



20 gennaio 2010

Indagine conoscitiva relativa all'ordinanza sull'assistenza ammini- strativa secondo le convenzioni per evitare le doppie imposizioni (OACDI)

Rapporto esplicativo

Compendio

Il 13 marzo 2009 il Consiglio federale ha deciso che la Svizzera riprenderà lo standard dell'articolo 26 del modello di convenzione dell'OCSE riguardo all'assistenza amministrativa in materia fiscale. Questa nuova politica relativa all'assistenza amministrativa viene attuata per il tramite dell'adeguamento delle convenzioni di doppia imposizione esistenti oppure nel quadro della conclusione di nuove convenzioni. La procedura relativa all'assistenza amministrativa secondo le nuove disposizioni sarà disciplinata in un primo tempo a livello di ordinanza.

La procedura di assistenza amministrativa è stabilita in maniera precisa a garanzia della certezza del diritto, di una prassi uniforme e del corretto esercizio dell'apprezzamento. L'OACDI disciplina sia la cosiddetta piccola clausola di assistenza amministrativa (per lo scambio di informazioni in funzione dell'esecuzione delle convenzioni di doppia imposizione), sia la cosiddetta grande clausola di assistenza amministrativa (per lo scambio di informazioni in funzione dell'esecuzione del diritto fiscale interno degli Stati contraenti) nonché, in particolare, l'esame preliminare delle domande di assistenza, l'ottenimento di informazioni nella procedura di assistenza amministrativa, i diritti procedurali e di ricorso delle persone interessate e del detentore delle informazioni, l'impiego per altri scopi delle informazioni fiscali trasmesse, il divieto di prestare assistenza amministrativa nel caso di dati bancari sottratti illecitamente e la presentazione di domande di assistenza amministrativa svizzere. Essa entra in vigore il 1° ottobre 2010.

Indice

1. Situazione iniziale
2. Obiettivi dell'ordinanza
3. Commento alle singole disposizioni
 - 3.1. Parte generale
 - 3.2. Parte speciale
 - 3.2.1. Domande di assistenza amministrativa estere
 - a. Piccola clausola di assistenza amministrativa
 - b. Grande clausola di assistenza amministrativa
 - 3.2.2. Domande di assistenza amministrativa svizzere

1. Situazione iniziale

Il 13 marzo 2009 il Consiglio federale ha deciso che la Svizzera riprende lo standard dell'articolo 26 del modello di convenzione dell'OCSE riguardo all'assistenza amministrativa in materia fiscale. Questa nuova politica relativa all'assistenza amministrativa viene attuata per il tramite dell'adeguamento delle vigenti convenzioni di doppia imposizione (CDI) oppure nel quadro della conclusione di nuove convenzioni. Al contempo il Consiglio federale ha garantito che nulla cambierà relativamente al segreto bancario in ambito fiscale per i contribuenti svizzeri.

Da allora l'AFC ha avviato trattative con numerosi Stati per introdurre nelle convenzioni esistenti o in quelle nuove una disposizione sull'assistenza amministrativa conforme allo standard dell'OCSE (scambio di informazioni di caso in caso, in base a domande concrete e motivate, nell'osservanza del divieto della raccolta di prove non autorizzata).

Le clausole di assistenza amministrativa delle singole CDI contengono le basi di diritto materiale per lo scambio di informazioni tra la Svizzera e l'altro Stato contraente. Esse sono concepite in modo da essere direttamente attuabili sotto il profilo del diritto materiale, ossia non richiedono di essere ripetute nel diritto nazionale. Per contro, l'attuazione organizzativa dei diritti e dei doveri riguardanti la Svizzera in quanto Stato parte della CDI in linea di massima non è oggetto della singola convenzione (ivi inclusi i relativi protocolli e gli scambi di note) ma soggiace alla normativa di esecuzione interna prevista dal diritto nazionale.

Con l'articolo 2 capoverso 1 lettera d del 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) il Parlamento ha affidato al Consiglio federale la regolamentazione della procedura per lo scambio internazionale di informazioni. Le CDI pertanto stabiliscono in merito a quali oggetti, secondo quali condizioni e per quali scopi gli Stati contraenti possono scambiarsi informazioni; l'OACDI invece disciplina gli aspetti di diritto procedurale dell'esecuzione dell'assistenza amministrativa.

In conformità con l'attuale prassi e la giurisprudenza relative all'esecuzione delle CDI si propone di regolamentare l'esecuzione dell'assistenza amministrativa, in un primo tempo, in un'ordinanza da emanarsi dal Consiglio federale. In tal modo la Svizzera può adempiere rapidamente i propri impegni. Tuttavia, per tale via, è necessario accettare talune limitazioni, che riguardano in particolare i seguenti aspetti:

- la collaborazione dei Cantoni nell'ottenimento di informazioni, ossia la ripartizione dei compiti tra Confederazione e Cantoni. In una prima fase l'ottenimento delle informazioni non potrà che competere esclusivamente all'AFC;
- le domande di assistenza amministrativa presentate dalle autorità fiscali svizzere.

Comunque, è prevista la futura traduzione in diritto interno delle nuove clausole di assistenza amministrativa mediante una legge formale. Le tematiche abordate da siffatta legge possono essere, tra l'altro, l'aumento dell'efficienza grazie ad un'autorità unica competente, i compiti delle amministrazioni cantonali riguardo all'esecuzione dell'assistenza amministrativa, la certezza del diritto nel contesto dell'applicazione di misure coercitive e la presentazione di domande di assistenza amministrativa da parte delle autorità svizzere. In nessun caso, però, sarà ammesso introdurre delle limitazioni degli impegni internazionali assunti dalla Svizzera.

Sulla base di queste considerazioni si chiede al Consiglio federale di avviare i lavori per l'elaborazione di una legge di esecuzione delle nuove clausole di assistenza amministrativa. Il Dipartimento federale delle finanze istituirà a tal fine una commissione di esperti. In tale ambito potranno essere prese in considerazione le prime esperienze tratte dall'OACDI.

L'attuazione dell'assistenza amministrativa da parte della Svizzera sarà oggetto di verifiche a livello internazionale. Il «Global Forum on Transparency and Exchange of Information» effettuerà dei «peer reviews». È nell'interesse della Svizzera che tutti i Paesi, ed in particolare tutte le piazze finanziarie, si attengano ai medesimi standard («level playing field»). Nel quadro del Global Forum la Svizzera potrebbe ottenere una verifica per tutti i Paesi, e più precisamente, in base ai medesimi criteri. I «peer reviews» saranno effettuate in due fasi:

1. verifica delle basi legali;
2. verifica dell'operato effettivo.

I «peer reviews» inizieranno prossimamente.

2. Obiettivi dell'ordinanza

Come già rilevato, i presupposti di diritto materiale dell'assistenza amministrativa sono definiti nelle singole CDI. Essi sono vincolanti per la Svizzera e non possono essere modificati da un'ordinanza o da una legge. L'ordinanza disciplina l'attuazione a livello nazionale dell'assistenza amministrativa internazionale conformemente alle CDI concluse.

Con l'OACDI si perseguono i seguenti obiettivi:

- certezza del diritto per quanto riguarda le competenze, la procedura, le misure coercitive, i rimedi giuridici (procedura dei clienti);
- emanazione di direttive all'attenzione delle autorità di esecuzione (soprattutto l'AFC) intese come valori di riferimento del Consiglio federale;
- garanzia che la Svizzera possa rispettare i propri impegni risultanti dalle CDI conformemente agli standard concordati;
- raggruppamento in un atto legislativo di tutte le disposizioni sull'assistenza amministrativa.

Si stabilisce inoltre espressamente che non può essere concessa l'assistenza amministrativa, se sono violati l'«ordine pubblico» o il principio della buona fede. L'assistenza amministrativa è negata in particolare, se lo Stato richiedente utilizza nella sua domanda informazioni ottenute in violazione del Codice penale svizzero (ad es. violazione di un segreto professionale tutelato dal diritto svizzero).

3. Commento alle singole disposizioni

3.1. Parte generale

Articolo 1 OACDI

L'OACDI disciplina la procedura di assistenza ai sensi delle CDI in vista dell'applicazione dei vantaggi delle CDI (art. 4 OACDI) e in vista dell'esecuzione del diritto fiscale interno degli Stati contraenti (art. 5-13 OACDI). La clausola standard sull'assistenza amministrativa è contenuta nell'articolo 26 del modello di convenzione dell'OCSE. Essa è concretizzata in maniera più dettagliata all'interno delle singole CDI svizzere. Ulteriori disposizioni, che concretizzano la clausola di assistenza amministrativa, sono sovente contenute nel protocollo, che è parte integrante della CDI e quale norma è di medesimo livello gerarchico. Oltre alle CDI (compresi i relativi protocolli) anche le ordinanze annesse alle corrispondenti CDI costituiscono la base legale per l'esecuzione dell'assistenza amministrativa. Le CDI e i relativi protocolli stabiliscono la base di diritto materiale dell'assistenza amministrativa; le ordinanze di esecuzione invece quella di diritto procedurale.

Le disposizioni particolari delle ordinanze individuali concernenti la procedura di assistenza amministrativa sono abrogate dall'OACDI al momento dell'entrata in vigore della relativa convenzione riveduta (art. 15 OACDI). Fatte salve eventuali diverse disposizioni della convenzione applicabile al caso particolare (art. 1 cpv. 2 OACDI), l'OACDI costituisce la base legale esclusiva per la regolamentazione degli aspetti di diritto procedurale dell'esecuzione dell'assistenza amministrativa ai sensi delle CDI. L'OACDI si applica anche alle procedure di assistenza amministrativa pendenti o future secondo il diritto previgente (cfr. art. 15 in combinato disposto con l'art. 16 OACDI).

Va precisato che la riserva delle diverse disposizioni della convenzione applicabile al caso particolare riguarda anche 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 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 in vigore. Sono inoltre fatte salve eventuali disposizioni speciali future in materia di assistenza amministrativa all'interno delle ordinanze di esecuzione delle singole convenzioni (art. 1 cpv. 2 OACDI), sempre che nelle relazioni con uno Stato contraente dovesse imporsi una regolamentazione speciale di singoli aspetti della procedura.

Articolo 2 OACDI

L'AFC riceve le domande di assistenza amministrativa provenienti dall'estero, procede alla loro esecuzione in caso di adempimento delle condizioni necessarie e presenta le domande svizzere (art. 2 OACDI; cfr. anche art. 14 OACDI). L'OACDI stabilisce la competenza unica della Confederazione - in capo all'AFC - per l'assistenza amministrativa internazionale secondo le CDI. Dalle CDI si può desumere che la Svizzera è tenuta a fornire l'assistenza amministrativa; invece non è previsto, quale autorità nazionale debba esservi preposta. Anche l'articolo 26 capoverso 1 del modello di convenzione dell'OCSE in combinato disposto con il suo capoverso 3 stabilisce unicamente quali informazioni devono essere raccolte e scambiate e che a tale scopo devono essere applicate soltanto le misure amministrative usuali ai sensi della legge e della prassi amministrativa. Da quanto precede non consegue però che l'ottenimento delle informazioni deve competere alla medesima autorità, che è competente a livello nazionale (in Svizzera quindi, con riferimento alle imposte dirette, alle autorità cantonali di tassazione).

La Costituzione federale (Cost.) disciplina la ripartizione dei compiti tra Confederazione e Cantoni in modo che alla Confederazione spettino i compiti che il testo costituzionale le assegna (art. 42 Cost.). Il resto rientra nell'ambito delle competenze dei Cantoni che, all'interno di questo settore, possono decidere quali compiti intendono adempiere (art. 43 Cost.). La competenza unica della Confederazione in materia di assistenza amministrativa internazionale può essere fondata sull'articolo 54 capoverso 1 Cost. («Gli affari esteri competono alla Confederazione»). Le regolamentazioni in vigore prevedono che nell'ambito delle imposte dirette la sola Confederazione abbia la competenza in materia di esecuzione dell'assistenza amministrativa con l'estero. In questo senso ad esempio gli articoli 20a - 20j dell'ordinanza del 15 giugno 1998 concernente la convenzione svizzero-americana di doppia imposizione (O CDI-US; RS 672.933.61) e gli articoli 8 e seguenti dell'ordinanza del 30 aprile 2003 concernente la convenzione germano-svizzera di doppia imposizione (RS 672.913.610) assegnano tutte le attività legate alle domande estere di assistenza amministrativa a un'autorità federale, l'AFC, e non prevedono alcuna attività da parte delle autorità cantonali. La competenza della Confederazione è stata peraltro confermata anche dagli articoli 16 e seguenti della legge sulla fiscalità del risparmio (LFR; RS 641.91). Infine anche la piccola clausola di assistenza amministrativa relativamente a tutte le CDI rientra nella sfera di competenza esclusiva dell'AFC.

Articolo 3 OACDI

L'articolo 3 OACDI contiene le definizioni di «persona interessata» e di «detentore delle informazioni».

Conformemente alla lettera a) la persona, di cui vengono richieste le informazioni nella domanda di assistenza amministrativa, è la persona, che in apertura del procedimento è formalmente interessata. Sovente in apertura della procedura non è chiaro chi nel corso o alla conclusione della stessa sarà effettivamente toccato nei suoi interessi dalla decisione dell'AFC e potrà pertanto assumere il ruolo di parte in causa. Può senz'altro capitare che la persona inizialmente interessata risulti non più tale al termine della procedura. Per tale motivo al fine della determinazione del concetto di «persona interessata» ci si basa, in apertura della procedura, sulla sua definizione formale (si tratta della persona indicata formalmente nella domanda). In linea di massima, tuttavia, solo la persona materialmente interessata ha il diritto di partecipare alla procedura (art. 9 cpv. 3 OACDI) e di presentare ricorso (art. 12 OACDI). Relativamente al diritto di ricorso l'articolo 12 capoverso 3 OACDI precisa che il destinatario della decisione finale è legittimato a ricorrere. Questa norma non esclude che anche terzi (ossia persone non destinatarie della decisione finale) possano fare valere i diritti di

parte secondo i principi generali sulla procedura amministrativa (cfr. il commento all'art. 12 OACDI), purché siano materialmente interessati.

Secondo la lettera b) la persona, che dispone in Svizzera delle informazioni richieste, è il «detentore delle informazioni». Tale persona ha il diritto di partecipare alla procedura (art. 9 cpv. 3 e art. 11 cpv. 3 OACDI) e di presentare ricorso (art. 12 cpv. 4 OACDI). L'articolo 7 capoverso 3 OACDI precisa che le altre autorità svizzere, cui l'AFC chiede di trasmettere le informazioni in loro possesso, non sono detentori delle informazioni secondo l'articolo 3 lettera b) OACDI.

3.2. Parte speciale

3.2.1. Domande di assistenza amministrativa estere

a. Piccola clausola di assistenza amministrativa

Articolo 4 OACDI

L'articolo 4 OACDI disciplina la procedura di assistenza amministrativa ai fini dell'esecuzione delle CDI per usufruire dei vantaggi fondati sulla CDI (cosiddetta «piccola clausola di assistenza amministrativa»); anche questo genere di assistenza amministrativa fa parte dello standard dell'OCSE.

Nel quadro di questa procedura l'AFC trasmette alle autorità estere richiedenti le informazioni ottenibili secondo il diritto svizzero. Non sono applicabili misure coercitive. Ciò significa in particolare che il segreto bancario non può essere superato nel quadro di questa procedura.

L'AFC informa, previamente, la persona interessata sulla natura e sulla portata delle informazioni da trasmettere. Se la persona interessata acconsente per scritto alla trasmissione delle informazioni oppure non risponde entro 30 giorni dalla ricezione della comunicazione dell'AFC, quest'ultima trasmette le informazioni immediatamente dopo la ricezione del consenso o la scadenza del termine. Negli altri casi l'AFC rende una decisione.

Contro la decisione dell'AFC può essere interposto ricorso conformemente all'articolo 12 OACDI, ossia essa può essere impugnata dinanzi al Tribunale amministrativo federale. Questa innovazione esclude chiaramente ogni possibilità di opposizione preliminare. Per il resto si applicano le disposizioni generali sull'amministrazione della giustizia federale.

La presente disposizione corrisponde sostanzialmente alla prassi della cosiddetta «piccola clausola di assistenza amministrativa» consolidata nelle ordinanze in vigore (cfr. ad es. gli art. 20a e 20b O CDI-US).

b. Grande clausola di assistenza amministrativa

La procedura di assistenza amministrativa per l'applicazione del diritto fiscale interno dello Stato richiedente prevista dall'OACDI ricalca in ampia misura la disciplina della procedura di assistenza giudiziaria in materia penale (AIMP; RS 351.1). La procedura di assistenza amministrativa corrisponde nella sua struttura e per il suo svolgimento alla procedura di assistenza giudiziaria in materia penale secondo la parte terza della legge sull'assistenza in materia penale (cosiddetta piccola assistenza giudiziaria):

- a) esame preliminare (art. 5 OACDI; corrisponde all'art. 80 AIMP);
- b) entrata nel merito ed esecuzione (art. 6 segg. OACDI; corrisponde all'art. 80a AIMP);
- c) esecuzione semplificata e chiusura della procedura (art. 10 segg. OACDI; corrisponde agli art. 80c seg. AIMP);
- d) procedura di ricorso (art. 12 OACDI; corrisponde agli art. 80e segg. AIMP).

Come la procedura di assistenza giudiziaria anche la procedura di assistenza amministrativa è una procedura amministrativa ma non una vera e propria procedura fiscale ai sensi

dell'articolo 2 capoverso 1 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA; RS 172.021).

Articolo 5 OACDI

L'AFC esamina la domanda di assistenza amministrativa delle autorità estere (art. 5 cpv. 1 OACDI).

La domanda deve corrispondere al principio della buona fede. Essa va respinta per violazione dell'ordine pubblico, se la concessione dell'assistenza amministrativa non è conciliabile con i valori fondamentali del diritto svizzero o potrebbe violare interessi essenziali della Svizzera (art. 5 cpv. 2 OACDI; cfr. anche art. 26 cpv. 3 lett. c modello di convenzione dell'OCSE).

In questo contesto va evidenziato che la provenienza e le modalità di ottenimento delle informazioni utilizzate nel quadro di una domanda di assistenza amministrativa sono rilevanti ai fini della ricevibilità della stessa. Una domanda deve essere respinta, ad esempio, se si fonda su informazioni pervenute all'autorità richiedente in violazione del diritto penale svizzero (ad es. in violazione del segreto bancario). A prescindere dalla questione dell'utilizzabilità di informazioni ottenute illegalmente nel quadro di una procedura (penale) fiscale estera, secondo la legislazione estera, comunque la Svizzera potrebbe respingere una simile domanda per tutelarsi da attacchi illeciti alla sua sovranità ed al suo ordinamento giuridico.

In caso di sospetto e su indicazione del detentore delle informazioni l'AFC può interrogare lo Stato richiedente sui motivi della sua domanda. Sulla base del principio di fiducia vigente nel diritto internazionale si deve ritenere la veridicità delle dichiarazioni dello Stato richiedente, a meno che esistano indizi di abuso della procedura di assistenza amministrativa.

Anche tutte le altre condizioni secondo le disposizioni sull'assistenza amministrativa della convenzione applicabile al caso particolare (cfr. art. 1 cpv. 2 OACDI) devono essere adempiute nella domanda di assistenza amministrativa. Queste condizioni sono previste e concretizzate in maniera per quanto possibile uniforme nell'OACDI per la prassi e per il preciso esercizio dell'apprezzamento (cfr. art. 5 cpv. 3 OACDI, fatte salve eventuali disposizioni diverse della convenzione particolare ai sensi dell'art. 1 cpv. 2 OACDI).

La procedura di assistenza amministrativa può essere avviata alla condizione che l'autorità richiedente sia legittimata a presentare la domanda, che la domanda sia presentata per scritto e che essa contenga le seguenti indicazioni:

1. l'indicazione della base legale applicabile;
2. l'identificazione inequivocabile della persona interessata tramite elementi concreti, personali o individuali (nome, TIN);
3. l'identificazione inequivocabile del detentore delle informazioni tramite elementi concreti, personali o individuali (nome, IBAN);
4. la descrizione delle informazioni richieste nonché le indicazioni concernenti la 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. Lo scopo fiscale circoscrive l'impiego delle informazioni trasmesse (riserva della specialità; cfr. art. 11 cpv. 1 OACDI);
6. i motivi, per cui si presuppone che le informazioni richieste si trovino in possesso del detentore delle informazioni;
7. il periodo fiscale preciso (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 (sussidiarietà). Tuttavia l'osservanza del principio di sussidiarietà non può estendersi fino al punto da ammettere l'efficacia extraterritoriale del diritto estero a detrimento di quello svizzero. Sulla base del principio di fiducia vigente nel diritto internazionale si deve, in linea di massima, presupporre la veridicità delle dichiarazioni dello Stato richiedente.

Le raccolte non autorizzate di prove (per mezzo di domande astratte e collettive) sono espressamente vietate. Non si possono esigere informazioni non contemplate dall'ambito di applicazione della convenzione pertinente.

Se non può dare seguito alla domanda l'AFC lo comunica all'autorità richiedente. Quest'ultima può completare per scritto la sua domanda (art. 5 cpv. 3 OACDI). Non viene emanata una decisione separata relativa all'accertamento dell'ammissibilità della domanda.

L'AFC allestisce ad uso proprio un elenco di controllo che può essere utilizzato nel quadro dell'esame preliminare della domanda (cfr. allegato).

Articolo 6 OACDI

Se dall'esame preliminare risulta che la procedura di assistenza amministrativa può essere avviata, l'AFC esige dal detentore delle informazioni la consegna delle informazioni richieste. Essa fissa il termine per la consegna (art. 6 cpv. 1 OACDI). L'AFC lo stabilisce nel quadro di una decisione incidentale. Questa determina le informazioni «probabilmente rilevanti» per la tassazione, che devono essere cercate e consegnate. Secondo l'articolo 12 capoverso 1 OACDI tale decisione è impugnabile congiuntamente alla decisione finale (anche da parte del detentore delle informazioni). Questa disposizione corrisponde alle ordinanze in vigore.

Se sono soddisfatte le condizioni per l'applicazione di misure coercitive secondo le disposizioni sull'assistenza amministrativa della convenzione applicabile, l'AFC può ordinare tali misure (art. 8 cpv. 1 OACDI) nel quadro della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA; RS 313.0). Possono essere ordinate esclusivamente le misure coercitive enumerate in maniera tassativa dall'articolo 8 capoverso 2 OACDI (cfr. il commento all'art. 8 OACDI).

Nell'ambito della procedura di assistenza amministrativa l'AFC può fare capo a periti, svolgere ispezioni ed esaminare sul posto libri contabili e giustificativi (art. 6 cpv. 3 OACDI). Questa disposizione è nuova e si fonda sul tenore dell'articolo 123 capoverso 2 della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11). L'AFC può inoltre effettuare audizioni. Queste misure sono applicabili nel quadro del diritto (penale) fiscale svizzero e quindi anche nella procedura di assistenza amministrativa. Nell'ambito della procedura di assistenza amministrativa tali misure devono corrispondere (come del resto anche le altre misure) al diritto interno ed alla prassi amministrativa e se ne possono discostare soltanto se la convenzione lo consente espressamente. L'articolo 6 capoverso 4 OACDI concretizza per l'appunto questo importante principio, ancorato altresì nella clausola di assistenza amministrativa del capoverso 3 lettera a delle convenzioni.

Articolo 7 OACDI

L'AFC chiede alle autorità della Confederazione e dei Cantoni di trasmetterle le informazioni in loro possesso, che potrebbero essere necessarie per la risposta alla domanda di assistenza amministrativa (art. 7 cpv. 1 OACDI) nei limiti in cui non vi siano disposizioni contrarie. Sono espressamente fatte salve le disposizioni contrarie del diritto svizzero. Una siffatta disposizione ad esempio è contenuta nell'articolo 40 della legge sulla vigilanza dei mercati finanziari (LFINMA; RS 956.1) e nell'articolo 112 capoverso 3 LIFD.

L'esame della rilevanza delle informazioni è effettuato dall'AFC. Quest'ultima informa le autorità, cui ha richiesto informazioni, in merito al contenuto essenziale della domanda di assistenza amministrativa; la domanda intera non viene comunicata. Nel corso della procedura la domanda di assistenza infatti potrebbe rivelarsi infondata. Per tutelare la persona interessata le informazioni contenute nella domanda possono essere consultate e utilizzate dalle amministrazioni fiscali cantonali soltanto ad avvenuta conclusione della procedura (cfr. art. 13 cpv. 1 OACDI). Le autorità cui l'AFC richiede informazioni non sono detentori delle informazioni ai sensi dell'OACDI e pertanto ad esempio non sono legittimate a ricorrere.

La regolamentazione dell'articolo 7 OACDI costituisce una novità nella procedura di assistenza amministrativa ma corrisponde esattamente alle prescrizioni legali e alla prassi relativi-

va all'assistenza amministrativa applicata a livello nazionale in ambito fiscale e ne rispetta i limiti (art. 7 cpv. 1 OACDI; cfr. ad es. art. 111 e 112 LIFD).

Articolo 8 OACDI

L'AFC può eseguire misure coercitive, purché siano soddisfatte le condizioni (di diritto materiale) secondo le disposizioni in materia di assistenza amministrativa della convenzione applicabile (art. 6 cpv. 2 OACDI). Secondo le CDI occorre fare a tale scopo una distinzione tra i diversi generi di imposta e i diversi tipi di informazione.

Se l'assistenza amministrativa riguarda imposte rimosse dalla Confederazione (come l'IVA), l'applicazione di misure coercitive è possibile in caso di sospetto fondato di truffa in materia di tasse o di sottrazione di imposta nella domanda; in questa ultima ipotesi occorre tenere particolarmente conto del principio di proporzionalità.

Nell'ambito dell'assistenza amministrativa relativa a imposte rimosse dai Cantoni (imposte dirette), l'applicazione di misure coercitive è possibile esclusivamente in caso di sospetto fondato di frode fiscale o di gravi infrazioni fiscali ai sensi dell'articolo 190 LIFD.

Secondo le CDI occorre inoltre distinguere tra i differenti tipi di informazioni richieste: l'applicazione di misure coercitive con riguardo all'assistenza amministrativa per le informazioni (in particolare le informazioni bancarie) previste dal capoverso 5 della clausola di assistenza amministrativa è ammessa anche per scopi di tassazione e in caso di sottrazione semplice di imposta, a prescindere dal genere di imposta.

Questa regolamentazione dell'ottenimento delle informazioni mediante misure coercitive nel quadro dell'assistenza amministrativa internazionale corrisponde alle possibilità di ottenimento delle informazioni ammesse dal diritto e dalla prassi amministrativa svizzeri. Come esposto in precedenza, la possibilità di applicare misure coercitive oltre i casi previsti dal diritto interno (ossia per semplici scopi di tassazione, anche senza il sospetto di un delitto fiscale) sussiste esclusivamente per le informazioni previste dal capoverso 5 della clausola di assistenza amministrativa della convenzione (ad es. per informazioni bancarie).

L'ordinanza sarà applicabile anche alle procedure di assistenza amministrativa pendenti, secondo le diverse clausole di assistenza amministrativa in vigore (cfr. art. 15 in combinato disposto con l'art. 16 OACDI). Non è utile elencare in dettaglio nell'OACDI le diverse condizioni per l'applicazione delle misure coercitive. Una siffatta elencazione non è neppure necessaria, perché il diritto materiale in materia di misure coercitive, le condizioni materiali ed in particolare i limiti dell'applicazione di tali misure sono previsti nella clausola di assistenza amministrativa (cpv. 3 lett. a e b e cpv. 5) della convenzione applicabile e del relativo protocollo.

Il diritto formale in materia di misure coercitive stabilito dall'OACDI corrisponde sostanzialmente alle disposizioni del DPA. Secondo l'articolo 8 capoverso 2 OACDI possono essere ordinati, quali misure coercitive, esclusivamente l'accompagnamento coattivo da parte della forza pubblica di testimoni regolarmente citati (cfr. art. 42 cpv. 2 DPA), le perquisizioni (cfr. art. 48-50 DPA) e il sequestro di oggetti, documenti e atti in forma scritta o su supporti di immagini o di dati (cfr. art. 46 lett. a e 47 DPA). L'enumerazione nell'articolo 8 capoverso 2 è esaustiva. Tutte le altre misure coercitive come il fermo (anche nel caso dell'assistenza amministrativa per le imposte rimosse dalla Confederazione, ad es. l'imposta sul valore aggiunto), l'extradizione, la sorveglianza telefonica ecc. non possono essere ordinate ai fini dell'assistenza amministrativa in ambito fiscale.

Questo disciplinamento delle misure coercitive corrisponde esattamente alle possibilità di coercizione ammesse dalla procedura penale fiscale svizzera. Anche nella procedura di assistenza amministrativa tali misure devono corrispondere al diritto interno e alla prassi amministrativa e possono derogarvi soltanto se la convenzione lo prevede espressamente (cfr. la norma fondamentale dell'art. 6 cpv. 4 OACDI).

Le misure coercitive devono essere ordinate dal direttore dell'AFC o dal suo sostituto ed eseguite dalle persone competenti in merito. Questa regolamentazione è sensibilmente più severa di quella del DPA. Conformemente al DPA soltanto la perquisizione domiciliare deve

essere ordinata dal direttore o dal capo dell'amministrazione in causa (cfr. art. 48 cpv. 3 DPA). Al pari del DPA (cfr. art. 48 cpv. 4) l'ordinanza prevede che la persona competente può eseguire di sua iniziativa una misura coercitiva, se vi è pericolo nel ritardo. Si prevede altresì che tale misura è valida soltanto se è approvata entro tre giorni dal direttore dell'AFC o dal suo sostituto (art. 8 cpv. 4 OACDI).

La procedura di apposizione dei sigilli secondo l'articolo 50 capoverso 3 DPA non trova applicazione nella procedura di assistenza amministrativa. Questa disposizione è nuova rispetto alle ordinanze esistenti. Essa corrisponde al principio, secondo cui tutte le decisioni incidentali nella procedura di assistenza possono essere impugnate, congiuntamente alla decisione finale, dinanzi al Tribunale amministrativo federale soltanto alla conclusione della procedura (art. 12 cpv. 1 e 2 OACDI). In questo senso anche la perquisizione e il sequestro di atti possono essere impugnati alla conclusione della procedura. Poiché le informazioni non possono essere trasmesse all'estero prima della conclusione della procedura, non risulta alcun danno definitivo da questo disciplinamento.

L'AFC può anche chiedere il sostegno delle autorità di polizia dei Cantoni e dei Comuni, come pure di altre autorità, nell'esecuzione delle misure coercitive.

Articolo 9 OACDI

Se la persona interessata dalla procedura di assistenza amministrativa è residente in Svizzera, informarla non presenta alcun problema. Essa è contattata direttamente per scritto dall'AFC.

L'informazione delle persone residenti all'estero è oggetto di un disciplinamento particolare. L'AFC richiede al detentore delle informazioni di fare designare alla persona interessata residente all'estero un mandatario autorizzato a ricevere le notificazioni in Svizzera e fissa un termine per tale designazione (art. 9 cpv. 1 OACDI). Se la persona interessata non designa un mandatario autorizzato a ricevere le notificazioni (o se il detentore delle informazioni non può avvisare la persona interessata), l'AFC la informa sulla procedura di assistenza amministrativa pendente per il tramite dell'autorità richiedente. Al contempo l'AFC stabilisce un termine alla persona interessata per designare un mandatario autorizzato a ricevere le notificazioni. Nel caso particolare e nella misura, in cui l'autorità estera richiedente vi acconsenta, l'AFC può informare direttamente la persona interessata all'estero (art. 9 cpv. 2 OACDI). Poiché si tratta di una lettera di informazione, che richiede di volta in volta il consenso espresso delle autorità estere, il recapito diretto all'estero viene ammesso.

La persona interessata può partecipare alla procedura e consultare gli atti (art. 9 cpv. 3 OACDI). Si prevede espressamente che il detentore delle informazioni possa anche egli partecipare alla procedura, nei limiti della sua legittimazione a ricorrere contro la decisione finale (cfr. art. 12 cpv. 4 OACDI). La partecipazione del detentore delle informazioni alla procedura dipende solamente dalla circostanza che questi faccia valere i propri interessi (ossia la violazione dei propri diritti) dinanzi all'AFC.

La «ratio» dell'articolo 9 capoverso 3 consiste nell'accelerare per quanto possibile la procedura di assistenza amministrativa e nel razionalizzare i diritti di partecipazione alla stessa. La disposizione corrisponde alle norme procedurali valide per l'assistenza giudiziaria (cfr. il tenore dell'art. 80b cpv. 1 AIMP). Il momento dell'esercizio del diritto di partecipazione non è stabilito (diversamente da quanto previsto dagli articoli 29 segg. PA, che non sono applicabili alla procedura di assistenza amministrativa). La consultazione degli atti e la partecipazione alla procedura possono essere negati relativamente a documenti ed atti procedurali, per i quali sussistono motivi di segretezza giustificati dallo scopo della procedura di assistenza amministrativa (art. 9 cpv. 3 OACDI). Questi motivi sono enumerati nell'articolo 27 PA. È ipotizzabile ad esempio un divieto di comunicazione giustificato e limitato nel tempo dell'autorità richiedente. Le informazioni che non sono state rese note alla persona interessata non possono tuttavia essere utilizzate contro di lei nella procedura. Un disciplinamento analogo è contenuto nelle ordinanze in vigore.

Articolo 10 OACDI

A condizione che la persona interessata acconsenta per scritto a fornire le informazioni alla competente autorità estera, l'AFC può trasmettere le informazioni a tale autorità nel quadro della procedura semplificata, riferendosi al consenso della persona interessata.

Se sono interessate più persone, è sufficiente il consenso di una di queste; l'impiego delle informazioni sarebbe limitato alla persona che ha dato il proprio consenso (cfr. art. 11 cpv. 1 OACDI).

Se il consenso riguarda solo una parte delle informazioni, per il resto dei documenti si applica la procedura ordinaria ai sensi degli articoli 6 e seguenti OACDI.

Articolo 11 OACDI

L'AFC notifica alla persona interessata la decisione finale, in cui motiva l'assistenza amministrativa e stabilisce la portata delle informazioni da trasmettere (art. 11 cpv. 1 OACDI). Per tutelare le persone interessate dalla procedura di assistenza amministrativa è previsto espressamente che nel quadro della decisione finale occorre decidere in merito all'impiego delle informazioni (specialità per quanto riguarda la procedura, le persone e le imposte). È altresì stabilito che l'autorità richiedente deve essere informata in merito alla tutela del segreto prevista dalle disposizioni sull'assistenza amministrativa della convenzione applicabile.

La decisione è notificata alla persona interessata residente all'estero per il tramite del suo mandatario autorizzato a ricevere le notificazioni. Se non è stato designato alcun mandatario autorizzato a ricevere le notificazioni, la notificazione avviene per mezzo di pubblicazione nel Foglio federale (art. 11 cpv. 2 OACDI). Per tutelare i diritti del detentore delle informazioni è previsto espressamente che l'emanazione della decisione finale gli è notificata (art. 11 cpv. 3 OACDI). Al detentore delle informazioni, che fa valere una violazione dei propri diritti, devono essere concessi tutti i diritti procedurali di cui all'articolo 9 capoverso 3 OACDI.

Articolo 12 OACDI

Ogni decisione anteriore a quella finale, compresa la decisione relativa a misure coercitive, è immediatamente esecutoria e può essere impugnata soltanto congiuntamente alla decisione finale (art. 12 cpv. 1 OACDI; cfr. la regolamentazione corrispondente dell'art. 80e AIMP; le eccezioni dell'art. 80e cpv. 2 AIMP non possono verificarsi nella procedura di assistenza amministrativa ai sensi delle CDI).

Le decisioni impuginate sono decisioni ai sensi dell'articolo 5 PA. Contro le decisioni finali dell'AFC (e tutte le decisioni anteriori) può essere interposto ricorso al Tribunale amministrativo federale. Non è ammesso il ricorso al Tribunale federale (art. 83 lett. h della legge federale 17 giugno 2005 sul Tribunale federale [LTF; RS 173.110]). Si applicano le disposizioni generali sull'amministrazione della giustizia federale (art. 12 cpv. 2 OACDI), ossia la procedura di ricorso è disciplinata dagli articoli 44 e seguenti PA. Il ricorso ha effetto sospensivo (art. 55 cpv. 1 PA).

Per quanto concerne il diritto di ricorso, nella decisione finale viene determinata la persona interessata dall'assistenza amministrativa (art. 12 cpv. 3 OACDI in combinato disposto con l'art. 11 cpv. 1 OACDI). L'interessamento della persona può normalmente essere circoscritto dal principio di specialità: è interessata materialmente, e quindi legittimata a ricorrere, la persona (solitamente il contribuente all'estero) menzionata nella domanda di assistenza amministrativa (cfr. art. 3 lett. a OACDI) e rispetto alla quale risulta dalla decisione finale che le condizioni per fornire l'assistenza amministrativa sono effettivamente adempiute (ossia che le informazioni devono essere trasmesse). Questa persona ha un interesse degno di protezione all'annullamento o alla modificazione della decisione finale (cfr. il corrispondente art. 48 cpv. 1 lett. c PA).

Tuttavia l'articolo 12 capoverso 3 OACDI non esclude che anche terzi (non destinatari di decisioni) possano appellarsi ai diritti di parte conformemente ai principi generali della procedura amministrativa, alla condizione che siano materialmente interessati in misura maggiore della collettività. Di regola il loro interesse materiale (e quindi il loro diritto di ricorso) può essere escluso nella misura in cui le informazioni che li riguardano non sono trasmesse (ossia sono estromesse dalla procedura) oppure – come già menzionato – l'impiego delle informa-

zioni trasmesse è circoscritto alle persone formalmente interessate dalla decisione (secondo la specialità: cfr. art. 11 cpv. 1 OACDI). Questo disciplinamento corrisponde pertanto esattamente alle prescrizioni della PA.

Anche al detentore delle informazioni sono concessi diritti di parte, in particolare il diritto di ricorso (art. 9 cpv. 3, 11 cpv. 3 e 12 cpv. 4 OACDI). Tali diritti di partecipazione sono destinati alla tutela dei suoi interessi particolari (il detentore delle informazioni è personalmente e direttamente «interessato» dalle misure di assistenza amministrativa, sebbene non ai sensi dell'art. 12 cpv. 3 in combinato disposto con l'art. 11 cpv. 1 OACDI: cfr. il corrispondente art. 80h lett. b AIMP). L'esclusione del diritto di ricorso del detentore delle informazioni non sarebbe ammissibile, visto che non potrebbe fare valere quegli interessi, che sono propriamente tutelati dalla clausola di assistenza amministrativa (ad es. il segreto dell'avvocato, il segreto industriale o il segreto commerciale; cfr. art. 26 cpv. 3 lett. c modello di convenzione dell'OCSE). Il diritto di ricorso del detentore delle informazioni, in quanto persona materialmente interessata dalla misura di assistenza amministrativa, corrisponde altresì alle disposizioni della legge sull'assistenza internazionale in materia penale (art. 80h lett. b AIMP e art. 9a OAIMP).

Articolo 13 OACDI

Una volta che la decisione finale è passata in giudicato, le informazioni oggetto della domanda di assistenza amministrativa sono trasmesse alla competente autorità estera e quindi possono essere impiegate dall'AFC per l'applicazione del diritto fiscale svizzero (cpv. 1). Le ulteriori informazioni procurate in seno alla procedura non possono essere utilizzate per altri scopi: in effetti, le informazioni sicuramente non rilevanti ai fini dell'assistenza amministrativa (in particolare i «ritrovamenti casuali») non sono destinate alla trasmissione all'estero, né quindi possono essere impiegate a scopo di tassazione interna. Questa regolamentazione corrisponde alle prescrizioni delle ordinanze in vigore.

Le informazioni bancarie possono essere impiegate per altri scopi, se erano ottenibili anche secondo il diritto svizzero (cpv. 3), ossia in particolare con riguardo ad una fattispecie di frode. Questa limitazione prevista nel contesto dell'adozione dello standard dell'OCSE concernente lo scambio di informazioni fiscali corrisponde alla decisione politica presa il 13 marzo 2009 dal Consiglio federale, decisione secondo cui l'adozione dello standard dell'OCSE non cambia nulla per i contribuenti svizzeri relativamente alle informazioni bancarie (cfr. anche il commento all'art. 14 cpv. 4 OACDI). Poiché questa decisione riguarda esclusivamente le informazioni bancarie, tutte le altre informazioni procurate nella procedura di assistenza amministrativa secondo il capoverso 5 della clausola (ad es. le informazioni in possesso di un fiduciario o relative ai rapporti di partecipazione) possono essere utilizzate per scopi fiscali interni, ancorché secondo il diritto svizzero non avrebbero potuto essere procurate.

3.2.2.S Domande di assistenza amministrativa svizzera

Articolo 14 OACDI

La disciplina delle domande di assistenza amministrativa svizzera è nuovo. Le autorità fiscali interessate inviano all'AFC le loro domande di assistenza amministrativa internazionale. L'AFC esamina queste domande e decide se sono soddisfatte le condizioni secondo le disposizioni in materia di assistenza amministrativa della convenzione applicabile (art. 14 cpv. 1 e 2 OACDI). L'AFC inoltra la domanda alla competente autorità estera e accompagna la procedura estera di assistenza amministrativa fino alla sua conclusione (cpv. 3).

A tutela delle persone interessate dalla procedura di assistenza amministrativa all'articolo 14 capoverso 4 OACDI si prevede che l'AFC informi della specialità riguardo all'impiego delle informazioni al momento della comunicazione delle informazioni ottenute dall'estero alle autorità fiscali svizzere interessate.

Le domande di assistenza amministrativa concernenti informazioni bancarie possono essere presentate all'estero, se tali informazioni sarebbero ottenibili anche secondo il diritto svizzero (art. 14 cpv. 5 OACDI). Questa disposizione è politicamente motivata, analogamente a quella

di uguale tenore dell'articolo 13 capoverso 3 OACDI: essa corrisponde alla citata decisione del Consiglio federale del 13 marzo 2009, secondo cui l'adozione dello standard dell'OCSE non cambia nulla per i contribuenti svizzeri relativamente alle informazioni bancarie.

Gli Stati contraenti devono procurare per conto della Svizzera tutte le informazioni, che la Svizzera stessa deve loro procurare conformemente alle disposizioni in materia di assistenza amministrativa della convenzione applicabile. È data piena reciprocità anche per le informazioni ai sensi del capoverso 5 della clausola di assistenza amministrativa: le informazioni che vi sono previste (in particolare le informazioni bancarie) devono essere ottenute dalla Svizzera per lo Stato contraente a prescindere dai motivi di rifiuto ai sensi del diritto interno e dalla prassi amministrativa dello Stato richiedente e dello Stato richiesto, nel medesimo modo in cui lo Stato contraente deve ottenere queste informazioni per la Svizzera, se la Svizzera le richiede. Dato che nel quadro delle disposizioni in materia di assistenza amministrativa della convenzione applicabile sono previste possibilità di ottenimento delle informazioni più ampie che nel diritto interno, i motivi di rifiuto secondo il diritto interno e la prassi amministrativa di principio non possono farsi valere. D'altra parte l'esecuzione a livello interno della reciprocità dipende dalla volontà politica.

Per motivi politici la Svizzera può rinunciare all'esecuzione integrale del principio della reciprocità. L'articolo 14 capoverso 5 OACDI contempla una siffatta rinuncia, giustificata dalla decisione politica del 13 marzo 2009.

Check-list dell'AFC

DOMANDA DI ASSISTENZA AMMINISTRATIVA

Paese
Autorità richiedente

A. Diritto

1. Basi giuridiche applicabili

B. Fattispecie

2. Persona interessata dall'assistenza amministrativa

Per ogni persona interessata

- Cognome e nome;
 - Indirizzo;
 - Data di nascita (per persone fisiche);
 - Stato civile (per persone fisiche);
 - Altre caratteristiche per l'identificazione (ad es. *tax identification number* [TIN], codice fiscale, numero d'assicurazione sociale);
3. Detentore delle informazioni:

Per ogni detentore delle informazioni

- Cognome e nome;
 - Indirizzo;
 - Data di nascita (per persone fisiche);
 - Stato civile (per persone fisiche);
 - Altre caratteristiche per l'identificazione (ad es. *international bank account number* [IBAN]);
4. Procedura fiscale (penale) estera per cui è richiesta l'assistenza amministrativa:

Esposizione della fattispecie e delle ragioni della domanda di assistenza amministrativa, come ad esempio

- Natura e oggetto della procedura fiscale (penale), per cui è richiesta l'assistenza amministrativa;
- Genere dell'imposta e periodo fiscale in questione;
- Rispetto del principio della buona fede e dell'ordine pubblico;
- Provenienza delle informazioni, su cui si fonda la domanda (dichiarazioni del contribuente o di terzi, misure coercitive, ecc.); se si fonda su informazioni (bancarie) ottenute in violazione del diritto penale svizzero la domanda di assistenza amministrativa è respinta;
- Fatti già accertati;
- Mezzi di prova agli atti;
- Conclusioni attuali e sospetto, in particolare riguardo ai presunti reati fiscali della persona interessata;
- Allegare documenti significativi, che rendono plausibili le conclusioni rispettivamente il sospetto contenuto nella domanda;

5. Ulteriori indicazioni e dichiarazioni:

- Motivi, secondo cui le informazioni richieste sono verosimilmente rilevanti per lo scopo fiscale indicato;
- Motivi, per cui si ritiene che le informazioni richieste siano in possesso del detentore delle informazioni indicato;
- Dichiarazione, che tutte le fonti d'informazione abituali previste dalla loro procedura fiscale interna dello Stato richiedente sono state sfruttate.

C. Domanda

6. Informazioni richieste:

- Descrizione delle informazioni richieste;
- Periodo oggetto della domanda;
- Forma in cui sono desiderate le informazioni.