in der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, in: Mehr oder weniger Staat?, Festschrift für Peter Hänli zum 65. Geburtstag; Eva Maria Beelser/ Bernhard Walsmann éd., Berne 2015, pag. 213).

COESISTENZA SINERGICA DI FORME DIVERSE DI COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN MATERIA FISCALE

DENOMINAZIONE	PROCEDURA	BASE LEGALE DI DIRITTO SVIZZERO
cooperazione su domanda estera (art. 3 lett. b) bis LAAF) 1 (individuale oppure collettiva oppure raggruppata)	l'autorità fiscale straniera reagisce solamente su domanda di un'autorità fiscale dall'estero che riguarda una o più persone a) domanda singola oppure b) domanda collettiva c) domande raggruppate (cfr. artt. 3c, 14 LAAF) 2	a) convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione (art. 26 della CDI Modello dell'OCSE) b) Tax Information Exchange Agreement (TIEA)
cooperazione spontanea	l'autorità fiscale trasmette di sua iniziativa all'autorità fiscale di un paese estero un'informazione riguardante una fattispecie sospetta	Convenzione di Strasburgo sulla cooperazione internazionale in materia fiscale del 1988/2010 (art. 7)
scambio automatico di informazioni <u>A. informazioni finanziarie</u> <u>B. rendicontazioni delle imprese multinazionali</u>	senza richiesta, le autorità fiscali di diversi Paesi si scambiano i dati patrimoniali riguardanti tutti i clienti di banche e di altri intermediari finanziari 3 la legge federale (LSRPP) è in vigore dal 1.12.2017; il 18.10.2017 il Consiglio Federale ha stabilito una prima lista di 102 Stati corrispondenti	Legge federale sullo scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali (LSAI) che recepisce l'accordo multilaterale delle autorità competenti sullo scambio automatico di informazioni relative ai conti finanziari (MCAA).

1. Angelucci / Mangieri, Lo scambio di informazioni individuale e di gruppo sulla base del nuovo art. 27 della Convenzione tra Italia e Svizzera, Rivista Ticinese di Diritto II – 2017, Helbing Lichtenhahn
2. LAAF: Legge federale sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale
3. In base alla Direttiva AFC sullo Standard per lo scambio automatico di informazioni finanziarie a fini fiscali del 17 gennaio 2017. In concreto, il primo scambio automatico di informazioni finanziarie avvenne nel settembre 2018 fornendo informazioni su circa 2 milioni di conti finanziari agli Stati partner, ricevendone informazioni su milioni di conti finanziari (cfr. comunicato-stampa AFC del 5.10.2018)

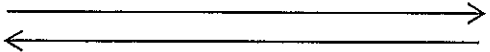
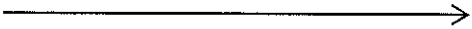
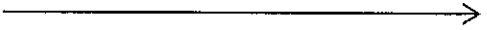
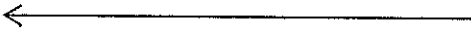
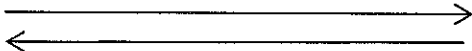
COMPARAZIONE TRA LE FORME DI COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN MATERIA FISCALE E PENALE-FISCALE

	Cooperazione su domanda		Cooperazione spontanea	Cooperazione automatica
natura della cooperazione	penale - fiscale	fiscale	penale-fiscale (art. 67a AIMP) e fra autorità antiriciclaggio (FIU)	fiscale
base legale	AIMP; Accordo di Schengen	CDI / LAAF Accordo antifrode con UE	- Convenzione di Strasburgo 1988/2010 (art. 7) - art. 3 lett. d) LAAF, art. 5 segg. OAAF	- Accordo OCSE (CAA) e Accordi bilaterali (UE, altri) - Direttiva Standard per lo scambio automatico di informazioni relative a conti finanziari - Standard comune di comunicazione di informazioni
oggetto della cooperazione	frode fiscale; truffa carosello; riciclaggio del provento di questi reati e di delitti fiscali qualificati secondo l'art. 305bis CP	frode e sottrazione fiscale; omessa dichiarazione fiscale; procedura di accertamento fiscale	informazioni presumibilmente interessanti per l'autorità estera competente	a) esclusivamente informazioni finanziarie e bancarie previste dagli Accordi b) tax ruling di imprese multinazionali ¹
determinazione delle persone indagate che sono oggetto della rogatoria estera	imputati (anche se ancora ignoti) e terze persone, purché identificate o identificabili	- contribuenti identificati oppure identificabili, salvo i terzi (art. 4 cpv.3 LAAF) comprese domande collettive - gruppi di contribuenti (domande raggruppate, art. 3 lett. c) LAAF)	contribuenti identificati o identificabili	contribuenti stranieri ed altre entità finanziarie
retroattività	di regola ammessa, salvo restrizioni esplicite	a seconda della singola CDI - per domande collettive - per le domande raggruppate solo dal 1.2.2013	esclusa, applicabilità soltanto dall'entrata in vigore della Convenzione di Strasburgo	esclusa, applicabilità soltanto dall'entrata in vigore dei relativi Accordi e della LSAI

TABELLA 528

1. Legge federale sullo scambio automatico internazionale delle rendicontazioni Paese per Paese di gruppi di imprese multinazionali del 16.06.2017 (LSRPP in vigore dal 1.12.2017); Cfr. Samuele Vorpe, Niente ruling, niente scambio di informazioni, SUPSI, Novità fiscali, n. 9, settembre 2017, pag. 260

COOPERAZIONE INTERNAZIONALE DI RILEVANZA FISCALE RIGUARDO AI MEZZI DI PROVA¹

S V I Z Z E R A	Strumento di cooperazione ²	E S T E R O
AUTORITÀ FISCALE FEDERALE (AFC)	Scambio automatico di informazioni finanziarie ³  Informazione spontanea ⁴  Domanda di informazioni fiscalmente rilevanti ⁵ (individuali o collettive)  Domanda raggrupata ⁶ 	AUTORITÀ FISCALI
Ministero Pubblico federale o cantonale	 Informazione spontanea ⁷  Rogatoria per informazioni e documenti utili per il perseguimento di infrazioni di natura penale-fiscale ⁸	Ministero Pubblico
Autorità antiriciclaggio MROS / FIU	Informazione spontanea ⁹  Domande di informazione ⁹	Financial Intelligence Unit (FIU)

Annotazioni relative alla Tabella 545

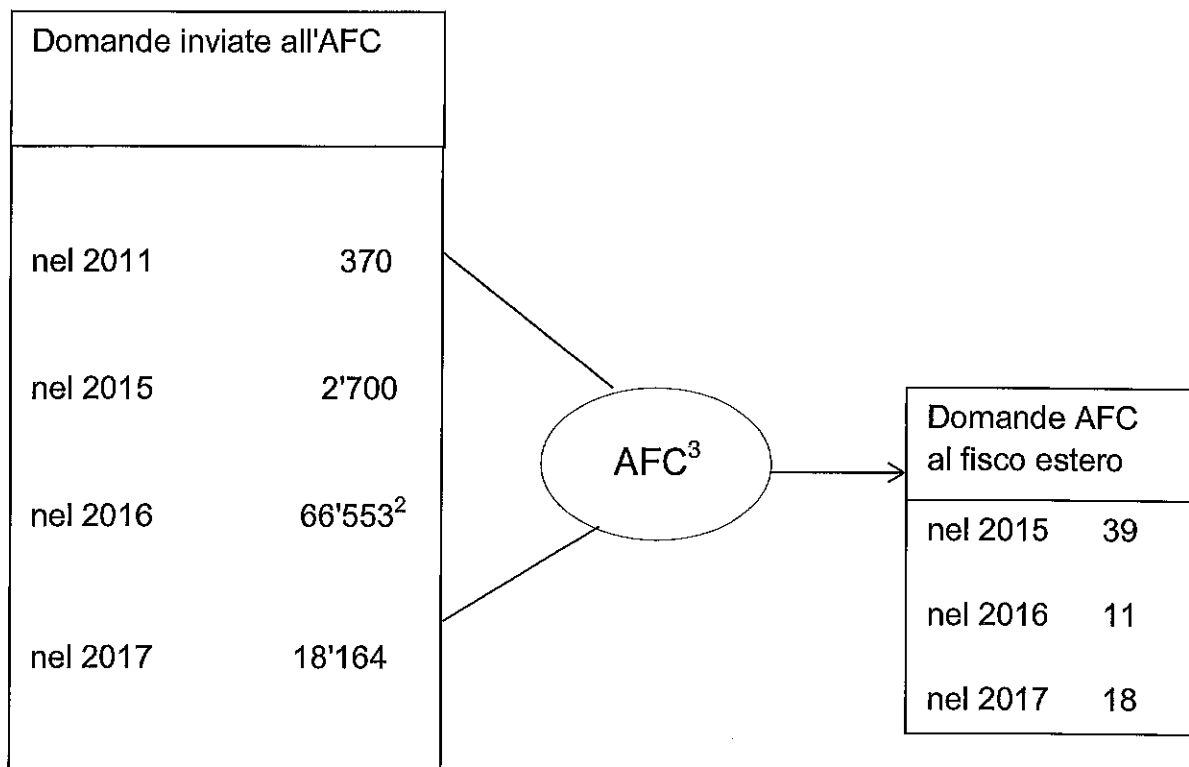
1. In questa tabella si presentano le forme di cooperazione riguardanti l'ottenimento di mezzi di informazioni nonché di mezzi di prova, essendo escluse invece altre forme di cooperazione internazionale, come l'estradizione, la consegna del provento di reato e l'incasso dei crediti fiscali.
2. Le modalità di cooperazione previste dalla cosiddetta Convenzione di Strasburgo sono quelle su domanda spontanea (art. 7) nonché lo scambio automatico (art. 6). Secondo il Messaggio del Consiglio federale datato 5 giugno 2015 N. 15.047 *"le tre modalità di scambio di informazioni elencate si integrano a vicenda. Spesso un'informazione trasmessa spontaneamente o automaticamente costituisce il punto di partenza di una domanda di assistenza amministrativa"*. (pag. 4619).
3. Lo scambio automatico di informazioni di carattere finanziario è previsto dal Modello dell'OCSE, comprensivo dell'Accordo multilaterale fra autorità competenti concernente lo scambio automatico di informazioni relativo a conti finanziari (MCAA), con allegato lo Standard comune di comunicazione di informazioni (CRS), in vigore in Svizzera dal 1 gennaio 2017 in applicazione del Protocollo del 27 maggio 2015 fra la Svizzera e l'Unione Europea sulla fiscalità del risparmio, approvato dalle Camere federali il 17 giugno 2016, secondo le norme interne previste dalla Legge federale svizzera del 18 dicembre 2015 sullo scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali (LSAI), parimenti in vigore dal 1 gennaio 2017, nonché dall'art. 3 lett. d) LAAF e dagli artt. 5 segg. dell'OAAF in vigore dal 1.1.2017. In concreto, il primo scambio automatico di informazioni finanziarie avvenne nel settembre 2018 fornendo informazioni su circa 2 milioni di conti finanziari agli Stati partner, ricevendone informazioni su milioni di conti finanziari (cfr. comunicato-stampa AFC del 5.10.2018).
4. L'informazione spontanea è prevista dall'art. 7 della Convenzione del Consiglio d'Europa e dell'OCSE sulla reciproca assistenza in materia fiscale del 25 gennaio 1988 / 1 giugno 2011 (cosiddetta Convenzione di Strasburgo), approvata dalle Camere federali il 18 dicembre 2015, in vigore dal 1 gennaio 2017.
5. Le domande di informazioni fiscalmente rilevanti sono previste dalla clausola specifica contenuta nelle Convenzioni per evitare la doppia imposizione, stipulate dalla Svizzera con oltre 80 Paesi, che vengono applicate secondo le norme previste dalla Legge federale sull'assistenza amministrativa in materia fiscale (LAAF), in vigore dal 1 febbraio 2013.
6. Le domande raggruppate sono disciplinate dalla clausola specifica contenuta nelle Convenzioni bilaterali per evitare la doppia imposizione, stipulate dalla Svizzera con alcuni Paesi, a loro volta disciplinate in diritto interno dalla Legge federale sull'assistenza amministrativa in materia fiscale (artt. 3, 14 LAAF), nonché dall'Ordinanza sull'assistenza internazionale amministrativa in materia fiscale (OAAF) in vigore dal 1.1.2017 (artt. 2, 3); (Cfr. BERNASCONI Paolo / SCHÜRCH Simone, *Fishing expedition e rogatorie di gruppo nella cooperazione internazionale con la Svizzera in materia fiscale. Norme e prassi recenti ed imminenti* (a cura di

Guglielmo Maisto), in: Rivista di diritto tributario, Fasc. 6 - 2015, Milano, p. 109-187).

7. L'informazione spontanea fra autorità giudiziarie penali di paesi diversi è prevista dalla Convenzione internazionale dell'8 novembre 1990 n. 140 contro il riciclaggio (art. 10) (in vigore per la Svizzera dal 1 settembre 1993) e, in diritto svizzero, dall'art. 67a della Legge federale sull'assistenza internazionale in materia penale (AIMP).
8. La richiesta di informazioni, documenti ed altri mezzi di prova nell'interesse di procedimenti penali avviata all'estero è disciplinata da numerose convenzioni internazionali nonché da numerosi trattati bilaterali e, sul piano interno svizzero, dalla Legge federale sull'assistenza internazionale in materia penale (AIMP) e dalla relativa Ordinanza sull'assistenza internazionale in materia penale (OAIMP).
I procedimenti penali esteri in cui si possono innestare queste rogatorie, sono quelli promossi per titolo di truffa carosello, truffa in materia tributaria (cfr. art. 3 cpv. 3 AIMP) nonché per titolo di riciclaggio del provento di delitti fiscali qualificati secondo la definizione contenuta nell'art. 305bis cpv. 1bis CP e del provento di infrazioni aggravate nella fiscalità indiretta secondo l'art. 14 cpv. 4 DPA.
9. Le informazioni spontanee nonché le domande di informazioni fra le autorità antiriciclaggio dei diversi paesi (Financial Intelligence Unit / FIU) sono disciplinate dalle norme del cosiddetto Gruppo EGMONT con sede a Bruxelles e, sul piano interno svizzero, dalle norme riguardanti l'attività del MROS (Ufficio di comunicazione in materia di riciclaggio di denaro / Money Laundering Reporting Office Switzerland), contenute nella Legge federale antiriciclaggio (art. 30 LRD).

* * *

DOMANDE DI COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN MATERIA FISCALE ¹



1. Si tratta delle domande presentate sulla base delle convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione nonché dei trattati bilaterali sulla cooperazione internazionale in materia fiscale (TIEA). Le domande provengono principalmente nell'ordine, da Paesi Bassi, Austria, Francia, Spagna e Germania.
2. Si tratta del numero delle persone coinvolte, fra le quali rientrano parecchie migliaia di contribuenti stranieri clienti di UBS, che figurano sulle liste trasmesse collegate alle domande collettive di assistenza presentate nel 2016 dal fisco francese e da quello spagnolo
3. L'amministrazione federale delle Contribuzioni (AFC) è l'unica autorità fiscale svizzera competente in materia di cooperazione internazionale in materia fiscale. Ne sono escluse le autorità fiscali cantonali.

Annessi:

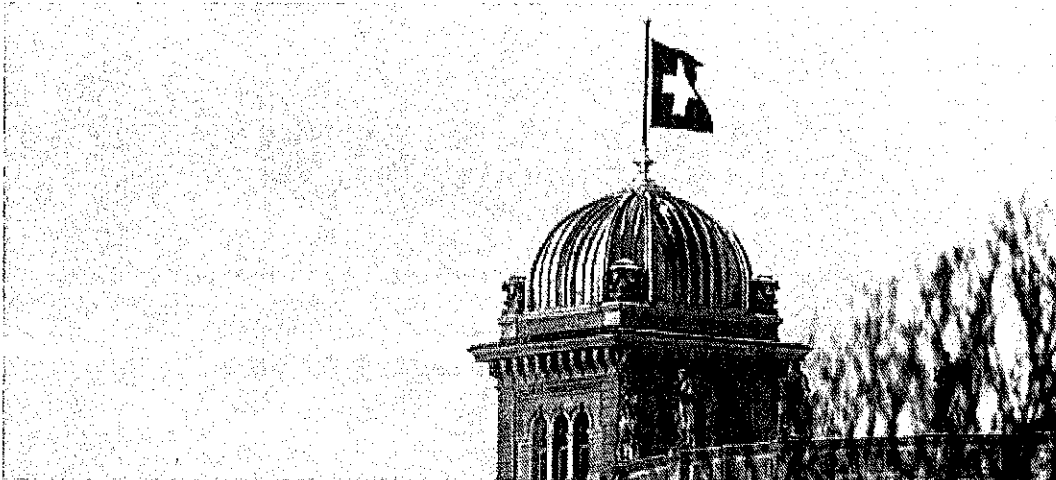
1. Boom di richieste di assistenza fiscale dall'estero, Ticinonline 25/1/2017
2. Articolo NZZ 14.3.2017, pag. 23 "Fast 67000 Gesuche in Bern"

25/01/2017 - 19:11

BERNA

Boom di richieste di assistenza fiscale dall'estero

Nel 2016 la Svizzera ne ha ricevute oltre 66mila. Il record precedente era di 2791



Keystone

BERNA - Nel 2016 la Svizzera ha ricevuto 66'553 richieste di assistenza amministrativa in materia fiscale. La maggior parte proveniva da Francia, Polonia, Svezia e Paesi Bassi, scrive oggi il "Blick" online. Un'informazione confermata all'ats dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC)

Finora il record risale al 2014 con 2791 richieste. L'esplosione quantitativa registrata l'anno scorso è dovuta alla novità delle cosiddette "bulk requests", una forma di richieste a metà strada tra le domande raggruppate e le domande individuali, secondo un portavoce dell'AFC.

L'Amministrazione non fornisce dettagli sul numero di richieste presentate dai singoli paesi, ma nel 2016 la Francia figurava in testa, mentre nel 2015 erano i Paesi Bassi e nel 2014 la Croazia. Fatto degno di nota: gli Stati Uniti non figurano più fra i "top 5".

Lo scorso autunno, Francia, Paesi Bassi e Spagna hanno annunciato l'intenzione di chiedere informazioni su clienti che hanno conti all'UBS. Lo scorso settembre, rammenta il "Blick", media francesi avevano parlato di una "bulk request" di Parigi riguardante circa 45'000 conti UBS.

Il giornale zurighese indica ancora che dal canto suo la Svizzera ha presentato all'estero l'anno scorso soltanto 11 richieste di assistenza, contro le 39 del 2015.

14.3.2017, p. 23

Wirtschaft

Fast 67 000 Gesuche an Bern

Massive Zunahme ausländischer Anfragen zur Steueramtshilfe

hus. · Das jüngste Urteil des Bundesgerichts rückt die Schweizer Praxis zur Amtshilfe in Steuersachen wieder in den Fokus (vgl. Seite 1). Zur Steueramtshilfe kann es kommen, wenn zum Beispiel Frankreich die Schweiz bittet, Informationen über das Konto X des französischen Steuerpflichtigen Pierre Dupont bei der UBS in der Schweiz nach Paris zu schicken. Die Zahl der ausländischen Gesuche um Steueramtshilfe der Schweiz hat in den letzten Jahren sprunghaft zugenommen. 2011 hatte die Schweiz noch 370 solche Gesuche erhalten, 2015 waren es bereits über 2700, und im vergangenen Jahr explodierte deren Zahl auf fast 67 000.

Konfiszierte UBS-Daten

Der Hauptfaktor der Statistik für 2016 sind zwei Massengesuche aufgrund von Daten, welche deutsche Behörden bei der UBS in Deutschland konfisziert hatten. Die Deutschen schickten diese Daten in der Folge an über zwei Dutzend Länder weiter. Das grösste Massengesuch zuhanden der Schweiz stammt aus Frankreich und umfasst dem Vernehmen nach etwa 40 000 Personen. Dieser Fall dürfte noch die Gerichte beschäftigen, da die UBS Beschwerde angekündigt hat. Auch Spanien reichte dem Vernehmen nach aufgrund der von Deutschland erhaltenen UBS-Daten in Bern ein Massengesuch ein, das eine fünfstellige Zahl von Personen betrifft. Die Schweiz stellte derweil 2016 nur gerade elf Amtshilfegesuche im Ausland. Ein Jahr zuvor waren es 39 gewesen.

Neben dem Sonderfall der in Deutschland konfiszierten UBS-Daten dürften vor allem drei Faktoren hinter der Zunahme der ausländischen Amtshilfegesuche in Bern während der letzten Jahre stehen: die Lockerung der Schweizer Amtshilferegeln, die vielen Selbstanzeigen von Steuersündern im Ausland sowie die verstärkte politische Sensibilisierung bezüglich Steuerdelikten seit dem Ausbruch der internationalen Finanz- und Schuldenkrise.

Kritik beim Länderexamen

Der Bundesrat hat vergangenes Jahr vorgeschlagen, dass die Schweiz künftig unter Umständen auch bei Fällen von gestohlenen Daten Informationen über Bankkunden ins Ausland liefern könne – sofern der anfragende Staat die gestohlenen Daten nicht direkt vom Dieb erhalten hat. Der bekannteste Fall betraf den Datendiebstahl bei der Bank HSBC in Genf. Frankreich hatte die gestohlenen Daten vom Dieb erhalten und diese dann an etwa dreissig Länder weitergeleitet. Die Schweiz war vergangenes Jahr im jüngsten Länderexamen des globalen Gremiums zur Überwachung der Steuertransparenz (Globales Forum) wegen ihrer restriktiven Amtshilfepraxis bei Fällen von gestohlenen Daten einmal mehr in der Kritik gestanden, hatte in der Gesamtbeurteilung allerdings noch eine einigermaßen genügende Note erhalten.

Die Wirtschaftskommission des Nationalrats hat im vergangenen Herbst den Lockerungsvorschlag des Bundesrats sistiert und von der Regierung ein Gesamtpaket gewünscht, das die diversen Empfehlungen aus dem Länderexamen des Globalen Forums aufnimmt. Im vergangenen Dezember hat zudem ein weiteres Länderexamen eines globalen Gremiums kritische Punkte offengelegt; dabei ging es um die Bekämpfung der Geldwäscherei, doch gewisse Kritikpunkte ähneln jenen des Länderberichts zur Steuertransparenz. Auch in Sachen Geldwäschereibekämpfung könnte der Bundesrat im Lauf dieses Jahres Vorschläge für Gesetzesänderungen in die Diskussion bringen.

**DOMANDE RAGGRUPPATE
FRA LA SVIZZERA E L'OLANDA**
in base alla DTAF A-8400/2015 datata 21.03.2016¹

BASE LEGALE	CONTENUTO RELATIVO ALLA IDENTIFICAZIONE DELLA PERSONA OGGETTO DELLA DOMANDA	APPLICABILITÀ DELLE NORME ELENcate COME BASE LEGALE	
		IN GENERALE	NEL CASO CONCRETO
CDI Svizzera-Olanda (art. 26) secondo il Modello dell'OCSE	Nessuna definizione né norma o condizione specifica salvo quella generale della pertinenza verosimile	SI	SI
Protocollo di applicazione della CDI Svizzera-Olanda (art. XVI lett. b)	"la domanda deve contenere informazioni sufficienti per identificare la o le persone che sono oggetto di un controllo o di una domanda, in particolare il nome"	SI, ma soltanto nella misura in cui sia compatibile con il testo della CDI	NO
Accordo amichevole di interpretazione della CDI Svizzera-Olanda del 31.10.2011	"...l'identificazione può avvenire anche grazie a mezzi diversi dal nome e dall'indirizzo"	SI, ma soltanto nella misura in cui sia compatibile con il testo della CDI	NO

¹ La rogatoria del Fisco olandese del 23.07.2015 venne accolta mediante decisione della AFC datata 25.11.2015, che venne poi annullata mediante la sentenza del TAF datata 21.03.2016, a sua volta cassata mediante sentenza del Tribunale federale 2C_276/2016 datata 16.09.2016.

Decreto federale che approva la CDI Svizzera-Olanda datata 17.06.2011	“la Svizzera accoglie una domanda di assistenza amministrativa se è stabilito che non si tratta di una fishing expedition e i Paesi Bassi: a) identificano il contribuente, fermo restando che questa identificazione può essere effettuata anche in altro modo che indicandone il nome e l’indirizzo...”	SI	NO
Art. 3 lett. c) LAAF	definizione	NO	NO, perché il diritto convenzionale pattizio prevale sul diritto interno
Art. 14a LAAF Art. 2 OAAF	ammissibilità delle domande raggruppate e relative condizioni		

Allegati:

- Decreto federale che approva la CDI Svizzera-Olanda datato 17.06.2011
- Articoli pubblicati sul Corriere del Ticino in data 24.09.2015, 09.04.2016, 14.09.2016

Decreto federale che approva una Convenzione tra la Svizzera e i Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione

del 17 giugno 2011 (Stato 9 novembre 2011)

L'Assemblea federale della Confederazione Svizzera,

visti gli articoli 54 capoverso 1 e 166 capoverso 2 della Costituzione federale¹;
visto il messaggio del Consiglio federale del 25 agosto 2010²,

decreta:

Art. 1

¹ La Convenzione del 26 febbraio 2010³ tra la Confederazione Svizzera e il Regno dei Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito è approvata.

² Il Consiglio federale è autorizzato a ratificarla.

³ La Svizzera accoglie una domanda di assistenza amministrativa se è stabilito che non si tratta di una «fishing expedition» e i Paesi Bassi:

- a. identificano il contribuente, fermo restando che questa identificazione può essere effettuata anche in altro modo che indicandone il nome e l'indirizzo; e
- b. indicano, sempre che siano loro noti, il nome e l'indirizzo della persona per cui vi è motivo di ritenere che sia in possesso delle informazioni richieste.

⁴ L'Amministrazione federale delle contribuzioni è autorizzata ad adoperarsi per il riconoscimento reciproco dell'interpretazione presentata nel capoverso 3.

⁵ Nell'applicazione delle disposizioni di cui al capoverso 3 lettera b, la Svizzera, quale Stato richiesto, bada che i principi di proporzionalità e di praticabilità siano rispettati.

Art. 2

¹ Il Consiglio federale dichiara al Governo dei Paesi Bassi che la Svizzera non concede assistenza amministrativa in materia fiscale se la domanda di assistenza si basa su dati ottenuti illegalmente e che la Svizzera farà in tal caso richiesta di assistenza giudiziaria.

² Il Consiglio federale si adopera per ottenere una dichiarazione equivalente dal Governo dei Paesi Bassi.

RU 2011 4965

¹ RS 101

² FF 2010 5057

³ RS 0.672.963.61

Art. 3

Il presente decreto sottostà a referendum facoltativo (art. 141 cpv. 1 lett. d n. 3 Cost.).

PAOLO BERNASCONI*

Osservatorio bancario

Rogatorie raggruppate: requisiti e interrogativi

In questi mesi, percorrendo l'Italia da un convegno all'altro, come conferenziere invitato a fianco di tributaristi sia privati che dell'Agenzia delle entrate, lo spauracchio più frequentemente evocato era quello della rogatoria raggruppata. Ciascuno definiva in termini estensivi e restrittivi, a seconda degli interessi che rappresentava. Il Parlamento svizzero ha introdotto questo strumento nella Legge federale sull'assistenza internazionale in materia fiscale (LAAF) descrivendolo come segue: «Una domanda di assistenza amministrativa, mediante la quale si richiedono informazioni su più persone che hanno agito secondo lo stesso modello di comportamento e sono identificabili in base a indicazioni precise». Il Consiglio federale ha limitato l'uso delle domande raggruppate (Gruppenanfragen, demandes regroupées), imponendo ben dodici requisiti.

Il primo laboratorio di prova per le domande raggruppate venne allestito dal Tribunale amministrativo federale, mediante un'ampia quanto accurata giurisprudenza, esaminando le rogatorie raggruppate presentate, manco a dirlo, dal fisco USA in esecuzione della prima concessione in materia effettuata da parte del Parlamento svizzero, in applicazione delle norme esecutive dell'Accordo concluso il 19 agosto 2009 riguardante i clienti USA di UBS. Numerose rogatorie raggruppate vennero accolte nell'interesse di procedimenti fiscali USA, dapprima contro clienti di UBS e, successivamente, anche contro clienti del Credit Suisse, che appartenevano al gruppo di coloro che avevano utilizzato società di domicilio come titolari di conto, riguardo alle quali disponevano del potere di disporre e per le quali non era stato compilato né consegnato il formulario previsto dalla legislazione fiscale USA in base all'emendamento della Convenzione di doppia imposizione con gli USA. Per contro, il Tribunale amministrativo federale respinse alcune rogatorie raggruppate presentate riguardo a contribuenti USA clienti della Banca Julius Bär, considerando per esempio insufficienti gli indizi relativi ad una coppia di clienti che disponeva di carte di credito su un conto presso la banca, intestato ad una società di sede.

Confrontato con la novità storica di questo strumento investigativo, il Parlamento svizzero si preoccupò anzitutto di stabilire perlomeno un limite di carattere temporale: le rogatorie raggruppate possono riguardare esclusivamente fatti successivi al 1. febbraio 2013, ossia alla data in cui entrò in vigore la relativa norma interna di diritto svizzero. Si prevede inoltre che l'assistenza prestata dalle autorità fiscali svizzere allo scopo di eseguire e soddisfare una domanda estera presupponga uno sforzo ragionevole e che sia appunto proporzionato all'obbiettivo perseguito. Di conseguenza, saranno rifiutate domande raggruppate che richiedono indagini presso tutte le banche svizzere o presso tutte le banche di una città o di un cantone, ciò che è riservato alle inchieste per i reati penali più gravi.

Per tutte le forme di procedura nel diritto continentale, la cosiddetta ricerca indiscriminata di prove (fishing expedition), permane vietata. Questa modalità investigativa viola il principio della pertinenza fra l'oggetto di un'indagine ed i mezzi di prova reperibili e disponibili nell'interesse dell'indagine medesima. Il Parlamento svizzero è stato particolarmente restrittivo anche a questo riguardo, prevedendo che, nell'ambito della suddetta LAAF, non si entra nemmeno nel merito di una domanda straniera quando l'autorità fiscale difetta completamente di indizi di infrazione fiscale. Questo criterio della pertinenza verosimile non vale soltanto riguardo al contenuto della domanda estera, bensì anche al contenuto della risposta da parte dell'autorità rogata svizzera, dalla quale è esclusa la «trasmissione di informazioni su persone che palesemente non sono interessate dalla questione oggetto di inchiesta», nonché la trasmissione di «informazioni presumibilmente irrilevanti». Nella

giurisprudenza federale, per esempio, sulla base di queste norme, è già stata rifiutata la trasmissione di informazioni riguardanti persone che disponevano soltanto di una procura su un conto bancario. Per rimanere nella metafora peschereccia, si è quindi passati dalla tradizionale pesca con una o più lenze, che permetteva di eseguire rogatorie fiscali estere solamente riguardo a persone determinate, identificate con il proprio nome oppure attraverso altri mezzi di riconoscimento, all'ammissibilità della pesca con reti che permettono di catturare tutti i pesci appartenenti ad una determinata razza oppure di una determinata dimensione o di un determinato colore. Per contro, rimane vietata la pesca di informazioni o documenti analoga a quella effettuata da quei pescherecci che aspirano tutta l'acqua del mare e tutti gli esseri viventi che vi si trovano. Il fisco USA è stato facilitato nell'allestimento delle rogatorie raggruppate poiché aveva ottenuto da alcuni dirigenti di UBS l'indicazione dei modelli di business praticati a favore di evasori fiscali USA; inoltre, poté incrociare la massa di informazioni raccolta analizzando il contenuto di decine di migliaia di autodichiarazioni fiscali, riguardanti anche il nominativo dei cosiddetti easier – banchieri, fiduciari e avvocati – come pure la massa di informazioni messe a disposizione da parte del centinaio di banche svizzere costrette ad aderire al Non Prosecution Program varato il 29 agosto 2013.

Intanto ci prova anche il Ministero pubblico di Colonia, richiedendo ad una cinquantina di banche di riempire formulari riguardanti clienti tedeschi sospettati di infrazioni fiscali. Per ora chiede soltanto il numero del conto, rinunciando alla richiesta del nome del cliente-contribuente. Forse tenterà di accedervi mediante prossime rogatorie raggruppate.

Veniamo all'Agenzia delle entrate italiana: quante domande raggruppate sarà in grado, in tempi mediamente brevi, di inoltrare al fisco svizzero e di Bahamas, Dubai, Londra, Malta, Monaco, Panama, Singapore, Vaduz e simili? I limiti suddetti dovranno applicarsi alle domande raggruppate indirizzate ad una determinata banca, chiedendo informazioni e documenti riguardo ai clienti che rientrano nelle seguenti categorie di comportamento: coloro che, in tempi sospetti, avessero acquisito la residenza in Ticino, si fossero iscritti all'AIRE, avessero chiuso il conto e/o si fossero trasferiti presso un'altra banca in Svizzera (secondo il modello dei cosiddetti leavers), oppure presso una banca all'estero, per esempio in Romania, oppure emersi in applicazione delle norme svizzere sulla trasparenza societaria in vigore dal 1. luglio scorso. I media hanno riferito del procedimento penale avviato contro un migliaio di clienti del Gruppo Credit Suisse, sottoscrittori di polizze di assicurazione sulla vita che vengono considerate come società interposte ai sensi della legislazione fiscale italiana. Verranno inviate al fisco svizzero rogatorie raggruppate destinate anche al Credit Suisse per ottenere documenti relativamente ai clienti sottoscrittori di queste polizze oppure rogatorie destinate anche a quelle compagnie di assicurazione sulla vita, che furono parimenti estremamente dinamiche nella diffusione di questi prodotti (insurance wrappers) destinati, perlomeno secondo quanto avevano capito i clienti, ad ostacolare il successo di eventuali rogatorie fiscali italiane? Interrogativi già evocati nei convegni italiani, indipendentemente dalla futura approvazione o meno da parte del Parlamento svizzero degli accordi internazionali riguardanti la comunicazione spontanea di informazioni alle autorità fiscali estere rispettivamente lo scambio automatico di informazioni.

PAOLO BERNASCONI*

Osservatorio bancario

Rogatorie di gruppo: l'Olanda, l'Italia e noi

Stop all'Olanda! Significa stop all'Italia? Alla prima rogatoria di gruppo non statunitense, il Tribunale amministrativo federale alza l'asticella: annulla la decisione con cui l'Amministrazione federale delle contribuzioni decise di trasmettere al fisco olandese il saldo dei depositi presso UBS di un contribuente olandese. Una questione così scottante da finire prossimamente anche al Tribunale federale. E intanto?

Questa recente sentenza espone i numerosi ostacoli giuridici che deve superare il fisco straniero per ottenere l'esecuzione di una rogatoria di gruppo. In questo caso il fisco olandese non ce l'ha fatta. Tutti si chiedono se, in un caso analogo, il fisco italiano ce l'avrebbe fatta o meno. Infatti, il grimaldello olandese è a disposizione anche del fisco degli altri Paesi: si è partiti dalla circolare inviata da UBS a tutti i clienti sottoposti alla sovranità fiscale di Paesi dell'Unione europea, invitandoli a comprovare la conformità fiscale dei loro depositi. Facile per il fisco olandese presumere che tutti quei clienti che non avessero soddisfatto la circolare suddetta fossero perseguibili per infrazioni fiscali, e appartenessero quindi a quella serie di persone identificabili attraverso l'appartenenza ad un gruppo che avesse messo in atto il medesimo modello di comportamento. Infatti, il 17 luglio 2012, anche la Svizzera, come tutti gli altri Paesi dell'OCSE, accettò di soddisfare le rogatorie del fisco straniero, anche nel caso in cui quest'ultimo non disponesse ancora del nome dell'evasore fiscale, ma lo identificasse esclusivamente mediante l'appartenenza ad un determinato gruppo di persone, così come appunto si definiscono le rogatorie di gruppo.

La sentenza risolve questioni di carattere generale: il modello dell'OCSE non sarebbe applicabile automaticamente a tutti i Paesi se non in quelle parti che costituiscono chiarimento interpretativo. Il fatto che le rogatorie di gruppo siano previste anche dalla legge federale svizzera sulla cooperazione internazionale in materia fiscale, deve comunque tenere conto della volontà espressa dal Parlamento svizzero nell'ambito di ogni specifica convenzione contro la doppia imposizione (CDI), che appunto disciplina le modalità di cooperazione tra il fisco svizzero e il fisco straniero.

Queste argomentazioni, assieme a numerose altre, farebbero propendere per un'applicabilità della sentenza suddetta alle rogatorie di gruppo provenienti da qualsiasi altro Paese. In realtà però, la sentenza si è concentrata sulle modalità di cooperazione previste esclusivamente fra la Svizzera e l'Olanda, non solo secondo la relativa norma della CDI, bensì anche secondo il protocollo di applicazione della convenzione medesima e anche secondo la relativa dichiarazione d'intenti. Ciò significa che la sentenza suddetta, da questo punto di vista, vale soltanto nei confronti di quei Paesi che abbiano stipulato con la Svizzera una norma identica a quella stipulata con l'Olanda.

Per quanto riguarda l'Italia, è pertanto necessario raffrontare il protocollo della CDI olandese (e precisamente l'art. XVI, lett. b (i)) con l'analogo, ma non identico, protocollo della CDI italiana e precisamente l'articolo II, firmato a Milano in data 21 febbraio 2015, ratificato dal Parlamento svizzero il 17 marzo scorso, ma non ancora entrato in vigore. Orbene, nella norma applicabile alla CDI olandese si menziona esplicitamente l'esigenza che, nella rogatoria fiscale olandese, figurino anche il nome del contribuente olandese coinvolto nella rogatoria, mentre nella corrispondente norma italo-svizzera si fa riferimento, più genericamente «all'identità della persona oggetto del controllo dell'inchiesta» (art. II lett. e bis, (2) i), precisando che l'identificazione può avvenire «con il nome oppure altrimenti».

Un'altra differenza: nei rapporti con l'Olanda, il protocollo è stato accompagnato da una dichiarazione di intenti di carattere interpretativo che però, nella sentenza suddetta, è stata ritenuta di livello insufficiente rispetto al testo del protocollo relativo alla CDI. Per contro, il

protocollo italo-svizzero non è stato accompagnato da una simile dichiarazione di intenti. Ovviamente, di fronte alla sofisticazione dei numerosi argomenti giuridici, permane l'incertezza. Purtroppo, la soluzione sicura si otterrà soltanto quando anche il Tribunale federale svizzero dovesse pronunciarsi riguardo alla prima rogatoria di gruppo presentata da parte del fisco italiano.

Come conferenziere in convegni sui recenti temi fiscali organizzati in Italia e anche presso il Centro strategico dell'Agenzia delle entrate a Pescara, ho potuto constatare che l'attenzione rimane vigile anche proprio riguardo a questa evoluzione giurisprudenziale interna svizzera. Vigile rimane pertanto anche l'attenzione da parte di quei contribuenti italiani che ancora non avessero regolarizzato la loro posizione fiscale del passato: si tratta delle migliaia di contribuenti che hanno trasferito in tutta fretta il loro domicilio fiscale dall'Italia alla Svizzera, di quelli che hanno trasferito i propri patrimoni dai conti bancari alle cassette di sicurezza, oppure a favore di conti aperti presso banche fuori dalla Svizzera, in piazze finanziarie ritenute sicure rispetto alle rogatorie fiscali italiane, come Dubai, le Isole Mauritius, le Repubbliche baltiche, le nazioni balcaniche, laddove parecchi cominciano a rimpiangere la sicurezza delle banche svizzere.

Ma la vigilanza e la curiosità rimangono elevate anche presso i professionisti, sia dipendenti di banca che indipendenti, come gestori di patrimoni e fiduciari. Infatti, dalle migliaia di relazioni descrittive che hanno accompagnato le oltre 130.000 istanze di adesione alla voluntary disclosure, emerge il nome di centinaia di professionisti che potrebbero essere oggetto, anch'essi, di rogatorie di gruppo, per non parlare poi della terza categoria, ossia quella delle banche in quanto tali e delle compagnie di assicurazioni, che paventano di rimanere coinvolte, per fare un esempio attualissimo, nel modello comportamentale di coloro che hanno distribuito migliaia di polizze di assicurazione sulla vita considerate elusive da parte dell'Agenzia delle entrate e persino dalle Procure della Repubblica italiana. In altre parole, la piazza bancaria guarda al futuro, ma almeno con un occhio continua a guardare al passato.

Banche e fisco estero: quella storia infinita

Ci risiamo: dopo le cosiddette rogatorie raggruppate del fisco USA, ecco quelle europee. Quella contro gli evasori è la terza ondata di repressione fiscale, dopo quella contro le banche e quella contro il loro personale. Infatti, le banche, quando forniscono al fisco svizzero i dati per il fisco USA riguardanti la clientela, aggiungono anche i dati riguardanti il personale che si è occupato di questa clientela, magari anche soltanto in ruoli puramente esecutivi. Alcuni hanno avviato logoranti quanto costose procedure davanti ai tribunali civili svizzeri, invocando la legge sulla protezione dei dati e della personalità.

Il 25 agosto il Tribunale amministrativo federale ha sconfessato l'Amministrazione federale delle contribuzioni, riconoscendo che sia i dipendenti sia gli ex dipendenti, ma anche terze persone, sono legittimati a ricorrere contro la decisione del fisco svizzero, avallata dalle banche svizzere, di trasmettere al fisco USA anche i dati riguardanti il personale coinvolto.

Ma è fresca la notizia secondo cui l'Amministrazione federale delle contribuzioni non si è data per vinta e ha appena inoltrato ricorso al Tribunale federale, allo scopo di evitare di rendere illeggibile il nome del personale delle banche su migliaia di documenti riguardanti gli evasori statunitensi. Anche questa vertenza è destinata a finire davanti al Tribunale federale, che ha appena emanato una sentenza che avalla l'Amministrazione federale delle contribuzioni e sconfessa il Tribunale amministrativo federale. Un evento raro, tanto più poiché si trattava di una prima storica: dopo le decisioni sulle domande raggruppate americane, era la prima volta che il Tribunale federale doveva pronunciarsi su una domanda raggruppata presentata da un paese europeo, l'Olanda. Primo Paese ad avere escogitato un grimaldello: chiese al fisco svizzero di ottenere informazioni riguardo a tutti i residenti in Olanda che avessero omesso di rispondere, totalmente o parzialmente, alla lettera con cui UBS li invitava a comprovare di avere regolarizzato fiscalmente i propri depositi. Il fisco olandese ne aveva pertanto costruito un «modello di comportamento», così come prevede la Legge federale sull'assistenza internazionale in materia fiscale.

Il 21 marzo scorso, il Tribunale amministrativo federale aveva accolto il ricorso di un contribuente olandese, ritenendo che gli strumenti convenzionali fra la Svizzera e l'Olanda non fossero sufficientemente chiari a favore delle domande raggruppate. Ma il Tribunale federale ha appena concluso che il pacchetto degli accordi fra la Svizzera e l'Olanda prevede che il nome del contribuente estero che è oggetto dell'indagine fiscale straniera e, quindi, della rogatoria straniera indirizzata al fisco svizzero, non debba necessariamente essere menzionato. Basta che questo nominativo possa essere identificato con sufficiente sicurezza come appartenente ad una determinata categoria di persone. Di conseguenza, il fisco olandese riceverà le informazioni riguardanti i contribuenti residenti in Olanda che non avevano comunicato a UBS l'avvenuta regolarizzazione fiscale dei loro depositi. Uguale destino per l'analoga rogatoria olandese riguardante clienti di Credit Suisse.

Ma questa recente sentenza potrebbe costituire un precedente determinante anche riguardo alla rogatoria già presentata dal fisco francese, sulla base di liste di conti UBS trasmessi dalle autorità germaniche. Rogatoria di gruppo oppure rogatoria per migliaia di clienti identificati soltanto mediante il loro numero di conto?

Il precedente varrà anche per le domande raggruppate che potrebbero essere presentate prossimamente da parte del fisco di altri Paesi, appartenenti o meno all'Unione europea, compresi quelli molto meno affidabili sul piano amministrativo. Infatti, la possibilità di presentare rogatorie raggruppate è prevista anche dal diritto federale svizzero e non solo da un accordo con uno o più paesi specifici. Con l'Italia, in base al Protocollo approvato dall'Assemblea federale, le domande raggruppate sono previste esplicitamente. Ma possono riguardare soltanto fatti successivi al 23 febbraio 2015, data della firma, a Milano, del Protocollo, entrato in vigore lo scorso luglio.

**DOMANDE ESTERE DI ASSISTENZA
RAGGRUPPATE “PER MODELLI DI COMPORTAMENTO¹⁾”
NELLA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE
FRA AUTORITÀ FISCALI**

1. Base legale

Il 18 luglio 2012 il *Comité fiscal* dell'OCSE, con l'accordo anche della Svizzera, ha dichiarato che le domande raggruppate costituiscono parte integrante delle regole minime dell'OCSE².

Nei rapporti fiscali italo-svizzeri sono previste dall'art. II paragrafo 3 del **Protocollo italo-svizzero firmato il 23.02.2015**, anche se in modo soltanto implicito, mediante la parola “altrimenti”.

2. Definizione

“Art. 3c LAAF

domanda raggruppata: una domanda di assistenza amministrativa con la quale si richiedono informazioni su più persone che hanno agito secondo lo stesso modello di comportamento e sono identificabili in base a indicazioni precise.”

L'autorità fiscale dello Stato richiedente deve fornire, all'autorità fiscale dello Stato che viene richiesto di cooperare, una descrizione dettagliata del modello di comportamento che ha dato luogo al sospetto fondato secondo il quale il gruppo di persone riguardo alle quali vengono richieste le informazioni, si sia comportato in un modo contrario ai propri obblighi fiscali previsti dalla legge nazionale³.

Pertanto, la domanda estera può indicare i contribuenti che sono oggetto della ricerca di infrazioni e di prove invece che singolarmente per nome e cognome, come quegli appartenenti ad un gruppo di persone che hanno messo in atto un determinato comportamento.

¹ “Gruppenanfragen”, “demandes groupées”, in origine previste solamente dall'Ordinanza del Consiglio Federale sull'assistenza amministrativa in caso di domande raggruppate secondo le convenzioni fiscali internazionali, del 16.02.2013, (RS 672.51) e già accolte dal TAF riguardo a contribuenti USA, clienti di UBS, CS e Julius Bär (STAF A.6011/2012 del 13.03.2013 confermata dalla STF 2C_269/2013 del 05.07.2013).

² Cfr. BERNASCONI Paolo, *Domande raggruppate fra la Svizzera e l'Olanda. Ricadute per analogia in base alla sentenza del TAF del 21 marzo 2016*, in: Rivista NOVITÀ FISCALI N° 7-8 / luglio-agosto 2016, SUPSI, Manno, p. 17 - 23; BERNASCONI Paolo / SCHÜRCH Simone, *Fishing expedition e rogatorie di gruppo nella cooperazione internazionale con la Svizzera in materia fiscale. Norme e prassi recenti ed imminenti* (a cura di Guglielmo Maisto), in: Rivista di diritto tributario, Fasc. 6 - 2015, Milano, p. 109-187; ROHNER Tobias, *Internationale Amtshilfe, Gruppenanfragen gehören zum OECD-Standard*, Schweizer Treuhänder 2012, p. 757.

³ OECD, Update to article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary, Paris 2012, art. 26 nota marginale 5.1. e segg.

3. Tipi di modello di comportamento sospetto ipotizzabili⁴:

- a) coloro che hanno utilizzato società di sede offshore;
- b) coloro che hanno utilizzato fondazioni di famiglia oppure trust revocabili e non discrezionali
- c) coloro che detengono patrimoni di valore complessivo superiore ad un determinato importo
- d) coloro che hanno stipulato una polizza di assicurazione sulla vita versando quale premio unico l'intero patrimonio depositato su un conto presso una banca svizzera⁵;
- e) coloro che hanno abbandonato l'UBS poco prima o subito dopo la presentazione delle rogatorie (cosiddetti "leavers");
- f) coloro che hanno rinunciato alla nazionalità USA per ragioni fiscali;
- g) coloro che hanno trasferito la residenza dall'Italia alla Svizzera a ridosso della VD.

4. Delimitazione rispetto alla *fishing expedition*⁶

Costituisce ricerca indiscriminata di prove (*fishing expedition*), che è vietata secondo la procedura penale e secondo la procedura amministrativa e quindi anche nella cooperazione internazionale in materia penale ed in materia fiscale, la ricerca di mezzi di prova relativi ad una condotta punibile riguardo alla quale non esistono indizi sufficienti e concreti. In altre parole, l'autorità investigativa conduce la ricerca di prove nella speranza che fra queste prove si possa ricavare qualche indizio concreto e sufficiente di reato o di infrazione fiscale.

Questo tipo di ricerche è vietato, in particolare, dall'art. 7 lett. a) della legge federale sull'assistenza internazionale in materia fiscale del 28 settembre 2012 (LAAF) che prevede essenzialmente quanto segue:

"Art. 7 Non entrata nel merito

Non si entra nel merito della domanda se:

a. è stata presentata allo scopo di ricercare prove"

⁴ Cfr. CASSANI Ursula, *L'infrazione fiscale come crime sous-jacent au blanchiment d'argent: considérations de lege ferenda*, in: RSDA 1/13, pag. 12, 24.

⁵ Cfr. MATTEOTTI René, *Lebensversicherungen im Fokus der Internationalen Amtshilfe und Abgeltungssteuerverabkommen: Weissgeldstrategie auch für den Lebensversicherungssektor?*, in Liber Amicorum für Martin Zweifel, Basel 2013, pag. 259 e segg.

⁶ Nei rapporti fiscali italo-svizzeri la *fishing expedition* viene esplicitamente esclusa dall'art. II paragrafo 3 del Protocollo firmato il 23.02.2015. Cfr. inoltre SIMONEK Madeleine, *Fishing Expeditions in Steuersachen, Überlegungen zu den inhaltlichen Anforderungen an ein Amtshilfesuch*, in Liber Amicorum für Andreas Donatsch, Zürich 2012, pag. 899 e segg.

5. Limitazione dell'effetto retroattivo

- 5.1. Secondo l'Ordinanza federale del 16.01.2013 le domande estere di assistenza secondo un modello di comportamento (rogatorie di gruppo, "Gruppenanfragen") sono autorizzate solo riguardo ad informazioni su fattispecie avvenute dopo il 01.02.2013.
- 5.2. Secondo il Protocollo italo-svizzero firmato a Milano il 23.2.2015 le domande di gruppo italo-svizzere potranno riferirsi soltanto a fattispecie successive al 23.2.2015.

Annessi:

1. Ordinanza del Consiglio Federale sull'assistenza amministrativa in caso di domande raggruppate secondo le convenzioni fiscali internazionali del 16 gennaio 2013
2. Art. 20/ dell'Ordinanza del Consiglio Federale datata 15 giugno 1998 concernente la convenzione svizzero-americana di doppia imposizione
3. Art. 14a LAAF (in vigore dal 01.08.2014)
4. "Ecco i nomi degli evasori stranieri", Corriere del Ticino, 27.05.2015

Ordinanza
sull'assistenza amministrativa in caso
di domande raggruppate secondo le convenzioni
fiscali internazionali

672.51

del 16 gennaio 2013 (Stato 1° febbraio 2013)

Il Consiglio federale svizzero,
vista la legge del 28 settembre 2012¹ sull'assistenza amministrativa fiscale,
ordina:

Art. 1 Domande raggruppate

¹ Le domande secondo le convenzioni fiscali internazionali, che identificano le persone interessate mediante un modello di comportamento, sono autorizzate per informazioni su fattispecie avvenute dall'entrata in vigore della legge del 28 settembre 2012 sull'assistenza amministrativa fiscale.

² Sono fatte salve le disposizioni derogatorie della convenzione applicabile nel singolo caso.

Art. 2 Entrata in vigore

La presente ordinanza entra in vigore il 1° febbraio 2013.

**Ordinanza
concernente la convenzione svizzero-americana
di doppia imposizione**

Modifica del 16 novembre 2011

*Il Consiglio federale svizzero
ordina:*

I

L'ordinanza del 15 giugno 1998¹ concernente la convenzione svizzero-americana di doppia imposizione è modificata come segue:

Art. 20¹ Richieste senza indicazione di dati personali

¹ Se nella richiesta le persone interessate non sono identificate mediante dati personali bensì mediante un modello di comportamento determinato, l'Amministrazione federale delle contribuzioni chiede al detentore delle informazioni di identificare tali persone e di invitarle a designare in Svizzera un mandatario autorizzato a ricevere le notificazioni.

² L'Amministrazione federale delle contribuzioni informa inoltre la cerchia delle persone interessate mediante pubblicazione nel Foglio federale in merito alla richiesta di assistenza amministrativa e all'obbligo di designare in Svizzera un mandatario autorizzato a ricevere le notificazioni.

³ Nella pubblicazione l'Amministrazione federale delle contribuzioni menziona l'esecuzione semplificata prevista dall'articolo 20¹ e il fatto che notificherà la propria decisione finale a un mandatario autorizzato a ricevere le notificazioni designato dall'Amministrazione federale delle contribuzioni, se la persona interessata non ne designa uno entro il termine stabilito. Inoltre le persone interessate sono informate del fatto che possono ottenere ulteriori informazioni sulla procedura presso il mandatario autorizzato a ricevere le notificazioni designato dall'Amministrazione federale delle contribuzioni.

⁴ L'Amministrazione federale delle contribuzioni annuncia nei media americani la pubblicazione nel Foglio federale.

⁵ Le persone interessate devono designare entro il termine di 20 giorni un mandatario autorizzato a ricevere le notificazioni. Se la sollecitazione personale di cui al capoverso 1 non può essere notificata, il termine decorre dal giorno della pubblicazione nel Foglio federale di cui al capoverso 2.

¹ RS 672.933.61

II

La presente modifica entra in vigore il 30 novembre 2011.

16 novembre 2011

In nome del Consiglio federale svizzero:

La presidente della Confederazione, *Micheline Calmy-Rey*
La cancelliera della Confederazione, *Corina Casanova*

**Legge federale
sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale
(Legge sull'assistenza amministrativa fiscale, LAAF)**

del 28 settembre 2012 (Stato 1° agosto 2014)

Art. 14a¹ Informazione in caso di domande raggruppate

¹ Su richiesta dell'AFC, il detentore delle informazioni identifica le persone interessate da una domanda raggruppata.

² L'AFC informa della domanda le persone legittimate a ricorrere con sede o domicilio in Svizzera.

³ Chiede al detentore delle informazioni di informare della domanda le persone legittimate a ricorrere con sede o domicilio all'estero e di invitarle nel contempo a designare un rappresentante autorizzato a ricevere le notificazioni in Svizzera.

⁴ Mediante pubblicazione in forma anonima nel Foglio federale, informa inoltre le persone interessate da una domanda raggruppata in merito:

- a. alla ricezione e al contenuto della domanda;
- b. all'obbligo di indicare all'AFC il loro indirizzo svizzero, se hanno sede o domicilio in Svizzera, o un rappresentante autorizzato a ricevere le notificazioni in Svizzera, se hanno sede o domicilio all'estero;
- c. alla procedura semplificata secondo l'articolo 16; e
- d. al fatto che emanerà una decisione finale per ogni persona legittimata a ricorrere che non abbia acconsentito alla procedura semplificata.

⁵ Il termine entro il quale indicare l'indirizzo svizzero o il rappresentante autorizzato a ricevere le notificazioni è di 20 giorni; decorre dal giorno successivo alla pubblicazione nel Foglio federale.

⁶ Se non può notificare la decisione finale alle persone legittimate a ricorrere, l'AFC la notifica mediante comunicazione in forma anonima nel Foglio federale. Il termine di ricorso decorre dal giorno successivo alla comunicazione nel Foglio federale.

¹ Introdotto dal n. I della LF del 21 mar. 2014, in vigore dal 1° ago. 2014 (RU 2014 2309; FF 2013 7203).

CORRIERE DEL TICINO

PRIMA PAGINA TICINO SVIZZERA MONDO SPORT ECONOMIA PIAZZA DEL CORRIERE



SVIZZERA | ECONOMIA - 26 MAG 2016 12:18

Ecco i nomi degli evasori stranieri

LI ha pubblicati su Internet la Confederazione, che si giustifica con la volontà di garantire a queste persone la possibilità di essere sentite

■ BERNA - Nuovo episodio nel processo di smantellamento del segreto bancario elvetico. La Confederazione ha pubblicato su Internet i nomi di evasori fiscali stranieri, anche estremamente noti e facoltosi, oggetto di domande di assistenza amministrativa. Berna si giustifica con la volontà di garantire a queste persone, irreperibili secondo le autorità elvetiche, la possibilità di essere sentite prima di dar seguito alle pratiche che le concernono.

Nell'ambito di decine di domande di assistenza, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha pubblicato in rete, sul Foglio federale, nome completo e talora data di nascita, nazionalità e l'ultimo indirizzo noto in Svizzera di presunti evasori fiscali che non è riuscita a rintracciare, ha rivelato domenica la SonntagsZeitung.

"È certamente particolare il fatto che si renda pubblico il nome di una persona oggetto di una domanda di assistenza amministrativa", ha detto al domenicale Alexandre Dumas, dell'AFC. Lo scopo è però di garantire a tutti il diritto di opposizione. "Il Paese che richiede l'aiuto amministrativo non permette sempre all'interessato di essere contattato: il diritto di essere sentiti non è molto diffuso all'estero", giustifica Dumas.

L'argomentazione sorprende il domenicale che, facendo qualche esempio, fatica a credere che le persone in questione siano difficilmente reperibili. Nel Foglio federale del 21 aprile 2015 appare tra gli altri il nome di Francisco José Ortiz von Bismarck, un pro-pronipote di Otto Eduard Leopold von Bismarck-Schönhausen, primo cancelliere del Reich tedesco. L'uomo, che secondo la SonntagsZeitung è spesso in Svizzera, dove alla fine del 2010 si è sposato, è un VIP che fa la felicità della stampa gossip. Un paio di click sul computer avrebbero permesso all'AFC di rintracciarlo, afferma il domenicale.

I nomi pubblicati sul Foglio federale riguardano richieste provenienti, oltre che dalla Germania, da Francia, Gran Bretagna, Paesi Bassi, Polonia, Repubblica Ceca, Norvegia, Svezia, Spagna, Israele, Russia e India. Sono menzionate anche varie aziende. "Dal 2011 ci giungono molte più domande di aiuto amministrativo dai Paesi limitrofi", ha affermato Dumas, che anche così giustifica la difficoltà per Berna di rintracciare le persone interessate.

Stando ai media, tutti questi Paesi hanno ottenuto le informazioni su evasori fiscali a partire dai dati rubati alla banca HSBC da Hervé Falciani. La Svizzera ufficialmente non concede assistenza amministrativa se le richieste di aiuto si fondano su informazioni ottenute illegalmente. "Evidentemente non possiamo escludere che si tratti di dati rubati", ha riconosciuto Dumas, ma "vale il principio della fiducia nelle autorità estere. Se dovessimo avere dubbi fondati, chiederemmo precisazioni".

La pubblicazione di nomi di presunti evasori del fisco tedesco sorprende per un'altra ragione. Dato che l'intesa fiscale tra Berna e Berlino è fallita, la materia è regolata da un accordo del 1971, che però non contempla l'evasione fiscale ma solo la frode.

Per le richieste relative agli Stati Uniti, il Foglio federale non pubblica i nomi, ma solo le iniziali. Berna indica che questo trattamento particolare è dovuto al fatto che Washington, non conoscendo i nomi dei detentori dei conti bancari, ha inoltrato domande di assistenza di gruppo. In questo caso la pubblicazione dei nomi completi renderebbe ridicolo il diritto di essere sentiti.

IL PARADOSSO: SCONCERTO IN GERMANIA

La rivelazione della *SonntagsZeitung* ha provocato reazioni di sconcerto in Germania. Ad esempio i ministri delle finanze dei Länder del Baden-Württemberg e della Renania Settentrionale-Vestfalia hanno denunciato la violazione del segreto fiscale garantito in Germania. "Nella lotta contro l'evasione fiscale non si tratta di mettere singole persone alla gogna, ma di garantire giustizia nei confronti della grande maggioranza dei contribuenti onesti", ha dichiarato ieri a Stoccarda *Mika Schmid* (socialdemocratico).

Per *Sven Giegold*, esperto di questioni finanziarie dei Verdi tedeschi, parlato sempre in prima fila nella lotta contro gli evasori fiscali e tenacemente contrario all'intesa fiscale tra Confederazione e Repubblica federale, la Svizzera "ha fatto un passo di troppo" che lede i diritti dei cittadini. Invece di pubblicare nomi, Berna "dovrebbe informare correttamente e completamente le autorità estere", ha detto l'eurodeputato in un'intervista pubblicata oggi dalla *Berliner Zeitung*.

TERZA PARTE:
SCAMBIO AUTOMATICO DI INFORMAZIONI

COOPERAZIONE SPONTANEA E SCAMBIO AUTOMATICO
NELLA FISCALITÀ INTERNAZIONALE SECONDO IL DIRITTO SVIZZERO

CARATTERISTICHE, FONTI E BASE LEGALE	SCAMBIO SPONTANEO	SCAMBIO AUTOMATICO	
Oggetto delle informazioni	Informazioni presumibilmente interessanti per l'autorità fiscale estera competente (artt. 3 lett. d, 4 cpv. 2 LAAF) ¹	Informazioni finanziarie	Rendicontazioni di multinazionali Paese per Paese Tax ruling ²
Rapporti BEPS	Action 5	-	Action 13 ³
Accordo OCSE	-	Accordo SAI (MCAA)	Accordo SRPP
Convenzione di Strasburgo 1988/ 2010	art. 7	art. 6	art. 6
Diritto svizzero	art. 3 lett. a) e artt. 22a-22e LAAF artt. 8-14 OAAF	LSAI	LSRPP
Entrata in vigore	01.01.2017	1.1.2017	1.12.2017

¹ In concreto, il primo scambio automatico di informazioni finanziarie avvenne nel settembre 2018 fornendo informazioni su circa 2 milioni di conti finanziari agli Stati partner, ricevendone informazioni su milioni di conti finanziari (cfr. comunicato-stampa AFC del 5.10.2018)

² Hugues Salomé, L'échange spontané de rulings, ASA 85 / 9 / 2016-2017, pag. 513 segg.

³ Pinelli Martino, La Convenzione multilaterale BEPS e il suo recepimento in Svizzera, in: Diritto Internazionale e dell'UE, settembre 2018 (allegato)

Legenda sulla pagina successiva

LEGENDA

BEPS:	Base Erosion and Profit Shifting
LAAF:	Legge federale sull'assistenza internazionale in materia amministrativa
OAAF:	Ordinanza di esecuzione della legge federale sull'assistenza internazionale in materia amministrativa
LSAI:	Legge federale sullo scambio automatico di informazioni
LSRPP:	Legge federale sullo scambio di rendicontazioni da parte di imprese multinazionali Paese per Paese
SRPP:	Scambio di rendicontazioni da parte di imprese multinazionali Paese per Paese

Documentazione e normativa di riferimento:

1. Rapporto 2017 sulle questioni finanziarie e fiscali internazionali del Dipartimento federale delle finanze, SFI, Berna (14.2.2017); cfr. il Capitolo BEPS 4.3.2., a pag. 38 <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/43326.pdf>
2. Direttiva dell'AFC (Amministrazione federale delle contribuzioni, Berna) datata 17.1.2017
3. Standard per lo scambio automatico di informazioni relative a conti finanziari
4. Standard comune di comunicazione di informazioni

La Convenzione multilaterale BEPS e il suo recepimento in Svizzera

La Svizzera ha firmato la Convenzione BEPS il 7 giugno 2017, la quale permette di modificare più agevolmente la rete delle CDI in modo da adeguarle ai nuovi standard internazionali



Martino Pinelli
LL.M. in International Tax Law,
Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law,
Head of Wealth Planning,
Copernicus Wealth Management and Services SA,
Lugano

Alla fine di novembre 2016 è stata pubblicata la versione finale della Convenzione BEPS per attuare misure correlate al trattato fiscale per prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili. La cerimonia della firma si è tenuta a Parigi il 7 giugno 2017, durante la quale 67 Paesi (tra cui la Svizzera), coprendo 68 giurisdizioni, hanno firmato questo trattato multilaterale. In questo contributo si fornisce una descrizione generale della Convenzione BEPS, che trae origine dal progetto BEPS, volto a contrastare l'evasione fiscale e la pianificazione fiscale internazionale aggressiva delle imprese con l'intento di far sì che l'imposizione fiscale avvenga nel luogo in cui le attività sono state effettivamente svolte. Dato che diverse misure legate al progetto BEPS hanno un impatto sulle CDI stipulate tra i vari Stati, si è voluto dotare i Paesi firmatari di uno strumento – la Convenzione BEPS appunto – che facilitasse il recepimento di tali modifiche nella propria rete di CDI. Si discuterà, altresì, del suo recepimento in Svizzera, basato essenzialmente sull'adozione di quelle previsioni considerate come standard minimi. In data 22 agosto 2018, il Consiglio federale ha trasmesso il messaggio alle Camere federali relativo al disegno di decreto federale per recepire detta Convenzione.

I. I lavori BEPS.....	389
A. Gli obiettivi del Piano di Azione BEPS.....	389
B. I contenuti del Piano di Azione BEPS.....	390
C. L'implementazione delle misure BEPS.....	390
D. Le misure BEPS legate al transfer pricing.....	390
E. Le modalità di implementazione delle misure BEPS nelle CDI.....	390
II. La Convenzione BEPS.....	391
A. La sua evoluzione.....	391
B. La sua struttura.....	391
C. Gli standard minimi.....	392
D. Le disposizioni facoltative.....	392
III. Il legame tra Convenzione BEPS e CDI.....	392
A. Il metodo delle cinque fasi.....	392
B. L'entrata in vigore della Convenzione BEPS.....	392

C. Quando una determinata CDI è da considerarsi rientrante nell'ambito applicativo della Convenzione BEPS?.....	393
D. La possibilità di apporre delle riserve.....	393
E. Le riserve alle previsioni della Convenzione BEPS.....	393
F. Le previsioni facoltative della Convenzione BEPS.....	394
G. Le previsioni alternative della Convenzione BEPS.....	394
H. La modalità di modifica della CDI coperta dalla Convenzione BEPS.....	395
IV. Il recepimento in Svizzera della Convenzione BEPS.....	395
A. Gli effetti della Convenzione BEPS.....	395
B. L'adozione degli standard minimi e le negoziazioni delle CDI.....	396
C. La firma della Convenzione BEPS.....	396
D. Le CDI svizzere coperte dalla Convenzione BEPS.....	396
E. La ratifica della Convenzione BEPS.....	396
F. Le riserve poste dalla Svizzera.....	397
G. Gli Stati con i quali la Svizzera vuole modificare le proprie CDI.....	398
V. Conclusioni.....	398

I. I lavori BEPS

A. Gli obiettivi del Piano di Azione BEPS

Il Piano di Azione *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), il cui obiettivo è quello di lottare contro le erosioni e i trasferimenti degli utili^[1], si compone di 15 azioni che perseguono l'obiettivo in modo coordinato e completo. Esso è stato sviluppato dal Comitato per gli Affari Fiscali dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) ed approvato dai *leader* del G20 nel settembre 2013.

[1] Cfr. OECD, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Parigi, 19 luglio 2013, in: <http://www.oecd.org/fr/ctp/plan-d-action-concernant-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices-9789264203242-fr.htm> (consultato il 09.07.2018). Maggiori informazioni relative al Piano di Azione BEPS sono disponibili al seguente link: <http://www.oecd.org/tax/beps> (consultato il 09.07.2018).

Il Piano di Azione BEPS si basa su tre principi chiave: si vuole fare in modo che (i) gli utili siano tassati nel luogo in cui viene effettivamente esercitata l'attività economica, (ii) sia impedita una pianificazione fiscale aggressiva e (iii) siano evitati fenomeni di doppia non imposizione nei rapporti internazionali. In data 5 ottobre 2015, l'OCSE ha pubblicato i risultati definitivi del Piano di Azione BEPS[2].

B. I contenuti del Piano di Azione BEPS

All'interno del pacchetto BEPS, si rinvengono diversi tipi di misure. In primo luogo vi sono le raccomandazioni con cui si chiede una modifica del diritto interno degli Stati coinvolti. In particolare, queste riguardano:

- il tema del contrasto degli effetti derivanti dai cd, "hybrid mismatches", sviluppati nell'ambito del Piano di Azione 2 ("Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements");
- lo standard in relazione alla documentazione sui prezzi di trasferimento, compresa la rendicontazione Paese per Paese (Country-by-Country Reporting), sviluppata nell'ambito del Piano di Azione 13 ("Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting");
- le norme che concernono le Controlled Foreign Companies (CFCs), sviluppate nell'ambito del Piano di Azione 3 ("Designing Effective Controlled Foreign Company Rules");
- le norme che limitano la deducibilità degli interessi, sviluppate nell'ambito del Piano di Azione 4 ("Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments").

Vi sono, poi, state modificate alle linee guida OCSE del 2010 sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali, sviluppate nell'ambito dei Piani di Azione da 8 a 10 ("Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation") e del Piano di Azione 13 ("Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting"); risp. misure che hanno modificato direttamente il Modello di Convenzione fiscale OCSE (M-OCSE) e che devono, quindi, essere recepite dagli Stati nelle loro Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni (CDI). Tra le misure che hanno modificato il M-OCSE, si segnalano quelle derivanti:

- dal Piano di Azione 2 ("Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements");
- dal Piano di Azione 6 ("Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances");
- dal Piano di Azione 7 ("Preventing the Artificial Avoidance of PE Status");
- dal Piano di Azione 14 ("Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective").

Sono stati, inoltre, pubblicati dei rapporti analitici che non contengono, però, delle specifiche raccomandazioni. Essi sono previsti nel Piano di Azione 1 ("Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy") e nel Piano di Azione 11 ("Measuring and Monitoring BEPS").

[2] OECD, BEPS 2015 Final Reports, Parigi, 5 ottobre 2015, in: <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm> (consultato il 12.05.2018).

C. L'implementazione delle misure BEPS

La pubblicazione e l'approvazione del pacchetto finale delle misure BEPS sono state considerate un grande successo per l'OCSE e il G20, alla luce anche del limitato periodo di tempo di elaborazione delle stesse. Tuttavia, l'ambizioso obiettivo sarà raggiunto solo se queste misure saranno ampiamente e rapidamente inserite negli ordinamenti nazionali e recepite all'interno delle varie CDI, le quali devono necessariamente essere modificate al fine di conformarsi ai risultati dei Piani di Azione BEPS.

Diverse giurisdizioni stanno già attuando le citate raccomandazioni BEPS, avendole inserite nelle proprie legislazioni nazionali. Ad esempio, gli obblighi derivanti dal Country-by-Country Reporting sono già stati recepiti da oltre 50 Paesi[3].

Anche l'Unione europea (UE) ha, nel frattempo, adottato diverse direttive che implementano le raccomandazioni BEPS – talvolta includendovi espliciti riferimenti ai lavori BEPS – come, ad esempio, quella concernente lo scambio di ruling fiscali tra gli Stati membri[4] e quella concernente la limitazione della deducibilità degli oneri finanziari eccessivi[5].

D. Le misure BEPS legate al transfer pricing

Per quanto riguarda la questione dei prezzi di trasferimento infragruppo, il 23 maggio 2016, il Consiglio dell'OCSE ha approvato degli emendamenti alle linee guida, come indicato nella Relazione finale 2015 del Piano sulle Azioni da 8 a 10 ("Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation") e nel Rapporto finale sul Piano di Azione 13 ("Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting"). Mentre, il 10 luglio 2017, l'OCSE ha pubblicato l'edizione 2017 delle linee guida, nelle quali sono comprese le revisioni concordate nell'ambito del progetto BEPS[6].

E. Le modalità di implementazione delle misure BEPS nelle CDI

Per quanto riguarda le misure proposte relative alle CDI, la loro attuazione avrebbe dovuto imporre a ciascuna giurisdizione di rinegoziare tutti i propri trattati fiscali bilaterali esistenti con le giurisdizioni partner. Il numero di trattati bilaterali esistenti, stimato a oltre tremila, avrebbe tuttavia reso gli aggiornamenti bilaterali incerti, onerosi e dispendiosi in termini di tempo, limitando, quindi, l'effettiva attuazione delle misure. Per ovviare a questi problemi, nei lavori BEPS si è pensato bene di implementare un trattato multilaterale che permettesse il recepimento automatico nelle CDI degli Stati interessati di tali

[3] Per dettagli si veda il seguente link: <http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting.htm> (consultato il 09.07.2018).

[4] Direttiva (UE) 2015/2376, dell'8 dicembre 2015, che modifica la Direttiva 2011/16/UE con riferimento allo scambio automatico di informazioni.

[5] Direttiva (UE) 2016/1164, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno.

[6] OECD releases latest updates to the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 10 luglio 2017, in: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-releases-latest-updates-to-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm> (consultato il 09.07.2018).

misure (Piano di Azione 15 [*"Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS"*]).

L'OCSE già prese in considerazione il possibile multilateralismo nella bozza di Convenzione del 1963, come pure in sede di preparazione del M-OCSE del 1977. Nel 1991, VANN analizzò l'ipotesi del trattato multilaterale come alternativa alla forma bilaterale, prima di concludere che *"as the diversity of tax systems that is the cause of bilateralism has not been directly addressed by the OECD Model, it is not possible for the bilateral network simply to evolve into a multilateral treaty"*[7]. Nel M-OCSE del 2014, il Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE affermò che *"there [were] no reasons to believe that the conclusion of a multilateral tax convention involving all member countries could now be considered practicable"*[8].

Nel passato recente, data la necessità di trovare un modo efficace per attuare le misure BEPS nelle CDI, l'OCSE ha riprodotto l'approccio multilaterale. In meno di quattro anni, in un ambiente politico favorevole, è stato proposto, sviluppato e concordato uno strumento multilaterale. Quest'ultimo non è una convenzione fiscale multilaterale completa e, pertanto, si distingue dal trattato multilaterale che fu preso in considerazione nelle precedenti attività dell'OCSE. Piuttosto, costituisce un veicolo multilaterale che incide sulle CDI esistenti.

II. La Convenzione BEPS

A. La sua evoluzione

Quanto segue descrive l'evoluzione dello strumento, dalla genesi dell'approccio multilaterale alla conclusione della *"Convenzione multilaterale per attuare misure correlate al trattato fiscale per prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili"* (Convenzione BEPS):

- il Piano di Azione 15 prevede un'analisi di *"the tax and public international law issues related to the development of a multilateral instrument to enable jurisdictions that wish to do so to implement measures developed in the course of the work on BEPS and amend bilateral tax treaties"* (settembre 2013)[9];
- la relazione provvisoria del Piano di Azione 15 (*"Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties"* approvata dal Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE nel giugno 2014 e pubblicata nel settembre 2014) ha individuato le questioni derivanti lo sviluppo di tale strumento, fornendo un'analisi dell'imposizione internazionale, del diritto internazionale pubblico e delle questioni politiche derivanti da tale approccio. Ha, infine, concluso che uno strumento multilaterale è auspicabile e fattibile e che i negoziati avrebbero dovuto essere convocati rapidamente[10];

- la relazione finale sul Piano di Azione 15 ha riprodotto la relazione 2014 e ha attribuito un mandato per istituire un gruppo *ad hoc* incaricato di sviluppare lo strumento multilaterale. Tale mandato, approvato dai ministri delle finanze del G20 e dai governatori delle banche centrali nella riunione di febbraio 2015 a Istanbul[11], prevedeva lo studio di uno strumento multilaterale finalizzato alla modifica delle CDI esistenti al fine di attuare rapidamente le misure fiscali sviluppate dal progetto BEPS[12];
- il 24 novembre 2016, è stata presentata la Convenzione BEPS, insieme a una dichiarazione esplicativa tesa a chiarire l'approccio adottato[13];
- il 7 giugno 2017, 67 Paesi (che coprivano 68 giurisdizioni) hanno sottoscritto la Convenzione BEPS a Parigi[14]. Angel Gurría, Segretario generale dell'OCSE, ha dichiarato alla cerimonia della firma: *"[t]he conclusion of this multilateral instrument marks a new turning point in tax treaty history. We are moving towards rapid implementation of the far-reaching reforms agreed under the BEPS project in more than 1,100 tax treaties worldwide. In addition, saving the signatories from the burden of bilaterally renegotiating these treaties, the Convention will result in more certainty and predictability for business, and a better functioning international tax system for the benefit of our citizens"*[15].

B. La sua struttura

La Convenzione BEPS consta di un preambolo e di sette parti contenenti complessivamente 39 articoli:

- la Parte I (artt. 1 e 2) fornisce una guida sulla portata e sull'interpretazione dei termini;
- le Parti da II a VI (artt. da 3 a 26) riguardano le modifiche da apportare alle CDI coperte dalla Convenzione BEPS. Le Parti da II a V concernono le misure alle CDI concordate nell'ambito del progetto finale BEPS. La Parte VI riflette, invece, il risultato del lavoro del sottogruppo "Arbitrato" per sviluppare disposizioni concernenti l'arbitraggio obbligatorio;
- infine, la Parte VII (artt. da 27 a 39) contiene una disposizione finale che illustra, in particolare, il processo di attuazione, descrive la procedura di firma e di

[11] Communiqué G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting 9-10 February 2015, Istanbul, in: <https://www.mofa.go.jp/mofaj/files/000111127.pdf> (consultato il 09.07.2018).

[12] OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report, Parigi 2015, in: <http://www.oecd.org/tax/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report-9789264241688-en.htm> (consultato il 09.07.2018).

[13] OECD, Countries adopt multilateral convention to close tax treaty loopholes and improve functioning of international tax system, Parigi 2016, in: <http://www.oecd.org/tax/beps/countries-adopt-multilateral-convention-to-close-tax-treaty-loopholes-and-improve-functioning-of-international-tax-system.htm> (consultato il 09.07.2018).

[14] OECD, Ground-breaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide, Parigi 2017, in: <http://www.oecd.org/tax/beps/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm> (consultato il 09.07.2018).

[15] Le dichiarazioni di GURRÍA sono disponibili al seguente link: <https://www.hoganlovells.com/en/publications/what-is-the-mli-and-why-is-it-important-in-the-context-of-the-south-african-tax-system> (consultato il 09.07.2018).

[7] RICHARD J. VANN, *A Model Tax Treaty For the Asia-Pacific Region?*, Parte I e II, 45, in: *Bull. Int. Fiscal Doc.* 3, at 99-111, 4, at 151-163 (1991).

[8] OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Parigi, 26 luglio 2014, Introduction, Models IBFD.

[9] OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Parigi 2013, p. 24, in: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (consultato il 09.07.2018).

[10] OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Parigi 2014, in: <https://bit.ly/2xoMgpU> (consultata il 09.07.2018).

ratifica, elenca le disposizioni che possono essere soggette a riserva, risp. si occupa dell'entrata in vigore e dell'efficacia delle disposizioni contenute nella Convenzione BEPS.

Alcune disposizioni costituiscono lo *standard* minimo, a cui i Paesi firmatari si sono impegnati nell'ambito dell'*Inclusive Framework*[16], mentre altre disposizioni sono facoltative.

C. Gli standard minimi

I Piani di Azione 6 e 14 contengono degli *standard* minimi che devono essere recepiti dagli Stati. Questi *standard* sono stati ripresi nella Convenzione BEPS e sono indicati nelle Parti III e V. I Paesi firmatari possono rinunciare a tali *standard* solo in circostanze limitate.

La relazione finale sul Piano di Azione 6 ("*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*") include due *standard* minimi sulla prevenzione dall'utilizzo abusivo delle CDI:

- l'art. 6 par. 1 Convenzione BEPS prescrive ai Paesi di includere nelle loro CDI una dichiarazione esplicita secondo cui l'intenzione comune è quella di eliminare la doppia imposizione senza creare opportunità di non imposizione o riduzione fiscale attraverso l'evasione o l'elusione fiscale, risp. attraverso il fenomeno del "*treaty shopping arrangements*";
- l'art. 7 Convenzione BEPS prescrive l'incorporazione di un meccanismo che previene l'uso abusivo delle CDI che soddisfi lo *standard* minimo con l'implementazione del cd. "*principal purpose test*" (eventualmente completato con una clausola semplificata di "*limitation of benefits*") o con una disposizione dettagliata in ambito di "*limitations of benefits*" integrata con disposizioni di contrasto ai cd. "*conduit arrangements*", non già considerati nelle CDI in questione[17].

La relazione finale sul Piano di Azione 14 ("*Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*") contiene anche uno *standard* minimo, che è incluso nell'art. 16 Convenzione BEPS e richiede ai firmatari di includere nelle CDI una procedura amichevole.

D. Le disposizioni facoltative

Le altre disposizioni contenute nelle Parti da II a VI della Convenzione BEPS non costituiscono *standard* minimi: ciò significa che i firmatari hanno una maggiore flessibilità nel provvedere alla loro attuazione, potendo discrezionalmente rinunciarvi (ossia non applicare una disposizione in presenza di una riserva) o, invece, optare (ossia applicare una disposizione solo se è optata per la stessa).

Le disposizioni facoltative sono le seguenti:

- gli artt. da 3 a 5 della Parte II riguardano gli *hybrid mismatches*, che costituiscono il risultato della relazione finale del Piano di Azione 2;
- gli artt. da 8 a 11 della Parte III riguardano misure volte ad evitare un utilizzo abusivo delle CDI che non sono state qualificate come *standard* minimi nella relazione finale del Piano di Azione 6;
- gli artt. da 12 a 15 della Parte IV riguardano le misure relative alle stabili organizzazioni risultanti dalla relazione finale del Piano di Azione 7 ed hanno la finalità di contrastare l'elusione dello status di stabile organizzazione attraverso *commissionaire arrangements* e strategie simili (art. 12), esenzioni di attività specifiche (art. 13) e frazionamento dei contratti (art. 14). L'art. 15 fornisce, inoltre, una definizione della (nuova) nozione di persona strettamente correlata a un'impresa;
- l'art. 17 della Parte V prevede l'obbligo di procedere alle rettifiche corrispondenti in caso di inclusione degli utili ed è uguale all'art. 9 par. 2 M-OCSE;
- gli artt. da 18 a 26 della Parte VI prevedono l'arbitrato vincolante obbligatorio nei casi in cui la procedura amichevole tra le autorità competenti non consenta di raggiungere un accordo entro un determinato periodo di tempo.

III. Il legame tra Convenzione BEPS e CDI

A. Il metodo delle cinque fasi

L'OCSE offre un approccio articolato in cinque fasi ai contribuenti, alle autorità fiscali ed ai tribunali competenti, al fine di valutare se una determinata previsione in una data CDI esistente sia influenzata o meno dalla Convenzione BEPS[18].

Più nel dettaglio occorre valutare:

- 1) se la Convenzione BEPS sia entrata in vigore;
- 2) se una determinata CDI sia considerata "coperta" dalla Convenzione BEPS;
- 3) quali previsioni della Convenzione BEPS possano trovare applicazione nell'ambito di tale CDI, in considerazione di eventuali riserve e alla luce delle scelte delle previsioni opzionali;
- 4) se e come la CDI interessata sia stata modificata e
- 5) come ultimo *step* – accertato che una determinata CDI sia influenzata dalla Convenzione BEPS – l'interpretazione della disposizione così influenzata.

B. L'entrata in vigore della Convenzione BEPS

L'entrata in vigore della Convenzione BEPS dovrebbe essere valutata:

- 1) al livello della Convenzione BEPS medesima e
- 2) a livello delle Parti, nel contesto di una data CDI.

[16] OECD, About the Inclusive Framework on BEPS, in: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> (consultato il 09.07.2018).

[17] Su questo tema di veda SAMUELE VORPE, La nuova clausola anti-abuso nelle convenzioni pattuite dalla Svizzera, in: *RtID II-2017*, pp. 727-767; ROBERTO CAVADINI, Le clausole anti-abuso svizzere nelle CDI, in: *NF 3/2018*, pp. 154-162.

[18] OECD, Applying the Multilateral Instrument Step-by-Step, 2017, in: <https://www.oecd.org/tax/treaties/step-by-step-tool-on-the-application-of-the-MLI.pdf> (consultato il 19.07.2018).

Nel primo caso, l'art. 34 Convenzione BEPS stabilisce che le disposizioni della stessa entreranno in vigore soltanto dopo la ratifica, in base alle norme di diritto interno, di almeno cinque Paesi firmatari. Una volta raggiunto tale limite, la Convenzione BEPS entrerà in vigore il primo giorno del mese successivo alla scadenza di tre mesi di calendario a decorrere dalla data di deposito della ratifica.

Nel secondo caso, invece, l'entrata in vigore della Convenzione BEPS ai fini di una determinata CDI, supponendo che si tratti di una CDI considerata coperta dalla Convenzione BEPS, è soggetta alla firma della Convenzione BEPS da parte di entrambi gli Stati contraenti legati dalla CDI.

Possono, quindi, prospettarsi due possibili situazioni:

- se entrambe le Parti contraenti di una CDI ratificano la Convenzione BEPS e la stessa è già formalmente in vigore, le modifiche entreranno in vigore per ognuna delle Parti il primo giorno del mese successivo alla scadenza di tre mesi di calendario a partire dalla data in cui tale Parte deposita il proprio strumento di ratifica, accettazione o approvazione;
- se, invece, una o entrambe le Parti non hanno firmato la Convenzione BEPS, la stessa non inciderà sulle disposizioni della CDI in vigore tra le Parti.

C. Quando una determinata CDI è da considerarsi rientrante nell'ambito applicativo della Convenzione BEPS?

I Paesi firmatari godono di una certa flessibilità per quanto riguarda le CDI che desiderano modificare per il tramite della Convenzione BEPS. Gli artt. 1 e 2 Convenzione BEPS stabiliscono che lo strumento modifica soltanto gli "Accordi fiscali coperti", cioè quelli in vigore tra due Stati firmatari^[19] ed elencati da entrambi come CDI che desiderano siano coperte dalla Convenzione BEPS.

Pertanto, la Convenzione BEPS modificherà solo la CDI specificatamente identificata da entrambe le Parti in sede di notifica all'OCSE. Per una data CDI, si configurano, quindi, tre possibili scenari:

- entrambi gli Stati contraenti hanno firmato e ratificato la Convenzione BEPS e hanno identificato la specifica CDI come un Accordo fiscale coperto. Di conseguenza, quest'ultima può essere modificata sulla base delle disposizioni della Convenzione BEPS;
- entrambi gli Stati contraenti hanno firmato e ratificato la Convenzione BEPS, ma solo uno Stato ha identificato la CDI come un Accordo fiscale coperto. Di conseguenza, la CDI non sarà modificata. Ad esempio, mentre la Francia ha elencato la CDI con la Svizzera come un Accordo fiscale coperto, quest'ultima non sarà influenzata dalla Convenzione BEPS poiché la Svizzera, dal canto suo, non l'ha identificata. Sulla base del numero di Paesi

firmatari, la Convenzione BEPS potrebbe comportare la modifica di 2'365 CDI. Tuttavia, il numero che concretamente potrebbe essere coinvolto è inferiore (1'105 CDI)^[20]. Questa differenza si spiega dal fatto che alcuni Stati *partner* hanno deciso di lasciare determinate CDI fuori dalla portata della Convenzione BEPS ed altri hanno deciso di includere delle CDI però concluse con Paesi che non hanno ancora firmato la Convenzione BEPS;

- entrambi i Paesi contraenti hanno firmato la Convenzione BEPS, ma nessuno di loro ha elencato tale CDI come coperta dalla Convenzione medesima.

D. La possibilità di apporre delle riserve

L'OCSE ha annunciato che una delle principali caratteristiche della Convenzione BEPS è la flessibilità con cui questa mira ad accogliere una varietà di diverse politiche fiscali degli Stati, garantendo nel contempo che le misure BEPS relative alle CDI siano effettivamente attuate. Infatti, i Paesi firmatari possono riservarsi il diritto di non applicare, vale a dire di rinunciare attraverso un'esplicita riserva, una disposizione della Convenzione BEPS che non costituisce uno *standard* minimo.

Gli articoli per i quali è consentita apporre una riserva sono elencati all'art. 28:

- *disposizioni facoltative*: i Paesi firmatari possono scegliere di applicare ("to opt into") le disposizioni facoltative che altrimenti non troverebbero applicazione;
- *disposizioni alternative*: diverse disposizioni contengono formulazioni alternative tra le quali i Paesi firmatari possono scegliere quella che meglio si adatta alla loro politica fiscale.

Le riserve e le disposizioni facoltative sono, in linea di massima, limitate a disposizioni non considerate *standard* minimi, mentre le disposizioni alternative possono comprendere degli *standard* minimi (cfr., ad esempio, l'art. 7), come non appartenere alla categoria degli *standard* minimi (cfr., ad esempio, l'art. 13).

E. Le riserve alle previsioni della Convenzione BEPS

Per quanto riguarda le disposizioni che non costituiscono uno *standard* minimo, un Paese firmatario può scegliere di rinunciare ad una disposizione che altrimenti troverebbe applicazione. La riserva può riguardare un intero articolo, un paragrafo, come una parte di un paragrafo. Così ad esempio:

- l'Irlanda si è riservata il diritto, di non applicare l'art. 12 ("Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionnaire Arrangements and Similar Strategies") alle CDI che ha considerato coperte dalla Convenzione BEPS;
- il Regno Unito si è riservato, invece, il diritto di non applicare l'art. 3 par. 2 ("Transparent Entities");

[19] OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Parigi, 7 giugno 2017, Treaties IBFD.

[20] CAROLINE SILBERZTEIN/BENOIT GRANEL/JEAN-BAPTISTE TRISTRAM, OECD Multilateral Convention to Prevent BEPS: Implementation Guide and Initial Thoughts, in: ITPJ 5/2017, IBFD, https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/marketing/journal_Previews/ITP/ITP/Preview2017_05.htm (consultato il 19.07.2018).

- la Svizzera si è riservata, sulla base dell'art. 35 par. 7 lett. a Convenzione BEPS, il diritto di sostituire le formulazioni contenute nei paragrafi 1 e 4, risp. 5 dell'art. 35 con la seguente formulazione: "30 days after the date of receipt by the Depositary of the latest notification by each Contracting Jurisdiction making the reservation described in paragraph 7 of article 35 (Entry into Effect) that it has completed its internal procedures for the entry into effect of the provisions of this Convention with respect to that specific Covered Tax Agreement"[21].

In linea di principio, la riserva si applica a tutte le CDI coperte dalla Convenzione BEPS del Paese firmatario che ha espresso tale riserva. In via eccezionale, tale Stato può, per ragioni politiche, rinunciare ad applicare una clausola ad un ristretto gruppo di CDI nella misura in cui contengano già delle disposizioni che hanno caratteristiche specifiche e definite oggettivamente[22].

Opting-out delle disposizioni minime *standard* è, in linea di principio, impossibile. Esiste un'eccezione data dalla situazione nella quale una CDI coperta soddisfa già lo *standard* minimo. A titolo d'esempio, uno Stato firmatario può riservarsi il diritto di non applicare l'art. 6 par. 1 ad una determinata CDI coperta se questa contiene già al suo interno un preambolo che descrive l'intenzione delle Parti di eliminare le doppie imposizioni senza però creare delle opportunità di doppia non tassazione o imposizione ridotta.

F. Le previsioni facoltative della Convenzione BEPS

I firmatari possono scegliere di applicare le disposizioni facoltative che altrimenti non troverebbero applicazione. Le disposizioni facoltative non hanno alcun impatto su un Accordo fiscale coperto a meno che entrambe le Parti non optino in tal senso. Ad esempio, la Parte VI della Convenzione BEPS sull'arbitrato si applica soltanto se entrambe le Parti di un Accordo fiscale coperto vi hanno optato.

Altre disposizioni di natura facoltativa si trovano negli artt. 6 par. 3, 7 par. 4 e 9 par. 4 Convenzione BEPS:

- l'art. 6 contiene due disposizioni relative al preambolo di una CDI: la prima è contenuta nel par. 1 ed è necessaria per adempiere lo *standard* minimo stabilito nel quadro del Piano di Azione 6. Una Parte può escludere questa disposizione formulando una riserva solo per le CDI che contengono già un preambolo equivalente o più ampio; la seconda disposizione è contenuta nel par. 3. È facoltativa e viene inserita in una CDI solo se entrambe le giurisdizioni contraenti hanno scelto di includerla;
- per quanto riguarda l'art. 7, esso regola la prevenzione

dall'abuso delle CDI introducendo il cd. "*principal purpose test*" (PPT). Il par. 4 prevede una disposizione aggiuntiva in forza della quale è possibile accordare determinati benefici convenzionali anche in situazioni di abuso ai sensi della regola PPT, se la competente autorità dello Stato della fonte giunge alla conclusione che tali benefici sarebbero stati concessi in assenza della transazione abusiva secondo la regola PPT;

- l'art. 9 concerne la clausola dell'imposizione degli utili ricavati dall'alienazione di società immobiliari secondo l'art. 13 par. 4 M-OCSE. Il par. 4 di questa disposizione estende la portata anche alle società di persone e ai trusts.

In via eccezionale, nell'ambito delle disposizioni facoltative contenute nella Parte VI della Convenzione BEPS, l'art. 23 par. 5, che riguarda la confidenzialità della procedura di arbitrato, si applicherà allo Stato *partner* di una CDI coperta, non appena il Paese deciderà formalmente di optare, indipendentemente dal fatto che l'altro Paese abbia optato o meno.

G. Le previsioni alternative della Convenzione BEPS

In alcuni casi, seguendo le raccomandazioni delle relazioni finali dei Piani di Azione BEPS, sono state proposte disposizioni alternative per affrontare questioni specifiche. In particolare:

- a ragione della relazione finale del Piano di Azione 6, nell'art. 7 Convenzione BEPS sono state incluse tre soluzioni alternative per affrontare la questione dell'abuso della CDI: (i) l'uso del PPT; (ii) l'uso del PPT e di una disposizione "*Limitation on Benefits*" (LOB) semplificata; oppure (iii) l'uso di una disposizione LOB dettagliata. Dato che questo articolo costituisce uno *standard* minimo, viene richiesto ai Paesi firmatari di scegliere almeno una delle tre possibili alternative. Finora tutti gli Stati firmatari hanno optato per il PPT, sia da solo (soluzione scelta da 56 firmatari) sia integrato con una LOB semplificata (soluzione scelta da 12 firmatari). Nessun firmatario ha optato per la soluzione LOB dettagliata;
- coerentemente con la relazione finale sul Piano di Azione 2, l'art. 5 Convenzione BEPS include tre soluzioni alternative per i firmatari, al fine di affrontare al meglio i problemi derivanti dall'inclusione del metodo di esenzione nelle CDI in relazione ad elementi di reddito che non sono tassati nello Stato della fonte. Dato che questa disposizione non costituisce uno *standard* minimo, gli Stati firmatari hanno anche la possibilità di non aderirvi;
- per quanto riguarda la relazione finale sul Piano di Azione 7, l'art. 13 Convenzione BEPS, relativo alle esenzioni per attività specifiche che non danno luogo alla presenza di stabile organizzazione, consente agli Stati firmatari di: (i) dichiarare esplicitamente che ciascuna delle esenzioni per stabilimento permanente sono incluse nell'art. 5 M-OCSE, che viene limitato alle attività che sono di carattere "prepedeutico o ausiliario" (opzione A) oppure (ii) mantenere la formulazione esistente dell'art. 5 par. 4 M-OCSE, considerando che le attività di cui al par. 4 sono però intrinsecamente preparatorie o ausiliarie (opzione B). Dato che questa disposizione non rappresenta uno *standard* minimo, gli Stati firmatari hanno anche la possibilità di non aderirvi.

[21] OECD, Confédération suisse, Statut de la liste de réserves et des notifications au moment de la signature, in: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-switzerland.pdf> (consultato il 19.07.2018).

[22] OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, in: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf> (consultato il 19.07.2018).

In base al meccanismo indicato, che propone soluzioni alternative agli Stati firmatari, ne consegue che una determinata soluzione si applicherà ad una CDI coperta soltanto se entrambi i Paesi avranno scelto di applicare la medesima soluzione. Ad esempio, per la disposizione relativa alle esimenti circa la presenza di una stabile organizzazione, l'Italia ha optato per l'opzione A, mentre la Francia ha optato per l'opzione B. Di conseguenza, la formulazione dell'art. 5 par. 3 CDI tra Francia e Italia non sarà influenzata dalla Convenzione BEPS.

Tuttavia, possono anche convivere posizioni asimmetriche: ad esempio[23], per lo *standard* minimo PPT/LOB, nei casi in cui una delle Parti di un Accordo fiscale coperto scelga di applicare la soluzione che prevede l'uso del "solo" PPT, mentre l'altra Parte decide di applicare la soluzione che prevede il PPT integrato con una disposizione LOB semplificata, è possibile che quest'ultima possa trovare applicazione:

- nei confronti di entrambe le Parti, se la Parte che originariamente ha scelto di applicare la soluzione "solo" PPT accetta di applicare la soluzione PPT integrato con LOB semplificata; oppure
- con riferimento solo alla Parte che ha scelto di applicare la soluzione PPT integrato con LOB semplificata, se entrambe le Parti lo concordano.

H. La modalità di modifica della CDI coperta dalla Convenzione BEPS

La Convenzione BEPS modifica gli Accordi fiscali coperti con diverse modalità. Per ogni disposizione della Convenzione BEPS, il metodo di modifica è definito mediante la cd. "clausola di compatibilità" che stabilisce la relazione tra disposizione da recepire, da una parte e le CDI, dall'altra. Ve ne sono diversi tipi:

- 1) "*in place of*": in questa situazione, la disposizione della Convenzione BEPS sostituisce le eventuali disposizioni degli Accordi fiscali coperti;
- 2) "*applies to*" oppure "*modify*": in questa situazione, la disposizione della Convenzione BEPS è intesa a modificare l'applicazione di una disposizione di una CDI esistente senza sostituirla;
- 3) "*in the absence of*": in questa situazione, la disposizione della Convenzione BEPS è intesa ad applicarsi solo se non è prevista la corrispondente disposizione della CDI; e
- 4) "*in place of or in the absence of*": in questa situazione, la disposizione della Convenzione BEPS è intesa a sostituire una disposizione esistente o ad aggiungersi ad essa, se la CDI interessata non contiene una previsione di questo tipo.

I Paesi firmatari sono tenuti a fare tutto il possibile per identificare tutte le disposizioni che rientrano nell'ambito di applicazione della clausola di compatibilità. In concreto:

- le disposizioni "*in place of*" e "*applies to*" oppure "*modify*" si applicheranno solo nei casi in cui le Parti contraenti di una CDI notificheranno la disposizione esistente della CDI da sostituire o modificare;
- le disposizioni "*in the absence of*" si applicheranno solo nei casi in cui le Parti contraenti di una CDI notificheranno l'assenza di una disposizione esistente nella CDI; e
- le disposizioni "*in place of or in the absence of*" si applicheranno in ogni caso ad una CDI, indipendentemente dall'esistenza di una disposizione e dalla notifica delle Parti.

Pertanto, il processo di notifica rappresenta una componente essenziale di attuazione della Convenzione BEPS e le segnalazioni dei Paesi dovrebbero essere sistematicamente verificate quando si deve determinare se una disposizione di una specifica CDI è influenzata dalla Convenzione BEPS.

IV. Il recepimento in Svizzera della Convenzione BEPS

A. Gli effetti della Convenzione BEPS

In quanto Paese membro dell'OCSE, la Svizzera ha partecipato ed ha contribuito attivamente all'elaborazione del progetto BEPS[24]. In linea di principio, il Governo svizzero concorda sulla necessità di contrastare l'erosione della base imponibile ed il trasferimento degli utili mediante l'utilizzo di uno strumento multilaterale e l'OCSE costituisce l'organizzazione adatta per affrontare questo problema. Il Governo svizzero ritiene, inoltre, che il progetto BEPS determinerà una maggiore centralizzazione dei modelli di *business* e delle funzioni di alto valore all'interno dei gruppi multinazionali[25].

Allo stesso tempo, tuttavia, il Governo svizzero crede fermamente che tale progetto non debba interferire con la politica fiscale interna e che, nell'attuazione del suo Piano di Azione, l'OCSE dovrebbe prendere in considerazione le differenze che esistono tra i diversi Paesi membri. Ad esempio, mentre alcune misure progettate per contrastare l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili, quali le norme sulle società estere controllate (CFC), possono essere naturali per i Paesi la cui politica si basa sulla neutralità delle esportazioni di capitali (*capital export neutrality*, CEN) e che attribuiscono grande importanza alla tassazione mondiale, per altri Paesi che, come la Svizzera, perseguono la neutralità all'importazione di capitali (*capital import neutrality*, CIN) non lo sono[26].

[23] L'art. 5 par. 1 Convenzione BEPS ("*Application of Methods for Elimination of Double Taxation*") indica che: "*where each Contracting Jurisdiction to a Covered Tax Agreement chooses a different Option (or where one Contracting Jurisdiction chooses to apply an Option and the other chooses to apply none of the Options), the Option chosen by each Contracting Jurisdiction shall apply with respect to its own residents*".

[24] Dipartimento federale delle finanze (DFP), Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili e Protocollo che modifica la Convenzione tra la Svizzera e il Regno Unito per evitare le doppie imposizioni, Rapporto esplicativo, 20 dicembre 2017, in: https://www.admin.ch/ch/i/gg/pc/documents/2922/Convenzione-BEPS_Rapporto-espl_it.pdf (consultato il 19.07.2018), p. 3.

[25] DFF, Procedura di consultazione concernente il Progetto fiscale 17 (PF 17), Rapporto esplicativo, 6 settembre 2017, in: https://www.admin.ch/ch/i/gg/pc/documents/2897/Progetto-fiscale-17_Rapporto-espl_it.pdf (consultato il 19.07.2018), p. 49.

[26] GUGLIELMO MAISTO, Credit versus Exemption under Domestic Tax Law and Treaties, in: Michael Lang/Pasquale Pistone/Josef Schuch/Claus Staringer (ed.), Tax treaties: building bridges between law and economics, IBFD, Amsterdam 2010, pp. 319- 361.

B. L'adozione degli standard minimi e le negoziazioni delle CDI
In linea con la sua inclinazione storica volta a favorire iniziative multilaterali su un attivismo unilaterale isolato, la Svizzera si è impegnata ad adottare le misure definite come *standard* minimo contenute nei Piani di Azione 5, 6, 13 e 14 BEPS, confidando che queste misure ampiamente riconosciute a livello internazionale consentiranno di ottenere un livellamento delle norme fiscali nel panorama internazionale tra gli Stati membri dell'OCSE e del G20, ma anche oltre.

In questo contesto può essere sorprendente per molti apprendere che una serie di misure proclamate come *standard* minimi sono già parte integrante della politica svizzera nell'ambito della negoziazione di CDI. Ad esempio, le misure di risoluzione delle controversie previste dal Piano di Azione 14 oppure il PPT previsto dal Piano di Azione 6, vengono di regola negoziati al momento di una modifica o di una nuova stipula di una CDI.

Per quanto riguarda il resto delle misure che fanno parte dello *standard* minimo, alcune sono già state implementate nel 2017 e le restanti saranno, invece, implementate dalla Svizzera nel corso dei prossimi anni. La ragione per cui la Confederazione non è tra i primi Paesi ad adottare le misure BEPS deriva dalla procedura legislativa interna – piuttosto articolata – per l'attuazione e l'approvazione delle nuove norme.

C. La firma della Convenzione BEPS

Nel novembre 2016, l'OCSE ha presentato il testo finale della Convenzione BEPS, il quale è stato firmato il 7 giugno 2017 da 68 giurisdizioni, Svizzera compresa. Ai fini applicativi, i Paesi firmatari hanno operato, come del resto era prevedibile, una scelta di campo delle CDI che saranno influenzate dalla Convenzione. Come indicato in precedenza, di principio, una CDI sarà modificata dalla Convenzione BEPS solo se entrambe le Parti in causa decideranno di notificare le modifiche della CDI interessata e, nella maggior parte dei casi, solo se essi esplicheranno quali emendamenti apportare.

D. Le CDI svizzere coperte dalla Convenzione BEPS

In una prima fase, la Svizzera ha selezionato quattordici CDI stipulate con altrettante giurisdizioni[27], dalla sua rete di oltre novanta CDI, per modificarle in base alle disposizioni della Convenzione BEPS. Questo perché secondo la posizione svizzera, contrariamente alla maggior parte degli Stati firmatari della Convenzione, gli emendamenti concordati devono essere incorporati nel testo della CDI per essere giuridicamente vincolanti[28]. Questo approccio mira ad evitare che i testi della Convenzione e delle CDI debbano essere letti in parallelo e mira ugualmente a migliorare la certezza del diritto, la chiarezza e la leggibilità delle CDI. Fedeli a questa posizione, le CDI selezionate dalla Svizzera per l'emendamento ai sensi della Convenzione BEPS sono quelle con Stati contraenti che condividono il punto di vista della Svizzera concernente il meccanismo di applicazione della Convenzione

e che sono disposti a concordare la formulazione degli emendamenti[29].

Nel Messaggio concernente l'approvazione del disegno di decreto federale volto a recepire la Convenzione BEPS trasmesso alle Camere federali il 22 agosto 2018, il Consiglio federale rileva come nel frattempo diversi Stati, dopo i colloqui bilaterali condotti nel 2017, abbiano cambiato parere. In particolare, India, Liechtenstein e Polonia hanno comunicato alla Svizzera di aver assunto una posizione diversa. Il Messico, per contro, si associa ora alla posizione della Svizzera. L'elenco degli Accordi coperti è, quindi, diminuito, da 14 a 12[30].

Per quanto riguarda gli altri Stati contraenti, la Svizzera è disposta a negoziare l'integrazione delle disposizioni della Convenzione BEPS a livello bilaterale, come è stato fatto con il Regno Unito, la cui CDI rivista è stata firmata il 30 novembre 2017 e il Messaggio del Consiglio federale licenziato il 22 agosto 2018[31]. Gli *standard* minimi per prevenire l'abuso dei trattati secondo il progetto BEPS sono previsti nelle CDI stipulate dalla Svizzera con Lettonia, Zambia, Kosovo, Pakistan, Arabia Saudita, Brasile, Irlanda, Corea, Etiopia, Paesi Bassi, Ucraina, Kuwait, Bahrain, Norvegia e Malta[32].

E. La ratifica della Convenzione BEPS

È improbabile che gli emendamenti concernenti le CDI sottoscritte dalla Svizzera e basati sulla Convenzione BEPS entrino in vigore prima del 2020. Il Governo svizzero ha avviato la fase di consultazione pubblica sulla Convenzione BEPS alla fine del 2017, che si è conclusa il 9 aprile 2018[33]. La sua ratifica è soggetta all'approvazione da parte dell'Assemblea federale, *referendum* permettendo. Inoltre, entrambi gli Stati contraenti di un Accordo fiscale coperto dalla Convenzione BEPS, devono prima concordare una precisa formulazione degli emendamenti, affinché questi possano entrare in vigore.

La procedura di consultazione, i cui risultati sono contenuti nel Messaggio del 22 agosto 2018 del Consiglio federale[34], ha coinvolto i Governi dei 26 Cantoni, la Conferenza dei direttori cantonali delle finanze (CDCF), 13 partiti politici, 3

[29] DFF (nota 24), p. 7.

[30] Messaggio del Consiglio federale concernente l'approvazione della Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili, del 22 agosto 2018, non ancora pubblicato nel Foglio federale, in: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/53346.pdf> (consultato il 22 agosto 2018), pp. 9-10.

[31] DFF, Il Consiglio federale adotta il messaggio concernente la Convenzione per evitare le doppie imposizioni con il Regno Unito, Comunicato stampa, Berna, 22 agosto 2018, in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-71890.html> (consultato il 22.08.2018).

[32] Messaggio del Consiglio federale (nota 30), p. 10.

[33] Cfr. <https://www.admin.ch/ch/i/gg/pc/ind2017.html#DFF> (consultato il 19.07.2018).

[34] DFF, Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili, Protocollo che modifica la Convenzione tra la Svizzera e il Regno Unito per evitare le doppie imposizioni, Risultati della consultazione, Berna, 22 agosto 2018, in: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/53349.pdf> (consultato il 22.08.2018).

[27] DFF (nota 24), p. 7.

[28] DFF (nota 24), p. 6.

associazioni mantello nazionali dei Comuni, delle Città e delle regioni di montagna, 8 associazioni mantello dell'economia e 34 rappresentanti degli ambienti interessati[35].

In linea generale, il recepimento della Convenzione BEPS sembra trovare un riscontro positivo da parte dei partecipanti, tuttavia, si segnalano alcune prese di posizioni che hanno determinato modifiche al disegno del decreto federale, rispetto a quanto proposto in sede di consultazione.

Da segnalare la posizione del Cantone Ticino che, alla luce del recepimento della Convenzione BEPS, ritiene opportuna l'abolizione dell'Ordinanza del 14 dicembre 1962 concernente i provvedimenti contro l'uso senza causa legittima delle convenzioni (RS 672.202), in quanto divenuta obsoleta[36].

F. Le riserve poste dalla Svizzera

La Svizzera ha formulato una serie di riserve in relazione alle disposizioni della Convenzione BEPS, limitandosi, quindi, essenzialmente all'adozione degli *standard* minimi. Gli emendamenti che la Svizzera intende mettere in atto possono essere riassunti come segue.

- *Modifica del preambolo*: in adempimento del Piano di Azione 6 BEPS relativo all'utilizzo abusivo delle CDI, il preambolo sarà modificato per includere una dichiarazione in base alla quale nessun Stato contraente intende offrire l'opportunità di una (doppia) non imposizione o di una riduzione dell'imposizione fiscale attraverso l'elusione o l'evasione fiscale e, questo, anche attraverso l'uso di *treaty-shopping arrangements*.
- *Principal purpose test (PPT)*: il Piano di Azione 6 richiede anche l'introduzione di un PPT (art. 7 Convenzione BEPS). Nell'ambito di questo *test*, un beneficio ipoteticamente concesso della CDI viene negato se è ragionevole ritenere che il conseguimento di tale vantaggio costituisca uno degli scopi principali della transazione o di un accordo posto in essere, a meno che non sia dimostrata la conformità all'oggetto e allo scopo della disposizione della CDI in questione. Il concetto di PPT non è nuovo nel sistema fiscale svizzero ed è in vigore da qualche tempo sotto forma di una regola generale anti-abuso non scritta. In un'importante decisione del 2005, il Tribunale federale ha riconosciuto che una regola anti-abuso generale non scritta (simile ad un PPT) è implicitamente contenuta in ogni CDI sottoscritta dalla Svizzera[37]. Inoltre, dal mese di settembre 2015, la Svizzera segue una politica volta ad aggiungere la regola PPT nei negoziati per la sottoscrizione di CDI, come è stato, ad esempio, il caso con la Lettonia.
- *Hybrid mismatches e doppia non imposizione*: l'art. 5 della Convenzione BEPS prevede tre diverse opzioni a disposizione di uno Stato, al fine di evitare la doppia non imposizione in caso di disallineamenti ibridi (Piano di

Azione 2). La Svizzera ha deciso di adottare l'opzione A, che è una cd. "switch-over clause" applicabile ai residenti svizzeri[38]. Ai sensi di questa clausola, le disposizioni di una CDI, che altrimenti esonererebbero il reddito derivato o il capitale di proprietà di un residente di uno Stato contraente, non si applicano quando l'altro Stato contraente adotta le disposizioni della CDI per esentare tale reddito o capitale da imposte oppure per limitare la tariffa fiscale alla quale assoggettare tali redditi o capitali. È interessante notare che l'art. 5 Convenzione BEPS consente l'utilizzo asimmetrico delle tre opzioni, il che significa che gli Stati contraenti non devono necessariamente concordare l'opzione da adottare. La Svizzera ha, tuttavia, formulato una riserva nel caso in cui l'altro Stato adotti l'opzione C, la quale prevede il passaggio dal metodo dell'esenzione al metodo del computo per tutte le fonti reddituali e non solo limitatamente ai dividendi come previsto dall'opzione B[39].

- *Migliorare la risoluzione delle controversie*: come specificato all'art. 16 Convenzione BEPS, lo *standard* minimo del Piano di Azione 14 richiede l'introduzione di una procedura amichevole, ovvero l'introduzione di un meccanismo – indipendente dai rimedi giuridici ordinari disponibili secondo il diritto interno – attraverso il quale gli Stati contraenti possono risolvere, su una base concordata, le controversie relative all'interpretazione o all'applicazione delle disposizioni delle CDI. Questo emendamento avrà un impatto limitato sulle CDI sottoscritte dalla Svizzera poiché queste comprendono già disposizioni di questo tipo. Infatti, la Svizzera soddisfa ampiamente gli elementi dello *standard* minimo, come tra l'altro, è stato confermato nel primo rapporto di revisione tra pari dell'OCSE sull'attuazione del Piano di Azione 14[40].
- In relazione ai "corresponding adjustments" (art. 17 Convenzione BEPS), vale la pena ricordare che la Svizzera ha tradizionalmente accolto una riserva all'art. 9 par. 2 M-OCSE, che prevede l'obbligo per lo Stato contraente di apportare degli aggiustamenti automatici, in funzione delle scelte effettuate dall'altro Stato contraente. La Svizzera è, infatti, del parere che gli aggiustamenti corrispondenti dovrebbero essere effettuati solo sulla base di un accordo reciproco tra le autorità competenti. Ciononostante, la Svizzera ha ritirato, nel 2005, la sua riserva dal Commentario M-OCSE ed è, quindi, disposta ad accettare degli adeguamenti automatici corrispondenti, nel rispetto delle disposizioni previste dall'art. 17 Convenzione BEPS[41].
- *Arbitrato vincolante obbligatorio*: infine, la Svizzera è disposta a includere l'arbitrato vincolante obbligatorio (Parte IV della Convenzione BEPS) nelle sue CDI, andando oltre lo *standard* minimo. Ai sensi dell'art. 23 Convenzione OCSE, vi

[35] DFF (nota 34), p. 5.

[36] DFF (nota 34), p. 9.

[37] Sentenza TF 2A.239/2005 del 28 novembre 2005.

[38] DFF (nota 24), p. 11.

[39] DFF (nota 24), p. 11 s.

[40] OECD, Inclusive Framework on BEPS: Action 14 Making Dispute Resolution More Effective MAP Peer Review Report- Best Practices Switzerland, Parigi 2017, in: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-peer-review-best-practices-switzerland.pdf> (consultato il 22.08.2018).

[41] DFF (nota 24), p. 18.

è una scelta tra due tipi di procedura di arbitrato. La prima è costituita dall'approccio "final offer" (il cd. "baseball arbitration"), in base al quale l'autorità competente di ciascun Stato contraente presenta una proposta finale al collegio arbitrale; quest'ultimo decide, quindi, tra una delle due proposte, che diventerà vincolante per entrambe le Parti. La seconda è costituita dall'approccio dell'"independent opinion", in base al quale spetta al collegio arbitrale presentare una decisione conformemente alle informazioni fornite dalle Parti in causa. La Svizzera ha dichiarato di preferire la procedura della *final offer*; tuttavia, è disposta ad adottare la procedura dell'"independent opinion", nel caso in cui uno Stato contraente preferisse quest'ultima^[42]. Rispetto alla procedura di consultazione, il campo di applicazione della procedura arbitrale, in virtù dell'art. 28 par. 2 lett. a Convenzione BEPS sarà limitato solo agli anni fiscali successivi alla data in cui la Convenzione BEPS diventerà efficace. Inoltre, dalla procedura arbitrale dovranno essere esclusi i casi riguardanti i diritti immateriali difficilmente valutabili, se la rettifica effettuata all'estero non tiene conto dei termini di prescrizione ordinari^[43]. In aggiunta, in virtù della riserva espressa a mente dell'art. 26 par. 4 Convenzione BEPS, la Svizzera si riserva il diritto di non applicare la Parte VI della Convenzione BEPS a quelle CDI che già prevedono un arbitrato obbligatorio e vincolante per le questioni non risolte concernenti un caso di procedura amichevole. Nella fattispecie si tratta delle CDI con Islanda, Lussemburgo, Austria e Sudafrica^[44].

G. Gli Stati con i quali la Svizzera vuole modificare le proprie CDI

Il Governo svizzero ha deciso, quindi, di modificare per il tramite della Convenzione BEPS le CDI esistenti con Argentina, Cile, Islanda, Italia, Lituania, Lussemburgo, Austria, Messico, Portogallo, Sudafrica, Repubblica Ceca e Turchia.

Altre CDI potrebbero poi essere modificate direttamente attraverso la Convenzione BEPS in futuro.

In alternativa, alcune CDI potrebbero essere modificate non direttamente tramite la Convenzione BEPS, ma mediante un emendamento bilaterale alla CDI, come precedentemente indicato.

L'annullamento di tutte le altre opzioni include il rifiuto di ampliare la portata delle disposizioni volte a contrastare il non riconoscimento della stabile organizzazione e potrebbe rendere la rete della CDI più attraente rispetto ai Paesi che adottano tutte le modifiche proposte. Esiste, tuttavia, un certo rischio che le autorità fiscali estendano il concetto di

stabile organizzazione, indipendentemente dal fatto che la CDI sia stata modificata di conseguenza.

Il comunicato stampa della Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SIF) del 7 giugno 2017 conferma, inoltre, la posizione della Svizzera di attuare le modifiche alle CDI tramite un accordo dell'autorità competente sulla base della Convenzione BEPS o mediante negoziati^[45]. Ciò è, però, in contrasto con l'intenzione iniziale dello strumento, in base al quale la Convenzione BEPS dovrebbe essere letta in parallelo al fine di comprendere le disposizioni applicabili. L'approccio svizzero fornisce chiaramente maggiore certezza sulla "formulazione precisa" delle disposizioni modificate e facilita la lettura delle CDI. Tuttavia, potrebbe essere necessario più tempo per implementare le modifiche, poiché sembra che ci sia una certa riluttanza da parte di altri Paesi nel seguire questo tipo di approccio.

V. Conclusioni

La firma della Convenzione BEPS, avvenuta nel mese di giugno del 2017, rappresenta un risultato importante per l'OCSE nonché il culmine del progetto BEPS, iniziato nel 2013 con un obiettivo straordinariamente ambizioso sia in termini di programma che tempo. Tuttavia, l'implementazione ha inevitabilmente dovuto far fronte ad una serie di aspetti legali, politici, come pure vincoli amministrativi.

In particolare l'assenza degli Stati Uniti d'America dalla lista dei primi Paesi firmatari non può passare certamente inosservata. È opinione dell'autore che il successo della Convenzione BEPS non possa essere misurata oggi, bensì sarà necessario attendere qualche anno. Infatti, ad oggi la Convenzione BEPS solleva diversi quesiti in relazione alla flessibilità e all'interpretazione. Un esempio rilevante circa la flessibilità è quello relativo all'arbitrato obbligatorio che ha ricevuto una fredda accoglienza, con meno della metà dei Paesi firmatari che ha optato per questa disposizione. Tra questi, la maggioranza è rappresentata dai Paesi membri dell'UE che sottostanno già alla Direttiva UE sull'arbitrato^[46]. Svizzera, Australia, Canada e Singapore sono tra i principali Paesi extra-UE che hanno optato per l'arbitrato obbligatorio. È parere dell'autore che sia deplorabile la scelta di non considerare l'arbitrato obbligatorio quale *standard* minimo, in particolare alla luce dell'incremento del numero di CDI, risp. dell'adozione delle linee guida dell'OCSE in ambito di *transfer pricing*.

In sostanza si può concludere che la flessibilità della Convenzione BEPS ha sì da una parte permesso l'adesione di diversi Paesi, ma dall'altra anche determinato un minor livello di armonizzazione delle previsioni convenzionali.

[42] DFF (nota 24), p. 18 ss.

[43] Messaggio del Consiglio federale (nota 30), pp. 13-14.

[44] Cfr. la riserva della Svizzera all'art. 26 Convenzione BEPS contenuta nel Disegno di Decreto federale che approva la Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili, p. 16, in: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/53345.pdf> (consultato il 22.08.2018).

[45] DFF, La Svizzera firma la Convenzione BEPS, Berna, 7 giugno 2017, in: <https://www.sif.admin.ch/sif/it/home/dokumentation/medienmitteilungen/medienmitteilung.msg-id-66981.html> (consultato il 19.07.2018).

[46] Direttiva (UE) 2017/1852, del 10 ottobre 2017, sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea.

SCAMBIO AUTOMATICO INTERNAZIONALE DI INFORMAZIONI A FINI FISCALI BASI LEGALI PER LA SVIZZERA

I. BASE LEGALE GENERALE

1. Accordo multilaterale fra autorità competenti concernente lo scambio automatico di informazioni relative a conti finanziari (Accordo SAI¹ / MCAA Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information) dell'OCSE del 29.10.2014 basato sull'art. 6 della Convenzione di Strasburgo, approvato dalle Camere federali il 18.12.2015, con allegato lo Standard comune di comunicazione di informazioni (cosiddetto Common Reporting Standard/CRS) dell'OCSE del 15.7.2014².
2. Convenzione del Consiglio d'Europa e dell'OCSE sulla reciproca assistenza in materia fiscale del 25.1.1988 / 1.6.2011 (cosiddetta Convenzione di Strasburgo) approvata dalle Camere federali il 18.12.2015, in vigore dal 1.1.2017, che prevede lo scambio automatico nel suo art. 6.
3. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), che prevede un flusso automatico di informazioni verso gli USA tramite l'autorità fiscale nazionale (Modello I) oppure direttamente verso l'Internal Revenue Service (Modello II). In data 14.12.2013 la Svizzera ha ratificato l'Accordo secondo il Modello II.
3. Legge federale del 18.12.2015 sullo scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali (LSAI), in vigore dal 1.1.2017.
4. Ordinanza del 23.11.2016 del Consiglio federale sullo scambio automatico internazionale di informazioni in materia fiscale (OSAI_n), in vigore dal 1.1.2017.
5. Direttiva Standard del 17.1.2017 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni per lo scambio automatico di informazioni relative a conti finanziari - Standard comune di comunicazione di informazioni.
6. Portale del Governo elettronico AFC Suisse Tax, Guida per gli utenti, Trasmissione dei dati per lo scambio automatico di informazioni, Dipartimento Federale delle Finanze, Berna [https://www.estv.admin.ch/estv/it/home/estv-suisse/estv-suisse.html](https://www.estv.admin.ch/estv/it/home/estv-suisse/estv-suisse/estv-suisse.html)
7. Cfr. Urs Zulauf, AIA: Ende des steuerlichen Bankgeheimnisses? SZW/RSDA, 6/18, 667 segg.

¹ Cfr. art. 1 cpv. 1 lett. a LSAI (RU 2016 1297; RS 653.1 dall'entrata in vigore il 1.1.2017)

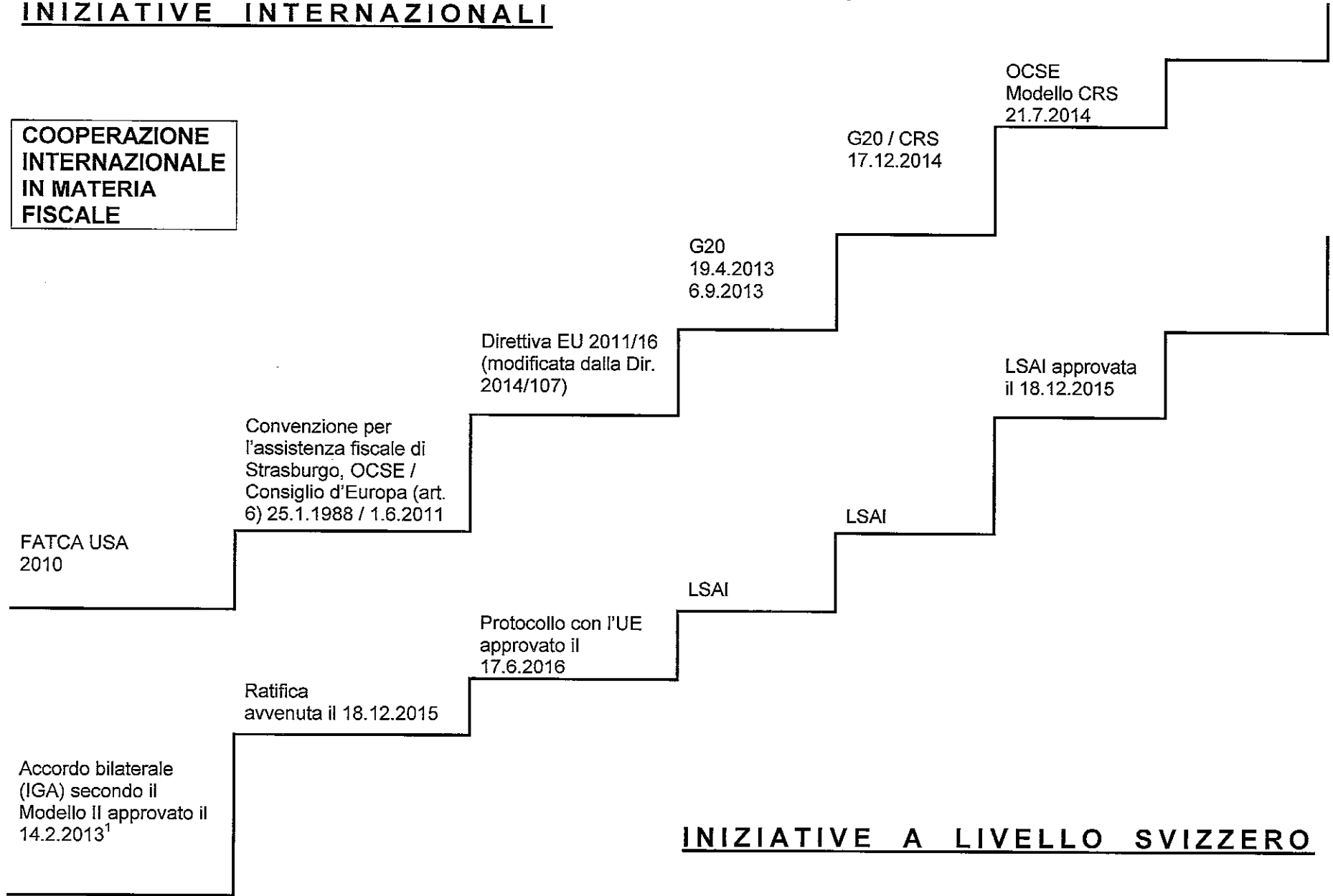
² Abbreviato SCC; cfr. art. 2 cpv. 1 lit. b LSAI.

II. BASE LEGALE SPECIFICA CON SINGOLI STATI

1. Protocollo del 27.5.2015 che modifica l'Accordo del 26.10.2004 fra la Svizzera e l'UE sulla fiscalità del risparmio, approvato dalle Camere federali il 17.6.2016, in vigore dal 1.1.2017.
2. Accordo sullo scambio automatico di informazioni con l'Australia, approvato dalle Camere federali il 17.6.2016, in vigore dal 1.1.2017.
3. Convenzioni sul prelevamento dell'imposta alla fonte con l'Austria e con il Regno Unito (Modello Rubik), destinate ad essere abrogate quale conseguenza dell'entrata in vigore del Protocollo fra la Svizzera e l'UE sullo scambio automatico di informazioni approvato il 17.6.2016.
4. Cfr. comunicato-stampa del 5.10.2018 dell'AFC qui allegato

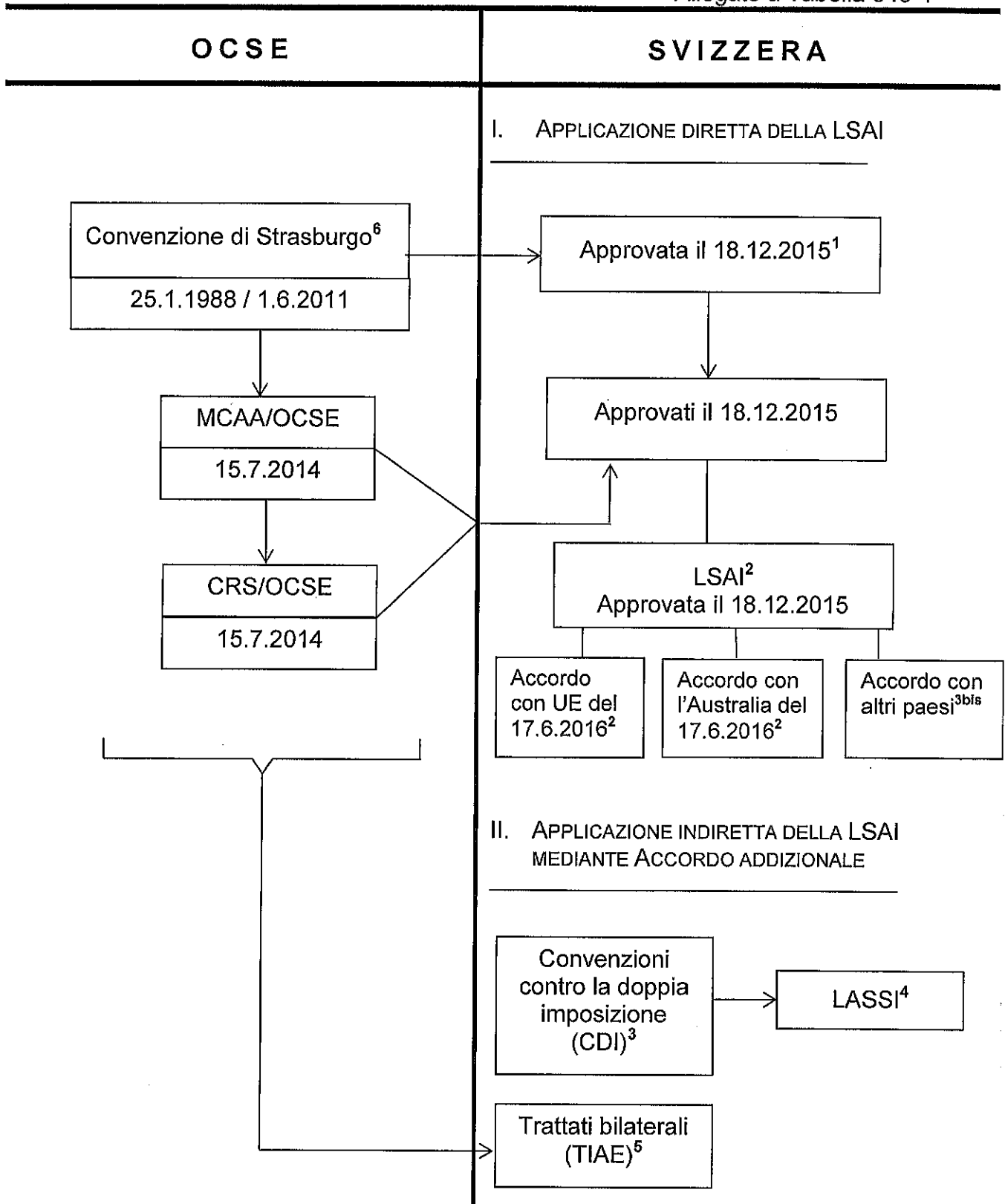
INIZIATIVE INTERNAZIONALI

**COOPERAZIONE
INTERNAZIONALE
IN MATERIA
FISCALE**



Cfr. Rapport 2017 du Conseil Fédéral sur les questions financières et fiscales internationales

¹ È previsto che prossimamente anche da parte svizzera verrà approvato il cosiddetto Modello I.



1. In vigore dal 1.1.2017.

2. In vigore dal 1.1.2017

3. Dal 13.3.2009 la Svizzera ha ratificato e firmato CDI conformi agli standard dell'OCSE con oltre 80 Paesi
 3^{bis} La Svizzera ha già firmato dichiarazioni comuni con l'Australia, Canada, Corea del Sud, Giappone, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Islanda, Norvegia. Cfr. comunicato-stampa AFC del 5.10.2018

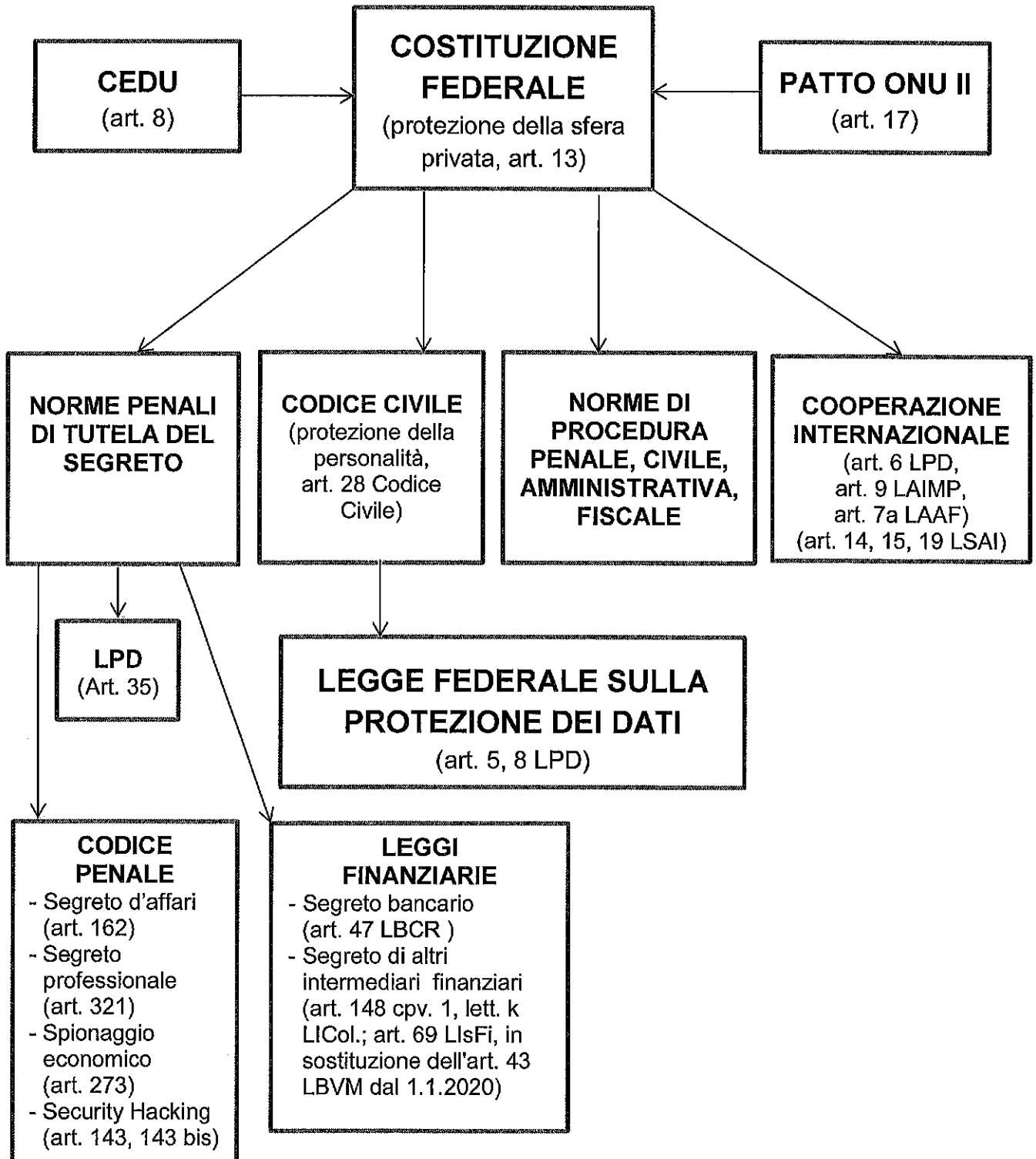
4. Secondo il Rapporto esplicativo del 22.10.2014, mediante la LASSI il Modello OCSE dovrebbe essere esteso a tutte le CDI non ancora conformi. Questo progetto di legge è stato abbandonato.

5. Ratificati e /o firmati con Andorra, Groenlandia, Guernsey, Isle of Man, Jersey, San Marino e Seychelles

6. La base legale per lo scambio automatico di informazioni è costituita dall'art. 6 della Convenzione di Strasburgo (Convenzione del Consiglio d'Europa e dell'OCSE sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale).

QUARTA PARTE:
PROTEZIONE PROCEDURALE

PROTEZIONE DEI DATI PERSONALI IN DIRITTO SVIZZERO



Legenda:

LAIMP:	Legge federale sull'assistenza internazionale in materia penale
LBCR:	Legge federale sulle banche e le casse di risparmio
LBVM:	Legge federale sulle borse e il commercio di valori mobiliari
LICol:	Legge federale sugli investimenti collettivi di capitale
LSAI:	Legge federale sullo scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali
LIsFi:	Legge federale sugli istituti finanziari

Cfr.

- Paolo BERNASCONI, Cooperazione internazionale in materia fiscale: quali garanzie per il contribuente e per i terzi coinvolti nella trasmissione spontanea e automatica di informazioni e nelle rogatorie raggruppate? Spunti dal modello svizzero, in: Per un nuovo ordinamento tributario, I "Venerdì di Diritto e Pratica Tributaria", Genova 14-15 ottobre 2016, Fondazione Antonio Uckmar, Volume I, p. 129 - 166.
- Paolo BERNASCONI, / Simone SCHÜRCH, La mise sous scellés dans la procédure pénale suisse et dans l'entraide internationale en matière pénale: analogies et spécificités, in: Jusletter 10 octobre 2016.
- Paolo BERNASCONI, / Simone SCHÜRCH, I sigilli nella cooperazione internazionale in materia penale: analogie dalla procedura penale, in: Rivista ticinese di diritto II-2016, Bellinzona/Basel, p. 381 - 395.

PROTEZIONE DEI DATI (LPD) NELLO SCAMBIO AUTOMATICO DI INFORMAZIONI (LSAI)

Art. 6 LPD Comunicazione di dati all'estero

- 1 I dati personali non possono essere comunicati all'estero qualora la personalità della persona interessata possa subirne grave pregiudizio**, dovuto in particolare all'assenza di una legislazione che assicuri una protezione adeguata.
- 2** Se manca una legislazione che assicuri una protezione adeguata, dati personali possono essere comunicati all'estero soltanto se:
 - a. garanzie sufficienti, segnatamente contrattuali, assicurano una protezione adeguata all'estero;
 - b. la persona interessata ha dato il suo consenso nel caso specifico;
 - c. il trattamento è in relazione diretta con la conclusione o l'esecuzione di un contratto e i dati trattati concernono l'altro contraente;
 - d. nel caso specifico la comunicazione è indispensabile per tutelare un interesse pubblico preponderante oppure per accertare, esercitare o far valere un diritto in giustizia;
 - e. nel caso specifico la comunicazione è necessaria per proteggere la vita o l'incolumità fisica della persona interessata;
 - f. la persona interessata ha reso i dati accessibili a chiunque e non si è opposta formalmente al loro trattamento;
 - g. la comunicazione ha luogo all'interno della stessa persona giuridica o società oppure tra persone giuridiche o società sottostanti a una direzione unica, sempreché emittente e destinatario sottostiano a regole sulla protezione dei dati che assicurano una protezione adeguata.
- 3** L'Incaricato federale della protezione dei dati e della trasparenza (art. 26) deve essere informato sulle garanzie date conformemente al capoverso 2 lettera a e sulle regole di protezione dei dati conformemente al capoverso 2 lettera g. Il Consiglio federale regola i dettagli di questo obbligo di informare.

Art. 5 LPD Esattezza dei dati

- 1** Chi tratta dati personali deve accertarsi della loro esattezza. Deve prendere tutte le misure adeguate onde assicurare che dati non pertinenti o incompleti in considerazione dello scopo per cui sono stati raccolti o elaborati vengano cancellati o rettificati.
- 2** **Ogni persona interessata può richiedere la rettifica di dati personali inesatti.**

Art. 8 LPD Diritto d'accesso

- 1 **Ogni persona può domandare al detentore di una collezione di dati se dati che la concernono sono trattati.**
- 2 Il detentore della collezione di dati le deve comunicare:
 - a. tutti i dati che la concernono contenuti nella collezione, comprese le informazioni disponibili sull'origine dei dati;
 - b. lo scopo e se del caso i fondamenti giuridici del trattamento, le categorie dei dati trattati, come pure dei partecipanti alla collezione e dei destinatari dei dati.
- 3 Il detentore della collezione di dati può comunicare alla persona interessata dati concernenti la salute, per il tramite di un medico da essa designato.
- 4 Il detentore della collezione di dati che faccia trattare i dati da un terzo è tenuto a fornire le informazioni richieste. Tale obbligo incombe al terzo se non comunica l'identità del detentore oppure se questi non ha il domicilio in Svizzera.
- 5 L'informazione è di regola gratuita e scritta¹⁶, sotto forma di stampato o di fotocopia. Il Consiglio federale disciplina le eccezioni.
- 6 Nessuno può rinunciare preventivamente al diritto d'accesso.

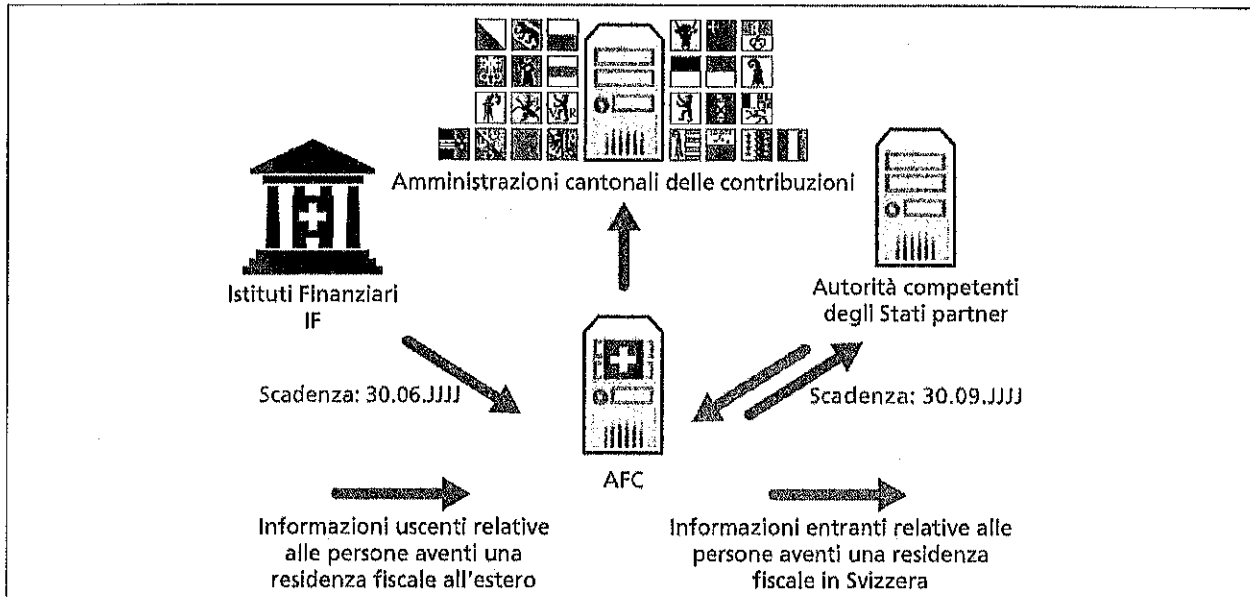
Art. 19 LSAI Diritti e procedura in materia di protezione dei dati

- 1 Per quanto concerne le informazioni raccolte dagli istituti finanziari svizzeri tenuti alla comunicazione e la loro trasmissione alle autorità competenti degli Stati partner, **le persone oggetto di comunicazione hanno i diritti sanciti nella LPD.**
- 2 Rispetto all'AFC, le persone oggetto di comunicazione possono esclusivamente far valere il proprio diritto d'accesso ed esigere la rettifica dei dati inesatti a causa di errori di trasmissione. Se la trasmissione dei dati comporta per la persona oggetto di comunicazione uno svantaggio non sostenibile dovuto all'assenza di garanzie dello Stato di diritto, sono applicabili i diritti di cui all'articolo 25a della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa.
- 3 Se le informazioni trasmesse all'autorità competente di uno Stato partner sono rettificate in seguito a una decisione passata in giudicato, l'istituto finanziario svizzero tenuto alla comunicazione trasmette le informazioni rettificate all'AFC. Quest'ultima le inoltra all'autorità competente interessata.

Art. 38 LSAI Scelta degli Stati partner

Il Consiglio federale analizza le disposizioni in materia di protezione dei dati e le possibilità di regolarizzazione negli Stati partner potenziali prima di proporre all'Assemblea federale l'introduzione dello scambio automatico di informazioni con tali Stati. Nel messaggio il Consiglio federale riassume i risultati della sua analisi.

Scambio Automatico di Informazioni (SAI)



Quali documenti / informazioni sono trasmessi?

Le informazioni relative ai conti finanziari conformemente allo standard comune di comunicazione (SCC):

- informazioni concernenti l'identificazione
- informazioni concernenti il conto
- informazioni concernenti le finanze

Per più dettagli: sezione 2, cpv. 2 MCAA [RS 0.653.1]; capitolo 1.3.2 della direttiva de l'AFC.

In quale senso: Svizzera – estero / estero – Svizzera

In entrambi i sensi. In principio, la Svizzera conclude solo accordi che prevedono uno scambio reciproco (eccezione: i paesi che hanno rinunciato a ricevere dei dati). La lista degli Stati partner con i quali la Svizzera ha firmato un accordo per l'introduzione del SAI è disponibile sul sito web della Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali.

Per quale utilizzo?

Le informazioni scambiate possono essere utilizzate esclusivamente a fini fiscali (cfr. art. 22 Convenzione sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale [RS 0.652.1]).

Quali informazioni devono essere trasmesse all'AFC per lo scambio con l'estero e entro quali scadenze?

Informazioni: cfr. 1ª domanda.

Gli istituti finanziari svizzeri trasmettono all'AFC le informazioni entro un termine di sei mesi dalla fine dell'anno civile interessato (cfr. art. 15, cpv. 1 LSAI [RS 653.1]). Le informazioni devono essere scambiate tra l'AFC e le autorità competenti degli Stati partner entro nove mesi dalla fine dell'anno civile al quale si riferiscono (cfr. sezione 3, cpv. 3 MCAA [RS 0.653.1]).





Protezione giuridica individuale nello scambio automatico di informazioni

Secondo l'articolo 19 capoverso 2 LSAI¹, rispetto all'AFC le persone oggetto di comunicazione possono appellarsi ai diritti di cui all'articolo 25a PA², se la trasmissione dei dati comporta per la persona oggetto di comunicazione uno svantaggio non sostenibile dovuto all'assenza di garanzie dello Stato di diritto.

Elementi da indicare nell'istanza

1. Interesse degno di protezione: deve essere presentato un interesse pratico e attuale. Se rispetto all'atto materiale (trasmissione dei dati) è possibile una protezione giuridica differente rispetto all'articolo 19 capoverso 2 LSAI, decade l'interesse degno di protezione.
2. Diritti o obblighi interessati: l'atto materiale (trasmissione dei dati) deve arrecare pregiudizio ad una posizione giuridica protetta del richiedente.
3. Ammissibilità dell'istanza presentata: omissione, cessazione o revoca dell'atto materiale illecito (trasmissione dei dati).
4. Capacità di essere parte e capacità processuale del richiedente.
5. Rendere verosimili importanti svantaggi e assenza di garanzie dello Stato di diritto (illiceità): in principio, l'AFC non dispone di margine di manovra nel quadro della trasmissione dei dati relativi allo scambio di informazioni. Il limite è costituito dall'arrecare pregiudizio ad una posizione giuridica protetta del richiedente. Un tale pregiudizio sarebbe, per esempio, il rischio di violazione dei diritti umani durante una procedura penale o l'esecuzione della pena, il rischio di violazione di principi procedurali fondamentali o altre garanzie fondamentali come la garanzia della proprietà. In tal caso, la trasmissione dei dati potrebbe essere contraria alla riserva relativa all'ordine pubblico prescritta dalla Convenzione sulla reciproca assistenza amministrativa³. Presupposto è una certa probabilità dei presunti fatti, i quali devono essere supportati da indizi concreti e prove ammissibili.

Altre indicazioni necessarie al blocco della trasmissione dei dati

Obbligatorio:

- Stato partner
- Istituto finanziario tenuto alla comunicazione

Opzionale (almeno un'indicazione):

- Numero di conto
- Numero d'identificazione fiscale (TIN) oppure cognome e nome (risp. nome dell'ente)

L'istanza è da indirizzare a:

Amministrazione federale
delle contribuzioni
Divisione principale DPB,
Divisione Riscossione, Gruppo SAI
Eigerstrasse 65
3003 Berna

Termine:

L'AFC deve trasmettere agli Stati partner le informazioni ricevute dagli istituti finanziari svizzeri entro il 30 settembre dell'anno successivo (cfr. Sezione 3, capoverso 3 MCAA⁴).

Per poter garantire il blocco della trasmissione dei dati nei tempi necessari, l'istanza deve essere presentata all'AFC entro il 31 luglio dell'anno in cui i dati dovrebbero essere trasmessi allo Stato partner.

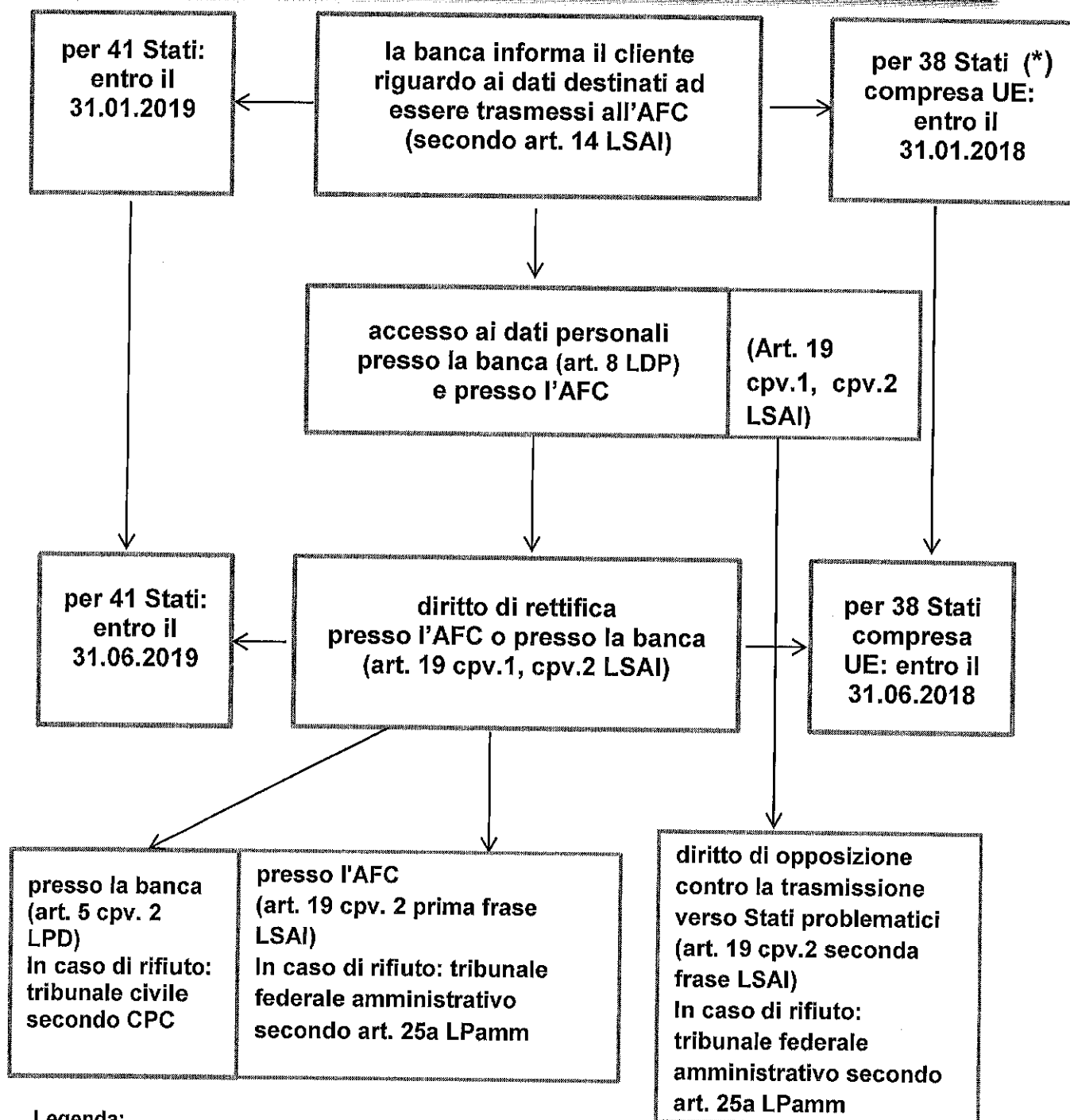
¹ Legge federale del 18 dicembre 2015 sullo scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali (LSAI; RS 653.1).

² Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA; RS 172.021).

³ Convenzione sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale (RS 0.652.1).

⁴ Accordo multilaterale tra autorità competenti concernente lo scambio automatico di informazioni relative a conti finanziari (MCAA; RS 0.653.1).

MEZZI PROCEDURALI DI TUTELA NELLO SCAMBIO AUTOMATICO DI INFORMAZIONI



Legenda:

AFC = Amministrazione federale delle Contribuzioni, Berna

PA = Legge federale sulla procedura amministrativa

CPC = Codice svizzero di procedura civile

LPD = Legge federale sulla protezione dei dati

LSAI = Legge federale sullo scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali

(*) fra gli altri anche Hong Kong e Singapore

DOCUMENTAZIONE E ANNESSI: cfr. sulla pagina seguente

DOCUMENTAZIONE

1. Lysandre Papadopoulos, *Echange automatique de renseignements (EAR) en matière fiscale: une voie civile, une voie administrative. Et une voie de droit ?*, in: ASA 86 | 1-2 | 2017-2018
2. Andrea Opel, *Trau, schau, wem – Zum Grundsatz von Treu und Glauben im internationalen Steueramtshilfeverkehr*, in: ASA 86/5 (2017/2018)
3. Comunicato stampa riguardante il Messaggio del Consiglio federale del 16.06.2017 concernente lo scambio automatico di informazioni con 41 Stati mediante il quale ha sottoposto alle Camere Federali il Decreto concernente il meccanismo di verifica che garantisce l'attuazione dello scambio automatico di informazioni relative a conti finanziari conforme allo standard con gli altri Stati partner dal 2018/2019.
4. ISO/IEC 27000: si tratta di una norma internazionale che definisce i requisiti per impostare e gestire un sistema di gestione della sicurezza delle informazioni ed include aspetti relativi alla sicurezza logica, fisica ed organizzativa. La versione più recente della norma è la ISO/IEC 27000:2018

ANNESI:

5. Comunicato-stampa del Consiglio federale datato 15.09.2017 riguardo alla revisione totale della Legge federale sulla protezione dei dati (LPD)
6. Comunicato-stampa dell'Incaricato federale per la Protezione dei Dati (IFPDT) datato 15.09.2017 relativo alla revisione totale della LPD.
7. Legge federale sullo scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali (LSAI) – artt. 14/15/19

Migliorare la protezione dei dati e rafforzare la piazza economica

Parole chiave: Protezione dei dati

Comunicati, Il Consiglio federale, 15.09.2017

Il Consiglio federale intende adeguare la protezione dei dati all'era di Internet migliorando nel contempo la situazione per i cittadini. Adegua inoltre il diritto nazionale agli sviluppi in seno all'Unione europea e al Consiglio d'Europa per continuare a permettere lo scambio di dati tra le imprese svizzere e quelle dell'UE e soddisfare in tal modo una richiesta dell'economia svizzera. Nella sua seduta del 15 settembre 2017 il Consiglio federale ha approvato il corrispondente messaggio.

La revisione della legge sulla protezione dei dati (LPD) consente di proteggere meglio i dati dei cittadini. Questi traggono profitto da una maggiore trasparenza del trattamento di dati da parte delle imprese e da migliori possibilità di controllo sui loro dati. La revisione è importante anche per la piazza economica svizzera: adeguando la legislazione al diritto europeo, il Consiglio federale crea le premesse affinché la trasmissione di dati tra la Svizzera e gli Stati membri dell'UE rimanga possibile senza ulteriori ostacoli.

La revisione tiene anche conto in generale delle esigenze dell'economia. Gli adeguamenti si limitano a quanto richiesto dal diritto dell'UE e non prevedono una normativa più severa. In tal modo il Consiglio federale tiene conto delle critiche espresse in sede di consultazione.

Maggiore trasparenza per i privati

La revisione migliora la protezione dei dati dei cittadini. Le imprese che rilevano dati devono d'ora in poi comunicare il rilevamento di qualsiasi tipo di dati alle persone interessate. Inoltre devono ad esempio tenere conto delle prescrizioni in materia di protezione dei dati sin dalla fase di pianificazione di un progetto. La revisione promuove anche l'autoregolamentazione, dando alle imprese la possibilità di elaborare un codice di condotta specifico al settore in cui operano.

Maggiore indipendenza dell'Incaricato della protezione dei dati

Infine, la revisione rafforza l'indipendenza e la posizione dell'Incaricato federale della protezione dei dati e della trasparenza (IFPDT). Mentre secondo il diritto vigente l'IFPDT può soltanto emanare raccomandazioni nei confronti delle imprese, la revisione prevede che possa aprire inchieste, d'ufficio o a querela di parte, e, se necessario, adottare

provvedimenti cautelari ed emanare una decisione alla fine dell'inchiesta. Anche in futuro non potrà invece pronunciare sanzioni amministrative, poiché tale compito spetta ai tribunali.

La revisione adegua l'elenco dei comportamenti punibili ai nuovi obblighi di chi tratta dati. In seguito alle critiche avanzate in sede di consultazione, il catalogo dei reati e l'importo delle multe sono stati ridotti rispetto all'avamprogetto e la commissione per negligenza non è punita. L'importo massimo previsto per le multe è pari a 250 000 franchi.


Importante per l'economia svizzera


La revisione totale della LPD tiene conto degli sviluppi più recenti in seno all'UE e al Consiglio d'Europa. Recepisce i requisiti della direttiva UE 2016/680 relativa alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali nell'ambito del diritto penale, in modo da permettere alla Svizzera di adempiere gli obblighi derivanti dall'associazione a Schengen. Consente inoltre di adeguare il diritto svizzero ai requisiti del regolamento UE 2016/679 relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali. Infine, la revisione totale della LPD garantisce che la Svizzera possa firmare quanto prima la Convenzione riveduta del Consiglio d'Europa per la protezione delle persone in relazione all'elaborazione automatica dei dati a carattere personale.

L'adeguamento al diritto dell'UE costituisce il presupposto affinché anche in futuro la Commissione europea riconosca la Svizzera come Stato terzo con una protezione dei dati adeguata, in modo da continuare a garantire la comunicazione transfrontaliera di dati. Ciò è d'importanza fondamentale soprattutto per l'economia svizzera. Un livello di protezione elevato e riconosciuto su scala internazionale favorisce altresì lo sviluppo di nuovi rami economici nel settore della digitalizzazione della società.

Info complementari

Documentazione

 [Materiale per i media](#) (PDF, 142.20 KB)

 [Rapporto](#) (PDF, 911.22 KB)

Messaggio

(FF 2017 5939)

Disegno Legge federale

(FF 2017 6173)

Disegno Decreto federale

(FF 2017 6253)

Dossier

15.09.2017 - UFG



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Incaricato federale della protezione dei dati e della trasparenza (IFPDT)

In merito al messaggio del 15.9.2017 concernente la revisione totale della legge federale sulla protezione dei dati

Obiettivi

Il rapidissimo sviluppo delle tecnologie dell'informazione e della telecomunicazione e la connessa digitalizzazione della società hanno reso necessario un aggiornamento delle legislazioni del Consiglio d'Europa e dell'Unione europea in materia di protezione dei dati e ora anche la revisione totale della legge federale sulla protezione dei dati, entrata in vigore nel 1993. Il disegno presentato dal Consiglio federale ha lo scopo di rafforzare la protezione dei dati migliorando la trasparenza del trattamento dei dati e le possibilità per le persone interessate di controllare i dati che le concernono. Con la revisione l'equivalenza del livello di protezione dei dati tra Svizzera e UE dovrà inoltre rimanere garantita. Un livello di protezione dei dati comparabile a quello degli Stati europei è di primissima importanza in particolare per l'economia svizzera, dato che il nuovo regolamento generale dell'UE sulla protezione dei dati (RGPD-UE), che entrerà in vigore il 25 maggio del 2018, avrà ripercussioni dirette per molte imprese svizzere.

Valutazione globale da parte dell'IFPDT

L'IFPDT è d'accordo con i punti centrali della revisione. Rimangono tuttavia alcune differenze dovute in gran parte al fatto che il disegno sottoposto prevede, dal punto di vista sia terminologico che contenutistico, differenze rispetto al RGPD-UE e alla Convenzione STE 108 riveduta del Consiglio d'Europa. Secondo l'IFPDT, molte di queste differenze sono inopportune in quanto, fra le altre cose, complicherebbero inutilmente la situazione giuridica per quei settori dell'economia e dell'amministrazione svizzera che devono applicare direttamente il RGPD-UE.

Aspetti positivi

L'IFPDT apprezza segnatamente il fatto che la trasparenza del trattamento dei dati venga aumentata estendendo l'obbligo di informare la persona interessata in occasione della raccolta dei dati a tutti i trattamenti da parte dei privati, indipendentemente dal grado di sensibilità dei dati. Approva inoltre l'introduzione di una valutazione d'impatto sulla protezione dei dati per i progetti di imprese private o autorità che comportano un rischio elevato per la personalità o i diritti fondamentali della persona interessata. Viene anche esteso, a vantaggio della persona interessata, l'obbligo di informare in merito al diritto d'accesso. L'IFPDT ritiene che un altro miglioramento venga realizzato con la promozione dell'autoregolazione, ottenuta attraverso codici di condotta tesi ad agevolare le attività dei titolari del trattamento e a migliorare il rispetto della legge. Un altro aspetto positivo è costituito dall'esplicita menzione dei principi di trattamento denominati «privacy by design» e «privacy by default». Inoltre vengono potenziate l'indipendenza e la posizione dell'Incaricato. La revisione prevede che quest'ultimo, analogamente ai suoi omologhi europei, possa aprire un'inchiesta, d'ufficio o a querela di parte, nei confronti dei titolari del trattamento e dei responsabili del trattamento e possa emanare una decisione al termine dell'inchiesta. L'IFPDT prende atto che il Consiglio federale gli prospetta mezzi

supplementari per l'esecuzione della nuova legge.

Divergenze rimanenti

Fra le divergenze rimanenti figura l'assenza del diritto alla portabilità dei dati, che agevolerebbe gli utenti nel controllo sui loro dati personali. Nel disegno non è neppure stata integrata l'inversione dell'onere della prova a favore delle persone interessate nella procedura civile. L'IFPDT avrebbe inoltre gradito che la nuova legge sulla protezione dei dati – analogamente al RGPD-UE – menzionasse espressamente che la legge si applicherà anche a titolari del trattamento di dati che non hanno sede in Svizzera ma il cui trattamento esplica effetti nel nostro Paese e interessa persone domiciliati in Svizzera. Tali imprese sarebbero inoltre state obbligate ad avere un interlocutore in Svizzera affinché le persone interessate potessero usufruire più facilmente dei loro diritti.

Il nuovo diritto svizzero avrebbe dovuto prescrivere, alle stesse condizioni del RGPD-UE, la designazione di responsabili aziendali della protezione dei dati alle imprese che sottostanno comunque al RGPD-UE. La stessa cosa si può dire dei codici di condotta. Le associazioni e i settori svizzeri dovrebbero sottoporre i codici di condotta all'IFPDT alle stesse condizioni secondo cui devono sottoporli, conformemente al RGPD-UE, alle autorità competenti per la protezione dei dati nell'UE. Sarebbe inoltre necessario obbligare a realizzare una valutazione d'impatto dei rischi anche le imprese che hanno nominato un consulente per la protezione dei dati e prevedere un obbligo di certificazione per i trattamenti particolarmente rischiosi.

L'IFPDT ritiene che le sanzioni proposte (tetto massimo delle multe di 250 000 fr.) abbiano un effetto deterrente troppo limitato rispetto al RGPD-UE (20 mio. di euro o il 4 % del fatturato annuo). Teme inoltre che nella prassi le sanzioni colpirebbero soprattutto il personale subalterno delle imprese inadempienti anziché le imprese stesse. Lamenta pure l'assenza di sanzioni di diritto penale amministrativo.

Infine dovrebbe essere il Parlamento, e non il Consiglio federale, ad approvare il preventivo dell'IFPDT, analogamente a quanto avviene nei confronti di altre autorità di vigilanza indipendenti quali il Controllo federale delle finanze o l'Autorità di vigilanza sul Servizio delle attività informative.

IFPDT, 15 settembre 2017

 [Informazioni supplementari e documentazione](#) ⁽¹⁾

[Ritornare alla pagina precedente Attualità](#)

Tutti i collegamenti da questa pagina

1. <https://www.ejpd.admin.ch/ejpd/it/home/aktuell/news/2017/2017-09-150.html>

Incaricato federale della protezione dei dati e della trasparenza (IFPDT)

<https://www.edoeb.admin.ch/aktuell/01468/index.html?lang=it>

**Legge federale
sullo scambio automatico internazionale
di informazioni a fini fiscali
(LSAI)**

653.1

del 18 dicembre 2015 (Stato 1° gennaio 2017)

**Sezione 4:
Obbligo di informazione degli istituti finanziari svizzeri tenuti alla
comunicazione**

Art. 14

¹ Entro il 31 gennaio dell'anno in cui avviene la prima trasmissione delle informazioni a uno Stato partner, gli istituti finanziari svizzeri tenuti alla comunicazione informano le persone oggetto di comunicazione, direttamente o per il tramite della loro parte contraente, per quanto concerne:

- a. la propria qualità di istituto finanziario svizzero tenuto alla comunicazione;
- b. gli accordi secondo l'articolo 1 capoverso 1 e il loro contenuto, in particolare le informazioni da scambiare sulla base di tali accordi;
- c. l'elenco degli Stati partner della Svizzera e il luogo di pubblicazione dell'elenco aggiornato;
- d. l'utilizzazione autorizzata di tali informazioni in applicazione degli accordi secondo l'articolo 1 capoverso 1;
- e. i diritti delle persone oggetto di comunicazione secondo la LPD²² e la presente legge.

² Se la comunicazione ha per oggetto un conto che è stato chiuso, l'informazione avviene un'unica volta, all'ultimo indirizzo conosciuto. L'informazione può non avvenire in caso di conti secondo l'articolo 11 capoverso 6 lettera a o b.

³ Gli istituti finanziari svizzeri tenuti alla comunicazione pubblicano sui loro siti Internet un elenco, aggiornato al 31 gennaio del rispettivo anno, degli Stati partner della Svizzera oppure rimandano all'elenco del Dipartimento federale delle finanze (DFF).

⁴ Su richiesta, gli istituti finanziari svizzeri tenuti alla comunicazione trasmettono una copia delle comunicazioni ai titolari dei conti oggetto delle medesime.

Sezione 5: Obblighi di comunicazione e autorizzazione a comunicare

Art. 15 Trasmissione e utilizzazione delle informazioni

¹ Gli istituti finanziari svizzeri tenuti alla comunicazione trasmettono annualmente per via elettronica all'AFC, entro sei mesi dalla fine dell'anno civile interessato, le dovute informazioni secondo l'accordo applicabile e le informazioni sui loro conti non documentati. Se non detiene conti oggetto di comunicazione, l'istituto finanziario svizzero tenuto alla comunicazione segnala tale circostanza all'AFC entro lo stesso termine.

² L'AFC trasmette alle autorità competenti degli Stati partner entro i termini stabiliti nell'accordo applicabile le informazioni che ha ricevuto dagli istituti finanziari svizzeri tenuti alla comunicazione secondo l'accordo applicabile.

³ L'AFC segnala alle autorità competenti degli Stati partner le restrizioni inerenti all'utilizzazione delle informazioni trasmesse e l'obbligo del segreto previsto dalle disposizioni in materia di assistenza amministrativa dell'accordo applicabile.

⁴ Se l'accordo applicabile prevede che l'autorità che riceve le informazioni trasmesse nel quadro dello scambio automatico di informazioni possa, previa autorizzazione dell'autorità competente dello Stato che ha trasmesso le informazioni, utilizzare queste ultime anche per fini diversi da quelli fiscali o inoltrarle a uno Stato terzo, l'AFC, previa pertinente verifica, autorizza tale utilizzazione o inoltro. Se le informazioni sono inoltrate ad autorità penali, l'AFC autorizza l'inoltro d'intesa con l'Ufficio federale di giustizia.

⁵ Le informazioni trasmesse all'AFC secondo il capoverso 1 possono essere utilizzate ai fini dell'applicazione e dell'esecuzione del diritto fiscale svizzero soltanto se avrebbero potuto essere ottenute secondo il diritto svizzero.

Art. 19 Diritti e procedura in materia di protezione dei dati

¹ Per quanto concerne le informazioni raccolte dagli istituti finanziari svizzeri tenuti alla comunicazione e la loro trasmissione alle autorità competenti degli Stati partner, le persone oggetto di comunicazione hanno i diritti sanciti nella LPD²³.

² Rispetto all'AFC, le persone oggetto di comunicazione possono esclusivamente far valere il proprio diritto d'accesso ed esigere la rettifica dei dati inesatti a causa di errori di trasmissione. Se la trasmissione dei dati comporta per la persona oggetto di comunicazione uno svantaggio non sostenibile dovuto all'assenza di garanzie dello Stato di diritto, sono applicabili i diritti di cui all'articolo 25a della legge federale del 20 dicembre 1968²⁴ sulla procedura amministrativa.

³ Se le informazioni trasmesse all'autorità competente di uno Stato partner sono rettifiche in seguito a una decisione passata in giudicato, l'istituto finanziario svizzero tenuto alla comunicazione trasmette le informazioni rettificate all'AFC. Quest'ultima le inoltra all'autorità competente interessata.

**PROTEZIONE DEI DIRITTI DI CLIENTI E DIPENDENTI
NELLA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE**

	Diritto di essere informato	Diritto di accesso agli atti	Diritto di essere sentiti	Diritto di ricorso
Assistenza fra autorità fiscali Base legale: CDI / LAAF	X	X	X	X
Assistenza fra autorità penali Base legale: CEAG/LAIMP	X	X	X	X
Consegna spontanea all'autorità straniera Base legale: art. 28 CCS e LPD	X	X	X	X

Legenda :

CEAG: Convenzione europea di assistenza giudiziaria in materia penale

CDI: Convenzioni contro le doppie imposizioni

CCS: Codice civile svizzero

LAAF: Legge sull'assistenza amministrativa fiscale

LAIMP: Legge federale sull'assistenza internazionale in materia penale

LPD: Legge federale sulla protezione dati

MISURE LEGALI DI PROTEZIONE DELLA PERSONALITÀ DI DIPENDENTI DI BANCHE E DI ALTRI INTERMEDIARI FINANZIARI

.....

BASE LEGALE SPECIFICA

1. Modello di autorizzazione rilasciato il 4 aprile 2012 dal Consiglio federale a favore di banche svizzere che hanno richiesto la facoltà di trasmettere informazioni relative ai propri dipendenti ad autorità straniera, in particolare alle autorità USA.
 2. Il 15 ottobre 2012 l'Incaricato federale della protezione dei dati e della trasparenza ha notificato alle banche interessate una serie di raccomandazioni per tutelare la personalità dei dipendenti bancari. In particolare venne prevista una cosiddetta procedura di "opposizione interna" con diritto di essere informati e con diritto di congruo termine per avviare una procedura giudiziaria.
 3. Il 19 giugno 2013 il Consiglio nazionale ha respinto la cosiddetta Lex USA.
 4. In data 29 agosto 2013 venne sottoscritta una dichiarazione congiunta con gli Stati Uniti (Joint Statement) che accompagna sia il programma unilaterale statunitense, al quale le banche svizzere possono partecipare volontariamente sia, da parte Svizzera, il modello di autorizzazione del 3 luglio 2013 che regge la cooperazione delle banche con autorità statunitensi, ossia la cosiddetta Direttiva del Consiglio federale sul modello svizzero di decisione datata 3 luglio 2013.
- II. ISTANZA PER PROVVEDIMENTI SUPERPROVVISIONALI
E SUBORDINATEMENTE CAUTELARI DA INDIRIZZARE AL TRIBUNALE CIVILE
(PRETURA).
5. Mediante l'istanza suddetta il dipendente può far valere l'assenza di una base legale e formale per la trasmissione delle informazioni all'estero che lo riguardano, fondandosi sulla violazione dell'art. 28 del Codice civile svizzero.
 6. Si può inoltre far valere anche la violazione dell'art. 6 cpv. 2 lett. b. della Legge federale sulla protezione dei dati, dell'art. 47 LBCR e degli artt. 162 e 273 CPS.
 7. Si può inoltre far valere la lesione o minaccia di lesione tale da recare al dipendente un pregiudizio difficilmente riparabile (art. 261 cpv. 1 lett. a. - b. del Codice di procedura civile).

Osservatorio bancario**PAOLO BERNASCONI***

I tribunali svizzeri e il fisco straniero

Il Tribunale federale non guarda in faccia a nessuno: condanna una banca e non teme il colosso USA. Il fisco e il Dipartimento di giustizia americani hanno piegato un centinaio di banche svizzere, colpevoli di avere danneggiato l'erario USA, fornendo aiuto e consiglio a migliaia di evasori fiscali, anche dopo il pesante avvertimento nei confronti di UBS dell'agosto 2008. Per evitare guai peggiori, hanno pagato salate multe, ma si sono anche impegnate a fornire assistenza, questa volta allo scopo di aiutare non più il loro cliente evasore, bensì il fisco USA. Anche il Governo svizzero, proprio per evitare alle banche mali maggiori, aveva autorizzato la consegna di nomi di clienti. Ma numerose banche, così richieste dal fisco USA, hanno comunicato anche i nomi di loro dipendenti, ex dipendenti ed altri professionisti. Sono stati però circa un migliaio a reagire, chiedendo ai tribunali svizzeri di vietare a numerose banche la trasmissione dei loro nomi al fisco USA. Salvo rarissime eccezioni, tutti i tribunali riconobbero che l'interesse personale, sia degli impiegati, sia di terzi professionisti, era preponderante rispetto all'interesse della banca alla trasmissione dei loro nomi alle autorità USA, considerando il rischio di interrogatori, arresti, imputazioni, domande di estradizione e condanne. La banca ticinese ricorrente, dopo avere evocato il «rischio Wegelin», argomentò – invano – che il nome di queste terze persone, avvocati procacciatori di clienti, sarebbe comunque stato appreso dal fisco USA in esecuzione di prossime rogatorie fiscali.

Ora, il Tribunale federale, con la sua sentenza del 22 settembre appena resa nota, ha respinto il ricorso di una banca ticinese. Farà giurisprudenza? Sì e no. Sì, nel senso che la sentenza federale ha stabilito i criteri in base ai quali esaminare quando la tutela della personalità debba prevalere rispetto all'interesse della banca. Purtroppo ha ribadito che tale giudizio debba essere formulato caso per caso. Pertanto, le banche continueranno a trasmettere alle autorità USA i dati di persone, salvo divieto pronunciato dai tribunali civili svizzeri. Le banche si giustificano: debbono poter dimostrare alle autorità USA di non aver potuto adempiere al loro impegno, perché così impedito da un tribunale svizzero nel caso concreto. Soccorre il rapporto 2016 del Consiglio federale sulle questioni finanziarie e fiscali internazionali (pag. 48), secondo cui «la Svizzera è in contatto regolare con il Dipartimento di giustizia USA e vigila affinché le banche svizzere vengano trattate equanimente e non vengano discriminate rispetto alle banche americane o di altri Paesi. Questi contatti permettono inoltre di esigere il rispetto dell'ordinamento giuridico svizzero». La sentenza federale promuove il ruolo della Legge sulla protezione dei dati,

rammentando che gli USA non dispongono di una legislazione sufficientemente garantista della protezione dei dati, così come prevista dal diritto svizzero, per cui la trasmissione dei dati può avvenire soltanto se ciò sia indispensabile per la salvaguardia di interessi pubblici preponderanti. Anche in futuro, nell'imminente regime di scambio automatico di informazioni finanziarie e fiscali, il Parlamento svizzero deciderà con quali Paesi stipulare un accordo proprio sulla base della solidità effettiva della protezione dei dati esistente in un determinato Paese.

È sempre in virtù della Legge sulla protezione dei dati, e nel rispetto degli obblighi come mandatario, che ora numerosi clienti chiedono informazioni al Credito Svizzero per sapere come mai i loro nomi siano finiti nelle mani del fisco italiano, nonché all'UBS, da parte di contribuenti francesi perseguiti in una rogatoria francese, per sapere come mai i loro nomi siano finiti in Germania e, successivamente al fisco francese. È ancora grazie alla Legge sulla protezione dei dati che il Tribunale amministrativo federale, (TAF) il 25 agosto scorso, ha riconosciuto la legittimazione di un ex dipendente di banca per richiedere dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) la cancellazione del proprio nome dalle informazioni da trasmettersi al fisco USA. Si attende ora un'altra importante sentenza del Tribunale federale, dal momento che l'AFC ha ricorso contro la sentenza del TAF, sostenendo addirittura di non essere vincolata da quelle sentenze dei giudici civili svizzeri, che hanno vietato alle banche di trasmettere i nomi degli ex-dipendenti.

Da Losanna tutti si attendono chiarezza, anche perché, in una vicenda del mese scorso, la stessa AFC aveva invece deciso, spontaneamente, di cancellare il nome dei dipendenti di una banca prima di trasmettere per rogatoria la relativa documentazione al fisco francese. Insomma, ora che tutti si sbracciano nel magnificare le tradizioni svizzere, ricordiamo anche l'indipendenza dei tribunali e la certezza del diritto che ne consegue.

* avvocato e professore

**Legge federale
sulla protezione dei dati
(LPD)**

235.1

del 19 giugno 1992 (Stato 1° gennaio 2014)

Art. 6¹² Comunicazione di dati all'estero

¹ I dati personali non possono essere comunicati all'estero qualora la personalità della persona interessata possa subirne grave pregiudizio, dovuto in particolare all'assenza di una legislazione che assicuri una protezione adeguata.

² Se manca una legislazione che assicuri una protezione adeguata, dati personali possono essere comunicati all'estero soltanto se:

- a. garanzie sufficienti, segnatamente contrattuali, assicurano una protezione adeguata all'estero;
- b. la persona interessata ha dato il suo consenso nel caso specifico;

952.0

**Legge federale
sulle banche e le casse di risparmio
(Legge sulle banche, LBCR)¹**

dell'8 novembre 1934 (Stato 1° gennaio 2016)

Art. 47¹⁵²

¹ È punito con una pena detentiva sino a tre anni o con una pena pecuniaria chiunque, intenzionalmente:

- a. rivela un segreto che gli è confidato o di cui ha notizia nella sua qualità di membro di un organo, impiegato, mandatario o liquidatore di una banca, membro di un organo o impiegato di una società di audit;
- b. ovvero tenta di indurre a siffatta violazione del segreto professionale;
- c.¹⁵³ divulga un segreto che gli è stato rivelato ai sensi della lettera a, oppure lo sfrutta per sé o per altri.

^{1bis} È punito con una pena detentiva sino a cinque anni o con una pena pecuniaria chiunque, commettendo un atto di cui al capoverso 1 lettera a o c, ottiene per sé o per altri un vantaggio patrimoniale.¹⁵⁴

² Chi ha agito per negligenza è punito con la multa sino a 250 000 franchi.

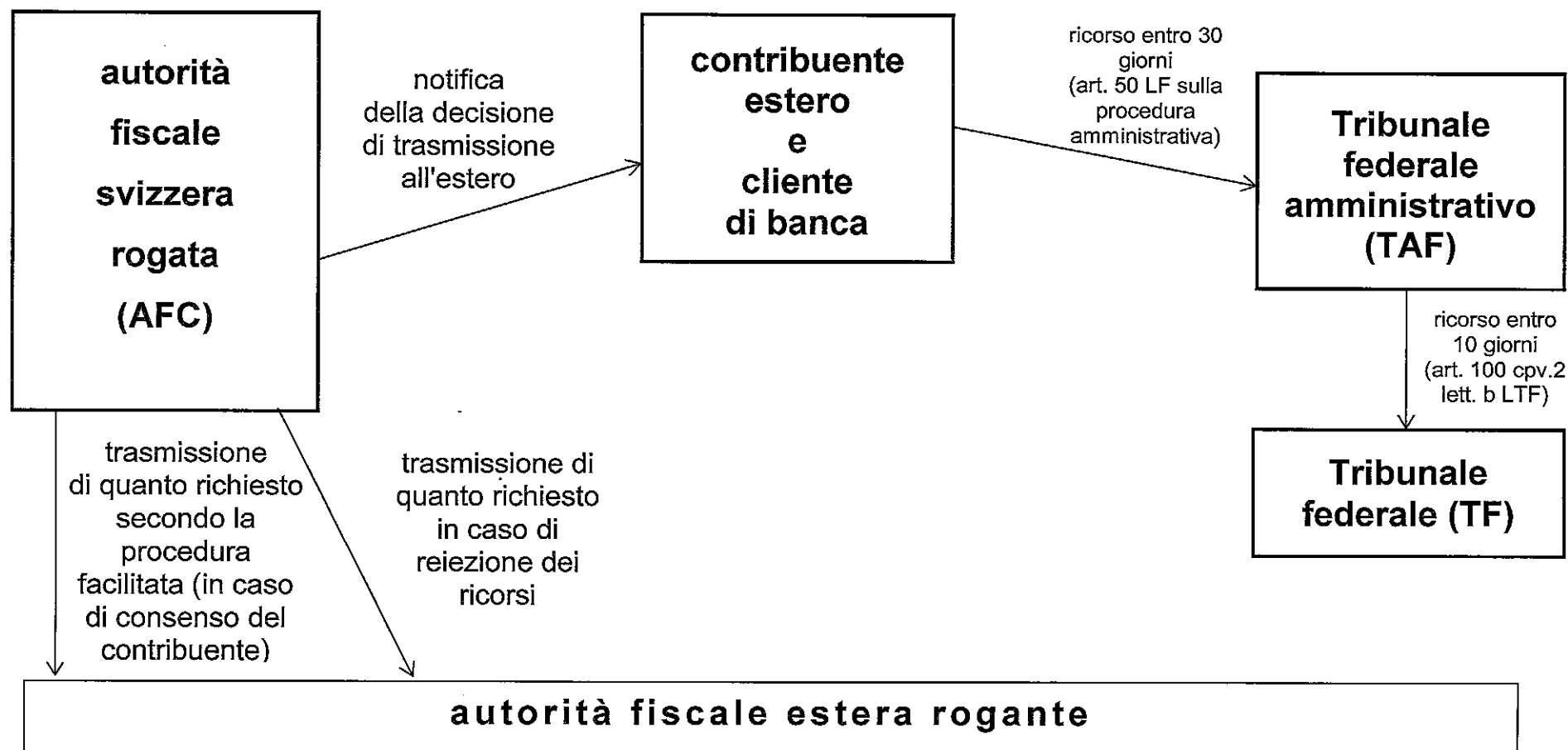
³ ...¹⁵⁵

⁴ La rivelazione del segreto è punibile anche dopo la cessazione della carica, della funzione o dell'esercizio della professione.

⁵ Sono fatte salve le disposizioni delle legislazioni federali e cantonali sull'obbligo di dare informazioni all'autorità e di testimoniare in giudizio.

⁶ Il perseguimento e il giudizio delle azioni punibili in conformità di queste disposizioni competono ai Cantoni. Sono applicabili le disposizioni generali del Codice penale¹⁵⁶.

**RICORSI RIGUARDANTI DOMANDE DI ASSISTENZA
DA PARTE DI AUTORITÀ FISCALI ESTERE**
procedura decisionale secondo il diritto svizzero (LAAF/OAAF)



Nota Bene: nessuna informazione o documento viene trasmesso finché la relativa decisione di trasmissione non sia cresciuta in giudicato.

PROCEDURA DI SIGILLO DI CARTE, DI REGISTRAZIONI E DI OGGETTI NEL PROCEDIMENTO PENALE

1. Oggetto del sigillo

- 1.1. carte, documenti, registrazioni informatiche o di altra natura
- 1.2. averi patrimoniali, altri oggetti che fanno oggetto di perquisizione (art. 246 CPP) e/o di sequestro (art. 264 cpv. 3 CPP)¹ o di ordine di consegna (art. 265 CPP)².

2. Legittimazione

Il detentore di quanto si dichiara debba essere sigillato, p.es. banca, fiduciario, finanziaria, avvocato, notaio, persone fisiche o giuridiche private³, ev. anche il proprietario e persino l'imputato⁴.

3. Termine

La dichiarazione di consegna sotto sigillo deve essere effettuata seduta stante⁵ in caso di perquisizione oppure entro 10 giorni dall'ordine di consegna e non più tardi⁶.

4. Competenza

Il Pubblico Ministero inoltra domanda di dissigillamento al Giudice dei provvedimenti coercitivi (GPC) che decide anche preliminarmente sulla legalità della perquisizione, non essendovi possibilità di reclamo alla Corte dei reclami penali⁷.

5. Motivi per l'apposizione dei sigilli

- 5.1 Se il detentore di quanto deve essere perquisito e sequestrato può avvalersi della facoltà di non rispondere come imputato o di non deporre come testimone.
- 5.2 Altri motivi, come per esempio⁸:
 - a) la protezione di segreti legali privati non rilevanti per il procedimento penale;
 - b) la mancanza di sufficiente sospetto di reato;
 - c) la mancanza di sufficiente connessione fra il reato e l'oggetto da perquisire;
 - d) la perquisizione è abusiva⁹

6. Effetti giuridici

- 6.1. Quanto viene sigillato non può essere visionato né utilizzato dall'Autorità penale sequestrante, di solito il Pubblico Ministero.
- 6.2. Il visionamento, o cernita, avviene davanti al Giudice dei provvedimenti coercitivi (GPC) se l'Autorità che ha proceduto al sequestro gli presenta una domanda di dissigillamento entro 20 giorni dal sequestro¹⁰.
- 6.3. Il GPC decide entro un mese.
- 6.4. Il GPC può incaricare un perito di assecondarlo per l'esame di quanto sequestrato.
- 6.5. Se non viene presentata domanda di dissigillamento oppure se il GPC la respinge, quanto sequestrato viene restituito all'avente diritto.
- 6.6. Quanto restituito non può più essere utilizzato dall'Autorità giudiziaria, nemmeno per segnalazione ad altre autorità.
- 6.7. In caso di reclamo alla Corte dei reclami penali contro il sequestro, la procedura ricorsuale è sospesa sino alla conclusione della procedura suddetta da parte del GPC.

Annesso: testo dell'art. 248 CPP

Bibliografia:

- Paolo BERNASCONI / Simone SCHÜRCH, I sigilli nella cooperazione internazionale in materia penale: analogie della procedura penale, in: Rivista ticinese di diritto II-2016, Bellinzona/Basel, p. 381 - 395
- Paolo BERNASCONI / Simone SCHÜRCH, La mise sous scellés dans la procédure pénale suisse et dans l'entraide internationale en matière pénale: analogies et spécificités, in: Jusletter 10 octobre 2016

(cfr. www.pblaw.ch)

NOTE DELLA TABELLA 389

1. CRP 24.7.2012 inc. 60.2012.136
2. DTF 107 IV 208
3. DTF 114 Ib 357;
DTF 127 II 151
4. DTF 121 I 240
5. GPC 950/2012.10 del 27.4.2012
6. In un procedimento dell'Amministrazione federale delle Contribuzioni per frode fiscale il Tribunale federale stabilì che questo termine non vale per i procedimenti di diritto penale amministrativo (STF 1B_637/2012 dell'8.5.2012).
7. DTF 114 Ib 357;
DTF 107 IV 208;
1B_386/2012 del 9.2.2011 cons. 1.4;
1B_354/2010 dell'8.2.2011 cons. 1.3;
1B_117/2012 del 26.2.2012 cons. 3.3;
1B_562/2011 del 2.2.2012;
CRP 247.2012 inc. 60.2012.136
8. DTF 1B_117/2012 del 26.3.2012, cons. 3.3
9. DTF 1B_117/2012 del 26.2.2012, cons. 3.4;
CRP 24.7.2012 inc. 60.2012.136
10. DTF 114 Ib 357;
DTF 112 II 151;
CRP 29.3.2011 inc. 60.2011.42

312.0

Codice di diritto processuale penale svizzero

(Codice di procedura penale, CPP)

del 5 ottobre 2007 (Stato 1° maggio 2013)

Art. 248 Apposizione di sigilli

¹ Le carte, le registrazioni e altri oggetti che secondo le dichiarazioni del detentore non possono essere perquisiti o sequestrati in virtù della facoltà di non rispondere o di non deporre oppure per altri motivi sono sigillati e non possono essere visionati né utilizzati dalle autorità penali.

² Se l'autorità penale non presenta entro 20 giorni una domanda di dissigillamento, le carte, le registrazioni e gli oggetti sigillati sono restituiti all'avente diritto.

³ Se l'autorità penale presenta una domanda di dissigillamento, sulla stessa decide definitivamente entro un mese:

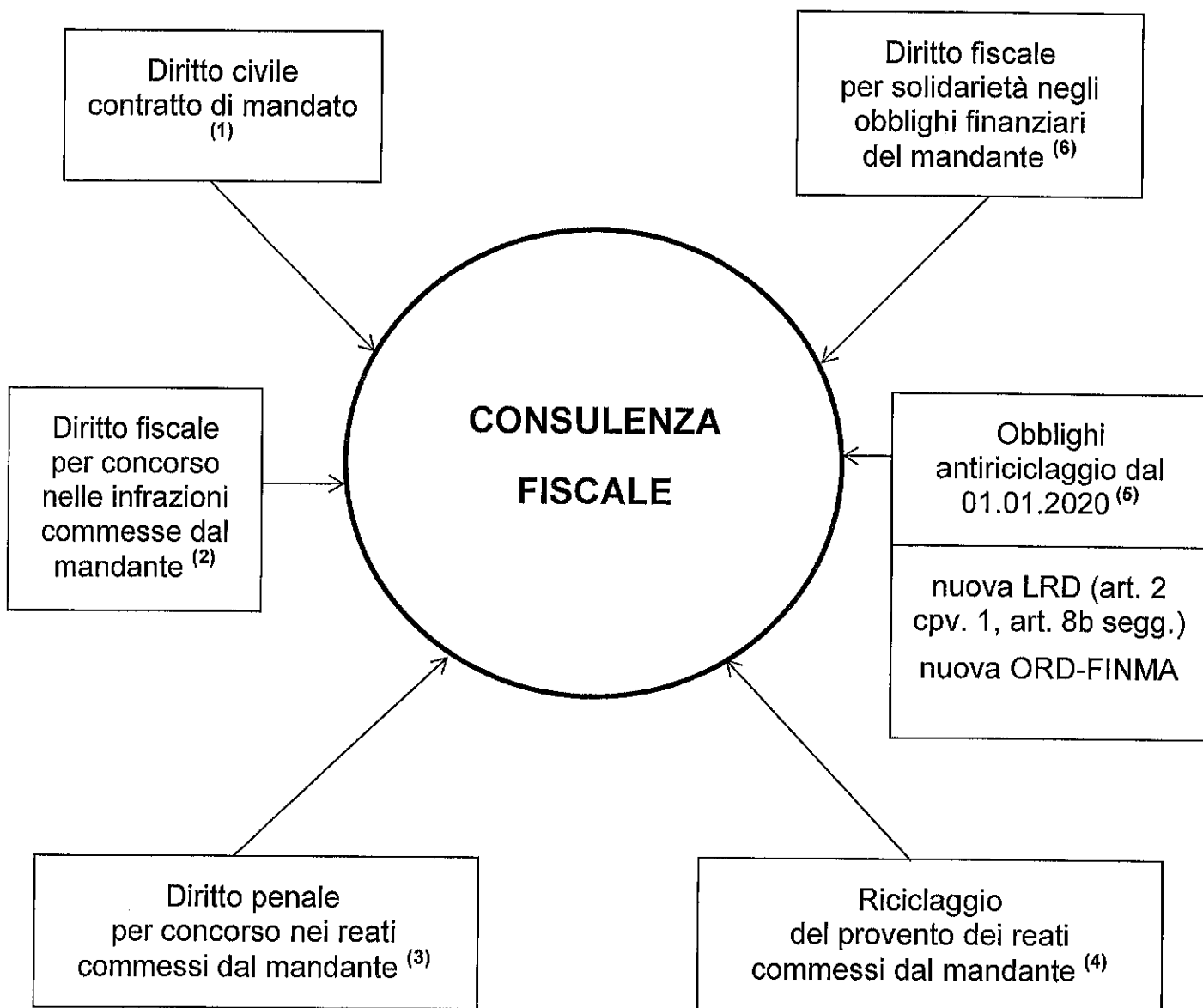
- a. il giudice dei provvedimenti coercitivi, nell'ambito della procedura preliminare;
- b. il giudice presso il quale il caso è pendente, negli altri casi.

⁴ Per l'esame del contenuto di carte, registrazioni e oggetti il giudice può far capo a un esperto.

QUINTA PARTE:

**NUOVI OBBLIGHI PER CONSULENTI
(*GATEKEEPER / EASIER*)**

FONTI LEGALI DI RESPONSABILITÀ PER CONSULENZA FISCALE

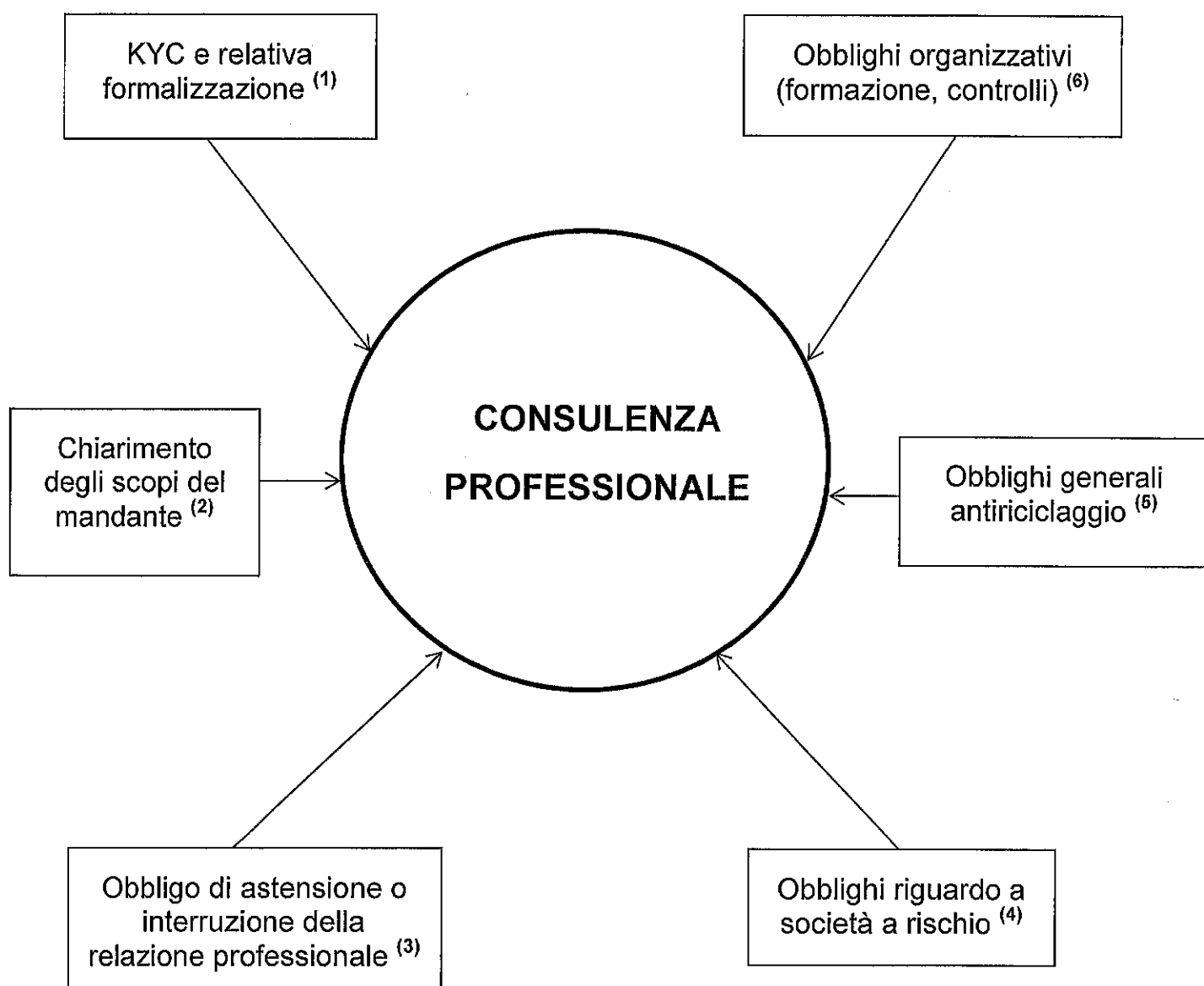


(Spiegazioni sulla pagina seguente)

Note esplicative per la Tabella n. 643

1. Gli obblighi del consulente fiscale si riassumono nel principio secondo cui, l'esecuzione del contratto di mandato che gli viene conferito da parte del cliente, deve avvenire in modo diligente e fedele (art. 398 CO, che rinvia all'art. 321 CO).
2. Le norme di diritto fiscale prevedono la possibilità di punibilità per concorso (correità oppure complicità) nelle infrazioni commesse da parte del mandante, sia riguardo alla fiscalità diretta che riguardo alla fiscalità indiretta, nonché alle eventuali conseguenze sul piano delle assicurazioni sociali.
3. Le norme generali del Codice penale svizzero prevedono il concorso (correità o complicità) da parte di coloro che contribuiscono con diverse modalità, compresa la consulenza, alla commissione di reati da parte del mandante, come p. es. reati patrimoniali, bancarotta, appropriazione indebita e simili.
4. Le norme generali del Codice penale svizzero prevedono anche la possibilità della punibilità per concorso (correità oppure complicità) anche da parte del consulente per il riciclaggio del provento dei reati commessi da parte del mandante, compreso in particolare il riciclaggio del provento dei reati fiscali aggravati, secondo l'art. 305bis cpv. 1bis CP.
5. La legge federale svizzera contro il finanziamento del terrorismo e riciclaggio, che entrerà in vigore nel 2020, prevede di estendere alcuni obblighi antiriciclaggio anche a tutti coloro che prestano professionalmente servizi connessi alla costituzione, all'amministrazione e al funzionamento e simili di società con sede all'estero (operative oppure non operative) nonché di società non operative con sede in Svizzera (art. 2 cpv. 1 LRD). Una serie di obblighi antiriciclaggio sono inoltre previsti esplicitamente a carico dei consulenti professionali (art. 8b segg. nuova LRD).
6. Diverse norme che disciplinano la fiscalità diretta e la fiscalità indiretta, nonché diverse norme sulle assicurazioni sociali prevedono la responsabilità solidale da parte del consulente riguardo ai debiti fiscali del suo mandante.

NUOVI OBBLIGHI ANTIRICICLAGGIO PER LA CONSULENZA PROFESSIONALE IN BASE AL PROGETTO DI REVISIONE DELLA LRD DEL 14.09.2018 (ABBREVIATO AP-LRD)

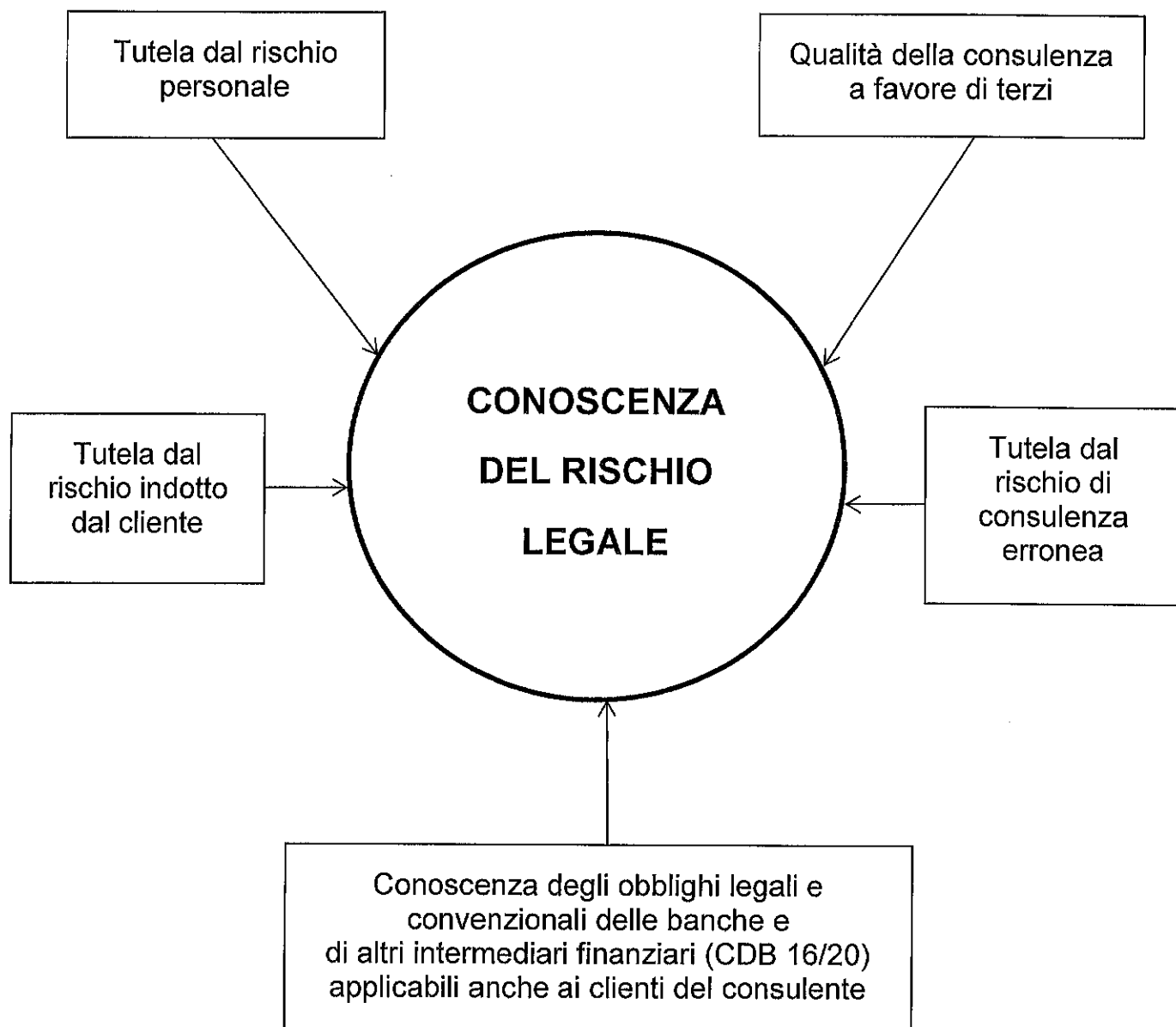


(Spiegazioni sulla pagina seguente)

Note esplicative per la Tabella n. 644

1. L'avamprogetto del 1 giugno 2018 di revisione della LRD nel suo art. 8a e segg. ha previsto una serie di obblighi antiriciclaggio a carico dei consulenti che sono simili a quelli previsti a carico degli intermediari finanziari. In particolare, l'obbligo di identificazione e della relativa formalizzazione è prevista dall'art. 86 cpv.1 AP-LRD. Tali obblighi vennero ripresi nel Messaggio del 14.09.2018.
2. Cfr. la nota 1. Si tratta di un obbligo previsto dall'art. 86 cpv.2 dell'avamprogetto LRD.
3. Cfr. la nota 1. Si tratta di un obbligo previsto dagli artt. 8c, 10b, 39 dell'avamprogetto LRD.
4. Cfr. la nota 1. Si tratta di un obbligo previsto dall'art. 2 cpv.1 lett. c) dell'avamprogetto LRD.
5. Cfr. la nota 1. Si tratta di un obbligo previsto dall'art. 8d prima frase dell'avamprogetto LRD.
6. Cfr. la nota 1. Si tratta di un obbligo previsto dall'art. 8d seconda frase dell'avamprogetto LRD.

RILEVANZA DEL RISCHIO LEGALE PER LA CONSULENZA FISCALE



SOCIETÀ DI SEDE NUOVI OBBLIGHI ANTIRICICLAGGIO(*)

Destinatari	Base normativa	Contenuto dell'obbligo
Intermediari finanziari	a) art. 9a ORD-FINMA 2020 b) art. 13 cpv. 2 lett. h ORD-FINMA 2020	a) chiarire il motivo per cui vengono utilizzate le società di sede b) obblighi relativi a prelievi e transazioni a rischio superiore, fra cui rientrano anche aa) la complessità delle strutture societarie bb) l'utilizzo di più società di sede cc) l'utilizzo di una società di sede con azionisti fiduciari all'interno di una giurisdizione non trasparente
Professionisti prestatori di servizi per società di sede e trust nonché nominee	art. 2 cpv. 1 lett. c P-LRD 2020	idem come sopra
Consulenti	art. 8b P-LRD 2020	verifiche in esecuzione dell'obbligo di accertare lo scopo delle prestazioni richieste da terze persone, compresi i clienti
Banche	idem nonché CDB 2016/2020	idem nonché obblighi CDB 16 (cfr. art. 39 CDB 20)

(*) in base all'avamprogetto di revisione della LRD (AP-LRD), all'Ordinanza antiriciclaggio della FINMA (ORD-FINMA) e alla nuova CDB, tutte in vigore dal 1.1.2020.
Pertanto, viene aggiunta la cifra 2020 per evidenziare che si tratta di una versione che entrerà in vigore il 1.1.2020

NUOVI OBBLIGHI ANTIRICICLAGGIO RIGUARDANTI I CONSULENTI

Secondo l'avamprogetto del 1.6.2018 per la revisione della LRD in vigore dal 1.1.2020 (art. 2 cpv.1 lett.c)), tutti gli obblighi antiriciclaggio dovranno essere osservati anche da tutte le persone fisiche e giuridiche che, a titolo professionale, predispongono o esercitano per conto terzi una o più delle seguenti attività (consulenti):

1. costituire, gestire o amministrare:
 - società con sede all'estero,
 - società di domicilio con sede in Svizzera,
 - trust ai sensi dell'articolo 2 della Convenzione del 1° luglio 1985 relativa alla legge applicabile ai trust ed al loro riconoscimento,
2. organizzare gli apporti connessi con le attività di cui al numero 1,
3. acquistare o vendere società di cui al numero 1,
4. mettere a disposizione un indirizzo o dei locali che serviranno da sede a una società o a un trust di cui al numero 1,
5. esercitare la funzione di azionista fiduciario, o aiutare un'altra persona a esercitare questa funzione nel caso di società con sede all'estero.

* * *

Nota bene: i consulenti alla clientela sono sottoposti anche alla Legge federale sui servizi finanziari (art. 2 cpv.1 lit. b); 28 LSerFi)

NORMATIVA ANTIRICICLAGGIO 2020¹

Base legale	Novità principali	Stadio di avanzamento	Entrata in vigore
LRD	Estensione degli obblighi antiriciclaggio alla categoria dei consulenti riguardo a determinate società ²	Avamprogetto del 1.6.2018	1.1.2020 o più tardi
	<ul style="list-style-type: none">- Approvazione e messa in opera della Convenzione del Consiglio d'Europa del 16.5.2005 e del suo Protocollo addizionale del 22.10.2015 per la prevenzione del terrorismo- Nuovo art. 260ter- Norme speciali sulle rogatorie internazionali	Messaggio del 14.9.2018	1.1.2020 o più tardi
Ordinanza FINMA antiriciclaggio	Nuovi obblighi riguardo alle società di sede e ai paesi a rischio	Nuovo testo già approvato il 20.6.2018	1.1.2020
CDB	<ul style="list-style-type: none">a) identificazione del contraente per operazioni di cassa da CHF 15'000.- ed oltre (in precedenza CHF 25'000.-)b) integrazione della Circolare della FINMA sulla identificazione della clientela per video e onlinec) blocco entro 30 giorni del conto riguardo al quale mancano informazioni e documenti concernenti il contraented) aggiornamento della procedura sommaria nei procedimenti davanti alla Commissione di sorveglianza sulla CDB	Nuovo testo già approvato il 13.6.2018	1.1.2020

¹ Nella primavera del 2016 il GAFI svolte la sua verifica *peer to peer* riguardo alla messa in opera in Svizzera delle Raccomandazioni GAFI del 2012. Ne risultarono lacune da colmare, per cui si rese necessaria la revisione di numerose regole nella normativa antiriciclaggio che dovrebbero entrare in vigore all'inizio del 2020 oppure poco tempo dopo.

² Cfr. National Risk Assessment (NRA): Geldwäschereisiken bei juristischen Personen, Bericht der Koordinationsgruppe zur Bekämpfung der Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung (KGGT) datato 1 novembre 2017.