

COOPERAZIONE SVIZZERA IN MATERIA FISCALE: NOVITÀ STORICHE NEGLI ACCORDI BILATERALI *BIS* CON L'UNIONE EUROPEA

Abstract: The Article deals with the system of administrative assistance which is embodied in the agreements signed between Switzerland and the EU. The analysis concerns both the systems of voluntary disclosure embodied in the agreement on the taxation of savings income and the other agreement under which Switzerland is committed to providing administrative assistance on request to EU member states in cases of tax fraud or the like relating to interest payments.

SOMMARIO: 1. Base legale. – A) Accordo U.E. Svizzera sulla tassazione dei redditi da risparmio. – B) Accordo sull'adesione agli Accordi di Schengen. – 2. Entrata in vigore degli Accordi. – 3. Cooperazione prevista dai tre Accordi bilaterali di carattere fiscale. – A) Cooperazione secondo l'Accordo riguardante l'euro-ritenuta. – B) Cooperazione in base all'Accordo di Schengen. – C) Cooperazione secondo l'Accordo antifrode. – 4. Conclusioni e prospettive.

Dovremo riscrivere tutti i manuali sulla cooperazione internazionale in materia fiscale, tanto incisive sono le norme contenute nei tre Accordi bilaterali fra l'U.E. e la Svizzera relativi all'assistenza in materia fiscale. Infatti il 17 dicembre 2004 il Parlamento svizzero ha ratificato un secondo pacchetto di Accordi bilaterali con l'U.E., denominato appunto Accordi bilaterali *bis*, per distinguerli dal primo pacchetto del 21 giugno 1999, già in vigore da tempo. Questo nuovo pacchetto (1) contiene, fra gli altri, tre Accordi di rilevanza fiscale imponente, la cui entrata in vigore è scaglionata nel tempo a partire da quest'anno. Pertanto, si impone per tutti i contribuenti sottoposti alla sovranità fiscale di uno dei venticinque paesi membri dell'U.E., come pure per tutti i loro consulenti, un'analisi approfondita allo scopo di tirarne le debite conseguenze. Ciò vale in particolare per quegli imprenditori che da anni operano tramite società che hanno sede principale o filiale in Svizzera, tenendo conto anche del fatto che a breve scadenza le convenzioni di doppia imposi-

(1) Per i dettagli cfr. R. Waldburger, *L'entraide administrative et judiciaire en droit fiscal international*, in *Les procédures en droit fiscal*, Berne, 1997, 293 ss.; *Fragen der Amtshilfe im Steuerbereich, Aktuelle Rechtsprobleme des Finanz- und Börsenplatzes Schweiz*, Bern, 2003; *Heutige und zukünftige Praxis der internationalen Amts- und Rechtshilfe im Steuerbereich*, in *Aktuelle Rechtsprobleme des Finanz- und Börsenplatzes Schweiz*, 11(2002/2003), Bern 2004, 421 ss.; A. Epiney, *Rechtshilfe in Stafsachen in der EU, Zugleich ein Beitrag zum jetzigen Stand der Verhandlungen der EG im Rahmen der «Bilateralen-II» mit der Schweiz*, EuZW, Heft 14/2003, 421 ss.

zione con i venticinque paesi membri dell'U.E. saranno parimenti oggetto di revisione, proprio dal punto di vista dello scambio di informazioni con le autorità fiscali svizzere.

1. – *Base legale*

Il testo di ciascuno dei tre Accordi in questione è accompagnato da dichiarazioni stipulate fra l'U.E. e la Svizzera in occasione della firma avvenuta in Lussemburgo il 26 ottobre 2004. Inoltre, in occasione della ratifica da parte del Parlamento, sono state approvate nuove norme di diritto federale svizzero e rivedute norme federali svizzere previgenti, sulla base del rapporto governativo al quale si deve qui fare rinvio per tutti i dettagli (2).

Di conseguenza, è indispensabile tenere presente, esaminando l'applicazione dei tre Accordi, sia le norme di diritto internazionale europeo che quelle di diritto interno svizzero, alle quali si deve poi accompagnare la consultazione delle norme applicative di diritto interno che ciascuno dei venticinque paesi membri dell'U.E. emanerà in relazione all'uno o all'altro dei tre Accordi. Le modalità di applicazione dell'Accordo sull'euro-ritenuta sono stabilite nel decreto federale di esecuzione approvato dalle Camere federali svizzere il 17 dicembre 2004, che vennero precisate nell'ambito delle Direttive emanate da parte dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (3).

A) – *Accordo U.E. Svizzera sulla tassazione dei redditi da risparmio* (4)

L'Accordo è accompagnato da una Dichiarazione di intenti da parte dell'U.E., secondo la quale un accordo analogo venne stipulato anche con altri centri finanziari situati in Europa, ossia Andorra, Liechtenstein, il Principato di Monaco e San Marino che, di principio, dovrebbero entrare in vigore contemporaneamente all'entrata in vigore dell'Accordo con la Svizzera.

In secondo luogo la Svizzera ha sottoscritto una Dichiarazione di intenti, secondo la quale si impegna a procedere alla revisione delle convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione esistenti con i venticinque paesi membri dell'U.E., allo scopo di adattare, dal punto di vista dello scambio di informazioni, al contenuto dell'art. 10 dell'Accordo sull'euro-ritenuta (5). Lo scopo della revisione delle convenzioni risiede

(2) Cfr. Messaggio del Consiglio federale n. 04.063 del 1 ottobre 2004: <http://www.europa.amin.ch/nbv/off/botschaft/1/botschaft.pdf>.

(3) Il testo vigente è reperibile sul sito: <http://www.estv.admin.ch/data/dvs/druck/euz/euz-wegleitung-20050624-f.pdf>.

(4) D'ora innanzi abbreviato come «Accordo sull'euro-ritenuta».

(5) Art. 10 Scambio di informazioni

nell'armonizzazione della definizione di «infrazione equivalente alla frode fiscale», e ciò in conformità dell'art. 2 della Dichiarazione di intenti (6).

Poiché la definizione contenuta nell'art. 10, ossia quella di «infra-

1) Le autorità competenti della Svizzera e di ciascuno degli Stati membri si scambiano informazioni sui comportamenti che costituiscono frode fiscale a norma della legislazione dello Stato interpellato, o sulle violazioni analoghe, per i redditi contemplati dal presente accordo. Per «violazioni analoghe» si intendono unicamente le violazioni che presentano lo stesso livello di illiceità della frode fiscale quale definita dalla legislazione dello Stato interpellato. In risposta a una richiesta debitamente giustificata, lo Stato interpellato fornisce le informazioni riguardanti i comportamenti che lo Stato richiedente esamina, o potrebbe esaminare, in sede amministrativa, civile o penale. Nell'ambito del campo di applicazione dello scambio di informazioni quale definito dal presente paragrafo, le informazioni vengono scambiate in conformità alle procedure stabilite dalle convenzioni in materia di doppia imposizione in vigore tra la Svizzera e gli Stati membri interessati; il trattamento confidenziale di tali informazioni è assicurato nei modi previsti da tali convenzioni.

2) Nel determinare se fornire o meno le informazioni in risposta a una richiesta, lo Stato interpellato applica i termini di prescrizione previsti dalla legislazione dello Stato richiedente in luogo di quelli applicabili nel medesimo Stato interpellato.

3) Lo Stato interpellato fornisce le informazioni richieste qualora lo Stato richiedente abbia un ragionevole sospetto che il comportamento in questione costituisca una frode fiscale o una violazione analoga. I sospetti dello Stato richiedente in merito a una frode fiscale o ad una violazione analoga possono fondarsi su:

- a) documenti, autenticati o meno, ivi compresi, ma non esclusivamente, documenti aziendali, libri contabili o documentazione relativa a conti bancari;
- b) testimonianze del contribuente;
- c) informazioni ottenute da persone sentite a titolo informativo, o da altre terze persone, che risultino suffragate da fonti e/o elementi indipendenti o che appaiono comunque attendibili; oppure
- d) elementi di prova indiziari.

4) La Svizzera avvia negoziati bilaterali con ciascuno degli Stati membri onde definire singole categorie di casi che ricadono nelle violazioni analoghe in conformità con le procedure di imposizione fiscale in vigore in ciascuno di tali Stati.

(6) *Assistenza amministrativa nei casi di frode fiscale o violazione analoga*

Non appena firmato l'accordo, la Svizzera e ciascuno Stato membro dell'Unione europea avviano negoziati bilaterali allo scopo di:

– introdurre nelle rispettive convenzioni sulla doppia imposizione del reddito e del capitale disposizioni in merito all'assistenza amministrativa sotto forma di scambio di informazioni su richiesta per tutti i casi perseguiti in sede amministrativa, civile o penale, che costituiscono frode fiscale a norma della legislazione dello Stato interpellato, o per le violazioni analoghe, relativamente a redditi non soggetti alle disposizioni dell'accordo ma contemplati dalle rispettive convenzioni;

– definire singole categorie di casi che ricadono nelle «violazioni analoghe», in conformità con le procedure di imposizione fiscale applicate negli Stati in questione.

zione del medesimo grado di gravità della frode fiscale» non costituisce un ausilio interpretativo sufficiente, si potrà far capo alla descrizione dei casi esemplificativi contenuta nel Memorandum of understanding datato 23 gennaio 2003 che gli Stati Uniti e la Svizzera hanno sottoscritto allo scopo di disporre di uno strumento interpretativo riguardo alla medesima categoria di infrazioni («fiscal fraud and the like») prevista dall'art. 26 della Convenzione contro la doppia imposizione stipulata fra gli Stati Uniti e la Svizzera il 2 dicembre 1996.

B) – *Accordo sull'adesione agli Accordi di Schengen*

L'adesione agli Accordi di Schengen, sottoposta a referendum popolare in data 5 giugno 2005, comporta l'adattamento di numerose leggi federali svizzere, quali la legge sulla dimora e il domicilio di cittadini stranieri, la legge sulle armi, la legge sul materiale bellico e numerose altre, che non hanno però una diretta rilevanza fiscale. L'unica revisione di carattere fiscale riguarda l'art. 57-*bis* della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dal 14 dicembre 1990 (RS 642.14), che prevede una precisazione dei diritti di ricorso nelle procedure interne svizzere di tassazione riguardanti i contribuenti svizzeri.

Seppure in relazione soltanto indiretta con questo Accordo, come pure all'Accordo antifrode, in data 18 marzo 2005 il Parlamento svizzero ha approvato la revisione totale della legge federale sulle dogane, introducendo in particolare: l'art. 115 riguardante l'assistenza amministrativa con autorità estere (7) nonché la punibilità delle infrazioni commesse all'interno di un'impresa nel caso in cui la multa prevedibile non superi i CHF 100.000 (8) e la punibilità delle infrazioni doganali

(7) Art. 115 Assistenza amministrativa ad autorità estere

1) Nell'ambito delle proprie competenze, l'Amministrazione delle dogane può prestare a richiesta assistenza amministrativa alle autorità estere nell'esecuzione dei loro compiti, segnatamente per garantire la corretta applicazione del diritto doganale nonché per prevenire, scoprire e perseguire infrazioni contro il diritto doganale, sempre che ciò sia previsto da un trattato internazionale.

2) Se le viene chiesta assistenza amministrativa da parte di un'autorità estera, l'Amministrazione delle dogane può obbligare a collaborare, segnatamente a fornire informazioni e a produrre dati e documenti, le persone a cui la richiesta si riferisce.

3) Le persone obbligate a collaborare possono rifiutarsi di testimoniare se vincolate al segreto professionale in virtù della legge.

4) Se è fatto valere il diritto di non testimoniare, l'Amministrazione delle dogane emana una decisione sull'obbligo di collaborare e di edizione.

(8) Art. 125 Infrazioni commesse nell'azienda

Se la multa applicabile non supera i 100.000 franchi e l'individuazione delle persone punibili in virtù dell'art. 6 DPA implica provvedimenti d'inchiesta sproporzionati all'entità della pena, l'autorità può prescindere da un procedimento contro delle persone e, in loro vece, condannare l'azienda (art. 7 DPA) al pagamento della multa.

non solo con la multa, bensì anche con la pena della detenzione fino a un anno al massimo, nel caso in cui l'infrazione venga commessa nelle circostanze aggravanti che sono state definite in base all'art.124 (9).

2. – *Entrata in vigore degli Accordi*

L'Accordo sull'euro-ritenuta entrò in vigore il 1 luglio 2005, mentre l'Accordo per l'adesione agli Accordi di Schengen venne sottoposto alla votazione popolare il 5 giugno 2005. Pur senza voler minimizzare l'importanza di questo Accordo, dal punto di vista del settore qui analizzato, ossia quello della cooperazione fra le autorità giudiziarie e fiscali, anche se il responso della votazione popolare fosse stato negativo, il ponte che poggia sui pilastri dell'Accordo sulla tassazione del risparmio, da una parte, e dell'Accordo antifrode, dall'altra, avrebbe continuato a sussistere con tutta la sua valenza innovativa.

Per contro, riguardo all'Accordo antifrode, i tempi saranno molto più lunghi, poiché lo stesso dovrà essere ratificato dal Parlamento di tutti e venticinque i paesi membri: fintanto che non avrà luogo la ratifica da parte del venticinquesimo, non potrà avere luogo lo scambio degli strumenti di ratifica, per cui l'entrata in vigore potrebbe slittare ancora di parecchi anni.

Ciò malgrado, l'analisi delle strutture esistenti nel quadro della pianificazione fiscale delle imprese a carattere internazionale dovrà essere anticipata al 26 aprile 2005, dal momento che, una volta che l'Accordo antifrode sarà entrato in vigore, le domande di assistenza potranno riguardare comportamenti nonché strutture esistenti dal 26 aprile 2005, ossia a partire da 6 mesi dopo la firma dell'Accordo e ciò in conformità dell'art. 46 dell'Accordo, mediante il quale si è voluto introdurre un limite temporale per temperare il fatto che il principio della non retroattività in materia penale non si applica alle norme sulla cooperazione internazionale.

(9) Art. 124 Circostanze aggravanti

Sono circostanze aggravanti:

a) l'ingaggio di una o più persone allo scopo di commettere un'infrazione doganale;

b) la perpetrazione per mestiere o abituale di infrazioni doganali.

Art. 124 Erschwerende Umstände

Als erschwerende Umstände gelten:

a) das Anwerben einer oder mehrerer Personen für eine Zollwiderhandlung;

b) das gewerbs- oder gewohnheitsmässige Verüben von Zollwiderhandlungen.

Art. 124 Circonstances aggravantes

a) le fait d'embaucher une ou plusieurs personnes pour commettre une infraction douanière;

b) le fait de commettre des infractions douanières par métier ou par habitude.

3. – Cooperazione prevista dai tre Accordi bilaterali di carattere fiscale

A) – Cooperazione secondo l'Accordo riguardante l'euro-ritenuta

L'Accordo sull'euro-ritenuta (10) prevede che quest'ultima venga prelevata da parte dell'agente pagatore svizzero, in particolare le banche operanti in territorio svizzero, salvo nel caso in cui il percettore di interessi autorizzi la banca ad inoltrare all'autorità fiscale del suo paese di residenza informazioni sui redditi percepiti. Non si tratta di un caso di limitazione del segreto bancario previsto dall'art. 47 della legge sulle banche, dal momento che, in questo caso, è lo stesso titolare del segreto, ossia il cliente della banca, ad autorizzare quest'ultima a trasmettere informazioni all'autorità straniera.

Per contro, nel caso in cui la domanda di cooperazione proveniente da un'autorità di un paese membro dell'U.E. riguarda una frode fiscale oppure un'infrazione di carattere equivalente, allora è ammissibile lo scambio di informazioni, e ciò in conformità dell'art. 10 dell'Accordo sull'euro-ritenuta (11).

B) – Cooperazione in base all'Accordo di Schengen

Associandosi alla cooperazione internazionale nel settore della sicurezza, che si basa sugli Accordi di Schengen, la Svizzera ha accettato anche tutte le relative norme riguardanti la cooperazione fra autorità giudiziarie a favore di procedimenti penali avviati nei Paesi membri dell'U.E. per il perseguimento di reati punibili con una pena privativa della libertà di almeno sei mesi, in conformità dell'art. 51 del Trattato per l'esecuzione degli Accordi di Schengen del 14 giugno 1985. Fin qui nessuna novità, anche se fra questi reati è compresa anche la frode fiscale e doganale. Infatti, questo tipo di cooperazione è già previsto dalla Legge federale sull'assistenza internazionale in materia penale (LAIMP) sin dal 1 gennaio 1983 (12), per cui non sono da prevedere sorprese interpretative, anche se la giurisprudenza federale, in applicazione dell'art.

(10) Per maggiori dettagli cfr. M. Waldispühl - S. Blättler, *Neues zur internationalen Amtshilfe der Schweiz*, in «Der Schweizer Treuhänder», 1-2/2005, 99.

(11) Cfr. il testo riprodotto alla nota 2.

(12) Cfr. G. Hauser, *Schweizerische Rechts- und Amtshilfe bei Zigaretenschmuggel*, AJP, 11/2000, 1391 ss.; P. Bernasconi, *Internationale Amts- und Rechtshilfe bei Einziehung, organisiertem Verbrechen und Geldwäscherei*, in N. Schmid (Hrsg.), *Kommentar Einziehung – Organisiertes Verbrechen – Geldwäscherei*, Band II, Zürich, 2002, Erlöse aus Steuer- und Zolidelikten, Rz 510 und 511 sowie 705 bis 712; *Internationale Zusammenarbeit zwischen Zollbehörden*, Rz 672 bis 683.

3 cpv. 3 seconda frase LAIMP, è sempre più estensiva (13), fino a comprendervi anche la frode conosciuta come «caroussel à la TVA» (14). Per contro, è esclusa ogni cooperazione riguardante l'evasione fiscale, dal momento che, secondo il diritto svizzero, non è punibile con pene detentive e quindi non rientra nella categoria dei reati punibili con almeno sei mesi di carcere. Secondo l'accordo di principio del 19 maggio 2004 si è confermato che, se in futuro gli Accordi di Schengen dovessero estendersi anche alla cooperazione sull'evasione fiscale riguardante le imposte dirette, la Svizzera potrà ancora pronunciarsi.

Le norme dell'Accordo di Schengen del 14 giugno 1985 che riguardano la cooperazione internazionale sono previste dagli artt. 48 a 53 (15)

(13) Cfr. P. Popp, *Grundzüge der internationalen Rechtshilfe*, Basel 2001, 121 ss.; R. Zimmermann, *L'entraide judiciaire internationale en matière pénale*, Berne, 2004, nota 412 ss., 449 ss.

(14) STF 1A.78/2002 del 21 maggio 2002.

(15) Art. 48

1) Le disposizioni del presente capitolo mirano a completare la convenzione europea di mutua assistenza giudiziaria in materia penale del 20 aprile 1959 e, nelle relazioni tra le Parti contraenti dell'Unione economica Benelux, il capitolo II del Trattato Benelux di estradizione e mutua assistenza giudiziaria in materia penale del 27 giugno 1962, quale modificato dal Protocollo dell'11 maggio 1974, e a facilitare l'applicazione di detti accordi.

2) Il disposto del par. 1 non pregiudica l'applicazione delle disposizioni più favorevoli degli accordi bilaterali in vigore tra le Parti contraenti.

Art. 49 L'assistenza giudiziaria è accordata anche:

a) in procedimenti per fatti che, in base al diritto nazionale di una o di entrambe le Parti contraenti, sono punibili a titolo di infrazioni a regolamenti perseguite da autorità amministrative la cui decisione può dar luogo a ricorso davanti a una giurisdizione competente, in particolare, in materia penale;

b) in procedimenti in materia di riparazione dei danni causati da provvedimenti presi in caso di procedimenti penali o da condanne ingiustificate;

c) nelle procedure di grazia;

d) nelle azioni civili collegate alle azioni penali, fino a che l'esercizio della giurisdizione penale non si è concluso con la decisione definitiva sull'azione penale;

e) per la notificazione di comunicazioni giudiziarie relative all'esecuzione di una pena o di una misura di sicurezza, della riscossione di un'amenda o del pagamento delle spese del procedimento;

f) per misure relative alla sospensione della decisione o alla sospensione dell'esecuzione delle pene o delle misure di sicurezza, alla liberazione condizionale, al rinvio o all'interruzione dell'esecuzione delle pene o delle misure di sicurezza.

Art. 50

1) Le Parti contraenti si impegnano ad accordarsi, conformemente alla Convenzione ed al trattato di cui all'art. 48, l'assistenza giudiziaria per le infrazioni alle disposizioni legislative e regolamentari in materia di accise, d'imposta sul valore aggiunto e di dogane. Per disposizioni in materia doganale si intendono le norme stabilite dall'art. 2 della Convenzione del 7 settembre 1967 tra il Belgio, la Repubblica federale di Germania, la Francia, l'Italia, il Lussemburgo ed i Paesi Bassi relativa alla mutua assistenza tra amministrazioni dogane.

nali, nonché quelle di cui all'art. 2 del regolamento (Cee) n. 1468/81 del Consiglio, del 19 maggio 1981.

2) Le domande basate sulla frode in materia di accise non possono essere respinte adducendo il motivo che il paese richiesto non preleva accise sulle merci oggetto della domanda.

3) La Parte contraente richiedente non può trasmettere né utilizzare le informazioni o i mezzi di prova ottenuti dalla Parte contraente richiesta per indagini, perseguimenti (*poursuites*) o procedimenti diversi da quelli menzionati nella domanda, senza il preventivo consenso della Parte contraente richiesta.

4) L'assistenza giudiziaria di cui al presente articolo può essere rifiutata se l'importo presunto dei diritti non riscossi o riscossi solo parzialmente rappresenta un valore non superiore a 25000 ECU, o, se il valore presunto delle merci esportate o importate senza autorizzazione rappresenta un valore non superiore a 100000 ECU, a meno che l'operazione, per circostanze intrinseche o inerenti alla persona dell'imputato, non sia considerata di estrema gravità della Parte contraente richiedente.

5) Le disposizioni del presente articolo si applicano altresì quando l'assistenza giudiziaria richiesta riguarda fatti passibili unicamente di pena pecuniaria per infrazione a regolamenti perseguita da autorità amministrative e quando la richiesta proviene da un'autorità giudiziaria.

Art. 51

Le Parti contraenti non subordinano la ricevibilità di rogatorie a scopo di perquisizione e di sequestro a condizioni diverse dalle seguenti:

a) Il fatto che ha dato luogo alla rogatoria è punibile, conformemente al diritto delle due Parti contraenti con pena privativa della libertà o misura di sicurezza restrittiva della libertà per una durata massima di almeno 6 mesi, ovvero punibile in base al diritto di una delle due Parti contraenti con una sanzione equivalente e in base al diritto dell'altra Parte contraente a titolo di infrazione a regolamenti perseguita da autorità amministrative la cui decisione può dar luogo a ricorso davanti ad una giurisdizione competente in particolare in materia penale.

b) L'esecuzione della rogatoria è compatibile con il diritto della Parte contraente richiesta.

Art. 52

1) Ciascuna Parte contraente può inviare gli atti del procedimento direttamente a mezzo posta alle persone che si trovano nel territorio di un'altra Parte contraente. Le Parti contraenti comunicano al Comitato Esecutivo un elenco dei documenti che possono essere trasmessi in tal modo.

2) Se vi è motivo di ritenere che il destinatario non comprenda la lingua nella quale l'atto è redatto, quest'ultimo o almeno le parti importanti del medesimo – deve essere tradotto nella o nelle lingue della Parte contraente nel cui territorio si trova il destinatario. Se l'autorità che invia l'atto sa che il destinatario conosce soltanto un'altra lingua, l'atto – o almeno le parti importanti del medesimo – deve essere tradotto in quest'altra lingua.

3) Il perito o il testimone che non abbia ottemperato alla citazione trasmessa per posta, non può, quand'anche la citazione contenesse ingiunzioni, essere sottoposto a sanzioni o misure cogenti, a meno che successivamente egli non si rechi spontaneamente nel territorio della Parte richiedente e sia qui regolarmente citato di nuovo. L'autorità che invia a mezzo posta le citazioni cura che esse non contengano ingiunzioni. Questa disposizione non pregiudica l'art. 34

nonché dall'art. 63 (16), che prevede l'unica novità storica, ossia l'estradizione anche per frode fiscale, ossia quell'istituto che da anni sia il Parlamento che il Governo svizzero hanno sempre rifiutato di accogliere nell'ordinamento interno svizzero.

del Trattato di Benelux di estradizione e mutua assistenza giudiziaria in materia penale del 27 giugno 1962, quale modificato dal Protocollo dell'11 maggio 1974.

4) Se il fatto all'origine della richiesta di assistenza giudiziaria è punibile conformemente al diritto delle due Parti contraenti come infrazione a regolamenti perseguiti da autorità amministrative la cui decisione può dar luogo a ricorso davanti ad una giurisdizione competente, in particolare in materia penale, l'invio degli atti del procedimento deve avvenire, in linea di massima, conformemente alle disposizioni del par. 1.

5) In deroga alle disposizioni del par. 1, l'invio di documenti attinenti alla procedura può essere effettuato per il tramite delle autorità giudiziarie della Parte contraente richiessa, se l'indirizzo del destinatario è sconosciuto o se la Parte contraente richiedente esige che la notificazione sia fatta alla persona.

Art. 53

1) Le domande di assistenza giudiziaria possono essere fatte direttamente tra le autorità giudiziarie e nello stesso modo possono essere rinviate le risposte.

2) Le disposizioni del par. 1 lasciano impregiudicata la facoltà di inviare e rinviare domande da un Ministero della giustizia all'altro o per il tramite degli Uffici centrali nazionali dell'Organizzazione Internazionale di polizia criminale.

3) Le domande di trasferimento temporaneo o di transito di persone in stato di arresto provvisorio o di detenzione o che sono sottoposte a misure private della libertà e lo scambio periodico o occasionale di dati relativi al casellario giudiziario debbono essere effettuati per il tramite dei Ministeri della Giustizia.

4) Ai sensi della Convenzione europea di mutua assistenza giudiziaria in materia penale del 20 aprile 1959, per Ministero della Giustizia s'intende, per la Repubblica federale di Germania, il Ministro federale della Giustizia ed i Ministri o Senatori della Giustizia degli Stati federati.

5) Le denunce ai fini dell'instaurazione di procedimenti per infrazioni alla legge relativa al tempo di guida e di riposo, effettuate conformemente all'art. 21 della Convenzione europea di mutua assistenza giudiziaria in materia penale del 20 aprile 1959 o all'art. 42 del Trattato Benelux di estradizione e di mutua assistenza giudiziaria in materia penale del 27 giugno 1962, quale modificato dal protocollo dell'11 maggio 1974 possono essere inviate direttamente dalle autorità giudiziarie della Parte contraente richiedente alle autorità giudiziarie della Parte contraente richiessa.

(16) Art. 63

Le Parti contraenti si impegnano, conformemente alla Convenzione ed al trattato citati all'art. 59, ad estradare fra di loro le persone perseguite dalle autorità giudiziarie della Parte contraente richiedente per una delle infrazioni di cui all'art. 50, par. 1 o da esse ricercate ai fini dell'esecuzione di una pena o di una misure di sicurezza pronunciata per tale infrazione.

C) – *Cooperazione secondo l'Accordo antifrode*

a) Le novità storiche a tutela degli interessi finanziari dell'U.E. (17) sono da segnalare nel settore delle imposte indirette, ossia, fra l'altro, quello dell'iva, delle accise e dei dazi doganali: finora è previsto lo scambio di mezzi di prova, per la truffa in materia tributaria e la frode fiscale secondo l'art. 14 della legge federale svizzera sul diritto penale amministrativo (18). L'Accordo antifrode prevede anche altre forme di cooperazione che, per di più, vengono estese anche ad altre quattro infrazioni per le quali parimenti finora la Svizzera sempre aveva rifiutato ogni forma di cooperazione e precisamente la sottrazione fiscale, il contrabbando, ossia le infrazioni in elusione dei dazi doganali, il riciclaggio del provento di frode fiscale ed il riciclaggio del provento di contrabbando aggravato, siccome commesso in modo professionale.

Riguardo alla novità, parimenti importante, di cooperazione per il perseguimento del riciclaggio, fino all'ultimo c'è stata aspra contesa fra le delegazioni, che si sono poi accordate sul testo della Dichiarazione comune firmata in occasione della firma dell'Accordo medesimo, il quale prevede esplicitamente quanto segue:

Le Parti contraenti convengono che l'art. 2 par. 3 dell'Accordo, relativo alla cooperazione in materia di lotta al riciclaggio, include, quali reati preliminari, quelli della frode fiscale o del contrabbando professionale secondo il diritto svizzero. Le informazioni ricevute sulla base di una richiesta concernente il riciclaggio possono essere usate nei procedimenti per riciclaggio, eccetto che in quelli contro persone svizzere se tutti gli atti pertinenti al reato sono stati commessi esclusivamente in Svizzera.

b) La cooperazione è esclusa per le cosiddette infrazioni bagatella, ossia quelle in cui la soglia del danno patrimoniale è inferiore a euro

(17) Cfr. la descrizione sommaria in Zimmermann, *op. cit.*, nota 590 ss., 633 ss.

(18) A. Reati

I. Truffa in materia di prestazioni di tasse

1) Chiunque inganna con astuzia l'amministrazione, un'altra autorità o un terzo affermando cose false o dissimulando cose vere oppure ne conferma subdolamente l'errore e in tal modo consegue indebitamente dall'ente pubblico, per sé o per un terzo, una concessione, un'autorizzazione, un contingente, un contributo, una restituzione di tasse o altre prestazioni, ovvero fa sì che una concessione, un'autorizzazione o un contingente non sia revocato, è punito con la detenzione o con la multa.

2) Se l'autore, con il suo subdolo comportamento, fa sì che l'ente pubblico si trovi defraudato, in somma rilevante, di una tassa, un contributo o un'altra prestazione o venga a essere altrimenti pregiudicato nei suoi interessi patrimoniali, la pena è della detenzione fino a un anno o della multa fino a 300000 franchi.

3) Se per la corrispondente infrazione non subdolamente commessa la singola legge amministrativa prevede un massimo della multa più elevato, quest'ultimo vale anche nei casi previsti nei cpv. 1 e 2.

25.000, ossia una soglia talmente bassa da lasciar prevedere che permarrà un ampio ventaglio applicativo per le infrazioni in cui il danno patrimoniale sarà superiore a questa soglia (art. 3 dell'Accordo).

c) L'Accordo prevede esplicitamente tutti i principi tradizionalmente riconosciuti in questo settore giuridico, ossia il principio cosiddetto di favore (*Günstigkeitsprinzip*), secondo il quale è ammessa anche l'estensione automatica dell'ambito della rogatoria (art. 12, cpv. 2 e art. 15), il principio di proporzionalità (art. 10), il divieto della *fishing expedition* (art. 4), il principio di sussidiarietà (art. 4, lett. a)), il principio di specialità (art. 19, cifra 5, cpv. 4, art. 36) ed il principio di celerità (art. 35). Le norme di procedura sono quelle consuete, ossia, fra l'altro, la presenza dell'autorità estera richiedente (art. 16 e art. 30), il diritto di visione e di accesso degli atti istruttori da parte dell'autorità richiedente (artt. 12 e 30, cpv. 2), la possibilità di segretazione del contenuto della rogatoria (artt. 6 e 32, cpv. 3) e la notifica e comunicazione per invio postale (artt. 14 e 28).

d) Le misure di cooperazione previste sono pure quelle consuete, che tengono conto però della prassi più recente, ossia, fra l'altro, la perquisizione e il sequestro (art. 24 cifra 3 e art. 31), la consegna all'estero del provento del reato a scopo di confisca o di restituzione (art. 34), la cooperazione spontanea (artt. 20 e 37), la ritrasmissione ad un altro paese dell'U.E. (art. 5), le misure provvisoriale (art. 24, cifra 3 e art. 29), la sorveglianza delle persone e del traffico delle merci (art. 13), la sorveglianza di conti bancari (art. 32, cpv. 4), l'acquisizione di informazioni bancarie e finanziarie (art. 32) anche mediante la cooperazione da parte di persone coinvolte finanziariamente (art. 17).

e) Sono inoltre previste misure di carattere organizzativo, come le operazioni transfrontaliere congiunte di prevenzione (art. 21), la costituzione di squadre comuni di inchiesta (art. 22) e l'istituzione di ufficiali di collegamento (art. 23).

f) Un'altra grande novità è rappresentata dalla possibilità di cooperazione per la riscossione di crediti fiscali, per cui l'autorità fiscale svizzera, su richiesta dell'autorità fiscale di un paese membro dell'U.E., potrà avviare una procedura di esecuzione per debiti sulla base di un titolo esecutivo messo a disposizione da parte dell'autorità fiscale straniera. Nell'ambito della procedura di esecuzione per debiti potranno essere adottate misure equivalenti a quelle applicabili in favore dell'erario svizzero, quali il pignoramento ed anche il fallimento.

4. – Conclusioni e prospettive

Già abbiamo sottolineato più volte che le novità storiche si situano piuttosto nel settore della fiscalità indiretta e non invece in quello della fiscalità diretta, anche se sviluppi non sono da escludere una volta che si tireranno le prime somme riguardo all'efficacia dell'Accordo sull'euro-ritenuta.

Come sempre, molto dipenderà anche dalla prassi di applicazione da parte sia delle autorità dei paesi dell'U.E., sia da parte delle autorità sviz-

zere: dalle prime c'è da attendersi, perlomeno in una prima fase, una prassi alquanto eterogenea, poiché le autorità di alcuni paesi già hanno dimentichezza con le rogatorie di carattere penale con la Svizzera, mentre altre non ne hanno mai avuta. Da parte svizzera, l'applicazione sarà affidata da un lato all'Amministrazione federale delle contribuzioni e dall'altro alla Direzione generale delle dogane, ossia un'autorità che già dispone da anni di un'ampia e collaudata esperienza in questo settore. L'uniformità di applicazione sarà assicurata dal fatto che il Tribunale federale svizzero è competente a giudicare tutti i ricorsi in ultima istanza. Le tendenze della giurisprudenza federale sono manifeste: negli ultimi due decenni i ricorsi sono stati esaminati applicando il principio del massimo favore nei confronti delle rogatorie provenienti dall'estero (19).

Infine, la pianificazione fiscale internazionale non può prescindere dallo sviluppo delle strategie del Fiscal Committee dell'OCSE (20), che potrebbero anche comportare effetti sulla legislazione e prassi (21) svizzere riguardanti il regime fiscale privilegiato delle società di sede e delle società ausiliarie.

PAOLO BERNASCONI (*)

(19) Cfr. P. Popp, *Grundzüge der internationalen Rechtshilfe*, Basel, 2001, 127-129; R. Zimmermann, *L'entraide judiciaire internationale en matière pénale*, Berne, 2004, nota 478, 517 ss.

(20) Cfr. P. Baumgartner, *Harmful tax practices – Auswirkungen der Bestrebungen von OECD und EU auf die Schweiz*, StR, 2003, 109.

(21) Ci si riferisce in particolare alla prassi stabilita nella circolare n. 9 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni datata 19 dicembre 2001 intitolata «Fifty-Fifty Praxis bei der Verrechnungssteuer und der direkten Bundessteuer».

(*) Avvocato a Lugano, professore all'Università di S. Gallo.