

Convenzioni in vigore, senza l'articolo 26 Modello OCSE

Albania, Algeria, Armenia, Australia, Austria, Azerbaijan, Bangladesh, Belgio, Bielorussia, Bulgaria, Canada, Cile, Cina, Corea de Sud, Costa d'Avorio, Croazia, Danimarca, Egitto, Ecuador, Estonia, Filippine, Finlandia, Francia, Germania, Ghana, Giamaica, Giappone, Gran Bretagna, Grecia, India, Indonesia, Iran, **Irlanda**, Islanda, Israele, Italia, Kazakistan, Kirghizistan, Lettonia, Liechtenstein **, Lituania, Lussemburgo, Macedonia, Malaysia, Marocco, Messico, Moldavia, Mongolia, Montenegro, Norvegia, Nuova Zelanda, Paesi Bassi, Pakistan, Polonia, Portogallo, Kuwait, Repubblica Ceca, Romania, Russia, Serbia, Singapore, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Sri Lanka, Stati Uniti, Sudafrica, Svezia, Thailandia, Trinidad e Tobago, Tunisia, Ucraina, Ungheria, Uzbekistan, Venezuela, Vietnam

* Clausola della nazione più favorita, l'assistenza amministrativa estesa entra in vigore con la prima convenzione con uno Stato UE

** Non è una convenzione esaustiva poiché regola essenzialmente solo alcune questioni riguardanti l'imposizione dei redditi da attività lucrativa

Per maggiori informazioni:

- Dipartimento federale delle finanze; Svizzera e Irlanda parafano la riveduta Convenzione per evitare le doppie imposizioni, Comunicato stampa del 23 luglio 2010, in:
<http://www.news.admin.ch/message/?lang=it&msg-id=34380>

Samuele Vorpe

Docente-ricercatore SUPSI

Reiezione di domande di assistenza amministrativa estere fondate su dati acquisiti illecitamente?

Secondo una perizia dell'UFG il progetto di ordinanza di esecuzione delle nuove CDI contiene una disposizione incompatibile con il diritto superiore

Come noto, il 13 marzo 2009 il Consiglio federale decise che, per il futuro, la Svizzera avrebbe ripreso nelle disposizioni sull'assistenza amministrativa in materia fiscale lo standard previsto dall'articolo 26 del modello di convenzione dell'OCSE (mOCSE). Da allora sono state firmate delle convenzioni per evitare la doppia imposizione (CDI) – alcune rivedute, altre rinegoziate – con numerosi Stati che contengono queste nuove disposizioni sull'assistenza amministrativa (sullo "stato dell'arte", si veda l'intervento precedente di Samuele Vorpe, pagina 10 e seguente).

Ai fini del rafforzamento della certezza del diritto e della creazione di una prassi uniforme nell'assistenza amministrativa internazionale, il 20 gennaio 2010 il Dipartimento federale delle finanze (DFF) ha posto in consultazione un progetto di ordinanza relativa all'assistenza amministrativa secondo le convenzioni contro la doppia imposizione (pOACDI). Tale atto normativo dovrebbe entrare in vigore già il prossimo 1. ottobre 2010, per essere in seguito sostituito da una Legge federale (LF), siccome forma ritenuta più consona dal profilo istituzionale.

In questo contesto, facendo seguito agli ormai molteplici *affaire* di dati bancari sottratti illegalmente ad istituti bancari elvetici, il DFF ha voluto dare un segnale forte, codificando il principio per cui la Svizzera non accorderà assistenza amministrativa a Stati la cui domanda si fonda su informazioni rubate. In particolare, il proposto articolo 5 capoverso 2 pOACDI ha il seguente tenore:

La domanda deve rispettare il principio della buona fede. Essa deve essere respinta per motivo di tutela dell'ordine pubblico, se la concessione dell'assistenza amministrativa è inconciliabile con i valori fondamentali del diritto svizzero o contraria a interessi essenziali della Svizzera. La domanda deve essere segnatamente respinta, se si fonda su informazioni ottenute in violazione del diritto penale svizzero.

Con un parere giuridico di data 23 febbraio 2010 commissionato dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (e pubblicato sulla Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione [GAAC] del 3 agosto 2010, raggiungibile attraverso il link in calce), l'Ufficio federale di giustizia (UFG) si è espresso sulla congruenza giuridica di questa disposizione con il diritto superiore, chiedendosi segnatamente se sia legittimo motivare il rifiuto di assistenza amministrativa con argomenti che vanno al di là delle condizioni previste nelle CDI medesime e che sono ancorate unicamente nel diritto interno svizzero. Si tratta quindi – in altri termini – della questione dell'opponibilità della citata disposizione (di diritto interno) all'altro Stato contraente.

Secondo i periti dell'UFG l'articolo 5 capoverso 2 pOACDI assimila il mancato rispetto della buona fede e la violazione dell'ordine pubblico svizzero alla violazione dei valori fondamentali del diritto svizzero, in particolare del diritto penale svizzero. La formulazione impiegata lascia intendere che ogni violazione del diritto penale svizzero costituisce una violazione dell'ordine pubblico, dei valori fondamentali del diritto svizzero o degli interessi essenziali della Svizzera. La menzione dell'ordine pubblico in questa disposizione costituisce il criterio di collegamento tra il diritto interno e l'articolo 26 capoverso 3 del mOCSE che fa dell'ordine pubblico la sola riserva invocabile per rigettare una domanda di assistenza amministrativa. L'articolo 5 capoverso 2 pOACDI sembra quindi dare una interpretazione "nazionale" della nozione di "ordine pubblico".

L'articolo 26 capoverso 3 mOCSE codifica la riserva del rispetto dell'ordine pubblico nel quadro dell'assistenza amministrativa. Relativamente a questa disposizione, il commentario al mOCSE afferma che il citato paragrafo include una limitazione concernente le informazioni che pertengono ad interessi vitali dello Stato richiesto. A tal proposito, è previsto che gli Stati contraenti non debbano fornire informazioni allorché la loro divulgazione sarebbe contraria all'ordine pubblico. Il commentario precisa poi che questa limitazione può comunque essere invocata unicamente in casi estremi. Un simile caso può ad esempio manifestarsi se un'inchiesta fiscale nello Stato richiesto è fondata su motivi di persecuzione politica, razziale o religiosa. La limitazione può parimenti essere invocata quando le informazioni costituiscono un segreto di Stato, ad esempio quando si tratta d'informazioni sensibili detenute da servizi segreti e la cui divulgazione sarebbe contraria agli interessi vitali dello Stato richiesto. Di conseguenza, nel contesto dell'assistenza amministrativa prevista in una CDI, il problema dell'ordine pubblico dovrebbe di regola porsi molto raramente. L'OCSE dà quindi un'interpretazione propria e restrittiva della nozione di ordine pubblico come dovrebbe essere ripresa dalle parti contraenti ad una CDI, ritenuto che una eventuale definizione divergente secondo il diritto interno non potrà avere valenza specifica. Ora, secondo l'UFG, la nozione di ordine pubblico così come configurata nel mOCSE non contempla l'ottenimento illegale di informazioni.

Pertanto, tenuto conto di quanto precede, è agevole concludere che la formulazione proposta con l'articolo 5 capoverso 2 pOACDI, per cui quale una violazione del diritto penale svizzero costituisce anche una violazione dell'ordine pubblico, va al di là dell'interpretazione convenzionale di tale nozione.

La violazione del diritto penale svizzero in quanto ragione di reiezione di una domanda di assistenza amministrativa si configura quindi come un criterio indipendente, che si situa oltre la riserva espressa nel mOCSE. Sarà quindi difficile poter efficacemente opporre tale riserva all'altro Stato contraente, giacché la stessa trae origine unicamente nel diritto interno dello Stato richiesto (il nostro). A parere dei periti dell'UFG una tale previsione normativa deve essere inserita non già in un'ordinanza – o legge che sia – tesa a disciplinare unicamente le disposizioni procedurali a livello di diritto interno, bensì nel testo della CDI medesima o – eventualmente – in un protocollo aggiuntivo. Questa necessità consegue direttamente dal

principio *pacta sunt servanda (a contrario)*: un elemento non contenuto nell'accordo internazionale difficilmente potrà essere opposto all'autorità estera.

In effetti, l'introduzione nelle "nuove" CDI di una riserva supplementare a beneficio dell'assistenza amministrativa è stata evocata da diversi parlamentari e partiti politici. In considerazione dei motivi espressi, secondo l'UFG questa rappresenta la soluzione corretta da adottare. Occorre d'altro canto esser coscienti che non è immaginabile, per il nostro Paese, ritornare oggi su convenzioni già negoziate e firmate, di modo che questa ipotesi di soluzione non potrà che essere presa in considerazione per l'avvenire. L'unica eccezione esistente è rappresentata dalla CDI siglata con la Francia, Paese in possesso dei dati "rubati" alla banca HSBC, la quale è oggi l'unico dei dieci Stati contraenti che ha rilasciato una dichiarazione nel senso sopra auspicato, come affermato dal portavoce del DFF Roland Meier. Si può quindi immaginare che le CDI la cui conclusione è tutt'ora *in itinere* con Germania e Italia rappresenteranno un sostanziale banco di prova per i negoziatori svizzeri.

In questo orizzonte il parere delinea poi le conseguenze alle quali la Svizzera potrebbe esporsi qualora intenda effettivamente regolare nel suo diritto interno casi di rigetto di domande di assistenza amministrativa che vanno al di là della violazione dell'ordine pubblico così come intesa nell'articolo 26 capoverso 3 mOCSE.

Dal punto di vista del diritto interno (svizzero), difettando esplicita base legale in tal senso, l'altro Paese contraente non disporrà di alcun rimedio giuridico per impugnare la decisione delle nostre autorità. Questa soluzione corrisponde per altro a quella adottata con l'articolo 80h della LF sull'assistenza internazionale in materia penale (LAIMP). Di contrappunto, lo Stato che contesterà il rifiuto svizzero basato sull'articolo 5 capoverso 2 pOACDI (e poi della LF che seguirà) potrà adottare misure di ritorsione nei confronti del nostro Paese, sospendere l'applicazione della CDI, denunciare la convenzione medesima (articolo 30 mOCSE) o – non da ultimo – esercitare pressioni in seno al G-20 affinché la Svizzera sia "rispedita" nella lista "grigia" (o addirittura "nera") degli Stati non cooperativi.

Il ragionamento proposto dagli esperti dell'UFG è giuridicamente consistente e – credo – meriti di essere tenuto in seria considerazione. Del resto anche il perito della Conferenza dei direttori cantonali delle finanze, professor Ulrich Cavelti, è giunto a conclusioni analoghe in una relazione pronunciata in data 4 febbraio 2010 nell'ambito della procedura di consultazione al pOACDI (il testo scritto è raggiungibile attraverso il link in calce).

Il parere dell'UFG affronta anche alcune considerazioni prodromiche – che ho qui tralasciato siccome non strettamente necessarie ai fini di questa informativa – e termina con delle concrete proposte di enunciazione di questa possibile futura riserva svizzera in tema di scambio d'informazioni fiscali. Le formulazioni suggerite hanno lo scopo di regolare in maniera trasparente il caso (supplementare) in cui la Confederazione intende rifiutare di fornire assistenza amministrativa. Tale disposizione non potrà limitarsi a richiamare la riserva dell'ordine pubblico, ma dovrà disciplinare il caso di informazioni ottenute in violazione del diritto penale svizzero. Tutto ciò ben coscienti che un simile quadro normativo aprirà comunque il campo a problematiche di ordine formale e materiale la cui soluzione non è affatto evidente. Si pensi solo al caso più immediato: il furto di dati bancari è oggi oggetto di un'enfasi mediatica senza precedenti. In questi casi non sarà quindi difficile per l'autorità svizzera sostenere che la domanda dell'altro Stato contraente si fonda su dati ottenuti in violazione del diritto svizzero. Questa attenzione dei mezzi di comunicazione andrà inevitabilmente stemperandosi con l'avanzare del tempo ed il mutare delle condizioni. In queste eventualità diverrà allora assai arduo, per le autorità elvetiche, riuscire a provare che le informazioni fondanti la richiesta di dati fiscali sono state ottenute in maniera fraudolenta.

Per maggiori informazioni:

- Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione; Parere giuridico dell'Ufficio federale di giustizia del 23 febbraio 2010, Edizione del 3 agosto 2010, in:
www.bk.admin.ch/dokumentation/02574/05567/index.html?lang=it#sprungmarke_2_0
- Conferenza dei direttori cantonali delle finanze; Convezioni per evitare la doppia imposizione, Relazione del professor Ulrich Cavelti, 4 febbraio 2010, in:
www.fdk-cdf.ch/100130_dba_amtshilfe_apk-s_ref_uc_def_d.pdf

Curzio Toffoli, curzio@toffolisala.ch

Avvocato, Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law

Studio legale e notarile Toffoli & Sala, Chiasso

Il segreto bancario nella Costituzione federale?

Fallita l'iniziativa promossa dalla Lega dei Ticinesi/UDC

L'iniziativa popolare della Lega dei Ticinesi e dell'Unione Democratica di Centro

Il 6 marzo 2009, la Lega dei Ticinesi e l'Unione Democratica di Centro hanno presentato alla Cancelleria federale un progetto elaborato di revisione parziale della Costituzione federale per l'inserimento del segreto bancario nel testo costituzionale. Il testo dell'iniziativa "*Difendiamo la Svizzera, il segreto bancario nella Costituzione*" è stato pubblicato nel Foglio federale del 31 marzo 2009, data a partire dalla quale era iniziato a decorrere il termine di 18 mesi per la raccolta delle 100'000 firme.

Articolo 13 della Costituzione federale – Protezione della sfera privata e garanzia del segreto bancario

³ Ognuno ha diritto alla segretezza delle sue relazioni d'affari con le banche autorizzate ad operare in Svizzera. Senza il suo consenso, nessuna informazione sarà trasmessa a una entità estera o a un'autorità federale non vincolata dal segreto bancario.

⁴ Il segreto bancario non copre attività criminali come terrorismo, crimine organizzato, riciclaggio di denaro e la Svizzera assicura assistenza all'autorità estera quando l'attività perseguita sia punibile dal diritto interno (principio della doppia incriminazione).

⁵ La legge prevede provvedimenti per evitare che la garanzia del segreto bancario venga aggirata a scopi di indagine fiscale. L'autorità giudiziaria può rivedere la qualificazione del reato proposta dallo Stato richiedente.

L'intenzione della proposta legislativa in questione era evidente: preservare e ancorare, mediante l'inserimento del principio del segreto bancario nella Costituzione, la prassi conservatrice della Svizzera relativamente allo scambio d'informazione internazionale, salvaguardando pertanto la possibilità per la stessa di rifiutare l'assistenza amministrativa nei casi di evasione fiscale.

All'inizio del mese di agosto di quest'anno è giunta la notizia del fallimento dell'iniziativa della Lega/UDC già in fase di raccolta delle firme.

Se da una parte con il fallimento dell'iniziativa si è visto affondare un possibile strumento di salvataggio del segreto bancario, dall'altra lo stesso fallimento ha tutelato la Svizzera da un futuro conflitto normativo tra la Costituzione federale ed eventuali trattati internazionali.

In data 13 marzo 2009 il Consiglio federale ha deciso che la Svizzera riesaminerà la sua collaborazione internazionale in materia fiscale e riprenderà gli standard dell'OCSE, relativamente all'assistenza amministrativa, conformemente all'articolo 26 del Modello di convenzione dell'OCSE. Si tratta di una decisione strategica per la politica estera contenente delle massime sul contenuto delle future norme sullo scambio d'informazione nelle nuove convenzioni contro la doppia imposizione; con detta decisione il