



# RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

I-2017

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO  
HELBIG LICHTENHAHN

ESTRATTO

# RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

I- 2017

*Giovanni Molo/Samuele Vorpe*

**Ammissibilità delle domande raggruppate  
in materia di assistenza amministrativa.**

**Esposizione critica della giurisprudenza  
del Tribunale federale e delle sue ripercussioni,  
in particolare sui rapporti tra Svizzera e Italia**

Direzione e responsabilità editoriale:

Prof. Dr. Marco Borghi  
e-mail: marco.borghi@unifr.ch

Redazione della parte fiscale:

Dr. Andrea Pedroli, Presidente della Camera di diritto tributario  
e-mail: andrea.pedroli@ti.ch

incaricati dal Consiglio di Stato

Edita da: Cancelleria dello Stato del Cantone Ticino e  
Helbing Lichtenhahn, Basilea (www.helbing.ch)

Distribuzione: – Ufficio della legislazione e delle pari opportunità,  
6501 Bellinzona (e-mail: rtid@ti.ch)  
– Schweizer Buchzentrum, Industriestrasse Ost, 4614 Hägendorf

Coordinamento e allestimento: Gibi Borghi  
e-mail: gibi.borghi@unifr.ch

Stampa: Salvioni arti grafiche, 6500 Bellinzona  
e-mail: info@salvioni.ch

Copertina: riproduzione da Cornelia Forster

ISSN 1661-0954 – ISBN 978-3-7190-3995-0 (Helbing Lichtenhahn)  
ISBN 978-88-6303-047-1 (Repubblica e Cantone Ticino)

# Ammissibilità delle domande raggruppate in materia di assistenza amministrativa

## Esposizione critica della giurisprudenza del Tribunale federale e delle sue ripercussioni, in particolare sui rapporti tra Svizzera e Italia

*Giovanni Molo\*/ Samuele Vorpe\*\**

1. Introduzione
  - 1.1. Lo scambio automatico di informazioni è il futuro certo
  - 1.2. L'importanza delle domande raggruppate per scoprire gli ultimi evasori fiscali rimasti
  - 1.3. I temi esaminati nel contributo
2. La sentenza TF 2C\_276/2016 del 12 settembre 2016
  - 2.1. Gli elementi di partenza
  - 2.2. Le basi legali per le domande raggruppate
  - 2.3. I contenuti materiali di una domanda raggruppata ricevibile: delimitazione da una ricerca indiscriminata di prove
3. Le forme ipotizzate di domande raggruppate o di massa dall'Italia verso la Svizzera e la loro ammissibilità
  - 3.1. I contenuti dell'Accordo tra l'AFC e il MEF
  - 3.2. La forma dell'Accordo e suoi effetti
  - 3.2. Le lacune materiali dell'Accordo
  - 3.3. Altre ipotesi di domande raggruppate o di massa
4. Conclusione

---

\* Avvocato, LLM, Dottore in giurisprudenza.

\*\* Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI.

## 1. Introduzione

### 1.1. *Lo scambio automatico di informazioni è il futuro certo*

Con effetto 31 dicembre 2016 è stata fotografata la situazione delle giacenze finanziarie detenute in Svizzera da parte di contribuenti residenti negli Stati membri dell'Unione europea (UE). Tale fotografia, sulla base dell'Accordo tra la Svizzera e l'UE che introduce lo scambio automatico<sup>1</sup>, verrà, a partire da quella data, periodicamente ripetuta, ed andrà ad includere anche averi detenuti indirettamente attraverso intestazioni fiduciarie o interposizioni societarie<sup>2</sup>. Posto come, almeno nei rapporti con l'UE, viene così a cadere la possibilità di detenere in Svizzera averi non dichiarati, è naturale che l'interesse degli Stati membri dell'UE si concentri su quanto è avvenuto prima, risp. sui contribuenti che hanno trasferito la loro residenza fiscale all'infuori di tali Stati, in particolare in Svizzera.

### 1.2. *L'importanza delle domande raggruppate per scoprire gli ultimi evasori fiscali rimasti*

Considerando che le domande individuali di assistenza amministrativa in materia fiscale presuppongono che lo Stato richiedente sia in possesso di informazioni concrete che gli consentano di presumere che un suo contribuente detenga averi nello Stato richiesto (*in casu* in Svizzera) presso un determinato istituto finanziario<sup>3</sup>, le domande raggruppate acquisiscono un notevole interesse pratico.

---

<sup>1</sup> Accordo tra la Confederazione Svizzera e l'Unione europea sullo scambio automatico di informazioni finanziarie per migliorare l'adempimento fiscale internazionale, concluso il 26 ottobre 2004 e modificato dal Protocollo del 27 maggio 2015 (RU 2016 5003), in vigore dal 1° gennaio 2017 (RS 0.641.926.81).

<sup>2</sup> Per un'esposizione sui meccanismi legati all'introduzione dello scambio automatico d'informazioni fiscali da parte della Svizzera, cfr. SAMUELE VORPE/GIOVANNI MOLO, Lo scambio automatico d'informazioni fiscali, in: RtiD II-2015, pagg. 625-666.

<sup>3</sup> Ciò che è, almeno da un profilo pratico, tutt'altro che probabile ritenuto come le persone in questione saranno indotte a tentare di occultare qualsiasi traccia in proposito.

Queste ultime si indirizzano verso contribuenti non identificati nominalmente, ma identificabili dal detentore delle informazioni svizzero sulla base di un modello di comportamento – presentato dallo Stato richiedente dopo aver esaurito le fonti abituali di ricerca delle informazioni secondo il suo diritto interno (cd. principio di sussidiarietà) – che accomuna i clienti di tale istituto.

Tali domande raggruppate, come vedremo in seguito, possono essere distinte dalle domande di massa<sup>4</sup>, che si indirizzano invece verso delle liste selezionate di contribuenti esteri individuati nominalmente dallo Stato richiedente<sup>5</sup>. Le basi legali per queste forme di collaborazione amministrativa sono tuttavia tutt'altro che chiare.

### **1.3 I temi esaminati nel contributo**

Dapprima, esporremo in maniera critica la giurisprudenza del Tribunale federale in relazione alla richiesta di assistenza amministrativa olandese<sup>6</sup>. In seguito, ci soffermeremo sulle forme di scambio di informazioni di gruppo o di massa ipotizzate nei rapporti tra Italia e Svizzera, ed in particolare sulla base dell'accordo tra amministrazioni fiscali italiane e svizzere sottoscritto il 2 marzo 2017<sup>7</sup>, e secondo altri criteri.

---

<sup>4</sup> Conosciute anche come «*Bulk requests*» o «*Massenanfragen*»; cfr. ANDREA OPEL, Frankreich und Spanien auf Beutezug, in: NZZ Online, 30 novembre 2016, <https://www.nzz.ch/meinung/kommentare/steueramtshilfe-frankreich-und-spanien-auf-beutezug-ld.131545> (pagina consultata il 3 aprile 2017) (cit.: OPEL, Massenanfragen).

<sup>5</sup> Cfr. p. es. le richieste di assistenza amministrativa all'indirizzo dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) poste dalle autorità francesi e spagnole. Entrambe le richieste mirano ad ottenere delle informazioni da clienti UBS, identificati con il numero di conto relativi agli anni 2006 e 2008. I due Stati sono venuti a conoscenza delle informazioni relative ai conti sulla base dell'assistenza amministrativa con la Germania, la cui autorità preposta è venuta in possesso dei dati durante una perquisizione presso la sede principale di Francoforte. Non si tratta dunque di un caso di «furto di dati» (cfr. OPEL, Massenanfragen).

<sup>6</sup> Sentenza TF 2C\_276/2016 del 12 settembre 2016. Per un'esposizione completa e sistematica delle motivazioni della sentenza citata in lingua italiana, sulla base della traduzione a cura di Fernando Ghiringhelli, cfr. SAMUELE VORPE, La domanda raggruppata olandese non è una fishing expedition, in: NF 4/2017, pagg. 119-131 (cit.: Domanda olandese).

<sup>7</sup> Cfr. Agreement between the competent authorities of the Swiss Confederation and Italy on exchange of information through group request, firmato a Roma il 27 feb-

## 2. La sentenza TF 2C\_276/2016 del 12 settembre 2016

### 2.1. *Gli elementi di partenza*

#### 2.1.1. *La richiesta di assistenza amministrativa da parte del fisco olandese*

Con lettera del 23 luglio 2015 il competente Servizio dell'autorità fiscale dei Paesi Bassi (*Belastingdienst*; abbreviato BD) ha inoltrato all'AFC una richiesta di assistenza amministrativa relativa a persone fisiche non identificate che, nel periodo dal 1° febbraio 2013 al 31 dicembre 2014, soddisfacevano i seguenti criteri<sup>8</sup>:

- la persona era titolare di uno o più conti bancari presso UBS;
- il titolare del conto era domiciliato nei Paesi Bassi;
- UBS ha inviato alla persona titolare del conto una lettera in cui la informava a proposito della disdetta imminente delle relazioni commerciali qualora essa non avesse risposto all'istituto bancario, entro il termine dato, il formulario firmato «EU-Fiscalità del risparmio – autorizzazione alla divulgazione volontaria» o non avesse dimostrato in altro modo all'istituto bancario di aver rispettato i propri obblighi fiscali;
- nonostante la lettera inviata, il titolare del conto non ha consegnato all'istituto bancario alcun elemento di prova sufficiente concernente il rispetto dei propri obblighi fiscali.

Si osserva che tale richiesta olandese ricalca i criteri di un modello comportamentale ipotizzato quale base per una domanda raggruppata dalla *roadmap* tra Italia e Svizzera sottoscritta il 23 febbraio 2015 contestual-

---

braio 2017 e a Berna il 2 marzo 2017 dalle competenti autorità amministrative in materia fiscale. L'accordo è in vigore dal 2 marzo 2017 ed è disponibile al seguente link: <http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/CAA-ITALY-SWITZERLAND-GROUP-REQUEST-SIGNED.pdf> (pagina consultata il 3 aprile 2017). Cfr. anche il comunicato stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze italiano, Comunicato n. 39, Roma, 14 marzo 2017, in: [http://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/Accordo\\_Italia-Svizzera\\_su\\_scambio\\_informazioni.pdf](http://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/Accordo_Italia-Svizzera_su_scambio_informazioni.pdf) (pagina consultata il 3 aprile 2017).

<sup>8</sup> Sentenza TF 2C\_276/2016 del 12 settembre 2016, fatti iniziali A; VORPE, Domanda olandese, pag. 120.

mente alla conclusione di una clausola di collaborazione secondo lo *standard* dell'OCSE sull'assistenza amministrativa su richiesta (art. 26 del Modello OCSE di Convenzione fiscale [M-OCSE]). Tale modello comportamentale è determinato dalle situazioni di fatto in cui istituti finanziari svizzeri hanno chiesto ai clienti di indicare se i propri averi fossero regolarmente tassati, e questi hanno risposto in maniera negativa, o hanno rifiutato di rispondere<sup>9</sup>.

### 2.1.2. *L'esecuzione da parte dell'AFC*

Esperito un esame preliminare sull'ammissibilità della richiesta olandese, con domanda di edizione l'AFC intimava quindi a UBS di identificare tutte le persone che rientravano nei criteri definiti dalla domanda olandese, di farle pervenire le informazioni richieste dal BD come pure di informare le persone legittimate a ricorrere. L'istituto finanziario pro-

---

<sup>9</sup> Con riferimento alle domande raggruppate, la *roadmap* prevede quanto segue:

*«2.3.1 Until automatic exchange of information between Italy and Switzerland will be implemented, Italy and Switzerland may use all the instruments at their disposal, including group requests in conformity with the OECD standard going back to the date of signature of the amending Protocol provided for in section 2.1, to combat tax fraud and evasion in across-border context, in particular with the aim of identifying taxpayers with open tax liabilities who try to avoid regularizing their tax situation by moving assets away or not participating in the voluntary disclosure options available in their country of residence.*

*2.3.2 A group request based on the pattern of behavior of clients suspected of evading their tax obligations and deciding to close their financial position with the Swiss or Italian financial institutions after the date of the signature of the amending Protocol, or not closing their financial position, but substantially emptying their accounts, can be used, in conformity with the OECD standard, to identify such clients.*

*2.3.3 Furthermore a group request based on the pattern of behavior of clients suspected of evading their tax obligations who have been asked by their Swiss or Italian financial institution whether the assets deposited are duly taxed and who gave a negative answer or refused to answer, can be used, in conformity with the OECD standard, to identify such clients (see footnote 1). It is understood that Swiss and Italian financial institutions have no legal obligation to contact their clients about the due taxation of the deposited assets»* (cfr. Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland, 23 febbraio 2015, in: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/38401.pdf> [pagina consultata il 3 aprile 2017]). Cfr., con ulteriori riferimenti, GIOVANNI MOLO/JANA J. DRZALIC, L'ammissibilità delle domande raggruppate in applicazione delle CDI sul modello dell'OCSE, in: NF 7-8/2016, pagg. 24-28.

cedeva quindi all'identificazione dei conti che rientravano nei criteri della domanda raggruppata olandese, ne trasmetteva i dati all'AFC e provvedeva ad informare le persone interessate<sup>10</sup>.

A partire da quel momento, la procedura di raccolta di una massa di dati relativa a clienti non identificati che concerneva, da un lato, su un piano internazionale, l'autorità competente olandese e quella svizzera<sup>11</sup>; dall'altro, su un piano interno, quest'ultima e l'istituto finanziario UBS quale detentore delle informazioni, si suddivideva in una moltitudine di procedure amministrative individuali, dove, quali parti, si interponevano all'AFC – quale autorità richiesta – le singole persone interessate, nel frattempo identificate<sup>12</sup>.

A partire da quel momento, ogni procedura prende il proprio corso. Ciascuna parte ha quindi la possibilità di acconsentire ad una trasmissione semplificata dei propri dati (art. 16 LAAF) oppure di opporsi alla loro trasmissione e di formulare proprie osservazioni all'AFC (art. 19 LAAF).

### *2.1.3. Le vie ricorsuali dei clienti di un istituto finanziario*

Una volta che, nei vari procedimenti amministrativi individuali, le parti hanno avuto facoltà di essere sentite (art. 15 LAAF), l'AFC emana una decisione finale (art. 17 LAAF). La stessa è quindi impugnabile davanti al Tribunale amministrativo federale (art. 19 cpv. 2 in combinato disposto con art. 48 della Legge federale sulla procedura amministrativa del 20 dicembre 1968 [PA; RS 172.021]). Un eventuale ricorso avrà quindi di principio effetto sospensivo (art. 19 cpv. 3 LAAF in combinato disposto con art. 55 PA) e bloccherà la trasmissione dei dati al Paese richiedente.

---

<sup>10</sup> Sentenza TF 2C\_276/2016 del 12 settembre 2016, fatti iniziali B-C-D; VORPE, Domanda olandese, pag. 120.

<sup>11</sup> Sulla base della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Regno dei Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito del 26 febbraio 2010 (CDI-NL; RS 0.672.963.61) e dell'Accordo amichevole relativo all'interpretazione della lettera b) del numero XVI del Protocollo concernente la Convenzione del 26 febbraio 2010 tra la Confederazione Svizzera e il Regno dei Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito del 31 ottobre 2011 (Accordo amichevole CDI-NL; RU 2012 4079).

<sup>12</sup> Sulla base della Legge federale sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale del 28 settembre 2012 (LAAF; RS 651.1).

Una volta emanata la decisione del Tribunale amministrativo federale, la stessa sarà impugnabile davanti al Tribunale federale (art. 84a della Legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005 [LTF; RS 173.110]). Legittimate a ricorrere potranno essere, in caso di insuccesso del ricorso davanti al Tribunale amministrativo federale, le parti interessate (art. 89 cpv. 1 lett. a LTF). Nel caso inverso, esattamente come è avvenuto nella giurisprudenza in esame, legittimata a ricorrere sarà egualmente l'AFC.

#### *2.1.4. La specificità procedurale dei procedimenti di assistenza amministrativa*

Torneremo sul caso concreto della domanda raggruppata olandese, e sull'esame delle motivazioni del Tribunale federale che lo hanno condotto a considerarla ammissibile. Ci preme qui invece sottolineare la specificità procedurale dei procedimenti di assistenza amministrativa avviati da una domanda raggruppata proveniente da uno Stato estero con il quale la Svizzera ha pattuito una convenzione per evitare la doppia imposizione sul reddito e sul patrimonio (CDI).

Tale configurazione può essere visualizzata in un troncone procedurale comune (la domanda raggruppata estera, risp. la domanda di edizione dell'AFC nei confronti del detentore delle informazioni), da cui si dipartono una moltitudine di rivoli individuali ed indipendenti, ciascuno con un percorso proprio. Così, anche nell'ipotesi in cui il tronco comune dovesse essere abbattuto, cioè la domanda raggruppata estera dovesse essere ritenuta inammissibile, ne potrebbe comunque scaturire, in diversi casi singoli, una trasmissione di dati, ad esempio con riferimento a coloro che non hanno impugnato le decisioni finali dell'AFC (art. 16 LAAF).

## **2.2. Le basi legali per le domande raggruppate**

### *2.2.1. La questione fondamentale del diritto applicabile*

Posto come il Tribunale amministrativo federale aveva respinto la domanda raggruppata olandese in applicazione della CDI-NL, la questione di partenza, nell'esame della stessa, verteva sul diritto applicabile. Si trattava di decidere se dovesse applicarsi la CDI-NL o se potesse, invece, per l'esame di una domanda raggruppata, essere richiamato il diritto in-

terno svizzero, con cui la Svizzera aveva deciso di introdurre l'ammissibilità delle domande raggruppate<sup>13</sup>.

### 2.2.2. *L'introduzione delle domande raggruppate nel diritto svizzero*

Il 17 luglio 2012, il Consiglio dell'OCSE ha approvato all'unanimità, incluso il rappresentante della Svizzera, l'aggiornamento dell'art. 26 M-OCSE e del suo Commentario, mediante il quale sono esplicitamente incluse nello *standard* OCSE anche le cd. «domande raggruppate»<sup>14</sup>. Secondo il Dipartimento federale delle finanze (DFF) gli Stati membri dell'OCSE, a seguito della revisione dello *standard*, devono recepire le modifiche nella loro legislazione nazionale. È quindi in questo quadro, in particolare a livello di LAAF e non delle CDI, che secondo il DFF deve essere recepito il nuovo *standard*<sup>15</sup>.

Questa possibilità è stata introdotta dapprima in maniera implicita laddove è stata stralciata nella versione finale della LAAF, entrata in vigore il 1° febbraio 2013, la versione provvisoria di restringere l'assistenza amministrativa a casi singoli («*Einzelfälle*»)<sup>16</sup>. In seguito, con la modifica di

---

<sup>13</sup> Sentenza TF 2C 276/2016 del 12 settembre 2016, consid. 3-4-5; VORPE, Domanda olandese, pag. 122 segg.

<sup>14</sup> OECD, Tax: OECD updates OECD Model Tax Convention to extend information requests to groups, Comunicato stampa del 18 luglio 2012, in: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxoecdupdatesoecdmodeltaxconventiontoextendinformationrequeststogroups.htm> (pagina consultata il 4 aprile 2017).

<sup>15</sup> Cfr. anche DFF, Standard OCSE per l'assistenza amministrativa in materia fiscale: la Svizzera approva le domande raggruppate, Comunicato stampa del 18 luglio 2012, in: <https://www.admin.ch/gov/it/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-45405.html> (pagina consultata il 4 aprile 2017); cfr. inoltre FF 2013 7203.

<sup>16</sup> Il Consiglio federale proponeva di prestare assistenza amministrativa esclusivamente su domanda nel singolo caso (progetto di art. 4 cpv. 1 LAAF). L'esecutivo rileva che «[c]on questa disposizione sono escluse le cosiddette domande raggruppate o collettive, in cui l'autorità estera richiede informazioni su un numero indeterminato di persone sulla base del loro comportamento presunto. Al momento tali domande non rientrano nello standard internazionale e non deve pertanto essere dato loro seguito fino a nuovo avviso» (FF 2011 5587, pag. 5598 seg.). Questa disposizione non è poi stata ripresa, come detto, nella versione finale della LAAF in considerazione dell'evoluzione dello *standard* dell'OCSE. In sede di consultazione molti partecipanti si erano inoltre battuti per abrogare la limitazione, poiché a livello internazionale si stava appunto discutendo in merito ad eventuali future domande collettive (FF 2011 5587, pag. 5594).

legge del 21 marzo 2014, entrata in vigore il 1° agosto 2014<sup>17</sup>, le domande raggruppate sono state introdotte esplicitamente, definendosi secondo l'art. 3 lett. c LAAF come domande di assistenza amministrativa con le quali si richiedono informazioni su più persone che hanno agito secondo lo stesso modello di comportamento e sono identificabili in base ad indicazioni precise<sup>18</sup>.

L'art. 14a LAAF ha introdotto l'*iter* di informazione delle persone interessate in caso di domande raggruppate e, il 20 agosto 2014, è stata introdotta l'Ordinanza sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (OAAF; RS 651.11) che disciplina nel dettaglio il contenuto delle domande raggruppate (art. 2)<sup>19</sup>.

### 2.2.3. *Il campo di applicazione della LAAF*

Nel dibattito pubblico del Tribunale federale è stato quindi discusso se, unicamente sulla base della LAAF, possa essere fornita assistenza amministrativa quando il trattato di Stato non lo vieta, ma nemmeno lo prevede. Se la risposta fosse stata affermativa, infatti, un'interpretazione del relativo trattato di Stato sarebbe stata superflua<sup>20</sup>. Ad ogni buon conto, la maggioranza dei giudici del Tribunale federale ha escluso qualsiasi portata propria del diritto interno nell'implementazione delle domande raggruppate<sup>21</sup>.

### 2.2.4. *La prima motivazione dell'Alta Corte in merito alla portata della LAAF*

Le motivazioni alla base di una simile decisione sono di duplice natura.

In primo luogo, dato che con la LAAF il legislatore ha voluto disciplinare unicamente l'esecuzione dell'assistenza amministrativa internazionale,

---

<sup>17</sup> RU 2014 2309.

<sup>18</sup> Cfr. FF 2013 7203, pag. 7209.

<sup>19</sup> Cfr. in proposito MOLO/DRZALIC, pagg. 25-26.

<sup>20</sup> Sentenza TF 2C\_276/2016 del 12 settembre 2016, consid. 4; VORPE, Domanda olandese, pag. 123.

<sup>21</sup> Si osserva inoltre come l'opinione dissidente della minoranza dei giudici non sia stata pubblicata nella sentenza.

e che tale volontà è stata chiaramente codificata nel testo dell'art. 1 cpv. 1 LAAF, non vi sarebbe spazio per la tesi secondo cui possa essere riconosciuta una portata propria al diritto interno nell'implementazione delle domande raggruppate<sup>22</sup>.

Tale motivazione non convince pienamente. L'art. 1 cpv. 1 LAAF codifica infatti un principio generale, a cui, in applicazione dei criteri di interpretazione *lex specialis* e *lex posterior*, disposizioni speciali e posteriori della stessa Legge possono derogare. Il fatto che, di principio, la LAAF abbia per vocazione di implementare la politica di assistenza amministrativa della Svizzera secondo i contenuti materiali degli accordi internazionali in proposito (CDI e *Tax Information Exchange Agreement* [TIEA]) con i Paesi richiedenti, non significa che il Legislatore non possa precisare tali contenuti per mezzo di disposizioni speciali e posteriori del proprio diritto interno, in particolare laddove le stesse sono intese – così come avvenuto con riferimento all'introduzione delle domande raggruppate – ad estendere le modalità di scambio delle informazioni, in linea con lo *standard* dell'OCSE.

Infatti, la base convenzionale fissa un'obbligazione internazionale per lo Stato richiesto di fornire collaborazione, stabilendo dei motivi di rifiuto in presenza dei quali tale obbligazione si estingue. Tuttavia, nulla impedisce ad uno Stato, nell'ambito di tale impegno, di offrire all'altra parte contrattuale una più ampia cooperazione.

Come rilevato in una sentenza del 2 luglio 2013 della Corte costituzionale del Liechtenstein, il diritto interno non può rendere più difficile l'attuazione dell'assistenza, ma il principio «*pacta sunt servanda*», invece, non impedisce al Legislatore di facilitarla, purché ciò non risulti essere la mera conseguenza di una decisione discrezionale, ma si fondi su una base giuridica<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> Sentenza TF 2C\_276/2016 del 12 settembre 2016, consid. 4.3; VORPE, Domanda olandese, pag. 123.

<sup>23</sup> Cfr. in proposito MOLO/DRZALIC, pag. 27.

### 2.2.5. *La seconda motivazione dell'Alta Corte in merito alla portata della LAAF*

Una seconda motivazione poggia su una ricostruzione del processo legislativo volta a determinare la volontà del Legislatore. La sentenza rileva che, secondo il Messaggio del Consiglio federale, la LAAF disciplina l'esecuzione dell'assistenza amministrativa secondo le CDI e secondo altri accordi internazionali che prevedono uno scambio di informazioni in materia fiscale<sup>24</sup>. La revisione del Commentario OCSE relativa alle domande raggruppate definisce l'interpretazione delle clausole di assistenza amministrativa che si rifanno all'art. 26 M-OCSE contenute nelle CDI. La stessa era quindi in relazione con le CDI e con l'art. 26 M-OCSE il quale, a sua volta, si riferisce unicamente alle CDI e non anche a misure unilaterali.

Invece, non fu dato seguito alla proposta di una minoranza della commissione di rimandare il Messaggio al Consiglio federale con la richiesta di sottoporre al Parlamento un nuovo progetto di legge che trattasse tutti gli Stati alla stessa maniera, compresi quelli con i quali non esisteva alcuna CDI. In altre parole durante il processo legislativo, vi furono dei tentativi di ampliare la LAAF al fine di creare una base legale anche per un'assistenza amministrativa unilaterale, ma gli stessi furono tuttavia respinti dal Parlamento<sup>25</sup>.

È pur vero che un tentativo di attuare una legge interna per consentire direttamente uno scambio di informazioni secondo gli *standard* OCSE fu fatto dal DFF. Infatti, nell'autunno del 2014, fu avviata una procedura di consultazione riguardante una (nuova) Legge federale concernente l'applicazione unilaterale dello *standard* OCSE sullo scambio di informazioni (LASSI), in modo da disciplinare le domande di assistenza amministrativa provenienti da Stati o territori che non dispongono di uno stru-

---

<sup>24</sup> Sentenza TF 2C\_276/2016 del 12 settembre 2016, consid. 4.2; VORPE, Domanda olandese, pag. 123.

<sup>25</sup> Sentenza TF 2C\_276/2016 del 12 settembre 2016, consid. 4.3; VORPE, Domanda olandese, pag. 124.

mento giuridico che consenta lo scambio di informazioni su domanda con la Svizzera conformemente allo *standard* OCSE<sup>26</sup>.

Secondo il DFF «[l]’*avamprogetto LASSI riprende le disposizioni dell’articolo 26 del Modello OCSE e le adegua al carattere unilaterale della misura. In questo modo gli Stati e territori a cui questa misura unilaterale verrà applicata saranno parificati agli Stati con cui esiste una CDI conforme allo standard internazionale concernente lo scambio di informazioni su domanda. La LASSI non sarà più applicata a uno Stato o territorio non appena la Svizzera e questo Stato o territorio interessato potranno scambiarsi informazioni su domanda secondo lo standard internazionale sulla base di una CDI o di un altro accordo internazionale (ad es. la Convenzione multilaterale, se questa venisse approvata dall’Assemblea federale ed entrasse in vigore per la Svizzera). La LASSI ha dunque carattere transitorio e verrà abrogata dal Consiglio federale non appena per tutti gli Stati e territori interessati esisterà uno strumento giuridico che contenga lo standard riconosciuto a livello internazionale dell’articolo 26 del Modello OCSE*»<sup>27</sup>.

In questo senso, il DFF nel suo Rapporto esplicativo rileva come «[i]l diritto internazionale riconosce che uno Stato possa contrarre obblighi nei confronti di uno Stato terzo con un atto normativo unilaterale». È utile osservare, da un profilo sistematico del diritto, che l’esecuzione dello scambio di informazioni sarebbe comunque rimasto disciplinato dalla LAAF, per quanto la LASSI non avrebbe previsto delle disposizioni speciali, per l’attuazione unilaterale del diritto interno svizzero (cfr. progetto di art. 2 LASSI), tant’è che sempre al citato progetto di art. 2 LASSI, la legge avrebbe dovuto adempiere, «*per le pertinenti disposizioni della LAAF che si riferiscono a un tale strumento, il ruolo di con-*

---

<sup>26</sup> DFF, Il Consiglio federale avvia la consultazione relativa all’applicazione unilaterale dello standard OCSE sullo scambio di informazioni su domanda, Comunicato stampa del 22 ottobre 2014, in: <https://www.admin.ch/gov/it/start/dokumentation/mediemitteilungen.msg-id-54902.html> (pagina consultata il 4 aprile 2017).

<sup>27</sup> DFF, Rapporto esplicativo relativo alla legge federale concernente l’applicazione unilaterale dello standard OCSE sullo scambio di informazioni (LASSI), Berna, 22 ottobre 2014, pag. 5 (cit.: Rapporto LASSI).

venzione applicabile»<sup>28</sup>. Gli Stati o territori che avrebbero voluto presentare una domanda di informazioni alla Svizzera avrebbero dovuto precisare se questa domanda si fosse basata sulla CDI o sulla LASSI<sup>29</sup>.

Ne consegue che la LASSI avrebbe dovuto assumere il ruolo di convenzione con quegli Stati con i quali la Svizzera non ha ancora ripreso lo *standard* OCSE in materia di scambio di informazioni. Tuttavia, da quando la consultazione concernente la LASSI è terminata (*i.e.* il 5 febbraio 2015), il DFF non ha ancora preso una propria posizione in merito ai risultati emersi dalla citata consultazione.

#### 2.2.6. Anche la seconda motivazione non è convincente!

La sentenza del Tribunale federale non convince completamente poiché confonde a nostro parere due questioni, che, pur essendo vicine, devono essere però trattate distintamente:

- una questione è quella dell'applicabilità *erga omnes* della LAAF, a prescindere dall'esistenza, con lo Stato richiedente, di una clausola di scambio delle informazioni su richiesta, e dai suoi contenuti;
- un'altra questione è, invece, quella a sapere se, premessa l'esistenza di una clausola di scambio delle informazioni secondo il M-OCSE, possa essere concepibile, sulla base del diritto interno, un allargamento dei criteri per ammettere lo scambio delle informazioni.

Il fatto che alla prima questione occorra rispondere in maniera negativa, ritenuto come la LAAF non introduce in maniera unilaterale un regime identico per qualsiasi possibile Stato richiedente, in maniera analoga a quanto previsto dalla Legge federale sull'assistenza internazionale in materia penale (AIMP; RS 351.1) in materia di scambio tra autorità penali oppure da quanto previsto dal progetto LASSI, non significa che occorra rispondere in modo analogo anche alla seconda.

La seconda questione, cioè quella attinente alla implementazione delle domande raggruppate per mezzo del diritto interno nell'ambito delle

---

<sup>28</sup> DFF, Rapporto LASSI, pag. 8.

<sup>29</sup> DFF, Rapporto LASSI, pag 13.

clausole di assistenza secondo l'art. 26 M-OCSE, è da ritenersi distinta rispetto alla prima, cioè all'assenza, in termini generali, di un regime unilaterale di collaborazione sulla base del diritto interno, e suscettibile quindi di un'interpretazione speciale rispetto a quest'ultima.

*2.2.7. La LAAF non è una legge unilaterale però, rispetto alle CDI, ha recepito le domande raggruppate*

Il Legislatore ha indubbiamente voluto escludere un regime unilaterale di scambio delle informazioni su richiesta sulla base dell'applicazione del solo diritto interno (LAAF), ma ha, al contempo, per mezzo del proprio diritto interno, – premessa l'esistenza di una clausola di scambio delle informazioni secondo l'art. 26 M-OCSE – voluto implementare la revisione del Commentario OCSE relativa all'ammissibilità delle domande raggruppate.

Infatti, con l'entrata in vigore il 1° febbraio 2013 della LAAF si è creata una base legale di diritto interno sufficiente per introdurre, nell'ordinamento svizzero nel quadro di una clausola di assistenza amministrativa di «nuova generazione» sulla base dell'art. 26 M-OCSE, le domande raggruppate. Posto che sia in vigore con lo Stato richiedente una simile clausola e che la domanda raggruppata si applichi a periodi successivi, cumulativamente, a quelli a partire dai quali si applicherà tale clausola ed al 1° febbraio 2013, la stessa sarà, ancorché non contemplata dal testo convenzionale, di principio ricevibile<sup>30</sup>.

*2.2.8. L'Alta Corte sostiene che la base legale per le domande raggruppate deve risultare dalla CDI applicabile*

Escluso invece dalla sentenza del Tribunale federale il ricorso al diritto interno, la base legale per la concessione di un'assistenza amministrativa in presenza di domande raggruppate doveva quindi risultare dalla CDI applicabile al caso.

Nel presente caso trovano applicazione l'art. 26 CDI-NL, che regola lo scambio di informazioni, nonché il relativo n. XVI del Protocollo con-

---

<sup>30</sup> Cfr. MOLO/DRZALIC, pag. 28.

cernente la CDI-NL. Trova pure applicazione l'Accordo amichevole relativo alla CDI-NL, concluso il 31 ottobre 2011 ed entrato in vigore lo stesso giorno.

L'art. 26 CDI-NL corrisponde essenzialmente al testo dell'art. 26 M-OCSE. Esso non regola le esigenze che vanno poste ad una richiesta di assistenza amministrativa. A tale riguardo il n. XVI lett. *b* cifra 1 del Protocollo concernente la CDI-NL dispone che le autorità fiscali dello Stato richiedente forniscano informazioni sufficienti per l'identificazione della persona o delle persone oggetto del controllo o dell'inchiesta, in particolare il nome e, se disponibile, l'indirizzo, il conto bancario e qualsiasi altro elemento che faciliti l'identificazione della persona o delle persone come la data di nascita, lo stato civile o il codice fiscale. Invece, il terzo capoverso dell'Accordo amichevole relativo all'interpretazione della lett. *b* del n. XVI del Protocollo concernente la CDI-NL stabilisce che sia possibile rispondere a una richiesta di assistenza amministrativa se lo Stato richiedente identifica la persona oggetto del controllo o dell'inchiesta, fermo restando che questa identificazione può essere effettuata anche in altro modo che indicandone il nome e l'indirizzo.

Il Tribunale amministrativo federale si era basato, in primo luogo, sul testo della disposizione di cui al n. XVI lett. *b* cpv. *(i)* del Protocollo concernente la CDI-NL giungendo alla conclusione che domande raggruppate prive di nominativi fossero escluse. L'Accordo amichevole CDI-NL non poteva, infatti, secondo tale istanza, entrare in linea di conto per giustificare un'interpretazione divergente dal chiaro testo della norma o per ammettere delle domande raggruppate prive di nominativi in deroga al Protocollo.

Per l'interpretazione che va qui effettuata occorre invece, secondo il Tribunale federale, considerare come un insieme sia la CDI-NL con il relativo Protocollo, che è parte integrante della CDI-NL, sia l'Accordo amichevole tra i due Paesi.

### *2.2.9. La genesi della disposizione concernente l'identificazione dei contribuenti nelle CDI pattuite dalla Svizzera*

Dalla genesi delle CDI pattuite dalla Svizzera per concedere lo scambio di informazioni fiscali su richiesta si desume che il 15 febbraio 2011, il

Consiglio federale decise di effettuare un adeguamento della propria politica relativa all'assistenza amministrativa in materia fiscale. Alla base di tale decisione vi era la cd. «*peer review*» effettuata dal Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni in questioni fiscali (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*)<sup>31</sup>.

In tale ambito era emerso che le esigenze poste dalla Svizzera per l'identificazione dei contribuenti in materia di assistenza amministrativa, fino ad allora considerate adeguate, erano troppo restrittive e costituivano un ostacolo allo scambio effettivo di informazioni<sup>32</sup>. Per superare la prima fase della «*peer review*» occorreva di conseguenza adeguare tali esigenze. Secondo tale adeguamento le procedure di assistenza non dovevano fallire per effetto di un'interpretazione troppo formale delle disposizioni convenzionali, quindi, anche altri mezzi di identificazione, ad es. un conto bancario, dovevano essere autorizzati<sup>33</sup>.

L'Accordo amichevole relativo alla CDI-NL, che è stato concluso nell'ambito di tale adeguamento per una migliore interpretazione del Protocollo, stabilisce quindi che l'identificazione della persona oggetto del controllo può essere effettuata anche in altro modo che indicandone il nome e l'indirizzo (cpv. 3 lett. a). Ciò dimostra che le Parti contraenti non ritengono necessario indicare espressamente il nome in una richiesta di assistenza. Il Tribunale federale ne deduce che, nell'ambito della CDI, le domande raggruppate prive di nominativi vanno pertanto ammesse<sup>34</sup>.

---

<sup>31</sup> DFF, Le esigenze per l'assistenza amministrativa in questioni fiscali devono essere adeguate, Comunicato stampa del 15 febbraio 2011, in: <https://www.admin.ch/gov/it/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-37645.html> (pagina consultata il 4 aprile 2017).

<sup>32</sup> Cfr. anche CURZIO TOFFOLI, Adeguamento dei criteri per l'identificazione della «persona interessata» e del «detentore delle informazioni» nel quadro della (nuova) assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale adottata dalla Svizzera. Sintesi di un percorso di fatica e dolore, in: RtiD I-2011, pagg. 603-628.

<sup>33</sup> TOFFOLI, pag. 618.

<sup>34</sup> Sentenza TF 2C\_276/2016 del 12 settembre 2016, consid. 5.4; VORPE, Domanda olandese, pagg. 124-127.

*2.2.10. Se la base legale è da ricercare nelle CDI applicabili, allora le domande raggruppate devono essere vietate nel caso olandese*

La motivazione del Tribunale federale è convincente soltanto a metà. L'argomento secondo cui, diversamente da quanto postulato dal Tribunale amministrativo federale, il Protocollo tra la Svizzera e l'Olanda e la successiva intesa amichevole relativa all'interpretazione di tale Protocollo devono essere interpretati in maniera unitaria, appare lungimirante.

Per la sua genesi, tale Accordo amichevole, finalizzato ad ampliare gli effetti e la portata di un'applicazione eccessivamente restrittiva dello scambio delle informazioni sulla base del Protocollo, si inserisce in un allargamento in proposito propugnato dal Consiglio federale. Non avrebbe quindi senso, stante la volontà delle Parti, ed in particolare quella della Svizzera quale Stato richiesto, di privare tale Accordo interpretativo di qualsiasi ruolo. Il fatto che l'Accordo amichevole possa essere considerato in un'interpretazione unitaria della clausola di assistenza tra Svizzera e Olanda non significa ancora, tuttavia, che ne possa scaturire l'ammissibilità delle domande raggruppate direttamente sulla base degli accordi internazionali esistenti tra Svizzera e Olanda.

Contrariamente a quanto assunto dal Tribunale federale, infatti, dalla disposizione secondo cui i due Stati in questione «identificano il contribuente, fermo restando che questa identificazione può essere effettuata anche in altro modo che indicandone il nome e l'indirizzo» (art. 2 cpv. 3 lett. a del Decreto dell'11 giugno 2011 che approva una Convenzione tra la Svizzera e i Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione [Decreto di modifica CDI-NL; RS 672.963.6]), non si può chiaramente dedurre che le domande raggruppate siano ammissibili. La disposizione in questione esige infatti che la domanda di assistenza identifichi la persona oggetto del controllo. Tale disposizione pone quindi una duplice esigenza:

- da un lato, la domanda di assistenza può indirizzarsi esclusivamente verso una singola persona;
- dall'altro quest'ultima deve essere identificata già nella domanda, quand'anche tale identificazione possa avvenire per mezzi diversi che

con l'indicazione del nome, ad esempio, fornendo un numero di conto<sup>35</sup>.

Peraltro, anche la ricostruzione della genesi dell'Accordo amichevole tra Svizzera e Olanda conduce ad escludere la possibilità di ammettere le domande raggruppate sulla base della CDI-NL. Come ricordato dal Tribunale federale, infatti, l'Accordo amichevole del 2011 è stato concluso nell'adeguamento delle disposizioni convenzionali di scambio delle informazioni che si è reso necessario a seguito della prima fase della «*peer review*» dove veniva considerato eccessivamente restrittivo il fatto di richiedere imperativamente l'indicazione del nome della persona oggetto della domanda di assistenza. Tuttavia, con tale adeguamento, non si trattava, ancora, di introdurre le domande raggruppate, che sarebbero invece state adottate soltanto dopo, ovvero il 17 luglio 2012, dall'OCSE, e quindi implementate nel diritto svizzero, premessa ovviamente l'esistenza di una clausola di scambio delle informazioni secondo l'art. 26 M-OCSE, per mezzo della LAAF, e dell'ordinanza di esecuzione (la OAAF). Più che altro si trattava di adeguare la politica convenzionale della Svizzera agli *standard* OCSE stabiliti dall'art. 5 par. 5 TIEA, che disciplina dettagliatamente i requisiti per dar seguito ad una richiesta di informazioni.

Lo stesso esecutivo federale nel dar seguito alle richieste del Forum globale non menziona lo spettro delle domande raggruppate, quanto piuttosto la possibilità di identificare un contribuente tramite altri elementi, diversi dal nome<sup>36</sup>.

Inoltre, questa tesi viene supportata da un esame delle CDI di «nuova generazione», ovvero *post* 17 luglio 2012. Prendendo spunto, ad esempio, dalla Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica

---

<sup>35</sup> Cfr. in proposito già ROBERT WALDBURGER, Sind Gruppensuchen an die Schweiz rechtlich zulässig?, Analyse zur Rechtslage in der internationalen Amtshilfe in Steuersachen, in: IFF 2013, pagg. 110-134, pag. 119.

<sup>36</sup> Cfr. SAMUELE VORPE, La politica della Svizzera nell'ambito dell'assistenza fiscale amministrativa, in: Samuele Vorpe (a cura di), Il segreto bancario nello scambio di informazioni fiscali, Manno 2011, pagg. 181-227, pag. 215 (cit.: Politica fiscale svizzera).

Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (CDI-I; RS 0.672.945.41), rinegoziata il 23 febbraio 2015 per adeguarla agli *standard* OCSE in materia di scambio di informazioni, si constata come nel Protocollo aggiuntivo, alla lett. e n. 3, la condizione «verosimilmente rilevante» prevista dall'art. 27 CDI-I può essere soddisfatta sia in casi relativi ad un singolo contribuente (identificato con il nome oppure altrimenti) sia in casi relativi ad una pluralità di contribuenti (identificati con il nome oppure altrimenti). L'esplicito rimando alla possibilità di formulare delle domande raggruppate non è invece indicato dalla CDI-NL, dal relativo Protocollo, nonché dall'Accordo amichevole del 2011.

### *2.2.11. Pro e contra della decisione del Tribunale federale*

Il Tribunale federale può quindi, riassumendo, essere seguito laddove considera l'Accordo amichevole del 2011 tra Svizzera e Olanda secondo un approccio unitario nell'interpretazione della clausola di assistenza amministrativa tra i due Paesi<sup>37</sup>; non può invece essere seguito laddove deduce da quest'ultimo l'ammissibilità delle domande raggruppate.

In proposito, merita invece di essere seguita la posizione dei giudici dissenzienti, che hanno ritenuto di dover ancorare le domande raggruppate al diritto interno, a condizione beninteso che, così come è il caso nei rapporti con l'Olanda, sussista una clausola di assistenza amministrativa secondo l'art. 26 M-OCSE.

## **2.3. *I contenuti materiali di una domanda raggruppata ricevibile: delimitazione da una ricerca indiscriminata di prove***

### *2.3.1. La nozione di modello comportamentale*

Sia che si applichi per ammettere le domande raggruppate direttamente la clausola convenzionale di scambio delle informazioni tra Svizzera e

---

<sup>37</sup> Anche poiché, rispetto ad un accordo amichevole firmato da autorità fiscali, quello in questione è stato approvato dall'Assemblea federale mediante il Decreto di modifica CDI-NL. Siamo dunque di fronte ad una legittimazione democratica accresciuta rispetto a degli accordi siglati da singole autorità amministrative.

Olanda, interpretandola secondo i dettami dell'Accordo amichevole del 2011, così come stabilito della sentenza in esame, oppure che ci si fondi anche, così come viene sostenuto qui in conformità con la posizione espressa dai giudici federali dissenzienti, sul diritto interno di esecuzione, la domanda raggruppata, per essere ricevibile, deve potersi basare su un modello di comportamento sufficientemente dettagliato ed omogeneo così da giustificare dei sospetti nei confronti di determinati soggetti e da consentire una distinzione da una ricerca indiscriminata di prove, che è inammissibile nell'ambito dello scambio di informazioni su richiesta. In proposito, il Tribunale federale si riferisce alla modifica del 17 luglio 2012 del Commentario dell'art. 26 M-OCSE<sup>38</sup>.

Secondo il punto 5.2 del Commentario, in particolare, *«lorsque la demande concerne un groupe de contribuables non identifiés individuellement, il sera souvent difficile d'établir que la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements, dans la mesure où l'État requérant ne peut se référer à une enquête en cours sur un contribuable déterminé [...]». Il est donc nécessaire que l'État requérant fournisse une description détaillée du groupe ainsi que les faits et circonstances qui ont mené à la demande, une explication de la loi applicable et pourquoi il y a des raisons de penser que les contribuables du groupe faisant l'objet de la demande n'ont pas respecté cette loi, étayée par une base factuelle claire. [...] Par ailleurs, et comme l'illustre l'exemple donné à l'alinéa a) du paragraphe 8.1, une demande sur un groupe de contribuables qui se contente d'indiquer que des services financiers ont été fournis à des non-résidents et de mentionner la possibilité que ces derniers n'aient pas respecté leurs obligations fiscales ne satisfait pas la norme de pertinence vraisemblable».*

Con riferimento alle domande raggruppate prive di nominativi, il Commentario cita quali esempi i casi nei quali l'assistenza amministrativa andrebbe fornita onde permettere l'esecuzione del diritto interno. In esso lo Stato richiedente menziona degli indizi concreti che vanno oltre sem-

---

<sup>38</sup> Sentenza TF 2C\_276/2016 del 12 settembre 2016, consid. 6.1.1; VORPE, Domanda olandese, pag. 127.

plici congetture o speculazioni. Secondo il Commentario saremmo di fronte per contro ad una *fishing expedition* se lo Stato B richiedesse, come indicato nell'esempio 8.a), i nominativi di quelle persone residenti nello Stato A che detengono un conto presso la banca X nello Stato B.

### 2.3.2. *Il modello di comportamento olandese è verosimilmente rilevante*

La richiesta dei Paesi Bassi risulta comunque secondo il Tribunale federale essere più concreta rispetto a quest'ultimo esempio, dal momento che contiene delle ulteriori caratteristiche di identificazione. Essa descrive inoltre specifici fatti e circostanze che hanno condotto alla richiesta ed indica perché esistono dei motivi che lasciano supporre che i contribuenti che rientrano in un certo modello di comportamento non abbiano rispettato i loro obblighi fiscali<sup>39</sup>.

La richiesta riesce quindi complessivamente a differenziarsi secondo il Tribunale federale da un'inammissibile ricerca di elementi di prova e risulta pertanto ancora ammissibile, anche se nel senso di un caso limite. La delimitazione del gruppo di contribuenti olandesi, che hanno agito secondo un certo modello di comportamento, si fonda sulla lettera di UBS inviata a tutti i clienti per i quali nutriva dei dubbi circa la loro conformità fiscale. Per tutti quei clienti che non hanno reagito a tale lettera o che hanno chiuso il conto si può presumere che la legislazione fiscale non sia stata rispettata poiché altrimenti essi avrebbero dimostrato a UBS di aver rispettato i propri obblighi fiscali<sup>40</sup>.

La motivazione relativa alla presunzione che il diritto fiscale olandese non sia stato rispettato risiede quindi nel fatto che determinati contribuenti dei Paesi Bassi abbiano ommesso, malgrado l'invito ricevuto da UBS, di dimostrare la loro conformità fiscale. La conclusione tratta dal BD, secondo cui sia probabile che questi contribuenti non abbiano dichiarato correttamente i suddetti capitali ed i relativi redditi, non è in alcun caso remota. Tale conclusione poggia tuttavia sulla premessa che il

---

<sup>39</sup> Sentenza TF 2C\_276/2016 del 12 settembre 2016, consid. 6.1.2; VORPE, Domanda olandese, pag. 129.

<sup>40</sup> Sentenza TF 2C\_276/2016 del 12 settembre 2016, consid. 6.4.1; VORPE, Domanda olandese, pag. 131.

cliente non abbia reagito all'invito della banca, ciò che presuppone ulteriormente che egli sia venuto a conoscenza della relativa richiesta<sup>41</sup>.

In altre parole, l'elemento determinante è dato dal fatto che i clienti di UBS che sapevano della richiesta di dimostrare la loro conformità fiscale non le avevano dato seguito. Da tale comportamento è lecito desumere che queste persone non abbiano effettivamente dichiarato correttamente la loro sostanza ed il relativo reddito.

Una simile conclusione presuppone tuttavia che il cliente in questione abbia effettivamente avuto conoscenza della richiesta della banca. Una semplice finzione di tale conoscenza non è per contro sufficiente, dato che la semplice conoscenza fittiva non dà luogo a comportarsi in un determinato modo. Si deve quindi dedurre che la sola consegna della richiesta di UBS per mezzo della corrispondenza trattenuta in banca non potrebbe ancora condurre ad accogliere la richiesta di assistenza amministrativa<sup>42</sup>.

Diverso sarebbe tuttavia il caso, come nella fattispecie, in cui la persona interessata avesse avuto un anno di tempo per prendere conoscenza della lettera e dimostrare la propria conformità fiscale. Si può infatti senz'altro partire dal presupposto che il cliente di una banca prenda effettivamente conoscenza, con una certa regolarità, ma senz'altro almeno una volta all'anno, della propria corrispondenza trattenuta in banca<sup>43</sup>.

### *2.3.2. Dove si trova il comportamento delittuoso del contribuente?*

La sentenza del Tribunale federale non affronta, tuttavia, una questione che era stata sollevata nella letteratura con riferimento alla domanda raggruppata olandese, secondo cui il modello comportamentale alla base di una domanda raggruppata ammissibile deve riferirsi a fatti volti essi stessi a determinare situazioni di non conformità fiscale, e non ad episodi

---

<sup>41</sup> Sentenza TF 2C\_276/2016 del 12 settembre 2016, consid. 6.4.2; VORPE, Domanda olandese, pag. 130 seg.

<sup>42</sup> Sentenza TF 2C\_276/2016 del 12 settembre 2016, consid. 6.4.3; VORPE, Domanda olandese, pag. 131.

<sup>43</sup> Sentenza TF 2C\_276/2016 del 12 settembre 2016, consid. 6.4.3; VORPE, Domanda olandese, pag. 131.

successivi, mentre l'identificazione di una cerchia di contribuenti per mezzo di comunicazioni di un istituto bancario pone una base aleatoria per la loro individualizzazione conferita in ultima analisi al solo discrimine dell'istituto in questione<sup>44</sup>.

Infatti, uno dei criteri che distinguono una domanda raggruppata ammessa da una ricerca indiscriminata di prove non ammessa, risiede nel dimostrare come i soggetti oggetto della domanda hanno violato la legge fiscale dello Stato richiedente<sup>45</sup>.

Il nodo, quindi, non affrontato dal Tribunale federale, è se il modello di comportamento che definisce un gruppo di contribuenti non identificati nominalmente debba definirsi con riferimento a determinati atti compiuti per sottrarsi ai propri obblighi fiscali e che sono quindi essi stessi suscettibili di denotare un'infrazione fiscale, o se esso possa caratterizzarsi anche secondo circostanze successive, che non sono direttamente rivelatrici di un reato fiscale.

### 2.3.3. *L'esperienza statunitense*

L'esperienza acquisita con le domande raggruppate provenienti dagli Stati Uniti si muove nella prima tipologia di modello comportamentale. Quest'ultimo si collega quindi a degli atti e/o a delle omissioni commesse dal contribuente, tipicamente con la partecipazione attiva dei detentori delle informazioni, finalizzate esse stesse a sottrarre determinati elementi patrimoniali o di reddito alla fiscalizzazione nel Paese di residenza del contribuente<sup>46</sup>.

---

<sup>44</sup> ANDREA OPEL, *Fischen in trüben Gewässern – Rechtsstaatlich fragwürdige Gruppenauskünfte an die Niederlande*, in: Jusletter 15. Februar 2016, nm. 51, pag. 20; MOLO/DRZALIC, pag. 28.

<sup>45</sup> Si veda a tale riguardo l'art. 2 cpv. 1 lett. g OAAF, la cui disposizione prevede che lo Stato richiedente presenti «*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*». Non è per contro necessario un comportamento attivo del detentore delle informazioni, *in casu* UBS, per commettere un'infrazione fiscale.

<sup>46</sup> Cfr. a questo riguardo SAMUELE VORPE/GIORDANO MACCHI/GIOVANNI MOLO, *Il nuovo standard OCSE in materia di assistenza amministrativa ammette le domande raggruppate*, in: RtiD II-2012, pagg. 727-750, pag. 737 segg.

#### 2.3.4. *Le lettere inviate dall'istituto finanziario quale modello di comportamento aleatorio*

Tale base per la definizione di un modello comportamentale appare maggiormente compatibile con il principio della sicurezza del diritto, posto come invece la presa in considerazione di elementi successivi incerti, quali la circostanza, per un contribuente, di essere stato destinatario di una lettera di un istituto finanziario, o di averla ricevuta, pone un criterio incerto per la delimitazione di un gruppo omogeneo secondo un medesimo modello comportamentale.

Ciò è tanto più vero quando, così come per le lettere della banca all'origine della domanda raggruppata olandese, tali elementi successivi non si innestano su procedure di verifica previste dalla legge. La banca non ha, per venire alla fattispecie concreta, nessun obbligo per legge di verificare la conformità fiscale dei clienti. Vero è che con l'introduzione dello scambio automatico delle informazioni, essa dovrà fornire determinate comunicazioni in relazione agli averi dei propri clienti, in funzione del loro luogo di assoggettamento. Tali comunicazioni non presuppongono, tuttavia, alcun esame preliminare sulla conformità fiscale degli averi dei clienti, il relativo accertamento spetterà, infatti, alle autorità competenti del luogo di residenza dei clienti, ed essi soli dovranno risponderne.

Si viene inoltre a creare una disparità di trattamento con riferimento alla clientela degli istituti finanziari. In effetti, il cliente di una banca che non ha inviato alcun tipo di comunicazione, non rientrerà in alcun modo nel modello di comportamento, per contro, il cliente di una banca che ha trasmesso la richiesta, peraltro non obbligatoria, di conformità fiscale, verrà imbrigliato nella rete lanciata dallo Stato richiedente.

Nemmeno prima dell'entrata in vigore dello scambio automatico, vi erano degli oneri di diligenza che imponessero agli istituti finanziari di verificare in maniera attiva la conformità fiscale degli averi dei propri clienti.

Diversi progetti di legge in questo senso (si pensi alla *Weissgeldstrategie*) non sono infatti mai stati adottati. Con tempi e modalità diverse, la banca potrà quindi invitare, o non invitare, i propri clienti a fornire prova

del fatto che i loro averi siano dichiarati; ed ai clienti non incomberà, per legge, alcun obbligo di dare seguito a tali inviti.

Vieppiù, nella richiesta olandese si faceva riferimento al caso in cui il contribuente non avesse rispettato all'istituto bancario, entro il termine dato, il formulario firmato «EU-Fiscalità del risparmio – autorizzazione alla divulgazione volontaria». Ora, l'Accordo sulla fiscalità del risparmio tra Svizzera ed UE, entrato in vigore il 1° luglio 2005, era stato concepito in modo da consentire al contribuente, che non avesse voluto aderire allo scambio automatico delle informazioni relative ai redditi del risparmio, di optare per una ritenuta alla fonte, prima del 15%, poi del 20% e, infine, del 35%. Questa possibilità di scelta era tra l'altro codificata nel trattato e conforme ad un principio di anonimato riconosciuto da entrambe le Parti. Il contribuente poteva dunque, legittimamente, non concedere la propria autorizzazione alla divulgazione volontaria senza violare il trattato (art. 6).

Il modello comportamentale definito dalla domanda raggruppata olandese si innesta sulla finzione dell'esistenza di doveri di sorveglianza e verifica degli istituti finanziari in merito alla conformità fiscale degli averi dei propri clienti, i quali possono quindi essere qualificati come «clienti recalcitranti», come si dirà, come vedremo, nell'Accordo del 2 marzo 2017 tra Italia e Svizzera, nel caso non aderissero a tali inviti delle banche. Sennonché, tali doveri di sorveglianza non sussistono, ed i clienti non possono quindi essere qualificati come «clienti recalcitranti». La domanda raggruppata olandese non fornisce quindi, contrariamente a quanto deciso dal Tribunale federale, elementi validi per delimitare in maniera omogenea un comune modello comportamentale che possa definire un certo gruppo di contribuenti non individuati nominalmente.

### *2.3.5. Il criterio di selezione dell'invio di una lettera da parte dell'istituto finanziario*

Seguendo il criterio di selezione dell'invio di una lettera da parte della banca in merito alla conformità fiscale del cliente, appare invece convincente l'argomento del Tribunale federale, secondo cui la giurisprudenza sugli effetti contrattuali della posta trattenuta in banca, con la presunzio-

ne di effettiva ricezione della stessa, non può essere seguita per la delimitazione del gruppo di contribuenti toccati da una domanda raggruppata. Determinante, infatti, è in proposito, l'effettiva conoscenza della lettera da parte del contribuente, non il suo invio, né la finzione di una sua ricevuta tramite consegna con modalità fermoposta. Ciò detto, appare egualmente convincente l'argomento secondo cui, decorso un abbondante lasso di tempo, un anno nella sentenza del Tribunale federale, gli effetti della finzione possono essere richiamati per analogia anche nella delimitazione di un gruppo di contribuenti sulla base di un modello di comportamento<sup>47</sup>.

### **3. Le forme ipotizzate di domande raggruppate o di massa dall'Italia verso la Svizzera e la loro ammissibilità**

#### **3.1. I contenuti dell'Accordo tra l'AFC e il MEF**

Dal 2 marzo 2017 è in vigore un accordo tra l'AFC e il MEF per rendere operative le domande raggruppate in materia di assistenza amministrativa sulla base dell'art. 27 CDI-I. Secondo il comunicato stampa del MEF, del 14 marzo scorso, la domanda raggruppata italiana concerne in particolare quei «*contribuenti recalcitranti, cioè i clienti italiani a cui è stato richiesto dai propri istituti finanziari ma hanno rifiutato di fornire adeguate rassicurazioni sulla regolarità dei fondi depositati presso le istituzioni finanziarie svizzere interessate. Le richieste di gruppo generano elenchi nominativi in risposta, che potranno dare origine ad ulteriori richieste di informazioni più dettagliate*»<sup>48</sup>.

In particolare, secondo l'art. 1 dell'Accordo del 2 marzo 2017, le domande raggruppate italiane potrebbero riguardare qualsiasi conto, detenuto, in qualsiasi momento nel periodo intercorso tra il 23 febbraio 2015 e il 31 dicembre 2016, da clienti residenti in Italia presso istituti finanziari svizzeri. L'art. 2 precisa che quali titolari dei conti, la richiesta rag-

---

<sup>47</sup> Sentenza TF 2C 276/2016 del 12 settembre 2016, consid. 6.4.3; VORPE, Domanda olandese, pag. 131.

<sup>48</sup> SAMUELE VORPE, La domanda raggruppata italiana è una fishing expedition?, in: NF 4/2017, pag. 105 (cit.: Domanda italiana). Cfr. *supra* nota 7.

gruppatata italiana potrebbe riferirsi quindi anche ai titolari dei conti cd. «clienti recalcitranti», ai quali, per l'appunto, è stata inviata una lettera in cui veniva annunciata la chiusura del conto in assenza di una prova che questo fosse stato dichiarato, e che non vi hanno dato seguito. Secondo l'art. 3 sono esclusi dalla nozione di clienti recalcitranti coloro che hanno regolarizzato i loro averi mediante i vari provvedimenti di dichiarazione agevolata che si sono susseguiti in Italia (*voluntary disclosure* e, prima, gli scudi fiscali), che hanno aderito alla divulgazione volontaria secondo il trattato tra Svizzera ed UE sulla fiscalità del risparmio oppure che hanno regolarmente indicato tali averi detenuti in Svizzera nelle loro dichiarazioni dei redditi italiane.

### **3.2. *La forma dell'Accordo e suoi effetti***

Da un profilo formale, si evidenzia che l'Accordo del 2 marzo 2017 è stato concluso da amministrazioni finanziarie, senza che venisse seguito, nei due Stati, alcun *iter* di approvazione secondo i rispettivi ordinamenti costituzionali. Infatti, alcuna ratifica di questo accordo è seguita alla sua sottoscrizione. Come tale, l'Accordo non implica alcun impegno internazionale per la Svizzera, ma si limita ad esplicitare una posizione comune, in merito all'implementazione delle domande raggruppate, tra le due amministrazioni finanziarie. Conseguentemente, l'Accordo non vincola in alcun modo i tribunali svizzeri (Tribunale amministrativo federale e Tribunale federale) che dovessero esprimersi su un'eventuale domanda raggruppata italiana fondata su quest'ultimo.

Si tratta in effetti di un accordo amichevole basato sull'art. 26 par. 3 CDI-I. Sulla base di questa disposizione le autorità competenti di Svizzera e Italia «faranno del loro meglio per risolvere per via di amichevole composizione le difficoltà o i dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione della Convenzione». Per autorità competente vanno intese, per quanto concerne la Svizzera, l'AFC e, per quanto riguarda l'Italia, il Ministero delle finanze (art. 3 par. 1 lett. g CDI-I). Questa competenza è compatibile con le disposizioni del diritto interno (art. 7a e 48a della Legge del 21 marzo 1997 sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione [LOGA; RS 172.010]). Conformemente ad un principio ge-

nerale del diritto amministrativo, che discende dalla struttura gerarchica dell'amministrazione federale ed è codificato agli artt. 47 cpv. 4 e 38 LOGA, le unità amministrative superiori e il Consiglio federale possono in ogni tempo avocare a sé la decisione su singole questioni, per le quali sarebbe competente un ufficio subordinato<sup>49</sup>.

Secondo la giurisprudenza del Tribunale amministrativo federale, le autorità competenti non possono né integrare né modificare la CDI, come pure introdurre nuovi diritti o obblighi<sup>50</sup>. Ne consegue che un simile accordo, come quello siglato tra Svizzera ed Italia, deve attenersi ai limiti stabiliti dalla convenzione di base e dei relativi protocollo aggiuntivi.

Posto come l'Accordo tra l'AFC e il MEF non costituisce una base convenzionale sufficiente, occorre chiedersi se una domanda raggruppata postulata dall'Italia secondo tale accordo sarebbe compatibile con i principi posti dall'art. 27 CDI-I, che è stato modificato secondo l'art. 26 M-OCSE. Come già precedentemente enunciato, il Protocollo aggiuntivo, alla lett. e n. 3, prevede esplicitamente la possibilità delle domande raggruppate.

Tale possibilità essendo ulteriormente concretizzata nella *roadmap* sottoscritta pure il 23 febbraio 2015, alla quale, tuttavia, deve essere negata qualsiasi portata giuridica, trattandosi invece, come indica il termine stesso, di un piano programmatico, il quale non è stato peraltro oggetto di approvazione, come del resto l'Accordo del 2 marzo 2017, secondo gli ordinamenti costituzionali dei due Stati e di successiva ratifica.

### **3.2. Le lacune materiali dell'Accordo**

#### *3.2.1. La delimitazione del gruppo di contribuenti italiani è aleatoria*

Da un profilo materiale, devono essere evidenziate due lacune in relazione ad un'eventuale domanda raggruppata formulata secondo l'Accordo del 2 marzo 2017.

---

<sup>49</sup> DTAF 2010/7 = StE A 31.4 n. 11 consid. 3.7.2; ANDREA PEDROLI, *Novità e tendenze legislative nel campo del diritto tributario*, in: RtID II-2010, pagg. 453-511, pag. 499.

<sup>50</sup> DTAF 2010/7 = StE A 31.4 n. 11 consid. 3.7.4; PEDROLI, pag. 499.

In primo luogo, come abbiamo già evidenziato con riferimento alla giurisprudenza del Tribunale federale, la base per la delimitazione del gruppo di contribuenti italiani è aleatoria. Si attira l'attenzione, in proposito, sulla terminologia utilizzata dall'Accordo, con particolare riferimento alla tipologia di «clienti recalcitranti», come se vi fosse un onere di diligenza degli istituti finanziari nel verificare la conformità fiscale dei propri clienti, e un obbligo legale di questi ultimi di collaborare in proposito con tali istituti. Curioso, in proposito, che nella letteratura italiana si riferisca che gli intermediari finanziari svizzeri «erano tenuti a chiedere ai propri clienti residenti in Italia di rilasciare un'autorizzazione che dimostrasse l'adesione alla *Voluntary Disclosure*»<sup>51</sup>.

Si sottolinea che non esiste alcun onere legale in questo senso degli istituti finanziari, né sussiste in proposito un obbligo di collaborazione dei clienti. Di conseguenza, il criterio proposto dall'Accordo del 2 marzo 2017 tra Svizzera e Italia è, in analogia a quello contenuto nella domanda raggruppata olandese, non idoneo per delimitare un gruppo di contribuenti da colpire con una domanda raggruppata. Peraltro, il fatto di non dare seguito ad una eventuale richiesta di delucidazioni sulla conformità fiscale dei propri averi da parte di un cliente italiano, non costituisce, di per sé stesso, un comportamento elusivo o fraudolento nei confronti del proprio Stato, poiché egli, come si ripete, non ha alcun obbligo di collaborazione con l'istituto finanziario svizzero.

### 3.2.2. *Il principio di proporzionalità viene manifestamente disatteso*

Una seconda lacuna consiste nella delimitazione degli istituti finanziari svizzeri quali detentori delle informazioni di una possibile domanda raggruppata. Infatti, l'Accordo non menziona in alcun modo i nomi degli istituti finanziari che hanno trasmesso una lettera ai loro clienti italiani per verificarne la conformità fiscale. Come si comporterà l'AFC in questo caso? Richiederà a tutti gli istituti finanziari di comunicarle se hanno trasmesso delle informazioni alla loro clientela italiana? E chi non l'avesse fatto? Non rientrerebbe nella richiesta?

---

<sup>51</sup> STEFANO MASSAROTTO/VINCENZO MAIESE, Lo scambio d'informazioni tra Italia e Svizzera: il caso delle «Group Requests», in: *Corriere Tributario* 46/2016, pagg. 3569-3575, pag. 3774.

Una domanda senza identificazione dell'istituto finanziario può costituire una *fishing expedition*, anche perché nel suo perimetro vi rientrano istituti finanziari che non hanno tenuto il comportamento indicato dall'accordo. In altre parole il principio di proporzionalità, a causa della ricerca generalizzata dell'AFC presso tutti gli istituti finanziari situati in Svizzera, potrebbe verosimilmente essere violato<sup>52</sup>.

È vero che da un lato il Protocollo aggiuntivo della CDI-I alla lett. e n. 2, cifra (v) consente uno scambio di informazioni su richiesta «*se sono noti, il nome e l'indirizzo del detentore presunto delle informazioni richieste*». Dall'altro lato, si osserva tuttavia che lo stesso Tribunale federale ha evidenziato che, considerata la difficoltà a ricercare le informazioni richieste senza questa identificazione da parte dello Stato richiedente, lo *standard* autorizza lo Stato richiesto a rifiutare una domanda sulla base dei principi della proporzionalità e della praticabilità. Di conseguenza l'AFC, in qualità di autorità fiscale competente, non deve rivolgersi a tutte le oltre 300 banche attive in Svizzera per ottenere le informazioni richieste. Se invece si ritiene che solo alcune banche possano essere in possesso delle informazioni domandate, l'AFC deve rivolgersi a esse per ottenere queste informazioni, anche se non dispone del nome e dell'indirizzo di queste banche, per quanto le circostanze siano dimostrate e che venga dunque esclusa una *fishing expedition*<sup>53</sup>.

In ogni modo se la richiesta dell'autorità dello Stato richiedente dovesse apparire piuttosto imprecisa ed esigere la messa in atto di sforzi sproporzionati da parte dell'autorità dello Stato richiesto, quest'ultima dovrebbe negare la richiesta<sup>54</sup>.

### 3.2.3. *Il principio della parità di trattamento viene pure disatteso*

Per contro, laddove un'eventuale domanda raggruppata italiana concernesse un solo detentore delle informazioni, nella misura in cui non venissero esplicitati i motivi che hanno condotto a riferirsi ad un detentore

---

<sup>52</sup> VORPE, Domanda italiana, pag. 105.

<sup>53</sup> DTF 139 II 404, consid. 7.3.2.

<sup>54</sup> VORPE, Politica fiscale svizzera, pag. 211.

delle informazioni, piuttosto che ad un altro, potrebbe ravvisarsi una lesione del principio dell'uguaglianza giuridica e della parità di trattamento in un procedimento. Non vi sarebbe infatti nessun motivo oggettivo per il quale dovrebbero essere toccati i clienti di un istituto bancario, e non quelli di un altro.

In merito al possibile precedente costituito dal Tribunale federale, si osserva che l'Alta Corte non si è confrontata con la questione a sapere se una domanda raggruppata, che tocca un solo istituto finanziario quale detentore delle informazioni, sia da considerarsi, in assenza di motivi oggettivi che portano a rivolgersi verso un determinato detentore delle informazioni, compatibile con il principio dell'uguaglianza giuridica e con il principio della parità di trattamento in un procedimento, così come postulato dall'art. 9 della Costituzione federale (Cost.; RS 101).

Un'eventuale domanda raggruppata italiana, per quanto attiene la delimitazione degli istituti finanziari, si muove quindi in un campo di tensione tra esigenze giuridiche contrastanti. Se vengono presi di mira tutti gli istituti finanziari svizzeri, ne scaturisce, come sopra osservato, una lesione del principio della proporzionalità ed una (vietata) ricerca indiscriminata di prove. Se, per contro, la domanda raggruppata si indirizza ad un solo istituto bancario, ne consegue, in assenza di spiegazioni sulle ragioni che hanno portato a rivolgersi concretamente verso quell'istituto finanziario, una lesione del principio dell'uguaglianza giuridica e della parità di trattamento, così come postulato dall'art. 9 Cost.

### **3.3. Altre ipotesi di domande raggruppate o di massa**

#### *3.3.1. Il trasferimento della residenza dall'Italia alla Svizzera*

Domande raggruppate italiane che si indirizzassero, secondo i termini dell'Accordo 2 marzo 2017, ai cd. «clienti recalcitranti», sarebbero finalizzate ad individuare i clienti i cui averi patrimoniali avessero lasciato la Svizzera prima dell'introduzione dello scambio automatico. Potrebbero tuttavia ancora restare indenni dall'accertamento fiscale i contribuenti italiani che avessero essi stessi trasferito la propria residenza. Per questa ragione, il decreto legislativo italiano n. 193/2016 prevede il potenzia-

mento dell'azione di controllo dell'Agenzia delle Entrate italiane nei confronti dei contribuenti che non hanno regolarizzato la propria posizione «*nascondendosi*» dietro un trasferimento di residenza all'estero.

In proposito, vengono ipotizzate dalla letteratura italiana domande raggruppate relative a contribuenti che hanno trasferito la propria residenza in Svizzera (o in altri Paesi *black list* ai fini della presunzione di residenza delle persone fisiche di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi [TUIR]) in modo effettivo, oppure fittizio (talvolta senza neppure iscriversi all'Anagrafe Italiani Residenti all'Estero [AIRE]).

La domanda raggruppata italiana potrebbe quindi indirizzarsi verso liste selettive di cittadini italiani che hanno trasferito la loro residenza a far data dal 1° gennaio 2010 così da sottrarsi, dapprima, alle richieste degli istituti finanziari svizzeri volte a dimostrare la conformità fiscale dei propri averi e, in seguito, a far tempo dal 31 dicembre 2016, al meccanismo dello scambio automatico delle informazioni. Ancorché la clausola di scambio delle informazioni secondo il protocollo di modifica tra Italia e Svizzera del 23 febbraio 2015 può riferirsi soltanto a fatti e circostanze realizzate successivamente a tale data, il trasferimento, quand'anche precedente, della residenza, può non di meno costituire un elemento indiziante<sup>55</sup>.

### 3.3.2. *L'ipotetica domanda di massa e/o raggruppata dell'Italia*

Poiché i dati relativi all'iscrizione all'AIRE sono noti all'autorità italiana, avrebbe luogo in questo caso una richiesta di massa, indirizzata quindi ad una lista di clienti indicati nominalmente. Nella misura in cui, invece, la domanda si indirizzasse a clienti italiani che, secondo i dati raccolti dagli istituti finanziari svizzeri, risultino avere trasferito la loro residenza (con o senza iscrizione all'AIRE) e quindi la domanda si fondasse su un modello di comportamento omogeneo senza indicare i contribuenti facenti parte del gruppo toccato della domanda, si avrebbe invece a che fare con una domanda raggruppata, in cui incombe al detentore delle in-

---

<sup>55</sup> Cfr. MASSAROTTO/MAIESE, pag. 3573-3575.

formazioni individuare i soggetti toccati sulla base di criteri forniti dallo Stato richiedente.

Il criterio discriminante, per l'ammissibilità di simili domande raggruppate o di massa, consiste nell'inclusione, o meno, nel campo di applicazione personale delle clausole di scambio delle informazioni tra Italia e Svizzera. È ben vero che la stessa non si applica soltanto a contribuenti residenti nel Paese richiedente, cioè in Italia. Ciò detto, laddove ad esempio vi fosse una fonte di assoggettamento limitato in Italia, per esempio in relazione ad un immobile o a una società in Italia, la necessità di accertamento non necessariamente si estende agli averi detenuti all'estero dal contribuente, gli stessi soggiacendo infatti secondo il principio di universalità al suo luogo di residenza. Un interesse all'accertamento degli averi detenuti in Svizzera da parte di un contribuente italiano presuppone quindi di principio la sussistenza di un suo assoggettamento in Italia, cioè di una sua residenza in questo Paese. Pertanto, laddove la residenza del cliente in Svizzera fosse effettiva, non vi sarebbe spazio per simili richieste. Per contro, nel caso in cui la residenza in Svizzera dei soggetti toccati da simili domande fosse da ritenersi fittizia o quantomeno dubbia, una simile richiesta potrebbe trovare accoglimento.

### *3.3.3. La giurisprudenza del Tribunale federale*

L'Alta Corte ha ricordato che lo Stato richiedente deve essere in grado di formulare una domanda di assistenza amministrativa anche in caso di conflitti di residenza effettivi, al fine di ottenere dallo Stato richiesto dei documenti che gli permettano di sostenere la sua pretesa concorrente rispetto a quella dell'altro Stato. Si deve in particolare tenere conto dell'ipotesi secondo la quale un contribuente assoggettato illimitatamente in Svizzera ha, in realtà, la sua residenza fiscale nello Stato richiedente, ad esempio perché vi ha mantenuto, a sua disposizione, un'abitazione permanente<sup>56</sup>.

---

<sup>56</sup> Sentenza TF 2C\_1174/2014 del 24 settembre 2015 consid. 2.2; SAMUELE VORPE, La nozione di verosimile rilevanza nella domanda di assistenza amministrativa, in: NF 7-8/2016, pagg. 44-54, pag. 48 (cit.: Verosimile rilevanza).

Pertanto, quando un contribuente viene considerato da entrambi gli Stati, come assoggettato illimitatamente, la domanda di assistenza non deve essere apprezzata in funzione dell'esistenza o meno di una doppia residenza fiscale effettiva, ma piuttosto alla luce dei criteri che lo Stato richiedente utilizza per stabilire se la persona interessata dalla domanda risulta essere uno dei suoi contribuenti assoggettati illimitatamente all'imposta<sup>57</sup>.

Ciò significa che se lo Stato richiedente fa valere un criterio di assoggettamento illimitato all'imposta corrispondente a quelli che si possono ritrovare nella CDI (per esempio quando sostiene che il contribuente abbia il centro dei suoi interessi vitali nel suo Stato), l'imposizione che ne consegue nello Stato richiedente non è, di per sé, contraria alla CDI (art. 4 par. 2 lett *a* M-OCSE), anche quando la Svizzera qualifichi, a sua volta, la persona interessata come un suo contribuente. In altre parole, quando una domanda verte su di un contribuente che entrambi gli Stati contraenti considerano come uno dei suoi residenti fiscali, il ruolo della Svizzera si limita, in qualità di Stato richiesto nel quadro dell'assistenza amministrativa, a verificare che il criterio di assoggettamento al quale lo Stato richiedente ricorre per determinare la residenza fiscale si possa ritrovare in quelli statuiti dalla CDI applicabile<sup>58</sup>.

#### **4. Conclusione**

A partire dal 31 dicembre 2016 sussisterà una piena trasparenza sui dati bancari relativi a patrimoni di clienti italiani detenuti all'estero. Tale trasparenza sarà in particolare resa possibile dal meccanismo dello scambio automatico, anche senza richiesta di informazioni da parte italiana. La Svizzera è inoltre riconosciuta dal Forum globale dell'OCSE quale giurisdizione conforme in materia di implementazione dello *standard* dello scambio di informazioni su richiesta. L'epoca della reticenza da parte

---

<sup>57</sup> Sentenza TF 2C\_1174/2014 del 24 settembre 2015 consid. 2.2; VORPE, Verosimile rilevanza, pag. 48.

<sup>58</sup> Sentenza TF 2C\_1174/2014 del 24 settembre 2015 consid. 2.2; VORPE, Verosimile rilevanza, pag. 48.

svizzera nello scambio delle informazioni verso i Paesi membri dell'UE, ed in particolare verso l'Italia, a fini fiscali, è quindi definitivamente tramontata. Così, è finita anche la controversia che ha opposto la Svizzera in materia di politica fiscale a tali Stati («*Steuerstreit*»).

I Tribunali svizzeri possono quindi dare attuazione allo scambio delle informazioni rispettando le condizioni previste dagli strumenti legali e convenzionali applicabili, senza necessità di strappi per fini politici per compiacere a quello, o a quell'altro Stato richiedente. In questa prospettiva, lo strumento della domanda raggruppata, che può essere ammissibile con elementi di sospetto qualificati in relazione ai soggetti oggetto della richiesta oppure al detentore delle informazioni, non può trasformarsi in una ricerca indiscriminata di prove su basi aleatorie o in un'anticipazione dello scambio automatico.

