

Infine, alcune modifiche al Commentario hanno riguardano il settore delle telecomunicazioni; a titolo esemplificativo, si ricordano quelle concernenti i redditi derivanti dalla gestione di satelliti ed i redditi rappresentati da pagamenti per *roaming*.

Il Centro di competenze tributarie della SUPSI organizza un convegno sul tema in oggetto lunedì 18 ottobre 2010, dalle ore 14 alle 17.30. Il prospetto del convegno è disponibile al seguente link:

http://www.fisco.supsi.ch/Content/main/uploaded/pdf/DSAS_OCSE.pdf

Per maggiori informazioni:

- OCSE; La mise à jour 2010 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, 22 luglio 2010, in: <http://www.oecd.org/dataoecd/23/42/45689337.pdf>

Paolo Arginelli, paolo.arginelli@gmail.com

Dottore commercialista

Docente e consulente presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore

Il Consiglio federale ha adottato l'ordinanza sull'assistenza amministrativa

La normativa disciplina l'esecuzione dell'assistenza amministrativa garantita dalle nuove (o rivedute) convenzioni per evitare le doppie imposizioni

Terminata l'indagine conoscitiva, lo scorso 1. settembre il Consiglio federale (CF) ha promulgato il testo definitivo dell'ordinanza sull'assistenza amministrativa (OACDI). La normativa disciplina l'esecuzione dell'assistenza amministrativa garantita dalle nuove (o rivedute) convenzioni per evitare le doppie imposizioni (CDI) sottoscritte dal nostro Paese in accordo allo standard dell'OCSE. L'OACDI entrerà in vigore il prossimo 1. ottobre e sarà quanto prima sostituita da una Legge federale sull'assistenza amministrativa in materia fiscale.

In prima approssimazione è opportuno richiamare brevemente gli obiettivi posti dal CF all'OACDI allorché fu lanciata la procedura di consultazione, il 20 gennaio scorso, che sono:

- rafforzare la certezza del diritto relativamente alle competenze, alla procedura, alle misure coercitive ed ai rimedi giuridici (diritti dei contribuenti);
- determinare una linea di condotta aderente alle direttive del CF per tutte le autorità incaricate dell'esecuzione (Amministrazione federale delle contribuzioni [AFC] in particolare);
- assicurare il pieno rispetto degli impegni assunti internazionalmente dal nostro paese, in ossequio alle norme sancite nelle singole CDI;
- accorpate tutte le disposizioni che disciplinano l'assistenza amministrativa in un unico testo normativo.

Inoltre, il CF voleva pure chiarire che il nostro Paese avrebbe rifiutato di fornire assistenza amministrativa se questa si fosse posta in contrasto con l'ordine pubblico svizzero oppure violasse il principio della buona fede. Il rifiuto dell'assistenza doveva pure essere esteso ai casi in cui lo Stato richiedente avesse fondato la sua domanda su elementi conoscitivi ottenuti in violazione del diritto penale svizzero (ad esempio in violazione del segreto bancario).

All'indagine conoscitiva – esperita tra il 20 gennaio ed il 30 aprile 2010 – hanno preso parte le organizzazioni mantello dell'economia, le autorità finanziarie e le amministrazioni cantonali delle contribuzioni, diverse altre organizzazioni di carattere fiscale, i partiti politici rappresentati nell'arco parlamentare ed altri enti interessati. In totale sono pervenuti al Governo 41 pareri, la gran parte favorevoli all'avamprogetto posto in

consultazione. Gli attori interpellati hanno altresì tematizzato in modo approfondito diverse proposte di emendamento (modifiche e/o miglioramenti), e messo in luce alcuni aspetti controversi.

Cercherò di illustrare di seguito alcune tematiche centrali, che hanno già determinato modifiche al testo del disegno e che saranno per certo oggetto di ulteriore dibattito non appena l'impianto dell'OACDI sarà chiamato alla verifica empirica.

1. Il campo d'applicazione oggettivo dell'OACDI nonché rapporto della nuova OACDI con il diritto in vigore (articoli 1 e 17 OACDI)

L'avamprogetto prevedeva l'applicazione dell'OACDI alle procedure di assistenza amministrativa previste da tutte le CDI, a prescindere dalla loro entrata in vigore. L'obiettivo era quello di creare una base di esecuzione quanto più uniforme possibile. Questo obiettivo è stato in parte abbandonato a fronte di due ragioni fondamentali:

- l'OACDI crea una nuova, specifica procedura in aderenza allo standard OCSE in materia di scambio di informazioni. A mente del CF, tale particolarità esclude un'estensione dei nuovi parametri alla "vecchia" assistenza amministrativa, a cui devono invece restare applicabili le vigenti convenzioni e ordinanze;
- le condizioni per l'apertura di una procedura secondo le disposizioni di assistenza amministrativa in vigore si distinguono in modo radicale dalle condizioni per l'apertura della procedura secondo le "nuove" disposizioni in accordo allo standard OCSE. Le due forme di assistenza amministrativa devono quindi essere chiaramente separate.

Il campo di applicazione dell'OACDI (articolo 1 capoverso 1) è stato conseguentemente limitato alle CDI che entrano in vigore dopo l'emanazione dell'OACDI (1. ottobre 2010). Richieste di assistenza che si riferiscono a periodi per cui non sono (ancora) applicabili le "nuove" disposizioni pattizie in materia di assistenza amministrativa sono quindi da trattare secondo le previgenti normative (articolo 17). In questo modo la "nuova" assistenza amministrativa sarà chiaramente separata – anche a livello di misure procedurali – dalla "vecchia" assistenza amministrativa.

2. L'esame preliminare della domanda (articolo 5 OACDI)

Secondo il CF, una richiesta estera che si fondasse su informazioni ottenute o trasmesse mediante atti punibili secondo il diritto svizzero dovrà essere respinta in adempimento alle convenzioni internazionali, che rinviano al principio della buona fede (articolo 31 Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati).

L'OACDI contiene inoltre l'esplicito richiamo alla clausola di "ordine pubblico" (articolo 5 capoverso 1 lettera a; cfr. articolo 26 paragrafo 3 lettera c Modello di Convenzione fiscale dell'OCSE) e al principio della buona fede (articolo 5 capoverso 1 lettera b; cfr. articolo 31 Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati).

Il motivo di rifiuto in relazione ai cosiddetti "dati bancari rubati" è invece stato "incapsulato" in un capoverso separato (articolo 5 capoverso 1 lettera c), togliendo così un suo riferimento esplicito o diretto (come era invece nel disegno) ad altri motivi speciali di rifiuto (ordine pubblico o principio della buona fede). Si tratta qui di un tema oltremodo spinoso. La soluzione adottata dal CF, che fa indubbiamente seguito ai consistenti dubbi di legittimità della norma sollevati dal parere dell'Ufficio federale di giustizia (UFG) del 23 febbraio 2010 (cfr. sul tema il mio intervento nelle Novità fiscali di agosto, pagina 11 e seguenti), appare però subito avere carattere più cosmetico che sostanziale, difficilmente idoneo a sciogliere il nodo (materiale) della conformità di questo specifico criterio di rifiuto con il diritto (internazionale) superiore.

3. Le misure per l'ottenimento delle informazioni richieste, in particolare le misure coercitive (articoli 6 e 9 OACDI)

Lo standard dell'OCSE sancisce il principio per cui le misure di assistenza amministrativa internazionale devono corrispondere a quelle previste dal diritto interno e alla prassi amministrativa dello Stato richiesto (fatte salve eccezioni pattuite nelle CDI medesime). Tale principio è stato codificato positivamente

nell'articolo 6 capoverso 2 OACDI. In questo modo è chiaro che il precetto si applica a tutte le misure previste dall'ordinanza medesima.

Alcuni partiti politici hanno criticato il fatto che misure coercitive – e il potere dell'AFC di ordinarle – siano disciplinate con lo strumento dell'ordinanza (articolo 6 capoverso 3 e articolo 9). Il CF respinge la critica e osserva a proposito che:

- le misure coercitive sono già disciplinate nelle vigenti ordinanze relative alle specifiche CDI. Il Tribunale federale e il Tribunale amministrativo federale (TAF) hanno già più volte approvato tale disciplina, anche se ancorata solo a livello di ordinanza (cfr. sentenza del TAF del 5 marzo 2009, A-7342/2008 e A-7426/2008, considerando 1.1.);
- con una perizia del 10 settembre 2009, l'UFG ha considerato valida – quale soluzione transitoria – la scelta per cui l'assistenza amministrativa sia regolata a livello di ordinanza. Il CF ricorda poi che i lavori per l'elaborazione di una legge federale sono già stati avviati;
- la facoltà dell'AFC di ordinare misure coercitive corrisponde alle norme della Legge federale sul diritto penale amministrativo (DPA).

Non di meno, per l'esecuzione delle misure coercitive, l'articolo 6 capoverso 3 rinvia ora espressamente ai presupposti del diritto svizzero. L'articolo 9 è stato inoltre riformulato in modo più preciso, enunciando in modo esaustivo le misure applicabili, rispettivamente tramite rinvio alle applicabili disposizioni del DPA.

4. Gli obblighi di collaborazione nonché diritti in materia di informazione e partecipazione delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni (articolo 7 e seguente OACDI)

Per quanto attiene l'obbligo di collaborare, rispettivamente l'obbligo di informare nel quadro della procedura di assistenza amministrativa l'OACDI opera – in linea con la LIFD (cfr. in particolare articoli 111 e 112) – una distinzione tra le amministrazioni cantonali delle contribuzioni (articolo 7) e le *“altre autorità amministrative”* (articolo 8). Questi disposti conferiscono alle amministrazioni fiscali cantonali una posizione particolare nella procedura di assistenza amministrativa, per quanto non vi si opponga il segreto fiscale (cfr. anche articolo 12 capoverso 3 riguardo all'informazione concernente la conclusione della procedura). Nel quadro dell'imminente Legge federale sull'assistenza amministrativa in materia fiscale potranno, secondo il CF, essere esaminate altre attribuzioni di competenze alle amministrazioni cantonali. Queste ultime – al pari di tutte le altre autorità svizzere – non sono in alcun caso considerate soggetti detentori di informazioni secondo l'OACDI (articolo 3 lettera *b*) e non dispongono quindi pienamente dei diritti di parte (in particolare non dispongono del diritto di ricorso).

5. I diritti di terzi particolarmente interessati e del detentore delle informazioni nella procedura di assistenza amministrativa ordinaria e in quella semplificata (articoli 10 e seguenti OACDI)

L'articolo 3 lettera *a* definisce persona interessata dall'assistenza amministrativa il soggetto in capo al quale sono richieste informazioni oggetto della domanda di assistenza. Questa persona ha diritto di partecipare alla procedura di assistenza amministrativa e detiene diritto di ricorrere contro la decisione finale (articoli 10 capoverso 3; 11 capoverso 1; 12 capoverso 1 e 13 capoverso 3). Lo stesso vale per il detentore delle informazioni (articoli 10 capoverso 3; 11 capoverso 1 e 12 capoverso 3 OACDI), purché abbia titolo di interporre ricorso contro la decisione finale (articolo 13 capoverso 2 OACDI). Secondo i principi della procedura amministrativa, godono di protezione giuridica tutti i soggetti titolari di un interesse degno di protezione dall'esito della procedura. Determinante è l'interesse materiale, non il diritto di partecipazione formale al procedimento. Di conseguenza, il diritto di essere sentito può essere invocato non solo dai destinatari della decisione, ma (eventualmente) anche da soggetti terzi specifici che sono interessati in misura maggiore di un terzo qualunque dalla decisione emanata. Questo principio procedimentale è ancorato espressamente nell'OACDI (articoli 10 capoverso 3; 11 capoverso 1; 12 capoverso 3 e 13 capoverso 2).

6. L'impermeabilità del segreto bancario a fini fiscali interni (articolo 15 OACDI)

Come facilmente prevedibile, gran parte delle autorità fiscali cantonali ha richiesto di non dover sottostare alla limitazione di accesso alle informazioni bancarie sancito dall'OACDI. In particolare è stata criticata la rinuncia ad autorizzare l'impiego delle risultanze bancarie ottenute nel quadro della procedura di assistenza amministrativa internazionale anche per scopi fiscali interni (articolo 15 capoverso 3) così come la mancata facoltà di poter presentare domande di assistenza amministrativa "interna" con riguardo alle informazioni bancarie (articolo 16 capoverso 5). La scelta del governo appare però giuridicamente consistente. Il segreto bancario è ancorato in una legge federale; una sua soppressione – o anche solo un suo temperamento – per fini fiscali interni richiede una revisione della legislazione tributaria che sia approvata dai competenti organi legislativi, non potendo in alcun modo bastare un atto promulgato da un organo esecutivo (quale è l'OACDI). Per altro verso siffatto tema, siccome afferente esclusivamente il diritto interno, non dovrebbe comunque essere disciplinato in un atto normativo – anche qualora rivestisse la forma di una legge federale – che codifica unicamente l'esecuzione interna allo Stato di impegni assunti a livello internazionale.

Nel prossimo futuro avremo occasione di trattare in maniera più organica e approfondita questi ed altri temi giuridicamente densi che, è agevole supporre, non mancheranno di catturare l'attenzione degli addetti ai lavori e, pure, dell'opinione pubblica molto sensibile alla specifica materia.

Per maggiori informazioni:

- Dipartimento federale delle finanze; Il Consiglio federale approva l'ordinanza sull'assistenza amministrativa, Comunicato stampa del 1. settembre 2010, in: www.admin.ch/aktuell/00089/index.html?lang=it&msg-id=34880
- Ordinanza sull'assistenza amministrativa (in francese), in: <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/20251.pdf>

Curzio Toffoli, curzio@toffolisala.ch

Avvocato, Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law

Studio legale e notarile Toffoli & Sala, Chiasso

Entrate stabili e controvalore effettivo alla base dell'assoggettamento IVA

Lo ha ribadito la Corte di giustizia dell'Unione europea in due recenti sentenze

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) cosiddetta comunitaria è disciplinata dalla Sesta Direttiva (Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, di seguito "SD"). Per gli Stati membri dell'Unione europea, la propria legislazione interna relativa all'IVA deve essere conforme al diritto europeo, che, in caso contrario, è direttamente applicabile.

L'articolo 4 SD, stabilisce che il soggetto passivo dell'imposta è definito come chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche elencate nello stesso articolo e indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività, che deve derivare dallo sfruttamento di beni materiali e immateriali per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità. Si tratta di attività di produttore, di commerciante o prestatore di servizi comprese attività estrattive ed agricole, rispettivamente attività di professioni liberali o assimilate.

L'interpretazione dell'articolo citato poc'anzi è stato oggetto di una prima sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (di seguito "Corte") in cui quest'ultima ha stabilito che se gli introiti derivanti da