

Domande raggruppate fra la Svizzera e l'Olanda



Paolo Bernasconi

Prof. Dr. h.c.

Avvocato, Studio legale Bernasconi
Martinelli Alippi & Partners, Lugano

Ricadute per analogia in base alla sentenza del TAF del 21 marzo 2016

Introduzione

1.

Ormai da rottamare il sistema delle rogatorie internazionali in materia fiscale? È quindi da rottamare anche il neonato strumento delle rogatorie raggruppate? Niente affatto, dal momento che, dopo le recenti votazioni delle Camere federali, anche l'ordinamento giuridico svizzero si avvia verso un regime di coabitazione di tre sistemi diversi di cooperazione internazionale in materia fiscale: lo scambio automatico, la comunicazione spontanea e il sistema storico e tuttora vigente, ossia quello della cooperazione su domanda, cui appartengono anche le cosiddette "domande raggruppate".



Non avete clienti olandesi? Ciò malgrado, la sentenza del Tribunale amministrativo federale (di seguito TAF) pronunciata in data 21 marzo 2016 (di seguito DTAF) vi può interessare. Infatti, si tratta della prima sentenza riguardante domande raggruppate non provenienti dagli Stati Uniti d'America bensì da un Paese membro dell'Unione europea (di seguito UE). Ci serve per esaminare quali principi e criteri possono essere di utilità per la giurisprudenza riguardante future domande raggruppate^[1] provenienti da altri Paesi membri dell'UE, in

particolare dall'Italia, che rappresenta e continuerà a rappresentare il bacino di utenza di gran lunga più importante della piazza bancaria e finanziaria ticinese. Infatti, la DTAF affronta tutte le questioni legali in modo sistematico, così da poter costituire un modello di ragionamento, malgrado contro la medesima sentenza sia già stato presentato ricorso al Tribunale federale svizzero da parte dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito AFC).

Prima parte: Sintesi della procedura precedente l'emissione della DTAF del 21 marzo 2016

2.

La DTAF è stata pronunciata sulla base di un ricorso presentato il 24 dicembre 2015 da un contribuente al TAF chiedendo che venisse annullata la decisione datata 25 novembre 2015, mediante la quale l'AFC aveva deciso di accogliere e di eseguire la domanda di assistenza datata 23 luglio 2015 che era stata presentata dal Servizio centrale dell'Amministrazione fiscale olandese.

3.

La domanda di assistenza olandese richiese all'AFC la trasmissione delle seguenti informazioni riguardanti persone che fossero titolari di uno o più conti presso UBS Switzerland AG (precedentemente UBS AG).

Il Fisco olandese richiedeva la comunicazione del nome e cognome, recapito postale, data di nascita, numero del conto bancario o dei conti bancari, nonché del saldo esistente sui conti suddetti al 1. febbraio 2013, al 1. gennaio 2014 e al 31 dicembre 2014.

4.

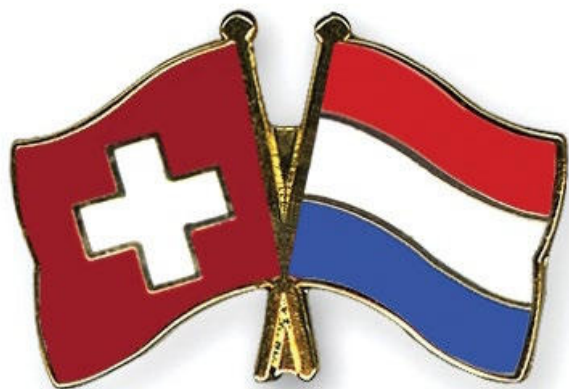
Nella domanda di assistenza olandese non venivano indicate con il proprio nome persone fisiche né persone giuridiche. Si richiedeva invece di fornire le informazioni suddette riguardo a tutte le persone che fossero state destinatarie della lettera inviata da UBS a tutte le persone con recapito in Olanda. Mediante questa lettera UBS procedeva alla verifica della conformità fiscale dei depositi intrattenuti presso UBS medesima dalle persone con recapito in Olanda.

5.

In esecuzione della suddetta domanda olandese, l'AFC, mediante Ordinanza datata 3 agosto 2015, richiese a UBS di identificare tutte le persone che rientravano nel modello di comportamento descritto nella domanda medesima e di trasmettere all'AFC tutte le informazioni richieste nella domanda olandese. Nel contempo, l'AFC richiedeva a UBS di informare riguardo al procedimento di assistenza tutte le persone con domicilio fuori dalla Svizzera, trasmettendo alle stesse una comunicazione dell'AFC che quest'ultima aveva allegato alla sua Ordinanza.

6.

Il ricorrente rientrava tra le persone di cui UBS trasmise ad AFC il nome e le informazioni richieste dal Fisco olandese. Il ricorrente era stato informato da parte di UBS in conformità di quanto previsto dall'Ordinanza dell'AFC datata 3 agosto 2015.



7.

Il 22 settembre 2015, l'AFC fece pubblicare nel Foglio federale (cfr. Foglio federale 2015, pagine 5679 e seguenti) una comunicazione riguardante la suddetta domanda di assistenza olandese. Si tratta della modalità di comunicazione prevista dall'articolo 14a capoverso 4 della Legge federale sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (di seguito LAAF). Mediante la comunicazione si rendeva noto che le persone residenti all'estero dovevano comunicare un recapito in Svizzera. Inoltre, veniva notificata, appunto mediante la pubblicazione sul Foglio federale, la decisione finale di ammissione di esecuzione della rogatoria olandese, nei confronti di quelle persone che non avessero consentito per iscritto alla trasmissione facilitata delle informazioni richieste dal Fisco olandese, in conformità dell'articolo 16 LAAF.

8.

Mediante comunicazione datata 22 ottobre 2015 l'AFC informò il ricorrente, il quale nel frattempo aveva comunicato il nome del proprio patrocinatore in Svizzera, quali informazioni intendeva trasmettere al Fisco olandese.

9.

A seguito del ricorso, le Parti trasmisero al TAF le rispettive prese di posizione scritte. In particolare, l'AFC trasmise la sentenza del Tribunale federale n. 2C_54/2014 datata 2 giugno 2014.

Seconda parte: Motivi di rifiuto della domanda di assistenza olandese

I.

Diritto applicabile (consid. 2 della DTAF datata 21 marzo 2016)

10.

La domanda olandese venne presentata fondandosi sulla Convenzione per evitare la doppia imposizione (di seguito CDI) del 26 febbraio 2010 fra la Confederazione Svizzera ed il Regno dei Paesi Bassi (di seguito CDI-NL).

11.

Le modalità di cooperazione fra le autorità fiscali svizzere e olandesi sono attualmente disciplinate, oltre che dall'articolo 26 CDI-NL, anche dalle norme contenute nei testi seguenti:

- a) Protocollo concernente la CDI-NL del 26 febbraio 2010, entrato in vigore il 9 novembre 2011 (in particolare la cifra XVI lettera b);
- b) Accordo amichevole di interpretazione della CDI-NL del 31 ottobre 2011;
- c) Decreto federale che approva la CDI-NL datato 17 giugno 2011 (di seguito Decreto federale CDI-NL);
- d) LAAF[2], in particolare l'articolo 14a;
- e) Ordinanza di esecuzione della legge federale sull'assistenza amministrativa in materia fiscale (di seguito OAAF), del 20 agosto 2014, entrata in vigore con effetto retroattivo il 1. agosto 2014[3], in particolare l'articolo 2.

12.

La procedura davanti al TAF è disciplinata dalla Legge federale sulla procedura amministrativa (di seguito PA), nella misura in cui la medesima non preveda diversamente (articolo 37 PA).

13.

Le CDI rappresentano degli accordi di diritto internazionale pubblico, ai sensi dell'articolo 2 capoverso 1 lettera a della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati (di seguito CV)[4].

Di conseguenza, anche l'interpretazione delle CDI avviene secondo le regole della Convenzione di Vienna, con riserva di regolamentazioni speciali[5].

14.

Poiché la Convenzione di Vienna ha codificato regole del diritto internazionale pubblico, le stesse possono essere applicate anche da parte di Stati che non abbiano ratificato la Convenzione di Vienna[6].

15.

Qualora nell'ambito di una CDI siano state riprese regole contenute nel Modello dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (di seguito OCSE) per evitare le doppie imposizioni (di seguito M-OCSE), secondo giurisprudenza e dottrina svizzera devono essere utilizzati il M-OCSE nonché il relativo Commentario dell'OCSE per l'interpretazione delle CDI ratificate dalla Svizzera. Si tratta comunque di strumenti sussidiari di interpretazione ai sensi dell'articolo 32 CV[7].

Possono essere utilizzate come strumenti interpretativi anche le regole del relativo Commentario dell'OCSE che fossero state emanate successivamente all'entrata in vigore di una determinata CDI, a condizione che la modifica non abbia cambiato la regola preesistente bensì si sia limitata a precisarla[8].

II. Diritto intertemporale: periodo oggetto di una domanda raggruppata (consid. 4.1.1 della DTAF del 21 marzo 2016)

16.

La clausola che disciplina la cooperazione fra l'autorità fiscale svizzera e quella olandese enunciata all'articolo 26 CDI-NL e la relativa cifra XVI del Protocollo della CDI-NL, sono applicabili così come previsto all'articolo 29 capoverso 2 CDI-NL: "a quelle domande che sono state presentate dopo la data dell'entrata in vigore della CDI-NL e che riguardano informazioni riferite al periodo che inizia o che è successivo al 1. marzo dopo la firma dell'Accordo".

Pertanto, poiché la domanda olandese venne presentata dopo l'entrata in vigore della CDI-NL, la stessa può riferirsi esclusivamente alle informazioni che riguardano le condotte messe in atto a partire dal 1. marzo 2010.

È applicabile alla domanda olandese anche l'Accordo amichevole di interpretazione del 31 ottobre 2011, dal momento che quest'ultimo è applicabile a partire dalla sua entrata in vigore, e ciò in conformità dell'articolo 4 dell'Accordo amichevole medesimo.

17.

Promemoria: si rammenta che le domande raggruppate secondo l'articolo 3 lettera c LAAF sono autorizzate per informazioni su fattispecie avvenute dal 1. febbraio 2013, essendo fatte salve le disposizioni derogatorie della CDI applicabile nel singolo caso (cfr. articolo 1 OAAF).

III. Definizione di domanda raggruppata (consid. 5 della DTAF del 21 marzo 2016)

18.

La domanda olandese del 23 luglio 2015 non contiene il nome di persone determinate, riguardo alle quali vengono richieste informazioni. Per contro, la domanda olandese si riferisce ad un gruppo di persone fisiche che soddisfano i criteri seguenti:

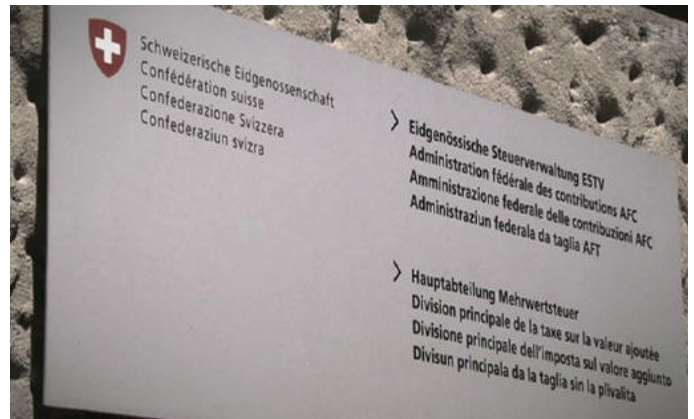
- disponevano almeno di un conto presso UBS Switzerland AG nel periodo dal 1. febbraio 2013 sino al 31 dicembre 2014;
- disponevano di un recapito in Olanda;
- non avevano fornito ad UBS Switzerland AG la prova riguardo alla cosiddetta conformità fiscale dei propri depositi presso la banca medesima, benché UBS avesse inviato loro una lettera annunciando che avrebbe disdetto la relazione di affari nel caso di omissione di un documento che comprovasse la conformità fiscale.

19.

La domanda olandese ha fornito, come criterio per l'identificazione delle persone oggetto della domanda olandese medesima, un modello di comportamento ("Verhaltensmuster") messo in atto in modo identico da ciascuna delle persone in questione. Si conclude pertanto trattarsi di una domanda raggruppata, secondo la definizione prevista dall'articolo 3 lettera c LAAF ("eine Gruppenanfrage bzw. ein Gruppensuchen ohne Namensnennung").

20.

L'articolo 3 lettera c LAAF definisce una domanda raggruppata come segue: "[u]na domanda di assistenza amministrativa con la quale si richiedono informazioni su più persone che hanno agito secondo lo stesso modello di comportamento e sono identificabili in base a indicazioni precise. Quali siano le indicazioni che devono essere contenute in una domanda raggruppata viene elencato dall'articolo 2 della OAAF".



IV. Inammissibilità delle domande raggruppate da parte dell'Olanda (consid. 6 della DTAF del 21 marzo 2016)

21.

Tutti i testi che disciplinano la cooperazione in materia fiscale fra la Svizzera e l'Olanda non menzionano in modo esplicito le domande raggruppate. Si deve quindi procedere per via di interpretazione per stabilire se, ciò malgrado, le domande raggruppate siano ammissibili[9].

22.

L'articolo 26 CDI-NL non contiene un elenco dettagliato delle indicazioni che devono essere fornite in una domanda di assistenza. Pertanto, è applicabile la cifra XVI del Protocollo di applicazione della CDI-NL, secondo cui: "[r]esta inteso che le autorità fiscali dello Stato richiedente forniscono le seguenti informazioni alle autorità fiscali dello Stato richiesto, quando presentano una richiesta di informazioni secondo l'articolo 26 della Convenzione: (I) le informazioni sufficienti per l'identificazione della persona e delle persone oggetto del controllo o dell'inchiesta, in particolare il nome e, se disponibile, l'indirizzo, il conto bancario e qualsiasi altro elemento che faciliti l'identificazione della persona o delle persone, come la data di nascita, lo stato civile o il codice fiscale [...]; (V) il nome e, nella misura in cui sia disponibile, l'indirizzo delle persone in possesso delle informazioni richieste".

23.

Secondo l'Accordo amichevole del 31 ottobre 2011, "i requisiti suddetti contenuti nel Protocollo sono da interpretare in modo tale che sia possibile rispondere ad una richiesta di assistenza amministrativa se lo Stato richiedente, oltre alle informazioni da fornire secondo i sottoparagrafi (II)-(IV) della lettera b) del n. XVI del Protocollo, fornisce anche le seguenti informazioni:

- a) identifica la persona oggetto del controllo dell'inchiesta, fermo restando che questa identificazione può essere effettuata anche in altro modo che indicandone il nome e l'indirizzo e
- b) indica, sempre che le siano noti, il nome e l'indirizzo della persona per cui vi è motivo di ritenere che fu in possesso delle informazioni richieste; a condizione che non si tratti di una fishing expedition".

Sulla base del testo chiaro e univoco, anche in tutte le altre lingue (consid. 6.3 della DTAF del 21 marzo 2016) delle norme suddette, si deve concludere che nella cooperazione fra le autorità svizzere e olandesi viene richiesta in modo imperativo e vincolante l'indicazione del nome della persona o delle persone che sono coinvolte in una verifica o in un'inchiesta nello Stato richiedente. Concorre a questa conclusione anche la constatazione secondo cui la circonlocuzione "nella misura in cui disponibile" non viene formulata riguardo al requisito dell'indicazione del nome della persona, e ciò a differenza di altri requisiti riguardanti l'identificazione. Di fronte ad un testo così chiaro non vi è spazio per un'interpretazione che renda ammissibile domande raggruppate[10].

24.

Secondo la cifra XVI lettera c, seconda frase del Protocollo della CDI-NL, malgrado la lettera b del medesimo articolo XV del Protocollo preveda "importanti requisiti procedurali volti ad impedire la «fishing expedition», i numeri (I)-(V) non devono essere interpretati in modo da ostacolare uno scambio effettivo di informazioni".

Secondo la dottrina[11], questa norma deve essere interpretata nel senso che le domande raggruppate devono essere ammesse nell'ambito della cooperazione prevista da tutte quelle convenzioni per evitare la doppia imposizione, che contengano un riferimento specifico all'obiettivo generale che consiste nel garantire la cooperazione più ampia possibile.

25.

Si pone pertanto la questione di sapere se la cifra XVI lettera c, seconda riga, del Protocollo ammetta un'interpretazione restrittiva riguardo al requisito dell'indicazione del nome previsto dalla cifra XVI lettera b, sotto capoverso (I) del Protocollo. La dichiarazione esplicativa formulata dal Capo del Dipartimento federale delle finanze (di seguito DFF) in occasione delle deliberazioni parlamentari, sembrerebbe avallare questa ipotesi[12]. Questa dichiarazione esplicativa tiene conto della constatazione da parte del *Global Forum on Transparency and Exchange Information for Tax Purposes*, in occasione dell'ultima *Peer Review*, secondo cui i suddetti requisiti riguardanti l'identificazione del contribuente fossero troppo restrittivi e pertanto costituissero un ostacolo per una cooperazione internazionale efficace. Il Consiglio federale dichiarò di condividere questa constatazione, annunciando quindi che sarebbe stata concessa l'assistenza alle autorità fiscali

straniere anche se il contribuente coinvolto rispettivamente i detentori di informazioni fossero identificabili in altro modo che non attraverso l'indicazione del nome e dell'indirizzo[13]. Poiché il testo riveduto della CDI-NL era già stato firmato e si trovava già in uno stadio avanzato delle deliberazioni parlamentari, si decise di inserire questa "regola interpretativa" nel Decreto federale CDI-NL nonché nell'Accordo amichevole[14].

Ecco pertanto che nel Decreto federale CDI-NL, l'articolo 1 capoverso 3 prevede che l'identificazione della persona del contribuente rispettivamente della persona del detentore di informazioni, può avvenire anche "in altro modo". Si potrebbe pertanto concludere, sulla base dei testi suddetti, che la versione emendata della CDI con l'Olanda possa essere interpretata nel senso che sono ammesse anche le domande raggruppate.

Secondo la DTAF del 21 marzo 2016 questa interpretazione è inammissibile, poiché contrasta con il chiaro testo della cifra XVI lettera b, sotto capoverso (I) del Protocollo[15]. In effetti, gli Accordi amichevoli di questa natura possono essere di rilevanza per l'interpretazione di una CDI, ma ciò esclusivamente nella misura in cui l'interpretazione non conduca ad un risultato che sia contrario al testo della CDI medesima[16].

26.

Anche le suddette dichiarazioni esplicative del Capo del DFF ed il fatto che l'Assemblea federale abbia accettato la revisione della CDI-NL prendendo atto di queste dichiarazioni, potrebbero essere al massimo prese in considerazione nell'ambito dell'interpretazione così come ammessa da parte dell'articolo 32 CV, tenendo comunque conto del fatto che ciò avvenne senza partecipazione dell'altra Parte coinvolta, ossia dell'Olanda. Sulla base delle considerazioni suddette, il TAF è pervenuto pertanto alla conclusione che le domande raggruppate sono da considerare escluse nell'ambito della cooperazione in materia fiscale con l'Olanda.

V.

Portata giuridica del M-OCSE e del relativo Commentario M-OCSE (consid. 6.3.2 della DTAF del 21 marzo 2016)

27.

Il 17 luglio 2012, l'OCSE ha promulgato un aggiornamento riferito all'articolo 26 M-OCSE e del suo Commentario che prevedeva esplicitamente la regolamentazione delle domande raggruppate (*group requests*), dichiarando ammissibile per principio questo tipo di domande[17].

28.

Nella DTAF del 21 marzo 2016 ci si limita a constatare che il Commentario M-OCSE costituisce soltanto uno strumento interpretativo sussidiario, nel senso dell'articolo 32 CV, che pertanto può essere utilizzato esclusivamente nella misura in cui il risultato della sua applicazione non conduca ad un risultato che contrasta con il testo della CDI.

Pertanto, la DTAF del 21 marzo 2016 lascia aperte due questioni ampiamente dibattute nella dottrina elencata nel consid. 6.3.2 a pagina 22, laddove si discute se:

- a) la novità rappresentata dalle domande raggruppate costituisca soltanto semplicemente una mera chiarificazione ("blosse Klarstellung");
- b) nell'ambito di un'interpretazione dinamica quale strumento interpretativo sussidiario, l'aggiornamento suddetto debba essere considerato una novità e quindi utilizzato a favore dell'ammissibilità delle domande raggruppate.



VI. Applicabilità del diritto nazionale svizzero (consid. 7 e 8 della DTAF del 21 marzo 2016)

29.

La DTAF del 21 marzo 2016 ha concluso che la CDI con l'Olanda esclude le domande raggruppate. Pertanto, viene lasciata aperta la questione a sapere se il diritto interno svizzero possa ammettere domande raggruppate anche quando non sussista nessuna base di diritto internazionale pubblico. Al massimo, il legislatore svizzero potrebbe dichiarare, in applicazione della cosiddetta "Schubert-Praxis"^[18], l'ammissibilità delle domande raggruppate anche quando ciò venga escluso dal diritto internazionale pubblico, soltanto nel caso in cui dichiarati espressamente di accettare delle norme in violazione del diritto internazionale pubblico^[19].

30.

Il Decreto federale CDI-NL datato 17 giugno 2011 ovviamente non prevale rispetto al contenuto della CDI-NL che esclude le domande raggruppate. Non è infatti applicabile la suddetta "Schubert-Praxis" poiché il Decreto federale non costituisce una legge federale, bensì soltanto un decreto sottoposto a referendum facoltativo. Per questo motivo, pur lasciando aperta la questione a sapere se l'articolo 3 capoverso 3 del Decreto federale preveda o meno le domande raggruppate, in ogni caso, questa norma non può prevalere rispetto al contenuto della CDI.

31.

La DTAF del 21 marzo 2016 esclude anche che la LAAF e la OAAF possano costituire base legale sufficiente per l'ammissione delle domande raggruppate da parte dell'Olanda (consid. 8.2 della DTAF del 21 marzo 2016).

Secondo la dottrina dominante menzionata nel consid. 8.2.3 della suddetta DTAF, le norme della LAAF e della OAAF che ammettono le domande raggruppate non costituiscono una base legale sufficiente per ammettere queste domande

nemmeno riguardo a quei Paesi nei confronti dei quali la CDI ratificata dalla Svizzera lasci aperta la possibilità delle domande raggruppate (pagina 26). Contro l'ammissibilità delle domande raggruppate in base alla LAAF e alla OAAF, viene fatto inoltre valere anche il fatto che la LAAF rappresenta soltanto una legge di esecuzione delle CDI (consid. 8.2.4).

32.

In ogni caso, la DTAF del 21 marzo 2016 ritiene che la cifra XVI lettera b sotto capoverso (I) del Protocollo della CDI-NL, proibisca l'ammissione di domande raggruppate senza indicazione di nomi. Pertanto, le norme nazionali svizzere riguardanti simili domande, non possono prevalere riguardo alle norme previste da una determinata convenzione per evitare la doppia imposizione.

33.

Inoltre, sia l'articolo 1 capoverso 2 LAAF che l'articolo 1 capoverso 2 OAAF dispongono testualmente quanto segue: "[s]ono fatte salve le disposizioni derogatorie della convenzione applicabile nel singolo caso", dove per "convenzione" manifestamente si intende quelle "convenzioni per evitare doppie imposizioni", che sono menzionate nel capoverso precedente di entrambe le norme suddette.

Secondo la DTAF del 21 marzo 2016, la CDI-NL esclude le domande raggruppate, ciò che costituisce appunto "disposizioni derogatorie" ai sensi del capoverso 2 delle due suddette norme (consid. 8.2.5, pagina 28).

34.

Evidentemente, non è applicabile, nel rapporto fra diritto internazionale e diritto nazionale, la regola "lex posterior derogat legi priori" (consid. 8.2.5, pagina 29). In questo senso depone anche la dichiarazione formulata dal Capo del DFF, in data 12 settembre 2012, secondo cui allo scopo di garantire l'ammissibilità delle domande raggruppate, avrebbero dovuto essere modificate tutte le CDI che escludessero espressamente questa forma di cooperazione internazionale^[20].

VII.

Commento critico

35.

Dottrina e giurisprudenza^[21] riconoscono che sia applicabile anche alla cooperazione internazionale in materia fiscale la regola del "favor rogatoriae" ("Günstigkeitsregel")^[22]. Questa posizione dottrinale viene respinta nella DTAF (consid. 8.2.4, pagina 28), rammentando che, in ogni caso, la LAAF non può essere applicabile a causa del suo carattere di legge di esecuzione. In effetti, l'articolo 1 LAAF prevede esplicitamente quanto segue:

"[I]a presente legge disciplina l'esecuzione dell'assistenza amministrativa:

- a) secondo le convenzioni per evitare le doppie imposizioni;
- b) secondo altri accordi internazionali che prevedono uno scambio di informazioni in materia fiscale".

Rimane da vedere, inoltre, se il legislatore adotterà la volontà uniformatrice espressa finora solamente da parte del Consiglio

federale proponendo la Legge federale concernente l'applicazione unilaterale dello *standard* OCSE sullo scambio di informazioni (LASSI). Se ciò dovesse avvenire, il Tribunale federale potrebbe tenerne conto, nell'ambito dell'applicazione della "*clausola della nazione più favorita*", unanimemente riconosciuta nel diritto internazionale pubblico.

36.

Altrettanto vale per la Svizzera, le cui autorità fiscali avrebbero parimenti interesse ad ottenere che la cooperazione internazionale non sia limitata soltanto a quelle domande che indicano il nome del contribuente coinvolto nell'inchiesta, bensì anche alle domande raggruppate. Inoltre, il legislatore svizzero riguardo alle domande raggruppate ha già manifestato la sua chiara volontà, approvando la modifica introdotta dalla Legge federale del 21 marzo 2014, in vigore dal 1. agosto 2014 che appunto ha inserito nel catalogo degli strumenti di cooperazione internazionale in materia fiscale anche le domande raggruppate.

Terza Parte: Conseguenze indirette della DTAF del 21 marzo 2016

37.

La DTAF del 21 marzo 2016 si applica nei confronti di tutti quei Paesi riguardo ai quali la cooperazione internazionale è disciplinata da CDI o simili alla CDI-NL e che siano accompagnate dalle norme collaterali identiche a quelle che accompagnano la CDI-NL (elencate *supra* alla cifra 11).

Per quanto riguarda la CDI con l'Italia, la stessa contiene tutti gli elementi interpretativi necessari nel Protocollo relativo, mentre per il testo della CDI-NL si è cercato di correggere questa mancanza tramite l'interpretazione definita nella Dichiarazione di intenti, ciò che appunto il TAF ha reputato insufficiente.

Infatti, l'articolo II del Protocollo della CDI con l'Italia fa riferimento esplicito "*all'identità della persona oggetto del controllo o dell'inchiesta*" (cfr. lettera *e*^{bis}[II]), riprendendo poi lo stesso termine di "*identificazione*" alla cifra 3, *in fine*, per quanto concerne l'interpretazione del criterio della rilevanza verosimile.

38.

Tenendo in considerazione la DTAF del 21 marzo 2016, non è escluso che nel rapporto riguardante la prossima *Peer Review* condotta dal *Global Forum on Transparency and Exchange Information for Tax Purposes*, venga constatata nuovamente questa lacuna nelle norme svizzere riguardanti la cooperazione internazionale in materia fiscale, ritenendo che questa contrasti con l'aggiornamento approvato dall'OCSE il 17 luglio 2012.

Di conseguenza, anche la CDI-NL e le analoghe CDI con altri Paesi dovranno essere modificate dal Parlamento svizzero. Probabilmente, queste revisioni potrebbero comportare deliberazioni parlamentari della durata di qualche anno. Entrerebbero pertanto in vigore quando già probabilmente potrebbe essere in vigore l'Accordo tra la Svizzera e l'UE riguardo allo scambio automatico di informazioni.

39.

Continuerebbe ciò malgrado a permanere l'interesse da parte del Fisco olandese e di quello dei Paesi con i quali la Svizzera ha ratificato una CDI simile a quella olandese, allo scopo di reperire quei contribuenti che fossero riusciti ad abbandonare il sistema bancario svizzero prima dell'entrata in vigore dell'Accordo tra la Svizzera e l'UE sullo scambio automatico di informazioni.

40.

Ci sarà semmai da chiedersi, a quel momento, se l'Olanda potrà ripresentare una domanda raggruppata che preveda lo stesso modello di comportamento descritto e analizzato nella DTAF del 21 marzo 2016.

Di principio, ogni domanda può essere ripresentata, poiché le decisioni sulla cooperazione internazionale non acquistano portata di crescita in giudicato^[23].

41.

Inoltre, essendo stato approvato dalle Camere federali, il 17 giugno 2016, il Protocollo concluso il 27 maggio 2015 di modifica dell'Accordo con l'UE sull'euroritenuta, l'Olanda, come ogni altro Stato membro dell'UE, potrà scegliere la base legale che più gli conviene e persino "*qualora l'AFC respinga una domanda [...] inoltrare la stessa domanda con riferimento ad un'altra base legale*"^[24].

Elenco delle fonti fotografiche:

http://www.handelszeitung.ch/sites/handelszeitung.ch/files/lead_image/st-gallen-bundesverwaltungsgericht-amtshilf-schweiz-frankreich.jpg **[02.08.2016]**

<https://www.cross.ch/freundschaftspins/fahne-schweiz/Fahnen-Pins-Schweiz-Niederlande.jpg> **[02.08.2016]**

http://www.srfcdn.ch/asset/image/audio/d8be4e15-f799-428c-bccd-18ee9c96fe20/EPISODE_IMAGE/1404334218000.png **[02.08.2016]**

<http://www.lessentiel.lu/dyim/1f5cef/B.M600,1000/images/content/1/6/1/16157076/3/topelement.jpg> **[02.08.2016]**

- [1] Per le questioni di carattere generale e più in dettaglio cfr.: Bernasconi Paolo/Schürch Simone, Fishing Expedition e rogatorie di gruppo nella cooperazione internazionale con la Svizzera in materia fiscale. Norme e prassi recenti ed imminenti, in: Rivista di diritto tributario, Fasc. 6/2015, Milano, pagine 109-187.
- [2] La LAAF è entrata in vigore il 1. febbraio 2013, mentre il 1. agosto 2014 è entrata in vigore la revisione del 21 marzo 2014 (cfr. articolo 24a LAAF).
- [3] Questa Ordinanza ha abrogato l'Ordinanza del 16 gennaio 2013 riguardante la cooperazione internazionale in materia fiscale mediante rogatorie raggruppate (e ciò in applicazione dell'articolo 3 OAAF).
- [4] La Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati è entrata in vigore per la Svizzera il 6 giugno 1990.
- [5] Cfr. la giurisprudenza federale elencata sub consid. 2.1.1.
- [6] DTAF n. A_4414/2014 dell'8 dicembre 2014 ed altre menzionate nella DTAF datata 21 marzo 2016 al consid. 2.1.1.
- [7] Cfr. la giurisprudenza federale citata al consid. 2.2 nella DTAF datata 21 marzo 2016.
- [8] Cfr. la giurisprudenza federale citata al consid. 2.2.2 della DTAF datata 21 marzo 2016.
- [9] Opel Andrea, Neuausrichtung der Schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen, Basilea 2015, pagina 260 (cit.: Abkommenspolitik).
- [10] Opel Andrea, Fischen in trüben Gewässern – Rechtsstaatlich fragwürdige Gruppenauskünfte an die Niederlande, in: Jusletter vom 15. Februar 2016, nm. 20 e 36; tendenzialmente diversa la posizione espressa da Holenstein Daniel, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Matteotti René (a cura di), Internationales Steuerrecht, Basilea 2015, N 197 e seguenti e N 201 ad Art. 26 M-OCSE.
- [11] Schoder Charlotte, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, Zurigo 2014, n. 38.
- [12] Seduta del Consiglio Nazionale del 13 aprile 2011, in: Bollettino ufficiale CN 2011, nm. 713.
- [13] Cfr. Comunicato DFF del 15 febbraio 2011, in: www.efd.admin.ch [02.08.2016].
- [14] Frantisek Safarik, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Niederlande, in: ASA 79, (2010/2011), pagina 937 e seguenti, pagina 976 e seguenti.
- [15] In questo senso Waldburger Robert, Sind die Gruppensuchen an die Schweiz rechtlich zulässig?, in: FStR 2013, pagina 117 e seguenti e pagina 120.
- [16] Cfr. la giurisprudenza elencata nella DTAF del 21 marzo 2016 al consid. 6.3.1.4 a pagina 19.
- [17] Cfr. www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information [02.08.2016], Update To Article 26, in particolare la cifra 5.2; cfr. anche Holenstein Daniel, op. cit., N 186 e seguente ad Art. 26 M-OCSE; Opel Andrea, Abkommenspolitik, pagina 257; Schoder Charlotte, op. cit., nm. 67.
- [18] Secondo questa regola, un tribunale svizzero è vincolato ad una legge federale che contenga una norma contraria a quella contenuta in un Accordo internazionale previgente, esclusivamente nel caso in cui il legislatore svizzero abbia preso in considerazione coscientemente l'esistenza di questo conflitto, ciò che può essere comprovato soltanto mediante una dichiarazione manifesta in occasione delle deliberazioni parlamentari anche riguardo alle conseguenze di un conflitto di leggi (cfr. la giurisprudenza elencata al consid. 3.4 della DTAF del 21 marzo 2016).
- [19] Cfr. i riferimenti alla giurisprudenza e alla dottrina menzionati al consid. 7 pagina 23.
- [20] Cfr. Bollettino ufficiale CN 2012 nm. 1350 e seguenti; cfr. consid. 8.2.6 a pagina 29.
- [21] Schoder Charlotte, op. cit., nm. 15.
- [22] "Selon le principe de faveur l'existence d'un traité ne prive pas la Suisse de la faculté d'accorder sa coopération selon les dispositions éventuellement plus larges de son droit interne" (cfr. la giurisprudenza federale citata da Zimmermann Robert, in: La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4. edizione, Berna 2014, nm. 229, pagina 236).
- [23] Cfr. DTF 139 II 404 consid. 8.
- [24] Cfr. Messaggio concernente l'approvazione e l'attuazione del Protocollo che modifica l'Accordo sulla fiscalità del risparmio tra la Svizzera e l'UE, n. 15.081, del 25 novembre 2015, in: Foglio federale 2015 7585, capitolo 1.4.2, pagina 7595.