

# Evasione, sottrazione, frode e elusione fiscale in Svizzera e nelle convenzioni internazionali: lost in translation

Andrea Pedroli

13.4.2015

# 1. Il modello di convenzione fiscale dell'OCSE del 2017

- Titolo e preambolo nel 2014 e nel 2017:

## *Titre et préambule*

11. Remplacer le titre de la Convention (y compris sa note de bas de page) par ce qui suit :

*Convention entre (l'État A) et (l'État B) pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et pour la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales*  
Convention entre (l'État A) et (l'État B) en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune

1. — Les États peuvent également choisir de suivre la pratique répandue consistant à mentionner dans le titre soit la prévention des doubles impositions, soit la prévention des doubles impositions et de la fraude fiscale.

12. Remplacer le titre « Préambule de la Convention » (y compris sa note de bas de page) par ce qui suit :

### PRÉAMBULE DE LA CONVENTION<sup>†</sup>

1. — Le préambule de la Convention sera rédigé conformément aux procédures constitutionnelles des deux États contractants.

### PRÉAMBULE DE LA CONVENTION

(L'État A) et (l'État B),

Soucieux de promouvoir leurs relations économiques et d'améliorer leur coopération en matière fiscale,

Entendant conclure une Convention pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale (y compris par des mécanismes de chalandage fiscal destinés à obtenir les allègements prévus dans la présente Convention au bénéfice indirect de résidents d'États tiers),

Sont convenus de ce qui suit :

## *Title and Preamble*

11. Replace the Title of the Convention (including its footnote) by the following:

*Convention between (State A) and (State B) for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance*  
Convention between (State A) and (State B) with respect to taxes on income and on capital

1. — States wishing to do so may follow the widespread practice of including in the title a reference to either the avoidance of double taxation or to both the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion.

12. Replace the heading "Preamble to the Convention" (including its footnote) by the following:

### PREAMBLE TO THE CONVENTION<sup>†</sup>

1. — The Preamble of the Convention shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States.

### PREAMBLE TO THE CONVENTION

(State A) and (State B),

Desiring to further develop their economic relationship and to enhance their co-operation in tax matters,

Intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect benefit of residents of third States),

Have agreed as follows:

## 2. La Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire il BEPS

- **Preambolo\***

Le Parti della presente Convenzione,

Constatando la necessità di garantire che gli accordi esistenti per evitare la doppia imposizione sui redditi siano interpretati al fine di eliminare la doppia imposizione sulle imposte oggetto di tali accordi, senza creare opportunità di non imposizione o di una imposizione ridotta mediante **evasione** o **elusione fiscale** (ivi incluse strategie di treaty-shopping finalizzate ad ottenere i benefici previsti da tali accordi a beneficio indiretto di residenti in giurisdizione terze);

\* Testo autentico inglese e francese

Traduzione italiana pubblicata sul sito dell'OCSE.

- **Preambolo\*\***

constatando la necessità di garantire che gli accordi esistenti per evitare la doppia imposizione sui redditi siano interpretati al fine di eliminare la doppia imposizione sulle imposte oggetto di tali accordi, senza creare opportunità di non imposizione o di una imposizione ridotta mediante **evasione** o **frode fiscale**<sup>1</sup> (ivi incluse strategie di «treaty-shopping» finalizzate ad ottenere i benefici previsti da tali accordi a beneficio indiretto di residenti in Giurisdizione terze);

\*\* Traduzione delle autorità svizzere (procedura di consultazione in corso) dal testo originale inglese e francese. Le divergenze rispetto alla traduzione dell'Italia (IT) sono debitamente contrassegnate.

1 IT qui e di seguito: **evasione** o **elusione fiscale**.

without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through **tax evasion** or **avoidance** (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in those agreements for the indirect benefit of residents of third jurisdictions);

sans pour autant créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'**évasion fiscale** ou de **fraude fiscale/évitemment fiscal** (résultant notamment de la mise en place de stratégies de chalandage fiscal destinées à obtenir des allègements prévus dans ces conventions au bénéfice indirect de résidents de juridictions tierces);

ohne Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch **Steuerverkürzung\*** oder **-umgehung** (unter anderem durch missbräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel des Erhalts von in diesen Abkommen vorgesehenen Erleichterungen zum mittelbaren Nutzen von in Drittstaaten oder -gebieten ansässigen Personen) zu schaffen;

\* Für CHE: **Steuerhinterziehung**

sin generar oportunidades de no imposición o de imposición reducida a través de la **elusión** y la **evasión fiscales** (comprendida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable, con la intención de conseguir las desgravaciones previstas en los convenios para el beneficio indirecto de residentes de terceras jurisdicciones);

# 3. Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale

- **Preambolo\***

Gli Stati membri del Consiglio d'Europa e gli Stati membri dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economici (OCSE), firmatari della presente Convenzione;

Considerando che lo sviluppo della circolazione internazionale di persone, capitali, beni e servizi – di per sé positivo – ha aumentato le possibilità di **evasione** ed **elusione fiscale** necessitando in tal modo una crescente cooperazione tra le autorità fiscali;

Prendendo atto con soddisfazione di tutti gli sforzi effettuati nel corso degli ultimi anni, a livello bilaterale o multilaterale, per lottare contro l'**evasione** e l'**elusione fiscale**;

\* Testo autentico inglese e francese

Traduzione curata dalla Sezione linguistica italiana dell'OCSE e rivista dal Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Finanze (Direzione Relazioni Internazionali).

- **Preambolo\*\***

(...)

considerando che lo sviluppo della circolazione internazionale di persone, capitali, beni e servizi – peraltro ampiamente positivo – ha accresciuto le possibilità di **evasione** e **frode fiscale** e richiede pertanto una crescente cooperazione tra le autorità fiscali;

prendendo atto con soddisfazione di tutti gli sforzi effettuati sul piano internazionale nel corso degli ultimi anni, a livello bilaterale o multilaterale, per lottare contro l'**evasione** e la **frode fiscale**;

\*\* Traduzione pubblicata nella Raccolta sistematica del diritto federale (RS 0.652.1).

Considering that the development of international movement of persons, capital, goods and services – although highly beneficial in itself – has increased the possibilities of **tax avoidance** and **evasion** and therefore requires increasing co-operation among tax authorities;

Welcoming the various efforts made in recent years to combat **tax avoidance** and **tax evasion** on an international level, whether bilaterally or multilaterally;

Considérant que le développement des mouvements internationaux de personnes, de capitaux, de biens et de services - par ailleurs largement bénéfique - a accru les possibilités d'**évasion** et de **fraude fiscales**, ce qui nécessite une coopération croissante entre les autorités fiscales;

Prenant note avec satisfaction de tous les efforts déployés au cours des dernières années sur le plan international, que ce soit à titre bilatéral ou multilatéral, pour lutter contre l'**évasion** et la **fraude fiscales**;

## 4. Accordo multilaterale tra autorità competenti concernente lo scambio automatico di informazioni relative a conti finanziari

### • Preambolo\*

Considerato che le giurisdizioni dei firmatari dell'Accordo multilaterale tra Autorità competenti concernente lo scambio automatico di informazioni relative a conti finanziari («Accordo») sono le Parti della Convenzione sull'assistenza amministrativa in materia fiscale o della Convenzione sull'assistenza amministrativa in materia fiscale secondo le modifiche definite dal Protocollo di modifica alla Convenzione sull'assistenza amministrativa in materia fiscale («Convenzione»), o i territori compresi da questa Convenzione, o che hanno firmato o espresso la loro intenzione di firmare la Convenzione e riconosciuto che la Convenzione deve essere in vigore ed effettiva nei loro confronti prima che vi sia il primo scambio di informazioni relative a conti finanziari;

considerato che le giurisdizioni hanno l'intenzione di migliorare il rispetto degli obblighi fiscali a livello internazionale approfondendo ulteriormente la loro relazione concernente l'assistenza reciproca in materia fiscale;

considerato che lo Standard comune di comunicazione di informazioni è stato elaborato dall'OCSE con i Paesi del G20 per lottare contro l'evasione e la frode fiscale e migliorare il rispetto degli obblighi fiscali;

Whereas, the Common Reporting Standard was developed by the OECD, with G20 countries, to tackle tax avoidance and evasion and improve tax compliance;

Considérant que la Norme commune de déclaration a été élaborée par l'OCDE, avec les pays du G20, pour lutter contre l'évasion et la fraude fiscales et améliorer le respect des obligations fiscales ;

\* Testo autentico inglese e francese

Traduzione pubblicata nella Raccolta sistematica del diritto federale (RS 0.653.1).

## 5. Accordo del 17 luglio 2017 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica di Singapore sullo scambio automatico di informazioni relative a conti finanziari per migliorare l'adempimento fiscale internazionale

### • **Preambolo\***

considerando che lo standard comune di comunicazione di informazioni e adeguata verifica in materia fiscale relativa ai conti finanziari (qui di seguito «standard comune di comunicazione di informazioni») è stato elaborato dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) con i Paesi del G20 per contrastare l'**elusione** e l'**evasione fiscali** e migliorare l'adempimento fiscale;

um **Steuervermeidung** und **Steuerhinterziehung** zu bekämpfen und die Steuerehrlichkeit zu verbessern;

pour lutter contre l'**évasion** et la **fraude fiscales** et améliorer le respect des obligations fiscales;

\* Pubblicato nella Raccolta sistematica del diritto federale (RS 0.653.268.9).

Testo autentico tedesco e inglese.

## 6. Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio

- **Preambolo\***

Il Consiglio federale svizzero ed il Governo della Repubblica italiana, Desiderosi di evitare le doppie imposizioni e di regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio;

Riconosciuto che la conclusione di una Convenzione in tale settore contribuisce a rafforzare l'ordinario sviluppo delle relazioni economiche tra i due Paesi nel contesto di una maggiore cooperazione;

Considerato l'impegno di ciascuno degli Stati contraenti alla più rigorosa applicazione di tutte le disposizioni intese a combattere l'**evasione** e la **frode fiscale** previste dalla propria legislazione fiscale interna;

\* Testo autentico italiano.

# 7. Un atto parlamentare contesta errori nella traduzione di «tax avoidance»

- 09.3296 POSTULATO Garanzia della sovranità, della dignità e degli interessi svizzeri

Depositato da: FREYSINGER OSKAR  
Unione democratica di Centro  
Data del deposito: 20.03.2009  
Depositato in Consiglio nazionale  
Stato delle deliberazioni: Liquidato

- TESTO DEPOSITATO

Per evitare, combattere e neutralizzare efficacemente le liste nere, le "soft laws" e simili arroganti normative di organizzazioni estranee, quali OCSE, UE e ONU, che vanno a scapito dell'indipendenza, della dignità e degli interessi svizzeri, il Consiglio federale è invitato a esaminare approfonditamente tutti gli strumenti disponibili e, se del caso, anche a impegnarsi rapidamente e a lungo termine contro la forte resistenza interna ed esterna. Fra questi strumenti vi sono segnatamente:

1. L'esame della possibilità di esercitare tutti i diritti di veto e di partecipazione della Svizzera in seno all'OCSE, all'ONU e al Consiglio d'Europa (p. es. per quanto concerne la creazione di liste nere, le "raccomandazioni" a terzi, la verifica della conformità agli statuti del mandato del comitato direttivo dell'OCSE in materia di "lotta contro l'elusione fiscale" nonché della traduzione sistematicamente errata del concetto chiave di "tax avoidance" con "evasione fiscale"; [www.solami.com/OECD.htm](http://www.solami.com/OECD.htm), .../oecdmandate.htm).

- PARERE DEL CONSIGLIO FEDERALE DEL 13.05.2009

1. (...) Secondo gli usi linguistici svizzeri, si distingue l'evasione fiscale (Steuerumgehung), la sottrazione d'imposta (Steuerhinterziehung) e la frode fiscale (Steuerbetrug). Secondo gli usi linguistici dell'OCSE, invece, l'espressione "tax avoidance" corrisponde a "evasione fiscale". Così la denominazione inglese del gruppo di lavoro n. 8 del comitato fiscale è "Working Party No. 8 on Tax Avoidance and Evasion" mentre quella francese è "Groupe de travail No. 8 sur l'évasion et la fraude fiscales". Va ancora stabilito se si tratti effettivamente di un errore di traduzione. Occorre rilevare che anche l'International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) ad Amsterdam traduce l'espressione "tax avoidance" con "evasione fiscale" e con "(legale) Steuerumgehung" e l'espressione "tax evasion" con "frode fiscale" e con "(illegale) Steuerhinterziehung bzw. -verkürzung" (cfr. International Tax Glossary dell'IBFD).

... der systematischen Falschübersetzung des Schlüsselbegriffs "tax avoidance" mit "évasion fiscale"

la traduction du concept central de "tax avoidance", qui est systématiquement traduit, à tort, par "évasion fiscale"

Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass auch das International Bureau of Fiscal Documentation in Amsterdam den Ausdruck "tax avoidance" mit "évasion fiscale" bzw. mit "(legale) Steuerumgehung" übersetzt und den Begriff "tax evasion" mit "fraude fiscale" bzw. mit "(illegale) Steuerhinterziehung bzw. -verkürzung" (vgl. International Tax Glossary des IBFD).

Il faut relever que le Bureau international de documentation fiscale (IBFD) à Amsterdam traduit également l'expression "tax avoidance" par "évasion fiscale" et "(legale) Steuerumgehung" et l'expression "tax evasion" par "fraude fiscale" et "(illegale) Steuerhinterziehung bzw. -verkürzung" (cf. International Tax Glossary de l'IBFD).



## 8. Il ruolo del modello di convenzione OCSE e del relativo commentario nell'interpretazione delle CDI

- **Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati**

*Art. 32 Mezzi complementari di interpretazione*

Si potrà ricorrere a **mezzi complementari d'interpretazione**, ed in particolare ai lavori preparatori ed alle circostanze nelle quali il trattato è stato concluso, allo scopo, sia di confermare il significato risultante dall'applicazione dell'articolo 31, che di definire un significato quando l'interpretazione data in base all'articolo 31:

a) lasci il significato ambiguo od oscuro; o

b) porti ad un risultato chiaramente assurdo o non ragionevole.

- **Sentenza del Tribunale federale del 12.09.2016 (DTF 143 II 136) consid. 5.2.3**

Nebst den vorbereitenden Arbeiten können subsidiär auch weitere Auslegungselemente berücksichtigt werden. So ist in der schweizerischen Rechtsprechung und Lehre unbestritten, dass **der offizielle OECD-Kommentar ein wichtiges (ergänzendes) Hilfsmittel im Sinne von Art. 32 VRK bei der Auslegung von DBA-Bestimmungen darstellt, die dem OECD-Musterabkommen nachgebildet sind** (vgl. MATTEOTTI/KRENGER, in: Kommentar Internationales Steuerrecht, a.a.O., N. 159 ff. Einleitung mit Hinweisen).

# 9. La prevalenza del testo autentico dei trattati internazionali

- **Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati**

*Art. 33 Interpretazione di trattati autenticati in due o più lingue*

1. Quando un trattato è stato autenticato in due o più lingue, il suo testo fa fede in ciascuna di tali lingue, a meno che il trattato non preveda o le parti non convengano fra loro che, in caso di divergenza, prevarrà un determinato testo.

2. **La traduzione di un trattato in una lingua diversa da una di quelle nelle quali il testo è stato autenticato non sarà ritenuta testo autentico qualora il trattato non lo preveda o le parti non abbiano così convenuto.**

3. Si presume che i termini e le espressioni di un trattato abbiano lo stesso senso nei vari testi autentici.

4. Ad eccezione del caso in cui un determinato testo prevalga in conformità del paragrafo 1, quando il confronto fra i testi autentici renda evidente una differenza di significato che l'applicazione degli articoli 31 e 32 non permette di eliminare, verrà adottato il significato che, tenuto conto dell'oggetto e dello scopo del trattato, concili nel migliore dei modi i testi in questione.

- **Legge federale del 18 giugno 2004 sulle raccolte del diritto federale e sul Foglio federale (Lpubb; RS 170.512)**

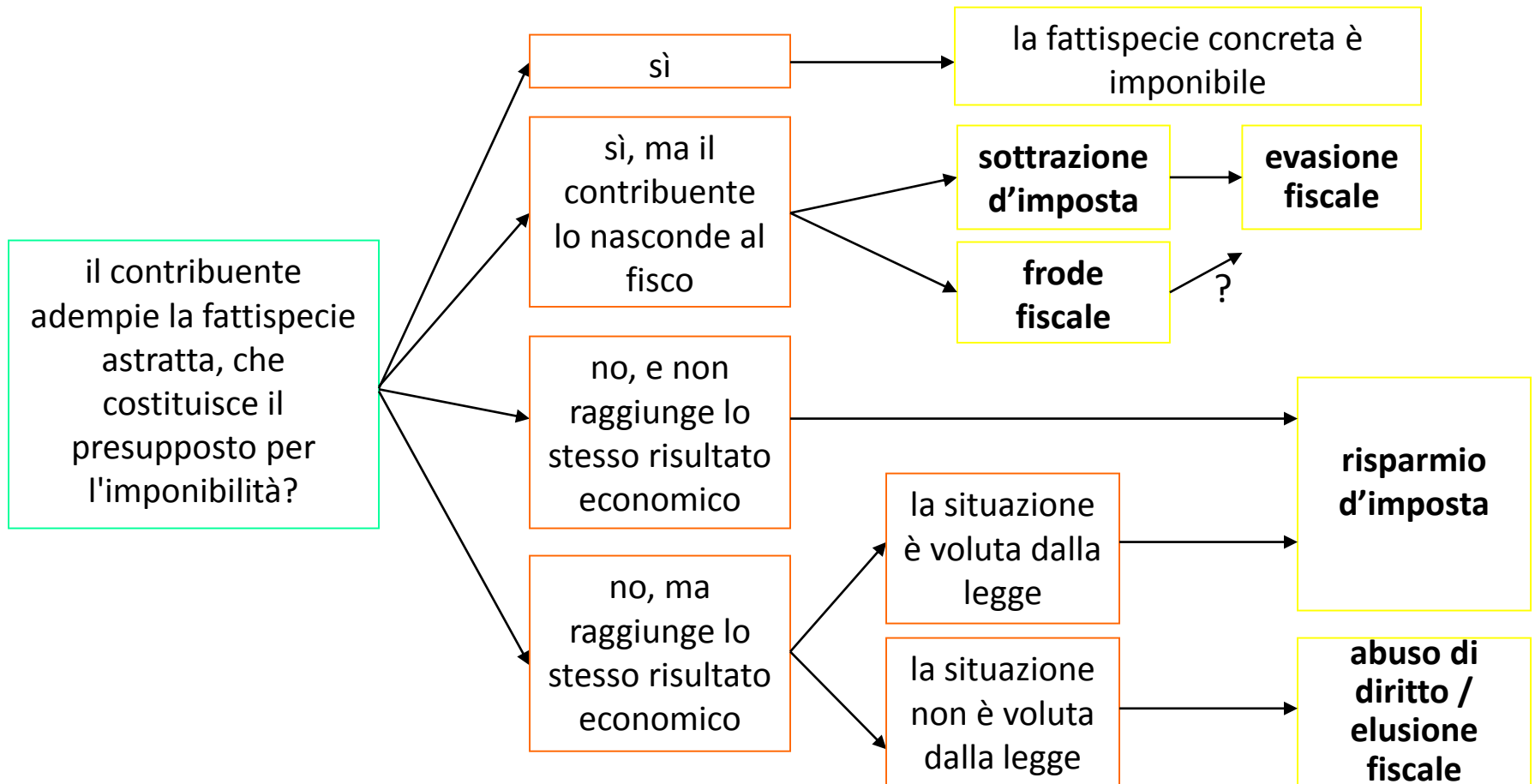
*Art. 14 Lingue dei testi pubblicati*

<sup>1</sup> La pubblicazione è fatta contemporaneamente nelle lingue ufficiali tedesco, francese e italiano. Per gli atti normativi, ciascuna delle tre versioni è vincolante.

*Art. 15 Versione determinante*

<sup>3</sup> **La versione determinante dei trattati e delle risoluzioni internazionali è stabilita dalle rispettive disposizioni.**

# 10. Reazioni del contribuente all'obbligo tributario



# 11. Le nozioni di elusione, evasione e frode fiscale

- La prima forma di sottrazione d'imposta consiste nell'aggiramento della fattispecie astratta prevista dalla norma tributaria impositiva (o di indebita applicazione di quella esentativa o agevolativa) al fine dell'ottenimento di indebiti vantaggi fiscali e si realizza con il ricorso ad una fattispecie concreta priva di valide ragioni economiche. Questo fenomeno è noto come **elusione fiscale**.
- La seconda fattispecie, nota come **evasione fiscale**, realizza un'aperta violazione dell'obbligo di pagare un'imposta, già regolarmente sorto a seguito del verificarsi del presupposto di fatto stabilito dalla norma tributaria. Quest'ultima ipotesi può determinare una situazione di particolare pericolosità per l'ordinamento tributario nella misura in cui il contribuente e/o altri soggetti pongano in essere comportamenti volti ad evitare che l'amministrazione finanziaria venga a conoscenza della violazione dell'obbligo tributario. Quest'ultimo fenomeno è generalmente noto come **frode fiscale** e rappresenta di solito un reato tributario.

PASQUALE PISTONE, Diritto tributario internazionale, Torino 2017, pagina 68

# 12. La frode fiscale come sinonimo di evasione fiscale

- È comunque opportuno precisare in questa sede che **la categoria della frode fiscale... non è unanimemente riconosciuta come un insieme separato da quello dell'evasione fiscale** per almeno due ordini di ragioni, che trovano applicazione in diversi ordinamenti tributari nazionali degli Stati membri dell'Unione Europea. In quello del Regno Unito e dell'Irlanda le ipotesi di evasione sono generalmente graduate in ragione della loro gravità, ma senza giungere al punto da concepire l'esistenza di un verso e proprio diverso fenomeno, come quello della frode fiscale. **Nella tradizione dei paesi francofoni, ed in particolare dell'ordinamento francese, l'espressione "fraude fiscale" viene invece usata come vero e proprio sinonimo di evasione fiscale** e per questa ragione manca un ulteriore *genus* per designare quello che ai fini dell'ordinamento italiano viene definito come frode fiscale. L'esistenza di una autonoma categoria si rinviene invece negli ordinamenti tributari tedesco, austriaco ed olandese, così come in quello spagnolo e portoghese.

PASQUALE PISTONE, L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di giustizia dell'Unione europea, in: Diritto e pratica tributaria internazionale 2012, pagina 446.

# 13. Dall'elusione fiscale all'abuso di diritto

- Nonostante prima della fine del millennio scorso fosse arduo parlare di **abuso del diritto** in relazione all'elusione fiscale, questo tema è probabilmente ormai entrato nel novero di quelli che hanno una rilevanza centrale in materia tributaria e che attraggono maggiormente ogni tipo di utente di questa branca del diritto.
- ... l'istituto dell'**abuso del diritto** entra in stretto collegamento con il fenomeno dell'**elusione fiscale** e con l'esigenza di consentire all'ordinamento di reagire alle attività con cui il contribuente intende sottrarsi all'obbligo di contribuire al sostegno della spesa pubblica evitando l'applicazione delle norme impositive od indebitamente invocando l'applicazione di quelle agevolative od esentative. Nel contesto tributario l'accento va dunque posto sulla esigenza di assicurare una corretta applicazione della normativa, proteggendola da tentativi che ne frustrino gli obiettivi senza determinare un aperto conflitto con la stessa, come accadrebbe nel caso in cui il contribuente non dichiarasse e/o non pagasse tributi per i quali si è realizzato il relativo presupposto impositivo\* o addirittura si impegnasse a compiere atti per evitare che il Fisco venisse a conoscenza del suddetto fatto\*\*.
- \* In questo senso ci si intende riferire al ben noto fenomeno dell'**evasione fiscale**.
- \*\* In questo caso si determina una fattispecie di **frode fiscale**, che condivide gli elementi costitutivi dell'evasione fiscale, di cui costituisce una *species* caratterizzata per la particolare gravità e pericolosità per l'ordinamento. (...)

PASQUALE PISTONE, L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di giustizia dell'Unione europea, in: Diritto e pratica tributaria internazionale 2012, pagine 437 e 441.

# 14. Evasione fiscale secondo il diritto svizzero

- Reati fiscali nel settore delle imposte dirette

	Legge sull'imposta federale diretta (LIFD)		Legge sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (LAID)	
Lingua:	Art. 175	Art. 186	Art. 56	Art. 59
tedesco	Steuerhinterziehung	Steuerbetrug	Steuerhinterziehung	Steuerbetrug
francese	Soustraction d'impôt	Usage de faux	Soustraction d'impôt	Fraude fiscale
italiano	Sottrazione d'imposta	Frode fiscale	Sottrazione d'imposta	Frode fiscale

# 15. Conclusione

- Traduzione dei termini

Inglese	Tax evasion	Tax avoidance	Abuse of rights
Francese	Fraude fiscale	Evasion fiscale	Abus de droit
Tedesco	Steuerhinterziehung (Steuerverkürzung, Steuerbetrug)	Steuerumgehung	Rechtsmissbrauch
Italiano	Evasione fiscale (Sottrazione d'imposta, Frode fiscale)	Elusione fiscale	Abuso di diritto