

SUPSI

9

**Il segreto bancario nello scambio
di informazioni fiscali**

*a cura di **Samuele Vorpe***

Samuele Vorpe

Economista aziendale SUP,

Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law,

Docente-ricercatore SUPSI

Nota del curatore

ISBN:

88-7595-016-4

Layout:

Mikael Oettli

Giancarlo Gianocca

Stampa:

TBS, La Buona Stampa SA

CH-6963 Pregassona, Lugano

In copertina:

Illustrazione tratta da un disegno di Max Huber

©

Centro competenze tributarie, 2011,

Scuola Universitaria professionale della Svizzera italiana (SUPSI)

Segreto bancario, assistenza amministrativa e giudiziaria tra le autorità, *standard* dell'OCSE, *fishing expeditions*, scambio di informazioni su richiesta o automatico, paradisi fiscali, UBS e altro ancora. Dal 13 marzo 2009, queste parole sono entrate nel lessico comune dei media e degli operatori economico-finanziari della realtà svizzera. Questa storica data rappresenta infatti il momento di rottura della prassi conservatrice in materia di assistenza amministrativa seguita dalla Svizzera nei confronti della comunità internazionale, in base alla quale, salvo alcune eccezioni con gli USA e la Germania, non sono mai state fornite informazioni, in particolare quelle di natura bancaria, alle autorità fiscali estere tali da consentire l'accertamento di redditi e di patrimoni dei loro contribuenti.

Le diverse relazioni qui pubblicate consentono di ottenere una visione generale su tutti gli aspetti riguardanti il segreto bancario nello scambio di informazioni tra le diverse autorità. L'approfondimento di questo argomento di grande attualità, inizia con il presentare le diverse disposizioni dell'OCSE: dall'art. 26 del Modello di Convenzione per evitare le doppie imposizioni, che regola l'assistenza amministrativa tra le autorità fiscali degli Stati contraenti, all'Accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, meglio conosciuto come *Tax Information Exchange Agreement*, il cui utilizzo da parte degli Stati, negli ultimi tempi, ha subito una crescita esponenziale. A questo si aggiunge inoltre, specialmente nell'UE, l'esame della Direttiva comunitaria sulla reciproca assistenza amministrativa in ambito tributario, pure oggetto recentemente di alcune proposte di modifica. Altro tema che, pian piano, sta assumendo una sua importanza è la cooperazione tra Stati nella riscossione dei crediti fiscali.

Dopo aver passato in rassegna questi temi che interessano la stragrande maggioranza degli Stati del nostro globo, viene dato rilievo alla particolare realtà svizzera e alle molteplici forme di assistenza tra le autorità svizzere e straniere. Di grande importanza, specialmente nel dibattito politico interno, la distinzione tra sottrazione e frode fiscale, nonché l'opponibilità del segreto bancario nei confronti delle autorità svizzere, soprattutto dopo la decisione del Consiglio federale di allentarlo nei confronti di quelle estere. Ulteriori approfondimenti contenuti in questa opera riguardano la politica perseguita dal nostro Paese dagli anni '50 ad oggi nell'ambito dell'assistenza amministrativa; un primo ma indispensabile commento all'Ordinanza federale (e al relativo progetto di Legge federale) sull'assistenza amministrativa volta a garantire l'esecuzione interna delle Convenzioni contro le doppie imposizioni rinegoziate dalla Svizzera secondo gli *standard* internazionali in materia di trasparenza fiscale; l'esame del significato da attribuire alla nozione di *fishing expedition*, cioè la "spedizione o battuta di pesca" che permette ad uno Stato di raccogliere il maggior numero di informazioni detenute dall'altro Stato; l'analisi dei reati fiscali in base ai quali viene concessa assistenza internazionale in materia penale; lo scambio di informazioni all'interno dei confini nazionali tra autorità fiscali, amministrative e giudiziarie; lo scambio di informazioni fiscali nell'ambito degli accordi bilaterali II pattuiti dalla Svizzera con l'UE; l'assistenza internazionale alle autorità di sorveglianza sulla borsa e, infine, l'esame delle relazioni bilaterali riguardanti le imposte dirette tra l'Italia e la Svizzera, i cui limitati scambi di informazioni hanno creato, e stanno ancora creando, non poche tensioni tra i due Paesi confinanti, i cui rapporti economici non sono certo trascurabili, soprattutto per il Canton Ticino.

Mi auguro quindi che questo volume possa costituire, in un momento delicato per la piazza finanziaria ticinese, un aiuto importante per avvocati, consulenti bancari, fiduciari e persone interessate ai legami tra fiscalità e segreto bancario, in quanto permette di comprendere le molteplici questioni legate allo scambio di informazioni tra le autorità amministrative e giudiziarie, interne ed estere.

Per concludere desidero ringraziare, per l'importante sostegno finanziario, la Fondazione Daccò di Lugano che ha permesso la realizzazione di questa opera sullo scambio di informazioni, nonché tutti gli autori, grazie ai quali, oggi, la comunità italoфона può vantare una considerevole pubblicazione sul segreto bancario nel contesto dell'assistenza giudiziaria e amministrativa in materia fiscale e, questo, anche per merito del Centro di competenze tributarie della SUPSI, fondato e guidato per molti anni dall'autorevole professor Marco Bernasconi, che sentitamente ringrazio.

Tutti i contributi presenti in questo volume sono stati portati a termine tra l'inizio di gennaio e la fine di febbraio del 2011.

Manno, 22 febbraio 2011

Samuele Vorpe

	Prefazione	11
01	<i>Carlo Garbarino</i> L'articolo 26 nel Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni	23
02	<i>Carlo Garbarino/Alessandro Turina</i> L'Accordo sullo scambio di informazioni fiscali elaborato dall'OCSE	55
03	<i>Giuseppe Marino</i> La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà	85
04	<i>Mauro Manca</i> L'assistenza amministrativa tra Stati nella riscossione delle imposte	105
05	<i>Peter Locher</i> Sottrazione d'imposta e frode fiscale, segreto bancario (del cliente della banca) e nuova politica di assistenza amministrativa della Svizzera	159
06	<i>Samuele Vorpe</i> La politica della Svizzera nell'ambito dell'assistenza fiscale amministrativa	181
07	<i>Curzio Toffoli</i> L'Ordinanza del Consiglio federale sull'assistenza amministrativa in esecuzione delle nuove o rivedute convenzioni per evitare le doppie imposizioni	231
08	<i>Giovanni Molo</i> Le convenzioni per evitare le doppie imposizioni e la nozione di fishing expeditions	299
09	<i>Luca Marcellini</i> La AIMP e i reati fiscali	335
10	<i>Andrea Pedrolì</i> Lo scambio di informazioni interno, fra autorità fiscali e fra autorità amministrative e giudiziarie da una parte e autorità fiscali dall'altra	365
11	<i>Andrea Pedrolì</i> Lo scambio di informazioni fiscali (assistenza amministrativa e giudiziaria) negli accordi bilaterali II	391
12	<i>Flavio Amadò</i> L'assistenza internazionale alle autorità di sorveglianza sulla borsa	423
13	<i>Siegfried Mayr</i> I rapporti fiscali (imposte dirette) tra l'Italia e la Svizzera	459
	Elenco delle abbreviazioni	483

Curzio Toffoli

*Avvocato, Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law,
Studio legale notarile Toffoli&Sala, Chiasso*

07

**L'Ordinanza del Consiglio federale
sull'assistenza amministrativa
in esecuzione delle nuove
o rivedute convenzioni
per evitare le doppie imposizioni**

Un primo commento

1	Introduzione	234
2	Disposizioni generali	235
	Art. 1 Oggetto e campo d'applicazione	235
	Art. 2 Competenza	246
	Art. 3 Definizioni	247
3	Domande di assistenza amministrativa estere	250
3.1	Assistenza amministrativa per l'esecuzione delle convenzioni	250
	Art. 4	250
3.2	Assistenza amministrativa relativa all'applicazione del diritto fiscale interno degli Stati contraenti	253
	Osservazioni preliminari agli artt. 5-15	253
	Art. 5 Esame preliminare	254
	Art. 6 Informazioni in possesso della persona interessata o del detentore delle informazioni	264
	Osservazioni preliminari agli artt. 7 e 8	267
	Art. 7 Informazioni detenute dalle amministrazioni cantonali delle contribuzioni	268
	Art. 8 Informazioni detenute da un'altra autorità amministrativa svizzera	269
	Art. 9 Misure coercitive	271
	Art. 10 Garanzia del diritto delle parti di essere sentite	274
	Art. 11 Procedura semplificata	277
	Art. 12 Decisione finale	278
	Art. 13 Rimedi giuridici	281
	Art. 14 Conclusione della procedura	284
	Art. 15 Impiego delle informazioni per l'applicazione del diritto fiscale svizzero	286
4	Domande di assistenza amministrativa svizzera	289
	Art. 16	289
5	Disposizioni finali	292
	Art. 17 Disposizioni transitorie	292
	Art. 18 Entrata in vigore	292
6	Sinossi delle CDI nuove o rivedute già entrate in vigore per la Svizzera (Stato: 31 gennaio 2011)	293
7	Bibliografia	294

1 Introduzione

Il 13 marzo 2009 il Consiglio federale annunciò la decisione di abbandonare la tradizionale politica restrittiva adottata dalla Svizzera nel campo dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale – sino ad ora esplicitata per mezzo della riserva formulata riguardo ai par. 1 e 5 dell'art. 26 Modello OCSE – per abbracciare lo *standard* completo proposto dall'art. 26 Modello OCSE¹. Contestualmente a tale epocale decisione, il Consiglio federale assicurò che nulla sarebbe cambiato per il soggetto fiscale svizzero in relazione all'applicabilità del cd. "segreto bancario" così come conosciuto oggi.

Dal profilo sostanziale, la mutazione di paradigma sta avvenendo per mezzo di un'ampia revisione della rete delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio (CDI) esistenti, rispettivamente con la conclusione di nuove convenzioni. Le prime dieci CDI che contengono una clausola di assistenza amministrativa aderente allo *standard* OCSE sono state adottate dall'Assemblea federale in data 18 giugno 2010. Il termine per proporre il *referendum* facoltativo contro i rispettivi decreti di approvazione è scaduto infruttuoso lo scorso 7 ottobre 2010 e la maggior parte di queste sono effettivamente entrate in vigore negli ultimi mesi del 2010. Ad oggi la Svizzera ha negoziato con ben 31 Paesi disposizioni sull'assistenza amministrativa conformi allo *standard* OCSE².

Per garantire la messa in esecuzione interna delle pattuizioni convenzionali, il 1. settembre 2010 il Consiglio federale ha promulgato il testo definitivo dell'OACDI³, che è entrata in vigore il 1. ottobre successivo. Si tratta di un testo legislativo importante che, è ragionevole attendersi, sarà ben presto chiamato alla prova empirica. Esso affronta temi sensibili, introduce diversi elementi di novità che presentano non pochi aspetti critici⁴.

Il presente contributo rappresenta un primo tentativo di confronto critico e per quanto possibile organico con i molteplici aspetti che compongono il nuovo, e per certi aspetti ancora magmatico, quadro normativo che si sta delineando per la Svizzera. Il commento tiene conto delle CDI entrate in vigore sino al 31 gennaio 2011. Per la loro importanza sono inoltre considerate anche le CDI-USA (sottoscritta e già approvata dal Parlamento) e CDI-D (sottoscritta), sebbene non ancora entrate in vigore.

¹ Per una più ampia disamina della politica svizzera nell'ambito dell'assistenza amministrativa si veda, in questo volume, lo specifico contributo di Samuele Vorpe, p. 184 ss. Per una sintesi cfr. LOCHER P., *Einführung in das internationale Steuerrecht*, 2005, p. 546 ss. Circa il tenore della riserva posta dalla Svizzera all'art. 26 Modello OCSE, cfr. OCSE, *Commentario Modello*, 2008, art. 26, punto 24, p. 361.

² Lo "stato dell'arte" aggiornato in materia di CDI è sempre visibile al seguente link: <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00579/00608/00642/index.html?lang=it> (pagina consultata il 2 febbraio 2011).

³ Ordinanza del 1. settembre 2010 sull'assistenza amministrativa secondo le convenzioni per evitare le doppie imposizioni, RS 672.204.

⁴ Per una sintetica ma completa visione degli aspetti cruciali dell'OACDI si veda JÄGGI O., 2010, p. 23.

2 Disposizioni generali

Il Consiglio federale svizzero, visto l'articolo 1 del decreto federale del 22 giugno 1951 concernente l'esecuzione delle convenzioni internazionali concluse dalla Confederazione per evitare i casi di doppia imposizione, ordina:

Art. 1 Oggetto e campo d'applicazione

1. La presente ordinanza disciplina l'esecuzione dell'assistenza amministrativa secondo le convenzioni per evitare le doppie imposizioni nuove o rivedute, che entrano in vigore dopo l'entrata in vigore della presente ordinanza.
2. Sono fatte salve le disposizioni derogatorie della convenzione applicabile nel singolo caso.
3. L'assistenza amministrativa secondo queste convenzioni è prestata esclusivamente su domanda.

1. Preambolo. La scelta di utilizzare l'atto normativo dell'ordinanza è da ricondurre essenzialmente a ragioni di qualificata urgenza. Il Consiglio federale si è non di meno detto convinto della legalità dell'opzione – sulla scorta un parere legale in tal senso richiesto all'Ufficio federale di giustizia (UFG) – sebbene fosse conscio delle chiare limitazioni che questa avrebbe imposto in ordine alla possibile regolamentazione di alcune tematiche molto sensibili e controverse (quali, p. es., la collaborazione dei Cantoni nell'ottenimento delle informazioni e il mantenimento del "segreto bancario" nella fiscalità domestica)⁵.

1.1. L'effettiva messa in opera dell'assistenza amministrativa da parte degli Stati è infatti oggetto di verifiche internazionali da parte del *Global Forum on Transparency and Exchange of Information* (consesso che raccoglie gli Stati del G20, gli Stati membri dell'OCSE e tutti gli altri Stati che riconoscono lo *standard* OCSE in materia di assistenza amministrativa) a mezzo di cd. *peer reviews* ("esami tra pari"). In questo ambito la Svizzera ha chiesto (e ottenuto) che tutti i membri, ed *in primis* le più importanti piazze finanziarie, siano oggetto di esame secondo gli stessi criteri, tesi a verificare il rispetto dei medesimi *standard* normativi (cd. *level playing field*). Il *Global Forum* verifica, in una prima fase, la compatibilità delle basi legali e regolamentari esistenti con gli *standard* OCSE e, in una seconda fase (a cui uno Stato può di norma accedere solo se superata positivamente la prima fase), l'effettività e l'efficienza concreta del processo di scambio delle informazioni⁶. La prima fase è iniziata per la Svizzera a fine ottobre 2010 e si protrarrà sino ad inizio giugno 2011. In questo contesto è già emerso che talune esigenze poste dalla Svizzera in relazione al divieto di *fishing expeditions*, e segnatamente nell'identificazione della persona interessata e del detentore delle informazioni – per altro già validamente codificate in quasi tutte le CDI

⁵ AFC, 01/2010, p. 4 s.; AFC, 08/2010, p. 4 s.

⁶ OCSE, *Mise en œuvre des standards de transparence fiscale*, 2010, p. 7; DFF, *Documentazione del 15 febbraio 2011*, p. 3; AFC, 09/2010, p. 4 s.; BERNASCONI P., *Scambio internazionale di informazioni fiscali*, 2010, n. 14. Per approfondimenti ed aggiornamenti su stato ed oggetto delle verifiche si consulti il sito web: www.oecd.org/tax/transparency (pagina consultata il 2 febbraio 2011).

entrate in vigore – sono troppo restrittive e possono pertanto costituire un ostacolo ad uno scambio effettivo di informazioni. Il rischio di una tanto inaspettata quanto catastrofica bocciatura del Paese già nella prima fase delle verifiche del *Global Forum* ha costretto il Consiglio federale a – letteralmente – “correre ai ripari”, proponendo delle misure di adeguamento che hanno immediatamente suscitato perplessità se non addirittura aperta preoccupazione da parte di alcuni ambienti interessati⁷.

1.2. Da un punto di vista formale, il preambolo indica che il Consiglio federale individua la delega legislativa in suo favore all'art. 1 DF⁸. Più precisamente, si tratta dell'art. 2 cpv. 1 lett. *d* del predetto DF per cui “Il Consiglio federale può segnatamente disciplinare la procedura da osservare per gli scambi di informazioni previsti da una convenzione.” È lecito chiedersi – come è stato fatto da più parti – se tale base legale sia “in concreto” sufficiente, soprattutto in considerazione dell'incisività di alcuni provvedimenti previsti dall'OACDI – segnatamente le cd. “misure coercitive” (art. 9) – così come del potere dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) di ordinarli (art. 6 cpv. 3)⁹. Sul fronte di una possibile futura assistenza amministrativa attiva (art. 16) potrebbero inoltre porsi problemi di compatibilità con la legislazione sulla protezione dei dati¹⁰. La risposta pare debba essere positiva, almeno fintanto che l'OACDI si configuri quale mera soluzione transitoria¹¹.

1.3. L'importanza delle questioni affrontate – ma ancor più di quelle non affrontate – dall'OACDI richiede una rapida migrazione verso una regolamentazione più organica e solida dal profilo dello Stato di diritto. Tale necessità è stata per altro riconosciuta dall'intera platea degli interlocutori, tant'è che la procedura di consultazione relativa alla futura legge sull'assistenza amministrativa in materia fiscale è stata immediatamente avviata. Ciò dovrebbe altresì prevenire che le facilitazioni concesse da una procedura di assistenza relativamente informale come quella amministrativa siano (magari) utilizzate per aggirare il rispetto delle condizioni (più restrittive) necessarie a giustificare un'assistenza di carattere giudiziario¹². Anche in tale ampliato contesto non sarà comunque in alcun modo possibile introdurre a livello interno restrizioni agli obblighi che la Svizzera ha già contratto sul piano internazionale.

1.4. Genesi e scopi dell'OACDI. Il 20 gennaio 2010 il Consiglio federale pose quindi in consultazione l'AP-OACDI¹³ annunciando di aver nel contempo incaricato il Dipartimento federale delle finanze (DFF) di avviare i lavori per l'elaborazione di una legge (in senso formale) sull'assistenza amministrativa¹⁴.

1.4.1. Nell'indagine conoscitiva sull'AP-OACDI, esperita tra il 20 gennaio ed il 30 aprile 2010, fu data voce agli ambienti interessati. In totale pervennero al Consiglio federale 41 prese di posizione, in gran parte favorevoli, nelle quali furono altresì evidenziati gli aspetti controversi e formulate concrete proposte di modifica. Alcune di queste furono poi effettivamente recepite nel testo finale dell'OACDI, mentre le problematiche più spinose sono state rinviate al cantiere della già prevista LAAF¹⁵.

1.4.2. Nella sua versione definitiva, l'OACDI è entrata in vigore il 1. ottobre 2010. Gli obiettivi che il Consiglio federale ha posto in capo a questo atto normativo d'esecuzione sono segnatamente tre¹⁶:

- a. rafforzare la certezza del diritto relativamente alle competenze, alla procedura, alle misure coercitive ed ai rimedi giuridici (diritti dei contribuenti);
- b. determinare una linea di condotta aderente alle direttive del Consiglio federale ad uso di tutte le autorità incaricate dell'esecuzione (AFC in particolare);
- c. assicurare il pieno rispetto degli impegni assunti internazionalmente dalla Svizzera, in ossequio alle norme stabilite nelle singole CDI.

1.4.3. Per tener conto del carattere internazionale degli *standard* normativi posti in essere con l'OACDI e della possibilità offerta agli Stati richiedenti di presentare le proprie domande anche in inglese (art. 5 cpv. 3 lett. *b*), in data 17 dicembre 2010 l'AFC ha pubblicato una corrispettiva traduzione del testo normativo. Diversamente dalle versioni redatte nelle lingue ufficiali della Confederazione, il testo inglese non ha però alcun effetto vincolante¹⁷.

1.5. L'AP-LAAF è stato posto in consultazione dal Consiglio federale già lo scorso 12 gennaio 2011¹⁸. Esso riprende, nei suoi tratti principali, quanto disposto dall'OACDI introducendo non di meno alcune novità¹⁹. Diversamente dall'OACDI – che regola unicamente

⁷ DFF, Comunicato stampa del 15 febbraio 2011; DFF, Documentazione del 15 febbraio 2011, p. 1 ss. Circa le specifiche misure suggerite, cfr. infra n. 4.1.1, 4.1.2 e 4.2.2 ad art. 5.

⁸ Decreto federale del 22 giugno 1951 concernente l'esecuzione delle convenzioni internazionali concluse dalla Confederazione per evitare i casi di doppia imposizione, RS 672.2.

⁹ Cfr. BEHNISCH U. R., 2010, p. 65 ad 2. Il potere dell'AFC di ordinare misure coercitive corrisponde in sostanza alle norme previste dal diritto penale amministrativo svizzero ai sensi della DPA (Legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo, RS 313.0) (cfr. anche AFC, 08/2010, p. 4 s.). L'art. 23 AP-LAAF (avamprogetto della legge sull'assistenza amministrativa fiscale) suggerisce l'abrogazione dell'art. 2 cpv. 1 lett. *d* DF.

¹⁰ Sul tema cfr. KOSLAR F./SCHMID J.-D., 2009, p. 768 ss.

¹¹ Così il parere dell'UFG richiamato in AFC, 08/2010, p. 4. Nella giurisprudenza cfr. la decisione TF 2A.250/2001 (del 6 febbraio 2002), consid. 4, ultima frase (citata in: KOSLAR F./SCHMID J.-D., 2009, p. 769 e n. 38) e, più recentemente, le note decisioni del 5 marzo 2009 del TAF A-7342/2008 e A-7426/2008 = ASA 77 p. 837 = StE 2009 A 31.4 n. 10 = RDAF 2009 II 293, consid. 1.1, che non ravvede – in relazione alle misure coercitive previste nell'Ordinanza sulla CDI-USA – alcuna violazione di diritti costituzionali.

¹² BEHNISCH U. R., 2010, p. 74.

¹³ Avamprogetto dell'ordinanza sull'assistenza amministrativa secondo le convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

¹⁴ Cfr. DFF, Comunicato stampa del 20 gennaio 2010; cfr. anche AFC, 01/2010, p. 4; DFF, Rapporto progetto LAAF, 2011, p. 3.

¹⁵ Per una sintesi delle tematiche principali emerse durante l'indagine conoscitiva si veda: AFC, 08/2010. Secondo alcuni interlocutori, le negoziazioni sul testo dell'OACDI furono condotte dal Consiglio federale in maniera molto autoritaria (cfr. HULMANN Y., 2010).

¹⁶ Cfr. AFC, 09/2010, p. 5.

¹⁷ Cfr. DFF, Comunicato stampa del 17 dicembre 2010.

¹⁸ In coincidenza con la chiusura redazionale del presente contributo. I partecipanti alla procedura di consultazione sono stati invitati a notificare i rispettivi pareri entro il 13 aprile 2011.

¹⁹ Si veda nel dettaglio: DFF, Rapporto progetto LAAF, 2011, p. 3 s.

l'esecuzione dell'assistenza amministrativa secondo le CDI – la LAAF intende disciplinare l'esecuzione dell'assistenza amministrativa secondo le CDI ed altre convenzioni internazionali che contemplano uno scambio di informazioni in materia fiscale (art. 1 cpv. 1 AP-LAAF). L'ottenimento delle informazioni dalla persona interessata dalla domanda di assistenza amministrativa è disciplinato in maniera diversa da quello previsto per il detentore delle informazioni o da altre autorità (art. 9 s. AP-LAAF). Inoltre il disegno pone la discussione circa la possibilità di impiegare le informazioni bancarie (trasmesse allo Stato richiedente) per fare osservare il diritto fiscale svizzero: la scelta è quella tra il mantenimento dell'autolimitazione vigente in regime OACDI (art. 15 cpv. 3) e l'autorizzazione al pieno utilizzo (art. 21 AP-LAAF). Infine, la procedura di ricorso viene accelerata a mezzo di una sostanziale riduzione del termine di ricorso (art. 19 AP-LAAF). In realtà, oltre a proporre un miglior impianto logico-sistematico, l'AP-LAAF sopprime pure la distinzione (artificiale) tra "piccola" e "grande" clausola di assistenza amministrativa operata, anche a livello di misure procedurali, dall'OACDI (cfr. *infra ad* art. 4).

2. Capoverso 1. La norma definisce il campo di applicazione oggettivo dell'OACDI che è limitato alle CDI che entrano in vigore dopo l'entrata in vigore dell'OACDI medesima (1. ottobre 2010, art. 18). Tale scelta esprime una sostanziale riduzione – anche concettuale – rispetto a quanto suggerito nell'AP-OACDI²⁰. Le ragioni che il Consiglio federale ha addotto a sostegno di questa impostazione sono le seguenti. *In primis* l'OACDI crea, in modo mirato, una nuova procedura aderente allo *standard* OCSE. Tale particolarità preclude l'estensione della nuova disciplina alla "vecchia" assistenza amministrativa. *In secundis*, le condizioni necessarie all'apertura di una procedura secondo la "vecchia" clausola di assistenza amministrativa si distinguono in modo sostanziale da quelle previste dalle nuove clausole secondo lo *standard* OCSE. Nel suo rapporto esplicativo l'AFC evoca l'esempio della possibile applicazione dell'OACDI ad una (previgente) CDI che contenga uno scambio di informazioni esteso ai casi di frode fiscale. Tale eventualità potrebbe dare alla persona interessata da una simile domanda di assistenza l'illusione di essere al riparo dagli effetti della richiesta. In effetti le disposizioni di esecuzione delle CDI previgenti non obbligano espressamente lo Stato richiedente ad identificare con precisione la persona interessata o il detentore delle informazioni. Esistono casi in cui la Svizzera ha in passato dovuto dar seguito a richieste di assistenza che non contenevano l'identificazione nominale della persona interessata. Per contro, la pressoché totalità delle CDI nuove o riviste in conformità dello *standard* OCSE prevedono l'obbligo per lo Stato richiedente di identificare la persona interessata con il suo nome e indirizzo. Tutto ciò richiede, secondo l'AFC, che le due forme di assistenza restino chiaramente separate²¹. Pertanto, le domande di assistenza amministrativa che si riferiscono ad un periodo per cui non sono applicabili le disposizioni in materia delle CDI entrate in vigore dopo il 1. ottobre 2010 saranno trattate secondo le disposizioni convenzionali ed esecutive in vigore il 1. ottobre 2010 (art. 17). In questo modo "nuova" e "vecchia" assistenza amministrativa rimangono chiaramente

²⁰ Cfr. AFC, 01/2010, p. 5.

²¹ È di meridiana evidenza il richiamo al cd. "caso UBS", cfr. decisioni TAF A-7342/2008 e A-7426/2008 = ASA 77 p. 837 = StE 2009 A 31.4 n. 10 = RDAF 2009 II 293, consid. 4.5. Per un commento a queste sentenze cfr. PEDROLI A., *Novità e tendenze legislative*, 2010, p. 482 ss. ad 2.2.

distinte (anche) a livello di misure procedurali. Un paragone tra le due forme di assistenza amministrativa sarà possibile solo su riserva e in modo limitato²². Si tratta di una soluzione poco efficace, fondata su di un ragionamento macchinoso. Non a caso l'AP-LAAF (art. 1) abbandona tale impostazione, allargando (e uniformando) ancor più il campo di applicazione della normativa²³.

2.1. Nozione di "esecuzione". L'OACDI disciplina l'esecuzione dell'assistenza amministrativa sia per quanto riguarda la corretta applicazione delle CDI (artt. 4, 16) che per quanto attiene l'applicazione del diritto fiscale interno degli Stati contraenti (artt. 5-15, 16). Entrambe queste forme di assistenza amministrativa sono previste nella clausola suggerita dall'art. 26 par. 1 Modello OCSE. Fondamento e condizioni materiali che reggono l'assistenza amministrativa sono definite esclusivamente nelle singole CDI, nuove o rivedute, sottoscritte dalla Svizzera. Quale ordinanza di esecuzione interna, l'OACDI fornisce unicamente le formule del diritto procedurale applicabile²⁴.

2.2. Nozione di "assistenza amministrativa". Con la nozione di "assistenza amministrativa" (internazionale) si intende generalmente la prestazione di reciproca assistenza tra le autorità amministrative, rispettivamente fiscali (di due o più Stati). Essa si contrappone alla cd. "assistenza giudiziaria" (internazionale)²⁵, ossia alla prestazione di reciproca assistenza tra autorità giudiziarie, in specie penali (di due o più Stati)²⁶.

2.2.1. Nell'ambito dell'assistenza amministrativa internazionale uno Stato può così chiedere aiuto ad un altro Stato (assistenza amministrativa attiva, art. 16), oppure essere da un altro Stato in tal senso richiesto (assistenza amministrativa passiva, artt. 4-15)²⁷.

2.2.2. Concettualmente, ancorché estranee al campo di applicazione dell'OACDI, rappresentano attività di assistenza amministrativa anche l'ausilio alla notifica di atti ufficiali e documenti concernenti la riscossione di imposte che rientrano nell'ambito di una determinata CDI in quanto ciò sia previsto dalla stessa (cfr. art. 28^{bis} CDI-FRA), come pure, quando è dovuta, l'assistenza in ambito di esecuzione di crediti fiscali ai sensi dell'art. 27 Modello OCSE (cfr. art. 26a CDI-AUT)²⁸.

²² Cfr. AFC, 08/2010, p. 3 ad 2.1; AFC, 09/2010, ad art. 1.

²³ Cfr. DFF, *Rapporto progetto LAAF*, 2011, p. 3.

²⁴ DFF, *Rapporto progetto LAAF*, 2011, ad art. 1 cpv. 1.

²⁵ A tal proposito si segnala che in data 29 maggio 2009 il Consiglio federale ha deciso che una più estesa cooperazione in materia fiscale sarà in un secondo tempo garantita anche in ambito di assistenza giudiziaria, segnatamente per i casi di sottrazione fiscale (BERNASCONI P., *Scambio internazionale di informazioni fiscali*, 2010, n. 15; SCHREIBER R./TSCHIRREN K., 2009, p. 667).

²⁶ E ciò sebbene definizioni e delimitazioni non siano certo univoche: cfr. BEHNISCH U. R., 2010, p. 65 ad 2.; LOCHER P., *Einführung in das internationale Steuerrecht*, 2005, p. 546 s.; WALDISPÜHL M./BLÄTTLER S., 2005, p. 99 s.

²⁷ Cfr. KOSLAR F./SCHMID J.-D., 2009, p. 768 e n. 4. Queste definizioni saranno utilizzate nel presente contributo.

²⁸ DFF, *Rapporto progetto LAAF*, 2011, ad art. 1 cpv. 2. L'art. 28^{bis} par. 5 CDI-FRA prevede che le autorità competenti regolano di comune accordo le modalità di applicazione di questa specifica disposizione. L'art. 26a CDI-AUT si ispira all'art. 27 Modello OCSE, e non rientra pertanto nello *standard* dell'art. 26 ripreso dalla Svizzera. Si veda sullo specifico tema: OCSE, *Manuale*, 2006, punto 16 ss., p. 6.

2.3. Nozione di CDI e loro interpretazione. Dal punto di vista della natura giuridica, le CDI sono trattati (o convenzioni) internazionali ai sensi dell'art. 2 cpv. 1 lett. a Convenzione di Vienna²⁹, entrata in vigore per la Svizzera il 6 giugno 1990. Oltre al testo convenzionale vero e proprio, ulteriori disposizioni di attuazione sono sovente contenute nei protocolli, che si configurano quali parti integranti delle CDI con pari dignità gerarchica³⁰. La CDI e i relativi protocolli costituiscono quindi le basi di diritto materiale che sostanziano l'accordo. In quanto trattati internazionali, le CDI devono essere interpretate secondo i canoni codificati agli artt. 31 ss. della citata Convenzione di Vienna, ritenuta la precedenza che assumono le regole interpretative e le definizioni eventualmente stabilite nella CDI medesima (*lex specialis derogat generali*). Nell'elaborazione della sua rete convenzionale, la Svizzera si ispira sostanzialmente al Modello di convenzione predisposto dall'OCSE (che costituisce una raccomandazione agli Stati aderenti)³¹. Il Modello OCSE è corredato da un commentario ufficiale che viene costantemente aggiornato al quale è attribuito – anche dalla dottrina e dalla giurisprudenza svizzere – un'importanza primaria nell'interpretazione delle CDI³².

2.4. Validità ed entrata in vigore delle CDI. In quanto trattati internazionali, le CDI acquistano in Svizzera piena validità con la loro entrata in vigore senza che sia necessaria alcuna trasposizione nelle forme del diritto interno (concezione detta "monista", ritenuto che la CDI conserva comunque carattere di norma internazionale³³).

2.4.1. L'entrata in vigore di una CDI avviene quindi con lo scambio degli strumenti di ratifica – risp. delle note diplomatiche – tra gli Stati contraenti. Generalmente, le CDI sono dichiarate applicabili dal 1. gennaio dell'anno civile che segue la data della loro entrata in vigore, ritenuto comunque che il testo convenzionale è l'unico determinante.

2.4.2. La questione dell'entrata in vigore di una CDI non va confusa con quella – ben più delicata – della possibile retroattività della clausola sullo scambio di informazioni. Secondo l'interpretazione OCSE, in assenza di una disposizione specifica che regoli la materia, la norma proposta dal Modello OCSE non conferisce allo Stato richiesto alcuna base legale per rifiutare una domanda di assistenza che porti su informazioni precedenti alla data di entrata in vigore della CDI³⁴. Tale interpretazione è stata per altro confermata dal Tribunale federale (TF) il quale ha giudicato conforme una domanda di assistenza amministrativa che portava su fatti riferiti ad un periodo antecedente l'entrata in vigore dello specifico – e allora nuovo – trattato con gli USA, ritenuto che questo difettava di una specifica norma che ne impedisse la retroattività³⁵. Il Consiglio federale aveva non a caso annoverato l'adozione di

²⁹ Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati, RS 0.111.

³⁰ WALDBURGER R., 2009, p. 491 n. 44; AFC, 09/2010, ad art. 1.

³¹ LOCHER P., *Einführung in das internationale Steuerrecht*, 2005, p. 80 s. e 67 s.

³² Cfr. ex multis la decisione TF 2A.239/2005 (del 28 novembre 2005) = StR 2006, p. 217, consid. 3.4.1; LOCHER P., *Einführung in das internationale Steuerrecht*, 2005, p. 110 s.

³³ Decisione TAF A-7789/2009 = DTAF 2010/7 = StE 2010 A 31.4 n. 11., consid. 3.2.1.

³⁴ OCSE, *Commentario Modello*, 2008, art. 26, punto 10.3, p. 353; OCSE, *Manuale*, 2006, punto 30, p. 12; OCSE, *Commentario TIEA*, 2002, art. 15, punto 114, p. 32.

³⁵ Si tratta della celebre sentenza "Wyoming" del 12 aprile 2002 (decisione TF 2A.551/2001 = RDAF 2002 303).

"soluzioni transitorie eque" (leggi: non retroattività dello scambio di informazioni) tra gli elementi dichiarati irrinunciabili della nuova politica di assistenza amministrativa³⁶. A parte alcune non trascurabili eccezioni, nei protocolli delle nuove o rivedute CDI sono state inserite esplicite clausole in questo senso per cui lo scambio di informazioni completo è possibile solo per gli anni fiscali che iniziano il 1. gennaio dell'anno successivo a quello dell'entrata in vigore della specifica CDI (in pratica per gli anni fiscali che iniziano il 1. gennaio 2011 o successivamente)³⁷. Resta comunque da rimarcare che anche la mancata retroattività della norma convenzionale non garantisce di per sé piena immunità al contribuente (persona interessata) estero dagli effetti di una possibile "retroattività indotta". È infatti noto che la legislazione fiscale di numerosi Paesi OCSE autorizza le rispettive amministrazioni tributarie ad imporre per apprezzamento (sulla base di indizi concludenti) il proprio contribuente per il quale difettano le informazioni necessarie con una ricostruzione cd. "induttiva" del sostrato imponibile – anche per periodi fiscali antecedenti e con inversione dell'onere della prova – sulla scorta di dati (bancari) acquisiti *ex post* da un Paese terzo³⁸.

2.5. Nozione di "CDI nuove o rivedute". Il testo parla unicamente di CDI nuove o rivedute, senza fornire ulteriori elementi di qualifica. A tal proposito si impone qualche precisazione.

2.5.1. La gran parte delle CDI sottoscritte dalla Svizzera concernono i redditi ed il patrimonio. Non di meno il Paese dispone pure di una rete – seppur limitata – di CDI concernenti le successioni e le donazioni. Anche in questo ambito l'OCSE ha elaborato un Modello di convenzione fiscale (che pure è in larga misura ripreso nella rete di CDI svizzere)³⁹ il quale prevede, all'art. 12 par. 1, una clausola di assistenza amministrativa isomorfa a quella contenuta nell'art. 26 par. 1 del Modello sui redditi e sul patrimonio. Si deve pertanto ammettere l'applicabilità di principio dell'OACDI anche a (ipotetiche) nuove o rivedute CDI sulle successioni e sulle donazioni che pure dovessero prevedere uno scambio di informazioni aderente allo specifico *standard* OCSE⁴⁰. Tale conclusione è per altro coerente con quanto suggerito dal Modello OCSE sui redditi e sul patrimonio il cui art. 26 prevede già l'estensione dello scambio di informazioni a tutti i tipi di imposte (e non solo a quelle considerate dall'art. 2 del medesimo)⁴¹.

³⁶ DFF, *Comunicato stampa del 13 marzo 2009. Le pressioni in tal senso da parte degli ambienti bancari svizzeri è stata, come è agevole immaginare, notevole* (cfr. BOCHATAY J.-L., FAVRE M./WASEM J.-M., 2010, p. 212 ad 2.2.).

³⁷ Fanno segnatamente eccezione le rivedute CDI-FRA, per cui lo scambio di informazioni si applica agli anni civili o agli esercizi commerciali che iniziano il 1. gennaio 2010 o posteriormente; la sottoscritta (ma non ancora in vigore) CDI-USA, che prevede un effetto retroattivo al 23 settembre 2009 (ancorché differenziato). Per un quadro sinottico cfr. lo specifico contributo di Samuele Vorpe, p. 184 ss.

³⁸ BOCHATAY J.-L./FAVRE M./WASEM J.-M., 2010, p. 212 ad 2.2. In questo contesto sarebbe pure (giuridicamente) intrigante considerare l'ipotesi di un Paese vincolato da una CDI nuova o riveduta con la Svizzera in cui – come in Svizzera sino al 31 dicembre 2002 – viga un sistema di tassazione praenumerando, per cui il periodo di computo è precedente al periodo fiscale (anno fiscale) entrante in linea di considerazione. In questo caso si potrebbe allora presentare una sorta di "effetto retroattivo indiretto" (interessante in questo senso la regolamentazione intertemporale della riveduta CDI-D, art. 6 par. 2 lett. d del Protocollo, che riferisce di "Steuerjahre oder Veranlagungszeiträume", cfr. anche art. 5 cpv. 3 lett. b n. 7 OACDI).

³⁹ LOCHER P., *Einführung in das internationale Steuerrecht*, 2005, p. 71 e 75 s.

⁴⁰ Ad oggi lo scambio di informazioni previsto dalle vigenti CDI in materia è limitato a quello necessario a conseguire una corretta applicazione delle norme convenzionali, escluse quelle necessarie all'applicazione del diritto interno degli stati contraenti. Cfr. sul tema PRIMI V., 2007, p. 79 ss.

⁴¹ Per un quadro sinottico cfr. lo specifico contributo di Samuele Vorpe, p. 184 ss.

2.5.2. Per altro verso è evidente che la norma si indirizza di principio alle nuove o rivedute CDI che hanno ripreso lo *standard* completo OCSE in materia di scambio di informazioni. Senza entrare nei dettagli, appare comunque opportuno affrontare qualche questione relativa al significato da attribuire a questo concetto⁴². In ambito di assistenza amministrativa si delineano in realtà, a livello OCSE, due diversi *standard*. Il primo è quello propugnato con l'art. 26 Modello OCSE concernente le imposte sul reddito e sul capitale. Il secondo è quello elaborato dal *Global Forum on Exchange of Information and Transparency* e fissato nel Modello di accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale (TIEA)⁴³. Sebbene da parte del Consiglio federale si sia sempre ed unicamente parlato di ripresa dello *standard* relativo all'art. 26 Modello OCSE, il Modello TIEA e relativo commentario non possono dirsi privi di significato per la Svizzera, giacché alcune delle CDI recentemente concluse dal nostro Paese contengono elementi chiaramente ispirati a quest'ultimo *standard* (cfr. le CDI-USA, CDI-FRA e quella firmata lo scorso 27 ottobre 2010 con la Germania)⁴⁴. Ciò tiene conto del recente invito rivolto dal G20 all'insieme degli Stati di applicare senza riserve le norme contenute nel TIEA⁴⁵. Del resto, lo stesso testo dell'art. 26 Modello OCSE, così come il relativo commentario, tengono a loro volta conto dell'evoluzione di contenuti veicolata dal TIEA⁴⁶. Occorre infine evidenziare che le norme enunciate dal TIEA definiscono – con l'art. 26 Modello OCSE – i parametri sostanziali in relazione ai quali il *Global Forum on Exchange of Information and Transparency* misura la messa in opera delle norme di trasparenza e di scambio di informazioni a fini fiscali nell'ambito dei già citati "esami tra pari" (cfr. *supra* ad 1.1)⁴⁷.

2.5.3. Dall'altra parte per portare a conseguente compimento la decisione del 13 marzo 2009 del Consiglio federale, nella negoziazione delle nuove o rivedute CDI è stato per la Svizzera necessario dilatare il perimetro materiale fissato al paragrafo 5 dell'art. 26 Modello OCSE. In effetti, e sebbene l'AFC abbia sempre parlato di "ripresa di una formula leggermente modificata" rispetto al tenore dell'art. 26 Modello OCSE⁴⁸, in tutte le singole CDI è stata in realtà inserita una vera e propria riserva nei confronti della previsione operata al par. 3 del medesimo articolo. Nello specifico, la Svizzera oltre a precludersi la possibilità di rifiutare una domanda estera per il solo motivo che le informazioni richieste non potrebbero essere ottenute sulla base della sua legislazione o nel quadro della sua normale pratica amministrativa (lett. b, almeno per quanto riguarda il caso di

informazioni detenute da una banca, altri istituti finanziari, mandatari, fiduciari o che si riferiscono alla detenzione di partecipazioni), ha altresì garantito di disporre dei necessari poteri procedurali per reperire queste informazioni (lett. a)⁴⁹. Questo schema trae ispirazione dall'art. 25 par. 4 CDI tra il Belgio e gli USA⁵⁰. Il vantaggio è che in questo modo non risulta necessaria una modifica del diritto interno svizzero relativamente al segreto bancario. Le CDI, in quanto norme di rango gerarchico superiore, non solo hanno preminenza su di una legislazione interna divergente, ma possono pure costituire una base legale idonea a restringere i diritti fondamentali del cittadino ai sensi dell'art. 36 cpv. 1 Cost⁵¹. L'obiettivo dichiarato è quello di poter mantenere, ai fini domestici, la fondamentale distinzione esistente tra le ipotesi di sottrazione di imposta (artt. 175 LIFD⁵² e 59 LAID⁵³) e frode fiscale (artt. 186 LIFD e 59 LAID) e, di conseguenza, la non accessibilità diretta delle autorità fiscali svizzere ai dati bancari per i casi di mera sottrazione (artt. 15 cpv. 3 e 16 cpv. 5 OACDI)⁵⁴.

2.5.4. Resta infine da rilevare che l'OACDI si applica esclusivamente all'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale. Si tratta di una regolamentazione settoriale specifica che non può essere estesa all'assistenza amministrativa internazionale prevista in altri ambiti, come p. es. quello della borsa e del commercio di valori mobiliari (art. 38 LBVM⁵⁵), ai quali si applicano specifiche procedure che perseguono altri fini⁵⁶.

3. Capoverso 2. Il diritto internazionale pubblico ha in principio valenza assoluta. L'art. 26 Convenzione di Vienna stabilisce che gli Stati devono mantenere fede agli impegni presi internazionalmente (*pacta sunt servanda*). Giusta il successivo art. 27, uno Stato non può in particolare invocare le disposizioni della propria legislazione interna per giustificare la mancata esecuzione di un trattato. In quanto norme di diritto internazionale, eventuali disposizioni stabilite da una CDI (applicabile al caso concreto) che dovessero derogare al regime stabilito nell'OACDI restano quindi *ipso iure* preminenti⁵⁷.

⁴² Per una più ampia trattazione dei contenuti propri dell'art. 26 Modello OCSE si rimanda, in questo volume, allo specifico contributo di Carlo Garbarino, p. 26 ss.

⁴³ Si tratta di un modello pensato per stabilire accordi tra Paesi membri dell'OCSE e paesi privi di un vero sistema fiscale, ossia quei paesi comunemente chiamati "paradisi fiscali" e oggi definiti – se aderenti allo standard – con l'accezione meno negativa di Participant Partners (cfr. WALDBURGER R., 2009, p. 483 e n. 17).

⁴⁴ WALDBURGER R., 2009, p. 483; BOCHATAY J.-L./FAVRE M./WASEM J.-M., 2010, p. 212 ad 1.3. Il Messaggio della CDI-D è stato licenziato dal Consiglio federale in data 3 dicembre 2010 ed è ora sottoposto per approvazione alle Camere federali.

⁴⁵ Cfr. dichiarazione del G20 formulata in occasione del Summit tenuto a Londra nel mese di aprile 2009 e contenuta nel rapporto OCSE del 19 gennaio 2010 "Promoting transparency and exchange of information for tax purposes."

⁴⁶ OCSE, Commentario Modello, 2008, art. 26, punto 4, p. 348.

⁴⁷ OCSE, *Mise en oeuvre des standards de transparence fiscale*, 2010, p. 9 s.

⁴⁸ Cfr. AFC, 09/2010, ad art. 1 OACDI.

⁴⁹ Si veda, *ex multis*, l'art. 28 cpv. 5 della riveduta CDI-FRA: "Aux fins de l'obtention des renseignements mentionnés dans le présent paragraphe, nonobstant le par. 3 ou toute disposition contraire du droit interne, les autorités fiscales de l'Etat contractant requis disposent ainsi des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements visés par le présent paragraphe." Cfr. a proposito WALDBURGER R., 2009, p. 486 s.; AFC, 09/2010, p. 4; art. 8 cpv. 2 AP-LAAF e DFF, Rapporto progetto LAAF, 2011, ad art. 8 cpv. 2.

⁵⁰ BOCHATAY J.-L./FAVRE M./WASEM J.-M., 2010, p. 213 ad 3. Il Belgio è Paese che pure conosce l'istituto del segreto bancario.

⁵¹ Almeno quando assumono la caratteristica di self-executing; cfr. KOSLAR F./SCHMID J.-D., 2009, p. 769 ad 2.2.2.1.

⁵² Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta, RS 642.11.

⁵³ Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni, RS 642.14.

⁵⁴ BOCHATAY J.-L./FAVRE M./WASEM J.-M., 2010, p. 213 ad 3. Diverso il discorso per la fattispecie qualificata di gravi infrazioni fiscali (art. 190 LIFD), per cui il segreto bancario non offre protezione. Sulla distinzione tra sottrazione e frode fiscale, si veda in questo volume lo specifico contributo di Peter Locher, p. 162 ss.

⁵⁵ Legge federale del 24 marzo 1995 sulle borse e il commercio di valori mobiliari, RS 954.1.

⁵⁶ AFC, 09/2010, p. 5. Sull'assistenza amministrativa in ambito di mercati finanziari, cfr. lo specifico contributo a questo volume di Flavio Amadò, p. 426 ss.

⁵⁷ LOCHER P., *Einführung in das internationale Steuerrecht*, 2005, p. 92 s.; AFC, 09/2010, ad art. 1. Cfr. anche l'art. 190 Cost. per cui le autorità incaricate dell'applicazione del diritto devono applicare il diritto internazionale.

3.1. La questione della validità di un trattato internazionale va distinta da quella relativa alla possibilità di una sua applicazione diretta (ossia indipendente dall'esistenza di una norma di esecuzione interna). Da questo punto di vista, la dottrina riconosce in genere alle disposizioni contenute nelle CDI carattere *self-executing*. La norma di un trattato internazionale riscontra questa caratteristica quando i suoi elementi essenziali sono delineati in maniera sufficientemente completa e chiara, tanto da poter fungere da fondamento per una decisione concreta⁵⁸. Secondo alcuni autori le disposizioni pattizie sullo scambio di informazioni ai sensi dell'art. 26 Modello OCSE non sono idonee ad avere carattere *self-executing*⁵⁹. Tale opinione non può essere condivisa, giacché i testi delle singole CDI, e ancor più le specifiche precisazioni contenute nei rispettivi protocolli, suggeriscono proprio conclusioni di segno opposto⁶⁰. Risulta pertanto difficile attribuire all'art. 1 cpv. 3 OACDI una portata normativa propria, almeno nella sua dimensione "verticale" (gerarchica). Nell'AP-OACDI la norma aveva, in certa misura, una valenza "orizzontale", oggi divenuta di fatto priva di significato in conseguenza della restrizione (temporale) adottata nel testo definitivo in relazione al campo di applicazione oggettivo dell'OACDI (cfr. *supra* al cpv. 1)⁶¹.

3.2. Di contrappunto, giova precisare che nell'eventualità una clausola di assistenza amministrativa contenuta in una specifica futura CDI dovesse autorizzare unicamente uno scambio di informazioni limitato alla corretta applicazione della convenzione (cd "piccola assistenza amministrativa"), l'OACDI non può costituire una base legale idonea a giustificare uno scambio di informazioni più ampio⁶².

4. **Capoverso 3.** L'art. 26 Modello OCSE nulla dispone in ordine alle modalità in cui le informazioni devono essere scambiate, modalità che sono invece illustrate nel relativo commentario⁶³. Sono indicate tre modalità principali di scambio:

- ♦ *su domanda*: relativamente ad uno specifico caso, ritenuto che prima di procedere lo Stato richiedente deve esaurire le abituali fonti interne;
- ♦ *automaticamente*: per varie categorie di reddito, con origine in uno Stato e percepite nell'altro Stato, le informazioni sono scambiate sistematicamente;

⁵⁸ LOCHER P., *Einführung in das internationale Steuerrecht*, 2005, p. 92.

⁵⁹ Cfr. KOSLAR F./SCHMID J.-D., 2009, p. 769 ad 2.2.2.1., i quali si esprimevano però prima che fossero noti i testi normativi.

⁶⁰ Anche secondo l'AFC le clausole di assistenza amministrativa codificate nelle CDI sono concepite per essere direttamente applicabili con riguardo al loro significato materiale, ossia senza necessità di ripresa nel diritto interno (AFC, 09/2010, p. 4). In questo senso pure WALDBURGER R., 2009, p. 488.

⁶¹ Quale riserva delle diverse disposizioni della convenzione applicabile al caso particolare si evidenziava in particolare l'Accordo del 19 agosto 2009 tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America concernente la domanda di assistenza amministrativa relativa a UBS SA, una società di diritto svizzero, da parte dell'Internal Revenue Service degli Stati Uniti d'America (RS 0.672.933.612), nonché le disposizioni sull'assistenza amministrativa secondo la legislazione previgente (cfr. AFC, 01/2010, ad art. 1).

⁶² DFF, Rapporto progetto LAAF, 2011, ad art. 1 cpv. 2.

⁶³ OCSE, *Commentario Modello*, 2008, art. 26, punto 9, p. 351; OCSE, *Manuale*, 2006, punto 18, p. 7; LOCHER P., *Einführung in das internationale Steuerrecht*, 2005, p. 548 s. Di contro il TIEA (art. 5) prevede unicamente lo scambio di informazioni su domanda, ritenuto che le Parti contraenti possono comunque accordarsi anche per uno scambio automatico o spontaneo.

- ♦ *spontaneamente*: quando uno Stato ha acquisito informazioni e ritiene possano interessare l'altro Stato.

Le forme individuate nel commentario hanno carattere esemplificativo – non esaustivo – e possono anche essere combinate fra loro.

4.1. L'obiettivo finale (ideale) dell'OCSE – e dell'UE – resta lo scambio integrale ed automatico di informazioni bancarie tra le amministrazioni tributarie⁶⁴. La finalità dichiarata dal Consiglio federale è invece quella di concedere uno scambio di informazioni unicamente caso per caso, su domanda concreta e motivata ad esclusione di qualsiasi raccolta indiscriminata di prove⁶⁵. Tale obiettivo è stato raggiunto. In effetti, nei protocolli (o scambi di note) di tutte le nuove o rivedute CDI sino ad ora entrate in vigore è contenuta la precisazione per cui resta inteso che gli Stati contraenti non sono tenuti a procedere ad uno scambio di informazioni spontaneo o automatico⁶⁶.

4.2. Per le ragioni già enucleate sopra ad n. 3., nella misura in cui le modalità di scambio delle informazioni sono fissate convenzionalmente dagli Stati contraenti, all'art. 1 cpv. 3 non può essere attribuita alcuna portata normativa propria. La norma non figurava nell'AP-OACDI, ed è stata introdotta nel testo solo dopo la procedura di consultazione a seguito di espresse richieste da parte di alcune cerchie interessate⁶⁷.

⁶⁴ BEHNISCH U. R., 2010, p. 66 ad 3.1. In ambito UE opera la Direttiva del Consiglio 77/799/CEE del 19 dicembre 1977 relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e di quelle sui premi assicurativi. Stante l'opposizione di Austria e Lussemburgo, ad oggi tale scambio di informazioni avviene ancora su domanda ma uno scambio automatico è stato recentemente ribadito essere il fine ultimo dei Paesi membri (cfr. BOCHATAY J.-L./FAVRE M./WASEM J.-M., 2010, p. 212 ad 2.3; si veda anche lo specifico contributo di Samuele Vorpe, p. 184 ss.).

⁶⁵ AFC, 09/2010, p. 4.

⁶⁶ WALDBURGER R., 2009, p. 491. Più sfumata la formula adottata all'art. 4 (ad d.) del Protocollo alla nuova CDI-USA: "Sebbene l'articolo 26 della presente Convenzione non limiti la procedura per lo scambio di informazioni, gli Stati contraenti non sono tenuti a procedere a uno scambio di informazioni spontaneo o automatico. Gli Stati contraenti si attendono uno dall'altro che si forniscano reciprocamente le informazioni necessarie all'esecuzione della presente Convenzione." Di analogo tenore quanto previsto nel protocollo della firmata CDI-D (art. 5 n. 5 lett. e).

⁶⁷ Si vedano le precise richieste dell'Associazione svizzera dei banchieri (ASB) espresse nelle prese di posizione del 6 novembre 2009 e del 20 aprile 2010. L'art. 4 cpv. 1 AP-LAAF riprende comunque questa precisazione.

Art. 2 Competenza

L'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) esegue l'assistenza amministrativa sulla base di domande estere e presenta le domande svizzere.

1. Generalità. L'art. 26 Modello OCSE stabilisce che *“le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni [...]”*. L'art. 3 par. 1 lett. f prevede che sia identificata l'“autorità competente” di ciascuno Stato contraente. Il Modello OCSE autorizza a designare una o più autorità competenti a trattare direttamente. La funzione attribuita alle autorità competenti è generalmente centralizzata in seno al ministero delle finanze degli Stati contraenti. L'esigenza di un organo centrale garantisce la cooperazione e la coerenza necessarie in materia di scambio di informazioni. È anche possibile che talune responsabilità in capo alle autorità competenti siano da queste delegate a livello locale. In questa eventualità, occorrerà stabilire delle misure chiare circa i compiti attribuiti alle singole entità. L'OCSE tiene una lista completa delle autorità competenti dei Paesi membri⁶⁸.

2. In Svizzera, la ripartizione dei compiti tra la Confederazione e i Cantoni è regolata dalla Costituzione federale per cui la Confederazione adempie i compiti che le sono assegnati dalla carta fondamentale (art. 42 Cost.), mentre i Cantoni determinano quali compiti essi devono adempiere nell'ambito delle loro competenze (art. 43 Cost.). La competenza della Confederazione in materia di assistenza amministrativa internazionale è individuata all'art. 54 cpv. 1 Cost. per cui *“gli affari esteri competono alla Confederazione”*. Nelle CDI stipulate dalla Svizzera, l'autorità competente è di regola identificata nel *“Direttore dell'Amministrazione federale delle contribuzioni o un suo rappresentante autorizzato”*. La competenza attribuita all'AFC è esclusiva. Una trasmissione diretta di informazioni fiscali da un'autorità fiscale cantonale ad un'autorità fiscale estera costituirebbe infatti una violazione del segreto fiscale⁶⁹.

3. L'OACDI delega esclusivamente all'AFC la competenza della Confederazione ad eseguire l'assistenza amministrativa internazionale secondo le CDI⁷⁰. L'AFC riceve quindi le richieste di assistenza amministrativa provenienti dall'estero, le soddisfa – se ne ricorrono le condizioni – e presenta le richieste di assistenza amministrativa della Svizzera all'estero. Tale scelta consolida le regolamentazioni già oggi in vigore per l'esecuzione dell'assistenza amministrativa in ambito di imposte dirette. La competenza esclusiva è infatti conferita all'AFC in tutti i casi di “piccola assistenza amministrativa” previste dalle CDI sottoscritte dalla Svizzera, ma anche per quelle CDI che contemplano un'assistenza amministrativa estesa. Sia gli artt. 20a-20j Ordinanza CDI-USA⁷¹ che l'art. 8 ss. Ordinanza CDI-D⁷² delegano all'AFC tutte le attività legate alle richieste di assistenza amministrativa

⁶⁸ OCSE, *Manuale*, 2006, punti 20-22, p. 8 ss.

⁶⁹ LOCHER P., *Einführung in das internationale Steuerrecht*, 2005, p. 224 e 553.

⁷⁰ Dello stesso tenore l'art. 2 AP-LAAF.

⁷¹ Ordinanza del 15 giugno 1998 concernente la convenzione svizzero-americana di doppia imposizione, RS 672.933.61.

⁷² Ordinanza del 30 aprile 2003 concernente la convenzione germano-svizzera di doppia imposizione, RS 672.913.610.

provenienti dall'altro Stato contraente, senza attribuire alcuna attività in tal senso alle autorità cantonali. Anche la disciplina esecutiva (interna) all'AfisR⁷³ individua la competenza della Confederazione in questo ambito (art. 16 ss. LFR⁷⁴).

4. Contestualmente alla decisione di attuare la nuova politica di assistenza amministrativa in materia fiscale, il Consiglio federale approvò l'istituzione di un nuovo servizio in seno alla Divisione affari internazionali dell'AFC, denominato **“Esecuzione assistenza amministrativa e giudiziaria”**. Questa nuova unità ha avviato la propria attività con l'entrata in vigore dell'OACDI lo scorso 1. ottobre 2010. Quale organo interlocutore e decisionale centrale, il servizio è competente per ricevere le domande di assistenza amministrativa estere ed elaborare quelle svizzere. Esso fornisce inoltre supporto in caso di richieste di assistenza giudiziaria da parte di Stati esteri, assicurando nel contempo il contatto con i Cantoni. D'intesa con la Segreteria di Stato per le questioni internazionali, il servizio rappresenta pure la Svizzera in seno a organi e organizzazioni internazionali – come p. es. il *Global Forum on Transparency and Exchange of Information* – con l'obiettivo di garantire un atteggiamento uniforme verso la platea degli interlocutori esterni⁷⁵.

Art. 3 Definizioni

Nella presente ordinanza s'intende per:

- a. persona interessata: la persona sulla quale vengono richieste informazioni nella domanda di assistenza amministrativa;
- b. detentore delle informazioni: la persona che dispone in Svizzera delle informazioni richieste, fatte salve le autorità amministrative svizzere secondo gli articoli 7 e 8.

1. Generalità. La norma consegna un'interpretazione autentica delle nozioni di “persona interessata” e “detentore delle informazioni”, entrambe ricorrenti nelle disposizioni dell'OACDI. Si tratta per altro di concetti giuridici già conosciuti nella disciplina interna sullo scambio internazionale di informazioni fiscali: li troviamo, p. es., nella LFR (art. 17 ss.), nell'Ordinanza CDI-D (art. 9 ss.) e nella Ordinanza CDI-USA (art. 20c ss.). Entrambi i soggetti qui identificati detengono, in linea di principio, anche lo statuto procedurale di “parte” (art. 10 cpv. 3 e art. 13 cpv. 2 OACDI). La norma rinuncia per contro a dare una definizione propria di “terzo particolarmente interessato”, soggetto che pure assume veste di parte. In questo caso, l'art. 13 cpv. 2 OACDI rinvia all'art. 48 PA⁷⁶. Giova a proposito segnalare che tutte – risp., solo – le persone toccate

⁷³ *Accordo del 26 ottobre 2004 tra la Confederazione Svizzera e la Comunità europea che stabilisce misure equivalenti a quelle definite nella direttiva del Consiglio 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi (con all. e memorandum d'intesa)*, RS 0.641.926.81.

⁷⁴ *Legge federale del 17 dicembre 2004 relativa all'Accordo con la Comunità europea sulla fiscalità del risparmio*, RS 641.91.

⁷⁵ Cfr. DFF, *Comunicato stampa del 1. ottobre 2010*.

⁷⁶ *Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa*, RS 172.021.

materialmente hanno diritto di richiedere la qualità di parte, quindi partecipare alla procedura (art. 10 cpv. 3, art. 11 cpv. 1, art. 12 cpv. 2 e 3) e ricorrere contro la decisione finale (art. 13 cpv. 2)⁷⁷.

2. Persona interessata è la persona – fisica o giuridica⁷⁸ – in capo alla quale sono richieste le informazioni oggetto della domanda di assistenza amministrativa. Si tratta quindi, in avvio di procedura, della persona formalmente toccata, ossia indicata nella domanda scritta inoltrata dalla competente autorità estera (art. 5 cpv. 3 lett. b n. 2).

2.1. Secondo l'AFC, la necessità di poter individuare subito ed inequivocabilmente la persona formalmente interessata risiede nel fatto che nel corso della procedura o in prossimità della sua conclusione, si ignora sovente ancora chi sarà effettivamente toccato nei suoi interessi degni di protezione e potrà pertanto validamente assumere il ruolo di parte. Da qui l'esigenza di una definizione legale di persona interessata⁷⁹, indispensabile per garantire uno svolgimento senza intoppi delle varie fasi procedurali (cfr. p. es. gli obblighi di informazione di cui all'art. 10 cpv. 1 e 2).

2.2. Determinare con esattezza chi, alla fine della procedura, risulta essere la persona materialmente interessata è circostanza di considerevole importanza, giacché in linea di massima le restrizioni applicabili all'utilizzo delle informazioni trasmesse all'estero (art. 14 cpv. 2) – risp. in provenienza dall'estero (art. 16 cpv. 4) – sono limitate a questi soggetti⁸⁰.

3. Detentore delle informazioni. Si tratta della persona – fisica o giuridica – che detiene entro il territorio dello Stato le informazioni descritte nella richiesta scritta inoltrata dalla competente autorità estera (art. 5 cpv. 3 lett. b n. 4). Il detentore delle informazioni deve essere adeguatamente identificato (art. 5 cpv. 3 lett. b n. 3). La definizione riprende letteralmente quella contenuta all'art. 17 cpv. 1 lett. a LFR, aggiungendovi una clausola esclusiva: le autorità amministrative svizzere ai sensi dell'art. 7 (amministrazioni cantonali delle contribuzioni) e dell'art. 8 (altre autorità amministrative) non sono considerate detentrici delle informazioni in senso formale⁸¹. La ragione di questa esclusione è evidente e coerente con l'impianto dell'OACDI: i soggetti identificati come detentori delle informazioni hanno infatti di principio ruolo di parte, le amministrazioni cantonali delle contribuzioni e le altre autorità amministrative no (cfr. *supra* n. 1), ritenuto che le autorità cantonali delle contribuzioni interessate sono comunque informate dall'AFC, parallelamente alle parti, riguardo all'emanazione della decisione finale (art. 12 cpv. 3).

⁷⁷ AFC, 08/2010, p. 5 ad 2.5.

⁷⁸ WALDBURGER R., 2009, p. 483 ad 2.2.

⁷⁹ AFC, 09/2010, ad art. 3.

⁸⁰ AFC, 09/2010, ad art. 3 e ad art. 16.

⁸¹ L'art. 3 lett. b AP-LAAF non contempla più tale la clausola esclusiva, ritenuto che la persona interessata, le amministrazioni cantonali delle contribuzioni e le altre autorità amministrative svizzere non rientrano comunque nella definizione di detentore delle informazioni e sottostanno a norme diverse per quanto riguarda l'ottenimento delle informazioni (DFP, Rapporto progetto LAAF, 2011, ad art. 3 lett. b).

4. Il caso del Trust è in questo ambito particolarmente interessante. Come noto si tratta di un istituto giuridico sempre più utilizzato. L'applicazione delle CDI ai trusts è, di contro, tema ancor oggi poco esplorato. Il Modello OCSE e il relativo commentario contengono solo riferimenti sporadici e poco significativi a riguardo.

4.1. Un primo, fondamentale tema è quello a sapere se un trust possa essere considerato "persona" ai fini convenzionali (art. 3 par. 1 Modello OCSE) e possa quindi rientrare nel campo di applicazione soggettivo di una CDI (art. 1 Modello OCSE). La questione rileva, di riflesso, per sapere se il trust possa avere di per sé statuto di "persona interessata" ai sensi dell'art. 3 OACDI. A proposito si osserva che l'art. 4 par. 1 TIEA è più esplicito del Modello OCSE e include anche il trust nel campo di applicazione dell'accordo. Di conseguenza, le autorità competenti delle Parti contraenti devono avere il potere di ottenere e fornire le informazioni che concernono il trust, siano esse riferite all'identità dei *Settlers*, dei *Beneficiaries* e dei *Trustees*, e ciò indipendentemente dalla disciplina giuridica che lo specifico diritto interno conferisce a questo istituto⁸².

4.2. Dal profilo di un'ipotetica richiesta di informazioni concernenti l'avente diritto economico di un trust tutto ciò potrebbe causare difficoltà ad una banca che si veda indicata quale detentore delle informazioni nella domanda estera. Dal punto di vista della banca è infatti il *Trustee* che apre un conto presso di lei in favore del trust. Il *Trustee* ha qualità di amministratore del patrimonio con potere di disporre sui valori depositati ma non è – di norma – l'avente diritto economico di questi valori. Quale detentrici delle informazioni la banca non può di regola affermare con certezza chi sia il beneficiario effettivo del patrimonio conferito in trust o dei redditi da questo prodotti; si pensi p. es. ad un *Irrevocable Discretionary Trust* dove l'identità del beneficiario effettivo può rimanere sconosciuta per lungo tempo. In siffatte ipotesi non è quindi la banca il reale detentore delle informazioni, quanto piuttosto il *Trustee*. Nell'ambito della richiesta di consegna di informazioni che le è notificata (art. 6 cpv. 1), la banca sarà pertanto unicamente in grado di render noto il nome del *Trustee* (nella sua qualità di soggetto che effettivamente dispone del conto), non avendo a sua volta possibilità di conoscere l'identità dei beneficiari (i quali neppure detengono potere di disporre sui valori depositati)⁸³. Come ben si vede, si tratta di una problematica non banale, la cui soluzione necessiterà di ulteriori chiarimenti.

⁸² OCSE, Commentario TIEA, 2002, art. 4, punto 18, p. 17.

⁸³ Cfr. la presa di posizione del 28 giugno 2010 di SwissBanking, ad art. 6.

3 Domande di assistenza amministrativa estere

3.1 Assistenza amministrativa per l'esecuzione delle convenzioni

Art. 4

1. L'AFC trasmette all'autorità richiedente le informazioni ottenibili secondo il diritto svizzero necessarie per l'esecuzione della convenzione. Queste informazioni non possono essere ottenute mediante l'applicazione di misure coercitive. L'articolo 6 capoversi 2, 4 e 5 nonché gli articoli 7 e 8 sono applicabili per analogia.
2. L'AFC informa previamente per scritto la persona interessata, nonché ogni persona legittimata a ricorrere secondo l'articolo 48 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA), sulla natura e la portata delle informazioni da trasmettere.
3. Se le persone legittimate a ricorrere acconsentono per scritto alla trasmissione delle informazioni o non rispondono entro 30 giorni dalla ricezione della comunicazione dell'AFC, quest'ultima trasmette le informazioni immediatamente dopo l'ottenimento del consenso o la scadenza del termine.
4. Negli altri casi, l'AFC emana una decisione.
5. La decisione dell'AFC può essere impugnata con ricorso secondo le disposizioni generali sull'amministrazione della giustizia federale.

1. Generalità. La norma intende disciplinare la procedura relativa allo scambio di informazioni verosimilmente pertinenti per l'applicazione delle disposizioni della specifica CDI. Una forma di assistenza che pure fa parte dello *standard* OCSE ai sensi dell'art. 26 par. 1 Modello OCSE⁸⁴ e che è conosciuta in Svizzera con il nome di "clausola di piccola assistenza amministrativa"⁸⁵. Si tratta quindi di informazioni finalizzate a verificare la possibilità che il soggetto richiedente ha di poter validamente far valere i benefici convenzionali previsti (p. es. la riduzione di un tasso di imposizione alla fonte dal 20 al 5% di un determinato flusso reddituale), prevenendo possibili abusi.

1.1. Storicamente, questa forma "tradizionale" di scambio di informazioni opera già – quale unica forma di scambio ammesso – nelle previgenti CDI sottoscritte dalla Svizzera, ed è garantita anche in assenza di una specifica clausola convenzionale⁸⁶. In questo ambito, per determinare se la domanda estera è effettivamente finalizzata ad ottenere informazioni necessarie all'applicazione della CDI – e non a raccogliere inammissibili informazioni utili alla messa in opera del diritto fiscale dello Stato

richiedente – l'AFC conduce un cd. "doppio test". In primo luogo l'autorità verifica se al soggetto richiedente compete effettivamente un vantaggio che non sussisterebbe in assenza di CDI. Nell'affermativa si procede quindi ad esaminare quale è lo Stato convenzionalmente obbligato a scontare il beneficio fiscale, ritenuto che solo quest'ultimo è autorizzato a presentare la richiesta⁸⁷. Questo *modus operandi* continuerà verosimilmente a trovare applicazione per i casi contemplati dalle CDI che non sono (ancora) state sottoposte a revisione – come p. es. la CDI-ITA⁸⁸ – giacché escluse dal campo di applicazione oggettivo dell'OACDI (art. 1 cpv. 1 in relazione con l'art. 17).

1.2. Per il resto la normativa dell'OACDI riprende essenzialmente quanto disposto in merito dalle ordinanze di applicazione oggi in vigore (cfr. in particolare gli artt. 20a e 20b Ordinanza CDI-USA)⁸⁹.

2. La distinzione procedurale tra assistenza amministrativa per l'esecuzione delle CDI e assistenza amministrativa relativa all'applicazione del diritto fiscale interno degli Stati contraenti introdotta dall'OACDI è in realtà artificiale (e fuorviante) giacché non trova alcuna base materiale negli obblighi pattuiti tra gli Stati contraenti⁹⁰.

2.1. L'art. 26 Modello OCSE prevede infatti una collaborazione che si estende a tutte le informazioni che siano "verosimilmente pertinenti" per l'applicazione della CDI come pure per l'amministrazione e l'applicazione della legislazione interna degli Stati contraenti senza operare alcuna differenza qualitativa tra le due finalità. Nemmeno è contemplata una differenziazione circa le misure che uno Stato richiesto deve mettere in atto per raccogliere le informazioni che sia dipendente dalla finalità di utilizzo⁹¹.

2.2. Tale situazione si riflette perfettamente nelle CDI nuove o rivedute sottoscritte dalla Svizzera, i cui testi normativi (e protocolli aggiuntivi) non segnalano in alcun modo che si debba operare tale differenziazione. In altri termini, ciò significa che una discriminazione di diritto interno relativa alle misure applicabili per raccogliere le informazioni fondata unicamente sullo "scopo fiscale" a cui queste informazioni servono non appare compatibile con il diritto materiale superiore (cfr. *infra ad n.* 3.2).

3. Capoverso 1. L'AFC trasmette alla competente autorità richiedente estera le informazioni che possono essere ottenute in conformità con il diritto interno.

⁸⁴ Cfr. OCSE, *Commentario Modello*, 2008, art. 26, punto 7, p. 350; OCSE, *Manuale*, 2006, punto 8, p. 4 ss.

⁸⁵ In contrapposizione alla cd. "clausola di grande assistenza amministrativa", finalizzata allo scambio di informazioni verosimilmente pertinenti per l'applicazione del diritto fiscale interno degli Stati contraenti. In realtà tra le due clausole se ne situa(va) una terza: la cd. "clausola di assistenza amministrativa ampliata", finalizzata allo scambio di informazioni per l'applicazione del diritto fiscale interno degli Stati contraenti in caso di frode o in relazione alle società holding (cfr. SCHREIBER R./TSCHIRREN K., 2009, p. 664 s. ad 2.3; LOCHER P., *Einführung in das internationale Steuerrecht*, 2005, p. 550 s.), prevista p. es. nelle CDI-USA e CDI-D, oltre che dall'art. 10 AfisR.

⁸⁶ LOCHER P., *Einführung in das internationale Steuerrecht*, 2005, p. 546.

⁸⁷ *Idem*, p. 549 s.

⁸⁸ Sul tema dei rapporti fiscali tra Italia e Svizzera si veda in questo volume lo specifico contributo di Siegfried Mayr, p. 462 ss.

⁸⁹ AFC, 09/2010, ad art. 4.

⁹⁰ Almeno per quanto concerne le nuove o rivedute CDI che riprendono lo standard completo OCSE. Non a caso – e sebbene la cosa sia passata sotto assoluto silenzio – l'AP-LAAF ha (correttamente) abbandonato tale distinzione.

⁹¹ Né il *Commentario OCSE* né il *Manuale OCSE* segnalano infatti una tale specificità. Il *Modulo 1 del Manuale* segnala unicamente che nel contesto di una CDI, allo Stato richiedente conviene indicare se la domanda si riferisce all'applicazione della CDI o all'applicazione del diritto interno (OCSE, *Manuale*, 2006, *Modulo 1* punto 5.10).

3.1. Contrariamente a quanto dettagliatamente previsto per i casi di grande assistenza amministrativa (art. 5), la norma non precisa come debba essere presentata la domanda estera e quali indicazioni essa debba contenere (una possibile applicazione analogica dell'art. 5 non è esplicitamente segnalata). In realtà, la questione è regolata nelle singole CDI, e meglio nelle sezioni dei protocolli aggiuntivi che precisano le indicazioni che l'autorità competente dello Stato richiedente deve fornire allo Stato richiesto⁹².

3.2. Una volta avviata la procedura l'AFC applica, ove occorra, per analogia le medesime regole che valgono nei casi di grande assistenza amministrativa (artt. 6 cpv. 2, 4 e 5, nonché gli artt. 7 e 8). La norma esclude espressamente l'adozione di misure coercitive (artt. 6 cpv. 3 e 9), nonché la raccolta di dati di origine bancaria e quelli riferiti ai diritti di partecipazione. Secondo l'AFC, la rinuncia all'adozione di misure coercitive si spiega con la loro inutilità nell'ambito della piccola assistenza amministrativa: lo Stato richiedente rifiuterà semplicemente di concedere il beneficio convenzionale alla persona interessata che rifiuta di consegnare le informazioni necessarie ad accertarne il diritto⁹³. Per i motivi già evidenziati in precedenza (ad n. 2), esistono fondati dubbi che questa limitazione procedurale sia effettivamente compatibile con il diritto materiale superiore. In particolare, per poter essere validamente opposta ad uno Stato contraente, una simile restrizione avrebbe dovuto essere oggetto di specifica pattuizione tra le parti a livello di CDI, ciò che invece non è avvenuto⁹⁴.

4. Capoverso 2. Prima di trasmettere le informazioni, l'AFC informa la persona interessata (art. 3 lett. a) e gli altri soggetti che hanno qualità per ricorrere ai sensi dell'art. 48 PA sulla natura e la portata delle informazioni da trasmettere.

4.1. Diversamente dalla procedura di grande assistenza amministrativa, il detentore delle informazioni (art. 3 lett. b) non è espressamente segnalato quale persona destinataria dell'informativa dell'AFC. La ragione sembra risiedere nel fatto che, non potendo essere applicate misure coercitive, l'eventuale ruolo di questo soggetto risulta essere meno critico. Si deve non di meno osservare che, sebbene la possibilità di esigere la consegna delle informazioni direttamente dal detentore delle informazioni (art. 6 cpv. 1) non è prevista, nemmeno analogicamente, dalla norma (cfr. il cpv. 1), una simile eventualità non è – anche in ragione di quanto espresso più sopra ad n. 3.2 – di principio esclusa, siccome sancita da una norma di diritto interno, l'art. 127 LIFD (applicabile via artt. 4 cpv. 1, 6 cpv. 2 OACDI), che possiede anche carattere gerarchico superiore. Verificandosi tali costellazioni, si deve comunque ritenere che il detentore delle informazioni abbia veste di soggetto particolarmente toccato, risp. essere titolare di un interesse degno di protezione ai sensi dell'art. 48 PA, di modo che i suoi diritti resterebbero comunque tutelati⁹⁵.

⁹² Per i dettagli cfr. *infra* n. 4 ad art. 5.

⁹³ AFC, 09/2010, ad art. 4.

⁹⁴ A dimostrazione di ciò, si osserva come questa limitazione fu già esplicitamente convenuta in alcuni protocolli delle previgenti CDI che prevedevano un'assistenza amministrativa estesa, come p. es. la CDI-SPA: "Entrambi gli Stati contraenti convengono che, secondo l'articolo 25^{bis} paragrafo 1 lettera b), possono essere scambiate solo le informazioni in possesso delle autorità fiscali e il cui ottenimento non necessita di particolari misure d'indagine." (Protocollo del 29 giugno 2006, punto IV. Ad articolo 25^{bis}).

⁹⁵ Per la definizione di questi concetti cfr. *infra* n. 3. ad art. 13.

4.2. Si deve infine ritenere che il novero dei soggetti informati dall'AFC detengano anche il diritto di partecipare alla procedura ed esaminare gli atti⁹⁶, ciò che corrisponde a quanto già previsto in applicazione delle previgenti CDI⁹⁷.

5. Capoversi 3-5. Le ipotesi rappresentate dal cpv. 4 sono quelle del consenso espresso (analogamente a quanto previsto con la procedura semplificata *ex* art. 11) e del silenzio-assenso (non contemplata nei casi di grande assistenza amministrativa). In entrambe le eventualità l'AFC trasmette senza indugio le informazioni raccolte all'autorità estera⁹⁸. Negli altri casi, l'AFC emana una decisione finale ai sensi dell'art. 5 PA⁹⁹, che dovrà motivare la concessione dell'assistenza amministrativa e stabilire la portata delle informazioni da trasmettere che sono, anche in questo ambito, unicamente quelle "verosimilmente pertinenti" per la corretta applicazione della convenzione (cfr. art. 26 par. 1 Modello OCSE e art. 14 cpv. 3 OACDI). È da ritenere che la decisione finale debba essere notificata dall'AFC alla persona interessata e pure agli altri soggetti legittimati a ricorrere *ex* art. 48 PA (parallelamente a quanto previsto al cpv. 2). La decisione potrà quindi essere impugnata con ricorso al Tribunale amministrativo federale (TAF) a tenore degli artt. 44 ss. PA¹⁰⁰.

3.2 Assistenza amministrativa relativa all'applicazione del diritto fiscale interno degli Stati contraenti

Osservazioni preliminari agli artt. 5-15

1. La Sezione 2 dell'OACDI (artt. 5-15) rappresenta la parte più corposa della normativa e codifica la cd. "grande clausola di assistenza amministrativa". Si tratta segnatamente dell'assistenza amministrativa finalizzata alla corretta applicazione del diritto fiscale interno dello Stato richiedente. In concreto, l'impianto procedurale adottato dall'OACDI si ispira principalmente a quello codificato nella AIMP¹⁰¹ (segnatamente agli artt. 63 ss. AIMP)¹⁰². Pure evidente è il grado di apparentamento dell'OACDI con la LFR (artt. 16 ss.).

2. La procedura interna di esecuzione si compone sostanzialmente di quattro fasi:

2.1. L'esame preliminare della domanda (art. 5, che corrisponde all'art. 80 AIMP), nella quale l'AFC si esprime sulla ricevibilità della richiesta estera.

⁹⁶ A proposito cfr. *infra* n. 4 ad art. 10.

⁹⁷ LOCHER P., *Einführung in das internationale Steuerrecht*, 2005, p. 582.

⁹⁸ Si veda a proposito il commento all'art. 11.

⁹⁹ LOCHER P., *Einführung in das internationale Steuerrecht*, 2005, p. 582.

¹⁰⁰ BERNASCONI P., *Scambio internazionale di informazioni fiscali*, 2010, ad B.3.d. Per il resto si vedano, *mutatis mutandis*, gli artt. 12 ss.

¹⁰¹ Legge federale del 20 marzo 1981 sull'assistenza internazionale in materia penale, RS 351.1.

¹⁰² Per quanto riguarda l'applicazione della AIMP in ambito di reati fiscali si veda, in questo volume, lo specifico contributo di Luca Marcellini, p. 338 ss.

2.2. L'entrata in materia e l'esecuzione (artt. 6 ss., che corrispondono all'art. 80a AIMP), nella quale l'AFC prende una decisione di entrata nel merito e ordina gli atti d'assistenza amministrativa ammissibili.

2.3. La chiusura della procedura con, se del caso, l'esecuzione semplificata (artt. 11 ss., che corrispondono agli artt. 80c ss. AIMP), nella quale l'AFC, ultimato il disbrigo parziale o totale della domanda, emana una decisione motivata concernente la concessione e la portata dell'assistenza amministrativa da eseguire.

2.4. La procedura ricorsuale (art. 13, che corrisponde agli artt. 80e ss. AIMP), nella quale i soggetti legittimati possono impugnare la decisione finale (unitamente a quelle incidentali precedenti) avanti all'autorità di ricorso.

3. Come nel caso della procedura di assistenza giudiziaria in materia penale (che non è una procedura penale in senso tecnico, bensì una procedura amministrativa) anche la procedura in materia di assistenza amministrativa ai sensi dell'OACDI non è una "procedura in materia fiscale" ai sensi dell'art. 2 cpv. 1 PA bensì una procedura amministrativa ordinaria¹⁰³.

Art. 5 Esame preliminare

1. L'AFC procede a un esame preliminare della domanda di assistenza amministrativa relativa all'applicazione del diritto fiscale interno degli Stati contraenti.
2. La domanda è respinta se:
 - a. la concessione dell'assistenza amministrativa non è conciliabile con i valori fondamentali del diritto svizzero (ordine pubblico);
 - b. è contraria al principio della buona fede; o
 - c. si fonda su informazioni ottenute o trasmesse mediante reati secondo il diritto svizzero.
3. L'AFC avvia la procedura di assistenza amministrativa se:
 - a. la domanda è stata presentata da un'autorità competente;
 - b. la domanda è stata effettuata per scritto in una delle lingue nazionali o in inglese e contiene le seguenti indicazioni:
 1. la menzione delle basi legali applicabili,
 2. l'identificazione certa della persona interessata,
 3. l'identificazione certa del detentore delle informazioni,
 4. una descrizione delle informazioni richieste nonché le indicazioni sulla forma in cui lo Stato richiedente desidera ricevere queste informazioni,
 5. lo scopo fiscale e i motivi per cui le informazioni richieste sono verosimilmente pertinenti per raggiungere tale scopo,

¹⁰³ AFC, 09/2010, ad 3.2.1.b; BERNASCONI P., *Scambio internazionale di informazioni fiscali*, 2010, ad 4.

6. i motivi per cui si presuppone che le informazioni richieste si trovino in possesso del detentore delle informazioni,
 7. il periodo fiscale (data d'inizio e di fine) e, se differente, il periodo (data d'inizio e di fine) per cui le informazioni vengono richieste, e
 8. la dichiarazione che lo Stato richiedente ha sfruttato tutte le fonti d'informazione abituali previste dalla sua procedura fiscale interna;
- c. non si tratta di una raccolta di prove non autorizzata; e
- d. vengono richieste esclusivamente informazioni che rientrano nel campo d'applicazione delle disposizioni di assistenza amministrativa della convenzione applicabile.
4. Se le condizioni del capoverso 3 non sono soddisfatte, l'AFC lo comunica per scritto all'autorità richiedente. Quest'ultima può completare per scritto la sua domanda.

1. Generalità. Circa le esigenze da porre alle richieste di assistenza, il Modello OCSE è poco formalista conferendo un più ampio margine di manovra alle autorità competenti. P. es., prima di respingere una domanda perché le informazioni richieste non rispondono al criterio di "pertinenza verosimile", lo Stato richiesto dovrà sollecitare gli opportuni chiarimenti alla controparte¹⁰⁴. Di contro, l'art. 7 par. 1 TIEA stabilisce espressamente che una Parte contraente può rifiutare una domanda se questa non è sottoposta in conformità dell'accordo medesimo. L'art. 5 par. 5 TIEA descrive una serie di indicazioni che lo Stato richiedente deve fornire e in difetto delle quali lo Stato richiesto è autorizzato a respingere la domanda. La normativa dell'OACDI accoglie e tempera elementi ispiranti ad entrambi i modelli.

2. Capoverso 1. Non appena una domanda di assistenza amministrativa giunge all'AFC, questa la sottopone ad un esame preliminare. Se da questa valutazione risulta che la richiesta viola i parametri di cui all'art. 5 cpv. 2 la stessa è subito respinta. Se la domanda estera supera questo primo test ma non soddisfa le condizioni poste dall'art. 5 cpv. 3, l'AFC lo comunica all'autorità richiedente che può completarla colmando le lacune. Se invece dall'esame preliminare risulta che la procedura di assistenza amministrativa può essere avviata, l'AFC procede con l'esecuzione vera e propria (art. 6 cpv. 1).

3. Capoverso 2. La norma individua tre ipotesi che impongono il rifiuto di una domanda di assistenza amministrativa relativa all'applicazione interna del diritto fiscale degli Stati contraenti già allo stadio dell'esame preliminare. Si presume che l'eventuale non entrata nel merito della domanda non necessiti di una decisione da parte dell'AFC, la quale comunicherà le sue valutazioni allo Stato richiedente nella forma che riterrà più opportuna.

3.1. Violazione dell'ordine pubblico svizzero. Si tratta di un'ipotesi di fatto remota e di improbabile applicazione. Il suo inserimento nell'OACDI ha funzione puramente dichiarativa (ossia senza reale portata propria), giacché si tratta di una clausola di salvaguardia già prevista dall'art.

¹⁰⁴ OCSE, *Manuale*, 2006, punto 47, p. 17.

26 par. 3 lett. c Modello OCSE (e concretamente ancorata nelle singole CDI sottoscritte dalla Svizzera)¹⁰⁵. La Svizzera deve quindi attenersi all'interpretazione propria dell'OCSE, così come veicolata dal commentario al Modello¹⁰⁶. Quest'ultimo dà una definizione decisamente restrittiva della nozione di ordine pubblico. La clausola può essere invocata unicamente in casi estremi, p. es., quando un'inchiesta fiscale nello Stato richiesto è stata motivata da ragioni di persecuzione politica, razziale o religiosa, oppure quando le informazioni richieste costituiscono un segreto di Stato (come è il caso quando si tratta di informazioni sensibili detenute da servizi di informazione la cui divulgazione sarebbe contraria agli interessi vitali dello Stato richiesto)¹⁰⁷.

3.2. Contrarietà al principio della buona fede. L'art. 26 Convenzione di Vienna statuisce che ogni trattato deve essere eseguito in buona fede. La norma dell'OACDI non ha quindi alcun significato autonomo. In ambito di assistenza amministrativa, il principio della buona fede impone alle parti ad astenersi dal prendere misure unilaterali volte ad aggirare i principi fissati convenzionalmente¹⁰⁸. Secondo l'AFC il principio della buona fede vale anche per la provenienza ed il modo in cui lo Stato richiedente ha ottenuto le informazioni su cui fonda la sua richiesta di assistenza amministrativa. In particolare, potrebbe essere giudicata come lesiva del principio della buona fede una domanda di assistenza che lo Stato richiedente inoltra fondandosi su informazioni che gli sono state trasmesse dopo che sono state ottenute mediante atti punibili secondo il diritto svizzero (p. es. violando il segreto bancario). Che questa interpretazione emerga esplicitamente o meno dalla specifica CDI (o dai suoi protocolli aggiuntivi) è, secondo l'AFC, circostanza priva di rilevanza. In effetti, accordando assistenza amministrativa ad uno Stato che, p. es., ricompensi la violazione della confidenzialità dei dati, la Svizzera inciterebbe – quantomeno indirettamente – la commissione di infrazioni al suo ordine giuridico¹⁰⁹. Si tratta di una linea interpretativa debole: la violazione dei valori fondamentali del diritto svizzero, e più in particolare la violazione del diritto penale svizzero, non possono essere equiparate al mancato rispetto del principio della buona fede secondo l'art. 26 Convenzione di Vienna¹¹⁰. Una violazione di tale principio potrebbe semmai configurarsi nel caso in cui al momento della sottoscrizione della specifica CDI gli Stati contraenti non potevano in alcun modo contare sulla possibilità che un caso come quello descritto potesse prodursi (un'eventualità che, dopo aver avuto conoscenza dell'avvenuto furto dei dati ai fiduciari del Liechtenstein, non è più ipotizzabile)¹¹¹.

3.3. Informazioni ottenute o trasmesse in violazione del diritto penale svizzero.

Qualora l'AFC abbia il sospetto che la domanda di assistenza amministrativa trae spunto da informazioni che sono state ottenute o trasmesse illegalmente, essa potrà richiedere specifiche delucidazioni circa i retroscena della domanda all'autorità competente dello

¹⁰⁵ UFG, *Avis de droit*, 2010, p. 85 ad 5.

¹⁰⁶ AFC, 09/2010, ad art. 5; UFG, *Avis de droit*, 2010, p. 84. *Del medesimo tenore dell'art. 26 par. 3 lett. c Modello OCSE anche l'art. 7 par. 4 TIEA.*

¹⁰⁷ OCSE, *Commentario Modello*, 2008, art. 26, punto 19.5, p. 358; OCSE, *Manuale*, 2006, punto 40, p. 14; OCSE, *Commentario TIEA*, 2002, art. 7, punto 91, p. 28.

¹⁰⁸ UFG, *Avis de droit*, 2010, p. 85 ad 5.

¹⁰⁹ AFC, 09/2010, ad art. 5; AFC, 08/2010, p. 3 ad 2.2.

¹¹⁰ UFG, *Avis de droit*, 2010, p. 81.

¹¹¹ CAVELTI U., 2010, p. 4.

Stato richiedente, esigendo una corrispondente dichiarazione. In virtù del principio della buona fede alla base del diritto internazionale, si deve presumere che simili dichiarazioni siano veritiere¹¹².

3.3.1. In origine l'ottenimento di informazioni in violazione del diritto penale svizzero era qualificato quale violazione dei valori fondamentali dell'ordinamento giuridico interno e quindi assimilato al mancato rispetto della buona fede e alla violazione dell'ordine pubblico svizzero (art. 5 cpv. 2 AP-OACDI). Questa impostazione è stata poi abbandonata in quanto incompatibile con quanto imposto dal diritto superiore (le CDI)¹¹³. La riserva è stata quindi "incapsulata" in una statuizione separata¹¹⁴. Si tratta comunque di un intervento che presenta carattere più cosmetico che sostanziale, giacché non idoneo a sciogliere il nodo materiale della conformità di questo specifico criterio di rifiuto con il diritto internazionale superiore. In realtà la violazione del diritto penale svizzero si configura come un criterio indipendente di reiezione di una domanda di assistenza amministrativa che, per essere opponibile allo Stato richiedente, deve trovare posto nella CDI medesima (o in un protocollo aggiuntivo). Questa necessità consegue (*a contrario*) dal principio *pacta sunt servanda*: un elemento non contenuto nell'accordo internazionale difficilmente può essere efficacemente opposto allo Stato contraente.

3.3.2. D'altro canto è evidente che la questione dell'utilizzo di dati rubati per fondare richieste di assistenza amministrativa è oltremodo spinosa, ed è stata tematizzata anche a livello politico. A prescindere dalle questioni inerenti l'utilizzo di dati ottenuti illegalmente in una procedura fiscale (penale) condotta all'estero (secondo il diritto estero)¹¹⁵, è comprensibile che la Svizzera cerchi di non dar seguito a domande di assistenza fondate su siffatte premesse, considerate un attacco illegale alla sua sovranità nazionale ed alla sua legislazione interna¹¹⁶. Ciò detto, resta il fatto che di fronte ad un caso concreto di rifiuto così motivato, la Svizzera potrebbe andare incontro a conseguenze non trascurabili. Dal punto di vista del diritto interno (svizzero), in assenza della necessaria base legale, lo Stato richiedente non dispone di alcun rimedio giuridico per impugnare una decisione negativa. Lo Stato richiedente che contesta il rifiuto svizzero basato sull'art. 5 cpv. 2 lett. c OACDI potrà allora adottare

¹¹² AFC, 09/2010, ad art. 5.

¹¹³ Cfr. *segnatamente la perizia giuridica richiesta all'UFG (UFG, Avis de droit, 2010) nonché CAVELTI U., 2010, p. 3 s. ad 1.2.*

¹¹⁴ *Con l'art. 7 lett. c AP-LAAF, il caso di informazioni ottenute mediate reati secondo il diritto svizzero è esplicitato quale caso particolare della fattispecie di violazione del principio della buona fede.*

¹¹⁵ *Si segnala a proposito la recente decisione n. 2101/09 del 9 novembre 2010 emanata dal Bundesverfassungsgericht (germanico) che ha respinto un ricorso di due coniugi perseguiti per la mancata dichiarazione di un conto bancario a Vaduz (intestato ad una fondazione di famiglia) e che hanno subito una perquisizione domiciliare indotta da documenti che erano stati sottratti illegalmente dall'impiegato della banca del Principato del Liechtenstein: cfr. BERNASCONI P, Rogatorie fiscali internazionali, 2010, n. 1.*

¹¹⁶ AFC, 09/2010, ad art. 5. *La questione riveste notevole importanza anche a livello di assistenza giudiziaria internazionale. Ad inizio ottobre 2010 l'UFG ha infatti recapitato a tutte le autorità cantonali incaricate del perseguimento penale una missiva con cui si ingiungeva di non dar seguito a rogatorie estere in favore di un procedimento penale avviato sulla base di "dati bancari rubati", chiedendo di essere informato a riguardo e riservandosi la facoltà di attrarre a se l'esecuzione del procedimento (una possibilità prevista sin dal 1997 ma di cui si è sin'ora fatto un uso sporadico); cfr. JACQUEMART C., 2010.*

misure di ritorsione, sospendere l'applicazione della CDI, denunciarla (art. 30 Modello OCSE) o – non da ultimo – esercitare pressioni in seno al G20 affinché la Svizzera sia “rispedita” nella lista “grigia” (o addirittura “nera”) dei Paesi non cooperativi¹¹⁷.

3.3.3. Da un punto di vista pratico, non è immaginabile per la Svizzera ritornare oggi su CDI già entrate in vigore (o quantomeno già firmate) postulando l'inserimento di una conseguente riserva, di modo che una corretta regolamentazione della specifica problematica può essere presa in considerazione solo per il futuro¹¹⁸. Nel frattempo il Consiglio federale segnalerà questo limite all'esecuzione dell'assistenza amministrativa ai governi degli Stati cocontraenti sotto forma di una dichiarazione unilaterale¹¹⁹.

4. Capoverso 3. La norma cerca di sintetizzare in maniera sufficientemente omogenea le condizioni fissate nelle disposizioni delle singole CDI (e segnatamente nei relativi protocolli). Queste ultime, sebbene non sempre identiche tra loro, sono in genere formulate in maniera sufficientemente chiara e precisa da consentirne una loro diretta applicazione. Considerata la preminenza gerarchica dei contenuti convenzionali, alla norma stabilita dall'OACDI può essere dato unicamente carattere dichiarativo, certamente non opponibile all'autorità richiedente¹²⁰. Il Modello OCSE non stabilisce esattamente quali indicazioni l'autorità richiedente debba fornire in appoggio ad una domanda concreta. A tal fine occorre far capo al “*Module 1 – Exchange of information on request*”, annesso al Manuale OCSE. L'art. 5 par. 5 TIEA fornisce per contro un elenco dettagliato di queste informazioni. I testi adottati nelle nuove o rivedute CDI si ispirano in gran parte a quanto previsto nel Manuale OCSE¹²¹, anche se in alcuni casi si riscontrano formulazioni più simili a quelle suggerite dal TIEA¹²². L'AFC elabora comunque una lista di controllo per suo uso interno, che utilizzerà nell'ambito dell'esame preliminare della domanda¹²³.

4.1. La domanda di assistenza amministrativa estera deve essere presentata dall'autorità dichiarata competente dalla singola CDI (lett. a), formulata per iscritto in una delle lingue nazionali (o in inglese), e contenere diverse specifiche indicazioni (lett. b). Se l'AFC ritiene che le condizioni stabilite al cpv. 3 non siano soddisfatte lo comunica all'autorità richiedente che può completare la sua domanda (cpv. 4).

¹¹⁷ UFG, *Avis de droit*, 2010, p. 85.

¹¹⁸ L'unica eccezione esistente sembrerebbe essere rappresentata dalla CDI-FRA (Paese in possesso dei dati “rubati” alla banca HSBC), la quale avrebbe rilasciato una dichiarazione nel senso sopra auspicato, stando a quanto affermato dal portavoce del DFF Roland Meier (tale dichiarazione non è per altro rinvenibile né nel testo convenzionale, né nel protocollo aggiuntivo). Si segnala infine che nemmeno la CDI-D contiene una specifica regolamentazione. Stando al comunicato stampa del 27 ottobre 2010 del DFF la problematica dovrà essere risolta contestualmente alle negoziazioni sulla cd. “imposta liberatoria alla fonte”.

¹¹⁹ AFC, 09/2010, ad art. 5.

¹²⁰ Correttamente, nell'art. 6 AP-LAAF si è infatti rinunciato ad introdurre tale lista di requisiti, limitandosi a sancire che la domanda deve contenere le indicazioni previste dall'applicabile CDI (cfr. DFF, Rapporto progetto LAAF, 2011, ad art. 6 cpv. 1).

¹²¹ OCSE, *Manuale*, 2006, punto 23, p. 9. Si veda in particolare quanto stabilito al punto 5 del Modulo 1.

¹²² Cfr. WALDBURGER R., 2009, p. 491 s.

¹²³ AFC, 09/2010, ad art. 5. Quest'ultimo rapporto esplicativo dell'AFC non contiene più questa Check-list interna, che fu invece allegata al primo rapporto esplicativo (cfr. AFC, 01/2010, p. 15 s.).

4.1.1. Identificazione certa della persona interessata. Si tratta di un requisito di importanza fondamentale, che ha dato esca a parecchie discussioni, soprattutto in relazione alla sua formulazione letterale. La gran parte delle CDI specificano nei protocolli aggiuntivi che l'autorità richiedente deve fornire “il nome e l'indirizzo della persona o delle persone oggetto del controllo o dell'inchiesta e, se disponibile, qualsiasi altro elemento che faciliti l'identificazione della persona o delle persone (data di nascita, stato civile o codice fiscale)”. Si tratta di una formulazione che non sembrerebbe porre particolari problemi in ordine ad una identificazione certa della persona interessata. Le CDI-USA e CDI-D presentano invece un'enunciazione più ampia siccome parlano di: “sufficienti indicazioni per l'identificazione della persona coinvolta nel controllo o nell'inchiesta (in linea di massima il nome e, per quanto conosciuto, l'indirizzo e numero di conto o informazioni simili utili per l'identificazione)”. Quest'ultima formulazione trae ispirazione nell'art. 5 par. 5 lett. a TIEA che pure si limita a richiedere l'identità (e non il nome) della persona interessata. Secondo il commentario al TIEA la condizione potrebbe anche essere soddisfatta con la sola comunicazione di un numero di conto bancario¹²⁴. Apparentemente sembrerebbe trattarsi di un caso poco realistico, giacché è difficile immaginare che l'autorità richiedente apra una procedura contro un proprio contribuente riferendosi ad un numero di conto senza saperlo ricondurre ad un soggetto individuato¹²⁵. Ciò non di meno, secondo una recentissima precisazione del Consiglio federale, si deve ritenere che anche se l'accertamento dell'identità della persona interessata avviene con mezzi diversi dal nome e dall'indirizzo – p. es. per il tramite di un numero di conto bancario – la condizione di sufficiente indicazione sia comunque soddisfatta, e questo anche se il tenore dell'applicabile previsione convenzionale prevede criteri più rigorosi. Nel caso contrario, le esigenze poste alla domanda di assistenza amministrativa configurerebbero un impedimento ad uno scambio efficace di informazioni in violazione dello *standard* OCSE¹²⁶.

4.1.2. Identificazione certa del detentore delle informazioni. Si tratta anche qui di un elemento di individuazione essenziale. Nelle singole CDI si riscontrano tre diverse formulazioni, che denotano altrettanti gradi di precisione. Nella gran parte dei protocolli si parla di “nome e indirizzo della persona per cui vi è motivo di ritenere che sia in possesso delle informazioni richieste.” Nelle CDI-USA e CDI-D la formulazione è meno stringente, laddove si parla di “nome, e per quanto conosciuto, l'indirizzo della persona per cui vi è motivo di ritenere che sia in possesso delle informazioni richieste.” Più problematica appare invece la formulazione adottata nella CDI-FRA per cui lo Stato richiedente deve fornire “nella misura in cui sono noti, il nome e l'indirizzo delle persone per cui vi è motivo di ritenere che siano in possesso delle informazioni richieste.” In sede di negoziato la Svizzera ha chiesto che si impiegasse una formula più precisa (come per le altre CDI) ma la Francia ha infine imposto la sua versione. Risulta di primo acchito evidente che il testo

¹²⁴ OCSE, *Commentario TIEA*, 2002, art. 5, punto 58, p. 23. Resta il fatto che per quanto attiene p. es. il codice IBAN, questo identifica unicamente un conto e non l'identità di una persona. Secondo l'ASB una domanda che utilizzi unicamente il codice IBAN per identificare la persona interessata equivarrebbe ad una fishing expedition (cfr. presa di posizione di SwissBanking del 6 novembre 2009).

¹²⁵ Così WALDBURGER R., 2009, p. 494.

¹²⁶ Cfr. supra n. 1.1 ad art. 1; DFF, *Documentazione del 15 febbraio 2011*, p. 2 s. Una precisazione corrispondente dovrà essere inserita in tutte le CDI.

convenzionale diverge significativamente dal parametro posto dall'OACDI. Esso è persino più permissivo di quanto suggerito dal Manuale OCSE, riprendendo letteralmente la formula dell'art. 5 par. 5 lett. e TIEA. Il pericolo evocato è che una simile formulazione apra la via a ricerche indiscriminate in ogni occasione in cui il fisco francese presuma che il proprio contribuente detenga un patrimonio non dichiarato in Svizzera ma non sappia presso quale istituto bancario tali beni effettivamente si trovino. In occasione di uno scambio di lettere il Consiglio federale aveva infatti precisato (14 febbraio 2009) che il nome della banca poteva non essere assolutamente indispensabile, a condizione che altre indicazioni, quale p. es. il numero IBAN, permettessero di identificare con certezza una relazione bancaria o un determinato istituto. Tale preoccupazione, sebbene legittima anche in ragione dei precedenti giudizi estensivi resi dal TAF in accoglimento delle prime rogatorie dell'*Internal Revenue Service* (IRS) riferite ai contribuenti americani clienti di UBS¹²⁷, pare comunque essere stata definitivamente superata dai più recenti sviluppi. Il Consiglio federale ha infatti precisato che l'interpretazione della clausola di assistenza amministrativa deve essere adeguata in maniera che le esigenze poste alle domande non impediscano uno scambio efficace di informazioni. In quest'ottica, nome e indirizzo del (presumibile) detentore delle informazioni dovranno essere indicati dall'autorità richiedente solo se sono a questa noti, potendo – se ciò non fosse il caso – bastare altri mezzi di identificazione; e questo anche se il tenore dell'applicabile previsione convenzionale preveda criteri più rigorosi¹²⁸. Si tratta, da parte Svizzera, di un sostanziale allentamento nei requisiti identificativi. Ad ogni buon conto, resta il fatto che il testo del protocollo, così come ogni altro ausilio interpretativo, non potrà essere letto in modo isolato, ma dovrà essere ricondotto nell'alveo convenzionale che gli è proprio, e quindi messo in relazione con il requisito materiale di verosimile pertinenza ed il principio di proporzionalità (e praticabilità) come del resto ammesso in una lettera inviata l'11 febbraio 2010 dalle stesse autorità francesi¹²⁹. In questo contesto sia il Modello OCSE che il TIEA ribadiscono come il criterio della verosimile pertinenza sia decisivo e funzionale ad escludere che si dia corso ad inammissibili *fishing expeditions*. Ora, le informazioni supplementari che lo Stato richiedente fornisce – quale è l'identificazione del detentore delle informazioni – sono finalizzate a comprovare la sussistenza del predetto criterio di pertinenza, e non espedienti tesi a mitigarlo. In generale, sembra quindi preminente interesse del Paese richiedente fornire indicazioni quanto più precise e complete possibile in modo da facilitare – anziché ostacolare – il buon esito della propria domanda¹³⁰.

4.1.3. Nozione di "informazioni richieste". Il Modello OCSE accoglie un'interpretazione ampia di "informazioni", il cui possibile novero contempla fatti, situazioni, relazioni giuridiche ed ogni altra indicazione che possa essere pertinente per l'applicazione o

l'amministrazione della legislazione interna dello Stato richiedente¹³¹. Nell'ambito di un adeguato accertamento in capo alla persona interessata dei fattori di reddito imponibili nello Stato richiedente, si pensa comunemente ai dati bancari (estratti conto, ecc.). In realtà assumono altrettanta importanza indicazioni sulla residenza, sui beneficiari effettivi, sullo statuto fiscale di una persona giuridica (p. es. le società a tassazione speciale), sui rapporti di controllo e di partecipazione societari e, soprattutto, i dati relativi ai cd. prezzi di trasferimento e altri flussi di reddito infragruppo.

4.1.4. Scopo fiscale e verosimile pertinenza. L'indicazione dello "scopo fiscale" serve a limitare l'impiego delle informazioni trasmesse (riserva di specialità, art. 14 cpv. 2). In questo contesto è bene sottolineare che l'obbligo di fornire assistenza amministrativa da parte Svizzera non è in alcun modo subordinato all'esistenza, nello Stato richiedente, di sospetti di natura penale o legati a procedure di recupero di imposta, ossia a sospetti di sottrazione (o frode) fiscale. Nella sua domanda, l'autorità estera competente deve solo ed unicamente dimostrare che le informazioni richieste sono verosimilmente pertinenti per il corretto accertamento interno di un tributo contemplato dalla CDI a cui la persona interessata, sia essa fisica o giuridica, è assoggettata¹³². La nozione di verosimile pertinenza dovrebbe infatti rappresentare l'elemento di equilibrio tra l'esigenza di garantire uno scambio di informazioni quanto più ampio possibile ed il divieto di procedere con raccolte indiscriminate di prove (*fishing expeditions*) o anche solo di richiedere informazioni la cui pertinenza al fine di chiarire la posizione fiscale di un determinato contribuente appare poco probabile¹³³. Per altro verso si deve ritenere che, come accade in ambito di assistenza giudiziaria, l'AFC debba attenersi alla rappresentazione dei fatti così come descritti nella domanda di assistenza amministrativa estera, almeno fin tanto che questa non manifesti errori, lacune o contraddizioni evidenti¹³⁴.

4.1.5. Motivi per cui si suppone che le informazioni richieste si trovano in possesso del detentore delle informazioni. Si tratta di un'esigenza contemplata a livello OCSE e pure espressamente recepita in molte delle CDI nuove o rivedute¹³⁵.

4.1.6. Periodo per cui le informazioni sono richieste. Si tratta di un'esigenza contemplata a livello OCSE e pure espressamente recepita in tutte le CDI nuove o rivedute. Se il periodo fiscale oggetto della domanda dovesse divergere dal periodo per il quale le informazioni

¹²⁷ BERNASCONI P., *Scambio internazionale di informazioni fiscali*, 2010, ad 6. Per una disamina di questo giudizio cfr. PEDROLI A., *Novità e tendenze legislative*, 2010, p. 482 ss.

¹²⁸ Cfr. supra n. 1.1 ad art. 1; DFF, *Documentazione del 15 febbraio 2011*, p. 2 s. Una precisazione corrispondente dovrà essere inserita in tutte le CDI.

¹²⁹ BOCHATAY J.-L./FAVRE M./WASEM J.-M., 2010, p. 213 s. ad 4.; WALDBURGER R., 2009, p. 492; cfr. inoltre DFF, *Comunicato stampa del 12 febbraio 2010, con riferimento allo scambio di lettere tra i due Paesi*.

¹³⁰ OCSE, *Commentario TIEA*, 2002, art. 5, punto 64, p. 25. Circa i requisiti di precisione e completezza che una domanda deve ossequiare, cfr. OCSE, *Manuale*, 2006, punto 23, p. 9 e *Modulo 1 (manuale che pure la Francia richiama)*. Nello stesso senso WALDBURGER R., 2009, 492 s. il quale esclude che la norma protocollare presenti reali rischi, rilevando che la stessa formulazione si trova anche nella CDI tra Francia e Lussemburgo.

¹³¹ Cfr. OCSE, *Commentario Modello*, 2008, art. 26, punto 5.1 ss., p. 349 ss.; OCSE, *Manuale*, 2006, punto 24 ss., p. 9 ss.; OCSE, *Commentario TIEA*, 2002, art. 4, punto 33, p. 19.

¹³² BEHNISCH U. R., 2010, p. 74; WALDBURGER R., 2009, p. 483 ad 2.2.a. Tale essenziale aspetto non è stato sin'ora sufficientemente evidenziato dai mezzi di informazione. Fuorviante anche la spiegazione fornita dall'ASB nel paper: "Q&A sulla proposta di negoziato del Consiglio federale concernente l'assistenza amministrativa in materia fiscale – 13 marzo 2009". L'obbligo materiale di prestare assistenza amministrativa va distinto da quello delle possibili misure applicabili per raccogliere le informazioni richieste (cfr. infra ad artt. 6 e 9).

¹³³ OCSE, *Commentario Modello*, 2008, art. 26, punto 5, p. 349; OCSE, *Manuale*, 2006, punti 23 ss., p. 9 ss. Cfr. nello specifico l'art. XI protocollo CDI-FRA, art. 4 protocollo CDI-UK, art. 5 par. 5 lett. c protocollo CDI-D, art. 10 lett. b protocollo CDI-USA.

¹³⁴ Cfr. DTF 125 II 250 consid. 5b, 118 Ib 111 consid. 5b, 117 Ib 64 consid. 5c, *decisione TF 2A.608/2005 (del 10 agosto 2005)*, consid. 2.

¹³⁵ OCSE, *Manuale*, 2006, *Modulo 1 punto 5.7; art. 5 par. 5 lett. d TIEA; OCSE, Commentario TIEA*, 2002, art. 5, punto 59 ss., p. 23.

sono richieste, la normativa OCSE suggerisce che il Paese richiedente ne indichi le ragioni¹³⁶. Per la Svizzera, l'indicazione del periodo per cui le informazioni sono richieste assume importanza fondamentale al fine di determinare se la domanda di assistenza rientra (o meno) nel campo di applicazione temporale dell'applicabile CDI (cfr. *supra* n. 2.4.2 ad art. 1).

4.1.7. Esaurimento delle fonti abituali di informazione interne. La domanda di assistenza allo Stato estero deve rivestire carattere sussidiario, al fine di evitare un possibile indebito effetto extraterritoriale dell'ordinamento giuridico dello Stato richiedente nei confronti di quello richiesto. Tale principio, che già appartiene allo *standard* OCSE, è stato non di meno ripreso nelle CDI nuove o rivedute. In virtù del principio della buona fede che regge i trattati internazionali, si deve presumere che la dichiarazione resa dallo Stato richiedente sia veritiera¹³⁷.

4.2. Divieto di fishing expedition. La statuizione ha valenza puramente tuzioristica. Infatti, già la normativa convenzionale limita lo scambio alle informazioni "verosimilmente pertinenti", ciò che rende – per definizione – inammissibili le ricerche generalizzate ed indiscriminate di prove. A sua volta, poi, il livello di pertinenza verosimile è generalmente ritenuto raggiunto allorché una richiesta soddisfa tutte le specifiche esigenze compendiate all'art. 5 cpv. 3 lett. b¹³⁸. Si evidenzia infine come il divieto sia stato positivamente dichiarato nei singoli protocolli alle nuove o rivedute CDI.

4.2.1. Dal punto di vista svizzero, si osserva che il divieto di *fishing expeditions* – già conosciuto in ambito di assistenza giudiziaria internazionale – è un'espressione del principio di proporzionalità¹³⁹. Una richiesta viola segnatamente questo principio quando, in difetto di riscontri concreti, è finalizzata al semplice rinvenimento (o accertamento) di casi sconosciuti, p. es. focalizzando unicamente classi di soggetti non singolarmente individuabili¹⁴⁰.

4.2.2. In questo contesto, alla luce dei più recenti (annunciati) sviluppi occorre non di meno tener ben presente che le disposizioni di assistenza amministrativa contenute in una CDI dovranno essere interpretate in maniera tale che i requisiti posti ad una richiesta non inibiscano *de facto* uno scambio ampio ed efficace di informazioni¹⁴¹. Detto

altrimenti, una domanda di assistenza amministrativa non configura un'inammissibile *fishing expedition* solo per il fatto che l'identificazione della persona interessata avvenga con mezzi diversi dal nome e dall'indirizzo del soggetto coinvolto, risp. se lo Stato richiedente non conosce il nome e l'indirizzo del presumibile detentore delle informazioni (fermo restando i principi di proporzionalità e di praticabilità)¹⁴². Dal punto di vista legislativo, in data 15 febbraio 2011, il Consiglio federale ha disposto che questi criteri (adeguamenti) interpretativi dovranno essere esplicitamente codificati in tutte le CDI (future, in negoziazione, firmate e anche in quelle già approvate dalle Camere federali e oggi in vigore)¹⁴³.

4.3. Informazioni che rientrano nel campo di applicazione della CDI applicabile. È evidente che possono essere trasmesse solo le informazioni che rientrano nel campo di applicazione – oggettivo, soggettivo e temporale – dell'applicabile CDI.

4.3.1. A tal proposito si osserva che secondo l'art. 26 par. 1 Modello OCSE lo scambio di informazioni non è di principio limitato dagli artt. 1 (persone residenti negli Stati contraenti) e 2 (imposte considerate dalla CDI)¹⁴⁴. L'obiettivo perseguito dal Consiglio federale di limitare lo scambio alle sole imposte considerate dalle CDI non può dirsi completamente raggiunto. In effetti nelle nuove o rivedute CDI-UK, CDI-FRA e CDI-D, il campo di applicazione oggettivo non è limitato dall'art. 2, ossia si estende alle imposte di ogni natura o denominazione percepite per conto degli Stati contraenti. Inoltre, il campo di applicazione soggettivo delle nuove o rivedute CDI sin'ora entrate in vigore non è in genere limitato dall'art. 1 e tocca quindi anche le persone non residenti in uno o entrambi gli Stati contraenti. Per quanto riguarda il campo di applicazione temporale occorre invece far capo alle specifiche disposizioni transitorie, precisate nei rispettivi protocolli convenzionali (cfr. *supra* n. 2.4.2 ad art. 1).

4.3.2. Se la domanda estera dovesse concernere sia informazioni che rientrano nel campo di applicazione della CDI, sia informazioni che non vi rientrano, l'AFC avvierà la procedura di assistenza solo per le prime, segnalando la circostanza all'autorità richiedente.

¹³⁶ OCSE, *Manuale*, 2006, *Modulo 1 punto 5.11*.

¹³⁷ OCSE, *Manuale*, 2006, *Modulo 1 punto 5.2*; art. 5 par. 5 lett. g TIEA; OCSE, *Commentario TIEA*, 2002, art. 5, punto 63, p. 24; AFC, 09/2010, ad art. 5.

¹³⁸ OCSE, *Commentario Modello*, 2008, art. 26, punto 5, p. 349; OCSE, *Manuale*, 2006, punto 23 ss., p. 9; art. 5 par. 5 TIEA; OCSE, *Commentario TIEA*, 2002, art. 5, punto 57, p. 23; BOCHATAY J.-L./FAVRE M./WASEM J.-M., 2010, p. 213 ad 2.5; WALDBURGER R., 2009, p. 484 ad d.

¹³⁹ DTF 125 II 65, consid. 6a.

¹⁴⁰ Per una migliore comprensione della nozione di *fishing expeditions* in ambito di CDI si veda, in questo volume, lo specifico contributo di Giovanni Molo, p. 302 ss.

¹⁴¹ Cfr. il testo della norma di interpretazione: "Ai fini dell'applicazione si considera che l'obiettivo del rinvio a informazioni che sono verosimilmente pertinenti consiste nel garantire uno scambio di informazioni in ambito fiscale il più ampio possibile, senza consentire allo Stato contraente di intraprendere «fishing expedition» o di richiedere informazioni la cui rilevanza in merito agli affari fiscali di un determinato contribuente è improbabile. Poiché costituiscono importanti requisiti di tecnica procedurale volti a impedire la «fishing expedition», le indicazioni da fornire nella domanda di assistenza amministrativa devono essere interpretate in maniera da non ostacolare uno scambio efficace di informazioni." (DFF, *Documentazione del 15 febbraio 2011*, p. 4).

¹⁴² Cfr. il testo dell'interpretazione estesa della prassi in materia di assistenza amministrativa: "Le convenzioni devono essere interpretate nel senso che bisogna dare seguito alla domanda di assistenza amministrativa se vi viene esposto che non si tratta di una «fishing expedition» e se lo Stato richiedente: (a) identifica il contribuente, fermo restando che questa identificazione può essere effettuata in modo diverso dall'indicazione del nome e dell'indirizzo, in casi eccezionali anche mediante indicazione del numero di conto; (b) indica, sempre che gli siano noti, il nome e l'indirizzo del detentore presumibile delle informazioni." (DFF, *Documentazione del 15 febbraio 2011*, p. 4).

¹⁴³ Sulle specifiche modalità di attuazione legale, cfr. DFF, *Documentazione del 15 febbraio 2011*, p. 3 s.

¹⁴⁴ OCSE, *Commentario Modello*, 2008, art. 26, punto 10.1, p. 352 s.; OCSE, *Manuale*, 2006, punto 28 ss., p. 11 s.; artt. 1, 2 e 3 TIEA; *Commentario TIEA*, 2002, punto 2 ss., p. 14 ss.

Art. 6 Informazioni in possesso della persona interessata o del detentore delle informazioni

1. Se dall'esame preliminare risulta che la procedura di assistenza amministrativa può essere avviata, l'AFC esige dalla persona interessata o dal detentore delle informazioni la consegna delle informazioni richieste. L'AFC stabilisce il termine per la consegna.
2. Per l'ottenimento di informazioni possono essere eseguite unicamente misure compatibili con il diritto svizzero o misure la cui esecuzione è espressamente prevista dalla convenzione applicabile.
3. L'AFC può eseguire misure coercitive secondo l'articolo 9 se sono soddisfatte le condizioni per l'esecuzione di tali misure secondo le disposizioni in materia di assistenza amministrativa della convenzione applicabile o secondo le disposizioni del diritto svizzero.
4. I rappresentanti dell'autorità estera non hanno diritto di partecipazione agli atti procedurali effettuati sul territorio svizzero.
5. I costi generati dalla ricerca delle informazioni non sono rimborsati.

1. Generalità. Secondo l'interpretazione OCSE, dal profilo materiale l'obbligo di scambiare informazioni non è limitato a quelle che scaturiscono dai *dossier* detenuti dalle amministrazioni fiscali. L'autorità richiesta è tenuta a mettere in opera tutti i mezzi di ricerca di cui dispone presso il contribuente interessato o presso soggetti terzi. La questione a sapere se le informazioni richieste presentano o meno un interesse ai fini fiscali dello Stato richiesto non ha rilevanza alcuna¹⁴⁵.

2. Capoverso 1. Se l'esame preliminare della domanda estera da esito positivo, l'AFC emanerà, con motivazione sommaria, una decisione di entrata nel merito e ordinerà la consegna delle informazioni richieste dalla persona interessata (art. 3 lett. *a*) o dal detentore delle informazioni (art. 3 lett. *b*). Tale decisione (analoga a quella prevista dall'art. 80a AIMP e dalle ordinanze di esecuzione già in vigore) ha carattere incidentale ed è immediatamente esecutiva non potendo essere impugnata autonomamente ma solo congiuntamente alla decisione finale (art. 13 cpv. 1). Affinché i soggetti interessati possano dar seguito all'intimazione di consegna delle informazioni, l'AFC li informerà, nella misura necessaria, in merito al contenuto della domanda di assistenza pendente¹⁴⁶. In assenza di motivate opposizioni da parte dell'autorità estera richiedente (*infra* n. 5.1 *ad* art. 10) tale informazione dovrà essere trasmessa senza indugio.

2.1. Sebbene la norma parli di "informazioni richieste", lasciando quindi intendere l'integralità delle informazioni descritte dall'autorità estera, si deve ritenere che nella decisione l'AFC esigerà unicamente la consegna delle informazioni ritenute "verosimilmente pertinenti" ai sensi dell'applicabile CDI¹⁴⁷.

¹⁴⁵ OCSE, *Manuale*, 2006, punto 32, p. 12.

¹⁴⁶ Misura espressamente prevista dall'AP-LAAF (artt. 9 cpv. 2 e 10 cpv. 2).

¹⁴⁷ AFC, 09/2010, *ad* art. 6. Cfr. anche *supra* n. 4.1.4 e 4.3 *ad* art. 5.

2.2. L'AFC esige le informazioni dalla persona interessata o dal detentore delle informazioni. Alla congiunzione "o" deve essere attribuito valore intensivo e non disgiuntivo, nel senso che l'autorità potrà richiedere le informazioni anche ad entrambe le categorie di soggetti congiuntamente e senza doversi attenere ad un determinato ordine¹⁴⁸.

2.3. Sia la persona interessata che il detentore delle informazioni sono in linea di massima obbligati a consegnare le informazioni rilevanti in loro possesso. Se la persona interessata è anche persona (limitatamente o illimitatamente) assoggettata ad obbligo contributivo in Svizzera in ambito di imposte dirette, i suoi doveri di collaborazione sono retti dagli artt. 124-126 LIFD (art. 42 LAID). Per quanto riguarda il (terzo) detentore delle informazioni gli obblighi di collaborazione sono stabiliti agli artt. 127-129 LIFD (artt. 43-45 LAID). A tal proposito si deve ritenere che la persona interessata possa validamente rifiutarsi di produrre le informazioni che le sono richieste se può rendere verosimile che tali informazioni potrebbero essere utilizzate contro di lei in una procedura penale (amministrativa o ordinaria) già pendente o futura, sia in Svizzera che all'estero. Tutto ciò in accordo con il principio del diritto penale (anche internazionale) che garantisce ad ognuno il diritto di tacere e di non contribuire alla propria incriminazione¹⁴⁹.

2.4. Nella sua decisione, l'AFC stabilisce altresì un termine adeguato al singolo caso per la consegna. In considerazione del principio di speditezza che caratterizza l'esecuzione dell'assistenza amministrativa (art. 38 cpv. 4 LBVM e art. 4 cpv. 2 AP-LAAF) tale termine dovrà essere relativamente breve e l'AFC potrà rifiutare richieste di proroga che non siano sorrette da giustificati motivi. Conseguentemente a quanto stabilito in materia di imposta federale diretta, è da ritenere che nemmeno si applicherà l'art. 22a PA concernente la sospensione dei termini stabiliti dalla legge o dall'autorità¹⁵⁰. Analogamente a quanto già previsto nelle vigenti ordinanze di esecuzioni delle CDI-USA (art. 20d cpv. 2) e CDI-D (art. 10 cpv. 2) si può non di meno ritenere un termine di almeno 14 giorni¹⁵¹.

3. Capoverso 2. Per ottenere le informazioni, l'AFC dovrà far capo alle misure amministrative compatibili (previste) con il diritto interno (fiscale, risp. fiscale-penale) per il pertinente tipo di imposte o che siano espressamente previste dall'applicabile CDI¹⁵².

3.1. Dal punto di vista del diritto interno, l'autorità dispone di diverse misure, che dipendono dal tipo di procedura e dal detentore delle informazioni. Se le informazioni richieste sono p. es. finalizzate a determinare un'imposta estera sul reddito o sul patrimonio, le competenze

¹⁴⁸ Soluzione che corrisponde per altro all'art. 8 cpv. 3 AP-LAAF.

¹⁴⁹ Si tratta infatti di una norma internazionale generalmente riconosciuta, che concreta la nozione di processo equo garantito dall'art. 6 cpv. 1 CEDU (Convenzione del 4 novembre 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, RS 0.101), con la quale la Svizzera ha già avuto modo di scontrarsi in passato (cfr. RtiD II-2007, n. 18t, p. 611). Anche il Modello OCSE tiene conto di questa eventualità (cfr. OCSE, *Commentario Modello*, 2008, art. 26, punto 15.2, p. 356). Non a caso l'AP-LAAF codifica espressamente questo diritto per la persona interessata, ma non per il detentore delle informazioni (art. 9 cpv. 3; cfr. DFF, *Rapporto progetto LAAF*, 2011, *ad* art. 9 cpv. 3).

¹⁵⁰ Cfr. WALDISPÜHL M./BLÄTTLER S., 2005, p. 101; DFF, *Rapporto progetto LAAF*, 2011, *ad* art. 4 cpv. 2. Circa la disapplicazione della norma sulla sospensione dei termini cfr. ora espressamente l'art. 5 cpv. 2 AP-LAAF.

¹⁵¹ L'art. 17 cpv. 3 LFR prevede invece un termine di 30 giorni nei confronti del detentore delle informazioni.

¹⁵² Si veda, nel complesso, AFC, 09/2010, *ad* art. 6.

dell'AFC si limitano a quanto previsto agli artt. 127 ss. LIFD. Se, al contrario, la domanda concerne stabilimenti di impresa svizzeri riferibili alla persona interessata, l'AFC è autorizzata a richiedere informazioni orali e scritte, la presentazione di libri contabili, giustificativi e altri attestati, come anche documenti concernenti le relazioni d'affari (art. 126 cpv. 2 LIFD). Nel caso lo stabilimento di impresa rifiuti di fornire la sua collaborazione, l'autorità può infliggergli una multa conformemente all'art. 292 CP¹⁵³. Qualora siano richieste informazioni in relazione ad una procedura penale estera per frode fiscale o per sottrazione di importanti somme di imposta (e la cui esistenza è stata resa verosimile), l'AFC può inoltre interrogare persone in qualità di testimoni e quindi invitarle a produrre documenti ed altri oggetti in loro possesso idonei ad enucleare i fatti (art. 192 LIFD).

3.2. L'applicazione di misure che derogano al diritto interno è autorizzata solo quando tale eventualità è espressamente prevista dall'applicabile CDI (solitamente al par. 5 della pertinente norma sullo scambio di informazioni). Si tratta segnatamente dei casi in cui l'autorità estera richiede informazioni detenute da una banca, un altro istituto finanziario, un mandatario o una persona che opera quale agente o fiduciario, oppure che si riferiscono ai diritti di partecipazione in una persona giuridica. In queste ipotesi, contrariamente a quanto disposto dall'art. 127 cpv. 2 LIFD (e art. 43 cpv. 2 LAID), l'AFC può richiedere le informazioni direttamente al soggetto detentore indicato nella domanda di assistenza.

4. Capoverso 3. Nei casi in cui le disposizioni sullo scambio di informazioni dell'applicabile CDI o le norme del diritto (fiscale o fiscale-penale) svizzero lo prevedano, l'AFC può ordinare l'esecuzione delle cd. "misure coercitive" previste – esaurientemente – dall'art. 9. In questi casi, l'AFC si atterrà rigorosamente a quanto previsto dalla DPA¹⁵⁴. A tal proposito, sebbene non esplicitamente specificato nella norma, è evidente che l'applicazione di misure coercitive sarà possibile solo se le informazioni richieste alla persona interessata o al detentore delle informazioni non sono da questi trasmesse all'AFC entro il termine fissato¹⁵⁵.

5. Capoverso 4. Il Modello OCSE prevede l'opzione dei cd. "controlli fiscali all'estero" i quali offrono la possibilità allo Stato richiedente di ottenere informazioni grazie alla presenza diretta di rappresentanti delle proprie amministrazioni fiscali nello Stato richiesto durante la raccolta delle informazioni. Per non costituire un attentato alla sovranità nazionale, queste visite devono essere previamente autorizzate dal Paese richiesto (oltre che essere previste dalla legislazione del Paese richiedente)¹⁵⁶. L'OACDI nega categoricamente questa possibilità. L'autorità richiedente non può pertanto presenziare agli – e nemmeno consultare gli – atti procedurali effettuati su territorio svizzero. I motivi di questa scelta sono evidenti e consistenti con l'impianto sistematico dell'OACDI (artt. 12 cpv. 1 e 14 cpv. 3)¹⁵⁷.

¹⁵³ Codice penale svizzero del 21 dicembre 1937, RS 311.0.

¹⁵⁴ Legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo, RS 313.0. Il rinvio esplicito ai presupposti del diritto svizzero è stato richiesto durante l'indagine conoscitiva: cfr. AFC, 08/2010, p. 4 s. ad 2.3. Si vedano anche gli artt. 8 cpv. 1 e 2, 9 cpv. 1 e 10 cpv. 1 AP-LAAF.

¹⁵⁵ Così come oggi previsto dagli artt. 19 cpv. 1 LFR, 20^f Ordinanza CDI-USA e 12 Ordinanza CDI-D.

¹⁵⁶ OCSE, Commentario Modello, 2008, art. 26, punto 9.1, p. 351 s.; OCSE, Manuale, 2006, punto 19, p. 8; art. 6 TIEA; OCSE, Commentario TIEA, 2002, punto 66 ss., p. 24 s.

¹⁵⁷ Più possibilista l'art. 8 cpv. 4 AP-LAAF che prevede eccezioni a questo principio se ciò può agevolare la risposta alla domanda e se la persona interessata vi acconsente.

6. Capoverso 5. Le spese generate dalla procedura interna di ottenimento delle informazioni non sono rimborsate, a prescindere dal modo in cui esse insorgono o da chi le ha cagionate (cfr. anche art. 8 cpv. 5 AP-LAAF)¹⁵⁸.

Osservazioni preliminari agli artt. 7 e 8

1. In materia di obblighi di partecipazione, rispettivamente d'informazione, in ambito di assistenza amministrativa internazionale l'OACDI dà continuità a quanto già previsto a livello di normativa interna, segnatamente dagli artt. 111 ss. LIFD.

2. L'OACDI opera innanzitutto una distinzione tra le amministrazioni cantonali delle contribuzioni (art. 7) e le altre autorità amministrative (art. 8). Secondo l'AFC, tali disposizioni conferiscono inoltre alle amministrazioni cantonali delle contribuzioni una posizione particolare nel quadro della procedura di assistenza amministrativa, almeno entro i limiti di tutela del cd. "segreto fiscale" (disciplinato a livello interno dagli artt. 110 LIFD e 39 LAID)¹⁵⁹. Resta il fatto che queste due classi di soggetti non sono considerati "detentori delle informazioni" ai sensi dell'art. 3 lett. b, per cui dal profilo procedurale non sono titolari di alcun diritto di parte (in specie non hanno facoltà di ricorrere).

3. L'AFC chiede alle autorità cantonali e federali di trasmetterle le informazioni che si trovano in loro possesso e che potrebbero essere necessarie per rispondere alla domanda di assistenza amministrativa. Circa le modalità di trasmissione dei dati, è ragionevole ritenere che si applicheranno gli strumenti già previsti all'art. 111 ss. LIFD, per cui l'attività di assistenza tra le autorità interne sarà prestata gratuitamente.

4. D'altra parte, il Consiglio federale ipotizzava che nel quadro della istituenda LAAF avrebbero potuto essere esaminati altri scenari relativamente alle attribuzioni di competenze in capo alle amministrazioni fiscali cantonali¹⁶⁰. Questa eventualità non si è verificata nel senso che l'AP-LAAF (artt. 11 e 12) riprende sostanzialmente la regolamentazione dell'OACDI.

¹⁵⁸ Il Modello OCSE non affronta la ripartizione dei costi cagionati dall'assistenza amministrativa tra gli Stati contraenti. La soluzione è lasciata alla discrezionalità delle autorità competenti (cfr. OCSE, Manuale, 2006, punto 65 s., p. 21 s.; art. 9 TIEA, OCSE, Commentario TIEA, 2002, punto 98 s., p. 29 s.).

¹⁵⁹ Cfr. AFC, 08/2010, p. 5 ad 2.4 e AFC, 09/2010, ad art. 7. Per un approfondimento sulla nozione di segreto fiscale si veda il commento di PEDROLI A. all'art. 110 LIFD (in: YERSIN D./NOËL Y. [a cura di], Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Basilea 2008). Secondo il Modello OCSE, le disposizioni interne sul segreto fiscale non possono essere interpretate in modo da ostacolare lo scambio di informazioni ai sensi dell'art. 26 (cfr. OCSE, Commentario Modello, 2008, art. 26, punto 14, p. 355; OCSE, Manuale, 2006, punto 36, p. 13; così anche PEDROLI A., 2008, nota marginale n. 17 ad art. 110 LIFD).

¹⁶⁰ AFC, 08/2010, p. 5 ad 2.4 e AFC, 09/2010, p. 4 e ad art. 7. Per un approfondimento sulla disciplina interna relativa allo scambio di informazioni tra autorità fiscali, rispettivamente tra autorità fiscali (da una parte) e autorità amministrative o giudiziarie (dall'altra) si veda, in questo volume, lo specifico contributo di PEDROLI A., p. 368 ss.

Art. 7 Informazioni detenute dalle amministrazioni cantonali delle contribuzioni

- 1 L'AFC chiede alle competenti amministrazioni cantonali delle contribuzioni di trasmetterle le informazioni in loro possesso che potrebbero essere necessarie per rispondere alla domanda di assistenza amministrativa. L'AFC può esigere la trasmissione del dossier fiscale completo.
- 2 L'AFC notifica alle competenti amministrazioni cantonali delle contribuzioni la domanda di assistenza amministrativa completa e stabilisce il termine per la consegna delle informazioni richieste.
- 3 Le amministrazioni cantonali delle contribuzioni richieste possono partecipare all'esecuzione delle misure secondo l'articolo 6.

1. Capoversi 1-2. La richiesta di collaborazione da parte dell'AFC alle competenti autorità fiscali cantonali è chiaramente obbligatoria ("L'AFC chiede")¹⁶¹. Le amministrazioni cantonali delle contribuzioni devono mettere a disposizione dell'AFC tutte le informazioni rilevanti di cui sono in possesso; se non dispongono delle informazioni richieste lo comunicano all'AFC. L'assistenza reciproca tra le autorità fiscali nell'adempimento dei loro compiti è parimenti prevista dall'art. 111 LIFD. Non è per contro di immediata evidenza capire se una valutazione circa la rilevanza (cioè la verosimile pertinenza) *prima facie* delle informazioni necessarie a rispondere alla domanda di assistenza amministrativa sarà intrapresa sin dall'inizio dall'AFC medesima o se invece sarà lasciata all'autorità cantonale¹⁶².

1.1. In effetti, da un lato, le amministrazioni fiscali cantonali interpellate disporranno della domanda di assistenza amministrativa completa (cpv. 2), ciò che comprende "la descrizione delle informazioni richieste" ex art. 5 cpv. 3 lett. b n. 4., per cui potrebbero essere in grado di determinarsi autonomamente su quali informazioni siano necessarie ad adempiere la domanda. D'altra parte, l'AFC può esigere la trasmissione del *dossier* fiscale completo (cpv. 1, ultimo periodo), per cui potrebbe attribuirsi la facoltà esclusiva di decidere circa la pertinenza delle informazioni da estrapolare¹⁶³.

1.2. La soluzione di concentrare ogni valutazione di pertinenza in capo all'AFC appare la più logica ed adeguata. *In primis* compete all'AFC la decisione finale (art. 12) atta a determinare quale delle informazioni di cui è entrata in possesso siano "verosimilmente pertinenti" ai sensi dell'applicabile norma convenzionale. Inoltre, dal profilo funzionale, è l'AFC che rappresenta – verso l'interno – l'unico organo di esecuzione designato (art. 2) e – verso l'esterno – la cd. "autorità competente" ai sensi delle singole CDI (di norma stabilita all'art. 3).

¹⁶¹ L'art. 11 cpv. 1 AP-LAAF precisa che tale richiesta è altresì subordinata alla condizione che il diritto svizzero o l'applicabile CDI lo preveda. Si tratta di una necessità *in re ipsa*, che vale anche in ambito OACDI.

¹⁶² La domanda sembra legittima, a contrario, proprio in ragione del distinguo operato dall'AFC in sede di spiegazioni all'art. 8 laddove si specifica che in quella sede sarà essa stessa a procedere all'esame di pertinenza delle informazioni (cfr. AFC, 09/2010, ad art. 8).

¹⁶³ L'AFC può anche richiedere alle amministrazioni fiscali cantonali unicamente un estratto del dossier fiscale del contribuente (cfr. AFC, 09/2010, ad art. 7).

2. Capoverso 3. Diversamente dalle altre autorità amministrative ai sensi dell'art. 8 e dai rappresentanti delle autorità estere (che non hanno il diritto di partecipare agli atti procedurali eseguiti su territorio svizzero, cfr. art. 6 cpv. 4), le amministrazioni cantonali delle contribuzioni interpellate possono partecipare all'esecuzione delle misure di ottenimento delle informazioni previste all'art. 6, quindi anche alle misure coercitive ai sensi dell'art. 9¹⁶⁴. Infine, si sottolinea che le autorità fiscali cantonali interessate, sebbene non rivestano ruolo di parte, sono informate dall'AFC riguardo all'emanazione della decisione finale (art. 12 cpv. 3).

Art. 8 Informazioni detenute da un'altra autorità amministrativa svizzera

1. L'AFC chiede alle autorità amministrative della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni di trasmetterle le informazioni in loro possesso che potrebbero essere necessarie per rispondere alla domanda di assistenza amministrativa.
2. L'AFC informa tali autorità circa gli elementi essenziali della domanda di assistenza amministrativa e stabilisce il termine per la trasmissione delle informazioni in loro possesso.
3. Le autorità amministrative richieste trasmettono le informazioni, sempre che la trasmissione sia conforme al diritto svizzero.

1. Capoverso 1. Come per le amministrazioni fiscali cantonali (art. 7 cpv. 1) anche la richiesta di informazioni alle altre autorità amministrative svizzere – della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni – ha carattere obbligatorio ("L'AFC chiede"), sempre che il diritto fiscale svizzero o la CDI applicabile lo prevedano¹⁶⁵. Le autorità richieste non hanno alcun ruolo attivo nell'esame di pertinenza delle informazioni; restando questo in capo all'AFC medesima¹⁶⁶.

2. Capoverso 2. Contrariamente a quanto avviene con le autorità fiscali cantonali – che ricevono la domanda di assistenza completa (art. 7 cpv.2) – le altre autorità amministrative sono informate unicamente circa gli elementi essenziali di questa. La ragione di questa limitata informazione è da ricondurre alla tutela del segreto fiscale¹⁶⁷.

3. Capoverso 3. La norma riserva espressamente la trasmissione delle informazioni alla conformità con il diritto svizzero. Essendo contenuti in un'ordinanza, le prescrizioni dell'OACDI non possono derogare ad obblighi imposti alle autorità a mezzo di una legge in senso formale, circostanza che rappresenta un evidente punto di debolezza della normativa¹⁶⁸.

¹⁶⁴ AFC, 09/2010, ad art. 7; art. 13 cpv. 6 AP-LAAF.

¹⁶⁵ DFF, Rapporto progetto LAAF, 2011, ad art. 12 cpv. 1.

¹⁶⁶ AFC, 09/2010, ad art. 8.

¹⁶⁷ *Idem*.

¹⁶⁸ BERNASCONI P., Scambio internazionale di informazioni fiscali, 2010, ad 8. L'art. 12 AP-LAAF non modifica comunque la situazione. Conformemente al diritto interno le autorità sono di norma tenute a trasmettere all'AFC anche le informazioni bancarie e sui diritti di proprietà che dovessero essere in loro possesso (cfr. DFF, Rapporto progetto LAAF, 2011, ad art. 12 cpv. 1).

3.1. Una disposizione ostativa è rappresentata dall'art. 112 cpv. 3 LIFD per cui "sono esonerati dall'obbligo d'informare e di comunicare gli organi dell'amministrazione della Posta svizzera e degli istituti pubblici di credito, per fatti vincolati a un segreto speciale imposto dalla legge."

3.2. Un ulteriore esempio di norma preclusiva è individuato all'art. 40 LFINMA, per cui la FINMA può rifiutarsi di comunicare informazioni non accessibili al pubblico segnatamente se la messa a disposizione dell'informazione richiesta potrebbe pregiudicare un procedimento in corso oppure l'adempimento dei suoi compiti, come pure se tale messa a disposizione è incompatibile con gli obiettivi di vigilanza sui mercati finanziari o con il suo scopo.

3.3. Altri conflitti potrebbero sorgere in relazione alla normativa interna sulla protezione dei dati (cfr. LPD)¹⁶⁹.

4. L'OACDI non precisa lo statuto da attribuire all'AFC e, segnatamente, quale destino spetti alle informazioni pertinenti che essa già detiene in ragione del ruolo attribuito dalla legislazione fiscale interna. Si pensi in particolare alle – molte e varie – informazioni relative ai tributi il cui prelievo è di competenza della Confederazione¹⁷⁰.

4.1. L'AFC assume quindi un ruolo *sui generis*. Da un lato, essa è l'autorità competente ad eseguire l'assistenza amministrativa (art. 2). Dall'altro, pur essendo un'autorità amministrativa della Confederazione, sfugge dal novero delle autorità contemplate dall'art. 8. Ciò nonostante, è altresì irragionevole considerare l'AFC un "detentore delle informazioni" ai sensi dell'art. 3 lett. b.

4.2. Determinate proprietà autoreferenziali insite nel ruolo attribuito all'AFC dall'OACDI potrebbero quindi indurre il – bizzarro – paradosso per cui l'AFC, in quanto autorità competente, raccoglie, esamina ed infine trasmette informazioni provenienti da terzi ma ignora quelle di cui essa stessa già dispone. L'antinomia è solo apparente e deve essere sciolta invocando la disposizione materiale che la normativa interna di esecuzione non può in alcun modo validamente eludere. Determinante è infatti la previsione sancita nelle rispettive CDI per cui è l'AFC, nella sua funzione di autorità competente – e indipendentemente da ogni delega alla raccolta – che trasmette all'autorità richiedente tutte le informazioni "verosimilmente pertinenti"¹⁷¹. È quindi unicamente quest'ultimo criterio che definisce (ed esaurisce) i limiti che possono essere posti ad uno scambio di informazioni¹⁷².

¹⁶⁹ Legge federale del 19 giugno 1992 sulla protezione dei dati, RS 235.1. Cfr. KOSLAR F./SCHMID J.-D., 2009, in specie p. 769 ss.

¹⁷⁰ Ossia: imposte federali dirette (art. 128 Cost.), IVA (art. 130 Cost.), imposte speciali sul consumo (art. 131 Cost.), imposta di bollo e imposta preventiva (art. 132 Cost.), e dazi (art. 133 Cost.).

¹⁷¹ Cfr. OCSE, Manuale, 2006, punti 20 s., p. 9.

¹⁷² Si tratta, in generale, di quanto previsto dall'art. 26 par. 1, 3, 4 e 5 Modello OCSE. Si veda a proposito il Commentario OCSE (punti 2, 5, 14 ss.), il Manuale OCSE (punti 23 ss. e 31 ss.) nonché gli artt. 5 e 7 TIEA (e relativo commento).

Art. 9 Misure coercitive

1. Sono applicabili esclusivamente le seguenti misure coercitive:
 - a. la perquisizione di locali o di oggetti, documenti e atti in forma scritta o su supporti di immagini o di dati;
 - b. il sequestro di oggetti, documenti e atti in forma scritta o su supporti di immagini o di dati;
 - c. la comparizione forzata davanti alla polizia dei testimoni regolarmente citati, in caso di frode fiscale o di truffa in materia fiscale nonché in caso di sottrazione continuata di importanti somme d'imposta secondo l'articolo 190 capoverso 2 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta.
2. Le misure coercitive sono ordinate dal direttore dell'AFC o dal suo sostituto.
3. Se vi è pericolo nel ritardo e se una misura coercitiva non può essere ordinata tempestivamente, la persona competente può di sua iniziativa eseguire una misura coercitiva. La misura coercitiva è valida soltanto se approvata entro tre giorni dal direttore dell'AFC o dal suo sostituto.
4. La procedura d'apposizione dei sigilli secondo l'articolo 50 capoverso 3 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA) non è applicabile.
5. Le autorità di polizia dei Cantoni e dei Comuni nonché altre autorità sostengono l'AFC nell'esecuzione delle misure coercitive.
6. Per il rimanente sono applicabili gli articoli 45–50 DPA.

1. Generalità. In virtù dell'art. 26 par. 4 Modello OCSE, gli Stati contraenti devono utilizzare le misure di cui dispongono in materia di raccolta delle informazioni anche nel caso in cui ciò serva unicamente al fine di procurare le informazioni all'altro Stato contraente.

1.1. Per misure di raccolta delle informazioni si intendono le norme e le procedure amministrative o giudiziarie interne che permettono ad uno Stato contraente di ottenere e fornire le informazioni richieste (ossia le misure che sono conformi alla sua legislazione e alla sua pratica amministrativa)¹⁷³. Il precetto, oltre che nelle singole CDI, è ribadito all'art. 6 cpv. 3 OACDI (con la necessaria precisazione richiesta dall'estensione contenuta al par. 5 dell'applicabile norma convenzionale, vedi *supra* n. 2.5.3 ad art. 1).

1.2. L'ottenimento di informazioni fiscali con l'applicazione di misure coercitive rappresenta un *novum* per la Svizzera, Paese tradizionalmente ancorato al principio per cui in ambito di assistenza amministrativa tali provvedimenti non erano autorizzati, potendo essere scambiate solo informazioni già in possesso delle autorità fiscali¹⁷⁴. Non stupisce

¹⁷³ OCSE, Commentario Modello, 2008, art. 26, punto 19.7, p. 359; OCSE, Manuale, 2006, punto 52, p. 18 s.; artt. 4 par. 1 lett. l e 5 par. 2 TIEA; OCSE, Commentario TIEA, 2002, punti 32 e 42, p. 18 ss.

¹⁷⁴ Con le, per altro rilevanti, eccezioni delle vigenti CDI-USA, CDI-D e della LFR: cfr. BEHNISCH U. R., 2010, p. 65, ad 2.

quindi che durante l'indagine conoscitiva la questione abbia sollevato aspre critiche, e soprattutto dubbi di legittimità sul fatto che un regime tanto incisivo fosse disciplinato a livello di ordinanza¹⁷⁵.

2. Capoverso 1. In concreto, la possibilità per l'AFC di far capo a misure coercitive dipende dall'*interplay* che intercorre tra il par. 1 (imposte contemplate), par. 3 (riserva delle misure di diritto interno) e par. 5 (garanzia di accesso ai dati bancari, ecc.) dell'applicabile normativa convenzionale sullo scambio di informazioni. Occorre quindi operare una distinzione tra il tipo di imposta considerata, la procedura applicabile e il genere di informazioni richieste¹⁷⁶.

2.1. In ambito di imposte dirette (LIFD e leggi tributarie cantonali), provvedimenti coercitivi sono possibili a condizione che la domanda di assistenza amministrativa estera renda verosimile un sospetto di frode fiscale (artt. 186 LIFD e 59 LAID) o di gravi infrazioni fiscali ai sensi dell'art. 190 LIFD. L'AFC non è invece autorizzata ad eseguire tali misure se lo Stato richiedente descrive una fattispecie di mero accertamento o che va qualificata quale sottrazione ordinaria di imposta ai sensi del diritto fiscale svizzero (artt. 175 LIFD e 56 LAID). In questo senso nemmeno una società madre svizzera potrà essere costretta a fornire indicazioni sui prezzi di trasferimento necessari alla tassazione di una società figlia residente nello Stato richiedente¹⁷⁷.

2.2. In ambito delle imposte indirette riscosse dalla Confederazione (p. es. l'IVA), l'applicazione di misure coercitive è possibile a condizione che la domanda di assistenza amministrativa estera renda verosimile un sospetto di truffa in materia di tasse (art. 14 cpv. 2 DPA) o di sottrazione di imposta. Presupposto in tale senso è in ogni caso che il tributo per cui l'informazione è richiesta ricada nel campo di applicazione della pertinente norma convenzionale.

2.3. Sostanzialmente diverso il discorso quando la domanda di assistenza amministrativa estera verte sul genere di informazioni contemplate al par. 5 dell'applicabile norma convenzionale, segnatamente informazioni in possesso di banche, altre istituzioni finanziarie, fiduciari, o che si riferiscono ai diritti di proprietà su di una persona giuridica. In queste ipotesi la coercizione deve essere esercitata – sia nei confronti della persona interessata che del detentore delle informazioni – a prescindere dalla verosimile esistenza di una truffa o di una grave infrazione fiscale, ossia anche nel caso di informazioni meramente finalizzate al corretto accertamento dell'imposta dovuta nello Stato richiedente o al sospetto di (ordinaria) sottrazione fiscale, sempre che tale imposta sia contemplata dalla norma convenzionale sullo scambio di informazioni.

2.4. Per quanto riguarda i provvedimenti coercitivi applicabili, l'utilizzo dell'avverbio "esclusivamente" chiarisce che il catalogo delle misure descritte al cpv. 1 – che corrisponde essenzialmente alle misure che il diritto interno mette a disposizione dell'AFC per le inchieste ai sensi dell'art. 190 LIFD – è esaustivo. Sono pertanto escluse le misure dell'arresto,

¹⁷⁵ Più di un interlocutore ha impiegato l'espressione di "polizia fiscale": cfr. AFC, 08/2010, p. 4 ad 2.3. A tal proposito si osserva che l'AP-LAAF si limita sostanzialmente a riproporre la disciplina dell'OACDI (art. 13 AP-LAAF).

¹⁷⁶ Si veda in generale AFC, 09/2010, ad art. 6.

¹⁷⁷ Restano di contro esperibili le misure ordinarie a disposizione dell'autorità di tassazione (art. 123 LIFD) e quelle che discendono dagli obblighi di collaborazione del contribuente e di terzi (art. 126 ss. LIFD).

l'intercettazione telefonica e altre forme di sorveglianza delle telecomunicazioni, il blocco e la sorveglianza di conti nonché l'estradizione¹⁷⁸. La limitazione dello spettro delle misure applicabili rispetto al diritto penale amministrativo ordinario trova la sua giustificazione nel fatto che le misure previste nell'OACDI possono trovare attuazione anche in assenza di qualsivoglia reato. L'AFC dispone quindi di tre possibili misure coercitive.

2.4.1. Perquisizione di locali, oggetti, documenti ed atti (artt. 48-50 DPA);

2.4.2. Sequestro di oggetti, documenti ed atti (artt. 46 cpv. 1 lett. a e 47 DPA);

2.4.3. Accompagnamento coatto di testimoni regolarmente citati, solo in caso di frode fiscale, truffa in materia fiscale o sottrazione continuata di importanti somme d'imposta secondo l'art. 190 LIFD (art. 42 cpv. 2 DPA). La limitazione della specifica misura a determinate fattispecie di carattere penale, sebbene ritenuta adeguata a mettere in opera gli obblighi internazionali in maniera aderente al diritto fiscale svizzero, è stata abbandonata nell'AP-LAAF¹⁷⁹.

3. Capoversi 2-3. L'attribuzione del potere di ordinare misure coercitive ad una autorità amministrativa – senza l'esistenza di un controllo giudiziario – è stata oggetto di critiche durante la procedura di consultazione.

3.1. Non di meno questa soluzione rispecchia quanto già disposto con le ordinanze di esecuzione alle CDI-USA (art. 20f cpv. 2) e CDI-D (art. 12 cpv. 2)¹⁸⁰. Nella LFR (art. 19 cpv. 2) le misure sono pure ordinate dal direttore dell'AFC ma devono essere previamente autorizzate dal giudice competente a decidere sulle rogatorie estere nel Cantone in cui devono essere eseguite¹⁸¹. Le misure coercitive devono in ogni caso essere attuate da personale particolarmente formato a tale scopo.

3.2. L'ordine di procedere all'applicazione di misure coercitive deve ovviamente essere dato per iscritto. In generale, la regolamentazione dell'OACDI è più severa di quella prevista dalla DPA (che a sua volta è considerevolmente più esigente di quella adottata dalla PA¹⁸²). Secondo l'art. 48 cpv. 3 DPA, infatti, solo la perquisizione è operata in base a un ordine scritto del direttore o capo dell'amministrazione in causa. Come nella DPA (art. 48 cpv. 4), anche l'OACDI prevede invece la possibilità, in presenza di *periculum in mora*, che anche il funzionario incaricato possa, di propria iniziativa, eseguire una misura coercitiva, la cui validità è comunque subordinata all'approvazione entro tre giorni – verosimilmente giorni feriali¹⁸³ – da parte del direttore dell'AFC (o del suo sostituto).

¹⁷⁸ Misura che è invece possibile anche in materia fiscale in base all'accordo bilaterale per l'adesione al cd. "Spazio Schengen", in vigore per la Svizzera dal 12 dicembre 2008 (RS 0.362.31): cfr. BERNASCONI P., Scambio internazionale di informazioni fiscali, 2010, n. 9.

¹⁷⁹ Art. 13 cpv. 2 lett. c. Si osserva che nemmeno l'AP-OACDI prevedeva tale restrizione, introdotta solo a seguito della procedura di consultazione, siccome invocata da diversi ambienti interessati, in specie bancari.

¹⁸⁰ Tale soluzione è pure stata riproposta con l'art. 13 cpv. 2 AP-LAAF.

¹⁸¹ Si tratta di una garanzia di controllo introdotta nella legge durante il passaggio parlamentare (WALDISPÜHL M./BLÄTTLER S., 2005, p. 101).

¹⁸² Cfr. art. 41 PA.

¹⁸³ Così espressamente l'art. 13 cpv. 4 AP-LAAF.

4. Capoverso 4. Questa disposizione si discosta da quanto previsto dalle ordinanze previgenti. Secondo l'AFC essa si giustifica con il principio proprio dell'assistenza amministrativa secondo il quale tutte le decisioni incidentali – siccome configurano provvedimenti non esiziali – possono essere attaccate unicamente al termine della procedura e solo congiuntamente alla decisione finale (art. 13 cpv. 1). Nel caso specifico, visto che le informazioni non possono essere trasmesse all'estero prima della definitiva conclusione della procedura (art. 14 cpv. 1), dalla misura di perquisizione o di sequestro non può infatti derivare all'interessato alcun pregiudizio irreparabile¹⁸⁴.

5. Capoverso 5. Nella messa in opera della coercizione, l'AFC potrà chiedere il sostegno delle autorità di polizia cantonali e comunali, così come di altre autorità.

6. Capoverso 6. Gli art. 45-50 DPA, che disciplinano in maniera dettagliata l'esecuzione delle misure coercitive di cui al cpv. 1, integrano quanto disposto ai cpv. 1-6 della norma. Per la citazione e (l'eventuale) ordine di accompagnamento dei testimoni (cpv. 1 lett. c) vale quanto previsto dall'art. 42 DPA (che opera in virtù del richiamo dell'art. 192 cpv. 3 LIFD).

Art. 10 Garanzia del diritto delle parti di essere sentite

1. Se la persona interessata risiede all'estero, l'AFC richiede al detentore delle informazioni di fare designare alla persona interessata un mandatario autorizzato a ricevere le notificazioni in Svizzera. L'AFC stabilisce il termine per la consegna.

2. Se la persona interessata non designa un mandatario autorizzato a ricevere le notificazioni, l'AFC la informa sulla procedura di assistenza amministrativa pendente per il tramite dell'autorità richiedente. Nel contempo l'AFC stabilisce un termine alla persona interessata per designare un mandatario autorizzato a ricevere le notificazioni. Nella misura in cui l'autorità richiedente ne dia l'espresso consenso nel singolo caso, l'AFC può informare direttamente la persona interessata.

3. Le persone legittimate a ricorrere secondo l'articolo 13 capoverso 2 possono partecipare alla procedura ed esaminare gli atti.

4. Sono fatte salve le eccezioni dell'esame degli atti secondo l'articolo 27 PA.

1. Generalità. Il diritto di essere sentiti rappresenta un aspetto fondamentale del concetto di procedura equa, dedotto dall'art. 29 Cost. e art. 6 n. 1 CEDU. Esso si compone di varie prerogative, che incidono su tutti gli aspetti del procedimento amministrativo¹⁸⁵. Anche il Modello OCSE riconosce l'importanza da attribuire alla corretta procedura di notifica da applicare alla persona oggetto della richiesta di informazioni, risp. alle persone che sono astrette a fornire tali informazioni (quale è p. es. il detentore delle informazioni ex art. 3 lett. b). Tali procedure non devono comunque impedire o ritardare indebitamente uno scambio effettivo delle informazioni: le due esigenze devono essere adeguatamente contemperate.

¹⁸⁴ AFC, 09/2010, ad art. 6. Del resto, i rappresentanti dell'autorità estera non hanno nemmeno il diritto di partecipare agli atti procedurali interni (art. 6 cpv. 4). Si rileva però che questa possibilità è già oggi data alle amministrazioni cantonali delle contribuzioni interessate (cfr. n. 2 ad art. 7 e, de lege ferenda, art. 13 cpv. 6 AP-LAAF).

¹⁸⁵ Per una sintesi cfr. HOTTELIER M., 2001, p. 812.

1.1. Il commentario OCSE ipotizza altresì che particolari necessità di inchiesta nello Stato richiedente possano essere considerate idonee a giustificare una limitazione dei diritti procedurali nello Stato richiesto¹⁸⁶.

1.2. Nei protocolli delle CDI nuove o rivedute sottoscritte dalla Svizzera è stata data esplicita rilevanza a tali aspetti. Le Parti contraenti si sono date atto che prima della trasmissione delle informazioni allo Stato richiedente si applicheranno nello Stato richiesto le norme di procedura amministrativa relative ai diritti dei contribuenti, riconoscendo che ciò serve a garantire una procedura equa e regolare, e non ad ostacolare o ritardare indebitamente uno scambio effettivo di informazioni¹⁸⁷.

2. Capoverso 1. La procedura di notifica nei confronti di una persona interessata residente in Svizzera non pone particolari problemi: l'AFC provvede senza indugio a contattarla direttamente per iscritto secondo le modalità rituali. Di conseguenza, la norma si occupa unicamente dello schema di notifica a persone che non risiedono entro il territorio dello Stato. In questo caso il ruolo di tramite è attribuito al detentore delle informazioni. In generale, tale modo di procedere è il più semplice e rapido, soprattutto nei casi di informazioni bancarie, ritenuto che la banca ha di principio la possibilità di contattare il proprio cliente. La persona interessata dovrà quindi designare un mandatario autorizzato a ricevere gli atti di procedura che si riterranno quindi validamente notificati una volta recapitati al domicilio del mandatario¹⁸⁸.

3. Capoverso 2. Nel caso il detentore delle informazioni non sia in grado di trasmettere il messaggio o se la persona interessata non dà seguito alla richiesta, l'AFC la informa per il tramite dell'autorità richiedente (cpv. 2). Nella misura in cui quest'ultima acconsente, l'AFC sarà allora autorizzata a contattare direttamente la persona interessata al suo recapito estero. In questo caso, il recapito della lettera di informazioni da parte dell'AFC rappresenta un atto ufficiale che non può essere eseguito sul territorio dello Stato estero sovrano senza il consenso dell'autorità richiedente¹⁸⁹.

4. Capoverso 3. La *ratio* della norma consiste nel conferire, per quanto possibile, speditezza alla procedura semplificando nel contempo i diritti di partecipare al procedimento dei soggetti coinvolti. La disposizione si apparenta a quella vigente in ambito di assistenza giudiziaria in materia penale¹⁹⁰.

4.1. Dal punto di vista dell'estensione soggettiva, il diritto di partecipare alla procedura ed esaminare gli atti è stato ampliato per rapporto all'AP-OACDI ed è ora espressamente garantito a tutte le persone legittimate a ricorrere ex art. 13 cpv. 2; ossia alla persona

¹⁸⁶ Cfr. OCSE, *Commentario Modello*, 2008, art. 26, punto 14.1, p. 355; OCSE, *Manuale*, 2006, punto 53 ss., p. 19; art. 1 TIEA e punto 5 s. ad art. 1 del relativo commentario.

¹⁸⁷ Cfr. anche BOCHATAY J.-L./FAVRE M./WASEM J.-M., 2010, p. 213 ad 2.4.

¹⁸⁸ DFF, *Rapporto progetto LAAF*, 2011, ad art. 14 cpv. 3.

¹⁸⁹ AFC, 09/2010, ad art. 10; DFF, *Rapporto progetto LAAF*, 2011, ad art. 14 cpv. 4.

¹⁹⁰ AFC, 09/2010, ad art. 10.

interessata, al detentore delle informazioni ed ai terzi particolarmente interessati di cui all'art. 48 PA. In questo senso, il novero degli aventi diritto secondo l'OACDI è più ampio di quello definito dalla AIMP (art. 80b), dalla LFR (art. 18) e dalle ordinanze relative alle CDI-USA (art. 20e) e CDI-D (art. 11). Nel testo definitivo si è quindi optato per riconciliare interamente l'OACDI con i principi che reggono la procedura amministrativa che estendono la facoltà di partecipare al procedimento a tutti i soggetti detentori di un interesse degno di protezione, ritenuto che un semplice interesse fattuale è idoneo a raggiungere tale soglia (cfr. artt. 10 cpv. 3, 11 cpv. 1, 12 cpv. 3 e 13 cpv. 3). La partecipazione alla procedura dei terzi particolarmente interessati e del detentore delle informazioni presuppone che questi facciano valere il loro interesse presso l'AFC¹⁹¹. Si tratta di una soluzione insoddisfacente. Per ragioni di semplicità ed economia di procedura sarebbe più sensato che fosse direttamente l'AFC ad informare della procedura di assistenza amministrativa gli altri soggetti che può, in base agli atti, presumere detengano diritto di ricorrere ai sensi dell'art. 13 cpv. 2¹⁹².

4.2. Dal punto di vista dell'estensione oggettiva, si deve ritenere valido quanto già stabilito dal TF in ambito AIMP¹⁹³. Per garantire il diritto di essere sentito e il rispetto stesso del principio della proporzionalità e al fine di prevenire possibili ricorsi in assenza di un consenso all'esecuzione semplificata (art. 11), l'autorità richiesta dovrà concedere agli aventi diritto la possibilità, concreta ed effettiva, di consultare la documentazione acquisita. L'AFC deve quindi offrire agli interessati, affinché possano adempiere al loro dovere di cooperazione, un termine per addurre, riguardo ad ogni singolo documento, gli argomenti che secondo loro si opporrebbero alla consegna, emanando in seguito una decisione di chiusura accuratamente motivata (art. 12). Per quanto attiene segnatamente i terzi particolarmente interessati ed il detentore delle informazioni, è ragionevole ritenere che l'accesso agli atti non potrà essere integrale ma sarà limitato a quelli che li concernono¹⁹⁴.

5. Capoverso 4. La norma disciplina il regime di eccezione, richiamando le ipotesi ostative dell'art. 27 PA. L'AFC può segnatamente negare l'esame degli atti soltanto se lo esige un interesse pubblico importante della Confederazione o del Cantone (in particolare la sicurezza interna o esterna della Confederazione), un interesse privato importante (in particolare d'una controparte) o ancora l'interesse di un'inchiesta ufficiale in corso.

5.1. Nello specifico l'autorizzazione a consultare gli atti o a prendere parte alla procedura potrebbe essere negata – o quantomeno limitata – in relazione a documenti ed atti che debbano essere mantenuti segreti per conformarsi allo scopo perseguito nella specifica richiesta estera (p. es. prevenire un possibile inquinamento delle prove da raccogliere). In tale contesto è ipotizzabile una richiesta volta a vietare, per un periodo limitato di tempo, comunicazioni alla persona interessata. L'autorità richiedente deve rendere verosimili le

¹⁹¹ Così espressamente AFC, 09/2010, ad art. 10.

¹⁹² Così espressamente l'art. 14 cpv. 2 AP-LAAF. Si pensi p. es. al contitolare di un conto bancario nel caso in cui le informazioni che lo concernono non possono essere rese irrisconoscibili oppure sono verosimilmente pertinenti per l'autorità estera al fine di accertare la posizione fiscale della persona interessata (cfr. DFF, Rapporto progetto LAAF, 2011, ad art. 14 cpv. 2).

¹⁹³ Cfr. decisione TF 1A.31/2004 (del 23 dicembre 2003) e DTF 130 II 14.

¹⁹⁴ AFC, 09/2010, ad art. 10.

esigenze che giustificano una simile tutela del segreto. Informazioni che non sono state rivelate alla persona interessata non potranno in ogni caso essere oggetto di trasmissione all'autorità richiedente¹⁹⁵.

5.2. Le regolamentazioni sull'assistenza amministrativa previgenti l'OACDI contengono per altro già un'analoga disciplina. Queste ultime richiamano però il regime di eccezione previsto dall'art. 80b cpv. 2 AIMP, anziché quello della PA, disposizione che sembra tener conto in maniera più adeguata le specificità proprie ad un procedimento di assistenza amministrativa¹⁹⁶.

5.3. Per altro verso, sembrerebbe che l'art. 27 PA presenti un adeguato livello di compatibilità con l'art. 26 par. 3 lett. c Modello OCSE, secondo cui uno Stato contraente non è tenuto a fornire informazioni che rivelerebbero un segreto commerciale, industriale, professionale, o un procedimento commerciale oppure ancora delle informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico. La persona interessata potrebbe infatti far valere questi motivi di esclusione nel quadro del suo diritto di esaminare gli atti e di partecipare alla procedura¹⁹⁷.

Art. 11 Procedura semplificata

1. Se acconsentono a fornire le informazioni alla competente autorità estera, le persone legittimate a ricorrere secondo l'articolo 13 capoverso 2 ne informano per scritto l'AFC. Il consenso è irrevocabile.
2. L'AFC chiude la procedura con la trasmissione delle informazioni alla competente autorità estera, facendo riferimento al consenso delle persone legittimate a ricorrere.
3. Se il consenso riguarda solo una parte delle informazioni, per le rimanenti informazioni si applica la procedura ordinaria.

1. Generalità. L'OACDI riprende l'istituto della cd. "esecuzione semplificata" già conosciuto dalla AIMP (art. 80c). Anche nel quadro della procedura semplificata devono essere pienamente garantiti i diritti procedurali delle parti¹⁹⁸.

2. Capoverso 1. Dal profilo soggettivo, la norma richiede che il consenso all'esecuzione semplificata debba essere espresso da tutte le persone legittimate a ricorrere ai sensi dell'art. 13 cpv. 2 (ossia dalla persona interessata, dal detentore delle informazioni e dai terzi particolarmente interessati ai sensi dell'art. 48 PA). Il consenso deve essere necessariamente comunicato all'AFC in forma scritta ed è irrevocabile. La trasmissione spontanea – cioè senza applicazione di misure coercitive – delle informazioni all'AFC da parte della persona interessata o dal detentore delle informazioni (art. 6 cpv. 1) non può in ogni caso essere

¹⁹⁵ AFC, 09/2010, ad art. 10; DFF, Rapporto progetto LAAF, 2011, ad art. 14 cpv. 1.

¹⁹⁶ Cfr. p. es. l'art. 18 cpv. 4 LFR; art. 20e cpv. 3 Ordinanza CDI-USA e art. 11 cpv. 3 Ordinanza CDI-D.

¹⁹⁷ DFF, Rapporto progetto LAAF, 2011, ad art. 15.

¹⁹⁸ AFC, 09/2010, ad 11. L'art. 16 AP-LAAF si limita a riprendere la normativa dell'OACDI.

equiparata ad un consenso tacito all'esecuzione semplificata¹⁹⁹. Come in ambito AIMP, si deve ritenere che la comunicazione del consenso sarà possibile sino al termine della procedura di assistenza amministrativa²⁰⁰.

3. Capoverso 2. L'AFC registra il consenso delle persone legittimate a ricorrere e chiude la procedura. Il tenore letterale della norma suggerisce altresì che la conseguente trasmissione delle informazioni alla competente autorità estera non necessiti, al di là dell'esplicito riferimento al consenso delle persone legittimate a ricorrere, di alcuna specifica motivazione e nemmeno dell'emanazione di una decisione finale formale ai sensi dell'art. 12²⁰¹. A tal proposito resta da chiedersi se l'AFC non debba comunque esplicitamente segnalare all'autorità richiedente le limitazioni inerenti l'impiego delle informazioni trasmesse nonché l'obbligo del segreto (così come previsto per la chiusura della procedura ordinaria, art. 14 cpv. 2), ancorché tali restrizioni siano di regola già ancorate nella specifica disposizione della CDI applicabile (art. 26 par. 2 Modello OCSE).

4. Capoverso 3. È agevole ipotizzare che in presenza di più persone legittimate a ricorrere, non tutti i soggetti coinvolti acconsentano alla trasmissione semplificata, risp. il consenso riguardi solo una parte delle informazioni richieste. In queste eventualità saranno trasmesse per via semplificata soltanto le informazioni oggettivamente e soggettivamente coperte da consenso. Per le informazioni rimanenti si applicherà la procedura ordinaria secondo gli artt. 6 ss.

Art. 12 Decisione finale

1. L'AFC notifica alla persona interessata la decisione finale in cui motiva l'assistenza amministrativa e stabilisce la portata delle informazioni da trasmettere.
2. La decisione è notificata alla persona interessata residente all'estero per il tramite del suo mandatario autorizzato. Se non è stato designato un mandatario autorizzato, la notificazione avviene secondo l'articolo 36 PA.
3. L'AFC informa inoltre anche i terzi particolarmente interessati, le amministrazioni cantonali delle contribuzioni interessate e il detentore delle informazioni riguardo all'emanazione della decisione finale.

1. Capoverso 1. Una volta entrata in possesso delle informazioni richieste e garantito alle parti il diritto di essere sentite, l'AFC emana la decisione finale, che deve essere notificata per iscritto alla persona interessata. La decisione finale dovrà essere accuratamente motivata, sia in ordine alla sussistenza dei presupposti che giustificano l'assistenza amministrativa, sia in relazione alle specifiche informazioni che saranno oggetto di trasmissione all'autorità estera. L'AFC dovrà in particolare adeguatamente confrontarsi con gli eventuali argomenti di opposizione adottati

¹⁹⁹ Cfr. – in ambito LFR – WALDISPÜHL M./BLÄTTLER S., 2005, p. 100 ad 4.1.

²⁰⁰ Cfr. UFG, Assistenza giudiziaria, 1998, p. 36.

²⁰¹ Così come succede in ambito LFR; cfr. WALDISPÜHL M./BLÄTTLER S., 2005, p. 100 ad 4.1.

dalle parti in sede di partecipazione alla procedura (art. 10 cpv. 3). In questo senso l'AFC emanerà diverse decisioni finali a seconda dei diversi soggetti destinatari (persone legittimate a ricorrere). Se la decisione finale che concerne la persona interessata dovrà avere natura dettagliata, motivi di tutela del segreto suggeriscono che quelle destinate ad altre persone legittimate a ricorrere potranno invece essere circoscritte alle pertinenti informazioni che le concernono²⁰².

2. L'AFC dovrà decidere circa la rilevanza, ai fini convenzionali, delle informazioni raccolte (art. 26 par. 1 Modello OCSE). A tal proposito si deve ricordare che ai sensi della pertinente normativa lo scambio di informazioni è, di principio, obbligatorio. Lo segnala inequivocabilmente l'impiego nel testo del modo indicativo presente: *“Le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni [...]”*²⁰³.

2.1. Il concetto di “verosimilmente pertinenti” mira a garantire uno scambio di informazioni quanto più esteso possibile, ad esclusione delle “raccolte indiscriminate di prove” (*fishing expeditions*), risp. delle richieste di informazioni la cui pertinenza ai fini del chiarimento della posizione fiscale di un soggetto determinato appare immediatamente poco probabile²⁰⁴. Si tratta di un concetto materiale, sancito nell'applicabile CDI, che non può essere validamente limitato da una norma interna di attuazione quale è l'OACDI.

2.2. Le informazioni che non sono verosimilmente pertinenti nel senso sopra descritto non sono trasmesse. L'AFC dovrà quindi eliminarle o renderle irrisconoscibili (art. 14 cpv. 3). Le ragioni di tali espunzioni dovranno essere opportunamente esplicitate nella decisione finale. Analogo ragionamento vale per le informazioni che potrebbero rivelare segreti commerciali o d'affari, industriali o professionali o ancora metodi commerciali o informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico ex art. 26 par. 3 lett. c Modello OCSE²⁰⁵. A tal proposito, in considerazione del fatto che, accanto all'autorità estera, pure la persona interessata dalla domanda di assistenza potrà consultare gli atti trasmessi, occorrerà sempre verificare che tali informazioni non costituiscano un segreto professionale anche nei confronti di quest'ultima. Di tale eventualità si dovrà per altro tener conto già in sede di esame degli atti da parte dei soggetti interessati²⁰⁶.

3. Capoverso 2. Se la persona interessata risiede all'estero, la norma prevede che la notifica avverrà per il tramite del mandatario svizzero da questa designato. Mancando un tale rappresentante autorizzato, la notifica avrà luogo mediante pubblicazione in un foglio ufficiale (art. 36 PA), verosimilmente nel Foglio federale.

²⁰² DFF, Rapporto progetto LAAF, 2011, ad art. 17 cpv. 1. L'art. 17 AP-LAAF riprende la soluzione dell'OACDI.

²⁰³ OCSE, Manuale, 2006, punto 31, p. 12. Sono ovviamente fatte salve le fattispecie esimenti di cui al par. 3 dell'art. 26 Modello (cfr. OCSE, Manuale, 2006, punto 34 s., 13).

²⁰⁴ OCSE, Commentario Modello, 2008, art. 26, punto 5, p. 349. D'altro canto, il fatto che le informazioni richieste debbano essere “verosimilmente rilevanti” ai fini convenzionali, non significa ancora che lo scambio debba essere limitato alle sole informazioni richieste. L'art. 26 Modello OCSE non proibisce infatti l'invio di informazioni non richieste (OCSE, Commentario Modello, 2008, art. 26, punto 5.1 ss., p. 349 ss.).

²⁰⁵ Per una definizione delle singole ipotesi ostantive si veda: OCSE, Commentario Modello, 2008, art. 26, punto 19 ss., p. 357 ss.; OCSE, Manuale, 2006, punto 34 ss.

²⁰⁶ AFC, 09/2010, ad art. 12. Cfr. anche supra n. 5.3 ad art. 10.

4. Capoverso 3. La disposizione regola la trasmissione della decisione finale agli altri soggetti coinvolti nella procedura di assistenza amministrativa.

4.1. Al fine di tutelare efficacemente i diritti del detentore delle informazioni e dei terzi particolarmente interessati, la norma stabilisce espressamente che la decisione finale dovrà essere loro notificata. Nonostante una formulazione letterale un po' equivoca – “l’AFC informa” – la necessità di una notifica formale discende logicamente dal pieno ruolo di parte che l’OACDI attribuisce anche a questi soggetti (art. 10 cpv. 3), che solo in questo modo saranno messi in grado di compiutamente far valere un’eventuale violazione dei loro diritti (art. 13 cpv. 2)²⁰⁷.

4.2. Anche le amministrazioni cantonali delle contribuzioni – ma non le altre autorità amministrative svizzere ex art. 8 – sono informate dell’emanazione della decisione finale. Esse potranno così far valere il loro diritto di consultare i documenti e, se del caso, utilizzare le informazioni che saranno effettivamente trasmesse all’estero per l’applicazione del diritto fiscale svizzero nel quadro di quanto disposto dall’art. 15²⁰⁸.

5. Spese di procedura. L’OACDI non regola il tema dell’attribuzione (interna) delle spese cagionate dall’esecuzione delle domande di assistenza amministrativa. La questione è invece affrontata dall’art. 18 AP-LAAF il quale prevede che le domande di assistenza amministrativa sono di principio eseguite senza attribuzione di spese alla persona interessata e/o al detentore delle informazioni (cpv. 1). Si deve ritenere che tale soluzione debba valere anche in regime di OACDI, quantomeno per ristabilire una certa “simmetria dei sacrifici” visto che – dall’altra parte – i costi generati dalla ricerca di informazioni in capo alla persona interessata ed al detentore delle informazioni non sono a loro volta rimborsabili (art. 6 cpv. 5)²⁰⁹.

²⁰⁷ L’obbligo di notifica è stato infatti espressamente inserito all’art. 17 cpv. 1 AP-LAAF.

²⁰⁸ AFC, 09/2010, ad art. 12.

²⁰⁹ L’art. 18 cpv. 2 AP-LAAF prevede comunque la possibilità di accollare – parzialmente o integralmente – alla persona interessata o al detentore delle informazioni le spese cagionate dalla procedura alle condizioni che saranno stabilite dal Consiglio federale. Casi di applicazione potrebbero configurarsi in situazioni dove i soggetti coinvolti hanno avuto un comportamento atto ad ostacolare indebitamente lo svolgimento della procedura. La norma si indirizza però anche alle eventualità dove il detentore delle informazioni trae un vantaggio particolare dallo svolgimento della procedura, oppure quando le spese raggiungono un volume straordinario: si pensi in poche parole al caso UBS SA (per il quale era stato predisposto un apposito Decreto federale, cfr. CONSIGLIO FEDERALE, 2010, p. 2811 ss.). La norma intende segnatamente istituire la necessaria base legale per regolamentare eventuali casi futuri (cfr. DFF, Rapporto progetto LAAF, 2011, ad art. 18 cpv. 2).

Art. 13 Rimedi giuridici

1. Ogni decisione anteriore alla decisione finale, compresa quella relativa a misure coercitive, è immediatamente esecutoria e può essere impugnata solo congiuntamente alla decisione finale.
2. Hanno diritto di ricorrere la persona interessata, il detentore delle informazioni e i terzi particolarmente interessati di cui all’articolo 48 PA.
3. Il ricorso contro la decisione finale ha effetto sospensivo.
4. Per il rimanente sono applicabili le disposizioni generali sull’amministrazione della giustizia federale.

1. Generalità. L’OCSE riconosce che le legislazioni nazionali prevedano, in varia misura, 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 internazionale di informazioni fiscali.

1.1. Queste garanzie comprendono, oltre a degli obblighi in materia di notificazioni (art. 10 cpv. 1 e 2), anche il diritto di contestare lo scambio di informazioni e quello di rimettere in causa le misure applicate dallo Stato richiesto in sede di raccolta delle informazioni. Queste garanzie non debbono essere applicate in modo da impedire o indebitamente ritardare uno scambio effettivo di informazioni. Il semplice fatto che legittime garanzie procedurali possano in certa misura decelerare l’esecuzione della procedura di assistenza non significa ancora che questo ritardo possa essere qualificato di “indebito” (si pensi p. es. ai necessari tempi di evasione delle procedure ricorsuali)²¹⁰.

1.2. In ragione delle conseguenze che tali diritti e garanzie possono avere sullo scambio di informazioni, il Modello OCSE prevede che in sede di conclusione di una CDI le Parti contraenti debbano reciprocamente informarsi sulla portata delle rispettive pertinenti disposizioni legislative e pratiche amministrative²¹¹.

2. Capoverso 1. La norma riprende concettualmente quanto previsto dall’art. 80e cpv. 1 AIMP, ritenuto che le eccezioni contemplate all’art. 80e cpv. 2 non sono idonee a prodursi in una procedura di assistenza amministrativa in esecuzione di una CDI (art. 9 cpv. 1 OACDI)²¹².

2.1. Per quanto attiene la natura del provvedimento impugnabile, si tratta di una decisione resa ai sensi dell’art. 5 PA²¹³.

²¹⁰ Cfr. OCSE, Commentario TIEA, 2002, punto 5 ss. ad art. 1, p. 14 s.

²¹¹ Tale obbligo di informazione sussiste anche dopo la conclusione della CDI, allorché le disposizioni interne pertinenti siano oggetto di modifica. Cfr. OCSE, Commentario Modello, 2008, art. 26, punto 14.1, p. 355; OCSE Manuale, 2006, punto 53 ss., p. 19. Cfr. anche supra, n. 1.2 ad art. 10.

²¹² AFC, 09/2010, ad art. 13.

²¹³ Idem; cfr. anche – per il regime previgente – LOCHER P., Einführung in das internationale Steuerrecht, 2005, p. 582.

2.2. Come nella AIMP (art. 80l cpv. 2), ogni decisione incidentale anteriore alla decisione finale è immediatamente esecutiva e può essere impugnata solo unitamente alla decisione finale che sarà resa dall'AFC a conclusione della procedura (art. 12). Questa previsione potrebbe, in teoria almeno, presentare qualche difficoltà, riconducibile alla discrasia gerarchica tra l'OACDI e la disciplina ricorsuale generale della PA – che è una legge in senso formale – applicabile residualmente per effetto del richiamo alle sue disposizioni generali espresso al cpv. 4. Gli artt. 45 ss. PA rappresentano infatti delle ipotesi che autorizzano il ricorso contro decisioni incidentali che potrebbero quindi – *lex superior o lex specialis?* – temperare il regime assoluto stabilito al cpv. 1.

3. Capoverso 2. La norma definisce il novero dei soggetti legittimati a ricorrere.

3.1. *In primis* è legittimata a ricorrere la persona interessata materialmente dalla decisione dell'AFC. Si tratta quindi della persona sulla quale vengono richieste informazioni nella domanda di assistenza amministrativa (art. 3 lett. a) ed in capo alla quale la decisione finale accerta l'effettiva sussistenza dei presupposti che ne autorizzano la concessione (con il conseguente obbligo di trasmettere le pertinenti informazioni). Questo soggetto detiene pertanto un interesse degno di protezione all'annullamento o alla modifica del provvedimento amministrativo (cfr. art. 48 cpv. 1 lett. c PA).

3.2. Il detentore delle informazioni (art. 3 lett. b) è pure legittimato a ricorrere nella sua qualità di soggetto particolarmente toccato dal provvedimento amministrativo in questione (art. 48 cpv. 1 lett. b PA). Questi deve infatti esser messo in grado di poter far valere i propri legittimi interessi materiali, come è p. es. il caso per il segreto professionale degli avvocati o per altri segreti commerciali ed industriali tutelati dall'art. 26 par. 3 lett. c Modello OCSE²¹⁴.

Tale soluzione corrisponde per altro a quella adottata con l'art. 80h lett. b AIMP (ed art. 9a OAIMP).

3.3. Infine sono pure legittimati a ricorrere i terzi particolarmente interessati ai sensi dell'art. 48 PA, ossia coloro che sono toccati materialmente in misura maggiore di un terzo qualunque dal provvedimento amministrativo. Secondo l'AFC²¹⁵, l'implicazione materiale – e di conseguenza la facoltà di interporre ricorso – di questa categoria di soggetti potrà in linea generale essere esclusa nella misura in cui le informazioni che li concernono non sono oggetto di trasmissione, p. es. perché eliminate o rese irrisconoscibili (art. 14 cpv. 3), oppure perché soggette a specifica limitazione (art. 14 cpv. 2).

4. Capoverso 3. La norma conferisce esplicitamente al ricorso effetto sospensivo, riprendendo quanto disposto dall'art. 55 cpv. 1 PA. D'altro canto l'art. 55 cpv. 2 PA attribuisce però la facoltà, sia all'autorità che ha emanato la decisione che a quella di ricorso,

di revocare l'effetto sospensivo. Ritenuto che la PA è una norma di carattere gerarchico superiore rispetto all'OACDI, si può partire dal presupposto che l'esercizio di tale facoltà di revoca resti *de iure* applicabile²¹⁶. Dal profilo pratico, a prescindere da casi del tutto straordinari e considerato che l'autorità richiedente non è parte al procedimento interno e non è quindi in grado di postulare tale revoca, non si intravedono ragioni che possano suggerire all'AFC o al TAF di adottare autonomamente un simile incisivo provvedimento.

5. Capoverso 4. Per la rimanenza, è sancita l'applicabilità della disciplina ricorsuale generale ai sensi degli artt. 44 ss. PA²¹⁷.

5.1. L'autorità di ricorso è il TAF (art. 47 cpv. 1 lett. b PA). Il termine di ricorso è di 30 giorni a decorrere dalla notifica della decisione (art. 50 cpv. 1 PA)²¹⁸. Temi di ricorso possono essere: la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento; l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti e l'inadeguatezza (art. 49 PA). Il ricorso ha effetto devolutivo (art. 54 PA). Il TAF decide la causa o, eccezionalmente, la rinvia con istruzioni vincolanti all'AFC (art. 61 ss. PA).

5.2. Il TAF statuisce sul ricorso in maniera definitiva. La decisione non può infatti essere ulteriormente impugnata avanti al TF (art. 83 lett. h LTF). Tale limitazione è stata fortemente criticata, siccome ritenuta incoerente ed inadeguata²¹⁹.

5.2.1. Sul piano della coerenza, è stata evidenziata una disparità di trattamento rispetto a quanto avviene nel quadro dell'assistenza giudiziaria in materia penale, per cui il giudizio del Tribunale penale federale (TPF) può essere oggetto di ricorso al TF in presenza di un caso particolarmente importante, segnatamente laddove vi sono motivi per ritenere che sono stati violati elementari principi procedurali o che la procedura estera manifesti gravi lacune (art. 84 LTF). A tal proposito sembrerebbe infatti imperativo garantire – non fosse altro che per ragioni politiche, come mostrano le discussioni conseguenti alle recenti pronunce rese dal TAF su temi di questo genere – che sia compito del tribunale supremo – e non di un tribunale di prima istanza – dirimere definitivamente questioni fondamentali connesse con l'assistenza amministrativa secondo le CDI, tanto più che questo genere di assistenza potrebbe avere portata e importanza anche maggiore di quella giudiziaria.

²¹⁶ Non a caso l'art. 19 cpv. 3 AP-LAAF sancisce espressamente che il ricorso ha effetto sospensivo e che l'art. 55 cpv. 2 PA non è applicabile.

²¹⁷ AFC, 09/2010, ad art. 13.

²¹⁸ Radicalmente diversa la soluzione proposta con l'art. 19 cpv. 4 AP-LAAF, dove il termine di ricorso è compreso a (soli) 10 giorni. Tale scelta è stata motivata con la necessità di speditezza che caratterizza la procedura di assistenza amministrativa (cfr. DFF, Rapporto progetto LAAF, 2011, ad art. 19 cpv. 4 e art. 4 cpv. 2 AP-LAAF).

²¹⁹ Cfr. nel dettaglio: CAVELTI U., 2010, p. 5 ad 2. (il quale suggerisce si proceda immediatamente ad una modifica dell'art. 83 lett. h LTF); BEHNISCH U. R., 2010, p. 74 e n. 52. L'AP-LAAF non corregge tale stato di cose: nelle modifiche del diritto vigente che sono proposte (art. 23) non è annoverata la LTF.

²¹⁴ Cfr. OCSE, Commentario Modello, 2008, art. 26, punto 19, p. 357; OCSE, Manuale, 2006, punto 34 s., p. 13.

²¹⁵ AFC, 09/2010, ad art. 13.

5.2.2. La questione non coinvolge unicamente i rapporti della Svizzera con l'estero, ma anche quelli tra la Confederazione ed i Cantoni, giacché l'OACDI impone a proprio questi ultimi un onere di collaborazione considerevole (art. 7 ss.). Inoltre, per quanto attiene la messa in opera del diritto fiscale cantonale e dell'imposta federale diretta, fino ad oggi il TAF non ha mai goduto di alcuna significativa competenza specifica. Anche dal profilo dell'adeguatezza, quindi, vi sono motivi fondati che parlano a sfavore della soluzione adottata con l'OACDI.

Art. 14 Conclusione della procedura

1. Quando la decisione finale è passata in giudicato o è confermata in tutto o in parte da una decisione su ricorso, l'AFC trasmette le informazioni in questione all'autorità richiedente.
2. L'AFC segnala all'autorità richiedente le limitazioni inerenti all'impiego delle informazioni trasmesse nonché l'obbligo del segreto secondo le disposizioni in materia di assistenza amministrativa della convenzione applicabile.
3. Le informazioni che non sono verosimilmente pertinenti non sono trasmesse. L'AFC le elimina o le rende irricognoscibili.

1. Capoverso 1. L'art. 14 disciplina la fase finale della procedura di assistenza amministrativa passiva, cioè la trasmissione vera e propria delle informazioni all'autorità estera richiedente, al di fuori dell'ipotesi di esecuzione semplificata (art. 11). *Conditio sine qua non* è il passaggio in giudicato – formale e materiale – di una decisione finale positiva (ossia una decisione che accorda l'assistenza amministrativa e stabilisce la portata delle informazioni da trasmettere). Tale condizione si realizza segnatamente allorquando la decisione finale resa dall'AFC non è stata impugnata dai soggetti legittimati a ricorrere entro 30 giorni dalla notifica, risp. quando il ricorso è stato, in tutto o in parte, respinto dal TAF con decisione definitiva.

2. Capoverso 2. Nella sua lettera di accompagnamento all'autorità estera, l'AFC segnala espressamente le limitazioni concernenti l'impiego delle informazioni e l'obbligo del segreto (o confidenzialità²²⁰). In effetti, in accordo a quanto suggerito dall'art. 26 par. 2 Modello OCSE, tutte le clausole di assistenza amministrativa contenute nelle nuove o rivedute CDI sottoscritte dalla Svizzera contemplano l'obbligo per l'autorità richiedente di trattare confidenzialmente le informazioni ottenute limitando altresì il loro utilizzo agli scopi per i quali le informazioni sono state scambiate (ordinariamente ai fini fiscali)²²¹.

²²⁰ I termini "segreto" e "confidenziale" sono considerati avere uguale significato: cfr. OCSE, Commentario TIEA, 2002, punto 94, p. 29.

²²¹ OCSE, Commentario Modello, 2008, art. 26, punto 11 ss., p. 353 ss.; OCSE, Manuale, 2006, punto 56 ss. (confidenzialità) e 63 s. (utilizzo), p. 19 ss. In Svizzera la riserva di utilizzo è conosciuta come "principio di specialità"; cfr. sul tema: PEDROLI A., Gli accordi bilaterali II, 2005, p. 57 ss. ad 3.3.

2.1. Le CDI prescrivono segnatamente che oltre alla persona interessata ed al suo rappresentante, le informazioni possono essere rese accessibili solo alle persone o autorità (compresi i tribunali e le autorità amministrative) che si occupano dell'accertamento, della riscossione delle imposte contemplate dalla clausola che autorizza lo scambio di informazioni, della messa in esecuzione e del perseguimento penale di tali imposte oppure della decisione di ricorrere a rimedi giuridici relativi alle medesime.

2.2. Alcune CDI prevedono inoltre che l'accesso alle informazioni sia garantito anche alle autorità di vigilanza. Queste ultime possono comunque utilizzare le informazioni unicamente ai fini che gli sono propri²²². Si tratta di un'eventualità già prevista dal Modello OCSE (ma non dal TIEA)²²³.

2.3. Di conseguenza, se lo Stato richiedente ritiene che le informazioni ricevute siano utili anche per altri scopi – non contemplati dalla norma convenzionale – esse non possono di principio essere utilizzate a questi diversi fini. In tal caso sarà se del caso necessario far capo ai mezzi appositamente previsti (p. es. ad una convenzione sull'assistenza giudiziaria). In tale contesto si deve segnalare che la norma convenzionale adottata nella quasi totalità delle nuove o rivedute CDI sottoscritte dalla Svizzera²²⁴ contempla un'eccezione (estensiva) alla limitazione di utilizzo delle informazioni, per cui uno Stato contraente può utilizzare le informazioni ricevute anche per altri fini se ciò è possibile secondo la legislazione di entrambi gli Stati e se le autorità competenti dello Stato che ha fornito le informazioni ne hanno approvato l'impiego²²⁵. La competenza di accordare siffatto consenso spetta quindi all'AFC. Ove le informazioni ottenute dallo Stato richiedente debbano invece essere trasmesse ad autorità penali ai fini del perseguimento di altri reati (cioè reati non fiscali), l'AFC potrà dare tale consenso d'intesa con l'UFG (analogamente a quanto previsto dall'art. 38 cpv. 6 LBVM)²²⁶.

3. Capoverso 3. Le informazioni indicate nella decisione finale dell'AFC, risp. nella sentenza del TAF, sono trasmesse all'autorità estera competente nella forma richiesta con la domanda di assistenza (art. 5 cpv. 2 lett. b n. 4). Le informazioni verosimilmente non pertinenti ai sensi dell'applicabile CDI sono eliminate o rese irricognoscibili.

²²² AFC, 09/2010, ad art. 14.

²²³ OCSE, Commentario Modello, 2008, art. 26, punto 12.1, p. 354; OCSE, Manuale, 2006, punto 57, p. 20.

²²⁴ Un'eccezione è rappresentata p. es. dalla CDI-Q.

²²⁵ In questo senso anche il Modello OCSE: cfr. OCSE, Commentario Modello, 2008, art. 26, punto 12.3, p. 354.

²²⁶ Così espressamente l'art. 20 cpv. 3 AP-LAAF (cfr. anche DFF, Rapporto progetto LAAF, 2011, ad art. 20 cpv. 3).

Art. 15 Impiego delle informazioni per l'applicazione del diritto fiscale svizzero

1. Una volta che la decisione finale è passata in giudicato, le informazioni trasmesse alla competente autorità estera possono essere impiegate per l'applicazione del diritto fiscale svizzero.
2. Non è consentito l'impiego delle altre informazioni ottenute nel quadro di una procedura di assistenza amministrativa.
3. Le informazioni bancarie possono essere impiegate per altri scopi soltanto se avrebbero potuto essere ottenute secondo il diritto svizzero.

1. Generalità. La possibilità per le autorità fiscali svizzere di impiegare ai fini dell'applicazione del proprio diritto tributario le informazioni – soprattutto bancarie – di cui si è avuta evidenza nel corso di una domanda di assistenza giudiziaria estera rappresenta uno degli *hot issue* emersi durante la procedura di consultazione.

1.1. In particolare, la maggioranza delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni ha criticato la mancata possibilità di poter impiegare informazioni bancarie ottenute nella procedura di assistenza amministrativa per scopi fiscali interni così come, specularmente, la mancata facoltà di poter presentare domande di assistenza amministrativa attiva riferite ad informazioni bancarie (art. 16 cpv. 5)²²⁷.

1.2. La scelta del Consiglio federale di preservare l'impermeabilità del segreto bancario a fini fiscali domestici richiama ragioni di coerenza (politica) con la decisione del 13 marzo 2009. Essa appare comunque giuridicamente sostenibile. Il segreto bancario è ancorato in una legge in senso formale: una sua soppressione – o anche solo un suo temperamento – a fini fiscali interni richiederebbe una conseguente modifica della legislazione tributaria che sia approvata dai competenti organi legislativi, non potendo in alcun modo bastare un atto – come l'OACDI – promulgato da un organo esecutivo. Inoltre il tema, di diritto interno, non dovrebbe comunque essere disciplinato in un atto normativo – anche qualora rivestisse la forma di una legge federale – finalizzato a codificare unicamente l'esecuzione interna di impegni contratti a livello transnazionale²²⁸. Da un punto di vista più generale, infine, si osserva che una discriminazione dell'autorità fiscale interna rispetto a quella estera non è – sebbene non espressamente prevista – di per sé vietata dall'art. 26 Modello OCSE²²⁹.

2. Capoverso 1. Solo le informazioni che sono state oggetto di effettiva trasmissione alla competente autorità estera (art. 14) possono essere impiegate per l'applicazione del diritto fiscale svizzero (anche se si tratta di informazioni relative ai rapporti di partecipazione di una persona giuridica o che si trovavano in possesso di un fiduciario). Ciò corrisponde

²²⁷ AFC, 08/2010, p. 5 s. ad 2.6.

²²⁸ AFC, 08/2010, p. 6; AFC, 09/2010, p. 4 s. Ciò non di meno il problema è stato comunque proposto all'interno dell'AP-LAAF (art. 21).

²²⁹ Cfr. su questo punto: WALDBURGER R., 2009, p. 484 ad c.

a quanto disposto agli artt. 111 e 112 LIFD, per cui le autorità fiscali (cantonali e federali) possono consultare e utilizzare tutti i documenti che altre autorità si sono procurate legalmente, anche quando si tratta di informazioni che esse non avrebbero potuto ottenere nell'ambito di un'ordinaria procedura di tassazione²³⁰.

2.1. L'espressione "diritto fiscale svizzero" (nella versione tedesca: "schweizerisches Steuerrecht") non può che identificare il complesso della legislazione tributaria vigente sul territorio dello Stato finalizzata a regolamentare il prelievo di imposte, indipendentemente da chi sia il detentore della potestà impositiva o legislativa (Confederazione, Cantoni, Comuni)²³¹.

2.2. Nel suo rapporto esplicativo all'OACDI, l'AFC individua in se stessa il soggetto che può utilizzare le informazioni²³². Sembrerebbe quindi che le amministrazioni cantonali delle contribuzioni possano conoscere solo in maniera indiretta le informazioni trasmesse all'autorità estera. Si tratta di un'indicazione restrittiva e verosimilmente errata, riconducibile ad una semplice svista redazionale. In effetti nel medesimo rapporto si evidenzia più volte la posizione particolare di cui godono le amministrazioni cantonali delle contribuzioni coinvolte nella procedura, le quali ricevono dall'AFC la domanda di assistenza amministrativa completa (art. 7), possono partecipare all'esecuzione delle misure descritte all'art. 6, e sono infine informate dall'AFC riguardo all'emanazione della decisione finale (art. 12), proprio perché possano esercitare il loro diritto di consultare gli atti e utilizzare le informazioni trasmesse ai propri fini fiscali²³³.

3. Capoverso 2. Le informazioni che sono state ottenute nel quadro della procedura di assistenza ma che non sono state oggetto di trasmissione alla competente autorità estera non possono essere impiegate nemmeno per l'applicazione del diritto fiscale svizzero. Ciò corrisponde alle regolamentazioni già oggi in vigore²³⁴.

3.1. Tra queste informazioni reflue, non rilevanti per la procedura di assistenza amministrativa e quindi non utilizzabili, si possono annoverare le cd. scoperte dovute al caso (*Zufallsfunde*). Per contro, se tali informazioni indicano la possibile sussistenza di un atto penalmente rilevante, il capo del DFF può autorizzare la loro comunicazione alle autorità di inchiesta penali. Ciò corrisponde a quanto già previsto in materia di imposte federali.

3.2. Resta da chiedersi quale possibilità di utilizzo possano avere le (semplici) indicazioni di cui le amministrazioni tributarie vengono a conoscenza durante l'esame della domanda di assistenza estera (art. 5 per l'AFC, art. 7 cpv. 2 per le amministrazioni cantonali), giacché l'autorità richiedente deve comunque comunicare una serie di chiarimenti anche

²³⁰ Cfr. DFF, Rapporto progetto LAAF, 2011, ad art. 21 cpv. 1. L'art. 21 cpv. 1 AP-LAAF è infatti del medesimo tenore.

²³¹ Cfr. la definizione di "schweizerische Steuerrecht"; cfr. BLUMENSTEIN E./LOCHER P., 2002, p. 16 ad II. Per la definizione di imposta (Steuer); cfr. BLUMENSTEIN E./LOCHER P., 2002, p. 5 ad II.

²³² AFC, 09/2010, ad art. 15.

²³³ Cfr. AFC, 09/2010, ad art. 7 e art. 12.

²³⁴ AFC, 09/2010, ad art. 15.

abbastanza circostanziati (art. 5 cpv. 3 lett. b). Nella misura in cui tali indicazioni rappresentano elementi di novità (o di sospetto), l'autorità di imposizione potrebbe allora esigere qualche delucidazione formale al contribuente, p. es. invitandolo a fornire attestazioni scritte da parte di terzi (art. 127 LIFD)²³⁵.

4. Capoverso 3. La limitazione espressa nella disposizione codifica i contenuti della decisione del 13 marzo 2009 del Consiglio federale secondo la quale la ripresa dello *standard* OCSE sullo scambio di informazioni non doveva apportare cambiamenti per il contribuente svizzero per quanto attiene a informazioni protette dal segreto bancario (cfr. anche art. 16 cpv. 5)²³⁶.

4.1. Se ne deduce – sebbene l'impiego della formulazione letterale “*per altri scopi*” (nel testo tedesco, “*Bankinformationen dürfen nur weiterverwendet werden*”) possa indurre qualche legittima perplessità – che le informazioni bancarie trasmesse potranno essere impiegate per l'applicazione del diritto interno (anche fiscale) solo se avrebbero potuto essere ottenute secondo la legislazione svizzera. Tale eventualità si attualizza certamente nei casi di frode fiscale (art. 186 LIFD)²³⁷, ma anche in presenza di sospetti giustificati di gravi infrazioni fiscali per cui sono dati i provvedimenti speciali di inchiesta ex artt. 190 ss. LIFD²³⁸.

4.2. Per converso, la limitazione del cpv. 3 non si applica alle informazioni non bancarie ottenute e trasmesse in applicazione della clausola di assistenza amministrativa (art. 26 par. 5 Modello OCSE), che possono quindi essere utilizzate, anche laddove non avrebbero potuto essere ottenute in forza della legislazione domestica. Si può qui pensare alle informazioni rinvenute presso soggetti non astretti al cd. “segreto professionale” ex art. 321 CP (ma sottoposti unicamente al cd. “segreto commerciale” ex art. 162 CP) quali p. es.: fiduciari, amministratori di patrimoni, creditori su pegno o altri mandatari (persone fisiche o giuridiche) – tutti per altro già obbligati a rilasciare attestazioni scritte ex art. 127 LIFD – o ancora a informazioni che riferiscono dei rapporti di partecipazione in una persona giuridica, ecc. Tale conclusione si accorda per altro con la sentenza del 2 ottobre 2007 con cui il TF ha ora stabilito che, anche in Svizzera, informazioni raccolte in maniera non conforme alla ordinaria procedura non soggiacciono ad alcun divieto di utilizzo e possono quindi senz'altro essere impiegate in procedure di recupero di imposta²³⁹.

²³⁵ Tra queste figurano anche le cd. “attestazioni di completezza” bancaria (Modulo 13B). Sui presupposti necessari a legittimare una tale richiesta da parte delle amministrazioni tributarie si veda RtiD II-2007, n.18t.

²³⁶ Tale limitazione è ripresa all'art. 21 cpv. 2 AP-LAAF come “Alternativa a”. Come “Alternativa b”, il disegno di legge evoca la possibilità di rinunciare alla limitazione, equiparando quindi le autorità svizzere a quelle estere per quanto attiene all'utilizzazione delle informazioni bancarie ottenute. Il Consiglio federale dà comunque preferenza alla “Alternativa a”, invitando i partecipanti alla procedura di consultazione ad esprimersi a riguardo (DFF, Rapporto progetto LAAF, 2011, ad art. 21). Si tratta senza ombra di dubbio di uno dei nodi cruciali di tutto il progetto.

²³⁷ AFC, 09/2010, ad art. 15.

²³⁸ Cfr. BOCHATAY J.-L./FAVRE M./WASEM J.-M., 2010, p. 214 ad S.5. In questi casi non opera infatti la protezione offerta dal segreto bancario. Cfr. a riguardo: LOCHER P., *Das schweizerische Bankgeheimnis aus steuerrechtlicher Sicht*, 2003, p. 349 ss.

²³⁹ Decisione TF 2C_514/2007 (del 2 ottobre 2007). Va detto che il giudizio concerne unicamente una violazione del “segreto commerciale” (segnatamente informazioni in possesso di un fiduciario residente all'estero) e non del “segreto bancario”, che gode di un grado di protezione significativamente più elevato; cfr. sul tema: CAVELTI U., 2010, p. 4.

4.3. In questo contesto giova precisare che, “secondo il diritto svizzero”, il segreto bancario è opponibile nei confronti dell'autorità fiscale solo direttamente. Ciò non è segnatamente il caso quando quest'ultima può prendere visione di documenti bancari indirettamente, p. es. nel quadro di un procedimento amministrativo (o giudiziario). In effetti, un segreto professionale (quale è il segreto bancario ex art. 47 LBCR²⁴⁰) può essere invocato unicamente da chi ne è titolare (*Geheimnisherr*), risp. da chi è per legge tenuto ad osservarlo (*Geheimnisträger*). Detto altrimenti, risultano di principio utilizzabili tutti quei documenti bancari (quali estratti conto, ecc.) che sono stati raccolti presso – risp. prodotti da – soggetti (persona interessata, detentore delle informazioni, altre autorità amministrative, ecc.) che non sono banche nell'ambito dell'esecuzione della domanda di assistenza amministrativa²⁴¹.

4 Domande di assistenza amministrativa svizzera

Art. 16

1. Le autorità fiscali interessate inviano la loro domanda di assistenza amministrativa internazionale all'AFC.
2. L'AFC esamina la domanda e decide se sono soddisfatte le condizioni secondo le disposizioni in materia di assistenza amministrativa della convenzione applicabile. Se queste condizioni non sono soddisfatte, l'AFC lo comunica per scritto all'autorità richiedente. Quest'ultima può completare per scritto la sua domanda.
3. L'AFC inoltra la domanda alla competente autorità estera e accompagna la procedura di assistenza amministrativa fino alla sua conclusione.
4. L'AFC inoltra le informazioni ricevute dall'estero alle autorità fiscali interessate e informa nel contempo circa le restrizioni relative al loro impiego e l'obbligo del segreto secondo le disposizioni in materia di assistenza amministrativa della convenzione applicabile.
5. Domande di assistenza amministrativa relativa a informazioni bancarie possono essere presentate soltanto se tali informazioni avrebbero potuto essere ottenute secondo il diritto svizzero.

1. Generalità. La regolamentazione delle domande di assistenza amministrativa da parte svizzera rappresenta un vero e proprio elemento di novità. Si osserva che né la LFR né le ordinanze concernenti l'esecuzione delle CDI-USA e CDI-D contengono disposizioni in tal senso. Nel nostro Paese l'assistenza amministrativa attiva ha giocato sino ad ora un ruolo trascurabile: basti pensare che sino (almeno) alla metà degli anni novanta la Svizzera aveva presentato richiesta di assistenza amministrativa in materia fiscale verso un altro Stato in un'unica occasione²⁴². Il futuro ci dirà se l'attuazione dello *standard* completo OCSE è

²⁴⁰ Legge federale dell'8 novembre 1934 sulle banche e le casse di risparmio, RS 952.0.

²⁴¹ Cfr. decisioni TAF A-7342/2008 e A-7426/2008 = ASA 77 p. 837 = StE 2009 A 31.4 n. 10 = RDAF 2009 II 293, consid 4.3.2 ss. Si veda inoltre: PEDROLI A., *L'assistenza*, 2003, p. 178 ss., in specie ad 3.4.4. (p. 189).

²⁴² Cfr. AFC, 09/2010, ad 16; KOSLAR F./SCHMID J.-D., 2009, p. 768 e n. 4.

destinato a mutare questo orientamento. Alcuni autori ritengono che qualora tale attività dovesse effettivamente prendere piede, si potranno porre questioni di compatibilità con i diritti fondamentali e con la legislazione sulla protezione dei dati²⁴³.

2. Capoversi 1-4. Le autorità fiscali svizzere interessate ad ottenere informazioni dall'estero in relazione ad un determinato contribuente presentano la loro richiesta all'AFC. Quest'ultima è infatti l'autorità delegata a presentare le richieste di assistenza amministrativa della Svizzera all'estero. La competenza attribuita all'AFC è esclusiva (cfr. il commento all'art. 2).

2.1. Per il resto la procedura rispecchia, *mutatis mutandis*, quella prevista nel caso di assistenza amministrativa passiva (artt. 4 ss.).

2.2. La norma non si esprime sulle possibilità di ricorrere contro le domande di assistenza attiva²⁴⁴. Si deve ritenere che tale facoltà non sia data. La protezione giuridica della persona interessata è in questi casi demandata alla procedura fiscale ordinaria svizzera. La persona interessata può opporsi all'ottenimento di informazioni dall'estero impugnando la pertinente decisione di tassazione e, se del caso, usufruendo dei rimedi giuridici messi a disposizione nello Stato richiesto.

3. Capoverso 5. Come per l'analogo cpv. 3 dell'art. 15 (al cui commento si rimanda) anche questa disposizione riveste grande interesse – sia pratico che giuridico – ed il suo inserimento nell'OACDI ha suscitato non poco dibattito. Ufficialmente il contenuto della norma è stato motivato politicamente: esso consegue dalla decisione del 13 marzo 2009 del Consiglio federale, secondo la quale la ripresa dello *standard* OCSE in materia di scambio di informazioni non avrebbe dovuto comportare alcuna modifica per il contribuente svizzero con riferimento alle informazioni di origine bancaria²⁴⁵. In realtà la questione è più complessa e merita qualche chiarimento²⁴⁶.

3.1. La norma codifica la cd. "interpretazione WALDBURGER". Si tratta di una lettura controversa secondo la quale, allo stato attuale del diritto elvetico, il nostro Paese non potrebbe indirizzare ad uno Stato estero una domanda di assistenza amministrativa finalizzata all'ottenimento di informazioni bancarie in virtù di un sospetto di semplice evasione fiscale (o di mero accertamento). Questo perché l'art. 26 par. 3 lett. b Modello OCSE prevede che lo Stato richiedente non può esigere che gli siano fornite informazioni che esso non potrebbe ottenere sulla base della sua legislazione o nel quadro della sua normale prassi amministrativa e perché, dall'altra parte, il par. 5 del medesimo articolo non deroga, su questo punto, alla previsione formulata nel par. 3. Altri interlocutori – tra

cui diverse amministrazioni cantonali delle contribuzioni e, in un primo momento almeno, pure l'AFC – hanno invece sostenuto il contrario, ossia che il par. 5 prevale sul par. 3 del citato art. 26, ragione per cui la Svizzera sarebbe legittimata ad ottenere dall'estero informazioni su contribuenti che non sarebbe invece in grado di ottenere in base al suo diritto interno: in questo modo la cd. "reciprocità", già claudicante, non ne uscirebbe irrimediabilmente azzoppata. Il principale argomento in favore di questa seconda interpretazione è individuato nel fatto che non si può leggere la decisione del 13 marzo 2009 del Consiglio federale – e, di conseguenza, l'affermazione secondo la quale nulla sarebbe cambiato in termini di "segreto bancario" fiscale per il contribuente svizzero – nel senso che questa intendesse proteggere oltre al segreto bancario svizzero in Svizzera anche il segreto bancario all'estero.

3.2. Il ragionamento è rimasto privo di concreta rispondenza e la formula adottata con l'art. 16 cpv. 5 OACDI sancisce quindi la rinuncia interna a valersi del diritto contenuto nel principio di reciprocità²⁴⁷. In questo quadro, non solo la Svizzera si è messa nell'obbligo di dover rendere accessibili alle autorità fiscali estere informazioni che essa non potrebbe ottenere ai propri fini fiscali, ma il Paese non potrà – a sua volta – indirizzare richieste all'estero che portano su contribuenti esteri quando le questioni toccate ricadrebbero sotto la protezione del segreto bancario in Svizzera (ma non all'estero). La portata del segreto bancario svizzero viene così estesa anche alle banche estere, determinando di fatto un vantaggio competitivo in favore di queste ultime!

3.3. Da tutto ciò consegue – come per l'analoga previsione di cui all'art. 15 cpv. 3 – che le autorità fiscali svizzere potranno presentare domande di assistenza amministrativa relative a informazioni bancarie soltanto in presenza di sospetti di frode fiscale (art. 186 LIFD) o di sospetti giustificati di gravi infrazioni fiscali per cui sono dati i provvedimenti speciali di inchiesta ex artt. 190 ss. LIFD²⁴⁸.

²⁴³ Cfr. lo specifico contributo di: KOSLAR F./SCHMID J.-D., 2009.

²⁴⁴ L'art. 22 cpv. 4 AP-LAAF sancisce espressamente che non è dato ricorso contro le domande di assistenza amministrativa internazionale presentate dalla Svizzera (cfr. anche DFF, Rapporto progetto LAAF, 2011, ad art. 22 cpv. 4).

²⁴⁵ Così AFC, 08/2010, p. 5 ss. ad 2.6; AFC, 09/2010, ad art. 16.

²⁴⁶ Si veda in particolare BOCHATAY J.-L./FAVRE M./WASEM J.-M., 2010, p. 214 ad 5.5; CAVELTI U., 2010, p. 2 ss. ad 1.1; WALDBURGER R., 2009, p. 485 ss.

²⁴⁷ Così, espressamente: AFC, 09/2010, ad art. 16. Si osserva che l'art. 22 cpv. 6 AP-LAAF ribadisce comunque questa scelta (per maggiori dettagli sui motivi adottati dal Consiglio federale si veda DFF, Rapporto progetto LAAF, 2011, ad art. 22 cpv. 6).

²⁴⁸ Cfr. BOCHATAY J.-L./FAVRE M./WASEM J.-M., 2010, p. 214 ad 5.5. In questi casi non opera infatti la protezione offerta dal segreto bancario: cfr. LOCHER P., *Das schweizerische Bankgeheimnis aus steuerrechtlicher Sicht*, 2003, p. 349 ss.

5 Disposizioni finali

Art. 17 Disposizioni transitorie

Le domande di assistenza amministrativa estere che si riferiscono a un periodo a cui non sono applicabili le disposizioni in materia di assistenza amministrativa delle convenzioni entrate in vigore dopo il 30 settembre 2010 sono trattate secondo le disposizioni delle convenzioni e le loro disposizioni di esecuzione in vigore il 30 settembre 2010.

Art. 18 Entrata in vigore

La presente ordinanza entra in vigore il 1° ottobre 2010.

1. Disposizioni transitorie. L'art. 17 deve essere letto in parallelo con l'art. 1 cpv. 1, che definisce il campo di applicazione materiale dell'OACDI, giacché quest'ultimo è a sua volta influenzato da un criterio temporale. La formulazione dell'art. 17 non appare particolarmente intelligibile. In effetti l'art. 1 cpv. 1 definisce applicabile l'OACDI all'assistenza amministrativa secondo le CDI nuove o rivedute che entrano in vigore dopo l'entrata in vigore dell'OACDI, mentre la norma transitoria rimanda solo le domande di assistenza amministrativa estere (artt. 4-15)²⁴⁹ che si riferiscono a un periodo (*Zeitraum*) a cui non sono applicabili le disposizioni in materia di assistenza amministrativa delle CDI entrate in vigore dopo il 30 settembre 2010, alle pertinenti norme di esecuzione previgenti all'OACDI. Pertanto: o la norma esprime una mera tautologia (ossia si limita a ribadire l'ovvio) oppure potrebbe scontrarsi con le disposizioni di entrata in vigore della nuova disciplina amministrativa stabilite nelle singole CDI le quali, costituendo diritto internazionale pubblico direttamente applicabile, non possono essere in alcun modo influenzate da una formula procedurale di applicazione interna²⁵⁰.

2. Entrata in vigore. La data del 1. ottobre 2010 permette di tener adeguatamente conto del fatto che i primi protocolli di revisione delle CDI che comportano uno scambio di informazioni conforme allo *standard* OCSE sono entrati in vigore già a partire dal successivo mese di novembre. In questo senso gli Stati contraenti sono quindi in grado di disporre degli strumenti necessari a depositare eventuali domande di assistenza amministrativa.

²⁴⁹ Quindi la limitazione non tornerebbe applicabile alle domande di assistenza svizzera.

²⁵⁰ Per il resto si veda il commento all'art. 1 cpv. 1, n. 2.

6 Sinossi delle CDI nuove o rivedute già entrate in vigore per la Svizzera (Stato: 31 gennaio 2011)

Stato contraente	Entrata in vigore del Protocollo/CDI	Norma relativa allo scambio di informazioni	Entrata in vigore dello scambio di informazioni (norma intertemporale del Protocollo/CDI)
Francia	4 novembre 2010	Art. 28; Protocollo addizionale n. XI	Alle domande concernenti tutti gli anni civili o tutti gli esercizi che cominciano a contare dal 1. gennaio dell'anno che segue immediatamente la data di firma del protocollo (27 agosto 2009)
Spagna	4 novembre 2010, in virtù della clausola dello Stato membro dell'UE più favorito	Art. 25 ^{bis} ; Protocollo, 29 giugno 2006, n. IV.11a	Agli anni fiscali che iniziano il 1. gennaio 2011, o successivi
Lussemburgo	19 novembre 2010	Art. 26; Protocollo addizionale	Agli anni fiscali che iniziano il 1. gennaio dell'anno civile successivo a quello dell'entrata in vigore del Protocollo, o dopo tale data
Danimarca (e isole Faer Oer)	22 novembre 2010; (29 novembre 2010, Isole Faer Oer)	Art. 27; Protocollo addizionale	Agli anni fiscali che iniziano il 1. gennaio dell'anno civile successivo a quello dell'entrata in vigore del Protocollo, o dopo tale data
Gran Bretagna	15 dicembre 2010	Art. 25; Protocollo di modifica	Agli anni fiscali che iniziano il 1. gennaio dell'anno successivo a quello dell'entrata in vigore del Protocollo, o dopo tale data
Qatar	15 dicembre 2010	Art. 25; Protocollo, n. 6	Agli anni fiscali che iniziano il 1. gennaio dell'anno civile successivo a quello dell'entrata in vigore della Convenzione, o dopo tale data
Finlandia	19 dicembre 2010	Art. 26; Protocollo, n. 2	All'anno fiscale che inizia il 1. gennaio dell'anno successivo a quello dell'entrata in vigore del Protocollo, o dopo tale data
Norvegia	22 dicembre 2010	Art. 26; Protocollo	Agli anni fiscali che iniziano il 1. gennaio dell'anno successivo a quello dell'entrata in vigore del Protocollo, o dopo tale data
Messico	23 dicembre 2010	Art. 24; Protocollo, n. 11	Agli anni fiscali che iniziano il 1. gennaio dell'anno successivo a quello dell'entrata in vigore del Protocollo, o dopo tale data
Austria	1. marzo 2011	Art. 26; Protocollo finale, n. 2	Agli anni fiscali che iniziano il 1. gennaio dell'anno successivo a quello dell'entrata in vigore del Protocollo, o dopo tale data

7 Bibliografia

AFC, Divisione degli affari internazionali, Indagine conoscitiva relativa all'ordinanza sull'assistenza amministrativa secondo le convenzioni per evitare le doppie imposizioni (OACDI). Rapporto esplicativo, 20 gennaio 2010, in: http://www.admin.ch/ch/i/gg/pc/documents/1887/Bericht_i.pdf (pagina consultata il 2 febbraio 2011) (citato: 01/2010)

AFC, Divisione degli affari internazionali, Indagine conoscitiva relativa all'ordinanza sull'assistenza amministrativa secondo le convenzioni per evitare le doppie imposizioni (OACDI). Rapporto sui risultati, 4 agosto 2010, in: <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02134/index.html?lang=it> (pagina consultata il 2 febbraio 2011) (citato: 08/2010)

AFC, Divisione degli affari internazionali, Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV). Erläuternder Bericht, 20 settembre 2010, in: <http://www.estv.admin.ch/intsteuerrecht/themen/00170/01094/index.html?lang=de> (pagina consultata il 2 febbraio 2011) (citato: 09/2010)

BEHNISCH U. R., Neue Entwicklungen der internationalen Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern, Durchbrechung des Bankgeheimnisses ohne substantielle Zugeständnisse des Auslandes, in: L'Expert-comptable suisse, 1-2/2010, p. 65 ss.

BERNASCONI P., Rogatorie fiscali internazionali: utilizzabilità di dati bancari sottratti, in: Newsletter Compliance n. 25, dicembre 2010 - Centro Studi bancari, Vezia (citato: Rogatorie fiscali internazionali)

BERNASCONI P., Scambio internazionale di informazioni fiscali: progressi recenti, in: Newsletter Compliance n. 24, settembre 2010, Centro Studi Bancari, Vezia (citato: Scambio internazionale di informazioni fiscali)

BLUMENSTEIN E./LOCHER P., System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. ed., Schulthess, Zurigo 2002

BOCHATAY J.-L./FAVRE M./WASEM J.-M., L'entraide administrative selon les standards de l'OCDE, La nouvelle politique de la Suisse, in: L'Expert-comptable suisse, 4/2010, p. 211 ss.

CAVELTI U., Doppelbesteuerungsabkommen, Spiegazioni all'indirizzo della Conferenza delle direttrici e dei direttori cantonali delle finanze, seduta del 4 febbraio 2010, in: http://www.fdk-cdf.ch/100130_dba_amtshilfe_apk-s_ref_uc_def_d.pdf (pagina consultata il 2 febbraio 2011)

CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio concernente l'adossamento a UBS SA delle spese per il trattamento di due domande di assistenza amministrativa dell'Internal Revenue Service degli Stati Uniti d'America, n. 10.048, 28 aprile 2010, p. 2811 ss.

DFF, Il Dipartimento federale delle finanze elabora una legge sull'assistenza amministrativa, Comunicato stampa del 20 gennaio 2010, in: <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=it&msg-id=31204> (pagina consultata il 2 febbraio 2011)

DFF, L'ordinanza sull'assistenza amministrativa è disponibile in inglese, Comunicato stampa del 17 dicembre 2010, in: <http://www.estv.admin.ch/intsteuerrecht/themen/00170/01094/index.html?lang=it> (pagina consultata il 2 febbraio 2011)

DFF, La Svizzera e la Francia hanno chiarito le questioni fiscali pendenti, Comunicato stampa del 12 febbraio 2010, in: <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=it&msg-id=31623> (pagina consultata il 2 febbraio 2011)

DFF, La Svizzera e la Germania firmano una Convenzione per evitare le doppie imposizioni e una dichiarazione per avviare negoziati in ambito fiscale, Comunicato stampa del 27 ottobre 2010, in: <http://www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=it&msg-id=35927> (pagina consultata il 2 febbraio 2011)

DFF, La Svizzera intende riprendere lo standard OCSE nell'assistenza amministrativa in materia fiscale, Comunicato stampa del 13 marzo 2009, in: <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=it&msg-id=25863> (pagina consultata il 2 febbraio 2011)

DFF, Le esigenze per l'assistenza amministrativa in questioni fiscali devono essere adeguate, Comunicato stampa del 15 febbraio 2011, in: <http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=it&msg-id=37645> (pagina consultata il 17 febbraio 2011)

DFF, Le esigenze per l'assistenza amministrativa in questioni fiscali devono essere adeguate, Documentazione del 15 febbraio 2011, in: <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/22115.pdf> (pagina consultata il 17 febbraio 2011)

DFF, Procede l'attuazione della politica di assistenza amministrativa in materia fiscale, Comunicato stampa del 1. ottobre 2010, in: <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=it&msg-id=35371> (pagina consultata il 2 febbraio 2011)

DFF, Rapporto esplicativo concernente la legge sull'assistenza amministrativa fiscale, 12 gennaio 2011, in: <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02256/index.html?lang=it> (pagina consultata il 2 febbraio 2011) (citato: Rapporto progetto LAAF)

HOTTELIER M., Les garanties de procédure, in: THÜRER D./AUBERT J.-F./MÜLLER J. P. (a cura di), Verfassungsrecht der Schweiz, Schulthess, Zurigo 2001

HULMANN Y., L'administration a essayé de se ménager des portes de sortie, in: LeTemps.ch, 3 settembre 2010, <http://www.letemps.ch/Page/Uuid/95c44be0-b6d2-11df-899d-98a5e6014ed7> (pagina consultata il 2 febbraio 2011)

KOSLAR F./SCHMID J.-D., Aktive internationale Amtshilfe der Schweiz in Steuersachen. Grundrechte und Datenschutz, in: L'Expert-comptable suisse, 10/2009, p. 768 ss.

JACQUEMART C., Keine Rechtshilfe bei gestohlenen Bankdaten, in: NZZ am Sonntag, 7 novembre 2010, http://www.nzz.ch/nachrichten/wirtschaft/aktuell/durchloechertes_bankgeheimnis/aktuelle_berichterstattung/keine_rechtshilfe_bei_gestohlenen_bankdaten_1.8293159.html (pagina consultata il 2 febbraio 2011)

JÄGGI O., Die erweiterte internationale Amtshilfe in Steuersachen nach dem OECD-Standard – Verordnung über Amtshilfverfahren in der Vernehmlassung, in: FuW Zeitung, 25 agosto 2010, p. 23

LOCHER P., Das schweizerische Bankgeheimnis aus steuerrechtlicher Sicht, in: StR 5/2003, p. 346 (citato: Das schweizerische Bankgeheimnis aus steuerrechtlicher Sicht)

LOCHER P., Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. ed, Stämpfli, Berna 2005 (citato: Einführung in das internationale Steuerrecht)

OCSE, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes, Module on general and legal aspects of exchange of information, Comitato degli Affari Fiscali dell'OCSE, 23 luglio 2006 (citato: Manuale)

OCSE, Mise en œuvre des standards de transparence fiscale: Manuel pour les évaluateurs et les juridictions, Edizioni OCSE, 2010 (citato: Mise en œuvre des standards de transparence fiscale)

OCSE, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Comitato degli Affari Fiscali dell'OCSE, 17 luglio 2008 (citato: Commentario Modello)

OCSE, Tax Information Exchange Agreements (TIEA). Model agreement on exchange of information on tax matters, developed by the OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information, con annesso Commentario, 2002 (citato: Commentario TIEA)

PEDROLI A., Gli accordi bilaterali II e lo scambio di informazioni fiscali. Gli accordi sull'associazione a Schengen e contro la frode, SUPSI, Manno 2005 (citato: Gli accordi bilaterali II)

PEDROLI A., L'assistenza della autorità amministrative e giudiziarie nei confronti del fisco, in: ASA 72, 2003, p. 177 ss. (citato: L'assistenza)

PEDROLI A., Novità e tendenze legislative, in: Rivista ticinese di Diritto-RtID II-2010, p. 453 ss. (citato: Novità e tendenze legislative)

PEDROLI A., in: YERSIN D./NOËL Y. (a cura di), Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Helbing & Lichtenhahn, Basilea 2008

PRIMI V., Le imposte di successione e di donazione nei rapporti con l'estero, SUPSI, Manno 2007

SCHREIBER R./TSCHIRREN K., Informationsaustausch nach Art. 26 des OECD-Musterabkommens. Überblick über die neusten Entwicklungen, in: L'Expert-comptable suisse, 9/2009, p. 664 ss.

UFG, Demandes d'assistance administrative fondées sur des données volées, Avis de droit du 23 février 2010, in: GAAC 2/2010 del 3 agosto 2010 (citato: Avis de droit)

UFG, L'assistenza giudiziaria internazionale in materia penale, Direttive, 8. ed., 1998 (citato: Assistenza giudiziaria)

WALDBURGER R., Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfe im Steuerbereich, in: SZWRSDA 6/2009, p. 480 ss.

WALDISPÜHL M./BLÄTTLER S., Neues zur internationalen Amtshilfe der Schweiz. Regelungen über die Amtshilfe im Zinsbesteuerungsgesetz, in: L'Expert-comptable suisse, 1-2/2005, p. 9