

8 Diritto tributario svizzero

Revisione dell'Ordinanza sull'assistenza amministrativa fiscale



Curzio Toffoli

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

L'Ordinanza federale precisa la possibilità di accollare alle parti le spese di procedura

Con il testo entrato in vigore il 1. febbraio 2013, la Legge federale sull'assistenza amministrativa fiscale (di seguito LAAF) ha enunciato il principio (articolo 18 capoverso 1 LAAF) per cui l'esecuzione delle domande di assistenza amministrativa non comporta aggravio di spese alla persona interessata (di seguito PI) o al detentore delle informazioni (di seguito DI)[1].

Parallelamente, è stata pure codificata l'eccezione a tale principio (articolo 18 capoverso 2 LAAF), per cui è facoltà dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito AFC) accollare – integralmente o parzialmente, alla PI o al DI – le spese cagionate dallo scambio di informazioni, ammesso che si attualizzino due condizioni cumulative:

- C1) le spese raggiungono un importo eccezionale (condizione "oggettiva");
- C2) con il loro comportamento inadeguato, la PI o il DI hanno contribuito in maniera determinante all'insorgere di tali spese (condizione "soggettiva").

Essendo (sistematicamente) localizzata nella "Sezione 4: Trasmissione delle informazioni", è verosimile ritenere che l'applicazione della norma sia limitata ai casi di domande di assistenza amministrativa provenienti dall'estero (articolo 6 e seguenti LAAF); ad esclusione cioè delle domande di assistenza amministrativa svizzere (articolo 22 LAAF)[2].

La LAAF attribuisce infine al Consiglio federale il compito di precisare le predette condizioni, e di disciplinarne i dettagli a mezzo di Ordinanza (articolo 18 capoverso 3 LAAF).

La portata dell'articolo 18 capoverso 2 LAAF è espressa nel Messaggio del Consiglio federale di accompagnamento all'introduzione della LAAF in questi termini: "[I]e esperienze fatte dimostrano che ci sono situazioni in cui le spese della procedura raggiungono un'entità straordinaria e la persona interessata o il detentore delle informazioni ha ostacolato la procedura con il suo comportamento inadeguato. In tali casi deve essere possibile

addossare integralmente o parzialmente a queste persone le spese sostenute in relazione allo scambio di informazioni. Un caso del genere si è presentato con UBS SA, alla quale sono state addossate le spese cagionate alla Confederazione dal disbrigo di due domande di assistenza amministrativa dell'Internal Revenue Service (IRS) degli Stati Uniti d'America (USA). In assenza di una base legale è stato varato in merito un decreto federale"[3].

Il 1. gennaio 2016 il Consiglio federale ha quindi posto in vigore la conseguente modifica dell'Ordinanza sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (di seguito OAAF), inserendo una specifica disposizione (articolo 2a OAAF) intesa a concretare il contenuto dell'articolo 18 capoverso 2 LAAF[4].

Segnatamente, l'articolo 2a capoverso 1 OAAF definisce di importo eccezionale in particolare le spese riconducibili a domande che:

- C1.1) hanno causato un dispendio al di sopra della media;
- C1.2) sono state particolarmente difficili da elaborare;
- C1.3) oppure sono state urgenti.

In prima approssimazione si osserva come la nuova disposizione si occupi unicamente di precisare la condizione oggettiva (C1), accompagnandola da un elenco analitico delle componenti di spesa che possono essere addossate alla PI o al DI[5]. Circa la compatibilità di questa disposizione con il soprastante dettato legale sorge almeno una perplessità.

Appare di primo acchito evidente come la caratteristica di situarsi semplicemente "al di sopra della media" (C1.1), intesa quale "media aritmetica" (ossia il valore dato dalla somma algebrica degli elementi dell'insieme considerato divisa per il numero degli elementi dello stesso) esprime una condizione necessaria ma non sufficiente a qualificare un valore (qui un importo, secondo il dispendio) di "eccezionale" (vale a dire costitutivo di eccezione, straordinario, singolare, insolito). Si pensi al seguente, banale – ma non stravagante, se si richiama il caso UBS evocato dal Consiglio federale – esempio. Consideriamo un insieme di 104 domande di assistenza amministrativa evase dall'AFC. Tra queste, 3 hanno causato (ciascuna) spese per un importo pari a 10; 100 hanno causato

(ciascuna) spese per un importo pari a 1 e – infine – una domanda ha causato spese per un importo di 1.4. La media aritmetica (μ) del dispendio complessivo causato è quindi pari a 1.26[6]. Si nota come la domanda che ha causato un dispendio di 1.4 – sebbene tale valore si collochi solo 0.4 punti sopra il valore minimo (m) e ben 8.6 punti al di sotto del valore massimo (M) osservati – si situi comunque al di sopra della media (con uno scarto di +0.14[7]), circostanza che, a dispetto della lampante “*non eccezionalità*” del valore di spesa espresso, la fa potenzialmente rientrare nel campo di applicazione dell’articolo 2a capoverso 1 OAAF[8].

Dal profilo processuale, poi, resta da chiedersi in che modo la PI o il DI, nell’ipotesi intendano contestare giudizialmente la decisione dell’AFC di accollare loro le spese di procedura, possano validamente conoscere (e quindi controllare) le basi numeriche sulle quali il valore di soglia è stato calcolato, e come.

Proseguendo, si osserva come le residue condizioni oggettive C1.2 e C1.3 non sono state definite in termini strettamente convergenti con la condizione soggettiva C2. Infatti, le caratteristiche di “*particolare difficoltà*” e di “*urgenza*” che la domanda di assistenza amministrativa può assumere, non sono (in principio) correlate con il comportamento della PI o del DI. Esse dipendono piuttosto dall’ampiezza, dall’articolazione e dalla profondità con cui lo Stato richiedente formula la sua specifica domanda[9]. Ciò non genera però una contraddizione logica con il testo di legge. L’incoerenza è solo apparente, giacché la legge subordina la possibilità di accollare le spese alla PI o al DI al contemporaneo ricorrere delle condizioni legali C1 e C2.

Infine, si osserva come la modifica dell’OAAF non si occupi di definire la “*condizione soggettiva*” (fondamentale e, nel suo conio testuale, pure originale)[10] espressa dalla nozione di comportamento inadeguato e sua causalità determinante all’insorgere delle spese.

Il contenuto normativo di C2 rimane così fermo allo stadio di concetto giuridico indeterminato, privo di precisazione. L’individuazione di tale contenuto è quindi consegnata alla latitudine di giudizio delle autorità (AFC, Tribunale amministrativo federale e, con riserva, Tribunale federale) chiamate all’interpretazione e all’applicazione della norma ai differenti casi concreti. Queste autorità eserciteranno pertanto il loro margine di apprezzamento, coerentemente con le finalità perseguite dalla legge.

In questo incerto orizzonte esegetico, sembra comunque possibile tracciare almeno due (chiari) limiti:

1. inadeguato e determinante all’insorgere delle spese nel senso di C2 può essere solo un comportamento che la PI o il DI abbia tenuto dopo la presentazione della domanda di assistenza amministrativa (vale a dire durante la fase di esecuzione della stessa, articolo 8 e seguenti LAAF)[11]. Detto altrimenti, deve essere considerato irrilevante ai fini dell’applicazione dell’articolo 18 capoverso 2 LAAF qualsiasi possibile “*comportamento inadeguato*”, tenuto dalla PI o dal DI, in Svizzera oppure nello Stato richiedente, prima della richiesta di assistenza, anche qualora tale comportamento possa (o debba) essere considerato causale alla presentazione della specifica richiesta[12];
2. non può essere considerato inadeguato e determinante all’insorgere delle spese nel senso di C2 il mero esercizio, da parte della PI o del DI, dei rimedi giuridici messi a disposizione dall’applicabile normativa (articolo 19 LAAF)[13], anche se tale esercizio possa determinare una sensibile decelerazione della procedura, contraria al precetto di celerità ancorato nell’articolo 4 capoverso 2 LAAF[14].

[1] Fattispecie non regolata nella previgente Ordinanza federale (OACDI) del 1. settembre 2010.

[2] Diversamente, un accollo delle spese nei casi di domande svizzere sarebbe comunque possibile unicamente in capo alla PI, ma non al DI (la ragione di tale limite è triviale e – comunque – è espressa dalla definizione legale di DI; cfr. articolo 3 lettera c LAAF).

[3] Messaggio a sostegno di una legge sull’assistenza amministrativa fiscale del 6 luglio 2011, in: Foglio federale 2001 5587, pagina 5612.

[4] In data 20 aprile 2016, il Consiglio federale ha poi avviato la consultazione concernente una revisione più ampia (totale) dell’OAAF. La revisione definisce il quadro generale e la procedura necessaria ad attuare lo scambio spontaneo di informazioni. L’articolo 2a diventerà il nuovo articolo 4. Il testo rimane invariato.

[5] Articolo 2a capoversi 2 e 3 OAAF. In via residuale l’articolo 2a capoverso 3 OAAF dichiara applicabile l’Ordinanza generale dell’8 settembre 2001 sugli emolumenti (RS 172.041.1).

[6] $\mu = (10 \cdot 3 + 1 \cdot 100 + 1.4 \cdot 1) / (3 + 100 + 1) = 131.4 / 104 = 1.26$.

[7] Scarti dalla media: di $M = 8.74$; di $m = -0.26$.

[8] È noto nella scienza statistica un difetto peculiare alla “*media aritmetica*” (o “*campionaria*”). Non è infrequente che quando insiemi di dati contengono

una piccola frazione di osservazioni “*anomale*”, ossia che assumono valori lontani (come nell’esempio, molto più grandi) da quelli assunti dalla maggior parte delle osservazioni, la media aritmetica assumerà un valore che non è più equamente rappresentativo del complesso delle osservazioni. In altre parole, la media aritmetica può rivelarsi molto sensibile alla presenza di osservazioni anomale.

[9] Si pensi alle difficoltà di evasione delle cosiddette “*domande raggruppate*” (cfr. il recente “*caso olandese*”, DTAF A-8400/2015 del 21 marzo 2016), oppure alla valutazione di ammissibilità ex articolo 7 lettera c LAAF in presenza di una domanda che si sospetta essere fondata su “*dati rubati*” (resa ancora più complicata *de lege ferenda*: cfr. la proposta 2 settembre 2015 del Consiglio federale tesa ad introdurre una precisazione nella LAAF che permetta di entrare nel merito di una domanda basata su dati rubati, qualora lo Stato richiedente li abbia ottenuti mediante una richiesta di assistenza amministrativa o tramite fonti accessibili al pubblico).

[10] Si tratta qui infatti (si perdoni il neologismo) di un “*neologismo*”, che non ho rinvenuto nell’intero corpus legislativo nazionale, quantomeno nella versione di lingua italiana (nella versione germanofona, invece, la locuzione “*Fehlverhalten*” compare in diversi atti, sebbene non nell’accezione combinata – utiliz-

zata nell’OAAF – di “*eigenes Fehlverhalten*”).

[11] Cfr. il Messaggio del Consiglio federale citato più sopra, per cui il comportamento inadeguato della PI o del DI deve aver “*ostacolato la procedura*” e non “*indotto*” la procedura.

[12] Tale contenimento del perimetro applicativo appare importante e affatto scontato. Si assiste infatti con sempre maggior frequenza (in specie nel diritto dei mercati finanziari e delle relative norme di sorveglianza e autoregolamentazione), ad una considerazione sempre più marcata, data dal diritto svizzero, a possibili violazioni della legislazione economica e fiscale di altri Stati (cfr. *brevitatis causa* il Rapporto 11 dicembre 2015 del Consiglio federale “*Violazione del diritto economico e tributario estero*” in adempimento del postulato n. 13.3658 Zanetti del 21 giugno 2013).

[13] Diverso il trattamento delle “*spese processuali*” – che non sono spese ai sensi dell’articolo 2a OAAF – regolato nelle applicabili leggi di procedura (PA, RS 172.021; LTAF, RS 173.32; LTF, RS 173.110).

[14] Anche l’OCSE riconosce alle singole legislazioni nazionali la facoltà di prevedere diritti e garanzie procedurali in favore delle persone toccate da misure finalizzate alla raccolta di informazioni o, più in generale, coinvolte in un procedimento teso allo scambio transnazionale di informazioni fiscali.