

Paolo Bernasconi e Simone Schürch

***FISHING EXPEDITION*
E ROGATORIE DI GRUPPO
NELLA COOPERAZIONE
INTERNAZIONALE CON LA
SVIZZERA IN MATERIA FISCALE.
NORME E PRASSI RECENTI ED
IMMINENTI**

Estratto



Milano • Giuffrè Editore

Rubrica di diritto tributario internazionale e comparato

a cura di **Guglielmo Maisto**

Fishing expedition e rogatorie di gruppo nella cooperazione internazionale con la Svizzera in materia fiscale. Norme e prassi recenti ed imminenti

Le cosiddette rogatorie di gruppo a disposizione delle autorità fiscali nazionali cominciano a piovere anche in Svizzera. Infatti, dopo quelle sperimentali provenienti dal Fisco USA, solo in parte coronate da successo, ecco la prima rogatoria olandese nei confronti di contribuenti clienti di UBS. L'unico baluardo difensivo sarà rappresentato dal divieto della *fishing expedition* generalmente riconosciuto ma che, purtroppo, difetta di definizione che sia altrettanto riconosciuta. Pertanto, in questo articolo si dispiega l'intera dottrina svizzera ed internazionale nonché l'intera giurisprudenza svizzera in questa materia, che potrà essere di utilità sia per le autorità che per le banche ed altri intermediari finanziari, sia per i contribuenti ed altre persone coinvolti in futuro nelle cosiddette rogatorie di gruppo.

The so-called group requests are beginning to be addressed also to the Swiss fiscal authorities. Indeed, after the initial experimental, only partially successful group requests from the US IRS, the Dutch fiscal authorities filed the first group request concerning UBS clients. The last defensive wall consists in the interdiction of the fishing expedition, which is generally recognized, but is unfortunately equally known for its lack of definition. Therefore, within this contribution the entire Swiss and international legal doctrine as well as the Swiss case law are described. This will be useful for authorities, banks and other financial intermediaries as well as for taxpayers and other persons who in the future will be involved in this kind of international rogatories.

SOMMARIO: Prima Parte: Fishing expedition. - I. ELEMENTI PER UNA DEFINIZIONE. - A. Terminologia. - B. Riferimenti di diritto estero. - C. Criteri di definizione. - II. *FISHING EXPEDITION* NEL DIRITTO PROCEDURALE SVIZZERO. - A. Nella procedura penale. - B. Nella procedura civile. - C. Nella procedura amministrativa. - D. Nella procedura fiscale. - III. *FISHING EXPEDITION* NELLA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN MATERIA PENALE. - IV. *FISHING EXPEDITION* NELLA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN MATERIA FISCALE. - **Seconda Parte: Le rogatorie di gruppo.** - I. RETROSPETTIVA. - II. ELEMENTI PER UNA DEFINIZIONE. - A. Identificazione delle persone nella cooperazione internazionale in materia penale. - B. Identificazione delle persone nella cooperazione internazionale in materia fiscale. - III. DEFINIZIONI SECONDO IL

DIRITTO VIGENTE. A. Definizione secondo la cooperazione internazionale in materia fiscale fra la Svizzera e gli USA. - B. Definizione secondo l'OCSE. - C. Definizione secondo il diritto interno svizzero. - IV. GLI STANDARD MINIMI DELL'OCSE PER LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN MATERIA FISCALE. - V. POTERI COERCITIVI DEL FISCO SVIZZERO NELLA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE. - **Terza Parte: Delimitazione tra la *fishing expedition* e le rogatorie di gruppo.** - I. CRITERI DI DELIMITAZIONE. - A. Identificazione e pertinenza delle informazioni. - B. Modelli comportamentali. - C. Applicazione temporale. - II. CASISTICA VIRTUALE. - A. Ricerca generalizzata presso tutte le banche svizzere. - B. Ricerca di documenti bancari di clienti che, in epoca sospetta, si sono iscritti all'AIRE. - C. Ricerca di documenti bancari di clienti che, in epoca sospetta, hanno chiuso i loro conti bancari. - D. Ricerca generalizzata su coloro che, in epoca sospetta, hanno stipulato una polizza di assicurazione sulla vita. - E. Ricerca generalizzata su coloro che, in epoca sospetta, hanno effettuato bonifici a favore di un'entità giuridica. - III. ROGATORIA DI GRUPPO DALL'OLANDA. - **Quarta Parte: Prospettive.** - I. LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE NELL'INTERESSE DI PROCEDIMENTI PENALI PER RICICLAGGIO CONNESSO AD INFRAZIONI FISCALI AGGRAVATE. - II. LA TRASMISSIONE SPONTANEA DI INFORMAZIONI. - III. LO SCAMBIO AUTOMATICO DI INFORMAZIONI. - IV. LA COESISTENZA DI SISTEMI DIVERSI DI COOPERAZIONE. - A. L'impatto della coesistenza di sistemi diversi. - B. Sistemi diversi per lo stesso Paese. - C. Sistemi diversi per Paesi diversi. - D. Il Programma FATCA. - **Conclusioni.**

Introduzione. - 1. Sappiamo della "*fishing expedition*" che è generalmente vietata, in qualsivoglia procedura di diritto nazionale o internazionale. Più difficile risulta invece afferrarne la portata, finora scarnamente concretizzata da dottrina e giurisprudenza. Nella cooperazione internazionale in materia fiscale la difficoltà di definizione si è esasperata a causa dell'avvento delle rogatorie di gruppo (1), destinate a divenire uno strumento di uso comune delle autorità fiscali estere. La firma del Protocollo del 23 febbraio 2015 che modifica la Convenzione italo-svizzera per evitare le doppie imposizioni (CDI) è solo un esempio tra i tanti (2).

Anche nel Messaggio del Consiglio federale, che accompagnava la proposta delle rogatorie di gruppo, si riconosceva esplicitamente che la

(1) D. OSWALD, *Verfahrensrechtliche Aspekte der internationalen Amtshilfe in Steuersachen*, Friburgo 2015, n. 810; A. OPEL, *Neuaustrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard*, Berna 2015, 362; P. HINNY, *Gruppenanfragen und Fishing Expeditions, Fragen zur Zulässigkeit und gegenseitigen Abgrenzung im Rahmen der internationalen Amtshilfe in Steuersachen - BVGer A-737/2012 (5.4.2012) / "CS-Urteil" (DBA-US)*, in IFF Forum für Steuerrecht (FStR) 2012/03, 227 ss., 236; DONATSCH - HEIMGARTNER - MEYER - SIMONEK, *Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht*, Zurigo 2015, 46.

(2) Cfr. in particolare l'art. II del Protocollo, firmato il 23 febbraio 2015 a Milano.

delimitazione rispetto alla *fishing expedition* giocava un ruolo centrale. Ciò malgrado, nessuna norma specifica precisa i criteri necessari per procedere a questa distinzione (3).

2. Questo contributo nasce dal bisogno di chiarire la relazione e la delimitazione tra “*fishing expedition*”, tuttora inammissibile, e l’ormai sdoganata rogatoria di gruppo. Iniziando con il tentativo di concretizzare la prima nozione attingendo ad ambiti diversi (Prima Parte), proseguiremo con la spiegazione della seconda nozione (Seconda Parte) per poi giungere al riconoscimento dei caratteri distintivi tra le due (Terza Parte). Infine, porremo lo sguardo agli sviluppi futuri mettendo brevemente alla prova il frutto della nostra analisi (Quarta Parte).

Prima Parte: *Fishing expedition* (4)

I. Elementi per una definizione

A. Terminologia.

3. Con il termine di “*fishing expedition*” (5) si designa un metodo di indagine, ossia la misura ordinata da parte di un’autorità per raccogliere mezzi di prova riguardanti una determinata condotta punibile, senza che esista (ancora) un indizio sufficientemente obiettivo e

(3) *Nomos Kommentar*, AMBOS - KÖNIG · RACKOV, *Rechtshilferecht in Strafsachen*, Baden Baden 2015, Wieckowska, 4/n. 714, 1011.

(4) *Beweisaufschaffung, Beweisausforschung*, ricerca di prove *aufs Geratewohl*, *pêche aux renseignements*, *recherche à l’aveuglette*; ricerca indiscriminata di prove.

(5) DTF 137 I 218 consid. 2.3.2; sentenza TAF A-6547/2013 datata 11 febbraio 2014, consid. 5. “Das Erfordernis des “hinreichenden Tatverdachts” (art. 197 Abs. 1 lit. b StPO) konkretisiert das Verhältnismässigkeitsprinzip, Eingriffe ohne einen genügenden (vorbestehenden) Verdacht verletzen auch die Unschuldsvermutung, was GFELLER treffend als “das eigentliche Skandalon der Beweisausforschung” bezeichnet. Fehlt ein “hinreichender Tatverdacht” so liegt eine unverhältnismässige Beweisausforschung (“*fishing expedition*”) vor, die zu einem Verwertungsverbot führt. Das Bundesgericht definiert die Beweisausforschung folgendermassen: “Es dürfen keine strafprozessualen Untersuchungshandlungen zur Auffindung von Belastungsmaterial zwecks Begründung eines Verdachts durchgeführt werden, ohne vorhergehende konkrete Anhaltspunkte nach Gegenstand und Person” (BGE 103 Ia 206 E. 6, H. v. Verf.), (ALEXANDER M. GLUTZ, in *Basler Kommentar, Internationales Strafrecht*, Basilea 2015, art. 9 IRSG n. 21).

concreto riguardante l'esistenza di tale condotta (6). Si tratta di una nozione giuridica indeterminata, per la quale ancora di recente non esisteva un termine giuridico omologato (7). È emblematica a questo proposito la definizione prevista dalla Legge federale sull'assistenza internazionale in materia fiscale (LAAF), dove è utilizzata, in modo manifestamente fuorviante, l'espressione in lingua italiana di "*domanda presentata allo scopo di cercare prove*" (8). Infatti, tutte le domande di assistenza provenienti dall'estero, salvo quelle che non chiedono l'estradizione di persone o la consegna di averi patrimoniali o di altri oggetti, oppure l'esecuzione di sentenze, chiedono la messa a disposizione di mezzi di prova. Orbene, all'art. 7 lett. a LAAF, si stabilisce testualmente quanto segue:

"non si entra nel merito della domanda se è stata presentata allo scopo di raccogliere prove".

Pertanto, l'interpretazione letterale condurrebbe ad un risultato contrario a quello voluto dal legislatore, cioè appunto quello di favorire e di regolamentare l'esecuzione delle domande estere tendenti a raccogliere prove in conformità di quanto previsto dalle convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione. In realtà, si sarebbe dovuto formulare, fondandosi sul testo tedesco ("*zum Zweck der Beweisau-sforschung*"), che "*non si entra nel merito della domanda se la stessa viene presentata nell'interesse di un procedimento riguardante fatti riguardo ai quali ancora non esistono indizi*".

B. Riferimenti di diritto estero.

4. Il termine "*fishing expedition*" è proprio anche ad ordinamenti giuridici esteri. Nella maggior parte dei paesi dell'Europa continentale (*civil law*), la ricerca indiscriminata di prove è proibita come lo è in Svizzera (cfr. *infra*, n. 15). Per contro, nelle procedure di diritto interno di Stati Uniti e Gran Bretagna (*common law*), nell'ambito della

(6) P. BERNASCONI, *Rogatorie penali italo-svizzere: la nuova legislazione svizzera e il segreto bancario*, Milano 1997, 191 (cit. BERNASCONI, *Rogatorie penali italo-svizzere*); cfr. anche sentenza TPF RR.2015.73 datata 11 giugno 2015, consid. 4.1.

(7) Dall'entrata in vigore dell'Accordo aggiuntivo che modifica la CDI con la Francia il 4 novembre 2010, il termine è ufficialmente entrato a far parte del gergo legale svizzero (cfr. art. 10 dell'Accordo aggiuntivo).

(8) La stessa circonlocuzione fuorviante viene utilizzata anche nel testo francese, dove si legge che non si entra nel merito di una domanda che sia stata presentata "*à des fins de recherche de preuves*" (art. 7 lett. a LAAF).

procedura probatoria è previsto il cosiddetto “*pre-trial discovery*”, il quale permette ad una parte in causa di costringere la controparte a produrre mezzi di prova in modo estremamente ampio, spesso a scapito degli interessi di quest’ultima (9). Tale maniera di procedere è considerata come una vera e propria *fishing expedition* dai paesi del *civil law* (10). La fondamentale divergenza di vedute tra i paesi di *common law* e quelli del *civil law* si rispecchia peraltro all’art. 23 della Convenzione sull’assunzione all’estero delle prove in materia civile o commerciale (11), che ammette riserve da parte degli Stati contraenti rispetto a rogatorie aventi per oggetto procedure di *pre-trial discovery* (12).

C. Criteri di definizione.

5. La *fishing expedition* è uno strumento investigativo, che può essere considerato un “*acte d’entraide*” (13), ritenuto vietato da dottrina e giurisprudenza unanimi (14). Il divieto della *fishing expedition* è espressione del principio di proporzionalità (15). Infatti, come ogni altra attività statale, anche l’esecuzione delle domande di cooperazione internazionale tra autorità deve essere giustificata da un interesse pubblico, necessaria e ragionevolmente esigibile per la persona i

(9) Negli Stati Uniti cfr. art. 26 *Federal Rules of Civil Procedure* (FRCP); L. KILLIAS - M. KRAMER - T. ROHNER, *Gewährt Art. 158 ZPO eine “pre-trial discovery” nach US-amerikanischem Recht?*, in *Innovatives Recht, Festschrift für Ivo Schwander*, Zuri-go/San Gallo 2011, 935 seg.

(10) KILLIAS - KRAMER - ROHNER, op. ult. cit., 936. Cfr. per il diritto italiano, M. PALANA, *La Fishing Expedition prevarica la cooperazione fiscale internazionale*, in *Dir. trib.*, 2010, 7.

(11) RS 0.274.132.

(12) “*Dabei geht es - wie die Entstehungsgeschichte von Art. 23 HBÜ zeigt - jedoch nicht um die grundsätzliche Verweigerung der Mitwirkung bei der Urkundenedition, sondern im Wesentlichen um die Ablehnung generell gehaltener Ausforschungsversuche, so genannter ‘fishing expeditions’*”, DTF 132 III 291 consid. 2.1.

(13) R. ZIMMERMANN, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 4. ed., Berna 2014, 382.

(14) P. BERNASCONI, *Banche e imprese nel procedimento penale*, Basilea 2011, 561 (cit. BERNASCONI, *Banche e imprese*).

(15) DTF 139 II 404 consid. 7.3.2; G. MOLO, *Die neue Trennungslinie bei der Amtshilfe in Steuersachen: Das Verbot der fishing expeditions und die formellen Anforderungen an das Gesuch*, ASA 80 143 ss., 152.

cui diritti sono toccati (16). Pertanto, è inammissibile che un'autorità proceda a casaccio nella raccolta delle prove (17), poiché ciò viola il principio di proporzionalità.

6. Ne scaturiscono una serie di esigenze quanto alla forma ed al contenuto della domanda dell'autorità rogante, concretizzate dalla giurisprudenza federale, dapprima nell'ambito della cooperazione internazionale in materia penale, poi riprese e specificate in materia amministrativa e fiscale. Il divieto di *fishing expedition* corrisponde dunque in un certo senso al risvolto negativo di tali esigenze (18). Tra gli obblighi principali per l'autorità amministrativa rogante vi è quello di indicare nella sua domanda di assistenza la fattispecie, le informazioni desiderate nonché il motivo della sua richiesta di assistenza (19).

a) Il criterio della sussistenza di indizi concreti.

7. Il Tribunale federale, tra le diverse formule per definire la nozione di *fishing expedition*, impiega quella di "*Anfragen aufs Gera-tewohl ohne konkrete Verdachtsmomente*". Sebbene allo stadio della domanda l'autorità rogante non sia ancora in grado di fornire la prova esatta della fattispecie, devono sussistere almeno sospetti sufficienti a sostegno della stessa (20). La giurisprudenza ricorre ai principi vigenti in ambito penale interno per determinare le esigenze poste a tali sospetti: il sospetto di un reato deve risultare da circostanze di fatto determinate che permettano di ritenere, nel contesto di conoscenze ed esperienze criminologiche o di altra natura, che sia probabile essere stato commesso un reato (21). Senza disporre di circostanze di fatto concrete e determinate dalle quali scaturisca l'ipotesi di un reato, non è ammesso condurre indagini. Infatti, se non sussistono indizi concreti,

(16) Nell'ambito della cooperazione internazionale amministrativa cfr. DTF 128 II 407 consid. 5.2.1; 125 II 65 consid. 6a; sentenza TAF A-737/2012 datata 05 aprile 2012, consid. 6 e rinvii.

(17) Sentenza TPF RR.2015.73 consid. 4.1.

(18) MOLO, op. cit., 148.

(19) *Ibidem*.

(20) DTF 125 II 250 consid. 5b; 116 Ib 68 consid. 3; sentenza TAF A-6547/2013 datata 11 febbraio 2014, consid. 5.3; A-737/2012 datata 05 aprile 2012, consid. 6.1.1; A-7342/2008 datata 05 marzo 2009 e A-7426/2008 consid. 4.4.1.

(21) Sentenza TAF A-737/2012 datata 05 aprile 2012, consid. 6.2.1 e rinvii; cfr. anche DTF 137 I 218; BERNASCONI, *Banche e imprese*, cit., 561.

l'autorità non farebbe altro che andare abusivamente "a pesca di informazioni", che solo ipoteticamente potrebbero giustificare l'inchiesta aperta. Allo stesso modo, il sussistere di indizi concreti riguardanti una determinata violazione di un obbligo fiscale è necessario affinché una domanda di cooperazione non debba essere rifiutata, siccome considerata come costitutiva di una *fishing expedition* (22).

b) Il criterio della ricerca senza limiti (ricerca indiscriminata di prove)

8. In mancanza dell'indicazione di un rapporto di connessione fra l'informazione richiesta situata nel territorio svizzero e la fattispecie sulla quale si fonda un'indagine per chiarire un'infrazione fiscale o per allestire una tassazione fiscale, una simile domanda di cooperazione rappresenta una ricerca indiscriminata di prove (23). All'autorità rogante spetta quindi l'incombenza di indicare in modo preciso per quali ragioni determinate informazioni siano considerate come idonee a favorire l'avanzamento della procedura in questione (24). Così facendo, l'autorità svizzera è in grado di assicurarsi che le informazioni richieste mirino l'obiettivo fiscale dichiarato (25).

9. La ricerca indiscriminata di prove da parte di un'autorità può inoltre risultare dalla maniera di procedere *in globo* della stessa (26). Pur rispettando singolarmente i requisiti minimi di contenuto, una serie di domande inoltrate in un breve lasso di tempo può configurarsi come un tentativo di raccolta indiscriminata di prove. Per esempio, l'autorità straniera rogante, con riferimento a un determinato contribuente, formula diverse domande di assistenza, ciascuna indicante un diverso possibile detentore delle informazioni richieste. Trattandosi di un tentativo di procedere a casaccio al fine di scoprire il reale detentore delle informazioni, queste domande rappresenterebbero una *fishing expedition* inammissibile.

c) Rilevanza del criterio di "*pertinenza prevedibile*"

(22) Cfr. TAF A-737/2012 datata 05 aprile 2012, consid. 6.2.2.

(23) Cfr. ZIMMERMANN, cit., 749.

(24) Sentenza TAF A-737/2012 datata 05 aprile 2012, consid. 6.1.3.

(25) Sentenza TAF A-5090/2014 datata 16 aprile 2015, consid. 4.2.2.

(26) MOLO, cit., 170.

10. L'art. 26 del Modello OCSE disciplina lo scambio di informazioni tra Stati nell'ambito delle convenzioni di doppia imposizione basandosi sul criterio di "*pertinenza prevedibile*" (27) delle informazioni (28). Secondo il Commentario relativo al Modello di convenzione, tale criterio mira al raggiungimento di un equilibrio tra l'obiettivo dichiarato di uno scambio di informazioni il più ampio possibile ed il divieto di *fishing expedition*. Dottrina e giurisprudenza ritengono in modo convincente che il criterio della "pertinenza prevedibile" concretizzi il principio di proporzionalità e, appunto, il divieto della *fishing expedition* (29). Ciò scaturisce dalla definizione di quest'ultima data dall'OCSE: "*speculative requests for information that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation*" (30).

11. Ne conseguono anche in questo caso determinate esigenze, cui deve adempiere la domanda di assistenza dell'autorità rogante:

(i) sul piano materiale, essa deve portare su una fattispecie concreta e rispondere ad uno scopo determinato e ben precisato,

(ii) sul piano formale, l'autorità rogante deve precisare l'oggetto ed il soggetto della richiesta per permettere all'autorità rogata di verificare che le informazioni richieste servano l'obiettivo fiscale ricercato (31).

d) Delimitazione fra la *fishing expedition* e "l'utilità potenziale"

(27) "*Voraussichtliche Erheblichkeit*", cfr. *Nomos Kommentar*, AMBOS - KÖNIG - RACKOV, *Rechtshilferecht in Strafsachen*, Baden Baden 2015, Wieckowska, 4/n. 714, 1011.

(28) Secondo l'art. 26 del Modello OCSE le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni "*asis foreseeably relevant*" (per quanto prevedibilmente pertinenti) per applicare le disposizioni della convenzione oppure per l'amministrazione o l'applicazione del diritto interno relativo alle imposte di qualsiasi natura della convenzione oppure per l'amministrazione o l'applicazione del diritto interno relativo alle imposte di qualsiasi natura o denominazione riscosse per conto degli Stati contraenti, delle loro suddivisioni politiche o enti locali nella misura in cui l'imposizione prevista non sia contraria alla convenzione.

(29) Sentenza TAF A-5390/2013 datata 06 gennaio 2014, consid. 5.1.2; OPEL, cit., 354 nota 1831 e rinvii. DONATSCH - HEIMGARTNER - MEYER - SIMONEK, op. cit., 234.

(30) OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*, 9. ed., Parigi 2014 (http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1, visitato il 4 agosto 2015).

(31) Sentenza TAF A-5090/2014 datata 16 aprile 2015, consid. 4.2.2.

12. La nozione giurisprudenziale di “*utilità potenziale*” concretizza il principio di proporzionalità nell’ambito della cooperazione internazionale in materia penale (32). L’*utilità potenziale* funge da linea guida tra due opposti, che sono il rispetto della sovranità statale dello Stato rogato e lo scopo dell’assistenza internazionale, che consiste appunto nel favorire la scoperta di fatti, informazioni e mezzi di prova, compresi quelli totalmente sconosciuti all’autorità rogante (33). In virtù di tale criterio, l’autorità rogata trasmette all’autorità rogante tutti gli elementi in suo possesso “*potenzialmente utili*” per la procedura straniera, assumendo quindi un ruolo attivo (34). Il limite rispetto alla *fishing expedition* si situa laddove la documentazione richiesta appaia manifestamente inutile a far progredire le indagini, ovvero senza alcun rapporto con l’infrazione perseguita, nonché inidonea all’avanzamento dell’inchiesta (35). In tal caso, la domanda di cooperazione appare come un mero pretesto finalizzato alla ricerca indiscriminata di prove e deve quindi essere rifiutata.

II. *Fishing expedition* nel diritto procedurale svizzero

13. Il divieto della *fishing expedition* si estende ai procedimenti (36) di qualsivoglia natura. Una panoramica anche solo sommaria sul ruolo di questa nozione nel diritto di procedura svizzero si rivela utile nel tentativo di concretizzarne la portata nell’ambito della cooperazione internazionale in materia fiscale.

A. Nella procedura penale

a) In generale

14. Originariamente, la definizione di *fishing expedition* proviene dal diritto di procedura penale (37). In virtù del principio di protezione individuale (*Individualschutzprinzip*), un individuo non può subire

(32) ZIMMERMANN, cit., 748.

(33) ZIMMERMANN, cit., 748 s.

(34) ZIMMERMANN, cit., 748.

(35) DTF 136 IV 82 consid. 4.1.; cfr. anche sentenza TPF RR.2015.73 consid. 4.1 e rinvii; ZIMMERMANN, cit., 748.

(36) BERNASCONI, *Banche e imprese*, cit., 560.

(37) OSWALD, cit., nt. 129.

nell'ambito di una procedura di cooperazione internazionale in materia penale un trattamento meno favorevole rispetto a quello che avrebbe subito qualora la procedura avesse avuto luogo direttamente nello Stato rogato (38). Da questo principio scaturisce la necessità di definire la *fishing expedition* allo stesso modo sia nella procedura penale che nella cooperazione internazionale in materia penale (39). In diritto svizzero, l'applicabilità della *lex fori*, ossia della procedura penale nazionale, è addirittura prevista dalla legge, ossia dall'art. 54 CPP (40). Pertanto, quest'ultima influenzando considerevolmente la cooperazione amministrativa in materia fiscale, ecco che la procedura penale interna assume una sua importanza specifica anche proprio nell'ambito dell'analisi relativa alla *fishing expedition*.

15. Nella procedura penale, il divieto della ricerca indiscriminata di prove funge da limite alla massima inquisitoriale (41); più precisamente, impedisce che l'autorità penale raccolga prove "a casaccio" (*planlos*), nonché in assenza d'indizi sufficienti di reato (42). L'ambito in cui la nozione assume un ruolo centrale riguarda l'adozione di provvedimenti coercitivi, subordinata all'esistenza di "*sufficienti indizi di reato*" (art. 197 cpv. 1 lett. b CPP). Ne consegue il divieto di utilizzare gli eventuali mezzi di prova ottenuti in violazione di quest'esigenza (43).

b) Utilizzazione dei reperti casuali

16. Non sempre facile è la distinzione tra la *fishing expedition* e

(38) Cfr. P. POPP, *Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen*, Basilea 2001, n. 194.

(39) OSWALD, cit., nt. 129.

(40) L'art. 54 CPP prevede quanto segue: "*La concessione dell'assistenza giudiziaria internazionale e la procedura d'assistenza giudiziaria sono rette dal presente Codice soltanto in quanto altre leggi federali e trattati internazionali non prevedano disposizioni specifiche*".

(41) Cfr. A. DONATSCH - S. HEIMGARTNER - F. MEYER - M. SIMONEK, *Internationale Rechtshilfe*, 2. ed., Zurigo/Basilea/Ginevra 2015, 140.

(42) DTF 137 I 218 consid. 2.3.2 e rinvii.

(43) DTF 137 I 218 consid. 2.3.2; N. OBERHOLZER, *Grundzüge des Strafprozessrechts*, 3. ed., Berna 2012, n. 849; S. GLESS, in *Basler Kommentar, Schweizerische Strafprozessordnung*, 2. ed., Basilea 2014, art. 141 StPO n. 81.

l'utilizzazione del "reperto casuale" (*Zufallsfund*) (44), il cui impiego come mezzo di prova è in linea di principio ammesso (45). Il "reperto casuale" è un mezzo di prova che emerge nell'ambito dell'esecuzione di una misura coercitiva proceduralmente rituale, poiché ordinata sulla base dell'esistenza di un indizio sufficiente di reato (46). Tale mezzo di prova non possiede alcun legame diretto con il reato oggetto dell'inchiesta, ma indica la presenza di un "nuovo" reato (47). La differenza fondamentale tra reperto casuale e *fishing expedition* si situa a livello soggettivo: se nel primo caso la scoperta del mezzo probatorio non è affatto prevista, nel secondo caso l'autorità ne va in un certo qual modo alla ricerca attraverso la misura coercitiva (48). In altri termini, nel caso della *fishing expedition* l'adozione della misura coercitiva ha per obiettivo la giustificazione del sospetto necessario a quest'effetto (49). La dottrina sottomette l'utilizzo del reperto casuale alla condizione di ammissibilità della misura coercitiva anche per il "nuovo" reato scoperto, facendo così ricorso alle disposizioni speciali sul reperto casuale come p. es. l'art. 278 cpv. 1 CPP nell'ambito della sorveglianza del traffico postale e delle telecomunicazioni e l'art. 296 cpv. 1 CPP nell'ambito dell'inchiesta mascherata (50).

17. In una sentenza del 2011, il Tribunale federale ha ritenuto inammissibile che la polizia argoviese avesse visionato le immagini contenute in una videocamera smarrita ad una festa popolare con il pretesto di determinare chi fosse il proprietario, ed in seguito utilizzasse tali immagini come mezzo di prova contro l'amico dello stesso (ricorrente) per dimostrare determinate violazioni della legge sulla circolazione stradale da lui commesse. In tal caso, nella misura in cui la polizia non avesse avuto alcuna ragione (lecita) di visionare le immagini, poiché non vi era il benché minimo sospetto di un reato commesso da terzi o dal ricorrente, le immagini non costituivano un

(44) Art. 243, 278 e 296 CPP.

(45) D.G. GFELLER - O. THORMANN, in *Basler Kommentar, Schweizerische Strafprozessordnung*, 2. ed., Basilea 2014, art. 243 StPO n. 30 ss.

(46) DTF 137 I 218 consid. 2.3.2; 139 IV 128 consid. 2.1.

(47) DTF 139 IV 128 consid. 2.1.

(48) GFELLER - THORMANN, art. 243 StPO n. 15.

(49) GFELLER - THORMANN, art. 243 StPO n. 16.

(50) GFELLER - THORMANN, art. 243 StPO n. 33 e rinvii.

reperto casuale, bensì un mezzo di prova non utilizzabile perché ottenuto tramite una *fishing expedition* (51).

18. La distinzione presenta tuttavia alcune difficoltà tuttora irrisolte. In particolare, non è del tutto chiaro se l'utilizzo del reperto casuale come mezzo di prova presupponga che gli indizi iniziali giustificanti la misura coercitiva debbano vertere sul "nuovo" reato scoperto attraverso il reperto casuale oppure se sia sufficiente che tali indizi sussistano solamente dopo che il reperto è stato scoperto (52). Nella fattispecie sopraindicata, la domanda si sarebbe posta se la videocamera non fosse stata smarrita ma, ad esempio, rubata (53). In tal caso, in presenza d'indizi sufficienti di furto, il visionamento delle immagini sarebbe stato legittimo e la questione del loro utilizzo contro il ricorrente si sarebbe posta nel senso appena citato: per poter utilizzare le immagini come mezzo di prova contro il ricorrente, sarebbe stato necessario che l'autorità avesse un sospetto riguardo alle infrazioni commesse già *a priori*, ossia prima di visualizzare le immagini. Il Tribunale federale ha risposto in modo inequivoco a questa questione solo per quanto concerne la sorveglianza postale e del traffico delle comunicazioni (cfr. art. 278 CPP), ammettendo l'utilizzazione di conversazioni telefoniche contro l'interlocutore di una persona sorvegliata ritualmente, sebbene non esistessero sospetti nei confronti dello stesso (54).

B. Nella procedura civile

a) In generale

19. Nella procedura civile, la questione della *fishing expedition* si pone per quanto concerne l'assunzione di prove, ed in particolare l'edizione di documenti (55). Se è generalmente ammesso che la con-

(51) DTF 137 I 218 consid. 2.3.

(52) Cfr. ad esempio DTF 139 IV 128 consid. 2.2; per la necessità dell'esistenza di un sufficiente indizio di reato sia riguardo alla perquisizione in cui emerge il reperto casuale sia riguardo al nuovo reato emerso cfr. BERNASCONI, *Banche e imprese*, cit., 149; *contra*: L. VETTERLI, *Kehrtwende in der bundesgerichtlichen Praxis zu den Verwertungsverboten*, ZStrR 130/2012 447 ss., 454; GFELLER - THORMANN, *art. 243 StPO n. 34*.

(53) VETTERLI, cit., 454.

(54) DTF 122 II 182 consid. 5b, cfr. anche DTF 132 IV 70 consid. 6.3.

(55) Cfr. artt. 160 cpv. 1 lett. b e 158 CPC.

troparte richieda la produzione di un documento o di un complesso di documenti noti all'istante, una richiesta generica, nella speranza che questa produca documenti utili ed ancora ignoti all'istante è inammissibile (56). In questo contesto si rivela particolarmente interessante la delimitazione tra la *fishing expedition* e l'assunzione di prove a titolo cautelare, prevista all'art. 158 CPC. Quest'ultima può essere richiesta apportando la prova di un interesse degno di protezione, interesse che può risiedere (semplicemente) nella valutazione delle *chances* di successo di un eventuale futuro processo (57). Si tratta di permettere ad una parte di chiarire, e non solo stimare, tali chances (58), in modo da evitare processi privi di ogni speranza di successo (59). Potenzialmente, finché l'insieme degli elementi probatori principali non sono conosciuti, tale obiettivo non può essere raggiunto (60).

20. Tuttavia, l'“andare a pesca” di elementi probanti è ancora una volta escluso (61). In effetti, il richiedente deve allegare e rendere verosimile l'esistenza di uno stato di fatto concreto:

(i) in base al quale fonda una determinata pretesa di diritto materiale contro la parte avversa;

(ii) e la cui dimostrazione può essere addotta grazie al mezzo di prova da amministrare (62).

Date queste esigenze, occorre indicare nel modo più preciso possibile i mezzi di prova la cui amministrazione è richiesta (63).

(56) Sentenza TF 4A_65/2008 datata 03 agosto 2009, consid. 5.2; F. TREZZINI, in *Commentario al Codice di diritto processuale svizzero*, Lugano 2011, 776.

(57) Art. 158 cpv. 1 lett. b CPC; Messaggio concernente il Codice di diritto processuale civile svizzero (CPC) del 28 giugno 2006, FF 2006 6593 ss., 6687; D. GASSER - B. RICKLI, *Schweizerische Zivilprozessordnung*, 2. ed, Zurigo - San Gallo 2014, art. 158 ZPO n. 4; KILLIAS - KRAMER - ROHNER, cit., 940 nt. 26.

(58) DTF 140 III 24 consid. 3.3.3, dove il Tribunale federale distingue in modo chiaro tra *Abschätzung* e *Abklärung*.

(59) P. GUYAN, *Klärung der Aussichten gemäss Art. 158 Abs. 1 lit. b ZPO*, in RSCP 3/2015 271 ss., 273.

(60) GUYAN, cit., 277.

(61) W. FELLMANN, in *Kommentar zum Schweizerischen Zivilprozessordnung (ZPO)*, 2. ed., Zurigo - Basilea - Ginevra 2013, art. 158 ZPO n. 17a; GASSER - RICKLI, art. 158 ZPO n. 5, cit.; KILLIAS - KRAMER - ROHNER, cit., 942.

(62) DTF 140 III 12 consid. 3.3.3; sentenza TF 5A_832/2012 datata 25 gennaio 2013, consid. 7.1.2; F. TREZZINI, *Provvedimenti cautelari*, Lugano 2015, n. 1047.

(63) Cfr. FELLMANN, art. 158 ZPO n. 17°, cit.; KILLIAS - KRAMER - ROHNER, cit., 942.

b) Nella cooperazione internazionale

21. Per quanto concerne la cooperazione internazionale in materia civile, l'assunzione di prove è disciplinata in prima linea dalla Convenzione sull'assunzione all'estero delle prove in materia civile o commerciale del 18 marzo 1970, in vigore per la Svizzera dal 1 gennaio 1995. Nell'ambito dell'art. 23, la Svizzera ha espresso una riserva parziale (n. 6), proprio allo scopo di limitare l'ammissione di domande aventi per oggetto procedure di "*pre-trial discovery of documents*", bandendo così la *fishing expedition* (64). In sostanza, da questa riserva scaturisce l'obbligo per l'autorità rogante - e di conseguenza, anche per l'autorità rogata - di identificare i documenti richiesti in modo preciso e di motivarne la rilevanza per il litigio in questione (65).

C. Nella procedura amministrativa

22. A differenza della procedura civile, in ambito amministrativo l'autorità accerta d'ufficio i fatti servendosi, se necessario, di mezzi di prova (in applicazione della massima inquisitoria prevista dall'art. 12 della legge federale sulla procedura amministrativa / PA) (66). Questo implica che all'autorità amministrativa spetta decidere quali fatti siano rilevanti alla luce delle norme che applicherà in seguito alla fattispecie (67). Tale dualità di competenze, ossia l'accertamento dei fatti e l'applicazione del diritto, rende la problematica del modo attraverso il quale l'autorità procede all'accertamento dei fatti, quindi alla raccolta

(64) La riserva (n. 6 Ad art. 23) prevede che la Svizzera non esegue rogatorie aventi per oggetto una procedura di "*pre-trial discovery of documents*" se: la domanda non ha alcun legame diretto e necessario con la procedura di cui si tratta (lett. a); o si esige da una persona che indichi quali documenti relativi alla controversia si trovino o si siano trovati in suo possesso, in sua custodia o in suo potere di disporne (lett. b); o si esige da una persona che presenti anche altri documenti diversi da quelli designati nella domanda di assistenza giudiziaria e che si trovano verosimilmente in suo possesso, in sua custodia o in suo potere di disporne (lett. c); o rischiano di essere compromessi interessi degni di protezione delle persone coinvolte (lett. d).

(65) A.K. SCHNYDER - M. LIATOWITSCH, *Internationales Privat- und Zivilverfahrensrecht*, 3. ed., Zurigo 2011, 155.

(66) C. AUER in *VwVG - Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, Zurigo/San Gallo 2008, art. 12 VwVG n. 6.

(67) I. HÄNER in *Das erstinstanzliche Verwaltungsverfahren*, Zurigo/Basilea/Ginevra 2008, 34.

dei mezzi di prova, altrettanto importante in ambito amministrativo che in quello civile o penale.

23. In definitiva, anche nella procedura amministrativa il divieto della *fishing expedition* trova la sua consacrazione nell'obbligo per l'autorità di agire osservando il principio di proporzionalità. A tale proposito, l'art. 12 PA non permette all'autorità di adottare qualsivoglia misura al fine di accertare i fatti; in linea di principio, questa si limiterà a chiarire le circostanze pertinenti in vista della decisione da prendere (68), evitando qualunque misura inadatta o non necessaria, specialmente quando manca un indizio concreto (69). Alla stessa stregua, la giurisprudenza esige che, nel suo insieme, l'accertamento dei fatti appaia proporzionato (70).

24. Per quanto concerne la procedura penale amministrativa, buona parte delle considerazioni fatte a proposito della procedura penale valgono *mutatis mutandis*. In effetti, sebbene la legge sul diritto penale amministrativo (DPA) non conosca un rinvio generale che permetta l'applicazione suppletiva del Codice di procedura penale, entrambe le legislazioni hanno per obiettivo la ricerca della verità materiale e la repressione delle condotte punibili che ne scaturiscono, cosicché, perlomeno in alcuni ambiti, appare giustificata (71) l'applicazione per analogia di principi e norme della procedura penale. Contano tra questi i provvedimenti coercitivi. Da notare innanzitutto che gli art. 45 ss DPA, per disciplinare i provvedimenti coattivi, contengono diverse concretizzazioni del principio enunciato all'art. 197 cpv. 1 lett. b CPP, che è appunto espressione anche del divieto di *fishing expedition*: solo "gli oggetti che possono avere importanza come mezzi di prova" devono essere confiscati (art. 46 cpv. 1 lett. a DPA), una perquisizione domiciliare deve presupporre la probabilità che "si trovi nascosto l'imputato" (art. 48 cpv. 1 DPA), nell'ambito della

(68) K. EMMENEGGER - P. KRAUSKOPF in *VwVG - Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, Zurigo 2009, art. 12 VwVG n. 27.

(69) EMMENEGGER - KRAUSKOPF, notano inoltre che "(a)uf Vorrat getroffene Massnahmen sind - wenn hierfür kein konkreter Anlass besteht - ebenfalls unzulässig" art. 12 VwVG n. 40.

(70) Cfr. DTF 100 Ib 358; EMMENEGGER - KRAUSKOPF, art. 12 VwVG n. 34.

(71) A. EICKER - J. ACHERMANN - J. LEHNER, *Zur Zulässigkeit eines Rückgriffs auf Bestimmungen der StPO im Verwaltungsstrafverfahren*, AJP/PJA 10/2013, 1450 ss., 1451.

perquisizione di carte, possono essere perquisite solo quelle che “*si possa presumere contengano scritti importanti per l'inchiesta*” (art. 50 cpv. 1 DPA) e via dicendo (72).

25. Parimenti prevede la giurisprudenza, quando esige l'esistenza di sospetti precisi e oggettivamente fondati, oltre che il rispetto del principio di proporzionalità in generale, affinché dei provvedimenti coattivi possano essere ordinati (73). Così il Tribunale federale ha avuto modo di delimitare i contorni della ricerca indiscriminata di prove nell'ambito di un procedimento penale amministrativo che vedeva una banca sospettata di aver commerciato all'ingrosso metalli preziosi senza passare attraverso il controllo doganale svizzero, quindi senza assolvere la dovuta imposta sulla cifra d'affari. Oppostasi al sequestro di tutti i documenti concernenti la relazione con uno dei suoi partner commerciali implicati, la banca aveva rimproverato all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) di perseguire una ricerca indiscriminata di prove. Il Tribunale federale ritenne invece che la decisione di sequestro fosse sufficientemente dettagliata e specificò che “*la possibilità che tra i documenti sequestrati vengano a trovarsi anche documenti che in prosieguo si rivelino irrilevanti ai fini dell'inchiesta*” non comporta l'illegittimità del provvedimento, poiché questa possibilità è inerente alla natura (74) della perquisizione.

D. Nella procedura fiscale

26. La cooperazione internazionale in materia fiscale conosce per così dire una situazione corrispondente in ambito procedurale interno: si tratta dell'assistenza tra le autorità, federali e cantonali, disciplinata dagli art. 111 s. LIFD. Particolarmente interessante per la nostra analisi è l'assistenza amministrativa da parte di altre autorità, amministrative o giudiziarie, nei confronti delle autorità fiscali (art. 112 LIFD). Infatti, occupandosi dello scambio di informazioni “*su richie-*

(72) Cfr. anche art. 51 cpv. 1, 52 cpv. 1 DPA.

(73) DTF 104 IV 125 consid. 3b, perquisizione di una banca; 107 IV 152 consid. 3, sequestro di vari oggetti; 119 IV 326 consid. 7, sequestro di modem; 132 IV 63 consid. 4, perquisizione di carte; sentenze TPF BV.2005.18 del 2 maggio 2005 consid. 2.1, sequestro di gettoni da gioco.

(74) DTF 119 IV 175 consid. 3, 178.

sta" (75), la giurisprudenza si è sviluppata in modo parallelo a quella in ambito di cooperazione internazionale in materia penale e fiscale.

27. L'assistenza fra le autorità federali, cantonali e comunali concerne "*ogni informazione necessaria*" per l'applicazione della legislazione tributaria. È sufficiente che l'autorità tributaria stabilisca la necessità dei ragguagli domandati per la corretta applicazione della legge in riferimento ad una data situazione o operazione, senza che vi sia bisogno di dimostrare l'esistenza di sospetti concreti nei confronti di contribuenti ben determinati (76). Rifacendosi alla giurisprudenza in ambito di cooperazione internazionale in materia penale, il Tribunale federale ritiene che l'autorità rogata e le relative istanze di ricorso debbano certo esaminare obbligatoriamente, per l'applicazione della legge, la soddisfazione del criterio della necessità dell'informazione e dei documenti richiesti, tuttavia la valutazione dell'effettiva rilevanza delle informazioni per l'imposizione fiscale delle persone coinvolte è di competenza della sola autorità di tassazione (77). Nel caso di un'inchiesta penale avviata dalla magistratura del Canton Berna nei confronti del titolare di diverse società che promettevano agli investitori guadagni fino al 20%, il Tribunale federale aveva giudicato che i sospetti fondati sulla manifesta disproporzione fra la situazione finanziaria dell'impresa e i redditi promessi giustificavano l'accesso agli atti penali da parte dell'autorità fiscale (78). In modo analogo, dopo aver appreso dalla stampa che due società attive nell'amministrazione patrimoniale avevano distribuito redditi annuali superiori al 10% nonostante avessero registrato perdite ingenti, l'AFC aveva chiesto di poter conoscere l'identità dei clienti di queste società, argomentando che l'entità dei guadagni era propria ad attirare investimenti sotto forma di redditi non dichiarati. Malgrado l'assenza di sospetti particolari nei confronti di questi contribuenti, il loro ricorso venne respinto dal

(75) Cfr. art. 112 LIFD.

(76) Tali esigenze erano invece presenti secondo la normativa previgente (art. 90 cpv. 1 decreto federale del 9 dicembre 1940 concernente la riscossione d'una imposta federale diretta (DIFD; RU 56 2107)); DTF 134 II 318 consid. 6.1.

(77) DTF 134 II 318 consid. 6.1 e rinvii.

(78) DTF 124 II 58 = ASA 67 296 = RF 1998 181, consid. 4; cfr. anche A. PEDROLI, ASA 72, 177 ss., 183 s.

Tribunale federale (79). Da notare inoltre che la necessità delle informazioni può limitarsi alla sola "applicazione" della legge fiscale, senza che debbano sussistere sospetti riguardanti l'esistenza di un'infrazione fiscale (80).

28. La giurisprudenza federale si mostra generosa, poiché ammette che l'autorità fiscale possa utilizzare informazioni apprese nella consultazione di un incarto penale anche contro terze persone non coinvolte nel procedimento e sulla cui situazione non vi era alcuna necessità di approfondimento. Essa può inoltre aver accesso anche alla documentazione coperta dal segreto bancario, a condizione che questa sia stata ottenuta in modo legittimo dall'autorità penale (81).

29. Dato che la legge non attribuisce all'autorità fiscale un diritto generale di consultazione degli atti delle altre autorità, il solo limite di quest'ampia collaborazione è evidentemente costituito dalla *fishing expedition* (82). Per riprendere le parole del Tribunale federale, "*l'obbligo di collaborazione non permette al fisco di consultare indistintamente e senza obiettivo concreto tutti i documenti di un'altra autorità*", allo scopo di condurre un'azione di ricerca generale, senza aver motivo di supporre che la legge non sia stata applicata correttamente (83). La giurisprudenza sviluppata in relazione all'art. 90 cpv. 1 DIFD, ripresa in applicazione dell'art. 112 LIFD, ha ad esempio considerato che la domanda del fisco non menzionante i nomi dei contribuenti sospettati, quindi tendente alla consultazione di un elenco di creditori presente negli atti di un procedimento penale nei confronti di una banca, non costituiva una ricerca indiscriminata di prove. In un'altra sentenza, ha escluso che la domanda costituisse un'"azione di ricerca generale", per il solo fatto che i nomi dei clienti di una società coinvolta in un procedimento per reati finanziari fossero già noti al fisco, il quale aveva consultato gli atti penali per indagare sul comportamento dei dirigenti di tali società (84).

(79) Sentenza TF datata 14 marzo 1996, in ASA 65, 649 = RDAF 53/1997 268, consid. 5d.

(80) RF 2001 837 = RDAF 57/2001 336, consid. 4c.

(81) DTF 134 II 318 consid. 6.1 e rinvii.

(82) DTF 134 II 318 consid. 6.1; 124 II 58 consid. 3d.

(83) DTF 134 II 318 consid. 6.1 e rinvii; "*Verboten sind auf jedem Fall reine Beweisausforschungen (fishing expedition)*" (DTF 128 II 407 consid. 5.2.1).

(84) Sentenza TF datata 29 settembre 1978, in ASA 48, 483 = RF 1980 373, consid. 3b c.

30. Riassumendo, l'interpretazione estensiva della nozione di "*informazioni necessarie*" limita la portata del divieto della *fishing expedition*: sospetti concreti nei confronti di determinati contribuenti non sono richiesti, bastando informazioni che rendano plausibile l'esistenza di infrazioni alla legislazione tributaria. Ciò vale anche nel caso di informazioni fondate su notizie mediatiche.

III. *Fishing expedition* nella cooperazione internazionale in materia penale

31. Le clausole previste nelle convenzioni di doppia imposizione che disciplinano la cooperazione fra autorità fiscali, non prevedono in genere alcuna indicazione in merito al contenuto necessario della domanda di assistenza (85). Il Tribunale federale aveva quindi stabilito che le esigenze applicabili a tali domande erano quelle vigenti nell'ambito della cooperazione internazionale in materia penale (86). Ne consegue che i principi valevoli in ambito penale hanno plasmato considerevolmente la giurisprudenza in ambito fiscale. Con l'entrata in vigore della LAAF, le esigenze poste alle domande di assistenza in materia fiscale sono state codificate (art. 6 ss. LAAF) (87) e di conseguenza l'applicazione dei principi vigenti in ambito penale ha perso di importanza (88), perlomeno per quei settori che sono disciplinati in modo esaustivo dalle norme della LAAF. Ciononostante, poiché la nozione di *fishing expedition* è rimasta essenzialmente invariata, a tale riguardo si rivela tuttora interessante il ricorso ai principi e alla giurisprudenza relativi alla cooperazione internazionale in materia penale in via di interpretazione per analogia.

32. I trattati internazionali non prevedono esplicitamente il rispetto del principio di proporzionalità, e men che meno il divieto della *fishing expedition* quale condizione per accogliere la domanda di

(85) Cfr. ad esempio l'art. 26 della Convenzione tra la Svizzera e gli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito (RS 0.672.933.61); MOLO, cit., 147.

(86) Sent. TF 2A.608/2005 datata 10 agosto 2006, consid. 3.

(87) La LAAF è applicabile a tutte le domande posteriori alla sua entrata in vigore (art. 24 LAAF).

(88) D. HOLENSTEIN, in *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht*, Basilea 2014, art. 26 OECD-MA n. 211.

cooperazione di uno Stato estero; lo fanno solo implicitamente, esigendo dallo Stato rogante che la sua domanda adempia determinate esigenze formali, come la definizione più precisa possibile dell'oggetto e dei contorni della richiesta (89). Nella maggior parte dei casi, l'autorità rogante dovrà inoltre indicare i motivi, la designazione della persona perseguita ed una breve descrizione dei fatti essenziali che hanno dato luogo alla domanda (90).

33. La condizione del rispetto del principio della proporzionalità può inoltre essere dedotta dalle disposizioni secondo cui l'esecuzione delle misure di cooperazione ha luogo secondo le prescrizioni del diritto dello Stato rogato (91), le quali prevedono spesso l'obbligo per l'autorità rogante di agire nel rispetto di tale principio (92).

34. A livello del diritto interno, il principio della proporzionalità si concretizza all'art. 63 cpv. 1 AIMP, a tenore del quale sono trasmessi all'estero solo le informazioni, mezzi di prova, atti processuali e altri atti ufficiali che appaiono "necessari" per il procedimento penale estero. Il Tribunale federale riconosce l'importanza cruciale della proporzionalità per lo svolgersi dell'insieme della procedura della cooperazione internazionale (93). Come per quanto concerne i trattati, il punto di partenza per determinare la proporzionalità di una domanda, e quindi se le informazioni siano "necessarie" al procedimento estero, è il contenuto della stessa (94). Le esigenze formali a tale

(89) Come ad esempio all'art. 14 CEAG. Convenzione europea di assistenza giudiziaria in materia penale del 20 aprile 1959 (RS 0.351.1). Cfr. ZIMMERMANN, cit., 740 *in fine*; DONATSCH - HEIMGARTNER - MEYER - SIMONEK, op. cit., 46.

(90) ZIMMERMANN, cit., 291 e rinvii alle disposizioni topiche.

(91) Cfr. artt. 3 cifra. 1 CEAG; 9 cifra. 1 TAGSU, nonché il Trattato del 25 maggio 1973 tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America sull'assistenza giudiziaria in materia penale (con scambio di lettere) (RS 0.351.933.6).

(92) ZIMMERMANN, cit., 742.

(93) DTF 127 II 151 consid 5b.

(94) "Aus dem Erfordernis der Darstellung des wesentlichen Sachverhalts wird das Verbot der Beweisforschung (sog. "Fishing Expedition") abgeleitet. Dieses richtet sich gegen Beweisaufnahmen "aufs Geratewohl". Strafprozessuale Untersuchungshandlungen zur Auffindung von Belastungsmaterial zwecks nachträglicher Begründung eines Tatverdachts sind unzulässig. Eine hinreichend präzise Umschreibung der Verdachtsgründe soll Missbräuche verhindern.", M. ENGLER, in *Basler Kommentar Internationales Strafrecht*, Basilea 2015, art. 28 IRSG n. 15.

proposito sono enunciate all'art. 28 cpv. 2 e 3 AIMP (95). Queste esigenze impediscono che l'autorità richiedente agisca tramite *fishing expedition*; dall'esposto della fattispecie, analogamente a quanto vale nella procedura penale interna (96), devono scaturire sospetti sufficienti del reato (97) all'origine della domanda, in difetto dei quali l'assistenza sarà rifiutata (98). Ciò vale specialmente riguardo alle informazioni di carattere fiscale nell'ambito della cooperazione internazionale in materia penale (99).

35. La giurisprudenza federale ha stabilito che la questione di sapere se le informazioni richieste nell'ambito di una domanda di assistenza siano "*necessarie o utili*" (100) alla procedura in corso nello Stato richiedente deve essere lasciata all'apprezzamento delle autorità di quest'ultimo. Infatti, lo Stato rogato, salvo eccezioni, non dispone dei mezzi che gli permettono di pronunciarsi sull'opportunità di assumere determinate prove e non può quindi sostituire il proprio potere di apprezzamento a quello dell'autorità estera che conduce le indagini. Il compito dell'autorità d'esecuzione è quindi limitato alla verifica dell'esistenza di un legame oggettivo tra le misure richieste e la procedura straniera (101). Inoltre, il Tribunale federale ritiene che allo stadio della domanda non si può pretendere dallo Stato richiedente la presentazione di un esposto dei fatti totalmente esente da lacune o contraddizioni, poiché lo scopo della rogatoria è proprio quello di chiarire punti oscuri relativi alla fattispecie oggetto di un'indagine all'estero, fermo restando che rimanga possibile la verifica delle con-

(95) A.M. GLUTZ, in *Basler Kommentar Internationales Strafrecht*, Basilea 2015, art. 9 IRSG n. 21 seg.

(96) La domanda deve indicare l'ufficio da cui emana e all'occorrenza l'autorità competente per il procedimento penale (cpv. 2 lett. a), l'oggetto e il motivo (cpv. 2 lett. b), la qualificazione giuridica del reato (cpv. 2 lett. c), i dati, il più possibile precisi e completi, della persona contro cui è diretto il procedimento penale (cpv. 2 lett. d) e un breve esposto dei fatti essenziali (cpv. 3 lett. a); MOLO, cit., 148; DONATSCH - HEIMGARNER - MEYER - SIMONEK, op. cit., 93.

(97) "*Das Vorhandensein konkreter Anhaltspunkte (individueller und konkreter Verdacht) ist zwingende Voraussetzung*", Nomos Kommentar, 1/n. 234, 139.

(98) Per i dettagli cfr. BERNASCONI, *Rogatorie penali italo-svizzere*, cit., 191; Cfr. anche ENGLER, art. 28 IRSG n. 15.

(99) Nomos Kommentar, 4/n. 742, 1022; 4/n. 747, 1023.

(100) Nomos Kommentar, 1/n. 234, 139.

(101) DTF 136 IV 82 consid. 4.1; 129 II 462 consid. 5; 120 Ib 251 consid. 5b.

dizioni per la concessione dell'assistenza (102). Si noterà infine che l'autorità rogante non deve necessariamente nominare la persona oggetto delle informazioni richieste (103). La giurisprudenza considera infatti che non si tratta di un elemento decisivo per decidere dell'ammissibilità di una domanda, nella misura in cui dalla fattispecie scaturisca che la persona è implicata nel caso in questione (104). In altri termini, la sola descrizione dei fatti, senza indicazione dei nominativi delle persone, è propria a fondare un sospetto sufficiente, il quale non deve per forza portare su una persona determinata.

36. Una prima attenuazione principale che viene apportata al principio della proporzionalità, quindi al divieto della *fishing expedition* (105), è la seguente: la cooperazione internazionale in materia penale è rifiutata unicamente se gli atti richiesti sono manifestamente privi di rapporto con l'infrazione perseguita e inidonei a far progredire l'inchiesta, "*di modo che la domanda appare come il pretesto per una ricerca indeterminata di mezzi di prova*" (106). La persona che si oppone alla trasmissione delle informazioni che la concernono deve dimostrare in modo chiaro e preciso per quale ragione i documenti e le informazioni richieste eccedano il quadro della domanda oppure non presentino alcun interesse per la procedura estera (107).

37. Ecco la seconda attenuazione: l'autorità rogata deve interpretare la domanda secondo il senso che le può ragionevolmente essere attribuito (108). Essa può quindi optare per un'interpretazione estensiva, sempreché venga stabilito che anche in questo caso le condizioni poste alla cooperazione siano adempiute. Così facendo è posto il criterio dell'"*utilità potenziale*", secondo il quale una domanda può tendere, oltre che all'esecuzione di determinate misure, alla trasmissione di tutti i documenti propri, ossia "potenzialmente utili", a favo-

(102) DTF 129 II 484 consid. 4.1; Cfr. MOLO, cit., 149.

(103) Cfr. art. 28 cpv. 2 lett. d AIMP, cfr. anche sentenza TAF A-7342/2008 datata 05 marzo 2009, consid. 4.5.

(104) DTF 139 II 404 consid. 7.2.2; Sentenza TPF RR.2010.191 del 22 novembre 2010 consid. 2.1.

(105) ZIMMERMANN, cit., 748.

(106) DTF 136 IV 82 consid. 4.1; 121 II 241 consid. 3a; 120 Ib 251 consid. 5c.

(107) DTF 122 II 367 consid. 2c; 121 II 241 consid. 3a; 120 Ib 251 consid. 5c.

(108) La giurisprudenza federale utilizza costantemente il termine "*sinnngemäss*". Cfr. ZIMMERMANN, op. cit., n. 722, lett. b, 748.

rire l'avanzamento dell'inchiesta. Come già detto in precedenza, l'autorità rogata assume quindi un ruolo attivo; essa non può limitarsi a comunicare mezzi probatori riguardanti fatti già scoperti, ma deve anche assistere l'autorità richiedente allo scopo di portarne alla luce dei nuovi. Le spetta quindi trasmettere tutti gli elementi raccolti che sono propri a favorire (109) l'inchiesta straniera.

38. Ad esempio, se la domanda verte su documenti bancari richiesti quali mezzi di prova, l'autorità rogata trasmette tutti i documenti riguardanti il fatto ed il reato perseguito all'estero, come quelli relativi alle persone fisiche e giuridiche implicate, compresi i beneficiari economici di società di sede, oppure all'insieme delle operazioni dei conti toccati. Il fattore fondamentale per decidere della trasmissione di documenti o informazioni raccolti è il loro legame con i fatti perseguiti all'estero; l'autorità rogata non può semplicemente trasmettere tutti i dati relativi ad un conto senza dare alcuna spiegazione riguardo al loro legame con la fattispecie straniera, ma deve indicare precisamente tale legame nella sua decisione finale di trasmissione (110).

39. Date queste due attenuazioni al principio di proporzionalità, rafforzate dalle esigenze formali non troppo elevate che sono poste alla domanda (111), la prassi relativa alla cooperazione internazionale in materia penale ammette soltanto eccezionalmente censure riguardanti una violazione del divieto della ricerca indiscriminata di prove (112).

40. Uno dei rari casi in cui il Tribunale federale riconobbe sussistere una *fishing expedition* riguarda la rogatoria russa avviata nell'interesse del procedimento contro Mikhail Khodorkovsky, nell'ambito del cosiddetto "caso Yukos" (113). In simili casi la rogatoria viene

(109) Nel senso del "*principe de faveur*", "*Günstigkeitsprinzip*", *in dubio pro rogatoria*.

(110) ZIMMERMANN, cit., 749 seg.

(111) OSWALD, cit., nt. 129.

(112) Ad esempio cfr. sentenza TF 1A.215/2005 datata 04 gennaio 2006, secondo cui i fatti sono stati esposti in modo talmente caotico che l'utilità delle informazioni richieste non può essere stabilita; MOLO, cit. 150.

(113) Sentenza TF 1A.215/2005 datata 04 gennaio 2006, consid. 3.9 ss.: "*Il en résulte qu'en dépit d'abondantes redites, l'exposé des faits fourni par l'autorité requérante ne satisfait pas aux exigences posées aux art. 14 CEEJ et 28 EIMP. Il s'apparente bien*

respinta (114) anche se, nell'ambito della convenzione internazionale antiriciclaggio e delle altre convenzioni internazionali, vige il principio "*in dubio pro rogatoria*" (*Günstigkeitsprinzip, Prinzip der grösstmöglichen Kooperation*) che però non può essere esteso sino ad ammettere la *fishing expedition* (115).

IV. Fishing expedition nella cooperazione internazionale in materia fiscale

41. Prima dell'entrata in vigore della LAAF, gli sviluppi maggiori per quanto concerne la *fishing expedition* hanno riguardato l'assistenza con gli Stati Uniti. Come detto, la giurisprudenza si rifaceva allora alla nozione ed ai principi della cooperazione internazionale in materia penale illustrata in precedenza. Esaminando la cooperazione relativa ai clienti di UBS, nel 2009 (116) il TAF ha aperto le porte alla rogatoria di gruppo, rimodellando di riflesso i contorni della nozione di *fishing expedition*. Questa giurisprudenza è stata riconfermata negli anni seguenti, per poi diventare parte integrante del modello OCSE. Gli elementi determinanti di quest'evoluzione riguardante le rogatorie di gruppo saranno trattati nella Seconda Parte; qui di seguito ci si concentrerà invece sul regime attuale, disciplinato dalla LAAF e dal criterio di "*pertinenza verosimile*".

42. Dopo lo storico cambiamento di paradigma del 13 marzo 2009 (117), un vero e proprio big bang, allorché la Svizzera si era

plutôt à une recherche indéterminée de moyens de preuve, pour laquelle la Suisse ne saurait accorder sa collaboration".

(114) "*Falls ein Ersuchen offensichtlich als Fishing Expedition einzustufen ist, leitet das BJ es ebenfalls nicht weiter, sondern teilt der ersuchenden ausländischen Behörde mit, dass die verlangten Rechtshilfemassnahmen nicht vorgenommen werden können*", S. KUSTER, in *Basler Kommentar Internationales Strafrecht*, Basilea 2015, art. 78 IRSG n. 5.

(115) "*Als Grundlage für sog. 'Fishing Expeditions' (unspezifische Ermittlungen, die ohne einen konkreten Tatverdacht aufs Geratewohl hin vorgenommen werden) lässt sich die Bestimmung freilich nicht heranziehen; solche werden vom Anwendungsbereich des Übereinkommens nicht abgedeckt.*", PATRICK BISCHÖFF, in *Basler Kommentar Internationales Strafrecht*, Basilea 2015, art. 7 GwÜ, n. 3.

(116) Sentenza TAF A-7342/2008 05 marzo 2009.

(117) Il Governo svizzero, come quello di Singapore e di altre piazze finanziarie analoghe, non aveva altra scelta: si trattava infatti di evitare di essere catalogati nella "*black list*" dei cosiddetti "*non cooperatives countries*" che sarebbe stata allestita in

impegnata a riprendere lo standard dell'OCSE (118), sono state concluse numerose CDI su tale base. Saltano all'occhio segnatamente quelle con la Francia, la Danimarca, il Lussemburgo, la Norvegia, l'Austria, la Gran Bretagna, la Spagna e l'Italia (119). L'insieme di

occasione del vertice del G20 di Londra del 2 aprile 2009 (cfr. *London Summit - Leaders' Statement* 2 aprile 2009, www.wcoomd.org).

(118) OECD *Model Tax Convention on Income and on Capital* (www.oecd.org).

(119) Art. 7 Accordo aggiuntivo del 12 gennaio 2009 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica francese, intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza, conclusa a Parigi il 9 settembre 1966 (e Protocollo addizionale) e modificata dall'Accordo completo firmato a Parigi il 3 dicembre 1969, come pure dall'Accordo aggiuntivo concluso a Parigi il 22 luglio 1997, (Protocollo CDI-Francia);

art. VIII Protocollo del 21 agosto 2009 che modifica la Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Regno di Danimarca intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza firmata a Berna il 23 novembre 1973, modificata dal Protocollo firmato l'11 marzo 1997 a Copenhagen (Protocollo CDI-Danimarca);

Art. 3 Accordo aggiuntivo del 25 agosto 2009 tra la Confederazione Svizzera e il Granducato del Lussemburgo che modifica la Convenzione del 21 gennaio 1993 tra la Confederazione Svizzera e il Granducato del Lussemburgo per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (Protocollo CDI-Lussemburgo);

art. V Protocollo del 31 agosto 2009 tra la Confederazione Svizzera e il Regno di Norvegia che modifica la Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e il relativo Protocollo firmati il 7 settembre 1987 a Berna, modificati dal Protocollo firmato il 12 aprile 2005 a Oslo (Protocollo CDI-Norvegia);

art. II Protocollo del 3 settembre 2009 che modifica la Convenzione firmata il 30 gennaio 1974 a Vienna tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica d'Austria intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza (Protocollo CDI-Austria);

art. II Protocollo del 7 settembre 2009 che modifica la Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Regno Unito della Gran Bretagna e dell'Irlanda del Nord per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito firmata a Londra l'8 dicembre 1977, nella versione conforme ai Protocolli firmati a Londra il 5 marzo 1981, a Berna il 17 dicembre 1993 e a Londra il 26 giugno 2007 (Protocollo CDI-Gran Bretagna);

Art. 9 ss. Protocollo del luglio 2011 tra la Confederazione Svizzera e il Regno di Spagna che modifica la Convenzione per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio concluso a Berna il 26 aprile 1966, e il suo protocollo modificato dal Protocollo firmato a Madrid il 29 giugno 2006 (Protocollo CDI-Spagna);

Art. I seg. Protocollo del 23 febbraio 2015 che modifica la Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e

queste convenzioni poggiano sul criterio di “*pertinenza verosimile*” delle informazioni richieste (120), il quale, come già accennato, ha per effetto di concretizzare, mantenendolo, il divieto della *fishing expedition*. Tale divieto è poi espressamente previsto da un protocollo addizionale di ogni “nuova” convenzione, nel quale sono anche indicate le informazioni necessarie che devono essere contenute nella domanda di assistenza (121). Altre due CDI, ossia quelle stipulate con gli Stati Uniti ed il Qatar, derogano leggermente dallo standard OCSE, menzionando che vengono scambiate quelle informazioni che “*possono essere rilevanti*” (“*as may be relevant*”) (122). In modo convincente, la dottrina maggioritaria ritiene tuttavia che questa diversa formulazione non comporti alcuna differenza contenutistica rispetto allo standard OCSE (123).

43. A livello del diritto interno, il divieto della *fishing expedition* venne esplicitato come segue:

a) all’art. 7 lett. a LAAF, secondo il quale non si entra nel merito di una domanda se “*è stata presentata allo scopo di ricercare prove*”. Le esigenze alle quali le domande d’assistenza devono adempiere, concretizzano tale divieto (124); in mancanza di disposizioni contenute nella convenzione applicabile, l’art. 6 cpv. 2 LAAF prevede le indicazioni essenziali che devono essere contenute nella domanda (125).

per regolare talune questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, con Protocollo aggiuntivo, conclusa a Roma il 9 marzo 1976, così come modificata dal Protocollo del 28 aprile 1978 (Protocollo CDI-Italia);

cfr. MOLO, cit., 157 nota marginale 67.

(120) MOLO, cit., 157.

(121) MOLO, cit., 158.

(122) Art. 25 Convenzione del 24 settembre 2009 tra la Confederazione Svizzera e lo Stato del Qatar per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito; art. 3 seg. Protocollo del 23 settembre 2009 che modifica la Convenzione tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d’America intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito, firmata a Washington il 2 ottobre 1996; cfr. MOLO, cit., 157 nota marginale 67.

(123) A. OPEL, *Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuer-sachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard*, Berna 2015, 352 e nota marginale 1821.

(124) C. SCHODER, *Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, Steueramtshilfsgesetz*, StAhiG, Zurigo 2014, n. 77.

(125) L’identità della persona (lett. a), una descrizione delle informazioni richieste (lett. b), lo scopo fiscale della domanda (lett. c), i motivi per i cui si presuppone che le informazioni si trovino nello Stato rogato (lett. d), il nome e l’indirizzo del detentore

L'art. 17 cpv. 2 LAAF aggiunge che la trasmissione di informazioni presumibilmente irrilevanti è vietata.

b) all'art. 5 cpv. 3 lett. c dell'Ordinanza del Consiglio federale sull'assistenza internazionale in base alle convenzioni di doppia imposizione del 1 settembre 2010 (abrogata) (126), laddove viene menzionata esplicitamente la ricerca indiscriminata di prove (*Beweisforschung; recherche de preuves non autorisée*).

c) dalle specifiche norme previste nell'Accordo fondato sul cosiddetto "Modello Rubik" stipulato fra la Svizzera e la Gran Bretagna, dove si prevede, all'art. 33 cpv. 3 ultima frase, che "*so called fishing expeditions are excluded*" (127).

44. Innanzitutto, le informazioni devono parere pertinenti in rapporto all'applicazione delle disposizioni convenzionali e della legislazione fiscale di uno degli Stati contraenti; per quest'ultimo caso si tratta fondamentalmente di tutte le informazioni di cui lo Stato richiedente ha bisogno per tassare un suo contribuente (128). È sufficiente che i documenti richiesti siano idonei a permettere l'imposizione di un contribuente almeno in maniera limitata nello Stato rogante (129). La pertinenza verosimile deve scaturire già dalla richiesta di assistenza. Il termine "*verosimilmente*" ha una doppia valenza: da un lato, esige dallo Stato rogante che preveda la rilevanza delle informazioni e la faccia valere nella sua domanda, dall'altro, implica che lo Stato rogato

presunto delle informazioni, se noti (lett. e), una dichiarazione che la domanda soddisfa le prescrizioni legali e la prassi dello Stato richiedente (lett. f) e una dichiarazione secondo cui lo Stato richiedente ha esaurito le fonti di informazioni interne (lett. g).

(126) L'Ordinanza datata 01 settembre 2010 (RS 672.204) è entrata in vigore il 1 ottobre 2010 ed è stata abrogata il 1 febbraio 2013 contestualmente all'entrata in vigore della LAAF.

(127) Analogamente si prevedeva all'art. 31 cpv. 3 dell'Accordo fra la Svizzera e la Germania che poi non venne ratificato da parte di quest'ultima, secondo cui "*sogenannte Ersuchen ins Blaue hinein sind ausgeschlossen*" ("*les demandes sans fondement (fishing expeditions) sont exclues*"). Per contro, nessuna norma analoga è prevista nella Convenzione sul "Modello Rubik" fra l'Austria e la Svizzera, parimenti in vigore dal 1.1.2013.

(128) Sentenza TAF A-5090/2014 datata 16 aprile 2015, consid. 4.2.2 e rinvii.

(129) Sentenza TAF A-5090 2014 datata 16 aprile 2015, consid. 4.2.2.

trasmetta unicamente le informazioni che adempiono il criterio della pertinenza verosimile (130).

45. Riferendosi alla giurisprudenza in ambito di cooperazione internazionale in materia penale (131), il Tribunale amministrativo federale ritiene che lo Stato rogato può escludere informazioni dall'assistenza solo se può concludere con certezza che queste non siano pertinenti, poiché di principio solo lo Stato rogante è in grado di decidere riguardo alla pertinenza delle informazioni (132). Anche l'art. 17 cpv. 2 LAAF deve quindi essere interpretato in tal senso.

46. Riguardo all'esposto dei fatti, la giurisprudenza rinvia al principio della buona fede tra Stati, secondo il quale non vi è motivo di dubitare della correttezza della fattispecie e delle spiegazioni offerte da uno Stato terzo. Tale principio, che sta alla base della cooperazione internazionale, implica che l'AFC è essenzialmente vincolata alla descrizione dei contenuti nell'esposto nella domanda straniera, salvo errori manifesti, lacune o contraddizioni (133); in tal senso, la fiducia tra Stati non implica l'obbligo di fidarsi ciecamente del contenuto della domanda d'assistenza (134). La prova assoluta della fedefacienza delle fattispecie non è tuttavia necessaria; è sufficiente dimostrare l'esistenza di sospetti iniziali sufficienti a tale proposito (135). Anche sotto questi aspetti, si noterà come la giurisprudenza riprenda sostanzialmente i principi della cooperazione internazionale in materia penale (136).

(130) Sentenze TAF A-1606/2014 datata 07 ottobre 2014, consid. 3.2; A-38/2014 datata 01 aprile 2014, consid. 2.2.1.2; TAF A-6547/2013 datata 11 febbraio 2014, consid. 5.2.

(131) ATF 122 II 367 consid. 2d.

(132) Sentenze TAF A-1606/2014 datata 07 ottobre 2014, consid. 3.2; A-38/2014 datata 01 aprile 2014, consid. 2.2.1.2; TAF A-6547/2013 datata 11 febbraio 2014, consid. 5.2.

ATF 122 II 367 consid. 2d.

(133) Sentt. TAF A-3294/2014 datata 08 dicembre 2014, consid. 2.3.5; A-5090/2014 datata 16 aprile 2015, consid. 4.2.5; A-1606/2014 datata 07 ottobre 2014, consid. 3.3; A-6547/2013 datata 11 febbraio 2014, consid. 5.3.

(134) Sentenze TAF A-6600/2014 datata 06 luglio 2009, consid. 9; A-6339/2014 datata 10 marzo 2015, consid. 7.

(135) Sentt. TAF A-6843/2014 consid. 7.7; A-3294/2014 datata 08 dicembre 2014, consid. 2.3.5; A-5090/2014 datata 16 aprile 2015, consid. 4.2.5; A-1606/2014 datata 07 ottobre 2014, consid. 3.3; A-6547/2013 datata 11 febbraio 2014, consid. 5.3.

(136) Cfr. sentenza TAF A-5390/2013 datata 06 gennaio 2014, consid. 5.1.3.

47. La giurisprudenza diverge tuttavia per quanto riguarda il principio di “*utilità potenziale*”, che viene considerato estraneo alla cooperazione internazionale in materia fiscale; la possibilità di una “*ergänzende spontane Amtshilfe*”, ovvero di azioni complementari dello Stato rogato che non siano esplicitamente comprese nella domanda di assistenza iniziale, è espressamente esclusa (137).

48. Qui di seguito alcuni esempi illustrativi delle esigenze che il Tribunale amministrativo federale (TAF) pone attualmente alle domande di assistenza:

a) In una sentenza dell'11 febbraio 2014 (138), il TAF ha respinto il ricorso di un cittadino spagnolo e delle diverse società ad esso connesse, considerando che l'autorità spagnola aveva presentato indizi sufficienti per sospettare che il contribuente fosse domiciliato in Spagna, e non in Svizzera. Nella misura in cui non fosse possibile escludere con sicurezza che il contribuente vivesse in Spagna, dove peraltro si trovava il resto della sua famiglia, le informazioni riguardanti la situazione dei suoi redditi erano verosimilmente pertinenti all'applicazione del diritto spagnolo. L'autorità fiscale richiedente aveva inoltre indicato i nomi delle società e i conti da esse detenute, a debito dei quali venivano regolarmente effettuati bonifici a favore del contribuente e della sua famiglia.

b) Una sentenza del dicembre 2014, ha invece considerato che le autorità francesi non avevano dimostrato in modo sufficiente per quale ragione si giustificasse di mettere in dubbio che il luogo di domicilio dei contribuenti interessati fosse in Svizzera, e non in Francia, e che quindi le informazioni richieste riguardanti diversi conti in Svizzera non fossero verosimilmente pertinenti ai fini fiscali francesi (139).

c) In un altro caso risalente al 2014 (140), le autorità norvegesi sospettavano che un contribuente vivesse e lavorasse in Norvegia dal 2004, trasferendo i guadagni ottenuti a favore di una società svizzera; questi pretendeva invece essere stato domiciliato in Svizzera sino al 2007. Le autorità fiscali norvegesi avevano quindi chiesto all'AFC, oltre ai dati bancari di un conto intestato alla società, se tra il 2000 e il 2007 il contribuente e la società stessa fossero stati tassati in Svizzera.

(137) Sentenza TAF A-6648/2014 datata 17 marzo 2015, consid. 7 *in fine*.

(138) Sentenza TAF A-6547/2013 datata 11 febbraio 2014.

(139) Sentenza TAF A-3294/2014 datata 08 dicembre 2014, consid. 3.2.4.

(140) Sentenza TAF A-38/2014 datata 01 aprile 2014.

La società aveva presentato ricorso opponendosi alla trasmissione dei dati bancari che la riguardavano, negando ogni legame di proprietà con il contribuente interessato. Il TAF ha considerato che anche delle informazioni detenute da terze persone, nella fattispecie dalla società, possono essere verosimilmente pertinenti per l'inchiesta nei confronti di un dato contribuente. Qualora sussista il sospetto che un contribuente abbia utilizzato il conto di un terzo per determinate transazioni, le informazioni concernenti tale conto possono essere richieste anche presso la persona terza. Nel caso specifico occorre notare che il contribuente era presidente del consiglio d'amministrazione della società ricorrente e disponeva della firma individuale per vincolare la stessa (141).

d) In un altro caso (142), il TAF ha ritenuto che l'art. 4 cpv. 3 LAAF impedisce che siano trasmesse all'autorità straniera, in questo caso quella olandese, informazioni concernenti le persone che dispongono della procura su determinati conti intestati al contribuente che è parte alla procedura oppure che sono beneficiarie economiche di tali conti (143). La questione di sapere se ciò costituirebbe anche una *fishing expedition*, in quanto le informazioni non sarebbero verosimilmente pertinenti, è stata tuttavia lasciata aperta.

e) La suddetta giurisprudenza è stata consolidata da una sentenza del 16 aprile 2015, che ha ammesso il ricorso di due contribuenti francesi a difetto di pertinenza verosimile di parte delle informazioni richieste. I ricorrenti hanno contestato che venissero trasmesse le informazioni concernenti tutti i conti da loro indirettamente detenuti, ossia quelli dei quali erano beneficiari economici o sui quali disponevano di una procura. Il Tribunale ha ritenuto che la legislazione francese non prevedeva alcun obbligo di dichiarare gli importi su conti detenuti indirettamente e che la procura su un conto non dicesse ancora nulla sulla persona che ne era proprietaria. Le informazioni erano quindi prive di pertinenza per l'imposizione dei due contribuenti in Francia. Il Tribunale aveva inoltre ribadito che fosse inammissibile ottenere informazioni su un conto, inoltrando una domanda di assistenza nei confronti del titolare di una semplice procura su tale conto; l'assistenza è stata rifiutata in relazione a conti detenuti in modo

(141) Sentenza TAF A-38/2014 datata 1 aprile 2014, consid. 4.3.

(142) Sentenza TAF A-1606/2014 datata 07 ottobre 2014.

(143) Sentenza TAF A-1606/2014 datata 07 ottobre 2014, consid. 6.3.2.

indiretto dalla persona toccata; trattasi di giurisprudenza che venne poi contestata davanti al Tribunale federale (144).

Seconda Parte: Le rogatorie di gruppo

I. Retrospettiva

49. La retrospettiva riguardo all'evoluzione del diritto disciplinante la cooperazione internazionale in materia fiscale, seppure sommaria, può essere di utilità per fondarvi l'interpretazione della norma secondo il metodo storico. In questo ambito i cambiamenti sono stati così rapidi e quasi tutti mutuati dalle iniziative delle organizzazioni internazionali, invece di essere cresciuti nella realtà economica svizzera. Pertanto, diventa necessario un approfondimento anche di questo ulteriore strumento interpretativo.

50. Le domande di assistenza in materia fiscale fondate su modelli di comportamento vengono qui definite, per praticità, con il termine di "rogatorie di gruppo" (*Gruppenanfragen, demandes groupées, group requests*). La nascita di questo nuovo strumento investigativo a livello internazionale è dovuta, ancora una volta, al conflitto fra il Fisco USA (Internal Revenue Service / IRS) e le banche svizzere. Infatti, nel corso del procedimento statunitense riguardante la partecipazione di UBS rispettivamente di suoi dirigenti e dipendenti nelle infrazioni fiscali commesse da parte di clienti che fossero contribuenti sottoposti alla sovranità fiscale statunitense, il Fisco USA venne messo a conoscenza di determinati modelli d'affari, che la banca aveva messo a disposizione della propria clientela a scopo di elusione fiscale. Si trattava pertanto di stanare gli evasori fiscali statunitensi che non avessero aderito al programma di *Voluntary Disclosure*. Allo scopo di migliorare l'efficacia delle domande di assistenza di tipo tradizionale, le autorità USA pretesero di far capo non soltanto alle domande riguardanti una o più persone predeterminate, bensì anche quelle appartenenti alle categorie di un numero indeterminato di persone e, comunque, ancora sconosciute all'autorità fiscale rogante, purché avessero messo in atto un determinato modello di comportamento. Questa modalità venne

(144) Sentenza TAF 5090/2014 datata 16 aprile 2015, consid. 5.2.

poi inserita dall'OCSE fra i suoi requisiti minimi di cooperazione fiscale.

51. La sua utilizzazione venne grandemente agevolata dalla facile individuazione di tutti gli strumenti che, nel sistema bancario, finanziario e assicurativo svizzero, erano stati via via messi a disposizione della clientela sottoposta alla sovranità fiscale straniera, in modo sempre più sofisticato, quasi come forma sistematica di reazione alle misure di indagine fiscale sempre crescenti messe in atto nei Paesi a fiscalità forte. Riassumiamo in modo sommario questa spirale parallela:

- a) apertura di conti presso filiali o succursali all'estero, gestiti però sempre dalla casa madre in territorio svizzero;
- b) rafforzamento delle strutture bancarie all'estero in modo da trasferirvi anche la gestione patrimoniale dei depositi;
- c) trasferimento del patrimonio dai conti intestati alle persone fisiche a favore di conti intestati ad entità giuridiche, come in particolare società di sede, fondazioni di famiglia e trust;
- d) trasferimento del patrimonio presso compagnie di assicurazione sulla vita nella forma del versamento a titolo di premio unico (*insurance wrapping*);
- e) monetizzazione dei portafogli, prelievo e contemporanea chiusura del conto mediante conversione in valori patrimoniali facilmente convertibili, come oro fisico, pietre preziose, orologi da collezione e simili;
- f) acquisizione di comparti presso fondi di investimento.

52. La conoscenza di questi modelli d'affari, e dei relativi modelli di comportamento tenuti da parte dei clienti, è stata acquisita da parte delle autorità fiscali straniere, da un lato mediante rogatorie internazionali, ma specialmente grazie alla massa dei dati accumulati valorizzando le informazioni fornite da parte di decine di migliaia di contribuenti che hanno aderito ai programmi di *Voluntary Disclosure* avviati negli ultimi anni (145) sulla scia di quello statunitense. Sulla base di queste informazioni, è stato quindi possibile per le autorità fiscali concepire anche rogatorie di gruppo da lanciare presso l'autorità

(145) Il Fisco USA, per di più, fece capo alle informazioni fornite dalle 106 banche svizzere che aderirono al *Non Prosecution Program* varato il 29 agosto 2013.

fiscale dei Paesi che per anni hanno alimentato il *private banking* nazionale facendo capo anche al concorso all'evasione fiscale. Una specie di nemesi storica, che può servire da criterio interpretativo dei concetti analizzati nei prossimi capitoli.

53. Riguardo all'evoluzione dell'assistenza internazionale in materia fiscale possono essere interpellate ed ascoltate molte voci, ma parecchie sono interessate per motivi diversi. Pertanto, possiamo suggerire la voce di un osservatore neutrale, ossia quella di Urs Zulauf, responsabile per decenni del Servizio giuridico dell'allora Commissione Federale delle Banche (oggi FINMA) che, in un suo recente articolo (146), scrive, al capitolo intitolato "*Steueramtshilfe auf der Überholspur – Verändertes Umfeld in der Amtshilfe* (Cooperazione internazionale in materia fiscale sulla corsia di sorpasso - la nuova atmosfera nella cooperazione internazionale amministrativa):

“Seit der ersten Nachbesserung des Amtshilferechts im Börsenrecht von 2005 hatte sich das Umfeld in einem wichtigen Punkt dramatisch verändert. Die Regulierung und die Praxis des Informationsaustauschs unter Steuerbehörden haben sich seither in 10 Jahren in einer Weise und einem Tempo weiterentwickelt, welche sich 2005 kaum jemand vorstellte. Damals war die Steueramtshilfe in den Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen auf eine Weise geregelt, dass sie de facto kaum stattfinden konnte. Es galt im Ergebnis: Obstruktion statt Kooperation.” (147)

54. In effetti, la diplomazia svizzera per decenni aveva fatto miracoli: i suoi delegati erano riusciti a negoziare ogni volta, dopo estenuanti e lunghissime trattative, delle formulazioni nel testo delle convenzioni contro la doppia imposizione, tali da rendere così difficile

(146) U. ZULAUF, *Kooperation oder Obstruktion? 20 Jahre Amtshilfe in Finanzmarktrecht vom Börsengesetz zum FINFRAG*, in GesKR 2015, 336, 343.

(147) Libera traduzione del testo tedesco:

“Dopo un primo miglioramento del diritto sulla cooperazione internazionale riguardante la Borsa del 2005, l'ambiente circostante si è modificato drammaticamente su un punto importante. La regolamentazione e la prassi nello scambio di informazioni fra le autorità fiscali si sono da allora sviluppate, in dieci anni, in un modo e in tempi che nel 2005 nessuno si sarebbe mai immaginato. A quell'epoca, la cooperazione internazionale in materia fiscale, secondo le convenzioni contro la doppia imposizione stipulate dalla Svizzera, era disciplinata in un modo, per cui de facto praticamente non poteva avere luogo. Il risultato era il seguente: ostruzionismo invece di cooperazione”.

l'esecuzione delle domande di assistenza, per cui praticamente il fisco straniero rinunciava a presentarle. Le statistiche parlano chiaro: solamente negli ultimi anni il numero delle domande, da poche decine ogni anno, ha superato il picco delle centinaia. Mentre gli evasori erano centinaia di migliaia, come comprovano i numeri delle recenti autodenunce fiscali (148).

55. I primi tentativi di rompere la barriera sono stati quelli attuati allo scopo di permettere l'accoglimento delle domande di cooperazione anche nel caso in cui l'identificazione della persona oggetto della procedura fiscale nel Paese rogante potesse essere resa possibile anche senza conoscere le generalità della persona. Ecco quindi fare capolino le prime norme e la prassi che permettevano l'identificazione *"in altro modo che con l'indicazione del nome e dell'indirizzo"* (art. 6 cpv. 2 lett. a LAAF) ossia, p. es. anche attraverso il numero di conto bancario oppure il numero dell'assicurazione sociale e simili.

56. Si trattava soltanto di crepe microscopiche nella diga del segreto bancario. Si andrà poi alla scoperta della vastità dell'abuso del segreto bancario nell'interesse dell'evasione fiscale commessa da decine di migliaia di contribuenti USA, dapprima, e da centinaia di migliaia di contribuenti dell'Unione Europea e di altri Paesi, successivamente. Altrettanti arieti contro la diga del segreto bancario.

II. Elementi per una definizione

A. Identificazione delle persone nella cooperazione internazionale in materia penale

a) Identificazione delle persone contro le quali si procede

(148) *"Per l'esattezza, le domande di adesione all'operazione sono state 129.565, di cui oltre 127 mila di disclosure internazionale e circa 1.500 nazionale, ossia di regolarizzazione di capitali detenuti in Italia ma non dichiarati, e 710 di entrambe, hanno reso noti il Mef e l'Agenzia delle Entrate, che evidenziano come poco meno della metà delle istanze (63.580) siano state inviate da contribuenti della Lombardia."*

"Il valore delle attività emerse ammonta ad oltre 59, 5 miliardi. Le attività estere provengono in maggioranza assoluta dalla Svizzera (69, 6% pari a 41 miliardi), seguita dal Principato di Monaco (7, 7%) e dalle Bahamas (3, 7%), poi Singapore (2, 3%), Lussemburgo (2, 2%) e San Marino (1, 9%)." (Cfr. Corriere della Sera, Economia e Finanza, del 9 dicembre 2015).

57. Sia la maggior parte dei trattati in ambito di cooperazione in materia penale (149) che l'AIMP (150), richiedono che l'autorità rogante designi in modo preciso e completo la persona perseguita penalmente. Quest'affermazione deve però essere relativizzata, poiché di regola i trattati specificano che la domanda deve indicare i nominativi solo per quanto ciò sia possibile (151). Alla stessa stregua, la giurisprudenza relativa all'art. 28 AIMP ritiene che l'autorità rogante può non essere in grado di menzionare l'identità della persona oggetto dell'inchiesta, poiché tale può essere appunto lo scopo della domanda. È quindi sufficiente, e necessario, che lo Stato richiedente esponga le circostanze sulle quali fonda i propri sospetti, in modo tale da dimostrare che non sussista un'inammissibile ricerca indiscriminata di prove (152). In altri termini, non è richiesto che, già allo stadio della domanda, i sospetti portino su un individuo determinato. Infatti, la cooperazione internazionale è destinata a supportare un procedimento nazionale interno relativo ad un determinato comportamento punibile, indipendentemente dall'identità della persona sospettata rispettivamente delle persone sospettate di avere tenuto quel determinato comportamento.

b) Identificazione delle persone che sono oggetto della rogatoria

58. Una rogatoria penale deve inoltre indicare l'oggetto sul quale verte (153), ovvero le misure che lo Stato rogante desidera siano prese in Svizzera (154). Ciò implica ad esempio che l'autorità indichi l'identità delle persone direttamente toccate da tali misure, come i testimoni che devono essere interrogati o le persone presso le quali determinate informazioni devono essere raccolte. L'art. 29 cpv. 2 lett. a TAGSU indica espressamente che, per quanto sia necessario e possibile, la domanda deve contenere le generalità di ogni persona menzionata nella domanda. Ancora una volta, tuttavia, nell'esempio di una domanda tendente alla trasmissione di dati bancari, la sola assenza delle

(149) Ad esempio art. 14 cifra 1 lett. c CEAG; 29 cifra 1 lett. c TAGSU; per una lista esaustiva cfr. ZIMMERMANN cit., 291 nota marginale 457.

(150) Art. 28 cpv. 2 lett. d AIMP.

(151) Cfr. gli stessi art. 14 cifra 1 lett. c CEAG; 29 cifra 1 lett. c TAGSU; ENGLER, art. 28 IRSG n. 13.

(152) DTF 139 II 404 consid. 7.2.2; Sentenza TPF RR.2010.191; ZIMMERMANN, cit., 293.

(153) Art. 28 cpv. 2 lett. b AIMP, art. 14 cifra 1 lett. b CEAG.

(154) ZIMMERMANN, cit., 292.

generalità del detentore dell'informazione non costituisce un motivo sufficiente per rifiutare una richiesta d'assistenza, a condizione che la domanda permetta di fondare sospetti sufficienti riguarda un determinato reato e che la sua esecuzione sia praticabile (155).

B. Identificazione delle persone nella cooperazione internazionale in materia fiscale

a) Secondo le convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione

59. L'art. 26 del Modello OCSE non contiene nessuna indicazione riguardo all'esigenza di identificare attraverso il suo nome il contribuente in relazione al quale le informazioni sono richieste. Il Manuale concernente lo scambio di informazioni dell'OCSE specifica invece esplicitamente che la sola assenza dell'indicazione di nome e/o indirizzo del contribuente non permette di respingere una rogatoria fondandosi sul divieto della *fishing expedition*. In tal caso la domanda dell'autorità richiedente dovrà tuttavia contenere altre informazioni che permettano di identificare altrimenti il contribuente. Il Manuale è invece silente riguardo all'obbligo d'indicare il nome del detentore delle informazioni.

60. Sotto la pressione delle Peer Review condotte da parte del Global Forum (156) e in vista dell'adozione della LAAF, la Svizzera aveva modificato numerose CDI per conformarle al Modello OCSE (157). Ad esempio, le CDI concluse con Austria (158), Dani-

(155) Cfr. per analogia DTF 139 II 404 consid. 7.3.2; sentenza TAF A-6011/2012 datata 13 marzo 2013, consid. 9.1.

(156) Il *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* venne istituito all'inizio del 2000 in seno all'OCSE.

(157) Il Consiglio federale ha indicato in modo chiaro che una domanda di assistenza amministrativa fondata su una CDI conforme all'art. 26 del Modello OCSE deve essere soddisfatta se lo Stato richiedente stabilisce che non si tratta di una *fishing expedition* e se: a) identifica il contribuente, fermo restando che questa identificazione può essere effettuata anche in altro modo che indicandone il nome e l'indirizzo; e b) indica, sempre che siano noti, il nome e l'indirizzo della persona per cui vi è motivo di ritenere che sia in possesso delle informazioni richieste; Messaggio del 6 aprile 2011 concernente il complemento delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni approvate dall'Assemblea federale il 18 giugno 2010 (FF 2011 3419, 3426).

marca (159), Lussemburgo (160), Germania (161), Gran Bretagna (162), Norvegia (163), e Paesi Bassi (164) sono state modificate attraverso scambi di lettere o protocolli addizionali più o meno identici, i quali prevedono che l'esigenza di indicazione del nome del contribuente non deve essere interpretata in modo da ostacolare uno scambio effettivo di informazioni (cosiddetta clausola "*antifrustrazione*"), convenendo poi esplicitamente che l'identificazione del contribuente può essere effettuata anche in altro modo che non indicandone il nome e l'indirizzo (165). Per quanto concerne l'indicazione del nome e dell'indirizzo del detentore delle informazioni, l'esigenza pattuita nelle convenzioni è ormai anch'essa relativizzata, poiché è specificato che questa vale solo se i suddetti dati siano noti. Il Protocollo di modifica della CDI con l'Italia firmato il 23 febbraio 2015 riprende i medesimi elementi, con la particolarità di specificare che la condizione di pertinenza verosimile può essere soddisfatta sia in casi relativi ad un singolo contribuente, identificato con il nome o altrimenti, sia in casi

(158) Art. I seg. Protocollo del 4 giugno 2012 che modifica la Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica d'Austria conclusa per evitare le doppie imposizioni in ambito di imposte sul reddito e sulla fortuna.

(159) Scambio di lettere del 14 e 21 giugno 2012 tra il Governo del Regno di Danimarca e il Consiglio federale svizzero.

(160) Art. 1 seg. Secondo Protocollo tra la Confederazione Svizzera e il Granducato di Lussemburgo dell'11 luglio 2012 che modifica la Convenzione del 21 gennaio 1993 tra la Confederazione Svizzera e il Granducato di Lussemburgo intesa a evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e sulla fortuna nella versione modificata dall'Avenant del 25 agosto 2009 e dal Protocollo relativo.

(161) Accordo concernente l'interpretazione della cifra 3 lettera b del Protocollo alla Convenzione dell'11 agosto 1971 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica di Germania per evitare le doppie imposizioni in ambito di imposte sul reddito e sulla fortuna nella versione modificata dal Protocollo del 27 ottobre 2010.

(162) Scambio di lettere del 3 e 6 maggio 2012 tra il Consiglio federale svizzero e il Governo del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord.

(163) Scambio di lettere del 15 maggio e 13 giugno 2012 tra il Consiglio federale svizzero e il Regno di Norvegia.

(164) Cifra XVI lett. b seg. Protocollo del 26 febbraio 2010 che modifica la Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Regno dei Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito, cfr. ugualmente l'Accordo amichevole del 31 ottobre 2011 relativo all'interpretazione della lett. b della cifra XVI, il quale permette espressamente che l'identificazione del contribuente avvenga in altro modo che attraverso l'indicazione del nome.

(165) Cfr. Messaggio concernente il complemento delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni approvate dall'Assemblea federale il 18 giugno 2010 (FF 2011 3419).

relativi ad una pluralità di contribuenti, identificati con il nome oppure altrimenti (166).

61. La CDI-USA del 2009 (167) prevedeva già anch'essa che di principio dovessero essere indicati sia il nome del contribuente che quello del detentore delle informazioni, specificando poi che le esigenze relative al contenuto della domanda non dovessero essere interpretate in modo da ostacolare uno scambio di informazioni efficace. Tramite decreto federale è stata poi ripresa ugualmente la clausola che prevede espressamente la possibilità di identificare il contribuente altrimenti che tramite il suo nome (168).

62. Le CDI di altri paesi, come quelle concluse con la Spagna (169) e con il Giappone (170), contengono, per il momento, unicamente la clausola secondo cui l'obbligo di indicare il nome e l'indirizzo non deve ostacolare uno scambio efficace di informazioni.

63. La CDI con la Francia (171) appare invece più restrittiva, in quanto l'obbligo d'indicare il nome del contribuente non sembra essere relativizzato da alcuna clausola (172). Per quanto riguarda il nome del detentore delle informazioni, anche in questo caso è richiesto solo se sia noto.

b) Secondo il diritto interno svizzero

64. A difetto di disposizioni a riguardo nella CDI applicabile, l'art. 6 cpv. 2 LAAF enuncia gli elementi essenziali che una domanda d'assistenza deve contenere. La lett. a esige l'indicazione dell'identità

(166) Art. II lett. e^{bis} cifra 2 seg. Protocollo CDI-Italia.

(167) Art. 4 cifra 10 lett. a seg. Protocollo CDI-USA.

(168) Decreto federale che completa la Convenzione tra la Svizzera e gli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni (FF 2012 3127).

(169) Art. 12 cifra 2 seg. Protocollo CDI-Spagna.

(170) Cifra 5 del Protocollo del 21 maggio 2010 che modifica la Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Giappone per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito, cfr. ugualmente lo scambio di lettere del 15 maggio 2012 tra il Consiglio federale svizzero e il Governo del Giappone, il quale contiene la deroga alle esigenze riguardanti il contenuto della domanda.

(171) Art. 10 Protocollo CDI-Francia.

(172) HOLENSTEIN, art. 26 OECD-MA n. 198.

della persona interessata, precisando che l'identificazione può essere effettuata anche in altro modo che con l'indicazione del nome e dell'indirizzo. Dal canto suo, l'indicazione del nome e dell'indirizzo del detentore presunto delle informazioni è richiesta solo se questi siano noti (lett. e). La LAAF riprende quindi alla lettera lo standard contenuto nella gran parte delle CDI concluse dalla Svizzera con gli Stati europei, nelle versioni che sono state attualizzate di recente, ossia dopo il “*big bang*” del 13 marzo 2009.

65. Da notare che, secondo il Messaggio della LAAF, diversi criteri possono aiutare a determinare la pertinenza verosimile delle informazioni richieste, primo tra tutti l'indicazione dell'identità della persona interessata, che può essere stabilita anche altrimenti che attraverso l'indicazione di nome e indirizzo (173).

III. Definizioni secondo il diritto vigente

A. Definizione secondo la cooperazione internazionale in materia fiscale fra la Svizzera e gli USA

66. Il concetto di “rogatoria di gruppo” fece la sua comparsa con il caso UBS, quando la Svizzera si era trovata a far fronte alla richiesta dell'IRS di trasmettere circa 300 nomi riguardanti contribuenti sospettati di aver commesso delle frodi fiscali. La particolarità di questa richiesta consisteva nel fatto che non indicava i nomi delle persone sospettate, ma si limitava a descrivere in modo concreto e dettagliato le strutture (“*pattern of facts*”) utilizzate dai contribuenti. Il TAF ammise questo *modus operandi* in applicazione dei principi vigenti nella cooperazione internazionale in materia penale, ritenendo che la fattispecie descritta nella domanda non contenesse errori, contraddizioni o lacune manifeste, e sussistessero elementi a sufficienza per pensare che fosse stata commessa una frode (174). Inoltre, per analogia a quanto vale nel diritto interno (art. 112 LIFD, cfr. *supra*, n. 26), il Tribunale aveva considerato sufficiente che i sospetti iniziali portas-

(173) Cfr. Messaggio a sostegno di una legge sull'assistenza amministrativa fiscale del 6 luglio 2011 (FF 2011 5587, 5600 seg.); sentenza TAF A-6011/2012 datata 13 marzo 2013, consid. 7.4.2.

(174) Sentenza TAF A-7342/2008 datata 05 marzo 2009, consid. 4, in particolare 4.4.1, 4.4.2 e 4.5.

sero sull'esistenza di determinate condotte punibili, senza che fosse necessario nutrire dei sospetti contro delle persone specifiche (175). Quest'approccio ha poi trovato conferma nell'Allegato dell'Accordo UBS concluso il 19 agosto 2009 (176) e nel successivo Protocollo d'emendamento concluso il 31 marzo 2010 (177), i quali stabiliscono precisamente i criteri per la concessione dell'assistenza amministrativa all'IRS. Tra tali criteri figura appunto quello dell'identificazione dei soggetti interessati, che è definito in modo preciso attraverso una serie di caratteristiche: il periodo durante il quale i conti sono stati aperti, il mancato uso del formulario W-9, l'importo contabilizzato sui conti etc.

67. La giurisprudenza nella cosiddetta "*causa UBS*" è stata poi ribadita e precisata da altre sentenze (178), prima tra tutte quella riguardante il Credit Suisse (179). Il 5 aprile 2012, l'IRS aveva richiesto, fondandosi sull'art. 26 CDI-USA 1996 (180), la trasmissione di informazioni riguardanti contribuenti americani e le società di domicilio ad essi connesse che disponevano del potere di disporre su conti presso il Credit Suisse tra il 2002 e il 2010. Più precisamente, si trattava delle società di domicilio controllate da aventi economicamente diritto americani, detenenti averi in titoli americani e per le quali non era stato compilato (181) nessun formulario "W-9". Il TAF si è chinato minuziosamente sull'analisi dei "*search criteria*", allo scopo di determinare se "le maglie" della "rete" americana fossero sufficientemente

(175) Sentenza TAF A-7342/2008 datata 05 marzo 2009, consid. 4.3.4.

(176) Accordo tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America concernente la domanda di assistenza amministrativa relativa a UBS SA, una società di diritto svizzero, presentata dall'Internal Revenue Service degli Stati Uniti d'America, RS 0.672.933.612.

(177) Protocollo d'emendamento dell'Accordo tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America concernente la domanda di assistenza amministrativa relativa a UBS SA, una società di diritto svizzero, presentata dall'Internal Revenue Service degli Stati Uniti d'America, firmato a Washington il 19 agosto 2009 (RU 2010 1459).

(178) Sentenze TAF A-6011/2012 datata 13 marzo 2013, A-5390/2013 datata 06 gennaio 2014.

(179) Lo dice il TAF stesso: sentenza TAF A-737/2012 datata 05 aprile 2012, consid. 3.1.2.

(180) Convenzione tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito (RS 0.672.933.61).

(181) Sentenza TAF A-737 datata 05 aprile 2012, consid. B.e.

specifiche per la fattispecie, giungendo alla conclusione che in questo caso non lo fossero (182).

68. Sulla base del Protocollo firmato il 23 settembre 2009 che ha portato alla modifica della CDI con gli Stati Uniti del 1996 (Protocollo CDI-USA), le autorità americane intendevano continuare ad inoltrare, così come lo avevano già fatto, delle domande raggruppate (183). Nel rapporto complementare al Messaggio del 6 aprile 2011 (184), il Consiglio federale ha chiarito a quali condizioni le rogatorie di gruppo continueranno ad essere ammesse in applicazione del regime previsto dalla “nuova” CDI del 2009. Queste vengono definite come “*domande di assistenza amministrativa basate su un determinato modello di comportamento e prive di indicazioni concrete relative al nome o a dati personali*” (185). Interessante notare come venga inoltre affermato che “[i]n questo modo si individuano persone concretamente identificabili” e che “[i]l risultato della ricerca è lo stesso che nel caso di domande individuali concrete” (186). Affinché una tale domanda sia ammessa (ovvero affinché “non costituisca una *fishing expedition*” (187)), l’autorità statunitense deve:

- a) dimostrare le ragioni per le quali necessita delle informazioni;
- b) fornire una descrizione dettagliata del modello di comportamento;
- c) spiegare perché suppone che le persone interessate, comportandosi in un modo specifico, non abbiano adempito i loro obblighi legali; e
- d) rendere plausibile un comportamento attivo e colpevole del detentore delle informazioni o dei suoi collaboratori (188).

69. Riassumendo, nell’ambito della cooperazione internazionale in

(182) Sentenza TAF A-737 datata 05 aprile 2012, consid. 8.4.4.

(183) X. OBERSON, *Le développement de l’assistance internationale en matière fiscale*, in *Droit pénal fiscal*, Ginevra/Zurigo/Basilea 2013, 41 ss., 55.

(184) Rapporto complementare al Messaggio del 6 aprile 2011 concernente il complemento delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni approvate dall’Assemblea federale il 18 giugno 2010, concernente la Convenzione di doppia imposizione con gli Stati Uniti d’America, dell’8 agosto 2011 (FF 2011 5933).

(185) FF 2011 5933, 5935.

(186) FF 2011 5933, 5935.

(187) FF 2011 5933, 5935.

(188) FF 2011 5933, 5935 seg.

materia fiscale tra Svizzera e USA, una rogatoria di gruppo sembra definirsi come una domanda che non identifica i contribuenti interessati tramite l'indicazione dei loro nomi, bensì tramite un modello di comportamento, il contenuto del quale dev'essere però definito nel modo più preciso possibile.

B. Definizione secondo l'OCSE

70. L'art. 26 del Modello OCSE non contiene indicazioni riguardo alle rogatorie di gruppo, l'accento essendo posto soltanto sulla "pertinenza verosimile" delle informazioni richieste. Il Commentario dell'OCSE relativo all'art. 26 prevede invece qualche informazione supplementare. Innanzitutto, è previsto che la condizione di pertinenza verosimile possa essere soddisfatta sia in casi relativi ad un singolo contribuente (identificati con il nome o altrimenti) sia in casi relativi ad una pluralità di contribuenti (identificati con il nome o altrimenti) (189). Il Commentario prevede inoltre che, nel caso di una domanda relativa ad un gruppo di contribuenti non identificati individualmente, risulterà più difficile stabilire se la richiesta costituisca una *fishing expedition* o meno. In tal caso sarà quindi necessario che lo Stato rogante descriva in modo dettagliato il gruppo, i fatti e le circostanze che hanno condotto all'inoltro della domanda di assistenza, oltre che ad una spiegazione della legge applicabile e del motivo per il quale sussiste il sospetto che i contribuenti del gruppo in questione abbiano violato i propri obblighi fiscali (190).

71. Occorrerà inoltre dimostrare che le informazioni richieste saranno di aiuto nel determinare se il gruppo di contribuenti in questione abbia rispettato o meno i loro obblighi fiscali nello Stato richiedente. Nell'ipotesi, molto diffusa, in cui una terza persona, fisica o giuridica, come spesso constatato in tutte le piazze finanziarie internazionali, abbia assistito il gruppo di contribuenti nel violare i propri obblighi fiscali, tale circostanza dovrà anch'essa essere descritta nella domanda. Il Commentario indica tuttavia che la sola menzione di servizi finanziari forniti da terzi a contribuenti non residenti, con la conseguente possibilità di violazione della legge fiscale da parte degli

(189) Cifra 5.2.

(190) Cifra 5.2.

stessi, non basta per stabilire la pertinenza verosimile delle informazioni richieste.

C. Definizione secondo il diritto interno svizzero

72. La prima versione della LAAF non prevedeva la possibilità delle rogatorie di gruppo (191). L'approccio svizzero è poi rapidamente evoluto quando questo tipo di domande è divenuto ufficialmente (192) parte dello standard OCSE, grazie al nuovo Commentario relativo all'art. 26. La LAAF definisce la rogatoria di gruppo come *“una 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”* (art. 3 lett. c LAAF).

La competenza per determinare il contenuto necessario di una domanda raggruppata è delegata al Consiglio federale (art. 6 cpv. 2^{bis} LAAF), il quale ha dato seguito a questo mandato mediante l'art. 2 dell'Ordinanza sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (OAAF) (193). Le esigenze enunciate corrispondono allo standard OCSE sopradescritto e alla giurisprudenza secondo la quale le domande non indicanti il nome dell'interessato devono adempiere condizioni più severe, in modo da evitare *fishing expedition* (194).

73. Sono ben undici le indicazioni che deve contenere cumulativamente una rogatoria raggruppata. Infatti, l'art. 2 cpv. 1 OAAF esige testualmente quanto segue:

a) una descrizione dettagliata del gruppo oggetto della domanda nonché dei fatti e delle circostanze che ne sono all'origine (lett. a). A tale categoria appartiene segnatamente la descrizione del modello di comportamento (195);

b) una descrizione delle informazioni richieste, nonché indicazioni

(191) Messaggio LAAF (FF 2011 5587, 5598 seg.).

(192) Questa modifica del Commentario sembra in realtà una semplice esplicitazione di una possibilità già esistente.

(193) RS 651.11.

(194) DTF 139 II 404 consid. 7.2.3; sentenze TAF A-5390/2013 datata 06 gennaio 2014; A-737/2012 datata 05 aprile 2012.

(195) SCHODER, art. 6 LAAF n. 69.

sulla forma nella quale lo Stato richiedente desidera ricevere tali informazioni (lett. b);

c) lo scopo fiscale per il quale le informazioni sono richieste (lett. c);

d) i motivi per cui si presuppone che le informazioni richieste si trovino nello Stato richiesto oppure in possesso o sotto il controllo del detentore delle informazioni residente in tale Stato (lett. d);

e) il nome e l'indirizzo del detentore presunto delle informazioni, se sono noti (lett. e). Tuttavia, in mancanza di indicazioni riguardo al detentore, l'AFC è tenuta a prestare assistenza, ma soltanto nei limiti del principio di proporzionalità e della praticabilità della richiesta (196);

f) un commento del diritto applicabile (lett. f);

g) un'esposizione chiara e basata su fatti dei motivi per cui si presuppone che i contribuenti del gruppo oggetto della domanda non abbiano rispettato il diritto applicabile (lett. g). Si tratta qui di un elemento centrale per stabilire se sussista un sospetto concreto di violazione degli obblighi fiscali, senza il quale la pertinenza delle informazioni richieste può difficilmente essere ammessa;

h) una spiegazione in cui si illustra che le informazioni richieste aiuterebbero a determinare la conformità o meno alla legge da parte dei contribuenti appartenenti al gruppo (lett. h). Pertanto, sono escluse le informazioni inidonee all'imposizione fiscale di contribuenti nello Stato rogante (cfr. art. 17. cpv. 2 LAAF) (197);

i) se il detentore delle informazioni o un altro terzo ha contribuito attivamente al comportamento non conforme alla legge dei contribuenti del gruppo, una descrizione di questo contributo (lett. i). Nel Messaggio concernente la modifica della LAAF è specificato che la descrizione del comportamento colpevole del detentore delle informazioni o di un terzo non è indispensabile qualora sia possibile escludere una *fishing expedition* tramite altri criteri (198). Esiste quindi una certa discrepanza tra l'OAAF ed il Messaggio precitato, in quanto, secondo l'Ordinanza, la descrizione del comportamento attivo di un terzo è necessaria in qualunque caso, se questi abbia contribuito attivamente al comportamento illecito dei contribuenti del gruppo;

(196) SCHODER, art. 6 LAAF n. 69.

(197) SCHODER, art. 6 LAAF n. 69.

(198) FF 2013 7203, 7210.

j) la dichiarazione che la domanda soddisfa le prescrizioni legali e normative nonché la prassi amministrativa dello Stato richiedente, cosicché l'autorità richiedente, qualora esse fossero di sua competenza, potrebbe ricevere tali informazioni in applicazione del suo diritto o nel quadro ordinario della sua prassi amministrativa (lett. j);

k) la dichiarazione che lo Stato richiedente ha esaurito le fonti di informazione usuali secondo la sua procedura fiscale interna (lett. k).

74. Di fronte a questa vera e propria corsa ad ostacoli non stupisce che sia prevista la possibilità conferita all'autorità rogante di completare la propria richiesta se le condizioni formali summenzionate non fossero soddisfatte (art. 6 cpv. 3 LAAF, art. 2 cpv. 2 OAAF).

IV. Gli standard minimi dell'OCSE per la cooperazione internazionale in materia fiscale

75. Ovviamente, anche le rogatorie di gruppo sono sottoposte alle regole di diritto materiale e di diritto formale previste a livello internazionale e a livello nazionale. A livello internazionale, la principale fonte giuridica è tuttora rappresentata dalle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione, ed in particolare dalla clausola riguardante la cooperazione internazionale fra le rispettive autorità fiscali secondo l'art. 26 del cosiddetto Modello OCSE.

76. A livello interno svizzero, la principale fonte giuridica è rappresentata dalla suddetta legge federale sull'assistenza amministrativa in materia fiscale.

77. Si deve però tenere conto del fatto che, allorquando il Consiglio federale, in data 13 marzo 2009, annunciò, contemporaneamente ai Governi di altre piazze finanziarie internazionali, la volontà di adeguare il diritto svizzero agli standard minimi dell'OCSE, si aprì un nuovo fronte nel diritto internazionale pubblico svizzero. Infatti, una sua caratteristica tradizionale era sempre stata quella di adeguarsi all'evoluzione giuridica internazionale, ma esclusivamente mediante l'approvazione di trattati bilaterali oppure l'adesione a convenzioni internazionali. In questo modo, venne sempre salvaguardata la legittimazione democratica, poiché ogni accordo bilaterale nonché ogni adesione ad una convenzione multilaterale, presupponeva come tuttora presuppone la ratifica da parte del Parlamento. Questa modalità

procedurale permetteva anche di non esporsi a mutamenti repentini a livello internazionale e, dall'altra parte, di disporre del tempo necessario per eventuali adeguamenti a livello interno. Per contro, l'adesione agli standard minimi dell'OCSE ha modificato completamente questo paradigma. Infatti, il contenuto degli standard dell'OCSE è tutt'altro che immutabile, ma appartiene al cosiddetto diritto evolutivo. Specialmente negli ultimi anni, quando l'evoluzione nel campo fiscale internazionale procede ormai a un ritmo sostenuto, e talvolta precipitoso, per cui le novità si susseguono in modo incalzante. Pertanto, nel nostro ambito, ci limitiamo a presentare le principali novità intervenute in tempi recenti, raccomandando comunque di mantenere costantemente sotto osservazione l'evoluzione del contenuto degli standard minimi dell'OCSE.

78. Inoltre, il 1 agosto 2014 è entrata in vigore un'eccezione alla regola dell'informazione preliminare delle persone che sono interessate da una richiesta estera di informazioni, ossia generalmente delle persone sottoposte alla sovranità fiscale del Paese che presenta una domanda di assistenza al Fisco svizzero. Infatti, il nuovo art. 21a LAAF prevede la facoltà per l'AFC di informare le persone legittimate a ricorrere nella procedura svizzera soltanto dopo l'avvenuta trasmissione dell'informazione. Si tratta di una pesante limitazione del diritto di essere sentito, previsto dall'art. 29 cpv. 2 della Costituzione federale svizzera. Inoltre, viene limitato anche il diritto di ricorso, tanto è vero che è ammesso il ricorso solamente dopo la decisione dell'AFC, una volta che quest'ultima viene comunicata alle persone legittimate, ma soltanto dopo l'avvenuta esecuzione della decisione medesima. Pertanto, potrà essere chiesto all'autorità giudiziaria di ricorso unicamente l'accertamento della illiceità della decisione dell'AFC. Intanto però, nel frattempo, la decisione dell'AFC sarà comunque già stata attuata mediante l'avvenuta trasmissione delle informazioni richieste dallo Stato rogante. Una limitazione così importante di diritti procedurali essenziali deve costituire un'eccezione, tanto è vero che il cpv. 1 dell'art 21a LAAF inizia appunto premettendo la condizione "*in via eccezionale*". La condizione affinché l'AFC possa esercitare questa facoltà eccezionale viene espressa dall'art. 21 cpv. 1 LAAF, nel senso che l'autorità straniera richiedente deve rendere verosimile che l'informazione preliminare delle persone legittimate a ricorrere vanificherebbe lo scopo dell'assistenza amministrativa nel caso concreto e,

pertanto, vanificherebbe anche il buon esito dell'inchiesta condotta da parte dell'autorità straniera richiedente.

79. L'AFC ha già fatto uso di questa facoltà eccezionale nell'ambito dell'esecuzione di domande di assistenza presentate da parte del Fisco francese nell'anno 2015.

Allo scopo di garantire la massima confidenzialità riguardo all'inoltro della domanda di cooperazione fiscale nonché riguardo all'esistenza del relativo procedimento fiscale all'estero, l'art. 21a cpv. 3 LAAF prevede sostanzialmente un divieto di informazione (199) che deve essere notificato ai detentori dell'informazione e a tutte le autorità che vengono messe al corrente della domanda. L'art. 21a cpv. 4 LAAF prevede che la violazione, intenzionale o per negligenza, del divieto di informare è punibile con la multa fino a CHF 10'000.-.

80. Secondo l'art. 7 lett. c LAAF l'autorità svizzera rogata non entra nel merito di una domanda di assistenza estera se quest'ultima *“viola il principio della buona fede, in particolare se si fonda su informazioni ottenute mediante reati secondo il diritto svizzero”*.

Mediante questa norma si concretizza la riserva tradizionale, secondo cui una domanda estera e la relativa esecuzione non debbono essere né comportare conseguenze contrarie all'ordine pubblico svizzero. Nel caso concreto, costituirebbe una violazione dell'ordine pubblico svizzero concedere l'esecuzione di una domanda estera di assistenza che si fonda su informazioni ottenute grazie ad un reato, in particolare su liste (200) di nomi sottratte in violazione del segreto bancario oppure in violazione del segreto d'affari, accompagnate talvolta dalla consegna di denaro a favore del dipendente di banca o di un altro intermediario finanziario operativo in territorio svizzero nonché riguardo alle liste acquistate da parte delle autorità fiscali di alcuni Länder tedeschi (201).

(199) Si tratta di una modalità analoga a quella prevista dall'art. 173 cpv. 2 CPP.

(200) Nei confronti di Hervé Falciani, già dipendente di HSBC a Ginevra, il Ministero pubblico della Confederazione aveva avviato un procedimento penale, nell'ambito del quale venne emanato un ordine di arresto, che venne eseguito in territorio spagnolo. La relativa domanda di estradizione venne respinta dalle autorità spagnole, per cui, in occasione del processo a suo carico tenutosi davanti al Tribunale penale federale del 12 ottobre 2015, Hervé Falciani non si presentò.

(201) In applicazione dell'art. 7 lett. c LAAF venne annullata la decisione finale del 21 ottobre 2014 dell'AFC che accoglieva una domanda presentata il 23 dicembre

La suddetta limitazione viene considerata contraria agli standard minimi dell'OCSE, per cui il Consiglio federale ha avviato la procedura parlamentare, allo scopo di perlomeno attenuare la restrizione suddetta (202).

81. Dopo la famosa dichiarazione del Consiglio federale del 13 marzo 2009, il Parlamento svizzero ha ratificato numerosissime (203) convenzioni contro la doppia imposizione, in modo da adeguare ai requisiti minimi dell'OCSE la relativa clausola sull'assistenza internazionale in materia fiscale.

82. Inoltre, in data 22 ottobre 2014, il Consiglio federale aveva avviato la procedura di consultazione riguardante una nuova legge federale, denominata "legge federale concernente l'applicazione unilaterale dello standard OCSE sullo scambio di informazioni" (LASSI). Grazie alla messa in vigore di questa legge, lo standard minimo dell'OCSE sarebbe risultato applicabile unilateralmente da parte della Svizzera a tutti gli Stati e Territori con cui fosse in vigore una convenzione per evitare la doppia imposizione, anche nel caso in cui la relativa CDI non fosse ancora stata adeguata allo standard minimo dell'OCSE. Una volta in più, anche questa innovazione nell'ordinamento giuridico svizzero risulta essere dettata dalla strategia governativa svizzera di garantire la piena conformità dell'ordinamento giuridico svizzero rispetto agli standard minimi dell'OCSE. Ciò dovrebbe

2013 da parte della *Direction Générale des Finances Publiques Françaises*, fondata sull'art. 28 della CDI tra la Svizzera e la Francia del 9 settembre 1996. Secondo la domanda francese, alcune persone sottoposte alla sovranità fiscale francese avrebbero intrattenuto relazioni d'affari in Svizzera sia con UBS che con altre banche, omettendo di dichiarare i relativi depositi al Fisco francese. Una delle persone coinvolte presentò ricorso, sostenendo che le informazioni in possesso dell'autorità fiscale francese provenivano da una lista di nomi che era stata trafugata da parte di un impiegato di banca, così come era stato riferito dai mass media nel 2012. La lista dei nomi trovava la sua origine in una lettera anonima che era stata indirizzata alle autorità francesi nel 2010 da parte di un impiegato di una delle banche svizzere coinvolte. Pertanto, la suddetta decisione finale dell'AFC venne annullata, sostenendo che quest'ultima non avrebbe nemmeno dovuto entrare in materia, in applicazione sia dell'art. 28 della CDI con la Francia che dell'art. 7 lett. c LAAF.

(202) Comunicato stampa del 2 settembre 2015 (cfr. www.admin.ch).

(203) A fine settembre 2015 risultavano ratificate dalla Svizzera CDI adattate agli standard OCSE con 52 Paesi, mentre con 9 Paesi era stato ratificato un apposito trattato per lo scambio di informazioni in materia fiscale (TIEA).

permettere di conseguire un risultato positivo in occasione della Peer Review periodica avviata da parte del Forum Globale (204).

83. All'informazione delle persone legittimate a ricorrere in caso di domande estere raggruppate, il legislatore svizzero ha dedicato un'intera norma, precisamente l'art. 14 LAAF, che concretizza il diritto costituzionale di essere sentito. In particolare, il cpv. 5 dell'art. 14 LAAF prevede che, nel caso in cui la persona legittimata a ricorrere non fosse raggiungibile, l'AFC la può informare:

- a) per il tramite dell'autorità richiedente;
- b) mediante pubblicazione nel Foglio Federale (205).

V. Poteri coercitivi del Fisco svizzero nella cooperazione internazionale

84. In conformità del sistema tradizionale dell'assistenza internazionale fra autorità fiscali su domanda, nessuna informazione può essere trasmessa da un soggetto giuridico in Svizzera, persona fisica o persona giuridica, ad un'autorità straniera, dal momento che tale comportamento potrebbe essere punibile per titolo di atti commessi nell'interesse di una giurisdizione straniera, in conformità dell'art. 271 CPS (206) e/o per titolo di spionaggio economico punibile in base all'art. 273 CPS nonché, se del caso, per i reati di violazione di segreti professionali (207).

85. La trasmissione di informazioni e di mezzi di prova può avvenire esclusivamente attraverso il Fisco svizzero e precisamente soltanto a livello federale e non a livello cantonale, attraverso l'AFC,

(204) Cfr. il Rapporto della Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SFI), intitolato "Questioni finanziarie e fiscali internazionali", Rapporto 2015, 36.

(205) Questa modalità è stata già adottata in esecuzione di una rogatoria proveniente dalla Germania nel 2015 nonché in esecuzione di una rogatoria di gruppo presentata il 23 luglio 2015 da parte del Fisco olandese. La relativa informazione alle persone toccate e interessate dall'esecuzione della rogatoria olandese avvenne mediante pubblicazione sul Foglio Federale del 22 settembre 2015.

(206) Cfr. D. GAUTHEY - A. MARKUS, *Zivile Rechtshilfe und Artikel 271 Strafgesetzbuch*, in *Zeitschrift für Schweizerisches Recht*, Band 134 (2015), I. Heft 4, 359 ss.

(207) Per esempio la violazione del segreto bancario secondo l'art. 47 LBCR, del segreto di borsa secondo l'art. 43 LBVM e del segreto d'affari secondo l'art. 162 CPS.

così come previsto in particolare dall'Ordinanza del Consiglio federale del 1 settembre 2015, riguardante la cooperazione internazionale fondata sulle CDI.

86. Per l'esecuzione delle domande di assistenza presentate da parte delle autorità fiscali straniere, l'AFC applica, oltre alla legge federale sull'assistenza amministrativa in materia fiscale e alla relativa ordinanza di esecuzione, sussidiariamente anche la legge federale sulla procedura amministrativa (PA) nonché, ancora più sussidiariamente, il diritto penale amministrativo (DPA) (208).

87. A questo proposito, è importante rilevare che l'art. 9 cpv. 5 LAAF prevede una multa sino a CHF 10'000.- a carico di coloro che, intenzionalmente, non obbediscono ad una decisione pronunciata da parte dell'AFC. La condizione formale, affinché possa essere applicata la sanzione, è una comminatoria della minaccia della sanzione medesima pronunciata nel dispositivo della relativa decisione. L'art. 10 cpv. 4 LAAF prevede la medesima sanzione anche nei confronti del detentore delle informazioni che sono state richieste da parte dell'autorità rogante estera, nell'interesse del procedimento pendente all'estero. Secondo il Tribunale federale, chiamato a giudicare su questo tema nell'ambito dell'esecuzione di una domanda di assistenza del Fisco norvegese, la base legale è costituita dai suddetti articoli in relazione con l'art. 41 cpv. 1 lett. c PA (209).

Nel caso concreto, l'AFC aveva richiesto ad una società svizzera di mettere a disposizione numerose informazioni che costituivano l'oggetto della rogatoria norvegese. Siccome la società non aveva dato seguito alla domanda dell'AFC, le venne inflitta una multa di CHF 7'000.-. Contro questa multa la società aveva ricorso al Tribunale amministrativo federale che, pur non entrando in materia sul ricorso della società perché stimatosi incompetente, aveva constatato la nullità della multa. Successivamente, il Tribunale federale ha poi accolto il ricorso dell'AFC per quanto concerne la possibilità per quest'ultima di pronunciare multe. La decisione è però stata confermata per quanto riguarda la procedura applicabile, quindi l'incompetenza del Tribunale amministrativo fede-

(208) Questa possibilità di applicazione contemporanea delle due diverse basi legali viene criticata da parte del Tribunale federale nella sentenza 2C_941/2014 datata 20 agosto 2015.

(209) Cfr. sent. TF 2C_941/2014 datata 20 agosto 2015.

rale per trattare della causa: la suddetta decisione di multa pronunciata dall'AFC non costituisce né una decisione finale ai sensi dell'art. 17 cpv. 1 LAAF e nemmeno una cosiddetta "*altra decisione precedente alla decisione finale ai sensi dell'art. 19 cpv. 1 LAAF*". Infatti, dal momento che la LAAF, e precisamente gli artt. 13 cpv. 7 e 21a cpv. 5, rinviano esplicitamente al diritto penale amministrativo, la procedura applicabile in prima istanza non è retta dalla procedura amministrativa, bensì dal diritto penale amministrativo (DPA). Ne consegue pertanto, secondo il Tribunale federale, che a livello procedurale la decisione di pronunciare una multa è disciplinata dal diritto penale amministrativo e non, quindi, dalla procedura amministrativa. La multa, in questo caso, costituisce un mezzo di coercizione di carattere amministrativo che rileva esclusivamente della competenza dell'autorità amministrativa, e che in applicazione del DPA avrebbe potuto formare l'oggetto di un'opposizione inoltrata direttamente alla AFC medesima (art. 67 segg. DPA), impugnabile poi ai sensi dell'art. 72 segg. DPA.

Terza Parte: Delimitazione fra la *fishing expedition* e le rogatorie di gruppo

I. Criteri di delimitazione

A. Identificazione e pertinenza delle informazioni

88. La difficoltà nel distinguere la rogatoria di gruppo, introdotta dal 18 luglio 2012 fra i requisiti minimi dell'OCSE, dalla *fishing expedition*, riguarda innanzitutto la questione dell'identificazione. L'identificazione significa in questo caso "*die Herstellung eines Einzelfallbezuges*" (210). L'indicazione del nome e dell'indirizzo è evidentemente il metodo ideale per identificare un contribuente (211). Nel caso di una rogatoria di gruppo l'identificazione avviene tuttavia in modo più indiretto, ovvero tramite la descrizione di una serie di caratteri distintivi, che nel loro insieme formano un modello di comportamento. In definitiva, pur adempiendo a tutte le condizioni contenutistiche, una rogatoria di gruppo permette di identificare i contribuenti interessati solo in modo *astratto*. La descrizione di un modello di comportamento

(210) M. HENDRICKS, in *Doppelbesteuerung Kommentar*, 62. ed., Monaco 2015, art. 26 OECD-MA n. 30.

(211) Cfr. DTF 139 II 404 consid. 7.3.2.

permette poi allo Stato rogante, raccogliendo le informazioni richieste, di identificare *individualmente e concretamente* tutti i contribuenti interessati, ossia gli appartenenti alla categoria di persone che viene definita mediante la descrizione di un modello di comportamento. Considerare la descrizione di un modello di comportamento, per quanto precisa essa sia, come un mezzo d'identificazione non ammissibile, sembra quindi un approccio troppo rigoroso (212), in quanto, tramite le indicazioni contenute nella domanda estera, lo Stato rogato deve essere in grado di trasmettere tutte le informazioni riguardanti contribuenti ben precisi; come menzionato in precedenza, il Consiglio federale considera che, nel caso di una rogatoria di gruppo, il risultato della ricerca è lo stesso che nel caso di domande individuali concrete. Evidentemente, ciò implica che l'asticella delle esigenze poste alla rogatoria di gruppo è alta, ma perfettamente conforme alla giurisprudenza del TAF, che ha costantemente rammentato le "*höhere Anforderungen*" ("esigenze elevate") che devono essere soddisfatte in questo caso (213).

89. Si deve però rammentare che nel procedimento penale interno è ammesso anche il procedimento contro persone la cui identità sia ancora ignota (214). Parimenti ammissibile anche l'assistenza internazionale a favore di un tale procedimento penale. Più difficile immaginare un procedimento penale-fiscale contro ignoti.

90. Il principio di proporzionalità, applicabile all'assistenza internazionale in materia fiscale come in ogni altro ambito dell'attività

(212) Della stessa opinione sembrano essere sia X. OBERSON, *L'admissibilité des demandes dites groupées dans le cadre des CDI conclues après le 13 mars 2009*, Archives 82, 433 ss., 449 (cit. OBERSON, *L'admissibilité des demandes dites groupées*), sia OSWALD, in op. cit., n. 813; *Contra*: HOLENSTEIN, art. 26 OECD-MA n. 204; M. SIMONEK, *Fishing expeditions in Steuersachen*, in Liber amicorum für Andreas Donatsch, Zurigo 2012, 891 ss., 897; R. SCHWEIZER, *Zulassung von sog. Gruppenanfragen ohne zurechenbare Verdachtsgründe in der Steuerstrafrechtshilfe gegenüber den USA?*, Jusletter del 27 febbraio 2012, par. 7 e 41.

(213) Sentenze TAF A-737/2012 datata 05 aprile 2012, consid. 8.1.1; A-6011/2012 datata 13 marzo 2013, consid. 7.4.3.

(214) Cfr. F. AMADÒ - G. MOLO, *Das Verbot von Fishing Expeditions gemäss der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. März 2009 und den OECD-Standards*, AJP/PJA, 5/2009, 539.

statale (215), gioca pur sempre un ruolo fondamentale in questa distinzione. Tale principio prescrive che l'intrusione nei diritti dell'amministrato deve essere limitata a quanto è necessario da un punto di vista materiale, spaziale, temporale e personale. Nel caso della rogatoria di gruppo, i diritti dei contribuenti (216) possono essere compromessi, in quanto i dati bancari che li concernono rischiano di essere trasmessi inutilmente all'autorità straniera. Si giustifica quindi di porre esigenze più elevate al grado di dettaglio dell'esposizione della fattispecie, perché solo in tal modo ci si può accertare che la domanda estera non costituisca una *fishing expedition* (217). L'autorità rogante deve quindi descrivere le circostanze della fattispecie nel modo più preciso e dettagliato possibile; i criteri caratterizzanti un determinato modello di comportamento devono permettere all'autorità rogata di trasmettere solo informazioni riguardanti contribuenti per i quali sussistono grandi probabilità che non abbiano adempiuto ai propri obblighi fiscali (218).

91. Dalla proporzionalità deriva inoltre l'esigenza di "praticabilità" della domanda: il contribuente interessato e il detentore delle informazioni devono poter essere identificati "*mit einem für den ersuchten Staat zumutbaren Aufwand*" (219) ("*grazie ad un impegno accettabile per lo Stato rogato*"). La giurisprudenza cita l'esempio di una richiesta che si estende a dati bancari presso tutte le banche su suolo elvetico (circa 300), la quale sarebbe indubitabilmente incompatibile con tale esigenza (220). Al contrario, una richiesta menzionante

(215) Sentt. TAF A-737/2012 datata 05 aprile 2012, consid. 6.1.1; A-6011/2012 datata 13 marzo 2013, consid. 7.1. Cfr. DONATSCH - HEIMGARTNER - MEYER - SIMONEK, op. cit., 241.

(216) In particolare la protezione della sfera privata, art. 13 cpv. 2 Cst.

(217) Sent. TAF A-5390/2013 datata 06 gennaio 2014.

(218) Cfr. P. HINNY, *Gruppenanfragen und Fishing Expeditions, Fragen zur Zulässigkeit und gegenseitigen Abgrenzung im Rahmen der internationalen Amtshilfe in Steuersachen - BVGer A-737/2012 (5.4.2012) / "CS-Urteil" (DBA-US)*, in IFF Forum für Steuerrecht (FStR) 2012/03, 227 ss., 230; OSWALD, cit., nt. 813; T. FELIX ROHNER, *ST* 2012, 757 ss., 760.

(219) DTF 139 II 404 consid. 7.3.2; Sent. TAF A-6011/2012 datata 13 marzo 2013, consid. 9.1.

(220) DTF 139 II 404 consid. 7.3.2; Sent. TAF A-6011/2012 datata 13 marzo 2013, consid. 9.1.

tre diverse banche come possibili detentrici delle informazioni non porrebbe problemi (221).

92. Oltre all'identificazione del contribuente, il secondo fondamentale tassello della distinzione riguarda la pertinenza verosimile delle informazioni richieste. L'insieme delle circostanze e la minuziosa descrizione della fattispecie devono permettere all'autorità rogata di assicurarsi che sussistano sospetti iniziali sufficienti e che quindi le informazioni richieste siano pertinenti per l'applicazione delle disposizioni convenzionali e della propria legislazione fiscale. Tuttavia, dato che lo Stato rogato non dispone dei mezzi che gli permettano di pronunciarsi con esattezza sulla pertinenza delle informazioni e non può quindi sostituire il proprio potere di apprezzamento a quello dell'autorità estera, l'autorità d'esecuzione è essenzialmente legata dalla fattispecie esposta e ciò in virtù del principio della buona fede tra Stati (222); solo in presenza di lacune, errori o contraddizioni manifeste si giustifica che lo Stato rogato la rimetta in discussione (223). In modo analogo, solo informazioni la cui pertinenza può essere esclusa con certezza possono essere escluse dall'assistenza.

93. Riprendendo i due tasselli (identificazione dei contribuenti e pertinenza verosimile delle informazioni) nella metafora peschereccia instaurata dal termine "*fishing expedition*", osserviamo innanzitutto che la "rete" dell'autorità rogante (ovvero la domanda raggruppata) deve presentare delle "maglie" ("*pattern of facts*", "*search criteria*") il più specifiche possibili alla fattispecie, in modo che nella "rete" rimangano solo i "pesci" (i contribuenti/le informazioni) che con grande probabilità sono del tipo desiderato dal "pescatore" (l'autorità rogante). Secondariamente, è inammissibile che il "pescatore" vada a pesca senza spiegare con chiarezza le ragioni per le quali:

- (i) ha deciso di pescare quel giorno (circostanze e sospetti),
- (ii) ha scelto un determinato luogo di pesca (Stato rogato e eventualmente detentore/i delle informazioni) e

(221) X. OBERSON, *La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE*, in IFF Forum für Steuerrecht 2012/1, 4 ss., 12.

(222) Bel sunto degli interessi conflittuali in gioco nella Sent. TAF A-737/2012 datata 05 aprile 2012, consid. 8.1.1.

(223) Cfr. Sentenze TAF A-1606/2014 datata 07 ottobre 2014, consid. 3.2; A-38/2014 datata 01 aprile 2014, consid. 2.2.1.2; A-6547/2013 datata 11 febbraio 2014, consid. 5.2.

(iii) il bottino della giornata di pesca sia importante per lui (pertinenza delle informazioni). La *fishing expedition* non ha nulla a che vedere con questo modo di “pescare”: si tratta di una “pesca a strascico” selvaggia, che in modo incondizionato e senza ragioni specifiche riempie le proprie “reti” di “pesci” senza distinguerne più da vicino le caratteristiche.

94. Riassumendo, due elementi principali permettono di distinguere la rogatoria di gruppo dalla *fishing expedition* (224).

a) Da un lato, il modello di comportamento dev'essere a tal punto preciso che le persone toccate possano essere identificate *in concreto* dall'autorità rogata attraverso un dispendio di risorse ragionevole.

b) Dall'altro, sulla base della fattispecie e dell'insieme delle circostanze descritte nella domanda, dev'essere possibile determinare, facendo prova del dovuto ritegno, la pertinenza verosimile delle informazioni richieste, ovvero, in particolare, che le persone oggetto della rogatoria abbiano violato con grande probabilità i propri obblighi fiscali.

B. Modelli comportamentali

95. Nell'intento di concretizzare quanto è appena stato detto riguardo all'importanza dei criteri alla base di un determinato modello di comportamento, indichiamo qui di seguito succintamente i due esempi di *search criteria* oppure *pattern of facts* “avallati” dalla giurisprudenza (225) ed un esempio di una rogatoria di gruppo “bocciata” all'esame del TAF (226).

96. Nel caso UBS, l'IRS aveva richiesto informazioni concernenti i nomi di “US-Persons” (contribuenti americani), delle società di sede ad esse connesse e di tutti i dati bancari relativi ai conti UBS implicati. L'IRS sospettava che in vista dell'entrata in vigore della procedura “Qualified Intermediary”, ossia il 1 gennaio 2001, dei contribuenti americani, con l'aiuto di consulenti UBS, avessero fondato delle società di sede all'estero con lo scopo di frodare il fisco. Quali

(224) Cfr. OSWALD, cit., nt. 814.

(225) Sent. TAF A-7342/2008 datata 05 marzo 2009 (caso UBS), DTF 139 II 404 e Sent. TAF A-6011/2012 datata 13 marzo 2013 (caso CS).

(226) A-5390/2013 datata 06 gennaio 2014 (caso Bär).

beneficiari economici dei conti aperti presso UBS e intestati a queste società erano indicate (secondo il formulario A) le US-Persons che controllavano dette società. Il formulario “W-8BEN” avrebbe invece indicato che erano le società stesse ad avere il diritto di disporre su questi conti ai sensi della legislazione americana. L’IRS richiedeva quindi essenzialmente i dati relativi ai conti (227) che presentavano le caratteristiche seguenti:

- a) aperti presso UBS dopo il 2001 (in vista dell’introduzione della procedura Qualified Intermediary);
- b) intestati ad una società di sede;
- c) indicanti “US-Persons” come beneficiarie economiche; e
- d) che secondo il formulario “W8-BEN” erano controllati (diritto di disporre), ai sensi delle disposizioni fiscali americane, dalle società di sede.

97. Nel caso CS (228), l’IRS aveva richiesto i dati di US-Persons e delle società di sede ad esse connesse che avevano aperto/detenuto conti presso CS, le sue succursali o società figlie in Svizzera. La fattispecie che aveva dato adito ai sospetti dell’IRS era molto simile a quella appena descritta per il caso UBS; lo stesso vale quindi anche per il modello di comportamento esposto (229). Concretamente, la domanda indicava i criteri seguenti (230):

- a) conti intestati a società di sede e dei qualierano beneficiarie economiche US-Persons;
- b) su tali conti erano stati depositati titoli americani;
- c) tra il 2002 e il 2010 erano depositati più di 50’000 USD;
- d) il CS non disponeva di un formulario “1099” indicante i beneficiari economici americani e i versamenti fatti a loro favore;
- e) vi era una contraddizione tra quanto indicato nel formulario A e nel formulario “W-8BEN” (231), oppure né il formulario “W-8” né il formulario “W-9” erano stati riempiti; e

(227) Sent. TAF A-7342/2008 datata 05 marzo 2009, fattispecie consid. A.

(228) Una prima domanda è stata respinta dal TAF nella sent. A-737/2012 datata 05 aprile 2012. La seconda è stata invece accolta dalla sent. A-6011/2012 datata 13 marzo 2013 in questione.

(229) Sent. TAF A-6011/2012 datata 13 marzo 2013, fattispecie consid. C ss.

(230) Sent. TAF A-737/2012 datata 05 aprile 2012, consid. 7.5.5.

(231) Tuttavia, la sola divergenza tra i due formulari non è sufficiente a fondare il sospetto che siano state fornite false informazioni; il formulario A e il formulario

f) esistevano sospetti che il beneficiario economico americano esercitasse il controllo effettivo sul conto, senza rispettare la struttura e l'organizzazione della società di sede ("*[nicht] das Spiel der juristischen Person [spielen]*").

Mediante questa circonlocuzione la sentenza protegge soltanto le entità giuridiche (232) effettive e non quelle interposte (come p. es. i cosiddetti *sham trust*) (233) dove, p. es. il cliente e beneficiario disponga ancora della firma sui relativi conti oppure di un potere di revoca del trustee o degli amministratori oppure dei facenti funzione.

98. La cooperazione è stata negata dal TAF nel caso di un cliente della Julius Baer. La domanda dell'IRS portava sui dati di contribuenti americani e delle società di sede ad essi connesse che, tra il 2002 e il 2012, erano in possesso di una procura, di altri diritti di disposizione oppure erano beneficiari economici di conti presso questa banca, comprese le succursali e le società figlie in Svizzera. L'IRS sospettava, in modo analogo ai due casi descritti in precedenza, che dei contribuenti americani avessero frodato il fisco attraverso la costituzione di società di sede. A sostegno di tali sospetti l'IRS ha presentato una rogatoria nell'interesse di un procedimento contro una coppia che disponeva di carte di credito su un conto presso Julius Baer intestato a una società di sede. Il TAF ha considerato che in questo caso la fattispecie non era descritta in modo sufficientemente preciso; ad esempio, la richiesta non descriveva in quale misura "*das Spiel der Gesellschaft*" non fosse stato rispettato, né indicava che dei formulari bancari fossero stati riempiti in modo volontariamente errato (234).

99. Si noterà che sino ad oggi sono state esclusivamente le autorità USA ad aver inoltrato delle rogatorie di gruppo, salvo il caso dell'Olanda del luglio 2015 (cfr. n. 124 segg.). Ciò implica, in applicazione della CDI-US, che sussistano dei sospetti di "*tax fraud and the like*". È

W-8BEN perseguono obiettivi diversi (cfr. Sent. TAF A-5390/2013 datata 06 gennaio 2014, consid. 6.5.6.)

(232) "*Legal arrangements*" secondo la definizione adottata nell'incontro del G20 tenutosi a Brisbane il 15 novembre 2014.

(233) Cfr. per i dettagli: BERNASCONI, *La terzietà del trust e della fondazione di famiglia secondo il diritto svizzero*, in *Trusts e attività fiduciarie* n. 4/2012, 377-390, luglio 2012.

(234) Sent. TAF A-5390/2013 datata 06 gennaio 2014, consid. 7.2.7.

evidente che la dimostrazione dell'esistenza di tali sospetti può risultare più difficile rispetto alla dimostrazione relativa alla sussistenza della semplice sottrazione fiscale necessaria secondo le CDI concluse più recentemente con altri Paesi e conformi al Modello OCSE (235). Di conseguenza, le rogatorie di gruppo da questi Paesi potrebbero rivelarsi relativamente più facili da allestire ed anche da accettare.

C. Applicazione temporale

100. Come già menzionato, la suddetta modifica del Commentario dell'art. 26 del Modello OCSE (avvenuta il 17 luglio 2012) ha esplicitato la possibilità di inoltrare delle rogatorie di gruppo. Visto che la maggior parte delle CDI attualmente in vigore sono state concluse prima di tale modifica, sorge il quesito del momento a partire dal quale questo tipo di domande siano ammissibili (236). L'art. 1 cpv. 1 OAAF chiarisce la questione autorizzando le domande raggruppate per informazioni riguardanti esclusivamente fattispecie avvenute dopo il 1 febbraio 2013.

101. Le CDI nelle versioni che richiedevano obbligatoriamente (senza possibile deroga) l'indicazione del nome e dell'indirizzo del contribuente e del detentore delle informazioni escludono implicitamente la possibilità di inoltrare delle rogatorie di gruppo. Per contro, alla luce di quanto esposto nei paragrafi precedenti riguardo alle esigenze di identificazione nelle rogatorie di gruppo, le CDI modificate successivamente in conformità del Modello dell'OCSE (introduzione del criterio di "pertinenza verosimile" e della clausola "*antifrustrazione*") sembrano ammettere questo tipo di domande (237). Ne consegue che, dal momento in cui le CDI hanno introdotto la possibilità di derogare all'esigenza d'indicazione dei nominativi dei contribuenti, esse hanno aperto le porte alle domande raggruppate, indipendentemente dal fatto che siano state concluse anteriormente alla modifica

(235) Il TAF si è trovato spesso a rimproverare all'IRS che la fattispecie esposta desse adito tutt'al più a sospetti di sottrazione fiscale, e non di "*tax fraud and the like*".

(236) HOLENSTEIN, *art. 26 OECD-MA n. 189*; MOLO, *Das Verbot von Fishing Expeditions*, ult. cit., 435.

(237) Cfr. OBERSON, *L'admissibilité des demandes dites groupées*, cit., 444.

del Commentario del 17 luglio 2012 (238). In tal senso, il Commentario del Modello OCSE non ha apportato nessun cambiamento, bensì una precisazione (239).

102. La limitazione temporale introdotta dall'art. 1 OAAF è priva d'influenza su questa considerazione, in quanto il Tribunale federale ha considerato che il solo fatto che una CDI ammetta l'identificazione delle persone interessate tramite la descrizione di un modello di comportamento (240) è sufficiente per ammettere una "disposizione derogatoria" ai sensi dell'art. 1 cpv. 2 OAAF (241). Di conseguenza, poiché il diritto convenzionale, ossia il testo delle CDI, primeggia sul diritto interno, le rogatorie di gruppo sono ammissibili per tutte le fattispecie posteriori alla modifica della CDI che ha relativizzato le esigenze riguardo all'indicazione dei nominativi (242).

II. Casistica virtuale

103. Il Protocollo di modifica della CDI con l'Italia firmato il 23 febbraio 2015, ammette l'inoltro di rogatorie di gruppo; alla luce di questo importante sviluppo, proponiamo qui di seguito diverse ipotesi di richieste d'informazioni da parte delle autorità italiane, con lo scopo di mettere alla prova la distinzione proposta in questo contributo. Partiremo dal presupposto che le domande descrivano in modo dettagliato la fattispecie e i potenziali sospetti che ne scaturiscono. Ricordiamo inoltre che le rogatorie di gruppo saranno possibili solo dall'entrata in vigore del Protocollo e potranno pertanto portare solo su fattispecie esistenti o realizzate posteriormente alla data della firma dello stesso (243), ossia dal 23 febbraio 2015.

A. Ricerca generalizzata presso tutte le banche svizzere

104. Ci si può innanzitutto immaginare la richiesta italiana di

(238) OBERSON, *L'admissibilité des demandes dites groupées*, cit., 446 s.; contra: HOLENSTEIN, art. 26 OECD-MA n. 206.

(239) OBERSON, *L'admissibilité des demandes dites groupées*, cit., 447.

(240) Detta altrimenti: tutte le convenzioni che riprendono il Modello OCSE.

(241) DTF 139 II 404 consid. 7.2.4; cfr. anche OSWALD, n. 818, cit., critica su tale approccio.

(242) OBERSON, *L'admissibilité des demandes dites groupées*, cit., 449.

(243) Art. III cifra. 2 Protocollo CDI-Italia.

trasmettere i dati bancari di tutti i conti di contribuenti italiani in Svizzera. Come già più volte menzionato, la giurisprudenza ha avuto occasione di escludere espressamente l'ammissibilità di una richiesta concernente conti presso l'insieme delle banche svizzere; questo solo motivo porterebbe quindi al rifiuto della domanda. L'identificazione dei contribuenti sarebbe inoltre molto sommaria e l'ampiezza delle informazioni richieste sarebbe incompatibile con il principio di proporzionalità. Alla stessa stregua, in assenza di sospetti sufficienti indicanti che l'insieme dei contribuenti italiani con conti in Svizzera sottrae dei capitali al fisco di quel paese, la pertinenza di queste informazioni agli scopi fiscali italiani sarebbe poco verosimile.

B. Ricerca di documenti bancari di clienti che, in epoca sospetta, si sono iscritti all'AIRE

105. Una rogatoria di gruppo italiana potrebbe portare sui dati relativi ai documenti bancari di contribuenti italiani iscritti all'AIRE (244) negli ultimi tre anni, ossia dal momento in cui divenne di pubblico dominio l'avvio dei negoziati italo-svizzeri. Vista l'assenza di una CDI con la Svizzera conforme al Modello OCSE sino al momento della firma del Protocollo del 23 febbraio 2015, l'autorità rogante potrebbe motivare la sua richiesta prevalendosi del sospetto che contribuenti italiani si siano trasferiti all'estero per sottrarsi ai propri obblighi fiscali concernenti capitali detenuti presso banche svizzere.

106. Riguardo all'identificazione dei contribuenti, i *search criteria* consisterebbero in questo caso nella limitazione temporale (ultimi tre anni) e nell'iscrizione all'AIRE. Questi due soli criteri paiono insufficienti: è poco verosimile che vi siano buone probabilità che tutti gli italiani trasferitisi all'estero negli ultimi tre anni non abbiano adempito i propri obblighi fiscali nel loro paese d'origine possedendo averi non dichiarati in Svizzera. In altri termini, per rispettare l'esigenza della necessità, questa domanda dovrebbe contenere un criterio supplementare, formulato sulla base di indizi concreti descritti esaustivamente. Da tale criterio dipenderebbe anche la pertinenza verosimile delle informazioni, la quale esige sospetti iniziali sufficienti. Infine, in as-

(244) L'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) contiene i dati dei cittadini italiani che risiedono all'estero per un periodo superiore ai dodici mesi, cfr. la legge italiana del 27 ottobre 1988, n. 470.

senza di qualsiasi indicazione riguardo al detentore delle informazioni, il criterio della praticabilità della richiesta non sarebbe soddisfatto.

107. Per contro, per ottenere l'accoglimento e l'esecuzione di una domanda di assistenza italiana, sarebbe sufficiente rendere verosimile:

a) che fino al momento dell'iscrizione all'AIRE e quindi dell'abbandono della sovranità fiscale italiana, il contribuente non avesse fatto fronte compiutamente ai propri obblighi come contribuente ancora sottoposto alla sovranità fiscale italiana;

b) che il contribuente in realtà avesse ancora mantenuto il centro dei suoi interessi in territorio italiano. A questo proposito, il Tribunale federale (245) ha ammesso l'esecuzione di una domanda di assistenza del Fisco francese nei confronti di una coppia, avente domicilio fiscale in Svizzera, essendo stato accertato che la coppia soggiornava in modo preponderante in Francia, dove aveva comunque stabilito il centro dei suoi interessi vitali e dove inoltre i coniugi esercitavano una funzione dirigente in alcune imprese francesi.

108. L'ambito della cooperazione internazionale in materia penale è sempre stato quello del perimetro di esecuzione della domanda straniera riguardo alle informazioni e documenti relativi a terze persone, ossia le persone che non sono direttamente coinvolte nel procedimento estero e che pertanto vengono considerate come persone terze. Il Parlamento sciolse il nodo gordiano, stralciando la norma che prevedeva la presa in considerazione del cosiddetto "*terzo non coinvolto*". Ciò malgrado, ancora oggi, nei ricorsi e talvolta nelle sentenze, questa figura continua a fare capolino.

Nella cooperazione internazionale in materia fiscale, la questione è stata risolta mediante l'art. 4 cpv. 3 LAAF che prevede testualmente quanto segue:

"non è ammessa la trasmissione di informazioni su persone che palesemente non sono interessate dalla questione oggetto di inchiesta".

La parola chiave di questa norma è l'avverbio "*palesemente*". Ciò significa che, nell'ambito di una valutazione che è soltanto di verosimiglianza, può essere ammessa la trasmissione di informazioni relative a quelle persone di cui non si può escludere che possano essere interessate dalla questione oggetto di inchiesta all'estero e, quindi,

(245) Cfr. Sent. TF 2C_1174/2014 datata 24 settembre 2015.

oggetto delle indagini da parte dell'autorità rogata svizzera, in territorio svizzero, in esecuzione della rogatoria estera (cfr. *supra* n. 48 lett. d).

C. Ricerca di documenti bancari di clienti che, in epoca sospetta, hanno chiuso i loro conti bancari

109. Un secondo esempio di rogatoria italiana potrebbe riguardare i documenti bancari di contribuenti italiani che hanno chiuso i loro conti in Svizzera in epoca sospetta, per esempio negli anni immediatamente precedenti il programma di *Voluntary Disclosure* varato dalla legge n. 186/2014 in vigore dal 1 gennaio 2015. Nella misura in cui, sino al 23 febbraio 2015, la Svizzera era considerata dall'Italia come un Paese a “regime fiscale privilegiato” (246), alla base della richiesta vi sarebbe il sospetto che, in vista di uno scambio di informazioni più efficace tra i due Paesi, gli averi non dichiarati di contribuenti italiani sarebbero stati spostati in un altro luogo “sicuro”. L'identificazione delle persone coinvolte avverrebbe quindi tramite l'intervallo triennale e il criterio dell'aver messo fine alla relazione bancaria in Svizzera. Rispetto alla precedente ipotesi il gruppo in questione sarebbe meno numeroso e coinvolgerebbe solo persone che hanno effettivamente posseduto averi bancari in Svizzera. Vi sarebbero quindi buone probabilità che i membri di tale gruppo abbiano spostato i propri capitali per sottrarsi ai propri obblighi fiscali italiani. Le informazioni richieste sarebbero quindi atte a servire l'applicazione della legislazione tributaria italiana, per cui la loro pertinenza verosimile dovrebbe in linea di principio essere riconosciuta. Tuttavia, un criterio supplementare come l'importo minimo posseduto sul conto chiuso accrescerebbe la pertinenza delle informazioni: l'utilizzo di conti bancari svizzeri per sottrarre imposte al fisco italiano appare verosimile solo riguardo ad averi patrimoniali di una certa entità. Da ultimo, la richiesta dovrebbe essere limitata a determinate banche, e ciò per adempiere l'esigenza di praticabilità.

D. Ricerca generalizzata su coloro che, in epoca sospetta, hanno stipulato una polizza di assicurazione sulla vita

(246) Decreto del Min, fin. 4 maggio 1999.

110. Un tipico modello di affari che venne proposto in modo sistematico e organizzato da parte di numerosi intermediari finanziari operanti in Svizzera, in particolare banche e assicurazioni, e specialmente da parte di quei gruppi bancari che disponevano anche di compagnie di assicurazioni, è stato notoriamente quello della polizza di assicurazione sulla vita, caratterizzata dal versamento di un premio unico corrispondente al patrimonio di cui il cliente di banca in Svizzera disponeva presso un conto preesistente, spesso, da parecchi anni. A partire dall'entrata in vigore dell'Accordo tra la Svizzera e l'Unione Europea sull'euroritenuta, questo prodotto è stato diffuso in modo sempre più massiccio. Ne sono prova i bilanci di compagnie di assicurazione svizzere e straniere che venivano presentati con toni trionfalistici in occasione delle rispettive assemblee generali annuali. In sostanza, ai clienti si proponeva, quale metodo per evitare che una banca disponesse del suo nome, quale titolare o contitolare di un conto oppure quale beneficiario economico dello stesso, la sottoscrizione di una polizza di assicurazione sulla vita, in modo che presso la banca non risultasse più il nome del cliente, bensì fosse la compagnia di assicurazione a figurare titolare e/o come avente diritto economico a tutti gli effetti del patrimonio che in precedenza figurava come attribuibile ad una persona fisica. L'utilizzazione massiccia trovò ampia accoglienza, fra l'altro, anche fra i clienti sottoposti alla sovranità fiscale italiana, che ritenevano in questo modo di mettersi al riparo sia da eventuali rogatorie da parte dell'Agenzia delle Entrate sia dal prelevamento dell'euroritenuta.

111. Venne stimolato un intervento da parte della FINMA che si manifestò attraverso una prima Comunicazione n. 9 (2010) datata 27 aprile 2010. L'Associazione svizzera dei banchieri reagì in modo veementemente contrario, ma riuscì soltanto a produrre una seconda Circolare della FINMA, n. 18 (2010) datata 30 dicembre 2010 che, puntualizzando la Circolare precedente, rese ancora più restrittiva la relativa prassi. In sostanza, la FINMA, nella sua qualità di autorità antiriciclaggio, aveva considerato che, mediante questo nuovo modello d'affari, si eludeva da parte delle banche l'obbligo di identificazione dell'avente diritto economico e della sua formalizzazione. Di conseguenza, le banche dovettero formalizzare anche l'identificazione dell'avente diritto economico - peraltro a loro ben noto già in precedenza - quale persona fisica che avesse sottoscritto una polizza di questa natura.

Nacque pertanto anche il Formulario I, che sta per *Insurance Wrappers*, il quale viene ora previsto formalmente anche nella versione della Convenzione di diligenza sulle banche (CDB 2016) che entrerà in vigore a partire dal 1 gennaio 2016, di cui il nuovo formulario standardizzato costituisce un allegato alla medesima CDB.

112. La consapevolezza dell'utilizzazione abusiva o perlomeno elusiva di questo tipo di polizza di assicurazione sulla vita circolava ormai da anni anche presso il Fisco perlomeno dei Paesi limitrofi. Questa constatazione venne ovviamente facilitata dall'analisi della documentazione che migliaia di clienti di banche svizzere sottoposti alla sovranità fiscale straniera misero a disposizione del Fisco nazionale nell'ambito dell'adesione da parte loro ai relativi programmi nazionali di *voluntary disclosure*.

113. L'evento detonante, perlomeno per la clientela italiana, è rappresentato dal procedimento penale che venne aperto da parte della Procura della Repubblica di Milano, considerando che questo tipo di polizza di assicurazione sulla vita e l'interposizione della relativa compagnia di assicurazione fosse da considerare alla stregua di un'interposizione fittizia. Nell'ambito di questo procedimento penale si procedette alla perquisizione presso diverse entità legate al Gruppo Credit Suisse in base ad una lista asseritamente contenente circa un migliaio di clienti che sottoscrissero polizze di assicurazione di questa natura presso società assicurative del Gruppo Credit Suisse a Vaduz e alle Bermuda. È noto che, nel periodo fra Natale e Capodanno dell'anno 2014, l'Agenzia delle Entrate rispettivamente la Guardia di Finanza notificarono a centinaia di questi sottoscrittori un avviso di accertamento.

114. Viene quindi ipotizzata l'eventualità di una rogatoria di gruppo proveniente dal Fisco italiano oppure dal Fisco di un altro Paese, in particolare gli USA, che hanno già raccolto parecchia documentazione anche a questo riguardo. Potrebbe essere presentata al Fisco svizzero, e precisamente all'Amministrazione federale delle contribuzioni, una rogatoria di gruppo indirizzata ad una banca ben determinata oppure ad una compagnia di assicurazione ben determinata, chiedendo di mettere a disposizione informazioni e documenti riguardanti i clienti sottoposti alla sovranità fiscale di quel Paese che avessero sottoscritto, in un precisato periodo, una polizza-vita del tipo

denominato *insurance wrapping* oppure che ne fossero ancora detentori.

115. Sicuramente il criterio di determinazione nell'identificazione delle persone appartenenti ad una determinata categoria, appare a prima vista soddisfatto. Infatti, coloro che avevano sottoscritto e/o che fossero ancora beneficiari di *insurance wrapping*, sono tutti identificabili in modo certo.

Anche nel caso in cui la rogatoria diretta ad una banca dovesse richiedere informazioni riguardanti i sottoscrittori di un mantello assicurativo-vita (*insurance wrapping*) (247) fornito invece che da una determinata compagnia di assicurazione anche da altre compagnie di assicurazione ben determinate, il requisito della determinabilità rimarrebbe soddisfatto.

In modo analogo, visto quanto detto riguardo all'uso di questo strumento a scopi di elusione fiscale, la pertinenza verosimile delle informazioni richieste parrebbe difficilmente contestabile.

E. Ricerca generalizzata su coloro che, in epoca sospetta, hanno effettuato bonifici a favore di un'entità giuridica (248)

116. Sempre allo scopo di mettere a disposizione della clientela uno strumento di protezione elusivo successivamente all'entrata in vigore dell'Accordo fra la Svizzera e l'Unione Europea sull'euroritenuta, a migliaia di clienti venne messa a disposizione una società di sede ubicata in un Paese offshore. Infatti, poiché la tassazione sul risparmio, secondo il diritto UE, riguardava esclusivamente persone fisiche, si ritenne, a torto o a ragione, che il trasferimento del deposito esistente al nome di una persona fisica, che fosse un contribuente sottoposto alla sovranità fiscale del Paese UE, a favore di un conto intestato ad una società di sede, e che per di più non fosse sottoposta alla sovranità fiscale UE, permettesse di evitare il prelevamento dell'euroritenuta. È ancora controverso se questo meccanismo fosse da

(247) Cfr. art. 2 lett. h delle Convenzioni sul Modello Rubik fra la Svizzera e la Gran Bretagna e fra la Svizzera e l'Austria, in vigore dal 1.1.2013.

(248) Si utilizza questa terminologia poiché corrisponde a quella di "*legal arrangement*" utilizzata in occasione del vertice del G20 a Brisbane il 15 novembre 2014, comprensiva anche dei *trusts*.

considerare elusivo, perlomeno secondo lo spirito del suddetto Accordo sull'euroritenuta.

117. Sta di fatto però che il Fisco USA ha considerato questo comportamento come un indizio sufficientemente concreto di infrazione fiscale. Di conseguenza, l'utilizzazione di un'entità giuridica venne considerata come un modello di comportamento sufficientemente qualificato da poter rientrare in una rogatoria di gruppo. Si veda a questo riguardo l'ampia giurisprudenza del Tribunale amministrativo federale nel quadro dell'esame dei numerosi ricorsi presentati da parte di contribuenti USA, in parte già descritta in precedenza (cfr. supra n. 41). Si trattava prevalentemente di clienti di UBS, ai quali però sono seguiti anche clienti di altre banche svizzere.

118. Fra gli strumenti giuridici tendenti a limitare, ostacolare o comunque impedire la scoperta di infrazioni fiscali da parte del Fisco nazionale, rientrano tipicamente:

a) le società di sede,

che vengono definite come quelle società che non dispongono di personale proprio né di uffici propri, secondo le definizioni elaborate nell'ambito degli accordi fondati sul cosiddetto modello Rubik (249);

b) le fondazioni di famiglia,

prevalentemente secondo il modello previsto dal diritto del Principato del Liechtenstein, oppure dal diritto della Repubblica di Panama, ossia una persona giuridica il cui Regolamento (*Beistatuten, Bylaw*), indica quali siano le persone beneficiarie al momento del decesso dei fondatori rispettivamente dei primi beneficiari e dei successivi beneficiari;

c) i trust, costituiti generalmente secondo il diritto inglese o dei Paesi del Commonwealth; i numerosi trust ai quali le persone fisiche titolari di conti presso banche svizzere conferirono i propri depositi, appartengono in gran parte alla categoria dei trust revocabili e non discrezionali e che comunque prevedevano modalità organizzative di funzionamento tali per cui, il fondatore che metteva a disposizione il

(249) Cfr. art. 2 lett. h dei tre Accordi sul modello Rubik fra la Svizzera e la Gran Bretagna, fra la Svizzera e l'Austria, nonché fra la Svizzera e la Germania (l'unico di questi tre Accordi che non sia stato ratificato e che pertanto non entrò mai in vigore). Si veda anche la definizione contenuta nella Convenzione di diligenza delle banche nella sua versione del 2008 (art. 4).

proprio patrimonio, in realtà non si spossessava realmente del controllo sul patrimonio medesimo (*sham trust*, "trust alla milanese").

119. Chi siano gli aventi diritto economico delle entità giuridiche suddette è di solito agevolmente determinabile in base alla presa di conoscenza del contenuto del regolamento di una fondazione di famiglia oppure dell'atto di costituzione di un trust (*Deed of trust*), oppure da altri documenti interni del trust, innanzitutto la cosiddetta lettera dei desideri (*letter of wishes*). L'accertamento dell'identità di queste persone viene formalizzato nel sistema bancario svizzero in base all'obbligo previsto dall'art. 305^{ter} CPS, mediante la compilazione obbligatoria di un formulario previsto dalla Convenzione di diligenza delle banche. La versione in vigore dal 1 gennaio 2016 prevede esplicitamente il formulario T (trust) destinato ai conti di pertinenza di un trust nonché il formulario S (*Stiftungen*) destinato ai conti intestati a fondazioni di famiglia.

Analogamente, nel mercato bancario, assicurativo e finanziario svizzero, l'identificazione di aventi diritto economico delle società di sede viene formalizzata mediante la compilazione del cosiddetto formulario A, parimenti previsto dalla Convenzione di diligenza delle banche, addirittura fin dalla sua prima versione in vigore dal 1 luglio 1977.

120. In virtù dei suddetti obblighi legali di identificazione degli aventi diritto economico rispettivamente dei beneficiari di una fondazione di famiglia o di un trust, nonché in virtù dell'obbligo legale di formalizzazione di questo accertamento dell'identità, è generalmente garantita l'individuazione delle persone che appartengono al gruppo di coloro che sono beneficiari, in senso lato del termine, o che comunque esercitano il controllo sul patrimonio di una società di sede, di una fondazione di famiglia oppure di un trust. Ovviamente, rimane aperta la possibilità di dimostrare che una delle entità giuridiche suddette debba essere considerata come effettivamente terza rispetto alla persona fisica. Ciò avviene in particolare laddove sia possibile dimostrare che un trust sia irrevocabile e discrezionale (250).

(250) Cfr. per maggiori dettagli BERNASCONI, *La terzietà del trust e della fondazione di famiglia secondo il diritto svizzero*, in *Trusts e attività fiduciarie* n. 4/2012, 377-390, luglio 2012.

121. A partire dal 1 luglio 2015, ossia dall'entrata in vigore delle nuove norme del Codice delle obbligazioni sulla trasparenza degli azionisti di società commerciali (artt. 697 e segg. CO), diventa praticabile l'identificazione del gruppo degli aventi potere di controllo anche sulle società commerciali operative svizzere, grazie all'obbligo di allestire il formulario K, ora previsto anche dalla CDB 16.

122. Per quanto riguarda la data del periodo "*sospetto*" si può partire da un dato di esperienza facilmente quantificabile. Gran parte degli strumenti elusivi sono stati applicati in modo sistematico e diffuso a partire dal 1 luglio 2005, ossia dalla data dell'entrata in vigore dell'Accordo tra la Svizzera e l'UE sull'euroritenuta. Si prenda in considerazione che le rogatorie di gruppo sono ammissibili, riguardo ai contribuenti sottoposti alla sovranità fiscale italiana, esclusivamente a partire dal 23 febbraio 2015, ossia dalla data della firma del relativo Protocollo di modifica della CDI italo-svizzera nonché, per i contribuenti sottoposti alla sovranità fiscale di altri Paesi, dal momento della modifica della CDI applicabile a un dato Paese che ha introdotto la cosiddetta clausola "*antifrustrazione*" oppure, più esplicitamente, la possibilità di identificare i contribuenti altrimenti che con il nome e l'indirizzo. Pertanto, può rimanere aperta la questione di sapere se il cosiddetto "*periodo sospetto*" debba partire dal 2005 oppure da una data successiva. Notoriamente, a partire dal 13 marzo 2009, anche i media e quindi l'intero mercato bancario, finanziario e assicurativo svizzero hanno sempre più sensibilizzato la propria clientela riguardo alla modifica crescente e sempre più incisiva dell'atteggiamento degli intermediari finanziari svizzeri rispetto alla fiscalità straniera.

123. Per quanto riguarda l'Italia, i negoziati che sfociarono nella firma del Protocollo in data 23 febbraio 2015, furono accompagnati negli anni precedenti da un ampio martellamento mediatico, che condusse ad una vera e propria corsa contro il tempo da parte di migliaia di clienti del mercato svizzero allo scopo di uscire da questo mercato prima della firma del relativo Protocollo. Addirittura anche nei quotidiani e non soltanto sulla stampa specializzata, sia in Svizzera che in Italia, si dava ampio risalto all'utilizzazione sistematica di cassette di sicurezza allo scopo di depositarvi averi patrimoniali che erano stati prelevati in contanti presso banche svizzere. Altrettanto notorio divenne, specialmente nel corso del 2014, il meccanismo della liquidazione del proprio portafogli al fine di disporre di averi liquidi

che vennero utilizzati per acquistare oro fisico oppure gioielli, diamanti, orologi di valore ed altri averi patrimoniali facilmente trasferibili. Pertanto, per quanto riguarda il cliente sottoposto alla sovranità fiscale italiana, può essere considerato come concretamente sospetto un comportamento indiziante che sia stato messo in atto, al più tardi, a partire dal 23 febbraio 2015.

124. Per quanto riguarda gli altri Paesi, anche il periodo a decorrere dalla modifica suddetta della CDI applicabile al Paese in questione può essere considerato come un periodo “*sufficientemente sospetto*”, specialmente riguardo ai contribuenti di quei Paesi che, in quell’epoca, già avevano messo in atto un programma di *voluntary disclosure* oppure lo stavano preannunciando. Del resto, anche il conflitto avviato a partire dall’agosto 2008 da parte del Fisco USA, dapprima contro UBS e quindi poi contro tutte le banche svizzere, ha sempre più alimentato anche la cronaca quotidiana, internazionale e nazionale, generando quindi l’ampio notorio deflusso di averi patrimoniali, al punto tale che venne coniato il termine di “*fuggitivi fiscali*” meglio noto come “*leaver*” in inglese e “*Abschleicher*” in tedesco.

III. Rogatoria di gruppo dall’Olanda

125. Il 23 luglio 2015 il Fisco olandese (251) inoltrò una rogatoria di gruppo, riguardante tutti i depositi superiori a EURO 1’500.- dei clienti di UBS sottoposti alla sovranità fiscale olandese, che non avessero provveduto a perfezionare la propria conformità fiscale. In data 22 settembre 2015, l’AFC, in applicazione dell’art. 14 cpv. 4 LAAF, pubblicò la rogatoria sul Foglio federale svizzero (252) allo scopo di garantire alla clientela il diritto di essere sentito (253) nella procedura rogatoriale.

(251) Si tratta, con precisione, del Central Liaison Office (CLO) nella località di Almelo, Paesi Bassi (in olandese: Belastingdienst/Oost, Postbus 378, Almelo, 7600 AJ), che rappresenta l’autorità esecutiva centrale competente per lo scambio di informazioni in materia fiscale, riguardante le convenzioni contro la doppia imposizione, nonché i trattati sullo scambio di informazioni (TIEAs).

(252) FF 2015 6340.

(253) Questo diritto viene previsto dall’art. 29 cpv. 2 della Costituzione federale, ed è ormai previsto esplicitamente in numerosi testi svizzeri di procedura ed applicato sistematicamente dalla giurisprudenza.

126. La cooperazione con le autorità fiscali fra l'Olanda e la Svizzera è disciplinata dalla Convenzione per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito del 26 febbraio 2010 (254). La suddetta richiesta olandese di informazioni riguarda le persone fisiche, di cui non viene menzionato il nome, che, nel periodo dal 1 febbraio 2013 al 31 dicembre 2014, risultavano soddisfare i criteri seguenti:

a) la persona era titolare di uno o più conti presso UBS Switzerland AG;

b) la persona titolare del conto disponeva di un indirizzo di domicilio in Olanda, secondo la documentazione bancaria esistente;

c) UBS Switzerland AG aveva inviato alla persona titolare del conto una lettera, in cui annunciava che la banca avrebbe interrotto la relazione d'affari nel caso in cui il destinatario della lettera non avesse restituito alla banca il formulario firmato intitolato "*Fiscalité de l'épargne de l'UE - Autorisation de divulgation volontaire*" rispettivamente "*EU-Zinsbesteuerung- Ermächtigung zur freiwilligen Offenlegung*" oppure nel caso in cui la conformità fiscale della persona interessata non avesse potuto essere comprovata in altro modo;

d) malgrado la consegna della lettera suddetta dell'UBS la persona titolare del conto non avesse fornito a quest'ultima banca prove sufficienti riguardo alla propria conformità fiscale.

Secondo la rogatoria olandese, sono esclusi dalla trasmissione:

a) i conti i cui depositi, in nessun momento durante il periodo suddetto, non avessero superato il saldo attivo di EURO 1'500.-;

b) i conti riguardo ai quali la persona titolare del conto avesse fornito uno dei mezzi di prova seguenti:

- la prova dell'avvenuta divulgazione volontaria del conto bancario in virtù dell'Accordo del 26 ottobre 2004 sull'euroritenuta (255), oppure

- la prova che la persona, titolare del conto, avesse partecipato al programma olandese di emersione volontaria (*Voluntary Disclosure Program*), oppure

- la prova dell'avvenuta dichiarazione del conto bancario suddetto alle autorità fiscali olandesi.

(254) RS 672.963.61.

(255) Trattasi dell'Accordo del 26 ottobre 2004 fra la Confederazione Svizzera e la Comunità Europea, che prevede delle misure equivalenti a quelle della direttiva 2003/48/CE del Consiglio in materia di fiscalità dei redditi del risparmio sotto forma di pagamento di interessi (RS 0.641.926.81).

c) i conti già comunicati alle autorità competenti olandesi, in esecuzione di una domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale.

127. Il periodo riguardo al quale vengono richieste le informazioni suddette, decorre a partire dalla data del 1 febbraio 2013, poiché questa data è prevista esplicitamente dall'art. 24a cpv. 1 LAAF e dall'art. 1 cpv. 1 OAAF (256).

128. È facile prevedere che qualcuna delle decisioni che verranno adottate da parte dell'AFC, possa fare l'oggetto di un ricorso al Tribunale amministrativo federale, riguardo al quale l'art. 19 cpv. 3 LAAF prevede l'effetto sospensivo.

Quarta Parte: Prospettive

I. La cooperazione internazionale nell'interesse di procedimenti penali per riciclaggio connesso ad infrazioni fiscali aggravate

129. Il 1 gennaio 2016, in applicazione della legge federale del 12 dicembre 2014 che ha recepito in diritto svizzero le ultime Raccomandazioni antiriciclaggio del GAFI, entra in vigore il nuovo art. 305^{bis} CPS. Trattasi di un evento storico, poiché questa norma prevede la punibilità non più soltanto, come in precedenza, del riciclaggio del provento di comportamenti punibili qualificati come crimini in diritto svizzero, bensì anche del provento dei cosiddetti "delitti fiscali qualificati". La definizione viene fornita dal nuovo cpv. 1^{bis} dell'art. 305^{bis} CPS, che prevede quanto segue:

"Sono considerati delitto fiscale qualificato i reati di cui all'articolo 186 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta e all'articolo 59 capoverso 1 primo comma della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni, se le imposte sottratte ammontano a oltre 300 000 franchi per periodo fiscale."

(256) Benché, l'abbiamo visto, le rogatorie di gruppo dovrebbero essere possibili già dalla modifica della CDI che ha ammesso l'identificazione dei contribuenti altrimenti che con il nome, come per esempio, per i Paesi Bassi, dalla conclusione dell'Accordo amichevole del 31 ottobre 2011.

130. Senza addentrarsi eccessivamente nelle particolarità del diritto penale-fiscale svizzero, anche perché ci si attende una sua imminente revisione radicale, oggi ci si può accontentare della definizione secondo cui rientrano fra i suddetti delitti fiscali qualificati:

a) tutti i comportamenti grazie ai quali si ottiene un risparmio fiscale indebito, nella fiscalità diretta, mediante l'utilizzazione di documenti falsi, purché sia cumulativamente soddisfatta anche la condizione di un risparmio indebito complessivo pari o superiore a CHF 300'000. per ogni periodo fiscale di computo;

b) ogni risparmio fiscale indebito conseguito mediante l'utilizzazione di documenti falsi nell'ambito della fiscalità indiretta e purché siano soddisfatte le condizioni restrittive previste dal cpv. 4 dell'art. 14 DPA (257).

131. L'assistenza giudiziaria riguardo a questo tipo di reato, benché si tratti di un reato di "*favoreggiamento materiale*" riguardo agli averi patrimoniali connessi ad infrazioni fiscali, avverrà però nella forma dell'assistenza giudiziaria in materia penale, trattandosi di reati di competenza esclusiva dell'autorità giudiziaria penale. Saranno quindi applicabili la giurisprudenza e la dottrina in materia, che si sono sviluppate enormemente negli ultimi trent'anni. Ovviamente, poiché secondo il Codice di procedura penale, che è applicabile in base all'art. 54 CPP, la *fishing expedition* è vietata nei procedimenti penali interni, parimenti è vietata anche nelle procedure rogatorie (cfr. *supra* n. 34).

132. Si deve però tenere presente che la massiccia e indiscriminata applicazione del principio dell'utilità potenziale (258) (cfr. *supra* n. 37), ormai pienamente radicata nella cooperazione internazionale in materia penale, estende a dismisura il perimetro dell'oggetto delle istruttorie in territorio svizzero in esecuzione di rogatorie estere, quindi anche nell'interesse di un procedimento penale per titolo di riciclaggio connesso a delitti fiscali qualificati.

(257) "Se un reato di cui ai capoversi 1 o 2 è volto a realizzare guadagni considerevoli dall'importazione, dall'esportazione o dal transito di merci e se l'autore agisce come membro di una banda costituitasi per commettere sistematicamente truffe in materia di prestazioni e di tasse (truffa qualificata in materia fiscale), questi è punito con una pena detentiva fino a cinque anni o con una pena pecuniaria. Con la pena detentiva è cumulata una pena pecuniaria."

(258) *Nomos Kommentar*, 1/n. 234, 139.

133. Si deve inoltre rammentare la giurisprudenza estremamente generosa del Tribunale federale, secondo cui l'autorità rogante che chiede assistenza alla Svizzera nell'interesse di un procedimento penale estero per riciclaggio, non è nemmeno tenuta a precisare quale sia il reato a monte del riciclaggio perseguito all'estero (259).

È ben vero però che, in materia fiscale, e conseguentemente anche in materia di riciclaggio connesso ad infrazioni fiscali aggravate, si dovrà tener conto della fondamentale differenza nel diritto penale fiscale svizzero fra sottrazione fiscale e frode fiscale. Pertanto, nel rispetto del principio della doppia punibilità (260), tuttora vigente nella cooperazione internazionale in materia penale, in base all'art. 64 cpv. 2 AIMP, permane vietata l'esecuzione di rogatorie nell'interesse di procedimenti penali esteri per titolo di riciclaggio connesso ad infrazioni fiscali quando queste siano comparabili alla sottrazione fiscale prevista dal diritto svizzero. In questa forma di infrazione fiscale rientrano sicuramente l'omessa dichiarazione fiscale come pure la dichiarazione fiscale infedele così come sono previste dal diritto penale fiscale italiano.

II. La trasmissione spontanea di informazioni

134. Durante la sessione autunnale 2015, il Parlamento svizzero ha approvato la Convenzione del Consiglio d'Europa e dell'OCSE sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale (firmata dalla Svizzera il 15 ottobre 2013) e la relativa modifica della LAAF (261). L'adesione di tutti gli Stati del G20 e della maggior parte dei membri dell'OCSE conferisce a questa Convenzione lo statuto di standard internazionale. La Convenzione prevede tre forme di scambio di informazioni: su domanda (art. 5), spontaneo (art. 7) e automatico (art. 6). A titolo liminare, si noterà che l'art. 4 (disposizioni generali) riprende il criterio di "pertinenza verosimile" (in questo caso nominato

(259) *Nomos Kommentar*, 1/n. 234, nota in calce n. 46, 139.

(260) A condizione però che si tratti della doppia punibilità concreta e non soltanto astratta.

(261) Messaggio del 5 giugno 2015 concernente l'approvazione della Convenzione del Consiglio d'Europa e dell'OCSE sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale e la sua attuazione (modifica della legge sull'assistenza amministrativa fiscale), FF 2015 4613; cfr. anche X. OBERSON, *Towards Automatic Exchange of Information*, RSDA 2015 91 ss., 94; HOLENSTEIN, art. 26 OECD-MA n. 72.

“rilevanza prevedibile”) quale base allo scambio di informazioni, escludendo quindi la *fishing expedition* per ogni tipo di assistenza (262).

135. Lo scambio su domanda (art. 5) corrisponde allo standard dell'OCSE che, a partire dal 2009, la Svizzera ha ripreso in numerose CDI (cfr. *supra* n. 42). Queste escludono espressamente, come previsto dalla LAAF (263), sia lo scambio automatico che lo scambio spontaneo di informazioni (264). La nuova Convenzione introduce lo scambio spontaneo (art. 7), secondo il quale le informazioni non vengono trasmesse previa domanda, ma quando lo Stato che le fornisce suppone che possano essere interessanti per un altro Stato, ciò che può avvenire in cinque casi espressamente elencati. A differenza della fornitura di informazioni su domanda, che deve portare su una fattispecie precisa descritta dallo Stato richiedente, nel caso dello scambio spontaneo l'iniziativa di prestare assistenza proviene dallo Stato nel quale si trovano le informazioni (265).

III. Lo scambio automatico di informazioni

136. Per l'attuazione dello scambio automatico di informazioni, sul piano legislativo sussistono attualmente due possibilità principali. Da un lato è possibile stipulare lo scambio automatico di informazioni mediante trattati bilaterali, così come previsto fra la Svizzera e l'Unione Europea e tra la Svizzera e gli USA. D'altro lato, lo scambio automatico di informazioni può essere attuato sulla base dell'Accordo multilaterale tra autorità competenti concernente lo scambio automatico di informazioni relative a conti finanziari (*Multilateral Competent Authority Agreement*, MCAA). L'MCAA si basa sulla Convenzione multilaterale di Strasburgo dell'OCSE e del Consiglio d'Europa sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale. Secondo l'MCAA lo scambio automatico di informazioni fra gli Stati firmatari può essere attivato in modo bilaterale, a condizione che la suddetta Convenzione sull'assistenza amministrativa sia in vigore in entrambi gli

(262) FF 2015 4613, 4631; il ruolo del divieto della *fishing expedition* di fronte allo scambio automatico di informazioni rimane tuttavia tutto da definire.

(263) Art. 4 cpv. 1 LAAF.

(264) MoLo, op. cit., 158.

(265) Cfr. FF 2015 4467, 4481 seg.

Stati, che entrambi gli Stati abbiano firmato l'MCAA e che abbiano confermato di disporre del necessario ordinamento legislativo per l'attuazione dello standard sullo scambio automatico di informazioni. Infine, gli Stati contraenti devono aver comunicato al Segretariato dell'MCAA l'intenzione di voler scambiare informazioni su base automatica.

137. L'MCAA è stato firmato dalla Svizzera il 19 novembre 2014(266).

Ovviamente, l'entrata in vigore avverrà in modo scalare nei confronti di quei Paesi con i quali sono stati ratificati i relativi accordi (267). Il 27 maggio 2015 la Svizzera e l'Unione Europea hanno firmato un Accordo che appunto prevede l'introduzione dello standard globale per lo scambio automatico di informazioni in materia fiscale. In data 29 aprile 2015, il Consiglio federale svizzero ha avviato la procedura di consultazione concernente lo scambio automatico di informazioni a fini fiscali fra la Svizzera e l'Australia, in conformità della Dichiarazione congiunta firmata fra i due Paesi in data 3 marzo 2015.

138. Il testo di riferimento principale è rappresentato dal cosiddetto Common Reporting Standard (CRS), sviluppato a partire dall'inizio 2014 da parte dell'OCSE, che poi venne ricompreso all'interno degli standard globali dell'OCSE elaborati nel luglio 2014.

IV. La coesistenza di sistemi diversi di cooperazione

A. L'impatto della coesistenza di sistemi diversi

139. Tradizionalmente la cooperazione internazionale in materia fiscale, secondo il diritto svizzero, era limitata a due grandi settori:

(266) Tale accordo e il disegno della legge d'attuazione relativa, ossia la legge federale sullo scambio automatico di informazioni a fini fiscali (LSAI), sono stati adottati dal Consiglio Nazionale durante la sessione autunnale del 2015. Ci si può pertanto aspettare l'entrata in vigore per il 2017 secondo il programma del Governo, riservate le sorprese in caso di referendum.

Cfr. Messaggio del 5 giugno 2015 relativo all'approvazione dell'Accordo multilaterale tra Autorità Competenti concernente lo scambio automatico di informazioni relative a Conti Finanziari e alla sua attuazione (Legge federale sullo scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali), FF 2015 4467.

(267) Cfr. FF 2015 4467, 4469.

a) la cooperazione secondo la clausola prevista dall'art. 26 della Convenzione modello dell'OCSE nelle convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione, stipulate dalla Svizzera con oltre un'ottantina di paesi. Già si è detto che, anche nel corso dell'ultimo decennio, a parte gli ultimissimi anni, questo sistema ha funzionato molto scarsamente e, in ogni caso, ben al di sotto delle aspettative da parte dei Paesi richiedenti, in specie i Paesi a fiscalità forte;

b) la cooperazione fra autorità giudiziarie penali, nell'interesse di procedimenti penali esteri per comportamenti qualificati in diritto svizzero come "*truffa in materia tributaria*" secondo l'art. 3 cpv. 3 AIMP; anche in questo campo le rogatorie estere annualmente erano limitate a qualche decina.

140. Questa situazione è rimasta stabile per parecchi decenni, finché poi si sono affiancate alle basi legali suddette di diritto convenzionale e di diritto interno, altre forme di cooperazione fra le autorità fiscali svizzere e quelle straniere. Infatti, per lo meno in linea di principio, non si potrà escludere che, una volta che dovesse entrare in vigore anche lo scambio automatico di informazioni secondo il modello proposto dall'OCSE, potranno coesistere modelli di cooperazione internazionale in materia fiscale diversi fra di loro, non solo rispetto ai diversi Paesi appartenenti a diverse aree geografiche ed economiche, bensì anche rispetto ad ogni singolo Paese.

141. L'impatto di questa coesistenza fra sistemi diversi di cooperazione potrà generare difficoltà di comprensione e di applicazione del diritto, non soltanto per i contribuenti svizzeri e stranieri, che spesso sono confrontati con situazioni transfrontaliere, poiché sono sottoposti alla sovranità fiscale di più Paesi, talvolta, i membri della stessa famiglia, per non menzionare poi la situazione di persone con doppia residenza. Ma anche i cespiti delle diverse attività professionali svolte a titolo privato oppure a titolo aziendale, possono trovarsi sottoposti alla sovranità fiscale di Paesi diversi, per i quali vigono sistemi di cooperazione fiscale diversi fra di loro.

142. Le enormi difficoltà di gestione del rischio legale e reputazionale insorgono però anche a carico degli intermediari finanziari che operano in territorio svizzero, i quali si troveranno a gestire situazioni che sono sottoposte contemporaneamente a diverse forme di cooperazione internazionale in materia fiscale.

143. Le tre modalità di cooperazione sono complementari e perciò destinate a coesistere (268): lo scambio automatico di informazioni riguarda le informazioni possedute da istituti finanziari, i quali hanno l'obbligo di comunicare a intervalli regolari e in modo sistematico una serie di informazioni prestabilite a proposito di conti tenuti da persone oggetto di una dichiarazione in un'altra giurisdizione (269). La consegna di informazioni su richiesta e lo scambio spontaneo, invece, non si applicano soltanto ai conti finanziari, ma permettono di ottenere tutte le informazioni prevedibilmente rilevanti ai fini dell'applicazione delle rispettive leggi nazionali in materia fiscale, indipendentemente dal loro detentore, quindi anche al di fuori delle banche. Di conseguenza, i dati ottenuti nel quadro dello scambio automatico di informazioni continueranno a poter essere completati attraverso queste due altre forme di collaborazione.

B. Sistemi diversi per lo stesso Paese

144. Una volta che dovesse entrare in vigore il modello di cooperazione fondato sullo scambio automatico, questo potrebbe coesistere con la cooperazione spontanea prevista dalla Convenzione multilaterale di Strasburgo, nonché con il sistema della cooperazione su domanda previsto dalla relativa clausola nelle convenzioni contro la doppia imposizione.

C. Sistemi diversi per Paesi diversi

145. Inoltre, Paesi diversi, in particolare quelli che non appartengono a determinate aree politiche o geografiche, come p. es. l'Unione Europea, saranno sottoposti ad un regime di cooperazione internazionale in materia fiscale diverso l'uno dall'altro, a seconda del contenuto delle convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione, nonché a seconda del fatto che un determinato Paese abbia o meno ratificato, senza riserve oppure con qualche riserva, la Convenzione internazionale di Strasburgo e/o il Modello OCSE sullo scambio automatico di informazioni.

(268) Cfr. FF 2015 4467, 4482; HOLENSTEIN, *art. 26 OECD-MA n. 88*.

(269) Allegato MCAA, Norma comune di dichiarazione e di ragionevole diligenza concernente le informazioni relative ai conti finanziari, sezione I.

146. L'approssimarsi di questa difficoltà, sia organizzativa che gestionale, potrà comportare anche rilevanti costi, senza mai dimenticare poi quei comportamenti lesivi degli interessi dell'Erario pubblico, che vengono sanzionati per titolo di riciclaggio in base al Codice penale.

D. Il Programma FATCA (270)

147. Una soluzione specifica è prevista anche per i contribuenti sottoposti alla sovranità fiscale USA. Infatti, il 2 giugno 2014 è entrato in vigore l'Accordo fra la Svizzera e gli USA che permette agli intermediari finanziari svizzeri di ottenere determinate agevolazioni nell'ambito dell'attuazione della normativa unilaterale statunitense denominata *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) approvato il 18 marzo 2012. In base a questo Accordo, l'applicazione avviene secondo il cosiddetto "Modello II", per cui gli intermediari finanziari svizzeri comunicano direttamente al Fisco USA i dati riguardanti i clienti statunitensi interessati. Ovviamente, ciò presuppone il consenso preliminare della clientela. Per i dati dei clienti riguardo ai quali non è disponibile una dichiarazione di consenso, il Fisco USA può seguire la via ordinaria dell'assistenza amministrativa su richiesta. Tali richieste però possono essere presentate soltanto da quando entra in vigore il Protocollo del 23 settembre 2009 per la modifica della Convenzione tra la Svizzera e gli Stati Uniti per evitare le doppie imposizioni (271).

148. Poiché all'IRS i dati vengono forniti aggregati, ossia senza il nome dei clienti, per le autorità USA rimane aperta la richiesta dei nomi e dei documenti mediante rogatorie di gruppo (272). Il rischio di incorrere nei dubbi relativi alla *fishing expedition* è molto più ridotto rispetto alla norma sulla cooperazione prevista della nuova CDI-USA (273).

(270) Con effetto al 30.06.2014 entrarono in vigore anche la relativa legge svizzera di applicazione del FATCA secondo il Messaggio del Consiglio federale del 10 aprile 2013, nonché il *Memorandum of Understanding* sottoscritto il 7 giugno 2013.

(271) Il relativo Protocollo è già stato ratificato dal Parlamento svizzero, ma si attende ancora la ratifica da parte del Parlamento USA, ritardata a causa dell'opposizione da parte di un unico senatore.

(272) Secondo l'art. 5 par. 1 dell'Accordo sul FATCA.

(273) VORPE - MOLO, *L'Accordo FATCA fra la Svizzera e gli USA*, in Rivista Ticinese di diritto, I-2013, 690.

149. In data 8 ottobre 2014 il Consiglio federale ha conferito alla Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SFI) il mandato per negoziare un Accordo FATCA non più secondo il "Modello II" bensì secondo il "Modello I". Contrariamente al "Modello II", il cosiddetto "Modello I" prevede che la trasmissione dei dati non avvenga più direttamente da parte degli intermediari finanziari bensì per il tramite del Fisco svizzero e, precisamente, dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC).

Il "Modello I" non presuppone la reciprocità, per cui si deve evitare di utilizzare il termine di *"scambio di informazioni"*.

Conclusioni

150. La tentazione di far capo ad uno strumento così sofisticato e che colpisce così a largo raggio, come quello della rogatoria di gruppo, è sicuramente elevata in numerosi Paesi, specialmente fra quelli a fiscalità forte. D'altra parte, però, si deve considerare che la preparazione di una domanda di cooperazione raggruppata richiede del tempo per il suo allestimento e, nel caso in cui venisse accolta, per la valorizzazione dei risultati conseguiti mediante la stessa rogatoria di gruppo.

151. Si dovrà poi esaminare in che misura le autorità fiscali di un determinato Paese dispongano delle risorse necessarie per assicurare una formazione di base e quindi un aggiornamento costante senza i quali le rogatorie di gruppo non hanno possibilità di successo.

152. Ci si prospetta un periodo di transizione di qualche anno, dove l'incertezza giuridica potrà essere minimizzata soltanto grazie ad un'estesa quanto chiara giurisprudenza. Lo scontro fra culture giuridiche diverse sarà inevitabile: si tratta di un'ulteriore conseguenza della globalizzazione dei mercati in cui persiste un radicato protezionismo nazionale.

PAOLO BERNASCONI e SIMONE SCHÜRCH