

02.037

**Messaggio
concernente un Protocollo che modifica
la Convenzione per evitare la doppia imposizione
con la Repubblica federale di Germania**

dell'8 maggio 2002

Onorevoli presidenti e consiglieri

Vi sottoponiamo, per approvazione, un disegno di decreto federale concernente il Protocollo che modifica la Convenzione per evitare la doppia imposizione con la Germania, firmato il 12 marzo 2002.

Gradite, onorevoli presidenti e consiglieri, l'espressione della nostra alta considerazione.

8 maggio 2002

In nome del Consiglio federale svizzero:

Il presidente della Confederazione, Kaspar Villiger

La cancelliera della Confederazione, Annemarie Huber-Hotz

Compendio

Con la modifica apportata dal presente Protocollo alla Convenzione, l'aliquota dell'imposta alla fonte passa, nei casi di dividendi pagati a società (escluse le società di persone) con una partecipazione di almeno il 20 per cento, dall'attuale 5 per cento a zero. Di conseguenza, anche nei rapporti all'interno di un gruppo viene concesso il medesimo sgravio convenuto dagli Stati dell'UE nella direttiva applicabile alle società madri e loro filiali. Le parti hanno inoltre convenuto di estendere alle truffe e ai reati analoghi in materia fiscale la clausola riguardante lo scambio di informazioni nonché di rielaborare le disposizioni concernenti l'uso senza causa legittima della Convenzione.

Messaggio

1 Genesi

Con la revisione parziale della Convenzione di doppia imposizione con la Repubblica federale di Germania terminata nel 1989, le aliquote dell'imposta alla fonte sui dividendi in rapporti di partecipazione (partecipazione di almeno il 20%) sono state ridotte al 5 per cento a partire dal 1992. Nel contempo, in uno scambio di note separato del 17 ottobre 1989, la parte germanica ha concesso alla Svizzera il trattamento della nazione più favorita. In tal modo la Repubblica federale di Germania ha assicurato che, qualora essa dovesse convenire un'aliquota inferiore in una Convenzione con un altro Stato membro dell'OCSE, si dovrebbero avviare senza indugio trattative al fine di prevedere un uguale trattamento nelle relazioni Svizzera-Germania.

Conformemente alla direttiva del 23 luglio 1990 del Consiglio delle comunità europee concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie, all'interno dell'UE sono esenti dalla ritenuta alla fonte i dividendi distribuiti da una società figlia alla sua società madre in un altro Stato membro, a condizione che quest'ultima detenga una partecipazione minima del 25 per cento nel capitale della società figlia. Dalla metà del 1996, sulla base di detta direttiva, la Repubblica federale di Germania ha dunque esonerato dall'imposta che grava il reddito dei valori mobiliari i dividendi distribuiti alle società madri residenti nell'area dell'UE. Per la Svizzera la fattispecie che dava origine al meccanismo del trattamento della nazione più favorita era in tal modo adempiuta. La Germania ha da parte sua però affermato che la direttiva in questione non costituisce un trattato bilaterale, ragion per cui la clausola della nazione più favorita non sarebbe applicabile. Sempre secondo la parte germanica una riduzione dell'imposta alla fonte sarebbe entrata in linea di conto solo se la Svizzera si fosse tra l'altro mostrata disposta a integrare nella Convenzione la cosiddetta grande clausola concernente lo scambio di informazioni. Questa clausola avrebbe obbligato la Svizzera a fornire informazioni non solo, come sinora, allo scopo di una corretta applicazione della Convenzione, ma anche per l'esecuzione del diritto nazionale tedesco. Dato che la Svizzera non ha potuto accogliere l'auspicata estensione dell'assistenza amministrativa, le trattative si sono protratte nel tempo.

Con l'unificazione al 25 per cento dell'aliquota dell'imposta sulle società introdotta nella legge 2000 sulla diminuzione delle imposte («Steuersenkungsgesetz») e sulla base di disposizioni contenute in Convenzioni germaniche di doppia imposizione la situazione si è in seguito modificata. Infatti, singole Convenzioni della Repubblica federale di Germania con altri Stati dell'OCSE contengono cosiddette clausole sospensive, secondo cui, per i dividendi nei casi di partecipazioni determinanti, viene di principio fissato il tasso zero. Tuttavia, fintantoché uno dei due Stati contraenti applica aliquote differenti agli utili distribuiti e agli utili non distribuiti, l'imposta irrecuperabile ammonta al 5 per cento. L'unificazione dell'aliquota dell'imposta sulle società mediante la legge sulla diminuzione delle imposte fa in modo che la Germania riduce al tasso zero l'imposta irrecuperabile nei confronti di questi Stati. In tal modo il caso del trattamento della nazione più favorita enunciato nello scambio di note è dato.

In occasione delle trattative del 6/7 dicembre 2001 le due parti si sono infine accordate sulla riduzione al tasso zero dell'imposta alla fonte sui dividendi di partecipazioni determinanti. Inoltre è stata convenuta l'estensione della clausola riguardante lo scambio di informazioni alle truffe e ai reati analoghi in materia fiscale nonché una rielaborazione delle disposizioni concernenti l'uso senza causa legittima della Convenzione. Infine è stato concluso un Protocollo di negoziazione per la determinazione di questioni procedurali.

2 **Commento alle disposizioni del Protocollo**

Art. I

L'articolo 4 paragrafo 6 lettera b contiene una disposizione particolare in materia di residenza per gli scopi di cui all'attuale articolo 23. Visto che quest'ultima disposizione è abrogata, si abroga anche la lettera b del paragrafo 6 dell'articolo 4.

Art. II

L'articolo II del Protocollo modifica l'articolo 10 paragrafi 2 e 3 della Convenzione (Imposizione dei dividendi) come segue:

I dividendi pagati da una filiale alla società madre (partecipazioni di almeno il 20% del capitale) sono esentati dall'imposta alla fonte. Finora questa imposta ammontava al 5 per cento.

Il paragrafo 3, secondo cui la Germania accordava alla Svizzera per i dividendi di partecipazioni isolate uno sgravio supplementare del 5 per cento, è stato abrogato in quanto tale sgravio era collegato al sistema germanico del computo totale e, con la legge sulla diminuzione delle imposte, la Germania è passata dal sistema della procedura del computo totale alla procedura della metà dei redditi.

Conformemente alla direttiva applicabile alle società madri e figlie lo sgravio dovrà in futuro avvenire alla fonte. In questo modo si ottiene un avvicinamento alla procedura di notifica prevista nella riveduta ordinanza d'esecuzione della legge sull'imposta preventiva. Mentre già oggi la Germania sgrava alla fonte i dividendi di partecipazioni determinanti, nel Protocollo di negoziazione la Svizzera si è impegnata ad applicare una procedura analoga a contare dall'anno successivo a quello dell'entrata in vigore della nuova regolamentazione.

Con riferimento alle società di persone, il Protocollo contiene una precisazione secondo la quale entrambi gli Stati trattano a livello fiscale le società di persone in modo trasparente e ne imputano i redditi ai rispettivi soci. Di conseguenza, le società di uno Stato che detengono una società di persone di cui almeno il 20 per cento appartiene a una società dell'altro Stato, possono parimenti sollecitare l'esenzione alla fonte.

Art. III

L'articolo III sostituisce l'articolo 23 concernente i provvedimenti in caso di uso senza causa legittima della Convenzione, rimandando ora alle regolamentazioni del diritto nazionale.

Le esperienze del passato dimostrano che i criteri fissati nell'articolo 23 per determinare l'esistenza di un abuso della Convenzione sono troppo rigidi, segnatamente in relazione all'eccessiva trasmissione e accumulo di utili, per cui vi rientrano chiaramente anche fattispecie di carattere non abusivo. L'applicazione dell'articolo 23 implicava quindi che una società svizzera rispettasse i principi richiesti (tra l'altro distribuzione di almeno il 25% dei redditi che beneficiano della Convenzione, trasmissione del 50% al massimo dei redditi che beneficiano della Convenzione a persone che non fruiscono dei vantaggi della Convenzione, osservanza delle disposizioni in materia di finanziamento) sebbene sulla base dei rapporti di partecipazione e dell'attività, l'uso senza causa legittima della Convenzione potesse essere escluso. La conseguente limitazione della libertà operativa delle imprese appariva sempre più inadeguata. Occorre aggiungere che dopo la conclusione della Convenzione di doppia imposizione del 1971 la Germania ha istituito alcune proprie possibilità per impedire abusi (§ 42 ordinamento tributario [Abgabeordnung] e § 50d cpv. 3 della legge concernente l'imposta sul reddito [Einkommensteuergesetz]).

Dato che entrambe le parti erano concordi nel voler impedire solo gli abusi e non le mere attività commerciali, l'articolo 23 riguardante i provvedimenti in caso di uso senza causa legittima della Convenzione è stato abrogato. Il nuovo articolo 23 concede a entrambi gli Stati la possibilità di applicare prescrizioni nazionali in materia di abusi. Una regolamentazione corrispondente si trova anche nella direttiva applicabile alle società madri e figlie. Nel protocollo viene quindi chiarito che le prescrizioni germaniche in materia di abusi comprendono il § 42 dell'ordinamento tributario «Abgabeordnung» e il § 50 capoverso 3 della legge concernente l'imposta sul reddito «Einkommensteuergesetz». Per quanto concerne la Svizzera trovano sempre applicazione il decreto del Consiglio federale del 14 dicembre 1962 concernente i provvedimenti contro l'uso senza causa legittima delle convenzioni concluse dalla Confederazione per evitare le doppie imposizioni nonché le relative circolari.

Nel caso in cui sulla base delle prescrizioni nazionali in materia di abusi sorgesse una doppia imposizione – sebbene le parti concordino nell'ammettere che non esista abuso – l'articolo 23 paragrafo 2 autorizza ora le autorità competenti a eliminare la doppia imposizione. Una corrispondente disposizione figura nella Convenzione con gli USA.

Art. IV

Secondo il vigente articolo 24 paragrafo 2 numero 1 lettera b lo sgravio supplementare del 5 per cento in caso di partecipazioni isolate (vecchio art. 10 par. 3) è incluso nella base di calcolo dell'imposta. Dato che questo sgravio supplementare è ora venuto meno, l'articolo 24 ha dovuto essere debitamente adeguato.

Art. V

Il nuovo articolo 27 contiene una disposizione che consente lo scambio di informazioni non solo per la corretta applicazione della Convenzione ma anche per l'esecuzione del diritto nazionale nei casi di truffe e reati analoghi in materia fiscale. Già dal 1983 sulla base della legge federale del 20 marzo 1981 sull'assistenza internazionale in materia penale (RU 1982 846) la Svizzera presta assistenza giudiziaria alla Germania nei casi di frode fiscale. Con il nuovo tenore dell'articolo 27 non risulta materialmente un'estensione dell'obbligo alla cooperazione internazionale in campo fiscale. La novità consiste quindi nel fatto che entrambi gli Stati contraenti

possono seguire anche la via dell'assistenza amministrativa. Secondo il Protocollo l'espressione truffe e reati analoghi in materia fiscale designa un comportamento fraudolento che il diritto di entrambi gli Stati considera come delitto fiscale punibile con una pena privativa della libertà. Il diritto germanico non conosce nessuna differenza tra frode fiscale (Steuerbetrug) e sottrazione d'imposta (Steuerhinterziehung). Per contro la Svizzera considera la frode fiscale, ma non la sottrazione d'imposta, come un delitto fiscale. Sulla base del principio della reciproca punibilità, l'assistenza amministrativa entra in considerazione solo se l'atto compiuto – qualora fosse stata commesso in Svizzera – costituisca una frode fiscale secondo il diritto elvetico. Il Protocollo stabilisce che tra il comportamento fraudolento e l'assistenza amministrativa richiesta deve esistere un nesso diretto. Infine le ricerche esplorative generalizzate di prove (le cosiddette «fishing expedition») sono espressamente escluse. Sono pure state convenute disposizioni procedurali. Per quanto concerne la procedura svizzera si rimanda per l'essenziale a quella stabilita nell'ordinanza concernente la convenzione svizzero-americana di doppia imposizione.

Su desiderio della Germania nel Protocollo ad articolo 27 è stata introdotta una clausola di protezione dei dati. Questa disposizione dovrebbe garantire i diritti delle persone interessate dallo scambio di informazioni.

Art. VII

Questo articolo disciplina l'entrata in vigore.

Le nuove regolamentazioni sono applicabili ai dividendi da partecipazioni determinanti che sono esigibili a partire dall'anno 2002.

L'applicabilità delle altre modifiche è stata fissata all'anno successivo a quello dell'entrata in vigore, la quale coincide con lo scambio degli strumenti di ratificazione. Per truffe e reati analoghi in materia fiscale le richieste di informazioni possono essere presentate per violazioni commesse dopo l'entrata in vigore.

3 Conseguenze finanziarie

La prevista revisione della Convenzione comporta perdite fiscali per entrambi gli Stati. A seguito della riduzione dell'aliquota della ritenuta alla fonte al tasso zero nel rapporto tra società madri e filiali, rispetto ad oggi la Svizzera dovrà concedere uno sgravio supplementare annuo a titolo d'imposta preventiva di presumibili 60-80 milioni di franchi. D'altra parte il tasso zero migliorerà la competitività della piazza Svizzera sicché sono da attendersi maggiori entrate nell'ambito delle imposte dirette.

4 Costituzionalità

Il presente Protocollo si fonda sull'articolo 54 della Costituzione federale (Cost.) che accorda alla Confederazione la competenza in materia di affari esteri. Secondo l'articolo 166 capoverso 2 Cost., spetta all'Assemblea federale approvarlo. Il Protocollo sottoposto per approvazione è parte integrante della Convenzione del 1971, la quale è conclusa per un periodo indeterminato, ma è denunciabile per la fine di ogni anno civile con preavviso scritto di sei mesi. Essa non prevede l'adesione a un'orga-

nizzazione internazionale e non implica un'unificazione multilaterale del diritto. Il decreto federale non è dunque sottoposto al referendum facoltativo giusta l'articolo 141 capoverso 1 lettera d Cost.

5 Conclusioni

Con la nuova regolamentazione dell'imposizione dei dividendi viene eliminato un ostacolo che da anni perturbava gli scambi economici con la Germania. Il presente Protocollo migliora chiaramente la situazione delle imprese con partecipazioni sostanziali nello Stato contraente e contribuisce a rafforzare l'attrattiva della Svizzera quale luogo d'insediamento per le imprese. Inoltre, con l'esenzione dall'imposta alla fonte nei rapporti all'interno di un gruppo viene conseguita un'equiparazione con la direttiva dell'UE concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie. Anche l'abrogazione del cosiddetto articolo sugli abusi, che per la sua rigida impostazione non soddisfa più le esigenze, è da giudicare in modo positivo. L'introduzione di una clausola di assistenza amministrativa per truffe e reati analoghi in materia fiscale non estende materialmente i reciproci obblighi di cooperazione.