

10.102

Messaggio

che approva un Protocollo che modifica la Convenzione tra la Svizzera e la Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza

del 3 dicembre 2010

Onorevoli presidenti e consiglieri,

con il presente messaggio vi sottoponiamo, per approvazione, un disegno di decreto federale che approva un Protocollo che modifica la Convenzione dell'11 agosto 1971 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza.

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

3 dicembre 2010

In nome del Consiglio federale svizzero:

La presidente della Confederazione, Doris Leuthard

La cancelliera della Confederazione, Corina Casanova

Compendio

Il Protocollo che modifica la Convenzione tra la Svizzera e la Germania per evitare la doppia imposizione prevede di inserire una disposizione concernente lo scambio di informazioni secondo lo standard OCSE. Inoltre gli Stati contraenti hanno convenuto una clausola arbitrata dalla vasta portata come pure il complemento dell'articolo sulla non discriminazione con un paragrafo concernente la deducibilità di interessi e canoni versati ai beneficiari residenti dell'altro Stato contraente. Il Protocollo prevede altresì una riduzione al 10 per cento della partecipazione determinante ai fini dell'applicazione dell'aliquota zero per i dividendi nonché una rinuncia provvisoria della Germania al suo diritto d'imposizione del personale di volo residente in Svizzera impiegato su aeromobili di compagnie aeree tedesche.

La maggioranza dei Cantoni e delle associazioni dell'economia interessate ha accolto favorevolmente la conclusione del Protocollo.

Messaggio

1 Considerazioni generali sullo sviluppo ulteriore della politica in materia di convenzioni contro le doppie imposizioni

Le convenzioni per evitare le doppie imposizioni sono uno strumento importante della politica fiscale. Buone convenzioni agevolano l'attività della nostra economia d'esportazione, promuovono investimenti esteri in Svizzera e contribuiscono al benessere del nostro Paese e dello Stato partner.

La politica in materia di convenzioni si basa da sempre sugli standard dell'OCSE, poiché essi sono quelli più adeguati per quanto concerne il raggiungimento degli obiettivi in materia di benessere. Elementi importanti sono la chiara ripartizione del diritto d'imposizione delle persone fisiche e giuridiche, un'imposta residua per quanto possibile bassa su interessi, dividendi e canoni nonché l'eliminazione in generale di conflitti in campo fiscale che arrecano svantaggi ai contribuenti attivi a livello internazionale. Da sempre esistono tensioni tra le condizioni quadro favorevoli e la riconoscenza internazionale del nostro regime fiscale. Infatti, in mancanza di una legittimazione internazionale anche la migliore fiscalità perderebbe attrattiva.

Il 13 marzo 2009 il Consiglio federale ha deciso di adeguare l'assistenza amministrativa nelle questioni fiscali alla nuova realtà della politica internazionale.

2 Situazione iniziale, svolgimento e risultato dei negoziati

La Convenzione tra la Svizzera e la Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza (RS 0.672.913.62, in seguito CDI-G) risale all'11 agosto 1971. Dalla sua entrata in vigore nel 1972 è stata riveduta tre volte, l'ultima volta con il Protocollo del 12 marzo 2002.

A seguito della decisione del 13 marzo 2009 del Consiglio federale di revocare la riserva della Svizzera riguardo allo scambio di informazioni secondo il modello di Convenzione dell'OCSE, la Svizzera e la Germania si sono messe in contatto per chiarire la possibilità di completare con una corrispondente disposizione la loro Convenzione di doppia imposizione. A tale scopo si sono tenuti dapprima due incontri preliminari nella primavera e nell'estate del 2009, al fine di sondare la necessità di revisione e le posizioni di fondo dei due Stati. Da questi incontri è emerso che, sebbene i due Paesi fossero giunti a un'intesa sullo scambio di informazioni, le loro posizioni su altri punti, come ad esempio la questione dell'accesso al mercato da parte degli intermediari finanziari svizzeri e le altre proposte avanzate dalla Svizzera per una revisione della Convenzione, rimanevano ampiamente divergenti.

In base ai risultati di questi incontri preliminari, l'avvio dei negoziati di revisione, previsto in due tappe, è stato deciso in occasione di un colloquio telefonico tra l'ex consigliere federale Hans-Rudolf Merz e l'allora ministro delle finanze tedesco Peer Steinbrück. Le due parti hanno giudicato considerevoli i lavori di revisione della CDI-G, per cui si è optato per una procedura in due tappe. Una completa revisione della Convenzione avrebbe richiesto molto tempo e avrebbe quindi ostacolato il

desiderio comune di introdurre quanto prima nella Convenzione una disposizione sullo scambio di informazioni secondo lo standard dell'OCSE. Un primo pacchetto di revisione dovrebbe quindi permettere l'inserimento dello scambio d'informazioni fiscali secondo lo standard dell'OCSE come pure temi affini, mentre un secondo pacchetto si incentrerà su una revisione di fondo della CDI-G.

Dall'autunno del 2009 fino alla primavera del 2010 sono pertanto stati condotti i relativi negoziati di revisione che si sono tenuti in un clima di tensione politica. Numerosi eventi come alcune affermazioni dell'ex ministro delle finanze tedesco Peer Steinbrück o l'acquisto dei dati bancari rubati da parte dei Länder tedeschi hanno messo a dura prova le buone relazioni tra i due Stati. L'andamento dei negoziati è stato ripetutamente influenzato dagli eventi politici. Inoltre, l'interesse pubblico alla conclusione del protocollo era enorme. Le due delegazioni erano pertanto messe sotto pressione dalle forti aspettative della politica e dell'opinione pubblica.

All'inizio dei negoziati i punti di vista sui contenuti del primo pacchetto divergevano sostanzialmente. La Germania auspicava unicamente una revisione dell'articolo concernente lo scambio di informazioni e, in contropartita, era disposta ad adottare una clausola arbitrata. Le altre richieste della Svizzera avrebbero dovuto pertanto essere discusse soltanto con il secondo pacchetto. La Svizzera ha tuttavia chiesto, oltre alle nuove disposizioni sullo scambio di informazioni, in particolare miglioramenti riguardanti l'aliquota zero sui dividendi, un complemento dell'articolo sulla non discriminazione con una disposizione sulla deducibilità fiscale di pagamenti di interessi e canoni a beneficiari nell'altro Stato contraente, una soluzione concernente l'imposizione del personale di volo residente in Svizzera impiegato su aeromobili di compagnie aeree tedesche, la soppressione della «überdachende Besteuerung» e del diritto d'imposizione limitato «esteso» in Germania (articolo 4 paragrafi 3, 4 e 9) nonché la sostituzione del rinvio alle norme interne in materia di abuso con una disposizione sugli abusi nella Convenzione e infine un accesso semplificato al mercato tedesco per gli intermediari finanziari svizzeri.

Nonostante queste posizioni iniziali divergenti, nel corso delle trattative piuttosto laboriose è stato possibile giungere a un'intesa. Nel terzo ciclo di negoziati le due delegazioni si sono accordate su un disegno di Protocollo di revisione suscettibile di essere parafato.

Il Protocollo di modifica contiene i seguenti punti:

- riduzione dal 20 al 10 per cento del tasso di partecipazione determinante ai fini dell'aliquota zero sui dividendi;
- complemento dell'articolo sulla non discriminazione con un paragrafo concernente la deducibilità di interessi e canoni secondo l'articolo 24 paragrafo 4 del modello di Convenzione dell'OCSE;
- introduzione di una clausola arbitrata;
- clausola sullo scambio di informazioni secondo lo standard OCSE;
- deroga provvisoria per i membri del personale di volo.

Per quanto concerne le modifiche chieste dalla Svizzera di cui all'articolo 4 paragrafi 3, 4 e 9 e delle norme in materia di abuso (articolo 23) nel protocollo di negoziazione firmato da entrambe le parti si è stabilito che una revisione di queste disposizioni sarà oggetto del secondo pacchetto. Al riguardo è stato convenuto che le pertinenti trattative inizieranno entro due anni dalla firma del Protocollo di modifica.

Si è pure convenuto di iniziare entro tre anni dalla firma del Protocollo di modifica la revisione della Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sulle successioni (RS 0.672.913.61).

Nel quadro dei negoziati la Svizzera ha fatto presente che non presterà alcuna assistenza amministrativa per le richieste vertenti su dati bancari rubati. Questa prassi è già oggi applicata ai casi di assistenza giudiziaria e amministrativa in corso.

In occasione del loro incontro del 26 marzo 2010 a Berlino, il consigliere federale Hans-Rudolf Merz e il ministro delle finanze tedesco Wolfgang Schäuble hanno discusso della procedura di chiarimento delle questioni pendenti in ambito finanziario e fiscale e hanno istituito un gruppo di lavoro bilaterale, il cui incarico era di trattare entro fine settembre 2009 i seguenti temi:

- possibilità di un'imposizione dei valori patrimoniali non tassati («vecchi fondi»);
- garanzia di un'imposizione a carattere liberatorio dei redditi da capitali correnti sui valori patrimoniali («nuovi fondi»);
- verifica di un accesso più ampio al mercato tedesco per le banche svizzere;
- lavori accompagnatori in vista della firma del Protocollo di modifica concernente la CDI bilaterale comprese le questioni riguardanti l'acquisto dei dati bancari e un'informazione esaustiva da parte svizzera.

A margine di questo incontro dei ministri si è infine svolta la parafatura del Protocollo di modifica concernente la CDI-G da parte dei capi delle due delegazioni incaricate delle negoziazioni.

Entrambi i ministri erano d'accordo sul fatto che la firma del Protocollo di modifica e un'intesa ministeriale sui risultati del gruppo di lavoro bilaterale dovesse avvenire nell'autunno del 2010. Il 27 ottobre 2010 i due ministri hanno dunque firmato il Protocollo di modifica concernente la CDI-G. In pari tempo è stata firmata una dichiarazione comune per l'avvio di negoziati sulla collaborazione transfrontaliera in ambito fiscale e sull'accesso al mercato da parte delle banche. Con questa dichiarazione di base è stata appianata la via per la conclusione di un accordo con la Germania anche in questo settore.

In tal modo, si sono create basi chiare nelle relazioni Svizzera-Germania e le procedure interne per l'approvazione del Protocollo di modifica della CDI-G possono ora essere avviate.

La maggioranza dei Cantoni e delle cerchie economiche interessate ha accolto favorevolmente il Protocollo di modifica.

3 Valutazione

La prevista riduzione del tasso di partecipazione determinante ai fini dell'aliquota zero sui dividendi di cui al Protocollo di modifica permette di evitare l'imposta residua all'interno di un gruppo la cui società madre ha sede in Svizzera ed è conforme alla nuova politica svizzera in materia di convenzioni. L'introduzione della disposizione sulla deducibilità di interessi e canoni costituisce un importante complemento della clausola di non discriminazione e tutela l'economia svizzera. La nuova disposizione sullo scambio d'informazioni corrisponde allo standard OCSE e,

te della partecipazione minima. Sebbene non tutti i dubbi sulla conformità al diritto dell'UE di questa clausola siano stati eliminati, dopo ulteriori chiarimenti interni, la Germania ha approvato questa modifica nel quadro di una soluzione globale.

In contropartita, la Germania ha chiesto di introdurre un periodo minimo di partecipazione di un anno conformemente alla direttiva dell'UE «madre-figlia»¹. La Svizzera si è dichiarata disposta ad accettare questa richiesta, purché si garantisca che la condizione del periodo minimo di partecipazione secondo l'articolo 10 paragrafo 3 periodo 1 sia adempiuta anche qualora il periodo minimo di un anno venga raggiunto solo dopo il pagamento dei dividendi. Ai sensi della non discriminazione nei confronti degli Stati membri dell'UE, la Germania ha approvato l'introduzione nel Protocollo sulla Convenzione di questa precisazione (numero 1 dell'art. 5 del Protocollo di modifica).

Articolo 2 del Protocollo di modifica concernente l'articolo 25 paragrafo 3 della Convenzione (non discriminazione)

Il Protocollo di modifica prevede di completare l'articolo 25 della Convenzione con un paragrafo 3 che corrisponde alla disposizione dell'articolo 24 paragrafo 4 del modello di Convenzione dell'OCSE. Questa disposizione era stata integrata nella versione del 1977 del modello e finora non figurava nel testo della Convenzione. In particolare a causa delle regolamentazioni previste nel disegno di legge tedesco per la lotta contro la sottrazione d'imposta era premura della Svizzera completare l'articolo 25 con questo paragrafo, il quale prevede la non discriminazione della deducibilità di interessi, canoni e altre spese. Pertanto, gli interessi, i canoni e le altre spese pagate da un'impresa di uno Stato contraente a un residente dell'altro Stato contraente sono deducibili alle stesse condizioni che si sarebbero applicate se fossero state pagate a un residente del primo Stato.

La Germania ha continuato a respingere l'introduzione di questa disposizione. Essa ha criticato il fatto che tale disposizione avrebbe interagito con le agevolazioni fiscali cantonali (società holding, società di domicilio e società miste), il che avrebbe occasionato una distorsione della concorrenza, che tale disposizione non avrebbe alcun rapporto con lo scambio di informazioni e che avrebbe necessitato di ulteriori analisi; per tali ragioni detta disposizione sarebbe dovuta rientrare nel secondo pacchetto. La Svizzera ha tuttavia respinto questi argomenti e ha insistito per introdurre la disposizione secondo il modello di Convenzione dell'OCSE in modo che la Germania accetti infine tale disposizione quale parte della soluzione globale.

Articolo 3 del Protocollo di modifica concernente l'articolo 26 paragrafi 5–7 della Convenzione (procedura amichevole, clausola arbitrale)

La clausola sulle composizioni delle controversie e sull'eliminazione di doppie imposizioni accertate o imminenti secondo l'articolo 26 non contiene nessun obbligo di risultato. Non è pertanto escluso che, nonostante la procedura amichevole tra le autorità competenti, in singoli casi non si riesca ad evitare una doppia imposizione. Sotto il profilo della sicurezza giuridica questa situazione è insoddisfacente. Con un'ampia clausola arbitrale si intende ora colmare questa lacuna e migliorare quindi

¹ Direttiva 90/435/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati Membri diversi, GU L 225 del 20.8.1990, pag. 6

la situazione dei contribuenti. A tale scopo l'articolo 26 CDI-G è completato con tre nuovi paragrafi.

I principi di questa clausola arbitrale corrispondono a livello materiale alla clausola arbitrale del modello di Convenzione dell'OCSE (art. 25 par. 5).

La procedura d'arbitrato è avviata su richiesta del contribuente interessato, se sono riunite le seguenti condizioni:

- inoltro della dichiarazione d'imposta o esistenza di una deduzione fiscale in almeno uno degli Stati contraenti per l'anno oggetto della procedura arbitrale,
- idoneità per una decisione da parte dell'istanza arbitrale, nonché;
- impegno di tutti gli interessati espresso prima dell'inizio della procedura arbitrale a non divulgare a terzi le informazioni ottenute in questo ambito.

La prassi ha dimostrato che spesso la procedura di amichevole composizione non può concludersi entro i due anni previsti dal modello di convenzione OCSE. Si è pertanto deciso di aumentare a 3 anni questo termine.

Se nessuno dei contribuenti direttamente interessati respinge il lodo arbitrale, quest'ultimo è vincolante per gli Stati contraenti e deve essere attuato in via amichevole. Le questioni concernenti la procedura devono essere ancora convenute dalle autorità competenti. Tuttavia le delegazioni erano d'accordo sul fatto che la procedura amichevole debba essere effettuata in modo analogo a quella tra convenuta tra la Svizzera e gli Stati Uniti. Pertanto, entrambi gli Stati contraenti hanno il diritto di sottoporre una proposta di soluzione all'istanza arbitrale. L'istanza arbitrale deve decidere per una delle due proposte di soluzione. Se solo uno degli Stati contraenti presenta una proposta di soluzione, l'istanza arbitrale deve adottare tale soluzione quale lodo arbitrale.

Articolo 4 del Protocollo di modifica concernente l'articolo 27 della Convenzione (Scambio d'informazioni)

Sulla scia della globalizzazione dei mercati finanziari e in particolare alla luce della crisi finanziaria, la collaborazione internazionale ha assunto ulteriore importanza. La Svizzera sostiene da sempre gli sforzi compiuti in tal senso. Con la sua decisione del 13 marzo 2009 il Consiglio federale ha dunque stabilito di adottare lo standard dell'OCSE in materia di assistenza amministrativa nelle questioni fiscali. Al contempo ha dichiarato di volersi attenere alla tutela procedurale, alla limitazione dell'assistenza amministrativa al singolo caso, a soluzioni transitorie corrette, alla limitazione alle imposte considerate nella convenzione, al principio di sussidiarietà nonché all'eliminazione di eventuali discriminazioni concernenti gli indicatori da perseguire a seguito del passaggio allo standard OCSE. Questi elementi sono commentati di seguito.

La disposizione parafata corrisponde in ampia misura al tenore dell'articolo 26 del modello di Convenzione dell'OCSE. Esistono scostamenti riguardo alle possibilità di impiegare – con l'accordo di entrambi gli Stati – le informazioni per altri scopi nonché all'espressa autorizzazione degli Stati contraenti a impiegare misure coercitive per l'applicazione della richiesta di informazioni nei confronti di banche, altri istituti finanziari, mandatari e fiduciari e di determinare i rapporti di partecipazione.

Le deroghe sono contenute nel commentario relativo al modello di Convenzione dell'OCSE e sono compatibili con lo standard dell'OCSE.

Il paragrafo 1 stabilisce il principio dello scambio di informazioni. Esso prevede lo scambio delle informazioni verosimilmente pertinenti per l'esecuzione della Convenzione o del diritto interno o per l'applicazione di tutte le imposte. La restrizione alle informazioni verosimilmente pertinenti esclude espressamente la cosiddetta «fishing expedition». Inoltre, lo Stato richiedente deve sfruttare tutte le fonti d'informazione abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere informazioni all'altro Stato. Ai fini dello scambio di informazioni non è necessario che il contribuente sia residente in Svizzera o in Germania purché esista un legame economico in uno degli Stati contraenti.

Conformemente alla sua politica ordinaria, la Svizzera intendeva limitare lo scambio di informazioni alle imposte oggetto della Convenzione. In questo modo si evitano sovrapposizioni con altri trattati internazionali (ad es. con l'accordo antifrode nel campo delle imposte indirette con gli Stati membri dell'UE, RS 0.351.926.81). Inoltre, si è manifestato il desiderio secondo cui lo scambio di informazioni relativo alle imposte sulle successioni dovrebbe essere oggetto della pertinente CDI la quale andrebbe quindi rivista. La Germania si è tuttavia rifiutata di scostarsi dal tenore dell'articolo 26 paragrafo 1 del modello di Convenzione dell'OCSE e intendeva vincolare la conclusione dei negoziati all'integrazione di tale articolo. Nel quadro della soluzione globale, le due delegazioni si sono infine accordate ad estendere il campo di applicazione dello scambio di informazioni a tutte le imposte. Parallelamente è stato convenuto di avviare entro tre anni negoziati concernenti la revisione della Convenzione del 1978 per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sulle successioni.

Lo scambio di informazioni si applica quindi a tutte le imposte. Qualsiasi accordo che potrebbe essere applicabile parallelamente dovrà essere sempre esaminato nel singolo caso secondo le sue peculiarità e secondo il principio della *lex specialis*.

Il paragrafo 2 contiene norme sulla segretezza. In base a questo paragrafo sono applicabili le norme sulla segretezza dello stato che ha ottenuto le informazioni. Tuttavia le informazioni scambiate devono essere accessibili solo a persone o autorità che si occupano dell'accertamento, della riscossione delle imposte che rientrano nel campo d'applicazione della Convenzione, dell'esecuzione o del perseguimento penale oppure della decisione di ricorrere a rimedi giuridici inerenti a queste imposte. Le informazioni possono quindi essere comunicate anche al contribuente stesso o al suo rappresentante.

Per mantenere ristretta la cerchia di persone che hanno accesso alle informazioni trasmesse e diminuire in tal modo il rischio di abuso, nel quadro dei negoziati la Svizzera mira sempre a rinunciare alla trasmissione delle informazioni alle autorità di vigilanza. Il commentario al modello di Convenzione dell'OCSE prevede espressamente la possibilità di una limitazione di questo tipo. La Germania ha fatto presente che non si può negare all'autorità tedesca di vigilanza e alla Corte federale dei conti il diritto di consultare le informazioni scambiate, poiché tale diritto è sancito dalla Costituzione tedesca. Pertanto, nel quadro della soluzione globale la Svizzera ha acconsentito a integrare l'autorità di vigilanza tedesca conformemente al modello di Convenzione dell'OCSE. Anche le autorità di vigilanza sottostanno alle prescrizioni in materia di segretezza.

È inoltre prevista la possibilità di impiegare le informazioni scambiate per altri scopi non fiscali, se questa possibilità è contemplata dal diritto di entrambi gli Stati contraenti e lo Stato richiesto vi acconsente. Questa disposizione permette ad esempio di utilizzare le informazioni ottenute in un'altra procedura penale senza tuttavia privare la persona interessata dei diritti procedurali in Svizzera. Essa permette inoltre di evitare che vengano più volte procurate e trasmesse le stesse informazioni per scopi diversi. In tutti i casi è necessario il consenso dello Stato che ha trasmesso le informazioni.

Il paragrafo 3 prevede alcune restrizioni allo scambio di informazioni in favore dello Stato richiesto. Quest'ultimo non è tenuto a eseguire misure amministrative che vanno oltre i limiti posti dalle proprie norme legali o dalla sua prassi amministrativa e nemmeno a eseguire misure amministrative che si scostano dalle norme legali o dalla prassi amministrativa dello Stato richiedente. Nel caso della Svizzera significa in particolare garantire il diritto di essere sentiti delle persone interessate e la possibilità di far esaminare da un tribunale il previsto scambio di informazioni. Lo Stato richiesto può inoltre rifiutarsi di comunicare informazioni che non potrebbero essere ottenute secondo le sue norme legali o la sua prassi amministrativa o secondo quelle dello Stato richiesto. Infine, lo Stato richiesto può rifiutarsi di comunicare informazioni che rivelano un segreto commerciale o contrarie all'ordine pubblico, ad esempio se le informazioni non sono tenute sufficientemente segrete nello Stato richiesto.

Il paragrafo 4 prevede che lo Stato richiesto abbia l'obbligo di trasmettere e scambiare informazioni anche nel caso in cui esso stesso non necessiti di queste informazioni ai fini dell'imposizione. Di conseguenza lo scambio di informazioni non si limita soltanto alle informazioni che presentano un interesse per le autorità fiscali dello Stato richiesto.

Il paragrafo 5 contiene disposizioni speciali concernenti le informazioni detenute da banche o da altri intermediari nonché concernenti i rapporti di partecipazione di una persona. Tali informazioni devono essere scambiate nonostante le restrizioni del paragrafo 3. Lo Stato richiesto deve poter ottenere e trasmettere le informazioni richieste anche se queste informazioni non sarebbero disponibili secondo le sue norme legali o la sua prassi amministrativa. Di conseguenza la Svizzera non può rifiutarsi di scambiare informazioni invocando il segreto bancario svizzero. La disposizione presuppone tuttavia che le informazioni richieste siano disponibili.

In caso di frode fiscale la Svizzera dispone, in virtù della procedura penale di diritto interno, dei mezzi necessari per ottenere le informazioni secondo il paragrafo 5. Secondo la nuova disposizione lo scambio di queste informazioni non pone più la condizione dell'esistenza di un reato fiscale. Affinché l'attuazione degli obblighi della Convenzione possa essere garantita dagli Stati contraenti è stato creato l'ultimo periodo del paragrafo 5 che fornisce la base legale necessaria per disporre dei poteri di procedura per ottenere le informazioni richieste. La procedura applicabile sarà in un primo momento disciplinata dall'ordinanza del 1° settembre 2010 sull'assistenza amministrativa secondo le convenzioni per evitare le doppie imposizioni (OACDI, RS 672.204) che è entrata in vigore il 1° ottobre 2010. L'ordinanza sarà sostituita da una legge la cui elaborazione è già iniziata. Questa dovrà tuttavia essere sostituita da una legge in fase di elaborazione. Questo modo di procedere è stato confermato nei decreti federali del 18 giugno 2010 che approvano dieci convenzioni di doppia imposizione, nuove o rivedute, e non deve pertanto essere ripetuto, salvo in casi specifici.

La Svizzera non concederà tuttavia assistenza amministrativa in materia fiscale alla Germania se la domanda di assistenza si basa su dati ottenuti illegalmente. Il consigliere federale Hans-Rudolf Merz ha già consegnato una corrispondente dichiarazione al ministro delle finanze tedesco Wolfgang Schäuble in occasione del loro incontro del 26 marzo 2010. La Germania ha preso conoscenza della posizione della Svizzera. Con detta dichiarazione il Consiglio federale ritiene di aver adempiuto al mandato formulato nella mozione 10.3013 «Future convenzioni per evitare le doppie imposizioni. Nessuna assistenza amministrativa in caso di dati ottenuti illegalmente». Le disposizioni dell'articolo 27 sono ulteriormente concretizzate nel numero 3 del Protocollo alla Convenzione (art. 5 del Protocollo di modifica).

Nella lettera a) è stabilito il principio della sussidiarietà. Gli Stati contraenti sono tenuti ad esaurire dapprima le loro possibilità interne di inchiesta prima presentare una richiesta di assistenza amministrativa a un altro Stato contraente.

La lettera b) definisce quali informazioni devono essere contenute nella richiesta di assistenza amministrativa. Sulla base della sentenza del 5 marzo 2009 del Tribunale amministrativo federale, la Germania ha in un primo tempo difeso la tesi secondo cui un'identificazione della persona interessata non sarebbe necessaria al momento della richiesta, a patto che lo Stato richiesto o un titolare delle informazioni ivi residente abbia la possibilità di identificazione e che le richieste concernenti un numero indefinito di persone aventi ad esempio effettuato investimenti in un determinato prodotto finanziario siano possibili. La Svizzera si è opposta a questa tesi rinviando al fatto che la sentenza del Tribunale amministrativo federale era stata pronunciata in base a una speciale regolamentazione contenuta nella Convenzione di doppia imposizione tra la Svizzera e gli USA e nell'ambito della prassi relativa ai «Qualified Intermediary» e quindi non è applicabile allo scambio di informazioni secondo lo standard dell'OCSE. Dopo intense trattative, la Germania ha infine acconsentito a prevedere l'identificazione della persona interessata quale elemento della richiesta.

Per quanto riguarda il contribuente interessato il Protocollo di modifica riprende ora il tenore del Protocollo di modifica del 23 settembre 2009 con gli Stati Uniti. Si richiede infatti una chiara identificazione del contribuente interessato. Ciò avviene tipicamente con il nome del contribuente interessato, purché sia noto, e con altri elementi che permettono di identificare la persona come l'indirizzo, il suo numero di conto bancario o la sua data di nascita. Le due delegazioni sono giunte a un'intesa comune su questa disposizione. La persona deve essere chiaramente identificata.

Inoltre, la richiesta deve contenere il nome della persona (ad es. della banca) di cui si presume detenga le informazioni desiderate dallo Stato richiesto e, per quanto noto, il suo indirizzo.

Ne consegue che lo scambio di informazioni si limita a domande concrete concernenti casi specifici. La formulazione permette di escludere le «fishing expeditions». Questo divieto di «fishing expeditions» è inoltre espressamente menzionato nella lettera c).

La lettera d) prevede l'impegno di fornire le informazioni sotto forma di copia autenticata di giustificativi e documenti originali non modificati su richiesta dello Stato richiedente.

Nella lettera e) si precisa inoltre espressamente che gli Stati contraenti non sono obbligati a effettuare scambi di informazioni spontanei o automatici, senza pertanto

escludere la possibilità per uno degli Stati contraenti di effettuare uno scambio di informazioni spontaneo o automatico, se il suo diritto interno lo prevede.

La lettera f) chiarisce infine che i diritti procedurali delle persone interessate rimangono garantiti, senza che tuttavia venga impedito o ritardato illecitamente lo scambio di informazioni. In Svizzera il contribuente interessato può impugnare la decisione finale dell'Amministrazione federale delle contribuzioni relativa alla trasmissione delle informazioni con un ricorso al Tribunale amministrativo federale, che decide in ultima istanza. Il ricorso ha effetto sospensivo. Se è interposto ricorso, lo scambio di informazioni può avvenire solo quando il ricorso respinto è passato in giudicato.

Articolo 5 numero 2 del Protocollo di modifica alla Convenzione (Membri del personale di volo)

Il numero 2 del Protocollo alla Convenzione definisce la regolamentazione riguardante i membri del personale di volo residente in Svizzera impiegato su aeromobili di compagnie aeree tedesche. Fino alla fine del 2006, in seguito a una decennale lacuna del diritto tributario tedesco in materia di reddito e di cui si tiene conto anche nell'articolo 15 paragrafo 3 della CDI-G, il personale di volo residente in Svizzera alle dipendenze di compagnie aeree tedesche doveva pagare in Germania le imposte sul reddito solo per il lavoro effettivamente svolto in Germania, mentre che il reddito guadagnato al di fuori del territorio tedesco poteva essere tassato in Svizzera. Diversi piloti hanno beneficiato di questa lacuna del diritto tedesco trasferendo il loro domicilio a Dubai. In tal modo i loro redditi conseguiti al di fuori dalla Germania erano esenti da imposte.

Nel 2006 il legislatore tedesco ha reagito introducendo – analogamente alla pluriennale prassi svizzera (art. 5 cpv. 1 lett. f della LF del 14 dic. 1990 sull'imposta federale diretta, RS 642.11; art. 4 cpv. 2 lett. f della LF del 14 dic. 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni, RS 642.14) – l'obbligo di imposizione del reddito globale da attività lucrativa conseguito dai membri del personale di volo impiegato da un datore di lavoro tedesco. Per le persone interessate, tale modifica del diritto implica l'assoggettamento in Germania, dal 1° gennaio 2007, all'imposta sul reddito per la totalità del loro reddito da attività lucrativa dipendente.

L'obbligo di assoggettamento del reddito globale in Germania comporta una maggiore imposizione a causa della fiscalità più elevata. A ciò si aggiunge il fatto che le persone interessate sottostanno unicamente a un assoggettamento limitato in Germania e che quindi, indipendentemente dalla loro situazione effettiva, rientrano nella classe fiscale più elevata (persone sole) e possono effettuare deduzioni fiscali dal loro reddito da attività lucrativa solo in modo limitato.

La richiesta dei membri del personale di volo è oggetto della mozione Lombardi, accolta da entrambe le Camere nel 2007. La mozione chiede una modifica della CDI-G che garantisca un'imposizione equa del personale di volo svizzero impiegato presso compagnie aeree tedesche.

Dapprima la Svizzera mirava a un cambiamento dell'assegnazione del diritto d'imposizione per il reddito da attività lucrativa del personale di volo dallo Stato di residenza dell'impresa a quello di residenza del lavoratore. La Germania ha respinto categoricamente tale proposta adducendo al rischio di un aumento delle residenze

fittizie. La soluzione attuale sarebbe quella giusta e la Germania non vede alcun motivo di derogarvi. La Germania ha altresì respinto la proposta Svizzera per la parità di trattamento tra le persone residenti in Svizzera e assoggettate limitatamente in Germania e le persone residenti di altri Stati membri dell'UE/SEE rinviando al fatto che questo possa creare un precedente.

Infine, la Germania si è dichiarata disposta a una deroga provvisoria applicabile alle persone che al momento del cambiamento nel diritto tedesco (1° gennaio 2007) erano già impiegate in Germania e residenti in Svizzera. Essa si applica agli anni fiscali che iniziano il giorno dopo l'entrata in vigore del Protocollo e si estendono fino al 2016 compreso, ossia cinque anni. Durante questo periodo la Germania rinuncia al suo diritto d'imposizione delle persone interessate in virtù dell'articolo 15 paragrafo 3 CDI-G. Pertanto, per questi anni la Svizzera gode del diritto esclusivo d'imposizione su questi redditi (art. 15 par. 3 secondo per. CDI-G).

Articolo 6 del Protocollo di modifica concernente l'entrata in vigore

Le nuove disposizioni concernenti le imposte alla fonte (art. 10 par. 3) si applicano a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo all'entrata in vigore del Protocollo di modifica.

Il nuovo paragrafo 3 dell'articolo 25 della Convenzione si applica agli anni fiscali o ai periodi di tassazione, che iniziano il 1° gennaio dell'anno civile successivo a quello dell'entrata in vigore del Protocollo o dopo tale data.

La nuova clausola arbitrale si applica alle procedure amichevoli già pendenti tra le autorità competenti degli Stati contraenti prima dell'entrata in vigore del presente Protocollo come pure a quelle avviate dopo tale data, poiché l'entrata in vigore del Protocollo costituisce l'inizio del termine di tre anni per la trattazione.

Per quanto riguarda le informazioni di cui al paragrafo 5 del presente articolo, lo scambio di informazioni secondo l'articolo 27 della Convenzione e il numero 3 del Protocollo si applica ai redditi che la persona interessata ha conseguito a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo alla firma del Protocollo di modifica nonché allo stato patrimoniale a partire da tale data. In tutti gli altri casi lo scambio di informazioni si applica agli anni fiscali o ai periodi di tassazione a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello della firma. Dato che l'esercizio e quindi l'anno fiscale delle persone giuridiche può divergere dall'anno civile, questo significa che per le persone giuridiche lo scambio di informazioni secondo l'articolo 27 si applicherà verosimilmente solo nel corso dell'anno successivo a quello della firma.

Per la disposizione sullo scambio di informazioni la Germania ha richiesto un'applicazione retroattiva o per lo meno l'applicazione a partire dalla firma del Protocollo di modifica, come già convenuto con gli USA. Per motivi costituzionali la Svizzera non ha potuto soddisfare questa richiesta. Inoltre, ha rinviato alle particolari circostanze che hanno portato alla regolamentazione con gli USA. Pertanto l'applicazione convenuta a partire dal 1° gennaio successivo alla firma rappresenta un compromesso sostenibile da entrambi gli Stati. In linea di principio la Svizzera mira a un'entrata in vigore ordinaria. A tale scopo era tuttavia necessario accettare il compromesso per giungere a un Protocollo soddisfacente ai fini della parafatura.

La riduzione del tasso di partecipazione determinante per l'aliquota zero sui dividendi comporta in linea di massima minori entrate fiscali. Le conseguenze di questa riduzione dovrebbero essere modeste. D'altra parte la riduzione delle aliquote residue comporterebbe un miglioramento dell'attrattiva della piazza economica svizzera e quindi entrate fiscali supplementari. La deroga provvisoria concernente i membri del personale di volo dovrebbe ripercuotersi positivamente, in quanto i redditi complessivi da attività lucrativa della cerchia di persone interessate saranno tassati in Svizzera per la durata della deroga.

L'introduzione di una clausola arbitrare non incide direttamente sulle entrate fiscali svizzere. Il fatto di poter richiedere una procedura d'arbitrato dovrebbe sollecitare gli Stati contraenti a limitare a un livello ragionevole il numero dei casi, cosa che contribuirà alla protezione delle entrate fiscali svizzere.

L'obbligo di fornire assistenza amministrativa su richiesta per l'esecuzione del diritto interno dello Stato richiedente, da un lato, e l'accesso su domanda a informazioni bancarie per scopi fiscali dall'altro, potrebbero in una certa misura mettere in dubbio l'attrattiva della piazza economica svizzera, causando indirettamente effetti indesiderati per le entrate fiscali svizzere. In considerazione degli sforzi internazionali per condizioni quadro uniformi in tutti gli Stati in fatto di assistenza amministrativa («global level playing field») e la garanzia di uno scambio di informazioni efficace grazie a un meccanismo di controllo adeguato, la nuova situazione non dovrebbe però comportare ripercussioni particolari per la Svizzera.

Il Protocollo di modifica si fonda sull'articolo 54 della Costituzione federale (RS 101, Cost.), che attribuisce alla Confederazione la competenza in materia di affari esteri. Secondo l'articolo 166 capoverso 2 Cost., spetta all'Assemblea federale approvare il presente Protocollo di modifica, il quale, una volta approvato, sarà parte integrante della Convenzione del 1971. Il Protocollo è stato concluso per un periodo indeterminato, ma è denunciabile per la fine di ogni anno civile con preavviso di almeno sei mesi. Esso non prevede l'adesione a un'organizzazione internazionale. Dal 1° agosto 2003 sottostanno al referendum facoltativo giusta l'articolo 141 capoverso 1 lettera d della Costituzione federale, i trattati che contengono importanti norme di diritto o la cui attuazione necessita l'emanazione di leggi federali. Con riferimento all'articolo 22 capoverso 4 della legge del 13 dicembre 2002 sul Parlamento (RS 171.10), una disposizione di un trattato internazionale rappresenta una norma 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 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.

La nuova disposizione concernente lo scambio di informazioni prevede un'assistenza amministrativa ampliata conformemente al modello di Convenzione dell'OCSE. Questo fatto è una novità nella prassi svizzera in materia di convenzioni. Il Protocollo di modifica contiene quindi importanti disposizioni ai sensi degli articoli 141 capoverso 1 lettera d numero 3 Cost. Il decreto federale concernente il Protocollo tra la Svizzera e la Germania è quindi sottoposto a referendum facoltativo giusta l'articolo 141 capoverso 1 lettera d numero Cost.

