

Forum globale e Svizzera: il Consiglio federale licenzia il messaggio riguardante l'attuazione delle raccomandazioni

Cronistoria delle puntate precedenti e aspetti salienti del disegno di legge



Paolo Zucchiatti
Project manager,
Centro di Studi Bancari, Vezia
pzucchiatti@csbancari.ch

Il 26 luglio 2016, il Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni a fini fiscali ha pubblicato il rapporto sulla fase 2 della valutazione tra pari inerente la Svizzera, contenente raccomandazioni di modifica di alcune norme dell'ordinamento svizzero. L'avamprogetto, posto in consultazione nel mese di gennaio 2018, conteneva già diverse misure finalizzate all'attuazione di queste raccomandazioni, ovvero volte ad introdurre modifiche nell'ambito societario, nella direzione di una maggiore trasparenza delle persone giuridiche, di una vigilanza e un sistema sanzionatorio più efficaci, nell'ambito dello scambio di informazioni su domanda, relativamente alla procedura prevista per le persone defunte e con dei chiarimenti in merito al principio di confidenzialità di una domanda di assistenza amministrativa. La procedura di consultazione si è conclusa il 24 aprile 2018. Lo scorso 21 novembre 2018, il Consiglio federale ha licenziato il messaggio e il disegno di legge che, alla luce di quanto espresso durante la procedura di consultazione, ma anche delle necessità per poter rispondere alle raccomandazioni, ha mantenuto molti degli aspetti già presenti.

I. Il Forum globale sulla trasparenza e lo scambio di informazioni a fini fiscali.....	71
A. Introduzione.....	71
B. Come si svolge la valutazione tra pari.....	72
II. La valutazione della Svizzera nella fase 1.....	72
A. L'esame dell'applicazione dello standard internazionale per lo scambio di informazioni su richiesta...	72
B. Le prime misure di correzione in forza delle raccomandazioni	72
III. La valutazione della Svizzera nella fase 2	73
IV. L'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale: l'avamprogetto di legge del Consiglio federale e il successivo disegno di legge	73
A. Introduzione.....	73
1. La conversione delle azioni al portatore	73
2. Il sistema di sanzionamento.....	74
3. L'obbligo di avere un conto bancario in Svizzera	74

4. Il diritto di consultazione.....	74
5. Le succursali di imprese estere.....	74
6. Lo scambio di informazioni: confidenzialità della domanda	74
B. La rinuncia alla LASSI	74
C. Le nuove misure contenute nell'avamprogetto di legge e nel disegno di legge: analisi	74
1. La trasparenza delle persone giuridiche	75
2. I titolari di azioni al portatore.....	75
3. La vigilanza efficace per le società anonime e in accomandita per azioni	76
4. Le sanzioni	76
5. L'obbligo della società di avere un conto presso una banca svizzera.....	76
6. Le misure stralciate.....	77
7. La reperibilità delle informazioni sulla proprietà e sull'identità di società estere con amministrazione effettiva e sede in Svizzera	77
8. Lo scambio di informazioni.....	78
9. Il rispetto dello standard internazionale sulla confidenzialità	78
10. L'adattamento della prassi e della giurisprudenza per favorire lo scambio di informazioni.....	79
V. Conclusione: ulteriori fasi della valutazione	80

I. Il Forum globale sulla trasparenza e lo scambio di informazioni a fini fiscali

A. Introduzione

Il Forum globale (o *Global Forum*) è un organismo internazionale incaricato di sorvegliare l'attuazione degli *standard* internazionali sulla trasparenza fiscale^[1]. Al Forum globale, che comprende attualmente 154 Paesi^[2], il G20 ha affidato

[1] Si veda in particolare: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange> (consultato il 15.02.2019).

[2] Si veda la lista dei Paesi al seguente link: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/#d.en.351555> (consultato il 15.02.2019). Vi rientrano gli Stati membri dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) e del G20.

il compito di promuovere e monitorare l'effettiva trasparenza fiscale, per quanto riguarda lo scambio di informazioni su richiesta e produrre periodicamente dei giudizi al riguardo per i singoli Paesi. Un secondo compito affidato dal G20 a quest'organo internazionale è quello di diffondere il nuovo *standard* unico globale di scambio automatico di informazioni finanziarie ai fini fiscali (SAI).

Il lavoro viene suddiviso fra tre organi[3]:

- il Comitato direttivo, con compiti relativi all'adempimento del mandato, alla strategia e alla gestione delle risorse,
- il Gruppo per la valutazione tra pari (*peer review*), che si riunisce, in media, tre o quattro volte l'anno, che discute e approva i *report* "Eoir" (*Exchange of Information on Request* – scambio di informazioni su richiesta) che sono poi sottoposti al Forum globale per l'adozione e, infine
- il Gruppo di lavoro sullo scambio automatico di informazioni che valuta l'attuazione del relativo *standard* internazionale.

B. Come si svolge la valutazione tra pari

Il Forum globale esamina i Paesi membri valutando le modalità con cui ogni Stato applica lo *standard* internazionale in materia di scambio di informazioni su domanda. Il Forum globale attribuisce un giudizio (conforme; ampiamente conforme; parzialmente conforme o non conforme) a ciascun elemento dei nuovi criteri, che riguardano la disponibilità, l'accesso e lo scambio di informazioni.

La valutazione viene suddivisa in due fasi:

- una prima fase, che analizza il quadro normativo e regolamentare dello Stato oggetto di verifica e
- una seconda che, invece, si concentra sulla prassi presente all'interno di uno Stato, ovvero valuta l'efficienza pratica dello scambio di informazioni su domanda (la Svizzera è stata ammessa alla seconda fase nel 2015).

Al termine delle singole valutazioni viene attribuito un giudizio complessivo. Ogni fase è curata da un gruppo di valutazione, composto da due esperti appartenenti a due Stati membri e da un membro del Segretariato del Forum globale. Le bozze dei rapporti vengono discusse e convalidate su base consensuale dal gruppo per la valutazione tra pari. Gli Stati membri hanno, infatti, tutti gli stessi diritti, quindi le decisioni devono essere prese con l'accordo dei membri stessi.

II. La valutazione della Svizzera nella fase 1

A. L'esame dell'applicazione dello standard internazionale per lo scambio di informazioni su richiesta

In questa fase, ormai conclusa per tutti i Paesi, il Forum globale ha esaminato l'applicazione dello *standard* internazionale per lo scambio di informazioni su richiesta. Le valutazioni hanno

[3] CHIARA CIRANDA, Svizzera: a Ginevra il Global Forum sullo scambio informazioni, in: Fiscooggi.it, 20 luglio 2017, <http://www.fiscooggi.it/dal-mondo/articolo/svizzera-ginevra-global-forum-sullo-scambio-informazioni> (consultato il 15.02.2019).

avuto come base dei "terms of reference" che comprendevano 10 criteri, a loro volta suddivisi in 3 gruppi:

- disponibilità delle informazioni,
- accesso alle informazioni e
- scambio di informazioni.

Ad ogni elemento viene attribuita una valutazione che può essere sufficiente (conforme; ampiamente conforme) o insufficiente (parzialmente conforme; non conforme). Se un elemento risulta insufficiente, lo Stato esaminato deve (o dovrebbe) iniziare un processo legislativo di modifica o, in alcuni casi, di creazione di norme *ad hoc*, al fine di rendere il *corpus* normativo idoneo e raggiungere un giudizio sufficiente. La Svizzera è stata sottoposta a questa analisi a partire dal giugno del 2011[4].

In questa fase, in cui già si vedeva un'impostazione positiva della struttura svizzera, sono stati suggeriti dei miglioramenti, relativamente all'obbligo di annuncio dei titolari di azioni al portatore (raccomandazione n. 1), al fatto che le autorità non erano in grado di accedere direttamente ai dati bancari (raccomandazione n. 4), alle lacune presenti in merito alle persone decedute (raccomandazione n. 5), ai meccanismi per uno scambio efficace (raccomandazione n. 6) e alle garanzie di tutela della riservatezza delle informazioni ricevute (raccomandazione n. 8)[5].

B. Le prime misure di correzione in forza delle raccomandazioni

Già in seguito alle segnalazioni della prima fase della valutazione, la Svizzera ha cercato di adeguare le proprie disposizioni legislative. Nello specifico:

- ha corretto la Legge federale sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (LAAF; RS 651.1), introducendo una disposizione derogatoria alla procedura di notifica;
- ha firmato e ratificato ulteriori convenzioni contro le doppie imposizioni (CDI), le quali comprendono disposizioni sullo scambio di informazioni;
- ha firmato diversi accordi sullo scambio di informazioni in materia fiscale (*Tax Information Exchange Agreement* [TIEA]);
- ha posto in vigore, lo scorso 1° gennaio 2017, la Convenzione sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale (Convenzione sull'assistenza amministrativa; RS 0.652.1)[6].

[4] Forum globale, Rapport d'examen par les pairs supplémentaire Phase 1, Cadre légal et réglementaire, Suisse, in: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/38722.pdf> (consultato il 15.02.2019).

[5] Le raccomandazioni del Forum globale nel rapporto della fase 2 sulla Svizzera: inquadramento generale, presentazione a cura degli avvocati HENRY PETER/TAMARA EREZ, all'interno del convegno SUPSI "L'attuazione in Svizzera delle raccomandazioni del Global Forum", Manno, 7 maggio 2018.

[6] La Convenzione sull'assistenza amministrativa è stata conclusa il 25 gennaio 1988, emendata dal Protocollo del 27 maggio 2010 e approvata dall'Assemblea federale il 18 dicembre 2015. Lo strumento di ratifica è stato depositato dalla Svizzera il 26 settembre 2016; è entrata in vigore, per la Svizzera, il 1° gennaio 2017 ed è applicabile dal 1° gennaio 2018.

- ha velocizzato i processi al fine di rendere più efficiente il trattamento delle risposte alle numerose domande di assistenza amministrativa.

III. La valutazione della Svizzera nella fase 2

La fase 2 del primo ciclo del processo di esame della Svizzera si è conclusa, con la valutazione tra pari, il 26 luglio 2016.

Dal relativo rapporto^[7], pubblicato dal Forum globale, risulta che la Svizzera è stata giudicata, nel complesso, ampiamente conforme (letteralmente “*largely compliant*”)^[8].

Questo giudizio è dovuto, in particolare, agli sforzi fatti per introdurre modifiche puntuali ai vari testi di legge durante il periodo di valutazione, ovvero dal 1° luglio 2012 al 30 giugno 2015. In particolare, il Forum globale ha valutato positivamente l'introduzione nella LAAF di una disposizione derogatoria alla procedura di notifica per i contribuenti e l'ampliamento della rete di accordi conformi allo *standard* per lo scambio di informazioni.

Il processo di valutazione, nella sua visione pratica del raggiungimento degli obiettivi, ha inoltre sottolineato e giudicato positivamente il potenziamento del personale dedicato ad assicurare uno scambio di informazioni efficace.

Andando nel dettaglio dei singoli termini di riferimento, però, il giudizio complessivo “ampiamente conforme”, in due punti^[9] trova una valutazione solamente di parziale conformità (che, secondo gli *standard*, corrisponde ad un giudizio insufficiente).

Queste raccomandazioni riguardano, da un lato, la trasparenza delle persone giuridiche e, dall'altro, le modalità dello scambio di informazioni, in particolare il regime applicabile ai dati ottenuti tramite condotte illecite.

Bisogna osservare che il rapporto finale contiene anche due raccomandazioni che riguardano, però, due criteri di valutazione in cui la Svizzera è stata giudicata ampiamente conforme: tali criteri concernono lo scambio di informazioni sulle persone defunte e la confidenzialità dei dati inerenti le domande di assistenza trattate.

IV. L'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale: l'avamprogetto di legge del Consiglio federale e il successivo disegno di legge

A. Introduzione

In seguito a quanto emerso dalla conclusione della fase 2, il 17 gennaio 2018, il Consiglio federale ha avviato la procedura

^[7] Forum globale, Rapport d'examen par les pairs Phase 2, Mise en œuvre pratique des normes, Suisse, in: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/44895.pdf> (consultato il 15.02.2019).

^[8] Dipartimento federale delle finanze (DFF), Forum globale: la Svizzera ottiene un buon giudizio, Comunicato stampa, Berna, 26 luglio 2016, in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa/msg-id-62879.html> (consultato il 15.02.2019).

^[9] Segnatamente il punto A1 “Disponibilità dei dati concernenti la proprietà e l'identità di tutti i soggetti e costrutti giuridici” e il punto C4 “Rispetto dei diritti e delle garanzie procedurali dei contribuenti e di terzi”.

di consultazione concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni a fini fiscali^[10].

Tra le proposte contenute in questo progetto vi è quella di convertire le azioni al portatore in azioni nominative e quella di sanzionare gli azionisti che contravvengono al loro obbligo di annunciare gli aventi diritto economico (ADE) e le società che non tengono (e aggiornano) gli elenchi degli azionisti e degli ADE.

Riguardo proprio a questi elenchi, l'avamprogetto di legge^[11] proponeva la possibilità, per le autorità e gli intermediari finanziari, di consultarli, allo scopo di adempiere ai loro compiti legali (proposta non ripresa nel progetto di legge).

La proposta legislativa affronta anche il problema della confidenzialità delle domande di assistenza amministrativa, soprattutto in relazione alla capacità di essere parte e alla capacità processuale di parti sulle quali vengono richieste informazioni nella domanda di assistenza amministrativa.

Dapprima, l'avamprogetto di legge è stato, come da prassi, posto in consultazione. Quest'ultima è terminata il 24 aprile 2018. Tra i vari attori interpellati (tutti i Cantoni, sei partiti politici, sei organizzazioni e 39 rappresentanti di varie categorie, come fiduciari, legali, fiscalisti, ecc.), molti hanno espresso opinioni anche divergenti tra loro^[12].

1. La conversione delle azioni al portatore

Tra gli enti che hanno avanzato critiche su questo aspetto, il Canton Svitto ritiene che, se le modifiche fatte a seguito delle disposizioni della legge GAFI, dello scorso 1° luglio 2015, già oggi non sono sufficienti per raggiungere lo *standard* internazionale, il legislatore avrebbe dovuto fare diversamente dal principio. Per il Canton Ticino, l'abolizione delle azioni al portatore appare eccessiva, il Partito popolare democratico (PPD) ritiene tutto il progetto eccessivo e lo respinge, il Partito liberale radicale (PLR) ritiene invece che si voglia introdurre troppo rispetto a quanto richiesto a livello internazionale. Anche l'Unione democratica di centro (UDC) appare contraria al progetto.

^[10] DFF, Il Consiglio federale avvia la consultazione concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale, Comunicato stampa, Berna, 17 gennaio 2018.

^[11] DFF, Avamprogetto di Legge federale concernente l'attuazione di raccomandazioni del Forum globale relative alla trasparenza delle persone giuridiche e allo scambio di informazioni a fini fiscali, in: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/51087.pdf> (consultato il 15.02.2019) (cit.: Avamprogetto). Si veda anche DFF, Rapporto esplicativo concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale relative alla trasparenza delle persone giuridiche e allo scambio di informazioni formulate nel rapporto sulla fase 2 della Svizzera, del 17 gennaio 2018, in: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/51088.pdf> (consultato il 15.02.2019) (cit.: Rapporto esplicativo).

^[12] DFF, Attuazione delle raccomandazioni del Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni a fini fiscali formulate nel rapporto sulla fase 2 della valutazione tra pari relativa alla Svizzera, Rapporto sui risultati della consultazione, Novembre 2018, in: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/54700.pdf> (consultato il 15.02.2019).

La proposta di abolizione delle azioni al portatore viene respinta dall'Unione svizzera delle arti e mestieri (USAM), mentre non tanto il fatto in sé ma il momento in cui dovrebbe avvenire la conversione delle azioni al portatore, ovvero, secondo l'avamprogetto, nel momento stesso dell'entrata in vigore della legge, è ritenuta eccessiva da *Economiesuisse* e dall'Associazione svizzera dei banchieri (ASB). Entrambe propongono un periodo transitorio.

Tra i rappresentanti dei gruppi di interessi, alcuni di questi approvano la misura, anche se l'Unione delle Banche cantonali svizzere (UBCS) suggerisce un termine transitorio, magari con un'attenuazione provvisoria dei costi.

Altri gruppi sono invece contrari, a causa dei costi e anche perché, durante la discussione della Legge GAFI il Parlamento ha espresso la volontà di mantenerle.

Alcuni gruppi propongono costruttivamente che sia prevista l'alternativa dell'immobilizzazione delle azioni al portatore esistenti, oppure che queste possano prendere la forma dei titoli contabili, oppure ancora che venga previsto un "grandfathering", secondo il quale le azioni al portatore esistenti rimarrebbero tali, con il divieto di costituire nuove società con azioni al portatore.

Infine, alcuni gruppi si esprimono sulla sanzione della perdita dei diritti legali in caso di mancato annuncio degli azionisti, paragonandolo, in mancanza di garanzie procedurali anche minime, ad un esproprio.

2. Il sistema di sanzionamento

Riguardo a questa misura, *Economiesuisse* raccomanda un attento esame della proporzionalità delle sanzioni, mentre diversi enti interpellati ritengono le sanzioni penali eccessive e sproporzionate rispetto alle raccomandazioni, ritenendo sufficienti le sanzioni di carattere civile.

3. L'obbligo di avere un conto bancario in Svizzera

Questo punto ha incontrato diverse opposizioni, anche da parte di associazioni attive nella cd. "criptoindustria".

Le motivazioni principali portate dagli oppositori sono che quest'obbligo sarebbe in contrasto con la concezione liberale della Svizzera, aumenterebbe i costi per le imprese, ma anche sarebbe di difficile attuazione, dal momento che le banche non sono obbligate ad accettare tutte le relazioni, anzi, secondo la regolamentazione antiriciclaggio (che ovviamente, rimane in vigore con tutta la sua forza), gli istituti potrebbero trovarsi obbligati a non accettare o a sciogliere relazioni dubbie.

4. Il diritto di consultazione

Anche questo punto incontra alcune opposizioni, *in primis* poiché gli intermediari finanziari diventerebbero la "longa manus" di autorità penali e fiscali.

5. Le succursali di imprese estere

I critici di questa misura (3 Cantoni e varie associazioni) sottolineano il fatto che l'obbligo di annunciare gli azionisti

di società estere non rientrerebbe nel campo di applicazione territoriale del diritto svizzero; oltretutto questa richiesta sarebbe in conflitto con il diritto estero se questo non prevedesse la possibilità di ottenere informazioni analoghe oppure se la definizione di concetti come l'ADE non coincidesse con quella svizzera.

Inoltre, vi potrebbe anche essere un rischio di violazione della protezione dei dati.

Da ultimo, viene avanzata l'analisi secondo la quale lo scopo della raccomandazione del Forum globale è quello di ottenere maggiore trasparenza dalle società estere con effettiva amministrazione in Svizzera e non con tutte le succursali estere.

6. Lo scambio di informazioni: confidenzialità della domanda

La proposta è accolta da tutti i Cantoni tranne che dal Canton Ticino, che la respinge al pari di altri enti interpellati, i quali ritengono che la misura violi oltremodo il diritto di esame degli atti.

B. La rinuncia alla LASSI

È importante specificare che, già al momento della presentazione dell'avamprogetto di legge, il Consiglio federale aveva deciso di non portare avanti il progetto per l'introduzione di una legge federale concernente l'applicazione unilaterale dello *standard* OCSE sullo scambio di informazioni (LASSI).

Infatti, con il passare del tempo, questo progetto di legge è divenuto superfluo poiché, nel frattempo (ovvero dal 2014), la Svizzera ha concluso con numerosi Paesi diverse CDI e TIEA conformi allo *standard* OCSE. Inoltre, dal 1° gennaio 2018, è applicabile la Convenzione sull'assistenza amministrativa che ha ulteriormente contribuito ad aumentare il numero di Stati con cui la Svizzera può scambiare informazioni su domanda, sulla base dello *standard* dell'OCSE^[13].

C. Le nuove misure contenute nell'avamprogetto di legge e nel disegno di legge: analisi

Innanzitutto bisogna precisare che la "macchina" legislativa si era già messa in moto in materia di dati rubati. Nello specifico, il 10 giugno 2016, il Consiglio federale aveva già licenziato un messaggio concernente una modifica della LAAF^[14]. Il 24 ottobre 2016, la Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale (CET-N) aveva, però, deciso che il progetto di riforma^[15] avrebbe dovuto essere integrato in un messaggio del Consiglio federale^[16] concernente l'attuazione delle

[13] DFF (nota 10).

[14] Messaggio concernente una modifica della legge sull'assistenza amministrativa fiscale, del 10 giugno 2016, n. 16.050, in: FF 2016 4561, <https://www.admin.ch/opc/it/federal-gazette/2016/4561.pdf> (consultato il 15.02.2019).

[15] Messaggio concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni a fini fiscali formulate nel rapporto sulla fase 2 della valutazione tra pari relativa alla Svizzera (versione provvisoria), in: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/54723.pdf> (consultato il 15.02.2019).

[16] Messaggio rilasciato dal Consiglio federale all'inizio di quest'anno. Messaggio concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni a fini fiscali formulate nel rappor-

raccomandazioni formulate dal Forum globale nel rapporto sulla fase 2^[17].

Nell'avamprogetto di legge del Consiglio federale, quindi, sono state introdotte tutte le altre misure che permettono l'adeguamento agli *standard* internazionali, le quali sono state unite alle misure già proposte sui dati rubati per formare un unico messaggio, che è stato poi presentato al Parlamento federale lo scorso 21 novembre 2018.

1. La trasparenza delle persone giuridiche

Secondo il Forum globale, come ribadito anche alla Svizzera nella valutazione che la riguardava, i Paesi devono garantire la disponibilità e l'accesso alle informazioni che riguardano l'identità di tutti i soggetti giuridici rilevanti e i relativi rapporti di proprietà, con specifico riferimento, nel caso della Svizzera, all'identificazione dei titolari di azioni al portatore, alla vigilanza sulle società anonime e sulle società in accomandita per azioni e alla reperibilità delle informazioni sulla proprietà di società costituite all'estero con amministrazione effettiva o sede in Svizzera.

2. I titolari di azioni al portatore

Per quanto riguarda l'identificazione dei titolari di azioni al portatore, al momento in Svizzera sono in vigore norme che vanno in direzione della trasparenza. Ciò è dovuto all'adozione della Legge federale, del 12 dicembre 2014, concernente l'attuazione delle Raccomandazioni del Gruppo d'azione finanziaria rivedute nel 2012 (RU 2015 1389; Legge GAFI).

In queste norme, che hanno aggiornato il Codice delle obbligazioni (CO; RS 220), le società, le cui azioni non sono quotate in borsa, sono tenute ad annunciare entro un mese l'acquisto di azioni al portatore (art. 697i CO) e, se l'acquisto consente di ottenere una partecipazione che raggiunge o supera il limite del 25% del capitale azionario, anche gli ADE (art. 697j CO). Se chi è soggetto agli obblighi di annuncio non ottempera alle disposizioni, la sanzione è costituita dalla sospensione dei diritti sociali (ad es. il diritto di voto) concernenti le relative azioni.

Riguardo ai diritti patrimoniali, questi possono essere fatti valere se gli obblighi di annuncio sono rispettati entro un mese dall'acquisto, altrimenti decadono, mentre, se l'azionista rispetta gli obblighi dopo la scadenza di un mese, i diritti patrimoniali che possono essere fatti valere sono solo quelli a partire dalla data dell'assoluzione dell'obbligo (art. 697m CO).

Da ultimo, le società hanno l'obbligo di tenere un elenco dei titolari di azioni al portatore e degli ADE annunciati alla società (art. 697i CO).

Queste disposizioni però, secondo il rapporto del Forum globale, non sono sufficienti a garantire che i titolari di azioni al portatore siano identificati nei limiti di tempo stabiliti dalla legge, perciò, sarà necessario un ulteriore intervento.

In generale, il Forum globale non chiede esplicitamente l'abolizione delle azioni al portatore, tuttavia, la tendenza è quella di rendere talmente farraginoso l'utilizzo di questo strumento da portare indirettamente alla sua completa abolizione.

A questo proposito, nell'avamprogetto di legge troviamo l'obbligo per le società (società anonime, società in accomandita per azioni, società di investimento a capitale fisso [SICAF] e società di investimento a capitale variabile [SICAV] senza azioni quotate in borsa) di prevedere solamente azioni nominative. Le azioni al portatore che dovessero esistere ancora al momento dell'entrata in vigore della legge, dovranno essere convertite per in azioni nominative.

Nel progetto di legge, la conversione delle azioni al portatore per questo tipo di società non avviene automaticamente alla data di entrata in vigore del nuovo diritto, bensì 18 mesi dopo; inoltre, come suggerito nella procedura di consultazione, è possibile, in alternativa, la trasformazione delle azioni al portatore in titoli contabili ai sensi della Legge federale sui titoli contabili (LTCO). Questi titoli dovranno essere depositati in Svizzera presso un ente di custodia designato dalla società^[18].

L'avamprogetto poneva già un termine per gli azionisti per l'identificazione di 18 mesi a partire dall'entrata in vigore della legge. Decorso questo termine, sempre secondo l'avamprogetto, tutti gli azionisti non identificati perdevano definitivamente i diritti sulle azioni e queste venivano considerate nulle. In sostituzione, il Consiglio di amministrazione (CdA) doveva emetterne di nuove.

Nel progetto viene mantenuto il termine di 18 mesi e viene stabilito che il CdA ha il compito di richiamare gli azionisti titolari di azioni al portatore che non si sono annunciati, informando che, nel caso in cui non dovessero annunciarsi, questi perderebbero i loro diritti e i loro conferimenti sarebbero attribuiti alla società.

Se dopo 18 mesi dall'entrata in vigore dell'art. 622 cpv. 1^{bis} CO dovessero esserci ancora azioni al portatore, come detto, queste verrebbero convertite per legge in azioni nominative e gli azionisti inadempienti non potrebbero più farsi iscrivere dalla società nel libro delle azioni. A quel punto, l'unica possibilità per loro rimane quella di chiedere l'iscrizione al tribunale entro 5 anni dall'entrata in vigore dell'articolo citato (art. 8 delle disposizioni transitorie). Se dovesse scadere anche questo termine, le azioni verrebbero soppresse su decisione del tribunale e gli azionisti perderebbero definitivamente i loro diritti.

to sulla fase 2 della valutazione tra pari relativa alla Svizzera, in: FF 2019 275 <https://www.admin.ch/opc/it/federal-gazette/2019/275.pdf> (consultato il 15.02.2019).

[17] Si veda il comunicato stampa della CET-N, in: <https://www.parlament.ch/it/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20160050> (consultato il 15.02.2019).

[18] Messaggio concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale (nota 15) p. 22; (nota 16), p. 294.

Con l'abolizione delle azioni al portatore, la necessità di identificarne i titolari, contenuta nella prima raccomandazione, viene svuotata del suo significato. Pertanto questa può essere considerata indirettamente assolta dalla Svizzera.

Nel messaggio, anche in risposta ad alcune critiche sollevate durante la procedura di consultazione, viene specificato che l'impedimento del ripristino dei diritti patrimoniali degli azionisti inadempienti è considerato indispensabile per poter ottemperare completamente a questa raccomandazione del Forum globale^[19].

3. La vigilanza efficace per le società anonime e in accomandita per azioni

Per quanto riguarda la raccomandazione di rafforzare la vigilanza nei confronti delle società anonime e di quelle in accomandita per azioni, il rapporto di valutazione sulla Svizzera suggerisce un'ottimizzazione del controllo del rispetto dell'obbligo di tenere un libro delle azioni – obbligo a cui sono sottoposte le società anonime e le società in accomandita per azioni – e una maggiore incisività e chiarezza nelle sanzioni da attuare in caso di violazione delle regole.

Le misure adottate attualmente vengono considerate insufficienti; in particolare, le sanzioni del diritto societario non sarebbero abbastanza incisive per i casi di inosservanza degli obblighi di annuncio previsti per gli azionisti e degli obblighi di tenere elenchi.

Inoltre, il Forum globale ritiene, in termini generali, che una vigilanza efficace non possa prescindere da un sistema incisivo di sanzioni, da controlli degli elenchi, previsti dal diritto societario, o da controlli diretti degli azionisti di una società.

Per implementare simili controlli, però, in Svizzera occorrerebbe una riforma strutturale.

Il Consiglio federale, nel suo rapporto esplicativo, ritiene infatti che, oltre a prevedere un sistema di sanzioni, sia sufficiente introdurre solo alcuni controlli indiretti, considerati anche in combinazione con altre misure di riforma, per permettere alla Svizzera di superare il prossimo giudizio o addirittura di ottenere una nota ancora migliore, dato che viene prevista una modifica che tiene già conto della reperibilità delle informazioni sugli ADE.

4. Le sanzioni

Venendo al sistema sanzionatorio, bisogna innanzitutto considerare che gli obblighi previsti nell'ambito societario possono essere violati sia dalla società, sia dal singolo socio. Delle sanzioni efficaci devono prendere in considerazione, perciò, entrambi gli aspetti.

Il sistema sanzionatorio non avrà importanza soltanto in questo ambito di valutazione della Svizzera a livello internazionale, ma sarà anche esaminato per l'attuazione delle

raccomandazioni formulate nel quarto rapporto GAFI di valutazione della Svizzera, pubblicato il 7 dicembre 2016 (la prossima valutazione avverrà nel 2021)^[20].

Anche per questo motivo, il Consiglio federale ha previsto nell'avamprogetto di legge l'introduzione di disposizioni penali; ergo, la violazione dell'obbligo di annuncio (a livello di socio) e la violazione degli obblighi sulla tenuta degli elenchi (a livello di società) saranno perseguibili penalmente.

In risposta alle "pressioni internazionali" sulla necessità di introdurre delle disposizioni di carattere penale, il Consiglio federale aveva già proposto delle modifiche nel disegno di Legge GAFI ma, durante l'iter parlamentare, le sanzioni penali proposte erano state considerate eccessive e pertanto stralciate, considerando sufficiente l'introduzione di una sospensione o la decadenza dei diritti patrimoniali in caso di inosservanza degli obblighi di annunciare.

Nel progetto di legge attuale vengono confermate le sanzioni penali, da introdurre agli artt. 327 e 327a del Codice penale (CP; RS 311).

5. L'obbligo della società di avere un conto presso una banca svizzera

Al termine della procedura di consultazione, in fase di presentazione del progetto, questa misura, molto criticata è stata stralciata.

Nel messaggio relativo al progetto di legge viene dichiarato che questa misura sarebbe stata utile ai fini del controllo sulle società, effettuato indirettamente e costantemente dagli intermediari finanziari della piazza finanziaria svizzera^[21].

Ai sensi della normativa antiriciclaggio, infatti, all'apertura di una relazione d'affari l'intermediario finanziario è obbligato ad identificare adeguatamente la controparte e l'ADE. Siccome questi obblighi sono già conosciuti e applicati dagli intermediari presenti sulla piazza finanziaria svizzera, quanto previsto dall'avamprogetto di legge, ovvero di imporre alle società di avere un conto presso una banca svizzera, avrebbe garantito che le società fossero indirettamente vigilate da un punto di vista del riciclaggio di denaro e della correttezza degli elenchi tenuti dalle società (con il relativo controllo della corrispondenza tra gli elenchi e i dati in possesso relativamente alla controparte e agli ADE).

Le società assoggettate sarebbero state le imprese individuali con cifra d'affari superiore a fr. 100'000, le società di persone, le persone giuridiche e le succursali di imprese la cui sede principale si trova all'estero.

Come riportato, però, nel progetto di legge non viene più considerato né l'obbligo di avere un conto presso una banca

^[20] GAFI, Mesures de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, Suisse, dicembre 2016, in: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/46553.pdf> (consultato il 15.02.2019).

^[21] Messaggio concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale (nota 15), p. 16; (nota 16), p. 288.

^[19] Cfr. nota 15.

svizzera, né il diritto di consultazione degli elenchi da parte dell'intermediario finanziario.

In parziale sostituzione, il controllo degli elenchi verrà effettuato dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) nell'ambito della sua attività di controllo relativa all'imposta preventiva.

6. Le misure stralciate

Nella creazione delle norme per adempiere alle raccomandazioni mosse e, di conseguenza, superare con un giudizio positivo la prossima valutazione del Forum globale che attende la Svizzera, sono state anche valutate e successivamente scartate ulteriori disposizioni, come quella di creare un registro centrale elettronico, ad esclusivo uso delle autorità, dei titolari di azioni al portatore non quotate in borsa (categoria che verrebbe comunque a mancare), delle azioni nominative e degli ADE.

Guardando agli altri Stati, in cui è presente un elenco sull'azionariato delle società, si è giunti alla conclusione che questa misura, oltre ad introdurre un cambiamento profondo del sistema svizzero vigente, apparirebbe sproporzionata e genererebbe dei costi eccessivi.

Un'altra misura suggerita, ma poi successivamente non presa in considerazione, è stata l'introduzione di un obbligo per le società di allegare alla dichiarazione d'imposta gli elenchi obbligatori secondo il diritto societario; misura che, attualmente, è presente in diversi Paesi. Lo scopo è garantire l'effettiva e ordinata tenuta degli elenchi, che potrebbe essere verificata sfruttando il periodico controllo regolarmente effettuato dall'autorità fiscale.

Secondo il rapporto esplicativo relativo all'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale, la misura viene scartata perché il controllo degli elenchi societari non dovrebbe rientrare, di principio, nel lavoro delle autorità fiscali: gli elenchi da tenere secondo il diritto societario non hanno, infatti, alcun nesso diretto con la dichiarazione d'imposta, il cui scopo è quello di riportare, da parte del contribuente, tutto ciò che è rilevante ai fini fiscali^[22].

La questione della pertinenza o meno di questo controllo in capo all'autorità fiscale e, in generale, della corrispondenza tra lo scopo da raggiungere (in questo caso, il controllo) e il settore del diritto interessato, è, però, dibattuta^[23]. Questo

[22] DFF, Rapporto esplicativo (nota 11), p. 11.

[23] Lettera del Consiglio di Stato ticinese, del 10 aprile 2018, al consigliere federale Ueli Maurer, p. 3: "[i]noltre, pur comprendendo i motivi che hanno spinto il Forum globale a richiedere un obbligo internazionale di tenuta degli elenchi societari e a chiedere l'applicazione di sanzioni in caso di inadempienza, esprimiamo preoccupazione per l'effetto che queste normative, a carattere internazionale, avranno sul diritto interno. Riteniamo in particolare che il rapporto esplicativo si sia chinato troppo superficialmente su questo importante tema. Non è infatti sufficientemente chiaro se gli elenchi societari saranno in futuro oggetto di scambio di informazioni con le autorità (fiscali) estere e, in questo caso, come verranno trattate queste informazioni dal profilo dell'applicazione del diritto (fiscale) svizzero (il diritto di consultazione per ora espressamente consentito secondo il Rapporto esplicativo solo alle autorità svizzere competenti secondo la legge sulle case da gioco [LCG], la legge sull'acquisto di fondi da parte di persone all'estero [LAFE] e la leg-

proprio per la presenza della misura in diversi Paesi, tra i quali la Germania, e per l'effettivo rinforzo dei controlli che questo comporterebbe in ambito societario. In aggiunta, le peculiarità cantonali in materia di imposte mal si concilierebbero, però, in ottica organizzativa e di costi, con un obbligo generale di questo genere.

Infine, si è pensato di introdurre un'attività di verifica degli elenchi da parte del revisore. Tuttavia, questa disposizione andrebbe a "ribaltare" le disposizioni in materia di revisione entrate in vigore il 1° gennaio 2008^[24], le quali avevano tra gli scopi quello di ridurre i costi per le società e che hanno portato la maggior parte di queste a non avere più un ufficio di revisione (possibilità di "opting out"); per cui, oggi, un'eventuale obbligo di verifica degli elenchi da parte di un revisore annullerebbe in parte il vantaggio economico creato.

In ogni caso l'introduzione di obblighi puramente interni alle società non sono visti "di buon occhio" dal Forum globale che, tra l'altro, ha manifestato alcuni dubbi anche riguardo all'indipendenza dei revisori.

7. La reperibilità delle informazioni sulla proprietà e sull'identità di società estere con amministrazione effettiva e sede in Svizzera

Poiché, al momento, sono sottoposte agli obblighi di annuncio soltanto le società la cui sede si trova in Svizzera, il Forum globale ha espresso la raccomandazione di regolare esplicitamente anche la reperibilità delle informazioni proprie delle società estere.

L'avamprogetto di legge, quindi, stabiliva il dovere per le succursali svizzere di imprese con sede principale all'estero di avere accesso alle informazioni sugli azionisti, sui soci e sugli ADE della sede principale all'estero.

Il progetto di legge, seppure in altri termini, conferma questa volontà di rendere disponibili informazioni importanti, ritenuta inoltre, dal Consiglio federale, indispensabili per assolvere a questa raccomandazione. Questo introduce nella LAAF l'art. 22^{bis}, secondo il quale gli enti giuridici con sede principale all'estero, ma con l'amministrazione effettiva in Svizzera devono tenere nel luogo dell'amministrazione effettiva (quindi in Svizzera), un elenco dei loro titolari legali.

Questo "avvicinamento" tra il concetto di amministrazione effettiva e il concetto di sede di una società, come comunicato nel messaggio concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale, è mutuato dalla Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) che, all'art. 50 considera assoggettate all'imposta federale diretta

ge sulla navigazione aerea [LNA])", in: https://m4.ti.ch/fileadmin/POTERI/CdS/procedure_di_consultazione_federale/2018/18_1511__DFE__Attuazione_delle_raccomandazioni_del_Forum_globale.pdf (consultato il 15.02.2019).

[24] Dipartimento federale dell'interno (DFI), Diritto in materia di sorveglianza dei revisori, in: <https://www.edi.admin.ch/edi/it/home/fachstellen/eidgenoes-sische-stiftungsaufsicht/diritto-in-materia-di-sorveglianza-dei-revisori.html> (consultato il 15.02.2019).

le persone giuridiche aventi sede o amministrazione effettiva in Svizzera.

8. Lo scambio di informazioni

Alla Svizzera è stato chiesto, inoltre, di rivedere l'accesso e lo scambio di informazioni relative a persone nel frattempo defunte, informazioni che devono poter essere scambiate anche al verificarsi di questo evento.

Al momento del decesso, ovviamente, una persona perde tutte le capacità processuali e di essere parte. La perdita della capacità di essere parte ha quale conseguenza che la Confederazione non può prestare assistenza amministrativa.

Per ovviare a questo inconveniente, anche nel caso di una successione, il rapporto esplicativo relativo all'avamprogetto dell'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale indicava la prassi dell'AFC consistente nell'individuare eventuali eredi quali destinatari della decisione^[25]. Non sempre, però, si riescono ad individuare tali eredi o, comunque, non sempre queste persone possiedono la capacità di essere parte o la capacità processuale.

Un ulteriore problema si verifica quando la domanda di assistenza amministrativa si fonda su un comportamento penalmente rilevante (inteso come rientrante nel campo del diritto penale fiscale) della persona defunta, poiché, in questo scenario, la procedura di assistenza amministrativa può vertere esclusivamente sulla persona ormai defunta, sola destinataria di un procedimento penale (cosa evidentemente impossibile).

La proposta per uscire da questa *impasse*, introdotta in sede di avamprogetto ma poi confermata anche nel progetto di legge, è quella di introdurre nella LAAF una disposizione generale (art. 18a) secondo la quale le procedure di assistenza amministrativa possono essere condotte in relazione a tutte le persone (comprese le persone defunte), i portafogli collettivi e altri enti giuridici sui quali vengono richieste informazioni nella domanda di assistenza amministrativa, includendo anche i soggetti ai quali il diritto svizzero non riconosce la capacità di essere parte e la capacità processuale (come, appunto, i defunti).

Naturalmente sorge il problema di identificare la persona che potrà poi agire o essere parte in giudizio in sostituzione del soggetto "originale". Questa persona dovrà essere determinata dallo Stato richiedente.

Nelle procedure in relazione a persone defunte, saranno ovviamente gli eredi che, accettando l'eredità, acquisiranno, per legge, la qualità di parte ed, eventualmente, avranno la facoltà di ricorrere (a condizione che gli stessi siano debitamente informati)^[26].

[25] DFF, Rapporto esplicativo (nota 11), p. 13; Messaggio concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale (nota 16), p. 298.

[26] Cfr. art. 18a cpv. 3 dell'avamprogetto LAAF.

Nel testo di legge (sia in versione avamprogetto sia nel disegno di legge), così come nei relativi rapporti esplicativi, non viene citato il caso in cui gli eredi non dovessero accettare l'eredità o la dovessero accettare con beneficio di inventario. Tuttavia, essendo lo scopo della norma la possibilità di concedere assistenza anche a persone alle quali il diritto svizzero non concede la capacità di essere parte (comprese le persone defunte, come specificato dall'art. 18a cpv. 1 LAAF), si potrebbe ipotizzare che la scelta degli eredi di limitare o rinunciare del tutto al loro diritto alla successione, pregiudicherebbe eventualmente solo la loro possibilità di ricorrere, non la domanda di assistenza indirizzata alla persona defunta.

9. Il rispetto dello standard internazionale sulla confidenzialità

Il commentario all'art. 26 par. 2 del Modello OCSE di Convenzione fiscale mette in evidenza che il dovere di confidenzialità riguarda anche la corrispondenza tra le autorità competenti degli Stati *partner*, a partire proprio dalla domanda di informazioni.

La domanda stessa può essere resa accessibile alla persona legittimata a ricorrere, se consentito dalle procedure giudiziarie dello Stato richiesto, a condizione, però, che lo Stato richiedente non vi si opponga.

Il Forum globale interpreta questa disposizione considerando che già la procedura di prima istanza (di competenza dell'AFC) è degna di essere trattata confidenzialmente (quindi, con il conseguente divieto di renderla pubblica).

Il problema, in questo caso, è da ricondurre al principio del diritto di esaminare gli atti, derivante a sua volta dal diritto di essere sentito previsto dall'art. 29 cpv. 2 della Costituzione federale (Cost.; RS 101). La giurisprudenza svizzera, infatti, in ossequio a questo principio, stabilisce che, a meno che non ricorrano particolari motivi^[27], la domanda dev'essere resa accessibile alla persona legittimata a ricorrere secondo gli artt. 14 ss. LAAF.

Nel momento in cui si trovasse di fronte a questo scenario, ovvero quando la persona interessata intende esercitare il proprio diritto di esaminare gli atti, l'AFC deve chiedere allo Stato richiedente di fornire delle motivazioni plausibili per non concedere l'accesso agli atti.

Questa procedura trova spesso l'opposizione di vari Stati, anche con motivazioni generiche riconducibili al modello OCSE, tuttavia, una motivazione troppo generica avanzata per mantenere il segreto potrebbe venire intesa, dal diritto svizzero, come una lesione arbitraria del diritto di esaminare gli atti.

In risposta, e per uscire da questo vicolo cieco, il Consiglio federale ha proposto una modifica dell'art. 15 cpv. 2 LAAF, secondo il quale la consultazione della domanda di assistenza amministrativa dello Stato estero e la relativa corrispondenza sarà accessibile nella sua interezza solo con l'accordo dello

[27] Salvo eccezioni previste dall'art. 27 cpv. 1 della Legge federale sulla procedura amministrativa (PA; RS 172.021).

Stato estero richiedente. In caso contrario, al persistere della domanda della persona legittimata, l'AFC fornirà una sintesi delle informazioni essenziali contenute nella domanda e nella corrispondenza tra le due autorità.

Nel rapporto esplicativo relativo all'avamprogetto, viene fatto un esplicito riferimento alla necessità di creare una regolamentazione chiara relativamente a questo aspetto, poiché se per la prima analisi la Svizzera è riuscita ad ottenere la nota "ampiamente conforme", riuscendo a spiegare la limitazione, almeno nella prassi, all'esame degli atti, il Consiglio federale dubita se riuscirà a far valere tale spiegazione anche in una seconda valutazione.

I dubbi del Consiglio federale, sulla conformità allo *standard* internazionale di questa misura, seppure chiarita e rafforzata dalla modifica del testo di legge appena menzionato, permangono anche nel messaggio relativo al disegno di legge presentato. Ciò è dovuto al fatto che il diritto costituzionale di essere sentiti non esclude, in generale, la possibilità di consultare la domanda e la relativa corrispondenza nella sua interezza[28].

10. L'adattamento della prassi e della giurisprudenza per favorire lo scambio di informazioni

Un'altra richiesta fatta alla Svizzera dal Forum globale è quella di adattare prassi e giurisprudenza allo scopo di allinearle agli obblighi inerenti lo scambio di informazioni, così come codificati dallo *standard* internazionale. In merito a questa raccomandazione, la Svizzera avrebbe, al momento, una prassi troppo restrittiva rispetto allo *standard* internazionale. Si fa riferimento al principio di buona fede da cui deriva la disponibilità o meno a dare assistenza e scambiare le informazioni (art. 7 lett. c LAAF).

Finora, infatti, nessuna domanda inoltrata in violazione del principio di buona fede, ovvero con informazioni ottenute mediante reati, ha trovato risposta positiva da parte svizzera. La chiusura in merito ad uno scambio di informazioni è totale e non distingue i casi in cui lo Stato richiedente ha ottenuto solo passivamente le informazioni provenienti da una condotta censurabile, da quelli dove quest'ultimo è parte attiva nella commissione del reato consistente nell'ottenimento in maniera illecita di informazioni.

La giurisprudenza si è più volte espressa su questo punto, sia in ultima istanza[29], tramite il Tribunale federale, sia tramite il Tribunale amministrativo federale[30] e, in tutti i casi, l'interpretazione è stata restrittiva, riconoscendo la violazione del principio della buona fede.

Nelle sentenze viene inoltre precisato che il principio della buona fede, ai sensi dell'art. 7 lett. c LAAF, è da considerarsi

violato anche se uno Stato richiedente, nonostante assicurati di non utilizzare dati bancari segreti in territorio svizzero per una domanda di assistenza amministrativa, presenta comunque una domanda che, direttamente o indirettamente, è riconducibile a tali dati segreti.

La sentenza del Tribunale federale del 17 luglio 2018, però, ridimensiona in parte questa chiusura, dichiarando che, in generale, è possibile entrare nel merito di una domanda che si fonda su dati di origine delittuosa, a meno che lo Stato richiedente non li abbia acquistati con lo scopo di inoltrare una domanda di assistenza amministrativa[31].

Nella sentenza si legge che una situazione contraria al principio della buona fede avviene solo quando uno Stato non mantiene un impegno già preso. Questa considerazione limita l'art. 7 LAAF ed eleva ad un rango superiore e di riferimento la CDI applicabile tra la Svizzera e lo Stato richiedente.

Nelle discussioni relative alle varie CDI concluse, la Svizzera ha spesso sottolineato che non sarebbe stata disposta a concedere assistenza amministrativa per domande fondate su dati acquisiti illegalmente, tuttavia, questo principio non è stato ripreso né inserito nelle CDI, né nei relativi protocolli[32].

Per preparare la Svizzera alla seconda fase della valutazione, ritenuta, tra l'altro, di fondamentale importanza da molti Stati influenti all'interno del Forum globale, il Consiglio federale ha proposto di modificare la prassi attualmente vigente, rendendo possibili richieste di assistenza amministrativa anche qualora uno Stato estero dovesse aver ottenuto i dati acquisiti illegalmente, ma lo avesse fatto tramite una procedura ordinaria di assistenza amministrativa o da fonti accessibili al pubblico. Viceversa, l'assistenza amministrativa dovrebbe continuare a essere negata nei casi in cui uno Stato avesse ottenuto tali dati tramite un comportamento attivo.

Questa interpretazione, già presente nell'ultima sentenza del Tribunale federale precedentemente citata, potrebbe già assolvere alla raccomandazione mossa alla Svizzera, poiché conforme al diritto internazionale e poiché permette lo sblocco di domande di assistenza controverse che, per altro, avevano "provocato" la raccomandazione.

Si ritiene comunque opportuno modificare leggermente l'art. 7 lett. c LAAF, perché, così concepito, appare fuorviante. Si propone di precisare nel testo che non si entra nel merito di una domanda se questa viola il principio della buona fede, senza ulteriori accenni al diritto svizzero (come, invece, è riportato sulla legge attuale).

[28] Messaggio concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale (nota 15), p. 30; (nota 16), p. 302.

[29] Sentenze TF n. 2C_893/2015 del 16 febbraio 2017, n. 2C_1000/2015 del 17 marzo 2017.

[30] Sentenze TAF n. A-778/2017 del 5 luglio 2017, n. A-2540/2017 del 7 settembre 2017.

[31] Cfr. Sentenza TF n. 2C_648/2017 del 17 luglio 2017.

[32] Messaggio concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale (nota 15), p. 32; (nota 16), p. 304.

V. Conclusione: ulteriori fasi della valutazione

Con la fine del 2018, per la Svizzera è iniziato un nuovo ciclo di valutazione relativo allo scambio di informazioni su domanda (il rapporto finale, invece, è previsto per la fine del 2019)[33].

Con il nuovo ciclo, il quadro di valutazione attuale sarà ampliato e verranno introdotti nuovi elementi. Infatti, saranno valutate anche le domande raggruppate, così come l'identificazione degli aventi diritto economico e la qualità delle domande di assistenza amministrativa presentate dai Paesi.

Per poter ottenere una valutazione positiva, la Svizzera dovrà aver risolto le raccomandazioni mosse nella prima fase e ciò intende farlo con l'ausilio delle modifiche legislative precedentemente descritte. Affinché possano essere prese in considerazione, però, queste devono entrare in vigore entro ottobre del 2019.

Un giudizio positivo anche nella seconda fase contribuirebbe ad escludere la possibile adozione da parte di altri Stati di contromisure sfavorevoli nei confronti della Svizzera (ad es. l'inserimento in una lista di Paesi considerati non cooperativi potrebbe portare all'adozione di sanzioni economiche, alla soppressione di riduzioni alle imprese in virtù delle CDI, ecc.)[34].

[33] Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SFI), Forum Globale, in: https://www.sif.admin.ch/sif/it/home/multilateral/gremien/global_forum.html (consultato il 15.02.2019).

[34] DFF, Rapporto esplicativo (nota 11), p. 3; Messaggio concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale (nota 16), p. 282..