

09.026

**Messaggio
concernente l'approvazione del nuovo Accordo aggiuntivo
alla Convenzione per evitare la doppia imposizione
con la Francia**

del 6 marzo 2009

Onorevoli presidenti e consiglieri,

vi sottoponiamo, per approvazione, un disegno di decreto federale che approva un nuovo Accordo aggiuntivo, firmato il 12 gennaio 2009, alla Convenzione del 9 settembre 1966 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese, intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza.

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

6 marzo 2009

In nome del Consiglio federale svizzero:

Il presidente della Confederazione, Hans-Rudolf Merz
La cancelliera della Confederazione, Corina Casanova

Compendio

Il 12 gennaio 2009 è stato firmato un nuovo Accordo aggiuntivo alla Convenzione del 9 settembre 1966 intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza con la Francia.

Dalla revisione avvenuta nel 1997, la Svizzera ha assunto diversi impegni sia a livello bilaterale, nei confronti dell'Unione europea, sia a livello multilaterale, in seno all'OCSE. Tali sviluppi della politica svizzera in materia di assistenza amministrativa, e più in particolare in relazione all'Accordo sulla fiscalità del risparmio concluso con gli Stati membri dell'UE, sono stati all'origine di negoziati per la revisione della Convenzione del 1966 contro la doppia imposizione e sono sfociati nella conclusione di un nuovo Accordo aggiuntivo alla Convenzione di doppia imposizione tra Svizzera e Francia.

Il presente Accordo aggiuntivo permette di risolvere in larga misura i problemi generati dai succitati sviluppi. Il risultato dei negoziati può essere considerato equilibrato.

I Cantoni e gli ambienti economici interessati hanno accolto favorevolmente la conclusione dell'Accordo aggiuntivo.

Messaggio

1 Presentazione dell'Accordo aggiuntivo

1.1 Situazione iniziale, svolgimento e risultato dei negoziati

La Convenzione del 9 settembre 1966 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese intesa ad evitare i casi di doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza (RS 0.672.934.91, di seguito CDI-F) è stata modificata dall'Accordo complessivo del 3 dicembre 1969 e dall'Accordo aggiuntivo del 22 luglio 1997. Dall'ultima revisione, la Svizzera ha preso diversi impegni concernenti la politica in materia di assistenza amministrativa sia sul piano multilaterale, nel quadro dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economici (OCSE), sia su quello bilaterale, con l'Unione europea (UE) e i suoi Stati membri. Nel 2000, in seno all'OCSE, al momento dell'adozione da parte del Comitato Affari fiscali dell'OCSE di un rapporto sul miglioramento dell'accesso alle informazioni bancarie per scopi fiscali, la Svizzera si è impegnata a fornire informazioni nei casi di frode fiscale per l'applicazione della legislazione interna dell'altro Stato contraente. L'OCSE ha inoltre condotto lavori allo scopo di eliminare la concorrenza fiscale dannosa, a seguito dei quali la Svizzera ha accettato di modificare alcune prassi fiscali e di accordare uno scambio di informazioni per l'applicazione della legislazione interna nel caso delle società holding ai sensi dell'articolo 28 capoverso 2 della legge sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID). L'Accordo del 26 ottobre 2004 tra la Confederazione Svizzera e la Comunità europea che stabilisce misure equivalenti a quelle definite nella direttiva del Consiglio 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi (Accordo sulla fiscalità del risparmio, RS 0.641.926.81, di seguito AFisR) prevede inoltre uno scambio di informazioni concernente gli interessi nel caso di frode fiscale o di violazione analoga, vale a dire una violazione che presenti lo stesso livello di illiceità della frode fiscale quale definita dalla legislazione svizzera. L'Accordo sulla fiscalità del risparmio contempla inoltre un Memorandum d'intesa tra la Svizzera e la Comunità europea nonché gli Stati membri dell'UE. L'articolo 2 di questo Memorandum d'intesa prevede che la Svizzera e ogni Stato membro dell'UE avviino negoziati bilaterali allo scopo di rivedere le loro rispettive convenzioni contro le doppie imposizioni integrando le disposizioni che prevedono lo scambio di informazioni, comprese le informazioni bancarie, in caso di frode fiscale o di violazione analoga.

Questi impegni della Svizzera corrispondono in parte agli sviluppi delle politiche di importanti Stati membri dell'OCSE e degli Stati dell'UE nel campo dell'assistenza amministrativa. Essi costituiscono un cardine dell'attuale politica svizzera in materia di convenzioni contro le doppie imposizioni. Alcuni Stati hanno inoltre introdotto nella loro legislazione disposizioni che prevedono regimi fiscali più vantaggiosi per i residenti domiciliati in altri Stati o per redditi provenienti da questi Stati, se questi ultimi praticano un'assistenza amministrativa convenzionale sufficientemente ampia. È il caso della Francia, che nel 2004 ha abrogato l'aver fiscale dal 1° gennaio 2005 e l'ha sostituito con il regime detto della «mezza-base» (art. 158.3.2 del «Code général des impôts», di seguito CGI). L'azionista francese può in particolare beneficiare di uno sgravio attuale del 40 per cento (precedentemente del 50 %)

dell'ammontare dei dividendi che riscuote da fonte francese o da Paesi legati alla Francia da una Convenzione contro la doppia imposizione, compresi dunque i dividendi distribuiti da società svizzere. È tuttavia previsto che dal 1° gennaio 2009 questo regime originariamente detto della «mezza-base» non sarà più applicabile in Francia ai dividendi versati da società con sede in Stati che non sono legati alla Francia da una convenzione fiscale contenente una clausola di assistenza amministrativa volta a combattere la frode o l'evasione fiscale.

Questo tipo di misura difensiva nonché gli sviluppi della politica svizzera in materia di assistenza amministrativa in generale e più in particolare in relazione con l'AFisR (ad es. la relazione tra l'art. 11 della Convenzione e l'art. 15 par. 1 AFisR) hanno fornito l'occasione, all'inizio del 2005, alle autorità competenti di fare il punto su diversi aspetti inerenti all'applicazione della CDI-F e di esaminare quelli suscettibili di essere chiariti nel quadro di una revisione della Convenzione. Alla fine di negoziati piuttosto difficili, il 12 gennaio 2009 è stato firmato a Berna un nuovo Accordo aggiuntivo.

1.2 Valutazione

Tra le proposte di modifica della Svizzera figuravano l'introduzione di un'aliquota dello 0 per cento sui diritti di licenza contemplati nella Convenzione, nonché il diritto delle casse pensioni svizzere di beneficiare dei vantaggi della Convenzione, diritto questo che le autorità francesi negano dal 1997 poiché ritengono che le persone esenti da imposte dirette non possano essere considerate residenti ai sensi dell'articolo 4 CDI-F. Malgrado abbia ripetutamente chiesto di regolare tali questioni, la delegazione svizzera ha dovuto prendere atto della posizione francese secondo cui le concessioni svizzere in materia di assistenza amministrativa erano insufficienti per ampliare il campo della revisione oltre i punti di cui sopra, e non sarebbe stato possibile giustificarle dinanzi al Parlamento francese, molto sensibile in particolare alla questione delle delocalizzazioni di società francesi verso la Svizzera. Dal punto di vista svizzero, nel suo insieme le soluzioni previste nel disegno di Accordo aggiuntivo possono essere considerate vantaggiose. Esse consacrano la politica seguita dal 2000 nel campo dell'assistenza amministrativa e disciplinano questioni fondamentali che interessano la piazza economica svizzera (in particolare, gli art. 11 e 14 CDI-F). Oltre alla relazione tra gli articoli 11 CDI-F e 15 AFisR, nel quadro della presente revisione è stato possibile trovare soluzioni interne alla Convenzione riguardo a diversi problemi di applicazione o nel quadro della procedura amichevole, ad esempio per quanto attiene alla corretta applicazione dell'Accordo tra la Svizzera e la Francia sui lavoratori frontalieri. Il problema di diritto interno francese concernente la notificazione di precetti esecutivi relativi a crediti fiscali francesi è stato disciplinato in maniera semplice e soddisfacente per entrambe le parti. La presente revisione è frutto di compromessi reciproci. Essa può essere considerata equilibrata e dimostra la volontà delle parti, nella misura del possibile, di trovare soluzioni ai problemi sollevati.

Il nuovo Accordo aggiuntivo alla Convenzione del 1966 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese intesa ad evitare la doppia imposizione prevede nella Convenzione i seguenti adeguamenti, commentati di seguito.

Art.1 ad art. 11 della Convenzione – Dividendi

Secondo l'articolo 15 paragrafo 1 AFisR, sono fatte salve le disposizioni previste in Svizzera e negli Stati membri dell'UE al fine della prevenzione delle frodi o degli abusi, sulla base delle legislazioni interne o di accordi internazionali. Le autorità francesi ritenevano che le disposizioni di cui alla lettera b) ii) del paragrafo 2 dell'articolo 11 della CDI-F mirassero a prevenire gli abusi nell'applicazione del paragrafo 1 dell'articolo 15 AFisR nelle relazioni franco-svizzere. Questa lettera dell'articolo 11 CDI-F dispone che l'esenzione dei dividendi (aliquota 0 per partecipazioni del 10 % almeno) prevista nello stesso paragrafo, lettera i), non è applicabile se il beneficiario effettivo è una società residente di uno Stato contraente, nella quale una o più persone che non sono residenti di questo Stato o di uno Stato membro dell'UE hanno un interesse preponderante, diretto o indiretto, in forma di una partecipazione o in altro modo, e se il capitale della società che paga i dividendi o di quella che li riceve non è costituito da azioni quotate in borsa su un mercato regolamentato. La Francia rifiutava a priori di ammettere l'applicazione delle norme francesi contro gli abusi, in particolare l'articolo 119^{ter} CGI, nel quadro dell'articolo 15 paragrafo 1 AFisR. L'articolo 119^{ter} CGI prevede, per l'applicazione della direttiva europea 90-435 modificata dalla direttiva 2003/123/CE, l'esenzione a certe condizioni dei dividendi pagati dalle società figlie alle proprie società madri. Se la società madre è controllata, direttamente o indirettamente, da uno o più residenti di Stati che non sono membri della Comunità europea, l'esenzione non è applicabile a meno che questa società provi che l'obiettivo principale o uno degli obiettivi principali della catena partecipativa non è di trarre profitto da questa esenzione.

Per le autorità francesi, questo meccanismo era unicamente applicabile tra la Francia e gli Stati membri dell'UE, i quali sono vincolati da un sistema di reciproca assistenza per l'applicazione della legislazione interna (direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette). La Svizzera sosteneva invece che l'articolo 15 paragrafo 1 AFisR si applicasse direttamente, allo stesso titolo delle disposizioni della legislazione interna che si richiamano al principio generale dell'abuso di diritto (conformemente alla prassi seguita in materia di imposta preventiva). Dal punto di vista svizzero, l'articolo 11 paragrafo 2 lettera b) ii) o l'articolo 14 CDI-F erano disposizioni volte a limitare i vantaggi della Convenzione e non norme contro gli abusi ai sensi dell'articolo 15 AFisR.

Le soluzioni convenute bilateralmente su iniziativa della Svizzera per disciplinare questa questione, anche in relazione con il nuovo articolo 14 (cfr. inoltre i commenti relativi all'art. 2 dell'Accordo aggiuntivo), si presentano come segue.

Per il periodo dal 1° luglio 2005 fino all'entrata in vigore dell'Accordo aggiuntivo, le autorità francesi hanno accettato, nell'accordo amichevole del 23 novembre 2006, l'applicazione diretta del paragrafo 1 dell'articolo 15 AFisR in combinato disposto con l'articolo 119^{ter} CGI, fatto salvo il potere di risalire, per quanto necessario, alle informazioni in possesso dell'Amministrazione federale delle contribuzioni nel caso

in cui i dividendi distribuiti vadano a beneficio di una persona giuridica controllata, direttamente o indirettamente, da uno o più residenti di Stati che non sono membri della Comunità europea, e che questa persona giuridica provi che l'obiettivo principale o uno degli obiettivi principali della catena partecipativa non è di trarre profitto da questa esenzione dall'imposta alla fonte. Questa soluzione, convenuta nell'accordo amichevole del 23 novembre 2006, è conforme alla prassi svizzera in materia. In particolare essa prevede che per l'applicazione in buona fede dei trattati possano essere scambiate le informazioni necessarie alla loro corretta applicazione (DTF 96 I 733) anche in assenza di una clausola esplicita. Tale disciplinamento permette alle società madri svizzere detenute da società di Stati terzi (ad es. americane) di beneficiare dell'aliquota 0 sui dividendi distribuiti dalla loro filiale francese. Finora tale vantaggio non veniva riconosciuto in forza dell'articolo 11 paragrafo 2 lettera b) ii) e del rinvio a questa disposizione operato dalle autorità francesi per l'applicazione dell'articolo 15 AFisR.

L'Accordo aggiuntivo instaura un nuovo meccanismo contro gli abusi all'articolo 11 paragrafo 2 lettera b) ii) e iii). Esso riprende e semplifica il principio contenuto nel succitato accordo amichevole: nel caso di detenzione, diretta o indiretta, da parte di non residenti di uno degli Stati contraenti, è infatti sufficiente comprovare che la catena partecipativa non ha principalmente come obiettivo di trarre profitto dalla Convenzione (anziché dimostrare che non sia uno dei suoi obiettivi principali). È inoltre stipulato che questo meccanismo si applica all'articolo 15 paragrafo 1 AFisR solo nei casi in cui il controllo, diretto o indiretto, è detenuto da persone non residenti di Stati membri dell'UE. Tale soluzione, favorevole alla Svizzera, va interpretata in relazione alla problematica esposta più sopra e alla modifica dell'articolo 14 CDI-F. L'attuale criterio della quotazione in borsa di società madri o figlie di cui all'articolo 11 paragrafo 2 lettera b) ii) è stato abbandonato. Di comune accordo, i negozianti hanno considerato che non era più necessario tenerne conto visto l'allentamento risultante dal nuovo paragrafo 2 lettera b) ii) e iii), il quale esclude implicitamente dall'eccezione dell'aliquota 0 le società quotate in borsa poiché, in genere, queste ultime non si stabiliscono in uno Stato contraente con lo scopo principale di trarre profitto da questa esenzione. Infine, la possibilità di comprovare l'obiettivo principale in caso di partecipazione straniera, diretta o indiretta, ai sensi di queste disposizioni va oltre quanto previsto dalla Francia nel suo diritto interno per le società residenti degli Stati membri dell'UE.

Art. 2 ad art. 14 della Convenzione – Abuso

L'attuale paragrafo 1 dell'articolo 14 riprende in parte le disposizioni contenute nel decreto del Consiglio federale del 14 dicembre 1962 contro l'uso senza causa legittima delle Convenzioni concluse dalla Confederazione per evitare le doppie imposizioni (RS 672.202) nonché i criteri fissati nella circolare del 31 dicembre 1962 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni. D'altro canto esso esclude, al paragrafo 2, le società con sede in Svizzera controllate da soggetti esteri dai vantaggi della Convenzione in materia di interessi e di diritti di licenza, se queste società non versano l'imposta cantonale sul reddito su interessi o diritti di licenza a condizioni identiche o analoghe a quelle previste dalla legge sull'imposta federale diretta. Di conseguenza, i vantaggi della Convenzione non sono accordati per gli interessi e i diritti di licenza se queste società invocano l'applicazione dei capoversi 2-4 dell'articolo 28 LAID. Sono pure escluse dai vantaggi della Convenzione le fondazioni di famiglia che interessano stranieri e la cui sede è in Svizzera. I paragrafi 1 e 3

di questo articolo hanno valenza bilaterale e sono dunque applicabili in ciascuno degli Stati contraenti.

Le due parti riconoscono che il testo attuale era troppo radicale poiché escludeva a priori i casi di buona fede; si è pertanto cercato di ammorbidirlo. Il nuovo articolo 14 della Convenzione stabilisce anzitutto il principio secondo cui i vantaggi della Convenzione non sono accordati alla parte di reddito proveniente dall'altro Stato contraente e versata in ragione della metà almeno, direttamente o indirettamente, in qualsiasi momento e in qualsiasi forma, a una persona o a un ente che non è residente di questo altro Stato contraente. Tale esclusione non è tuttavia applicabile se il residente di uno Stato contraente che chiede di beneficiare dei vantaggi della Convenzione comprova che l'obiettivo principale delle operazioni in questione non è di trarre profitto dalla presente Convenzione. Viene precisato che questa condizione è soddisfatta se la parte di reddito è versata da questo residente a una persona o a un ente a cui non è legato o se la parte di reddito avrebbe beneficiato di un trattamento convenzionale equivalente o più favorevole se fosse stata direttamente riscossa dalla persona alla quale è stata versata piuttosto che dall'intermediario della società svizzera. Di conseguenza, anche se una società non adempie le condizioni (dette «safe haven») indicate più sopra, può però ancora stabilire che le operazioni in causa non hanno come obiettivo principale di trarre profitto dalla Convenzione.

Il paragrafo 3 conferma che l'articolo 11 paragrafo 2 lettera b) CDI-F deve essere considerato come una *lex specialis* nei confronti dell'articolo 14 CDI-F. L'articolo 14 si applica dunque unicamente ai dividendi non contemplati dall'articolo 11.

Questa modifica dell'articolo 14 può essere considerata favorevole sul piano bilaterale. Tale allentamento si era reso necessario poiché le disposizioni attuali escludevano in maniera rigorosa alcune operazioni dai vantaggi della Convenzione (ad es. le operazioni internazionali di leasing che ricorrono a finanziamenti esteri o le società di edizione che devono pagare diritti di licenza sulla base dei diritti di licenza francesi ad autori domiciliati in uno Stato terzo). È inoltre abrogata la condizione posta attualmente al paragrafo 2 dell'articolo 14, che prevede per le società svizzere controllate da stranieri l'assoggettamento degli interessi e dei diritti di licenza alle stesse condizioni sia sul piano federale che su quello cantonale. I diritti di licenza di fonte francese pagati tra imprese associate di cui all'articolo 15 paragrafo 2 AFisR saranno considerati all'articolo 14, al pari di tutte le categorie di reddito che beneficiano della Convenzione.

Art. 3 ad art. 17 della Convenzione – Salariati del trasporto ferroviario esercitato nel traffico internazionale

L'articolo 17 paragrafo 3 CDI-F (attività dipendente) è stato modificato per assoggettare gli impieghi svolti a bordo di un veicolo ferroviario esercitato nel traffico internazionale alle norme applicabili al personale impiegato a bordo di aeromobili o navi in traffico internazionale, ovvero nello Stato contraente della sede di direzione effettiva dell'impresa. Per quanto concerne il personale di imprese statali si rinvia al commento dell'articolo 5.

Art. 4 ad art. 20 della Convenzione – Pensioni

Il sistema di solidarietà degli istituti di previdenza francesi, che corrispondono alla previdenza professionale svizzera del secondo pilastro, esclude il versamento di prestazioni in capitale in luogo di rendite periodiche. Allo stato attuale, il diritto fiscale francese non considera come reddito imponibile in Francia le prestazioni in capitale del secondo pilastro svizzero versate a pensionati domiciliati in Francia che avevano esercitato un'attività dipendente in Svizzera. Tuttavia, l'articolo 20 CDI-F obbliga la Svizzera, se il beneficiario è domiciliato in Francia, a sgravare l'imposta alla fonte su queste prestazioni alla loro scadenza, poiché la Convenzione attribuisce il diritto di imposizione allo Stato di residenza. La doppia imposizione generata da questa situazione è stata ritenuta ingiustificata e il paragrafo 2 dell'articolo 20 è stato modificato. Esso mantiene il diritto di imposizione dello Stato di residenza, ma prevede che fintanto che questo Stato tassa, in tutto o in parte, questa prestazione, lo Stato della fonte conserva un diritto sussidiario di imposizione in ragione della parte non tassata nell'altro Stato contraente. La Svizzera può di conseguenza conservare l'imposta alla fonte trattenuta, poiché secondo la legislazione attuale la Francia non tassa le prestazioni in capitale del secondo pilastro. La soluzione può essere considerata equilibrata e preserva gli interessi del fisco svizzero.

Art. 5 ad art. 21 della Convenzione – Salariati di attività industriali e commerciali dello Stato

All'articolo 21 CDI-F è stato inserito un nuovo paragrafo 2.

Nel quadro dei precedenti accordi amichevoli è stato convenuto di assoggettare, secondo i casi, il personale di alcune imprese statali al regime applicabile al personale della funzione pubblica di cui all'articolo 21 CDI-F. Sulla base di questi accordi, la Svizzera ha chiesto un trattamento analogo per il personale di nazionalità svizzera di tali imprese. La Francia non ha però accolto la richiesta poiché ritiene che queste imprese, malgrado la presenza di una partecipazione statale, debbano essere considerate come persone autonome del settore privato e che occorra considerare il loro funzionamento (attività industriale o commerciale) piuttosto che i loro azionisti. Questa posizione rimette in causa le soluzioni amichevoli convenute in passato in questo campo. Tenuto conto di questa posizione e dell'evoluzione delle attività industriali e commerciali dello Stato, viepiù aperte alla concorrenza o alla privatizzazione, le due parti ne hanno tratto le conseguenze e hanno chiarito la situazione introducendo nell'articolo 21 CDI-F un nuovo paragrafo 2 che riprende la formulazione del paragrafo 3 dell'articolo 19 (funzioni pubbliche) del modello di convenzione elaborato dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economici (modello OCSE). Questo nuovo paragrafo 2 prevede che i salari, gli stipendi, le pensioni e le altre remunerazioni analoghe pagate in corrispettivo di servizi resi nell'ambito di un'attività industriale o commerciale esercitata da uno Stato contraente devono essere trattati secondo le disposizioni della Convenzione concernenti i relativi redditi.

Art. 6 ad art. 27 della Convenzione – Arbitrato

Come riferito nell'ambito della revisione della Convenzione di doppia imposizione con il Sudafrica (FF 2007 5985 segg.), il Comitato Affari fiscali dell'OCSE ha affrontato la questione dell'introduzione di una clausola di arbitrato. Una tale disposizione è conforme agli obiettivi di una Convenzione contro la doppia imposizione. Al riguardo bisogna sottolineare che la clausola di risoluzione delle controversie costituita dall'articolo sulla procedura amichevole non contiene alcun obbligo di risultato («... faranno del loro meglio per risolvere ...»), art. 25 del modello OCSE). In tal modo non può essere escluso che, in alcuni casi, non si riesca a eliminare una doppia imposizione, il che è di principio contrario alla Convenzione. La prassi svizzera in materia di procedura amichevole consiste nel difendere posizioni ragionevoli, ma tale non è sempre il caso, in quanto vi sono Stati che hanno effettuato aggiustamenti tradottisi in una doppia imposizione economica o giuridica, come nel caso dei prezzi di trasferimento. In generale, questa situazione non è soddisfacente dal punto di vista della certezza del diritto. Una clausola d'arbitrato inserita in una convenzione contro la doppia imposizione dovrebbe contribuire a migliorare la posizione del contribuente.

Per queste ragioni, è stata inserita una clausola di arbitrato al paragrafo 5 dell'articolo 27 CDI-F. Malgrado le richieste svizzere, le persone fisiche sono escluse dal campo d'applicazione di questa disposizione. In effetti, una clausola d'arbitrato poteva essere presa in considerazione dalla Francia unicamente per le imprese nel caso dei prezzi di trasferimento, della determinazione della chiave di riparto tra una stabile organizzazione e la sede dell'impresa nonché nel caso della costituzione o no di una stabile organizzazione secondo la Convenzione. Queste soluzioni sono state dunque riprese nella Convenzione. Se le autorità competenti non raggiungono un accordo entro i tre anni che seguono l'avvio di una procedura amichevole, l'impresa interessata può chiedere un arbitrato. Esso non è tuttavia possibile se sono ancora proponibili rimedi giuridici o se una decisione giurisdizionale è già stata emessa. Il lodo arbitrabile è applicabile a prescindere dai termini previsti dalla legislazione interna degli Stati. I dettagli della procedura saranno definiti di comune accordo dalle autorità competenti.

Le soluzioni adottate vanno oltre quanto previsto dalla prassi francese nel quadro della Convenzione sull'arbitrato dell'UE. È vero che una soluzione che prevede una clausola d'arbitrato ha l'inconveniente di ingerire nella sovranità fiscale svizzera. Tuttavia, essa torna a vantaggio del contribuente, il quale dovrà dare previo accordo scritto all'avvio della procedura. I rimedi giuridici devono inoltre essere esauriti. Occorre partire dall'idea che una clausola di arbitrato costituisce a priori un mezzo di pressione atto a indurre le autorità competenti degli Stati contraenti a trovare una soluzione amichevole, sottraendosi così al rischio che il tribunale arbitrale pronunci un lodo ancor più sfavorevole. I casi di applicazione dovrebbero pertanto essere rari, come dimostrano le esperienze fatte in seno all'UE per quanto riguarda la succitata Convenzione sull'arbitrato.

Art. 7 ad art. 28 della Convenzione – Scambio di informazioni

Come già menzionato nell'introduzione, l'obiettivo di questa revisione era di concretizzare i diversi impegni presi dalla Svizzera a livello internazionale. L'articolo 28 dell'attuale Convenzione è stato rivisto secondo le linee già sviluppate con altri importanti Stati membri dell'OCSE o dell'UE (come l'Austria o la Spagna).

Lo scambio di informazioni, su domanda ed esclusivamente in casi specifici, è previsto non solo per garantire la regolare applicazione della Convenzione ma anche per garantire l'applicazione della legislazione interna in caso di frode fiscale. In relazione con il meccanismo previsto dall'AFisR e dal relativo memorandum, l'assistenza si estende anche alle «violazioni analoghe». Per essere considerata analoga alla frode fiscale, la violazione deve presentare lo stesso livello di illiceità della frode fiscale quale definita dalla legislazione svizzera. Dal punto di vista materiale, questa disposizione non comporta un'estensione dell'obbligo di assistenza internazionale in materia fiscale, segnatamente in relazione alla portata della legge federale del 20 marzo 1981 sull'assistenza internazionale in materia penale (RS 351.1), e più in particolare alla luce del principio della doppia incriminazione, che è comunque fatto salvo. Tuttavia – come ad esempio nel caso di Germania, Spagna, Austria e Stati Uniti – i due Stati potranno ormai ricorrere nelle relazioni franco-svizzere all'assistenza amministrativa in caso di frode fiscale. Le autorità fiscali hanno così il vantaggio di poter utilizzare le informazioni ottenute ai fini della tassazione, il che non è possibile per il tramite dell'assistenza giudiziaria, a causa del principio di specialità contenuto in tale legge. Questo principio permette l'impiego delle informazioni ottenute nel quadro dell'assistenza amministrativa unicamente per il perseguimento da parte del giudice penale ma non – secondo la terminologia svizzera – per il recupero di imposta.

Secondo il nuovo numero XI del Protocollo addizionale, sono considerati frodi fiscali o violazioni analoghe i comportamenti fraudolenti che, secondo il diritto dello Stato richiesto, costituiscono un reato passibile di una pena detentiva. È stato stabilito che la Svizzera fornisce informazioni (comprese le informazioni bancarie) unicamente se si tratta di frode o di truffa in materia fiscale e se il reato è stato commesso in Svizzera.

Per quanto concerne le società holding, conformemente agli impegni assunti dalla Svizzera nei confronti dell'OCSE nel quadro della lotta contro le pratiche fiscali dannose, potranno essere scambiate informazioni in casi specifici e su domanda per l'applicazione corretta della legislazione interna. Il nuovo numero X del Protocollo addizionale stabilisce tuttavia che nei casi delle società holding le autorità fiscali scambiano unicamente le informazioni di cui dispongono o che sono loro trasmesse per via ordinaria. Per la Svizzera si intendono le società holding secondo l'articolo 28 capoverso 2 LAID e per la Francia le società francesi equiparabili a queste società svizzere.

Il paragrafo 1 lettera d impegna le autorità competenti a scambiare, su domanda, le informazioni necessarie all'applicazione dell'articolo 15 AFisR. Questo scambio è conforme alla prassi svizzera in materia di scambio di informazioni per la regolare applicazione di un trattato.

Il numero XI del Protocollo addizionale precisa che deve sussistere un legame diretto tra il comportamento fraudolento e il provvedimento di assistenza amministrativa richiesto. Le domande che mirano unicamente alla ricerca di prove («fishing expedition») sono escluse. Sono inoltre precisati gli elementi che devono suffragare

il ragionevole sospetto che esista una frode fiscale o una violazione analoga. Si tratta segnatamente di documenti, libri contabili, testimonianze, denunce credibili, indizi presentati o invocati dallo Stato richiedente a sostegno della sua domanda.

La procedura svizzera per ottenere informazioni nel quadro della frode fiscale o di una violazione analoga corrisponde a quella già convenuta con Paesi come Germania, Spagna o Norvegia. Essa sarà oggetto di un'ordinanza del Consiglio federale.

La Francia chiedeva l'introduzione di una clausola della nazione più favorita da applicarsi automaticamente qualora, dopo la firma dell'Accordo aggiuntivo, la Svizzera accordi a uno Stato dell'OCSE una clausola di assistenza amministrativa più ampia. Questa richiesta, inaccettabile per la Svizzera, ha potuto essere circoscritta nel nuovo paragrafo 3 dell'articolo 28.

Se, dopo la firma del presente Accordo aggiuntivo, la Svizzera dovesse convenire con uno Stato dell'UE un regime di assistenza amministrativa in materia fiscale più ampio di quello convenuto con la Francia, a quest'ultima sarà accordato lo stesso campo di applicazione, come già successo con la Spagna. Questa soluzione deve essere considerata alla luce dei cosiddetti accordi «Bilaterali II» conclusi tra la Svizzera e l'UE. Negli impegni presi riguardo all'assistenza giudiziaria in materia fiscale sia nell'Accordo sulla frode fiscale che negli accordi di associazione alla normativa di Schengen, gli Stati membri dell'UE sono trattati in modo paritario. Di conseguenza è lecito prevedere una parità di trattamento analoga nelle convenzioni contro la doppia imposizione, poiché l'AFisR tra la Svizzera e la Comunità europea comporta anche nel campo della frode fiscale una tale parità di trattamento nei confronti di tutti gli Stati membri dell'UE. È poco verosimile che questa clausola della nazione più favorita abbia conseguenze pratiche, poiché la Svizzera ha convenuto nel memorandum (n. 2) con tutti gli Stati membri dell'UE, sulla base della reciprocità, di prevedere l'assistenza amministrativa nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni per i casi di frode fiscale o di violazione analoga.

Se, dopo la firma dell'Accordo aggiuntivo con la Francia, la Svizzera amplia l'assistenza accordata a uno o Stato membro dell'OCSE che non fa parte dell'UE, le autorità competenti si impegneranno, entro un anno a partire dall'entrata in vigore di questo ampliamento, ad avviare negoziati per concludere un nuovo Accordo aggiuntivo destinato ad ampliare il campo di applicazione del paragrafo 1 dell'articolo 28. Per le autorità francesi questo ampliamento costituiva una condizione *sine qua non* per la conclusione del ciclo di negoziati.

Art. 8 ad inserimento dell'art. 28^{bis} nella Convenzione – Assistenza per la notificazione di crediti fiscali

Nel 2003 le autorità francesi hanno sollevato il problema della notificazione in Svizzera dei precetti esecutivi relativi a crediti pubblici francesi dovuti da persone residenti in Svizzera e in questo ambito hanno chiesto assistenza alla Svizzera. Secondo i dati francesi, il totale dei crediti pubblici francesi non versati di natura essenzialmente fiscale e relativi a persone residenti in Svizzera ammonterebbe a circa 58 milioni di euro, e le quote di recupero sarebbero oltremodo basse. Prima di poter avviare formalmente una procedura d'esazione forzata, l'amministrazione francese deve notificare al contribuente il totale del suo credito e la sua intenzione di ricorrere a tale procedura. Una notificazione nel quadro di un'assistenza dell'amministrazione svizzera è quindi necessaria alle autorità francesi qualora la persona interessata si trovi in Svizzera. In assenza di una convenzione bilaterale o multilate-

rale di assistenza in quest'ambito, la notificazione può soltanto essere fatta nel quadro della cortesia internazionale e al di fuori di ogni procedura vincolante. Quando la via diplomatica è preclusa, le somme da recuperare non possono essere notificate al debitore, in quanto la notificazione costituisce una formalità obbligatoria da effettuare prima di avviare procedure legali in applicazione del diritto francese, il che rende il loro recupero impossibile impedendo il sequestro dei beni, anche se questi sono situati in Francia.

L'esame della situazione secondo il diritto svizzero e secondo gli accordi bilaterali esistenti ha mostrato che l'assistenza ai fini della notificazione, segnatamente di recupero, è già ampiamente accordata dalla Svizzera nell'ambito civile, penale e amministrativo e anche in materia di crediti ospedalieri. È stato dunque deciso di comune accordo, trattandosi di un ambito fiscale, di esaminare la questione della notificazione dei precetti esecutivi di crediti pubblici francesi nel quadro della presente revisione della CDI-F, poiché si tratta di una richiesta francese concernente una forma di assistenza amministrativa.

La richiesta francese è stata ritenuta legittima sebbene l'interesse della Svizzera a una soluzione bilaterale in questo ambito fosse secondario sul piano fiscale, viste le possibilità esistenti in Svizzera di pubblicare le notificazioni quando il contribuente non è o non è più domiciliato in Svizzera, ad esempio per il tramite dei fogli ufficiali. Dal punto di vista della Svizzera, la soluzione adottata avrebbe dovuto evitare di gravare ulteriormente le autorità cantonali con oneri supplementari. Per questo motivo, è stata prevista la comunicazione diretta per via postale ai contribuenti svizzeri residenti in Francia o francesi residenti in Svizzera, tramite le autorità francesi o svizzere. Il nuovo articolo 28^{bis} della convenzione concretizza questa soluzione, la cui portata materiale concerne le imposte sui redditi e sulla sostanza considerate nella CDI-F. Per la Francia sono inoltre comprese le imposte sul valore aggiunto, le tasse di registro, l'imposta sul valore venale degli immobili di persone giuridiche, la tassa professionale, la tassa d'abitazione e le imposte fondiari. Per la Svizzera, si tratta dell'imposta sul valore aggiunto, delle tasse di registro, delle imposte fondiari e delle imposte sulle successioni e sulle donazioni. L'articolo 28^{bis} prevede inoltre che nei casi urgenti o in caso di mancata notificazione, su domanda dello Stato richiedente, lo Stato richiesto proceda a una notificazione nelle forme previste dalla propria legislazione. Se la Svizzera è lo Stato richiesto, è previsto che l'Amministrazione federale delle contribuzioni si incarichi di effettuare la notificazione per raccomandata. Secondo le valutazioni francesi, il numero di casi toccati da questa notificazione centralizzata dovrebbe essere molto contenuto. Le modalità pratiche di questa procedura centralizzata saranno fissate tramite scambio di lettere tra le autorità competenti.

La presente soluzione soddisfa una rivendicazione legittima. Se, in un primo tempo, è previsto un carico di lavoro contenuto (per i casi in cui la notificazione per lettera non ha successo e in caso d'urgenza), in seguito è verosimile che questo metodo sarà utilizzato sempre meno visto il suo carattere dissuasivo per i contribuenti interessati.

Art. 9 ad inserimento dei n. X e XI nel Protocollo aggiuntivo alla Convenzione – Scambio di informazioni

Si rimanda al commento all'articolo 7 dell'Accordo aggiuntivo per quanto riguarda l'articolo 28 (scambio di informazioni) modificato della Convenzione.

Art. 10 ad inserimento del n. XII nel Protocollo aggiuntivo alla Convenzione – Base imponibile meno elevata dell'imposizione dei dividendi (inizialmente chiamata «mezza-base») ottenuta da azionisti residenti in Francia

Come indicato nelle considerazioni introduttive, tra gli obiettivi della presente revisione figura anche l'eliminazione della discriminazione prevista, a partire dal 1° gennaio 2009, in materia di dividendi distribuiti da società svizzere a persone fisiche residenti in Francia, le quali non avrebbero più diritto alla base imponibile meno elevata prevista dall'articolo 158.3.2 CGI (attualmente dopo deducibilità del 40 per cento). La Svizzera ha cercato di giungere a una soluzione convenzionale che dichiarasse che il livello di assistenza concessa a seguito della presente revisione poteva essere considerato sufficiente alla luce di tutte le disposizioni della legislazione fiscale francese che esigono, quale condizione per poter beneficiare di un regime preferenziale, una Convenzione contro la doppia imposizione contenente una clausola di assistenza amministrativa volta combattere l'evasione o la frode fiscale. La Francia ha replicato che l'assistenza amministrativa poteva essere considerata sufficiente per le imprese, ma non per le persone fisiche. Per questo motivo, non ha potuto dare seguito alla richiesta svizzera. Tuttavia, a causa dell'insistenza svizzera, la delegazione francese ha infine accettato una soluzione pragmatica limitata alla questione della base meno elevata che escludesse nel contempo alcune possibilità di abuso concernenti società svizzere controllate da persone fisiche residenti in Francia. La soluzione adottata prevede l'introduzione di un numero XII nel Protocollo aggiuntivo alla Convenzione. Secondo questa disposizione, malgrado il livello insufficiente di assistenza amministrativa concessa nella presente revisione, dal 1° gennaio 2009 i residenti di Francia beneficiari di redditi distribuiti da società quotate stabilite in Svizzera continueranno a beneficiare della base meno elevata. In caso di difficoltà di applicazione del nuovo articolo 28 della Convenzione, l'autorità competente francese potrà, dal 1° gennaio 2011, consultare l'autorità competente svizzera e se tali difficoltà non potranno essere risolte congiuntamente, l'autorità competente francese potrà sospendere questo beneficio.

Art. 11 ad entrata in vigore

L'Accordo aggiuntivo entrerà in vigore il primo giorno del secondo mese che segue la data di ricezione del secondo strumento di ratificazione. Sarà applicabile alle domande di scambio di informazioni concernenti frodi fiscali o violazioni analoghe commesse dopo la firma dell'Accordo aggiuntivo. Per la notificazione di crediti fiscali, l'Accordo aggiuntivo sarà applicabile a tutti i crediti non prescritti al giorno dell'entrata in vigore.

Le altre disposizioni dell'Accordo aggiuntivo saranno applicabili ai redditi afferenti a ogni anno civile o a ogni esercizio che inizia dopo l'anno civile nel corso del quale l'Accordo aggiuntivo è entrato in vigore.

3 Conseguenze finanziarie

La conclusione di una Convenzione di doppia imposizione comporta per entrambi gli Stati la rinuncia a determinate entrate fiscali. La presente revisione modifica o chiarisce le regole d'imposizione solo sotto alcuni aspetti, riguardanti essenzialmente l'imposizione dei salariati o dei salariati pensionati. Le entrate e le perdite

risultanti per il fisco svizzero, che non possono essere quantificate in mancanza di strumenti appropriati, dovrebbero compensarsi tenuto conto delle strette relazioni economiche tra i due Paesi. L'introduzione di un diritto sussidiario d'imposizione a favore della Svizzera riguarda le prestazioni in capitale del secondo pilastro e mette fine a una lacuna d'imposizione in Francia che sfociava in una doppia esenzione. Questa soluzione favorirà le entrate fiscali svizzere nella misura in cui il diritto interno francese non sarà modificato dall'introduzione di un'imposizione effettiva di queste prestazioni. Il nuovo Accordo aggiuntivo stabilisce inoltre regole più flessibili in materia di lotta contro gli abusi nonché regole procedurali intese a rafforzare la certezza del diritto, come la clausola di arbitrato. L'Accordo aggiuntivo chiarisce infine la relazione tra l'articolo 15 AFisR e la Convenzione del 1966.

I Cantoni e gli ambienti economici interessati hanno accolto favorevolmente la conclusione dell'Accordo aggiuntivo. Nel suo insieme quest'ultimo contribuisce in maniera positiva al mantenimento e allo sviluppo delle relazioni economiche bilaterali, che sono tra gli scopi principali della politica svizzera in materia di commercio con l'estero.

4 Costituzionalità

L'Accordo aggiuntivo si fonda sull'articolo 54 della Costituzione federale, che attribuisce alla Confederazione la competenza in materia di affari esteri. Secondo l'articolo 166 capoverso 2 della Costituzione federale, spetta all'Assemblea federale approvare il presente Accordo aggiuntivo, il quale, una volta approvato, sarà parte integrante della Convenzione franco-svizzera contro la doppia imposizione del 1966. La Convenzione è stata conclusa per un periodo indeterminato, ma è denunciabile per la fine di ogni anno civile con preavviso di almeno sei mesi. L'Accordo aggiuntivo non prevede l'adesione a un'organizzazione internazionale. Dal 1° agosto 2003 sottostanno a referendum facoltativo giusta l'articolo 141 capoverso 1 lettera d numero 3 della Costituzione federale i trattati comprendenti disposizioni importanti che contengono norme di diritto o per l'attuazione dei quali è necessaria l'emana-zione di leggi federali. Conformemente all'articolo 22 capoverso 4 della legge del 13 dicembre 2002 sull'Assemblea federale, una disposizione di un trattato internazionale contiene norme di diritto se, in forma direttamente vincolante e in termini generali ed astratti, impone obblighi, conferisce diritti o determina competenze. Allo scopo di sviluppare una prassi praticabile in relazione al nuovo numero 3 dell'articolo 141 capoverso 1 lettera d della Costituzione federale ed evitare che Convenzioni analoghe siano di volta in volta sottoposte a referendum, nel suo messaggio del 19 settembre 2003 concernente una Convenzione di doppia imposizione con lo Stato d'Israele, il Consiglio federale ha stabilito che avrebbe proposto in futuro al Parlamento di non sottoporre a referendum facoltativo le Convenzioni che, rispetto a quelle già concluse, non contengono ulteriori obblighi importanti per la Svizzera.

Il nuovo Accordo aggiuntivo crea condizioni più favorevoli rispetto all'attuale Convenzione, in particolare per quanto concerne la lotta contro gli abusi. L'assistenza amministrativa è già stata convenuta per le società holding, ad esempio con Austria, Spagna o Finlandia. L'assistenza amministrativa è stata inoltre definita come nuovo standard svizzero in materia di frode fiscale nei confronti degli Stati membri dell'OCSE e in materia di frode fiscale e di violazioni analoghe nelle relazioni con l'UE. Per quanto concerne gli Stati membri dell'UE, una tale disposizione

è già stata accordata a Spagna e Gran Bretagna e corrisponde alla posizione adottata dalla Svizzera sul piano internazionale in questo ambito.

Il presente Accordo aggiuntivo introduce, da un lato, l'assistenza per la notificazione di crediti fiscali e, dall'altro, prevede in materia di scambio di informazioni una clausola della nazione più favorita riguardo agli Stati dell'OCSE che non fanno parte dell'UE. Attraverso tale clausola, esso garantisce alla Francia l'apertura di negoziati di revisione intesi ad ampliare lo scambio di informazioni qualora la Svizzera accordi a un altro Stato dell'OCSE una soluzione più generosa. L'Accordo aggiuntivo prevede pertanto nuovi obblighi importanti per la Svizzera, come nel caso della revisione della Convenzione contro la doppia imposizione tra la Svizzera e la Repubblica d'Austria (messaggio del 24 maggio 2006 del Consiglio federale, FF 2006 4723, n. 4). Rispetto alle altre Convenzioni, l'Accordo aggiuntivo contiene disposizioni importanti ai sensi dell'articolo 141 capoverso 1 lettera d numero 3 della Costituzione federale. Il decreto federale concernente l'Accordo aggiuntivo alla Convenzione franco-svizzera contro la doppia imposizione del 1966 sarà pertanto sottoposto a referendum facoltativo giusta l'articolo 141 capoverso 1 lettera d numero 3 della Costituzione federale.

