

L'Accordo TIEA tra Svizzera e Brasile sullo scambio di informazioni in materia fiscale

Nuovo passo verso la trasparenza fiscale tra i due Paesi



Carlo Lorusso

Avvocato specializzato in diritto tributario internazionale,
Iscritto come avvocato straniero presso l'Ordine degli Avvocati brasiliani,
carlo@andreibordin.com.br
carlo.lorusso@advanta-ch.com



Arianna Amigoni

Avvocato,
Consulente presso AdvantA Sagl, Lugano

Il contributo analizza i principali aspetti dell'Accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale concluso tra Svizzera e Brasile. In particolare, considera i benefici che potrebbero derivare dall'applicazione di tale Accordo ed i punti di discussione maggiormente rilevanti, come ad esempio le domande raggruppate, il meccanismo di scambio, gli obblighi delle parti di trasmettere le informazioni ed i propri limiti, nonché le principali differenze con il modello TIEA.

I. Introduzione.....	116
II. Analisi dei punti principali dell'Accordo.....	117
III. Conclusioni.....	118

I. Introduzione

In data 23 marzo 2016, il Consiglio federale ha approvato l'Accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale ("Tax Information Exchange Agreement", TIEA) con il Brasile^[1] e lo ha sottoposto alle Camere federali per l'approvazione. Il TIEA era stato firmato dai due Paesi il 23 novembre 2015 a Brasilia.

L'Accordo suddetto approfondisce le relazioni bilaterali fra i due Paesi e, grazie ad esso, la Svizzera potrà dirsi cancellata dalla lista "nera" brasiliana dei Paesi che non dispongono di un adeguato scambio di informazioni, godendo, altresì, di maggiore certezza giuridica e sicurezza di investimento. Attualmente infatti, a seguito dell'istruzione normativa n. 1.474 del giugno 2014, il Brasile inserisce i singoli regimi fiscali cantonali nella lista dei regimi fiscali privilegiati (cd. lista grigia). Le imprese brasiliane interessate da questa lista e in relazioni d'affari con imprese svizzere (anche se non facenti parte dello stesso

[1] DFF, La Svizzera firma la dichiarazione congiunta concernente l'introduzione dello scambio automatico di informazioni con il Brasile, Comunicato stampa del 18 novembre 2016, in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-64584.html> [14.03.2017]. Il Messaggio del Consiglio federale è disponibile in: FF 2016 3077.

gruppo) devono sottostare a norme specifiche concernenti i prezzi di trasferimento e la sottocapitalizzazione.

L'Accordo consentirà, inoltre, alla Svizzera di tutelare la reputazione e l'integrità della piazza finanziaria e, allo stesso tempo, di attuare le raccomandazioni del *Global Forum* sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni per fini fiscali^[2].

Va rilevato che l'Accordo non è ancora entrato in vigore, in quanto entrambi i Paesi devono ancora procedere al completamento delle rispettive procedure di ratifica (art. 11). Per la parte svizzera, si osserva che le Camere federali hanno approvato l'Accordo in data 16 dicembre 2016 e il termine per lanciare il referendum è scaduto infruttuosamente il 7 aprile scorso^[3]. Il Consiglio federale è incaricato di ratificare l'accordo e notificare al Brasile la data di entrata in vigore.

Sul punto ricordiamo che le convenzioni per evitare le doppie imposizioni (CDI) e i TIEA sono strumenti equivalenti per convenire una clausola di assistenza amministrativa conforme allo *standard* internazionale. Tuttavia, mentre le CDI sono propriamente intese a evitare la doppia imposizione e, dunque, contengono anche altre disposizioni a riguardo, i TIEA si limitano a disciplinare lo scambio di informazioni su richiesta. Attualmente, gli accordi TIEA siglati dalla Svizzera sono 10 a fronte di ben 55 CDI, fra le quali non si annovera quella fra i due Paesi oggetto della presente analisi.

La riportata differenza di numeri è determinata dal fatto che la Svizzera inizialmente riteneva prioritaria la revisione delle sue CDI. Solo a seguito delle raccomandazioni del *Global Forum* ha poi intrapreso il percorso volto alla conclusione di TIEA conformi allo *standard* internazionale. Con la Legge federale

[2] Per maggiori informazioni cfr. <https://www.sif.admin.ch/sif/it/home.html> [14.03.2017].

[3] Cfr. Oggetto del Consiglio federale n. 16.032, Scambio di informazioni in materia fiscale. Accordi con il Brasile, in: <https://www.parlament.ch/it/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20160032> [14.03.2017]. Il testo finale dell'Accordo approvato dalle Camere è disponibile in: FF 2016 7995.

sull'assistenza amministrativa in materia fiscale (LAAF), del 28 settembre 2012, entrata in vigore il 1° febbraio del 2013, la Svizzera dispone di una legge interna di esecuzione dei TIEA.

Ma veniamo ai contenuti dell'Accordo in esame e alla disamina dei singoli articoli di cui esso si compone.

II. Analisi dei punti principali dell'Accordo

L'Accordo, come detto, disciplina in modo dettagliato lo scambio di informazioni su domanda in materia fiscale in relazione alle imposte espressamente elencate nello stesso. Come tutti i TIEA conclusi dalla Svizzera, anche l'Accordo oggetto di analisi non prevede quindi lo scambio di informazioni automatico o spontaneo.

Rispetto al Modello OCSE del 2002 sullo scambio di informazioni in ambito fiscale (Modello TIEA), l'Accordo annovera due peculiarità del diritto svizzero: l'esclusione di una disposizione inerente i controlli fiscali all'estero e l'entrata in vigore retroattiva per le informazioni concernenti le fattispecie di diritto penale fiscale.

Le informazioni oggetto di scambio saranno unicamente quelle ritenute verosimilmente rilevanti ai fini della determinazione, dell'accertamento e della riscossione delle imposte, del recupero e dell'esecuzione di crediti fiscali o ai fini di inchieste o accertamenti in materia fiscale (art. 1).

Il riferimento alla verosimile rilevanza delle informazioni richieste consente di garantire uno scambio, per quanto possibile ampio, di informazioni in materia fiscale. Nel contempo, la disposizione disciplina chiaramente il divieto di intraprendere *fishing expedition* o di chiedere informazioni di un determinato contribuente in merito agli affari fiscali la cui rilevanza non sia considerata verosimile.

I diritti e le protezioni di cui beneficiano le persone in virtù di disposizioni legislative o prassi amministrative della Parte richiedente rimangono applicabili nella misura in cui non ostacolano o ritardano indebitamente lo scambio effettivo di informazioni. In particolare, tale assunto significa che permangono assicurati il diritto d'essere sentiti, nonché la garanzia della via giudiziaria conformemente alle disposizioni di legge.

Per la Svizzera, le imposte sulle quali sarà possibile procedere con la richiesta di informazioni sono le seguenti (art. 3):

- imposte federali, cantonali e comunali sul reddito;
- imposte federali, cantonali e comunali sulla sostanza;
- imposte cantonali e comunali su successioni e donazioni,

mentre per il Brasile:

- imposta sul reddito e imposta sull'utile;
- imposta sui prodotti industriali;
- imposta sulle transazioni finanziarie;
- imposta fondiaria sulle tenute rurali;
- tassa sull'integrazione sociale;
- tassa sul finanziamento sociale e sull'utile netto;
- imposte gestite dalla segreteria per le finanze federali.

L'art. 4 definisce le nozioni contenute nell'Accordo. Sul punto deve rilevarsi che sono state essenzialmente riprese quelle del Modello TIEA. Le uniche divergenze riguardano il fatto che, su richiesta del Brasile, la definizione di "cittadino" viene anch'essa descritta all'interno dell'art. 4 e non dell'art. 6 come avviene nel Modello; inoltre, la definizione di "reato" figura parimenti in questo articolo e non nell'art. 5 come avviene nel Modello TIEA.

Ma veniamo alla disamina dell'art. 5 che espressamente disciplina lo scambio di informazioni su domanda.

Come già anticipato, risulta chiaro sin da subito (prima riga) il fatto che lo scambio potrà avvenire esclusivamente su domanda.

Secondo l'Accordo, le informazioni vengono scambiate a prescindere dal fatto che l'atto oggetto dell'inchiesta costituisca o meno un reato secondo il diritto della Parte richiedente. La Parte richiedente formula una domanda soltanto se ha esaurito i propri mezzi d'indagine; sono fatti salvi i casi in cui l'ottenimento di tali informazioni comporti difficoltà sproporzionate (par. 1).

La Parte richiedente non può semplicemente appellarsi a informazioni che si trovano in possesso dell'autorità competente, ma deve adottare tutte le misure necessarie per fornire alla Parte richiedente le informazioni richieste, anche se la Parte richiedente non ha bisogno di queste informazioni a fini fiscali propri. Lo scambio di informazioni non si limita, pertanto, alle informazioni che possono essere utili anche all'autorità competente della Parte richiedente (par. 2).

Ciascuna Parte contraente garantisce che la propria autorità competente abbia il diritto di ottenere e fornire informazioni che si trovano presso banche o altri intermediari finanziari o che concernano i rapporti di proprietà di una persona. I rapporti di proprietà includono, in tal senso, sia la proprietà legale, sia la proprietà economica. Questa precisazione, contenuta in molti TIEA brasiliani, corrisponde allo *standard* internazionale. La Parte richiedente deve dunque ottenere e scambiare le relative informazioni anche se queste non sarebbero ottenibili secondo il proprio diritto o la propria prassi amministrativa. Di conseguenza, la Svizzera non può rifiutare lo scambio di informazioni adducendo la motivazione del segreto bancario svizzero (par. 4).

Il par. 5 contiene le indicazioni che la Parte richiedente deve fornire per iscritto al fine di attestare la verosimile rilevanza delle informazioni. La domanda di assistenza amministrativa deve essere il più possibile dettagliata e contenere il maggior numero possibile di informazioni.

Con le indicazioni di cui al par. 5 devono essere evitate le *fishing expedition*. Tuttavia, la disposizione deve essere interpretata in senso lato affinché non sia ostacolato uno scambio efficace di informazioni. Come per l'art. 26 del Modello OCSE, secondo il TIEA lo scambio di informazioni è limitato alle domande concrete.

Nonostante in base ad un'interpretazione letterale dell'articolo non risultino disciplinate espressamente le domande raggruppate, secondo il riveduto *standard* dell'OCSE ed il

commentario dell'Accordo, sono ora autorizzate anche le domande concrete riguardanti gruppi chiaramente individuabili di contribuenti che si suppone non abbiano adempiuto ai loro obblighi fiscali nella Parte richiedente. In questo modo, il TIEA permette di dare seguito alle domande raggruppate. L'Accordo in esame richiede, tuttavia, l'identificazione della persona interessata. Secondo il commentario del 2002 del Modello TIEA, questa identificazione può ad esempio avvenire mediante un numero di conto o tramite altre informazioni che permettono di identificare la persona interessata (cfr. le spiegazioni all'art. 5 par. 5 in combinato disposto con l'art. 1 del Modello TIEA). Per l'interpretazione è possibile riferirsi al vigente commentario dell'art. 26 del Modello OCSE. La procedura per le domande raggruppate è retta dalla LAAF.

Sul punto si ricorda che il commentario OCSE prevede che le domande raggruppate debbano essere particolarmente sostanziate, proprio al fine di evitare che si configuri una *fishing expedition*, e che quindi esse debbano almeno riportare la descrizione dettagliata del gruppo oggetto della domanda, il diritto applicabile e l'esposizione chiara dei fatti e dei presupposti a fondamento della domanda.

L'Accordo prevede, inoltre, la possibilità di rifiutare una domanda di scambio di informazioni. L'art. 6 stabilisce, ad esempio, che le Parti contraenti non sono obbligate a fornire informazioni che potrebbero rivelare segreti commerciali o d'affari, industriali o professionali nonché metodi commerciali, oppure, nel caso in cui la divulgazione delle informazioni sia contraria all'ordine pubblico.

Qualsiasi informazione ricevuta avrà natura confidenziale e potrà essere divulgata soltanto ad alcune categorie di persone, come ad esempio quelle che si occuperanno dell'accertamento o della riscossione delle imposte oppure dell'esecuzione o del perseguimento penale relativo a tali imposte (art. 7).

L'ultima peculiarità di questo TIEA rispetto al Modello OCSE la troviamo disciplinata all'art. 11 attraverso il quale vengono fissati i termini per l'entrata in vigore.

Orbene, l'Accordo con il Brasile entrerà in vigore nella data di ricezione dell'ultima notifica concernente l'adempimento delle necessarie procedure interne. Le sue disposizioni si applicheranno alle informazioni concernenti gli anni fiscali a partire dal 1° gennaio dell'anno civile seguente l'entrata in vigore del TIEA o dopo tale data, oppure – in mancanza di un periodo fiscale, come ad esempio nel caso delle imposte sulle successioni e sulle donazioni – per tutti i crediti fiscali sorti il 1° gennaio dell'anno civile seguente l'entrata in vigore dell'Accordo, o dopo tale data. Ciò significa che, diversamente da quanto prevede il Modello, il TIEA qui in esame, come tutti gli accordi di questo tipo conclusi dalla Svizzera, esclude una sua applicazione retroattiva per le fattispecie di diritto fiscale penale.

III. Conclusioni

Il TIEA è sicuramente un passo importante per la collaborazione tra i due Paesi. Pur non sapendo quando l'Accordo entrerà in vigore, abbiamo la certezza che le Amministrazioni

finanziarie dei rispettivi Paesi firmatari dell'Accordo, in un futuro prossimo, avranno i mezzi legislativi per avere accesso e scambiare le informazioni.

Tale processo è stato la base di partenza per poter approfondire i rapporti e migliorare la collaborazione amministrativa in campo fiscale tra i due Paesi. Infatti, il 18 novembre 2016 la Svizzera e il Brasile hanno firmato una dichiarazione congiunta concernente il reciproco scambio automatico di informazioni ai fini fiscali. I due Paesi intendono raccogliere dati secondo lo *standard* globale per lo scambio automatico di informazioni dal 2018 e scambiarli dal 2019.

Inoltre, il 21 ottobre 2016, il Brasile ha aderito alla Convenzione multilaterale OCSE sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale (*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*), fatta a Strasburgo il 25 gennaio 1988 e modificata dal Protocollo di Parigi del 27 maggio 2010.

Grazie a questi nuovi accordi, la collaborazione tra Svizzera e Brasile potrebbe consolidarsi maggiormente negli anni a venire. Le autorità di entrambi i Paesi, infatti, aspirano ad un ulteriore approfondimento della collaborazione fiscale, che potrà includere anche la conclusione di disposizioni per evitare la doppia imposizione.

Questo sarebbe certamente auspicabile per entrambi i Paesi. A tal proposito, il Brasile si è dichiarato disposto ad avviare i relativi colloqui, sebbene importanti punti della sua politica in materia di convenzioni si scostino dai dettami del Modello OCSE.