



20.082

**Messaggio
relativo alla legge federale concernente l'esecuzione
delle convenzioni internazionali in ambito fiscale
(Revisione totale della legge federale concernente l'esecuzione delle
convenzioni internazionali concluse dalla Confederazione per evitare
i casi di doppia imposizione)**

del 4 novembre 2020

Onorevoli presidenti e consiglieri,

con il presente messaggio vi sottoponiamo, per approvazione, il disegno della legge federale concernente l'esecuzione delle convenzioni internazionali in ambito fiscale (Revisione totale della legge federale concernente l'esecuzione delle convenzioni internazionali concluse dalla Confederazione per evitare i casi di doppia imposizione).

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

4 novembre 2020

In nome del Consiglio federale svizzero:

La presidente della Confederazione, Simonetta Sommaruga
Il cancelliere della Confederazione, Walter Thurnherr

Compendio

Il diritto fiscale internazionale ha subito sostanziali modifiche nel corso degli ultimi anni. La legge federale concernente l'esecuzione delle convenzioni internazionali in ambito fiscale (LECF) mira, attraverso l'adeguamento delle norme esistenti, a garantire anche in futuro l'esecuzione delle convenzioni della Confederazione in ambito fiscale, in particolare delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni (CDI).

Situazione iniziale

La legge federale concernente l'esecuzione delle convenzioni internazionali concluse dalla Confederazione per evitare i casi di doppia imposizione è entrata in vigore nel 1951 e da allora ha subito poche modifiche. Per contro, il diritto fiscale internazionale è soggetto a una continua evoluzione. Negli ultimi anni si sono verificati, ad esempio, cambiamenti notevoli nel contesto delle procedure amichevoli. Ciò ha comportato che la vigente base legale soddisfi solo in parte gli odierni requisiti. La presente revisione totale della legge, che in forma abbreviata prende ora il nome di LECF, colmerà questa lacuna e assicurerà anche in futuro un'esecuzione giuridicamente certa delle convenzioni concluse dalla Confederazione in ambito fiscale.

Contenuto del progetto

Lo scopo principale della LECF è disciplinare l'esecuzione delle procedure amichevoli. Le procedure amichevoli sono procedure condotte tra Stati e basate su una convenzione per evitare le doppie imposizioni o un'altra convenzione internazionale attraverso le quali, su richiesta di un contribuente, le autorità competenti degli Stati contraenti cercano di rimediare a un'imposizione non conforme alla convenzione. Poiché negli ultimi anni il numero di tali procedure è aumentato considerevolmente e le ripercussioni finanziarie (gettito fiscale) possono essere importanti, urge disciplinarne l'esecuzione e l'attuazione in una legge. In considerazione delle peculiarità delle procedure amichevoli, un (mero) ricorso alle norme procedurali generali della Confederazione non è una soluzione sempre soddisfacente.

Inoltre, la LECF disciplina, ove necessario, lo sgravio dell'imposta preventiva basato su una convenzione applicabile in ambito fiscale come pure le relative necessarie disposizioni penali. Nella legge vengono ora introdotte anche le disposizioni penali finora regolate solo a livello di ordinanza, in relazione al computo delle imposte estere riscosse alla fonte. Infine, viene aggiornata la competenza del Consiglio federale a emanare disposizioni d'esecuzione, già contenuta nella legge vigente.

Indice

Compendio	8064
1 Situazione iniziale	8066
1.1 Necessità di agire	8066
1.1.1 Procedura per evitare un'imposizione non conforme alla convenzione (procedura amichevole)	8067
1.1.2 Altre disposizioni	8068
1.2 Obiettivi	8069
1.3 Alternative esaminate e opzione scelta	8069
1.4 Rapporto con il programma di legislatura e il piano finanziario, nonché con le strategie del Consiglio federale	8070
1.4.1 Rapporto con il programma di legislatura e il piano finanziario	8070
1.4.2 Rapporto con le strategie del Consiglio federale	8070
2 Procedura di consultazione	8070
2.1 Risultati	8070
2.2 Novità rispetto all'avamprogetto	8072
3 Punti essenziali del progetto	8073
3.1 La normativa proposta	8073
3.1.1 Procedura amichevole	8073
3.1.2 Altre disposizioni	8073
3.2 Compatibilità tra compiti e finanze	8074
3.3 Attuazione	8074
4 Commento ai singoli articoli	8074
5 Ripercussioni	8098
5.1 Ripercussioni per la Confederazione, i Cantoni e i Comuni	8098
5.2 Ripercussioni per i richiedenti	8099
6 Aspetti giuridici	8100
6.1 Costituzionalità	8100
6.2 Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera	8100
6.3 Forma dell'atto	8100
6.4 Subordinazione al freno alle spese	8101
6.5 Delega di competenze legislative	8101
6.6 Protezione dei dati	8101
Legge federale concernente l'esecuzione delle convenzioni internazionali in ambito fiscale (LECF) (Disegno)	8103

Messaggio

1 Situazione iniziale

1.1 Necessità di agire

Ad oggi la Svizzera ha concluso convenzioni per evitare le doppie imposizioni (CDI) con oltre 100 Stati. Tali convenzioni disciplinano soprattutto l'attribuzione del diritto d'imposizione e lo scambio di informazioni su domanda (assistenza amministrativa) fra gli Stati. Lo scopo principale delle CDI è l'eliminazione della doppia imposizione internazionale. Sulla base dei risultati del progetto varato dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economici (OCSE) e dagli Stati del G20 per contrastare l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili («Base Erosion and Profit Shifting», progetto BEPS¹), questa finalità è stata inoltre recentemente integrata con l'obiettivo di prevenire la non imposizione o l'imposizione ridotta dovuta all'evasione o all'elusione fiscali.

Nel quadro dell'attuazione interna e dell'applicazione di tali convenzioni stipulate dalla Svizzera sussistono attualmente – eccezion fatta per l'ambito dell'assistenza amministrativa (cfr. legge del 28 settembre 2012² sull'assistenza amministrativa fiscale [LAAF]) – solo poche basi legali. A livello di diritto nazionale, la legge federale del 22 giugno 1951³ concernente l'esecuzione delle convenzioni internazionali concluse dalla Confederazione per evitare i casi di doppia imposizione e le ordinanze emanate in virtù di tale legge disciplinano determinate questioni relative all'attuazione e all'applicazione delle CDI.

Dal 1951 la LECF ha subito solo modifiche puntuali. Attualmente si compone di quattro articoli che autorizzano il nostro Consiglio a emanare mediante ordinanza disposizioni complementari nei singoli ambiti indicati all'articolo 2. Tale base legale soddisfa solo in parte gli attuali requisiti. Siccome il diritto fiscale internazionale è soggetto a una continua evoluzione, le circostanze, ad esempio, nel campo delle procedure amichevoli sono cambiate. L'aumento dell'efficacia delle procedure di risoluzione delle controversie (procedure amichevoli) è parte integrante del progetto BEPS (azione 14⁴, standard minimo) e fa parte del mandato dell'«Inclusive Framework on BEPS», al quale ha aderito anche la Svizzera. L'attuazione degli standard minimi viene regolarmente sottoposta a valutazioni tra pari («peer reviews»). Infine, non solo nelle CDI, ma anche in altre convenzioni in ambito fiscale, si ritrovano norme che necessitano di una corrispondente attuazione (cfr. ad es. l'art. 9 dell'Accordo del 26 ottobre 2004⁵ tra la Confederazione Svizzera e l'Unione euro-

¹ Consultabile al sito www.oecd.org > Topics > Tax > Base erosion and profit shifting; cfr. per ulteriori informazioni anche il messaggio concernente l'approvazione della Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili; FF **2018** 4513.

² RS **651.1**

³ RS **672.2**; RU **1951** 889, **2013** 231, **2017** 5517, **2019** 2413

⁴ Ulteriori informazioni sull'azione 14 sono consultabili al sito www.oecd.org > Topics > Tax > Base erosion and profit shifting > BEPS Actions > Action 14.

⁵ RS **0.641.926.81**

pea sullo scambio automatico di informazioni finanziarie per migliorare l'adempimento fiscale internazionale). È dunque impellente una revisione totale della legge attualmente in vigore al fine di tenere conto degli sviluppi intercorsi. Essa deve riprendere le disposizioni odierne ancora necessarie ed essere completata con i nuovi ambiti normativi.

1.1.1 Procedura per evitare un'imposizione non conforme alla convenzione (procedura amichevole)

Un punto centrale della revisione totale è la regolamentazione interna dell'esecuzione delle procedure amichevoli. Queste ultime sono procedure condotte tra Stati e basate su una convenzione internazionale in ambito fiscale che sfociano in un accordo internazionale. In questo contesto, su richiesta di un contribuente, le autorità competenti degli Stati contraenti cercano di eliminare o impedire un'imposizione esistente o imminente non conforme alla convenzione (poiché attualmente tali procedure si basano quasi esclusivamente sulle CDI, a seguire si fa generalmente riferimento solo a queste ultime e non ad altre convenzioni in ambito fiscale). La procedura amichevole non è legata alle procedure di ricorso nazionali. Oltre a tali procedure amichevoli, che trovano esecuzione su richiesta della persona interessata, le CDI prevedono altre procedure internazionali in grado di risolvere eventuali difficoltà o dubbi concernenti l'applicazione o l'interpretazione delle convenzioni (ad es. art. 25 par. 3 del Modello di convenzione dell'OCSE⁶, di seguito «Modello OCSE»). Tali procedure non sono tuttavia contemplate dalle previste disposizioni di esecuzione.

Già le prime CDI che la Svizzera ha concluso nella prima metà del secolo scorso prevedevano procedure amichevoli per evitare le imposizioni non conformi alla convenzione. La Svizzera esegue pertanto procedure amichevoli praticamente da sempre. Tuttavia, negli ultimi 15 anni il numero e, in particolare, la portata finanziaria di tali procedure sono aumentati significativamente. Solo il numero dei casi pendenti si è moltiplicato di 400 volte. Le entrate fiscali interessate dalle procedure possono avere notevoli ripercussioni per la Confederazione, i Cantoni e i Comuni. Soprattutto nel caso delle procedure amichevoli in materia di prezzi di trasferimento gli importi possono essere molto elevati. In oltre il 10 per cento dei casi la disputa verte su un adeguamento della base imponibile di oltre 100 milioni di franchi che può ripercuotersi in maniera corrispondente sul gettito fiscale a seconda dell'aliquota d'imposta applicabile⁷. I motivi di tale aumento sono la maggiore interconnessione internazionale delle imprese, ma anche delle persone fisiche, la costante esten-

⁶ Consultabile al sito www.oecd.org > Topics > Tax > Tax treaties > OECD Model Tax Convention; cfr. per ulteriori informazioni anche il messaggio concernente l'approvazione della Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili; FF 2018 4513.

⁷ Cfr. per ulteriori informazioni anche il rapporto del 15 agosto 2018 del Controllo federale delle finanze (CDF), intitolato «Verifica della gestione della procedura amichevole», consultabile al sito www.efk.admin.ch > Pubblicazioni > Finanze pubbliche e imposte > Archivio finanze pubbliche e imposte > 4 marzo 2019.

sione della rete di CDI e in linea di massima anche gli impegni internazionali profusi, in particolare nel quadro del progetto BEPS, per ridurre i rischi di trasferimento degli utili tra imprese multinazionali.

Le CDI disciplinano unicamente le disposizioni procedurali per l'esecuzione della procedura amichevole fra gli Stati contraenti. Importanti questioni procedurali interne (diritti e obblighi del contribuente, termini, attuazione di un accordo amichevole ecc.) non sono attualmente disciplinate per legge in Svizzera. Per molte questioni applicative, nel corso del tempo si è sviluppata una prassi (consolidata) basata direttamente sulle CDI e nella misura in cui tutti i soggetti coinvolti nella procedura (amministrazioni cantonali delle contribuzioni, Amministrazione federale delle contribuzioni [AFC], contribuente e Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali [SFI] quale autorità competente) erano concordi, l'assenza di una base legale non ha comportato significativi problemi applicativi. L'esperienza ha però dimostrato che vi sono ambiti nei quali le opinioni divergono, in particolare fra le amministrazioni delle contribuzioni e l'autorità competente. Si sono infatti già verificate divergenze su questioni relative ai termini di prescrizione applicabili e alla procedura di attuazione degli accordi amichevoli.

Data la notevole portata finanziaria di determinati casi, un regolamento procedurale basato quasi esclusivamente sulla prassi non è più adeguato. È necessario pertanto disciplinare la materia in una legge in senso formale. Siccome negli ultimi anni si è potuto osservare in Svizzera anche un aumento delle procedure giudiziarie nei casi per i quali parallelamente o successivamente viene altresì richiesta una procedura amichevole, è inoltre necessario prevedere un chiaro inquadramento legale delle procedure amichevoli.

1.1.2 Altre disposizioni

Sgravio dell'imposta preventiva e disposizioni penali

Per quanto attiene all'esecuzione dello sgravio dell'imposta preventiva basato su una CDI o un'altra convenzione in ambito fiscale non sussiste attualmente alcun fondamento a livello di legge. Determinati punti sono disciplinati mediante ordinanze. Per il resto, si applicano in parte per analogia le disposizioni della legge federale del 13 ottobre 1965⁸ sull'imposta preventiva (LIP). Come nel caso delle procedure amichevoli, sotto questo profilo è necessario disciplinare i principi dello sgravio nella LECF.

Inoltre, il diritto svizzero non prevede attualmente alcuna base legale che consente di perseguire penalmente uno sgravio ingiustificato o la messa in pericolo dell'esecuzione legale della convenzione in relazione all'imposta preventiva nel contesto internazionale. Non esiste neppure una base legale per il perseguimento di infrazioni nel computo dell'imposta residua estera. Tali norme penali devono anch'esse essere inserite nella legge.

⁸ RS 642.21

Segreto

Attualmente l'esecuzione delle convenzioni internazionali in ambito fiscale non è più affidata unicamente all'AFC. Anche altre autorità sono state incaricate dell'esecuzione o sono state chiamate a collaborarvi (ad es. la divisione Fiscalità della SFI). Per questo motivo è importante che tutte le autorità coinvolte siano soggette all'obbligo del segreto. Ciò agevola la collaborazione fra le stesse.

1.2 Obiettivi

L'obiettivo della LECF è la creazione di una base legale per settori importanti dell'applicazione delle convenzioni internazionali in ambito fiscale. L'attenzione è rivolta in primo luogo all'esecuzione delle procedure amichevoli. In questo modo si intende garantire la certezza del diritto per il contribuente, ma anche per le amministrazioni cantonali delle contribuzioni oppure per l'AFC e la SFI. Ciò costituisce un presupposto fondamentale per un'esecuzione interna efficace delle procedure amichevoli e pertanto è indispensabile per i contribuenti interessati e per la piazza finanziaria svizzera.

Anche le disposizioni sullo sgravio dell'imposta preventiva previste nel progetto di legge mirano ad assicurare un'esecuzione efficace delle prescrizioni contenute nelle convenzioni. Inoltre, le disposizioni penali prevedono per i comportamenti scorretti nel quadro dello sgravio sanzioni analoghe a quelle inflitte dal diritto nazionale per comportamenti simili.

Tali nuove disposizioni non interessano i settori delle convenzioni per i quali esistono già norme specifiche di attuazione (ad es. LAAF). Le procedure previste nelle leggi già esistenti non sono toccate dalla LECF.

Questo progetto di legge mira ad agevolare l'applicazione delle CDI e delle altre convenzioni in ambito fiscale per tutti i soggetti coinvolti (anche a livello amministrativo) assicurando la certezza del diritto.

1.3 Alternative esaminate e opzione scelta

La LECF mira a disciplinare a livello di legge l'esecuzione delle convenzioni in ambito fiscale. Determinati aspetti necessitano di un fondamento in una legge in senso formale. Una regolamentazione alternativa a livello di ordinanza non sarebbe in grado di soddisfare tali requisiti.

1.4 Rapporto con il programma di legislatura e il piano finanziario, nonché con le strategie del Consiglio federale

1.4.1 Rapporto con il programma di legislatura e il piano finanziario

Il progetto è annunciato nel messaggio del 29 gennaio 2020⁹ sul programma di legislatura 2019–2023. Non si prevedono ripercussioni sul piano finanziario.

1.4.2 Rapporto con le strategie del Consiglio federale

Il progetto è in linea con il primo indirizzo politico del programma di legislatura: «La Svizzera assicura durevolmente la sua prosperità e sfrutta le opportunità offerte dalla digitalizzazione». Secondo l'obiettivo subordinato 3, la Svizzera provvede a condizioni generali economiche stabili. Le CDI sono importanti per la piazza economica svizzera poiché permettono di evitare doppie imposizioni. Un'esecuzione efficace di tali convenzioni a livello nazionale – obiettivo perseguito dalla presente revisione totale – contribuisce in maniera sostanziale alla loro efficacia.

2 Procedura di consultazione

Dal 13 dicembre 2019 al 27 marzo 2020 il progetto è stato oggetto di una procedura di consultazione. Nel complesso sono pervenuti 40 pareri. In altri due pareri si è espressamente rinunciato a una presa di posizione.¹⁰

2.1 Risultati

I partecipanti approvano il progetto praticamente all'unanimità. L'attenzione principale è rivolta al miglioramento della certezza giuridica derivante dalla riforma, sia per i contribuenti sia per le autorità fiscali competenti.

Tra i punti comunque criticati o controversi nei pareri favorevoli, vanno evidenziati i seguenti:

- a. Ambito di applicazione del capitolo sulle procedure amichevoli (art. 2): in alcuni casi si suggerisce di includere nella legge anche le procedure di accordo preventivo sui prezzi di trasferimento tra imprese associate (i cosiddetti «Advance Pricing Arrangements», APA).
- b. Autorità competente (art. 3) e Informazione delle autorità fiscali (art. 10): molti partecipanti accolgono con favore la disposizione dell'avamprogetto

⁹ FF 2020 1565, in particolare pag. 1677.

¹⁰ Il rapporto sui risultati della consultazione è consultabile al sito www.admin.ch
> Diritto federale > Procedure di consultazione > Procedure di consultazione concluse > 2019 > DFF.

che consente alle autorità fiscali di esprimere un parere nei confronti della SFI in merito a una procedura amichevole. Tuttavia, alcuni osservano che le procedure amichevoli possono avere un impatto significativo sulla situazione finanziaria degli enti pubblici interessati. Per questo motivo chiedono un maggiore coinvolgimento delle autorità fiscali nella preparazione (mandato di negoziazione) e nell'esecuzione (partecipazione ai negoziati) delle procedure amichevoli.

- c. Obbligo di collaborare (art. 6) e Non entrata nel merito della richiesta (art. 7): alcuni partecipanti sostengono che il richiedente debba fornire informazioni e presentare documenti solo su richiesta. Inoltre, la soglia per l'entrata nel merito della richiesta andrebbe tenuta molto bassa. Infine, l'avvio della procedura andrebbe regolamentato ponendogli un limite temporale. Altri partecipanti chiedono, per contro, che nella decisione sull'entrata merito della richiesta si tenga conto del comportamento del richiedente durante la procedura di tassazione.
- d. Status e obbligo di collaborare del richiedente (art. 12): alcuni partecipanti chiedono una precisazione delle conseguenze in caso di mancata collaborazione da parte del richiedente. Altri sollecitano invece una più accurata definizione del concetto di ispezione.
- e. Procedura amichevole e rimedi giuridici interni – Consenso all'attuazione (art. 15): in deroga alla prassi attuale, alcune parti disapprovano che l'interessato possa attendere di fornire il proprio consenso all'attuazione dell'accordo amichevole finché non disponga degli esiti delle procedure di ricorso che eventualmente si svolgono in parallelo. Altri propongono di sospendere del tutto le procedure di ricorso durante la procedura amichevole.
- f. Decisione di attuazione (art. 19): alcune parti sostengono che non sarebbe necessario disciplinare l'attuazione mediante una decisione. Finora l'attuazione veniva eseguita tramite revisione, procedura che si è dimostrata valida. Altri sostengono che la modalità della decisione di attuazione debba essere compatibile con i sistemi e le procedure interne delle autorità fiscali per non causare oneri inutili.
- g. Decisioni e sentenze passate in giudicato (art. 20): da più parti si chiede una precisazione nel messaggio del rapporto tra decisioni passate in giudicato e accordi amichevoli o decisioni di attuazione.
- h. Scadenza dell'obbligo di attuazione (art. 21): le posizioni dei partecipanti in merito a questo punto sono contrastanti: una parte chiede che non venga posto un limite temporale all'attuazione dell'accordo amichevole, l'altra che il termine proposto nell'avamprogetto venga abbreviato.
- i. Sgravio dell'imposta preventiva (art. 24–27): alcune parti ritengono che nel disegno vadano inserite disposizioni dettagliate sullo sgravio dell'imposta preventiva, altre che la procedura di rimborso vada semplificata e velocizzata il più possibile.
- j. Disposizioni penali (art. 28–33): alcuni partecipanti chiedono che sia punita soltanto la commissione intenzionale, e non quella per negligenza. Altri vor-

rebbero innalzare l'importo minimo della multa a 100 000 franchi. Infine, alcuni partecipanti richiedono inoltre di valutare l'opportunità di sospendere l'introduzione delle disposizioni penali finché non sarà stato riveduto tutto l'ordinamento penale.

k. Altri punti:

- Computo delle imposte alla fonte estere: si sollecita la modifica dell'articolo 35 capoverso 1 lettera c dell'avamprogetto in modo da consentire il computo delle imposte alla fonte estere a un numero maggiore di stabilimenti d'impresa svizzeri. Altri partecipanti desidererebbero precisare che i partecipanti a investimenti collettivi di capitale che percepiscono indirettamente redditi soggetti all'imposta alla fonte, redditi a loro volta assoggettati all'imposta svizzera, dovrebbero avere diritto al computo dell'imposta alla fonte estera.
- Norme aggiuntive per evitare conseguenze fiscali ai fini dell'imposta preventiva: si osserva che andrebbero evitate conseguenze fiscali ai fini dell'imposta preventiva dovute a rettifiche degli utili. L'attuale prassi andrebbe definita a livello di legge ed estesa ad altri casi.
- Ripercussioni della revisione sulla perequazione finanziaria nazionale (PFN): da più parti viene sollevata la preoccupazione che rettifiche di maggiore entità in seguito a una procedura amichevole relativa a molti anni fiscali addietro possano avere ripercussioni finanziarie importanti sugli enti pubblici interessati. Le ripercussioni verrebbero amplificate dal fatto che le rettifiche non possono più essere considerate nella PFN.

2.2 Novità rispetto all'avamprogetto

Oltre alle varie precisazioni sostanziali e linguistiche suggerite dai partecipanti alla consultazione, il disegno prevede ora, rispetto all'avamprogetto, che le autorità fiscali competenti possano chiedere di interloquire con la SFI in merito ai punti sostanziali di fatto e di diritto. In questo modo si tiene conto della richiesta dei Cantoni di essere maggiormente coinvolti nella procedura amichevole. La richiesta di una collaborazione più estesa con i Cantoni, come auspicata da singoli partecipanti, non ha per contro avuto seguito per varie ragioni. Tra queste, prima su tutte, l'indipendenza dell'autorità che esegue la procedura amichevole, come previsto dalle convenzioni.

Nel disegno è stata anche inserita una nuova disposizione che disciplina la prescrizione delle pretese derivanti dalla decisione di attuazione (art. 19).

L'articolo 35 capoverso 1 lettera c è stato adeguato alla nuova sistematica del computo d'imposta.

Il nostro Consiglio ritiene inoltre che, con spiegazioni aggiuntive o modificate, nel messaggio si possa tenere conto di una gran parte delle osservazioni presentate in occasione della consultazione. Poiché l'esecuzione interna delle procedure amichevoli viene disciplinata per la prima volta in una legge in senso formale, dalla consultazione è emersa la necessità di corredare la questione nel messaggio con spiegazio-

ni talora approfondite. Questo vale in modo particolare per il campo di applicazione (art. 2) e la sezione 5 del capitolo 2 (Attuazione dell'accordo amichevole; art. 18 segg.).

Infine vi sono punti su cui i partecipanti rappresentano posizioni opposte (ad es. art. 21). Al riguardo, il presente disegno propone un compromesso ragionevole.

3 Punti essenziali del progetto

3.1 La normativa proposta

3.1.1 Procedura amichevole

Obiettivo principale della revisione è la procedura per evitare un'imposizione non conforme alla convenzione applicabile. L'esecuzione della procedura amichevole tra Stati avviene direttamente sulla base della convenzione applicabile. Il contribuente stesso non è parte. Ciononostante ha diversi diritti e obblighi, fra i quali, in particolare, avviare la procedura. Non è garantito che la legge federale del 20 dicembre 1968¹¹ sulla procedura amministrativa (PA) che si applica in linea di massima all'Amministrazione porti a una soluzione adeguata nell'ambito delle procedure amichevoli; rispetto alla procedura nazionale, la procedura amichevole deve infatti essere meno rigida in quanto a forma e termini per concedere agli Stati un margine di manovra maggiore per cercare una soluzione. In quest'ottica è ora necessario disciplinare per legge l'avvio di una procedura amichevole. Inoltre, il disegno prevede una cosiddetta decisione di attuazione per consentire un'attuazione efficace degli accordi amichevoli poiché, secondo la prassi attuale, gli accordi amichevoli possono essere attuati in Svizzera solo per il tramite di una revisione. Con la decisione di attuazione le autorità fiscali possono attuare l'accordo amichevole anche in presenza di una decisione o sentenza passata in giudicato nel merito. Con questo tipo di attuazione si tiene conto della posizione delle procedure amichevoli ai sensi delle CDI.

3.1.2 Altre disposizioni

Per quanto riguarda il rimborso dell'imposta preventiva concesso in virtù di una convenzione, si garantisce l'esecuzione della procedura di sgravio disciplinando la procedura conformemente alle disposizioni nazionali in materia. Inoltre, l'esecuzione – anch'essa comparabile con la procedura di sgravio meramente nazionale – viene garantita da norme penali.

Infine, per quanto riguarda il computo dell'imposta residua estera, vengono introdotte nella legge nuove disposizioni penali, che finora figuravano nell'ordinanza del 22 agosto 1967¹² sul computo di imposte alla fonte estere (di seguito «OCIFO»).

¹¹ RS 172.021

¹² RS 672.201

Anche con la LECF il nostro Consiglio mantiene la competenza di emanare disposizioni esecutive per l'esecuzione delle CDI e di altre convenzioni in ambito fiscale. Questa flessibilità è tuttora importante per consentire di reagire con misure idonee agli sviluppi nelle convenzioni in ambito fiscale.

3.2 **Compatibilità tra compiti e finanze**

La LECF non modifica gli impegni assunti dalla Svizzera nelle convenzioni in ambito fiscale (concessione dello sgravio dell'imposta preventiva, esecuzione degli accordi amichevoli). Questi impegni si fondano su trattati internazionali, indipendentemente dalla presente revisione totale. Quest'ultima intende ad ogni modo contribuire a garantire l'esecuzione delle convenzioni, ad aumentare la certezza del diritto nonché, per quanto possibile, a semplificare le procedure. In quest'ottica non dovrebbero derivarne costi di regolamentazione supplementari.

3.3 **Attuazione**

La presente legge garantisce nel proprio campo di applicazione l'esecuzione delle CDI e delle altre convenzioni in ambito fiscale, chiarisce i diritti procedurali e contribuisce quindi a una conduzione efficiente della procedura¹³.

Per l'attuazione degli accordi amichevoli sono competenti principalmente le autorità fiscali cantonali (art. 18), poiché hanno deciso le imposte da correggere. Nell'ambito della consultazione quasi tutti i Cantoni hanno osservato che tale attuazione deve essere compatibile con i loro sistemi e le procedure interne. Il messaggio chiarisce pertanto che il disegno di legge lascia ai Cantoni una grande flessibilità nell'attuazione dell'accordo amichevole (art. 19). Inoltre la SFI considererà già durante l'esecuzione della procedura amichevole gli eventuali problemi, rilevati dall'autorità fiscale competente, che potrebbero scaturire nell'attuazione di un accordo amichevole (art. 21). Per l'attuazione del presente disegno non dovrebbero quindi rendersi necessarie nuove misure sostanziali rispetto all'attuale prassi. La nuova legge dovrebbe piuttosto semplificare determinati ambiti amministrativi.

4 **Commento ai singoli articoli**

Titolo della legge

Alcuni articoli dei capitoli 3–5 riguardano non solo le CDI, ma anche altre convenzioni in ambito fiscale. Anche le procedure amichevoli possono essere fondate su altre convenzioni, in particolare sull'accordo sullo scambio automatico di informazioni. Per questo motivo è necessario adeguare il titolo della legge.

¹³ Secondo il rapporto del CDF del 2018, la durata media di una procedura amichevole è di circa due anni. Il rapporto è consultabile al sito www.efk.admin.ch>Pubblicazioni > Finanze pubbliche e imposte > Archivio finanze pubbliche e imposte > 4 marzo 2019.

Art. 1 Oggetto

Il *capoverso 1* stabilisce fondamentalmente che la presente legge disciplina l'esecuzione di CDI e di altre convenzioni internazionali in ambito fiscale. Tuttavia, siccome esistono già altre leggi che agiscono in tal senso in specifici settori (LAAF, legge federale del 18 dicembre 2015¹⁴ sullo scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali, legge federale del 16 giugno 2017¹⁵ sullo scambio automatico internazionale delle rendicontazioni Paese per Paese di gruppi di imprese multinazionali), ai fini di una maggiore chiarezza si dispone anche che tali altre leggi federali prevalgano sulla LECF nel rispettivo campo d'applicazione. Il *capoverso 1* garantisce pertanto la delimitazione fra le diverse leggi.

Il *capoverso 2* elenca gli ambiti essenziali disciplinati dalla legge. Per la procedura amichevole (lett. a), così come per l'articolo 2, si adotta una descrizione astratta e quanto più ampia possibile, poiché solo le convenzioni applicabili specificano portata e contenuto delle procedure amichevoli e la LECF non deve limitarli.

Secondo il *capoverso 3*, qualora la convenzione applicabile nel singolo caso contenga disposizioni derogatorie alla LECF, queste disposizioni di diritto internazionale prevalgono sul diritto nazionale. Proprio nel caso delle procedure amichevoli le convenzioni prevedono in singoli casi norme che divergono da quelle sancite nella presente legge. Ne sono un esempio le disposizioni sulla limitazione temporale dell'attuazione (cfr. spiegazioni all'art. 21).

Art. 2 Campo di applicazione del presente capitolo

Nel capitolo 2 sono disciplinate le procedure per evitare un'imposizione non conforme alla convenzione (procedura amichevole). Le basi di diritto materiale per tali procedure amichevoli condotte fra la Svizzera e gli Stati contraenti sono contenute nelle convenzioni stesse, mentre il capitolo 2 della LECF garantisce l'esecuzione delle procedure amichevoli sotto il profilo del diritto procedurale svizzero.

Attualmente le basi di diritto materiale sono contenute quasi esclusivamente nelle CDI. Ciò non significa tuttavia che altre convenzioni in ambito fiscale non possano prevedere l'esecuzione di procedure amichevoli (cfr. ad es. accordi sullo scambio automatico di informazioni). La definizione di procedura amichevole fornita all'articolo 2 è pertanto volutamente ampia. Un rimando diretto a determinate convenzioni o ad articoli non appare sensata, dato l'elevato numero di convenzioni applicabili e delle loro differenze. Nel Modello OCSE le procedure amichevoli sono disciplinate nell'articolo 25. In linea di massima la Svizzera recepisce questo articolo nelle proprie CDI (il più delle volte anch'essa nell'art. 25). I paragrafi 1 e 2 dell'articolo 25 del Modello OCSE disciplinano le procedure amichevoli avviate dal contribuente nel singolo caso, mentre il paragrafo 3 dell'articolo 25 del Modello OCSE riguarda le procedure amichevoli di portata generale tra gli Stati contraenti che servono a risolvere difficoltà e dubbi nell'interpretazione o nell'applicazione della convenzione e che non sono contemplate dalla presente legge.

¹⁴ RS 653.1

¹⁵ RS 654.1

Un aspetto caratteristico delle procedure amichevoli di cui all'articolo 2 è il fatto che esse vengono avviate su richiesta di un contribuente perché si è verificata, o perlomeno sussiste il pericolo che si verifichi, un'imposizione non conforme alla convenzione. L'autorità cui viene presentata tale richiesta avvia a seguire la procedura internazionale, a condizione che siano rispettati i requisiti della convenzione e che non possa provvedere essa stessa a un'imposizione conforme alla convenzione (cfr. art. 16). L'esecuzione effettiva delle procedure amichevoli fra le autorità degli Stati contraenti si svolge in seguito esclusivamente fra queste autorità (art. 12). Le convenzioni non prevedono generalmente né una procedura concreta né un obbligo di raggiungimento di un accordo. Soltanto se il caso può essere in seguito giudicato da un collegio arbitrale, in virtù di una clausola arbitrale contenuta nella convenzione applicabile, è assicurato che si giunga a una soluzione.

Le procedure amichevoli non sono legate a procedure (rimedi giuridici) nazionali. La persona interessata dall'imposizione non conforme alla convenzione può dunque sia continuare la procedura interna e attivare i rimedi giuridici, sia richiedere l'esecuzione di una procedura amichevole. Le procedure ai sensi della presente legge non devono essere coordinate durante la procedura amichevole. Sta al contribuente ed eventualmente all'autorità fiscale interessata richiedere a seconda dei casi la sospensione di una procedura (rimedi giuridici attivati) in corso. In considerazione di tale parallelismo, occorre tuttavia accertarsi che una volta concluso l'accordo amichevole non si giunga nuovamente a una doppia imposizione o a un'involontaria doppia non imposizione. Per questo motivo, prima dell'attuazione (art. 18 segg.) dell'accordo amichevole in Svizzera è necessario ottenere il consenso della persona interessata (o delle persone interessate) dall'attuazione. Il consenso all'accordo amichevole comprende al tempo stesso una rinuncia ai rimedi giuridici, ciò che impedisce che un'eventuale procedura giuridica interna ancora in corso o una nuova giungna a una soluzione divergente rispetto all'accordo amichevole (art. 15 e 16).

L'oggetto delle procedure amichevoli contemplate dalla presente legge è dunque sempre un singolo caso concreto. Non sono per contro comprese nella definizione le procedure amichevoli di portata generale fra la Svizzera e un altro Stato contraente (cfr. art. 25 par. 3 Modello OCSE). Tali procedure si svolgono esclusivamente fra gli Stati contraenti senza la richiesta di un contribuente e non necessitano di ulteriori disposizioni di procedura nazionali. Sono sufficienti le norme previste dalle convenzioni.

La LECF non contempla nemmeno gli APA. Con questi accordi le autorità competenti stabiliscono in virtù dell'articolo 25 paragrafo 3 del Modello OCSE i prezzi di trasferimento applicabili fra imprese associate per i periodi fiscali futuri, se non si è ancora verificata, o sussiste il pericolo che si verifichi, un'imposizione non conforme alla convenzione. In conformità alla convenzione, gli Stati non sono vincolati all'esecuzione delle procedure APA. I contribuenti non sono quindi autorizzati (né direttamente o indirettamente) sulla base delle convenzioni a eseguire una procedura APA. Per questa ragione non è né necessario né sensato regolamentare una procedura di avvio nella presente legge. Anche l'attuazione degli APA non può essere paragonata con quella degli accordi amichevoli. Le disposizioni del presente disegno non si prestano pertanto per diverse ragioni alle procedure APA.

Sotto questo profilo gli APA sono comparabili con gli accordi preliminari (i cosiddetti «ruling») della procedura fiscale nazionale. Le procedure APA dovrebbero essere il più possibile flessibili e non essere vincolate da rigide regole procedurali. In definitiva si basano sull'accordo che le parti interessate intendono raggiungere in determinate questioni fiscali internazionali (ripartizione degli utili) per periodi fiscali futuri. A tale scopo sono sufficienti le basi legali contenute nelle convenzioni applicabili e non occorre un quadro legislativo nazionale che completi le convenzioni sotto il profilo procedurale. Al riguardo va tuttavia osservato che le disposizioni concernenti la procedura amichevole possono trovare applicazione anche per gli APA laddove questi riguardino periodi fiscali precedenti. In questi casi almeno una parte dell'APA può costituire una procedura amichevole vera e propria. Ma anche in questo caso si tratta di un risultato della convenzione applicabile che non richiede un'ulteriore regolamentazione nazionale.

Art. 3 Autorità competente

L'autorità per l'esecuzione delle procedure amichevoli è attualmente la SFI. Tale competenza è di conseguenza fissata nella legge. La base giuridica di tale competenza è data in definitiva dalla competenza della Confederazione sugli affari esteri (art. 54 cpv. 1 della Costituzione federale [Cost.]¹⁶). Con la competenza della SFI si attua in Svizzera una separazione tra l'autorità di tassazione e l'autorità competente per la procedura amichevole. Lo standard minimo di cui all'azione 14 del progetto BEPS¹⁷ prevede che l'autorità preposta alla procedura amichevole non sia la stessa di quella preposta all'imposizione e che sia indipendente da quest'ultima. Affidando alla SFI la competenza di eseguire le procedure amichevoli, la Svizzera adempie questo standard minimo. In questo modo sono date le basi perché le procedure amichevoli siano eseguite e concluse in un contesto più efficiente e indipendente possibile, circostanza di cui, in ultima analisi, la Svizzera in quanto piazza economica non può che beneficiare.

Art. 4 Richiedente

Il richiedente è la persona che chiede l'esecuzione di una procedura amichevole. Specialmente a fronte di gruppi di società, la richiesta può riguardare, in particolare all'interno di un gruppo, anche persone associate o più persone (ad es. società madre e filiale, coniugi).

Art. 5 Richiesta

Dalla convenzione applicabile in ambito fiscale è possibile desumere in quale Stato possa essere richiesta una procedura amichevole. Se la richiesta di esecuzione di una procedura amichevole viene presentata in Svizzera, la procedura internazionale viene preceduta da una procedura di avvio in Svizzera. Lo scopo di quest'ultima è

¹⁶ RS 101

¹⁷ Cfr. n. 2 (in particolare n. 2.3), pag. 18 segg. in OCSE (2016), «Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 – Rapport final 2015», Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, edizioni OCSE, Parigi.

verificare se sono soddisfatti i requisiti per l'esecuzione di una procedura amichevole. Un'eventuale termine per la presentazione della richiesta è indicato dalla convenzione applicabile. Non appare ragionevole introdurre nel diritto interno un termine (breve) – ammesso che la convenzione applicabile lo consenta – poiché aumenterebbe il rischio di doppie imposizioni ricadenti sui contribuenti.

In conformità al *capoverso 1*, la richiesta deve essere presentata alla SFI. Poiché il tenore del presente capoverso esige la presentazione della richiesta, si escludono pertanto le richieste in forma orale. Deve dunque essere presentata una richiesta in forma di testo e non sono ammesse richieste orali. Tali requisiti formali corrispondono alla prassi attualmente vigente.

Capoverso 2: la richiesta deve soddisfare determinati requisiti minimi, che vengono elencati in questo capoverso. Siccome si tratta di questioni internazionali, generalmente solo il contribuente dispone delle informazioni relative alle procedure fiscali in entrambi gli Stati. Egli deve esporle e, nella misura del possibile, motivarle, affinché la SFI possa iniziare l'elaborazione del caso. Per non complicare inutilmente la presentazione della richiesta, la LECF non pone vincoli ai mezzi di prova consentiti dalla legge, analogamente, ad esempio, alla legge federale del 14 dicembre 1990¹⁸ sull'imposta federale diretta (art. 115 LIFD) e alla legge federale del 14 dicembre 1990¹⁹ sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (art. 44 LAID). Il promemoria pubblicato dalla SFI contiene indicazioni sulla forma e sul contenuto della richiesta di avvio di una procedura amichevole. Il promemoria non ha carattere vincolante, ma agevola la presentazione delle richieste.

Capoverso 3: la richiesta deve essere redatta in una lingua ufficiale svizzera oppure in inglese.

Capoverso 4: se la richiesta non soddisfa i requisiti del presente articolo o se le conclusioni o i motivi non sono sufficientemente chiari, la SFI invita la persona interessata a rimediarsi impartendole un termine per farlo. Affinché la SFI possa tenere conto dell'ampia diversità delle varie procedure amichevoli, non si introduce nel disegno un termine rigido. I richiedenti si vedono comunque incentivati a correggere la richiesta il più rapidamente possibile, dal momento che la procedura amichevole si svolge principalmente nel loro interesse.

Art. 6 Obbligo di collaborare

Una procedura per evitare un'imposizione non conforme alla convenzione applicabile viene eseguita laddove l'imposizione non conforme è imminente o si è già verificata. In questo stadio della procedura le autorità fiscali degli Stati contraenti hanno generalmente già accertato e riscosso le imposte. Il richiedente desidera correggere tale situazione con la procedura amichevole secondo le disposizioni della convenzione. L'esecuzione della procedura amichevole è dunque nell'interesse del contribuente ed è richiesta dallo stesso. Di conseguenza ci si può attendere che voglia fornire alla SFI tutte le informazioni e la documentazione rilevante di cui dispone, affinché la procedura possa essere preparata ed eseguita in modo efficiente. Tutto il

¹⁸ RS 642.11

¹⁹ RS 642.14

resto non sarebbe coerente con il fine ultimo della procedura amichevole. Il richiedente deve pertanto mettere a disposizione della SFI le informazioni e i documenti necessari durante tutta la procedura per evitare un'imposizione non conforme alla convenzione.

Per la procedura di avvio tale obbligo è disciplinato dall'articolo 6. L'obbligo di informare e collaborare imposto al richiedente è importante affinché la SFI possa accertare i fatti. Spesso unicamente il richiedente è in possesso dei documenti rilevanti.

L'esecuzione della procedura amichevole avviene in seguito tra gli Stati contraenti. Nel quadro di tale procedura internazionale non vi sono in linea di massima regole sulla ripartizione dell'onere della prova. Per questo motivo è particolarmente importante per la SFI che il richiedente fornisca tutte le informazioni richieste affinché essa possa farsi un quadro completo dei fatti rilevanti. Se, nell'ambito della procedura d'avvio, il richiedente non lo fa, o lo fa solo in parte, la SFI non entra nel merito della richiesta (cfr. art. 7). Come sempre per l'obbligo di collaborare, anche in questo caso vale il principio della proporzionalità.

Art. 7 Non entrata nel merito della richiesta

L'articolo 7 cita diversi motivi a fronte dei quali la SFI non entra nel merito della richiesta. La SFI comunica al richiedente per iscritto la decisione di non entrare nel merito.

In linea di massima, la soglia per l'avvio di una procedura amichevole va fissata in basso. La procedura internazionale non viene infatti avviata soltanto se determinati requisiti di base non sono soddisfatti.

Tranne che per le motivazioni di cui alle lettere b e c, tutte le altre motivazioni per la non entrata nel merito della richiesta devono discendere direttamente dalla convenzione applicabile (lett. a). Ciò è necessario, affinché la Svizzera possa adempiere i propri obblighi internazionali. Se una convenzione prevede dunque un accesso possibilmente semplice alla procedura (così come lo prevedono oggi le CDI), la LECF non può e non deve complicarlo (cfr. la priorità della convenzione applicabile secondo l'art. 1 cpv. 3). Se però una convenzione prevede determinate condizioni per la presentazione della richiesta, queste vanno osservate a prescindere dalle disposizioni della LECF. Va precisato, infine, che di per sé la possibilità di avviare una procedura non dà diritto al richiedente all'esecuzione e alla conclusione della procedura stessa (cfr. art. 12), e che l'esito della procedura tra gli Stati contraenti può essere influenzato, in particolare, anche dal comportamento tenuto dal contribuente durante la procedura di tassazione.

Rientrano sotto la *lettera a* tutti i requisiti che la convenzione applicabile pone all'avvio e all'esecuzione della procedura amichevole. In numerose CDI si ritrova per esempio la condizione che il caso debba essere sottoposto entro i tre anni che seguono la prima notificazione delle misure che comportano un'imposizione non conforme alla convenzione. Se tale termine non viene rispettato, non è più possibile avviare alcuna procedura amichevole. La procedura non si avvia nemmeno se non è stata effettuata (ancora) alcuna imposizione non conforme alla convenzione o se non è in procinto di essere effettuata (richieste premature).

La *lettera b* comprende i casi in cui la richiesta non soddisfa i requisiti fondamentali sotto il profilo del contenuto e la lacuna non viene eliminata entro i termini stabiliti.

Lettera c: se per mancanza di informazioni la SFI non è in grado, pur avendo richiesto ulteriori chiarimenti, di giudicare se la domanda è fondata ed eventualmente in che misura l'imposizione non conforme alla convenzione riguarda l'uno o l'altro Stato, ciò può giustificare la non entrata nel merito della richiesta di procedura amichevole.

Art. 8 Spese e indennità

Per l'elaborazione della richiesta di avvio di una procedura amichevole non vengono addossate spese al richiedente. Allo stesso modo, non vengono versate indennità.

Art. 9 Diritto procedurale applicabile

Sempre che la LECF non disponga altrimenti, la PA è applicabile alla procedura di avvio in Svizzera. In questa fase della procedura il richiedente assume ruolo di parte, circostanza che giustifica l'applicazione della PA. Siccome la procedura amichevole è una procedura in materia fiscale, conformemente a quanto stabilito nell'articolo 2 capoverso 1 PA, la PA è applicabile solo in misura limitata.

Le decisioni della SFI nell'ambito dell'avvio di una procedura amichevole possono essere impugnate davanti al Tribunale amministrativo federale. Nella fase successiva, ovvero nell'effettiva procedura amichevole tra Stati (art. 12 segg.), il richiedente non è per contro parte. La procedura viene condotta unicamente in virtù della CDI fra le autorità degli Stati contraenti. La PA trova pertanto applicazione solo nella procedura di avvio, ma non in quella tra gli Stati contraenti.

Art. 10 Informazione delle autorità fiscali

La sezione 3 disciplina la collaborazione tra le autorità nell'ambito della procedura amichevole. La collaborazione inizia generalmente con il ricevimento di una richiesta di esecuzione di una procedura amichevole (art. 5), o con la segnalazione alla SFI del ricevimento di una siffatta da parte di un'autorità estera, e dura fino all'attuazione di un accordo amichevole.

Capoverso 1: la SFI informa le autorità fiscali svizzere competenti in merito a tutti i casi di procedura amichevole che le riguardano. Nel singolo caso ciò può avvenire anche solo dopo la conclusione della procedura, se l'imposizione in Svizzera non è contestata fra gli Stati contraenti e se è unicamente l'altro Stato a dover correggere la propria imposizione.

Capoverso 2: se una procedura amichevole riguarda l'imposizione in Svizzera, l'autorità fiscale competente per la riscossione delle imposte oggetto della procedura ha la possibilità di prendere posizione in merito. Il parere dell'autorità fiscale competente è un elemento importante del processo di presa di posizione della Svizzera nei confronti dell'altro Stato contraente. In quanto autorità di tassazione, l'autorità fiscale conosce i fatti concreti e dispone dei documenti rilevanti. Se necessario, la SFI segnala all'autorità fiscale l'urgenza di un determinato caso.

Capoverso 3: l'autorità fiscale competente può chiedere di discutere con la SFI i punti sostanziali di fatto e di diritto della procedura amichevole. In questo modo si assicura all'autorità fiscale competente di poter esprimere nei confronti della SFI la propria posizione, sia durante i preparativi della procedura amichevole, sia, all'occorrenza, nel corso della procedura amichevole stessa. La procedura tra Stati contraenti è condotta sul versante svizzero dalla SFI quale unica autorità competente (cfr. art. 3).

Art. 11 Assistenza amministrativa

Ai fini dell'accertamento delle circostanze rilevanti di un caso, per la SFI è importante poter accedere alle informazioni necessarie. Parimenti, nel quadro dell'attuazione può essere importante per l'autorità fiscale competente ricevere ulteriori informazioni dalla SFI. Per l'attuazione, infine, può essere opportuna anche una notificazione della SFI ad autorità fiscali interessate solo indirettamente dalla procedura amichevole. Per questo motivo all'articolo 11 è disciplinata l'assistenza amministrativa di altre autorità. Sotto il profilo del contenuto, l'articolo 11 corrisponde a norme comparabili presenti in diverse leggi fiscali federali (cfr. art. 111 e 112 LIFD).

L'articolo 11 disciplina unicamente l'assistenza amministrativa fra le autorità svizzere. L'assistenza amministrativa internazionale è retta dalle corrispondenti disposizioni contenute nella convenzione applicabile (ad es. nelle CDI). A volte queste convenzioni possono limitare l'assistenza amministrativa nazionale. Se prevedono norme specifiche sullo scambio di informazioni che limitano l'utilizzo delle informazioni ricevute, in conformità all'articolo 1 capoverso 3 tali limitazioni prevalgono sull'assistenza amministrativa generale secondo l'articolo 11.

Art. 12 Status e obbligo di collaborare del richiedente

Mentre nella sezione 2 è stata trattata la procedura di avvio in Svizzera, la sezione 4 si applica indipendentemente dal fatto che la procedura amichevole sia stata richiesta in Svizzera o in un altro Stato.

Le procedure per evitare un'imposizione non conforme alla convenzione hanno appunto l'obiettivo di evitare imposizioni contrarie alla convenzione. La procedura descritta agli articoli 12–17 rappresenta la procedura amichevole vera e propria tra Stati, che si fonda sempre su una convenzione corrispondente e non sulla presente legge. Dal punto di vista del diritto internazionale, la procedura amichevole va considerata uno strumento diplomatico di risoluzione delle controversie. Tale procedura basata sul diritto internazionale si svolge esclusivamente fra i due Stati contraenti. Nella maggior parte delle convenzioni i due Stati non sono vincolati a una procedura prestabilita, ma devono solo impegnarsi a raggiungere un accordo amichevole (cfr. art. 25 par. 2 del Modello OCSE «l'autorité compétente s'efforce» / «the competent authority shall endeavour»). Le autorità competenti hanno pertanto un ampio margine di manovra sul modo di affrontare la procedura. La procedura amichevole è una procedura *sui generis*, non paragonabile a un rimedio giuridico nazionale.

Capoverso 1: dalle convenzioni concluse fino a oggi e quindi dall'articolo 12 della presente legge emerge che il richiedente non è parte e non partecipa direttamente alla procedura tra Stati contraenti. La procedura viene tuttavia pur sempre avviata in base alla sua richiesta e questi ha pertanto la possibilità di far pervenire spontaneamente all'autorità competente ulteriori pareri e documenti. Inoltre, può farsi aggiornare sullo stato della procedura.

Pertanto, la procedura si svolge sostanzialmente solo fra le autorità competenti dei due Stati. La comunicazione fra le autorità è soggetta ai principi di riservatezza²⁰ e non è prevista la consultazione degli atti ufficiali²¹. Non sussiste tuttavia alcuna limitazione alla consultazione degli atti che il contribuente ha messo personalmente a disposizione. Il mancato coinvolgimento del richiedente nella procedura, così come concordato fra gli Stati, consente alle autorità competenti di giungere più agevolmente a soluzioni, e in particolare a compromessi. Necessariamente una o entrambe le autorità devono abbandonare la propria posizione iniziale affinché si possa porre rimedio all'imposizione non conforme alla convenzione denunciata dal richiedente. Questo processo viene agevolato dalla riservatezza della procedura, che impedisce inoltre che da un compromesso possa svilupparsi un precedente.

La riservatezza della procedura internazionale di risoluzione delle controversie comporta che al richiedente non possa essere consentito di consultare gli atti ufficiali di questa procedura. Tale limitazione appare accettabile poiché la procedura amichevole – a differenza per esempio della procedura di assistenza amministrativa – viene promossa dal richiedente stesso, il quale è consapevole che, secondo la convenzione, si tratta di una procedura tra Stati a cui egli non è parte. Parimenti, anche un eventuale risultato dei negoziati può essere messo in atto solo con il consenso del contribuente (cfr. art. 15).

Il *capoverso 2* stabilisce che il richiedente, anche in questa fase della procedura, è tenuto a fornire informazioni e presentare ulteriori documenti. Se non dovesse adempiere tale obbligo si applicherebbero le conseguenze previste dalla convenzione applicabile. Non occorre quindi inserire le sanzioni corrispondenti nella presente legge. Una mancata collaborazione può significare, ad esempio, che le autorità competenti degli Stati contraenti non possono pervenire a una soluzione amichevole e la procedura si conclude con un nulla di fatto.

È possibile svolgere un'ispezione presso il richiedente nel quadro della procedura amichevole, eventualmente in collaborazione con l'autorità dell'altro Stato (visite in loco), tuttavia solo con il consenso del richiedente. L'ispezione comprende soltanto la verifica delle circostanze esteriori. Il disegno non prevede per contro il coinvolgimento dell'autorità dell'altro Stato nell'ottenimento di ulteriori mezzi di prova o nell'audizione della persona interessata in Svizzera.

L'ispezione presso una persona in Svizzera associata al richiedente necessita dell'autorizzazione di quest'ultimo. Beninteso, lo stesso può anche mettersi a disposizione per un'ispezione. Non avendo qualità di parte, non gli spetta tuttavia di diritto.

²⁰ Cfr. «confidentiality of government to government communication» in OECD Manual on effective Mutual Agreement Procedures, Best Practice No 14.

²¹ Cfr. anche art. 25 n. marg. 61 del Commentario al Modello OCSE.

Art. 13 Delega della conduzione dei negoziati

L'articolo 13 disciplina situazioni in cui l'oggetto litigioso è la ripartizione degli utili tra una stabile organizzazione e una società associata facente parte di un gruppo. Siccome la stabile organizzazione non è considerata una persona residente, in conformità alle norme attualmente applicate nelle CDI, lo Stato in cui è situata la stabile organizzazione non può accordarsi direttamente con lo Stato della società del gruppo in merito alla ripartizione degli utili nel quadro di una procedura amichevole. Situazioni di questo tipo non sono ad oggi ancora contemplate dalle convenzioni in ambito fiscale. Piuttosto, è applicabile la CDI fra lo Stato di residenza della società del gruppo e quello della casa madre della stabile organizzazione. Siccome tuttavia lo Stato di residenza della casa madre potrebbe in determinate circostanze non avere alcun interesse (fiscale) a eseguire una procedura amichevole perché l'imposizione non conforme alla convenzione riguarda solo l'imposizione nello Stato della stabile organizzazione, tali situazioni possono portare a risultati insoddisfacenti.

Con la delega della competenza di negoziazione prevista in questo articolo è possibile che gli Stati i cui interessi fiscali sono toccati eseguano effettivamente la procedura tra loro o possano perlomeno essere coinvolti nella stessa. Il *capoverso 1* si applica per esempio quando la Svizzera, come Stato di residenza della casa madre, desidera delegare la conduzione dei negoziati allo Stato della stabile organizzazione. La possibilità di delega non cambia nulla al fatto che in tali casi l'accordo debba in definitiva essere concluso dalla SFI, come previsto all'articolo 14.

Il *capoverso 2* consente alla SFI di prendere parte ai negoziati per tutelare gli interessi fiscali della Svizzera, anche se è solo la stabile organizzazione a situarsi in Svizzera. Ovviamente tale delega è possibile solo qualora tutti gli Stati coinvolti vi acconsentano o possano offrire il loro aiuto.

Art. 14 Conclusione della procedura amichevole

Capoverso 1: la procedura internazionale termina con la conclusione di un accordo amichevole fra le autorità competenti degli Stati contraenti interessati. In seguito, la SFI informa il richiedente in Svizzera in merito al risultato dei negoziati.

Capoverso 2: un accordo amichevole è un accordo di diritto internazionale concluso fra le autorità dei due Stati e non è destinato al richiedente come una decisione. In quest'ottica, non è possibile ricorrere a rimedi giuridici interni né contro la conclusione né contro il contenuto dell'accordo.

Nella presente legge non è necessario disciplinare in maniera particolare le procedure arbitrali previste dalle CDI. Ad ogni modo, è possibile che la convenzione applicabile ammetta in determinate circostanze l'esecuzione di una procedura arbitrale nel caso in cui le autorità competenti degli Stati contraenti non riescano ad accordarsi su una soluzione entro una determinata scadenza. Una procedura arbitrale di questo tipo, tuttavia, non è una procedura a sé stante, ma fa parte della procedura amichevole. Una decisione arbitrale deve essere attuata dalle autorità competenti degli Stati contraenti mediante accordo amichevole, motivo per cui in fin dei conti in Svizzera deve comunque essere messo in atto un accordo amichevole e non una decisione arbitrale.

Art. 15 Consenso all'attuazione

Negli articoli precedenti di questo capitolo si fa sempre riferimento al richiedente. Nel quadro dell'attuazione dell'accordo amichevole può capitare, specialmente nei casi riguardanti i prezzi di trasferimento fra imprese associate, che l'attuazione in Svizzera riguardi un'impresa associata e non la società del gruppo con sede all'estero che ha presentato la richiesta. Pertanto, negli articoli seguenti si fa sempre riferimento alla «persona interessata».

Capoverso 1: nel caso in cui l'accordo amichevole renda necessaria una modifica dell'imposizione in Svizzera, in conformità all'articolo 15 tale accordo viene attuato solo con il consenso della persona interessata (richiedente/i o eventualmente anche persona associata, ad es. una filiale). Nel caso in cui vi siano più persone interessate tenute ad acconsentirvi, per il carattere vincolante è necessario che tutte diano il proprio consenso. Generalmente la necessità del consenso è già parte integrante dell'accordo amichevole fra gli Stati. In questi casi il capoverso 1 non ha una propria rilevanza.

Se la persona interessata (o una delle persone interessate) nega il proprio consenso, rimane applicabile l'imposizione precedentemente disposta dall'autorità fiscale in Svizzera e non viene attuato l'accordo amichevole.

Il disegno non prevede un termine per fornire il consenso. La SFI può comunque fissarne uno a prescindere. Inoltre, anche le autorità competenti degli Stati contraenti interessati possono prevedere un termine per fornire il consenso direttamente nell'accordo amichevole. Senza un termine previsto, la persona interessata può attendere a fornire il consenso ad esempio finché dispone della decisione relativa a una procedura di ricorso interna indipendente dalla procedura amichevole.

Capoverso 2: al consenso è collegata la rinuncia a ogni rimedio giuridico così come l'obbligo di ritirare immediatamente i rimedi giuridici in corso. La rinuncia al rimedio giuridico è necessaria per impedire in definitiva un'imposizione troppo bassa. Se una persona interessata facesse valere ulteriori rimedi giuridici (interni) in relazione all'oggetto regolato nell'accordo amichevole, in caso di causa vinta si produrrebbe una (doppia) non imposizione ingiustificata, visto che uno dei due Stati non potrebbe applicare l'imposizione in base all'accordo amichevole e l'altro Stato sulla base della sentenza del tribunale. La rinuncia al rimedio giuridico vale unicamente per procedure giuridiche in relazione all'oggetto regolato nell'accordo amichevole e solo nella misura in cui tali procedure concernono l'oggetto dell'accordo amichevole.

La rinuncia al rimedio giuridico viene notificata alla SFI. In seguito, conformemente all'articolo 18 capoverso 3, prima dell'attuazione dell'accordo amichevole deve essere accertato che siano concluse le eventuali procedure di ricorso relative all'oggetto regolato nell'accordo amichevole. Tale accertamento è eseguito dall'autorità fiscale ed è una condizione per l'attuazione dell'accordo amichevole.

Non sono interessati da tale rinuncia i rimedi giuridici contro l'attuazione dell'accordo amichevole da parte dell'autorità fiscale. Alla persona interessata dall'attuazione non può pertanto essere impedito di sottoporre tale attuazione all'esame di un tribunale (cfr. art. 19 cpv. 4).

Di conseguenza non è possibile ricorrere a rimedi giuridici né contro l'accordo amichevole come tale (art. 14 cpv. 2) né, dopo aver dato il consenso all'accordo, in relazione all'oggetto disciplinato nell'accordo amichevole (art. 15 cpv. 2). Contro un'attuazione (non conforme) dell'accordo amichevole sono per contro disponibili i consueti rimedi giuridici (art. 19 cpv. 4).

Art. 16 Convenzione interna

Nelle CDI è previsto che dopo la ricezione di una richiesta lo Stato richiesto verifichi per prima cosa se può rimediare all'imposizione non conforme alla convenzione senza il coinvolgimento dell'altro Stato. In Svizzera è in parte messa in dubbio l'esistenza di una base legale adeguata che consenta nei casi non contestati di trovare una soluzione unilateralmente quando non sono più disponibili rimedi giuridici interni. Anche se è evidente e incontestato che una correzione deve essere apportata in Svizzera, attualmente in questi casi deve ancora essere effettuata una procedura amichevole per concludere un accordo amichevole tra gli Stati. Ciò comporta oneri amministrativi e crea ritardi.

L'articolo 16 consente ora nei casi indubbi di correggere a livello nazionale l'imposizione esistente senza dover avviare una procedura amichevole. Se l'autorità fiscale competente e la SFI concordano inequivocabilmente che la correzione deve avvenire in Svizzera, ad esempio perché un reddito in base alla CDI applicabile e ai fatti incontestati non è – interamente o solo in parte – imponibile in Svizzera, esse possono procedere alla correzione senza il coinvolgimento dell'altro Stato. La possibilità della convenzione interna rappresenta un'agevolazione amministrativa rispetto all'attuale prassi. L'autorità competente si assicura che l'altro Stato venga informato di una siffatta convenzione interna. Come nel caso di un accordo amichevole, anche la convenzione interna richiede il consenso della persona interessata (cpv. 2). Il consenso è accompagnato da una rinuncia a eventuali rimedi giuridici in relazione all'oggetto regolato nella convenzione e dall'impegno a ritirare i rimedi giuridici presentati (cpv. 3).

Una convenzione interna secondo l'articolo 16 è equiparabile per efficacia a un accordo amichevole internazionale (art. 15). Ciò vale in particolare per l'attuazione interna (art. 18–23). In questo contesto si procederà anche a un adeguamento della prassi dell'AFC ai fini dell'imposta preventiva nei casi di rettifiche internazionali degli utili nell'ambito di accordi amichevoli.

Art. 17 Spese e indennità

La procedura amichevole mira a ottenere un'imposizione conforme a quanto perseguito dagli Stati contraenti in virtù della convenzione applicabile. Il richiedente non è parte nella procedura. È pertanto consuetudine internazionale che la procedura stessa sia gratuita per il richiedente²². Per questo motivo la legge dispone che l'autorità competente non addossi spese per l'esecuzione della procedura amichevole.

²² «Typically there are no fees charged by the competent authorities for MAP cases» in OECD Manual on effective Mutual Agreement Procedures, pag. 15.

Siccome il richiedente ed eventualmente altre persone interessate non partecipano alla procedura, non hanno nemmeno diritto a un'indennità per la procedura amichevole.

Art. 18 Principi

Le procedure amichevoli trovano fondamento in una convenzione internazionale. Le convenzioni di questo tipo impongono agli Stati di attuare gli accordi amichevoli conclusi, i quali costituiscono anch'essi accordi di diritto internazionale.

Nel caso in cui l'accordo amichevole riguardi l'imposizione in Svizzera, è necessaria un'ulteriore fase interna per attuare l'esito dell'accordo amichevole. In base all'attuale prassi, questa fase di attuazione non si fonda direttamente sulla CDI, bensì necessita di una regolamentazione legale interna supplementare.

I *capoversi 1 e 2* dispongono che dopo la comunicazione della SFI l'accordo amichevole divenuto vincolante debba essere attuato d'ufficio dall'autorità fiscale competente. La forma procedurale di attuazione dipende dall'imposta interessata, dalle corrispondenti leggi fiscali e dallo stato di avanzamento della procedura interna. Se per esempio l'anno fiscale rilevante non è ancora stato oggetto di tassazione, per l'attuazione e quindi per il soddisfacimento dell'impegno assunto con la convenzione internazionale è sufficiente considerare l'accordo amichevole nella tassazione ordinaria. Lo stesso è ipotizzabile nel caso in cui una decisione non sia ancora passata in giudicato perché la procedura di ricorso interna è ancora pendente. In questi casi – posto che il diritto procedurale applicabile lo consenta – l'autorità fiscale può attuare l'accordo amichevole attraverso un riesame.

Nel caso in cui i mezzi interni già disponibili siano sufficienti per attuare l'accordo amichevole in Svizzera, non sono necessarie ulteriori procedure nella presente legge (decisione di attuazione).

Ai fini dell'attuazione completa dell'accordo amichevole può essere necessario che l'autorità fiscale competente informi dell'attuazione altre autorità fiscali cantonali o l'AFC, dal momento che l'attuazione si ripercuote sull'imposizione in altri Cantoni o su imposte per la cui riscossione è competente l'AFC.

Capoverso 3: indipendentemente dalla forma procedurale, un'attuazione deve avvenire solo se le procedure di ricorso in relazione all'oggetto regolato nell'accordo amichevole sono concluse. Il presente articolo è legato all'articolo 15 capoverso 2 e all'articolo 16 capoverso 3 che disciplinano la rinuncia ai rimedi giuridici. In questo modo è possibile assicurarsi che la Svizzera possa attuare l'impegno assunto nei confronti dell'altro Stato. Per contro, se le procedure di ricorso non fossero terminate, si rischierebbero nuove doppie imposizioni o (doppie) non imposizioni se venisse pronunciata una sentenza giudiziaria in Svizzera per lo stesso oggetto dopo la conclusione e l'attuazione dell'accordo amichevole. La procedura di ricorso viene generalmente terminata sulla base di un ritiro o di un riesame.

Art. 19 Decisione di attuazione

Capoverso 1: se non è più possibile attuare d'ufficio l'accordo amichevole in una procedura (di tassazione) ancora in corso (cfr. art. 18 cpv. 1 e 2), la sua attuazione

avviene mediante l'emanazione di una decisione di attuazione. L'articolo 19 pone le basi giuridiche che consentono all'autorità fiscale competente di attuare in ogni caso gli accordi amichevoli.

L'oggetto della decisione di attuazione è l'accordo amichevole. Le decisioni o le sentenze già emesse vengono tenute in considerazione laddove riguardino oggetti diversi da quelli disciplinati nell'accordo amichevole. Nella decisione di attuazione l'autorità fiscale competente può contemplare tutte le circostanze e le informazioni emerse dalla procedura amichevole. La nuova decisione può comportare un aumento ma anche una riduzione dell'imposizione iniziale. Siccome la persona interessata dall'attuazione deve acconsentire all'accordo amichevole – cosa che farà solo se considerando entrambi gli Stati verrà raggiunta una soluzione per lei vantaggiosa – gli interessi di quest'ultima devono essere tutelati anche in caso di aumento dell'imposizione in Svizzera.

L'autorità fiscale competente può emanare una decisione di attuazione in cui si stabilisce un importo correttivo dell'imposta accertata, ed eventualmente già pagata. Una tale decisione di attuazione va dunque a completare la tassazione iniziale e, a seconda dei casi, stabilisce un rimborso delle imposte pagate in eccesso o un pagamento supplementare. La decisione di attuazione può però assumere anche la forma di una nuova (seconda) decisione di tassazione. Il capoverso 1 non prescrive all'autorità fiscale competente alcuna forma specifica, che nella scelta della natura e della configurazione della decisione di attuazione può quindi considerare le circostanze del singolo caso per giungere alla miglior soluzione possibile, anche tenendo conto delle procedure interne. Le disposizioni del disegno sono adempiute se ciò avviene per opera dell'autorità fiscale (art. 18 cpv. 1) e d'ufficio (art. 18 cpv. 2).

L'attuazione dell'accordo amichevole mediante una decisione speciale corrisponde all'approccio dell'articolo 25 paragrafo 1 del Modello OCSE, che accorda alla procedura amichevole un ruolo indipendente dalle procedure interne. Le procedure di tassazione nazionali, comprese le successive procedure di ricorso, e le procedure amichevoli sono due procedure distinte con differenti presupposti e regole diverse. La procedura amichevole ha l'obiettivo di evitare un'imposizione non conforme alla convenzione e in particolare una doppia imposizione per la persona interessata. A tale scopo, nel singolo caso l'autorità competente può anche tenere conto di considerazioni di equità.

Finora in Svizzera per l'attuazione degli accordi amichevoli si sceglieva la via della revisione. In tale contesto, l'esistenza di un accordo amichevole costituisce secondo la prassi consolidata un motivo di revisione (tacito). Questa procedura, tuttavia, è solo un mezzo sussidiario per l'adempimento degli impegni assunti con le convenzioni internazionali. In una prospettiva sistematica, le disposizioni della revisione non si prestano facilmente all'attuazione della procedura amichevole. Allo stesso modo, non è chiaro se sussista in ogni caso il margine di manovra necessario per riconoscere un accordo amichevole come motivo di revisione. Il principio di legalità – considerato in maniera particolarmente rigida in materia di diritto fiscale – non ammetterebbe motivi di revisione extralegali o sovrallegali²³. La procedura di revi-

²³ Cfr. le relative spiegazioni nelle sentenze del tribunale federale 2C_706/2017, consid. 3.1 e 2C_487/2017, consid. 3.1.

sione prevede inoltre ulteriori limitazioni. In conformità all'articolo 147 capoverso 2 LIFD, la revisione è esclusa se l'istante, ove avesse usato la diligenza che da lui può essere ragionevolmente pretesa, avrebbe potuto far valere già nel corso della procedura ordinaria il motivo di revisione invocato. Una tale limitazione della procedura amichevole non è contemplata dalle clausole finora concordate nelle convenzioni. Nel quadro della procedura amichevole le autorità competenti possono prendere in considerazione il comportamento della persona interessata, ma una volta che concludono un accordo amichevole, quest'ultimo deve essere attuato senza un ulteriore esame del caso e del comportamento della persona interessata.

La decisione di attuazione secondo l'articolo 19 tiene conto dell'autonomia della procedura amichevole. Considerato che le procedure amichevoli si svolgono indipendentemente dalle procedure interne, anche l'attuazione deve avvenire per mezzo di una decisione dedicata. Con la decisione di attuazione, l'autorità fiscale competente può attuare l'accordo amichevole anche in presenza di una decisione di ricorso interna passata in giudicato, senza che questa debba essere formalmente annullata. L'impegno assunto dalla Svizzera con la convenzione internazionale viene adempiuto con la decisione di attuazione e rappresenta parimenti una semplificazione amministrativa rispetto all'attuazione eseguita finora tramite revisione.

Capoverso 2: la persona interessata dalla decisione di attuazione deve fornire all'autorità fiscale competente tutte le informazioni necessarie all'attuazione e, su domanda, presentare i documenti richiesti. Anche in questa fase l'obbligo di collaborare è imprescindibile per una corretta attuazione delle procedure amichevoli.

Capoverso 3: alla procedura si applicano le stesse disposizioni che l'autorità fiscale ha o avrebbe applicato alla procedura originaria. Siccome le procedure amichevoli possono riguardare diversi tipi di imposte e pertanto anche diverse leggi tributarie, è utile che le ulteriori disposizioni procedurali relative alla decisione di attuazione siano rette dal diritto in base al quale è stata disposta l'imposizione iniziale o emanata la decisione riguardante l'oggetto della decisione di attuazione, oppure, qualora non sia stata emanata alcuna decisione, dal diritto in base al quale la stessa sarebbe stata emanata. Talvolta non vi è alcuna decisione nei casi in cui in Svizzera è stata riscossa un'imposta alla fonte sul reddito da attività lucrativa dipendente e la doppia imposizione emerge solo dopo la scadenza dei termini rilevanti in seguito a un'imposizione all'estero. Una decisione di attuazione può tra l'altro comportare che i termini della procedura previsti nelle leggi decorrano nuovamente in riferimento alla decisione (cfr. cpv. 5).

Capoverso 4: una persona interessata può proporre un rimedio giuridico contro la decisione di attuazione. Tuttavia, può far valere unicamente un'attuazione scorretta dell'accordo amichevole. Il contenuto dell'accordo è stato per contro accettato dalla persona interessata e non può più essere messo in discussione nella procedura di attuazione, come risulta dall'articolo 15 capoverso 2 e dall'articolo 16 capoverso 3. Non essendo oggetto della decisione di attuazione, i fatti che sono già stati trattati nella procedura iniziale e non sono in alcuna relazione con la procedura amichevole non possono parimenti essere contestati con i rimedi giuridici proposti contro la decisione di attuazione, poiché non sono oggetto dell'accordo amichevole. Pertanto, l'unico oggetto di impugnazione è la decisione di attuazione.

Capoverso 5: poiché in alcuni casi possono essere necessari alcuni anni prima della conclusione di un accordo amichevole e quindi dell’emanazione della decisione di attuazione, il presente capoverso assicura che i termini per la riscossione dell’imposta ricomincino a decorrere con l’emanazione della decisione di attuazione.

Art. 20 Decisioni e sentenze passate in giudicato

L’articolo 20 precisa che le decisioni e le sentenze già emesse e passate in giudicato non sono esecutive se riguardano l’oggetto regolato nella decisione di attuazione. Ciò è rilevante poiché la decisione di attuazione mette in atto unicamente l’accordo amichevole. Inoltre, il parallelismo tra procedura nazionale e procedura amichevole non consente alla decisione di attuazione di annullare decisioni (di ricorso) già emesse. In presenza dunque di una sentenza passata in giudicato emessa da un tribunale, l’autorità fiscale competente può emanare una decisione per attuare l’accordo amichevole, senza che in questo modo venga annullata la sentenza del tribunale. La sentenza del tribunale non è esecutiva unicamente se riguarda l’oggetto della decisione di attuazione. Quest’ultima produce quindi, sulla base dell’articolo 20, una sorta di esclusione nei confronti di decisioni e sentenze pronunciate in Svizzera. La decisione di attuazione garantisce così che l’impegno assunto dalla Svizzera con una convenzione internazionale per l’attuazione di accordi amichevoli venga adempiuto facendo in modo che, se necessario, una decisione o una sentenza già emessa non sia esecutiva. Se una decisione o sentenza passata in giudicato è già stata eseguita, allora l’articolo 19 o 20 assicura che con la decisione di attuazione si possa giungere a un’imposizione successiva o a un rimborso, conformemente all’esito della procedura amichevole. Non sono pertanto interessate dall’articolo 20 le ulteriori disposizioni del dispositivo non riferite direttamente all’oggetto dell’accordo amichevole, come ad esempio le disposizioni relative alle conseguenze in materia di spese e indennità.

Art. 21 Scadenza dell’obbligo di attuazione

Capoverso 1: nel caso in cui la CDI non contenga alcuna regolamentazione specifica in merito al termine di attuazione di un accordo amichevole, l’attuale prassi svizzera prevede l’applicazione di un termine di dieci anni. Questo termine, che deriva dal diritto in materia di revisione, assicura che la decisione di attuazione riguardi solo anni fiscali per i quali non sia ancora scaduto un termine di dieci anni al momento della presentazione della richiesta.

Il termine decorre con la notifica della decisione o sentenza iniziale riguardante l’oggetto della decisione di attuazione e scade con la presentazione della richiesta nello Stato che in base alla convenzione è competente per l’avvio della procedura amichevole. Il termine non scade dunque con l’attuazione di un accordo amichevole. A seconda dei casi e degli Stati coinvolti, le procedure amichevoli possono protrarsi per diversi anni. Non dovrebbe essere il richiedente a sostenere il rischio di questa talvolta lunga durata della procedura. Ciò è giustificato in particolare dal fatto che il richiedente stesso è escluso dalla procedura tra gli Stati contraenti e non ha pertanto alcun influsso su quest’ultima (cfr. cap. 2 sezione 4). Con la scadenza del termine prevista dal disegno si tiene conto di tali aspetti.

Un termine di dieci anni come previsto dall'articolo 21 comporta che talvolta possano trascorrere molti anni dopo la fine del periodo fiscale interessato prima che si giunga a una decisione di attuazione. Siccome le situazioni internazionali sono a volte complesse e soprattutto in altri Stati i controlli fiscali vengono eseguiti solo dopo diversi anni, per poter evitare effettivamente le imposizioni non conformi alla convenzione è opportuno prevedere un'applicazione flessibile del termine di attuazione delle procedure amichevoli. Se possibile, occorre evitare che in Svizzera i contribuenti debbano in definitiva sostenere una doppia imposizione.

L'attuale prassi e il presente disegno costituiscono un compromesso tra i vari interessi. Se effettuare rimborsi per periodi fiscali risalenti a molti anni addietro a seguito di un accordo amichevole comporta un'incertezza finanziaria per gli enti pubblici, che quindi preferirebbero scadenze più brevi, le persone interessate hanno tutto l'interesse a evitare a tempo indeterminato una (doppia) imposizione non conforme alla convenzione applicabile. È pertanto anche nell'interesse della piazza economica svizzera fissare una scadenza quanto più generosa possibile. I vari interessi sono stati fatti valere anche nell'ambito della procedura di consultazione concernente l'avamprogetto dai Cantoni, da un lato, e dalle associazioni economiche, dall'altro. Considerata la diametralità degli interessi rappresentati in tale occasione, per quanto legittimi, il nostro Consiglio è giunto alla conclusione che l'attuale prassi e dunque anche la nuova normativa legislativa costituiscono un ragionevole compromesso.

Per quanto riguarda il termine di attuazione, va invece operata una distinzione per la circostanza in cui l'autorità fiscale competente non disponga più di tutta la documentazione relativa a periodi fiscali risalenti a molti anni addietro (ad es. una volta scaduto il termine di conservazione) per poter attuare correttamente una soluzione. L'autorità fiscale può far presente circostanze come queste nell'ambito del parere che può esprimere secondo l'articolo 10 capoverso 2. La SFI ne tiene conto nell'ambito dell'esecuzione della procedura amichevole.

Nonostante l'articolo 1 capoverso 3 lo preveda per tutta la legge, va ricordato in particolare che in merito al termine di attuazione le CDI contengono norme che prevalgono sull'articolo 21. Ad esempio, la Convenzione del 26 febbraio 2010²⁴ tra la Confederazione Svizzera e il Regno dei Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito prevede per esempio all'articolo 25 capoverso 2, conformemente alla norma del Modello OCSE, un'attuazione indipendente «dai termini previsti dalle legislazioni nazionali degli Stati contraenti». Pertanto, il termine definito all'articolo 21 non si applica per esempio alle procedure amichevoli tra Svizzera e Paesi Bassi.

Capoverso 2: possono esserci casi in cui, considerato il rischio di doppia imposizione, una procedura amichevole viene avviata senza che sia stata emanata una decisione (principalmente nel caso delle imposte riscosse alla fonte). In questi casi il termine di cui al capoverso 1 non decorrerebbe mai. Il capoverso 2 stabilisce pertanto un termine di attuazione di dieci anni a decorrere dalla scadenza della prestazione imponibile per i casi in cui non è stata pronunciata una decisione inizialmente.

²⁴ RS 0.672.963.61

Art. 22 Interessi

Qualora la persona interessata dall'attuazione abbia diritto al rimborso delle imposte già pagate e la legge fiscale applicabile (cfr. art. 19 cpv. 3) preveda degli interessi, gli stessi sono dovuti solo se la condizione di cui alla lettera a o b non è soddisfatta. Seppur l'obbligo al pagamento degli interessi moratori sia un principio giuridico, quest'ultimo non deve tuttavia trovare applicazione in caso di comportamento contrario al principio della buona fede. La persona interessata dall'attuazione non ha pertanto diritto agli interessi se il suo comportamento intenzionale o non diligente ha reso necessaria una procedura amichevole o se il suo comportamento ha causato il ritardato rimborso delle imposte pagate in eccesso. La lettera a si riferisce ai casi in cui inizialmente è stata eseguita una procedura di tassazione. La lettera b riguarda invece le procedure amichevoli che hanno dovuto essere eseguite perché nel quadro di una procedura d'imposizione alla fonte la persona interessata ha omesso intenzionalmente o per carente diligenza di seguire le procedure previste (ad es. termini non rispettati) oppure le ha svolte con carente diligenza (ad es. collaborazione insufficiente). L'esclusione degli interessi si giustifica in tali casi, essendo l'imposizione in Svizzera stata indotta dalla persona interessata intenzionalmente o per carente diligenza. Casi come questi non sono paragonabili a quelli in cui un contribuente, per evitare l'interesse moratorio dovuto per legge, si vede costretto a pagare l'imposta in via provvisoria, con riserva, e allo stesso tempo ricorre contro l'obbligo di pagare la tassa²⁵.

Non può essere imputata alla persona interessata alcuna intenzionalità o carente diligenza se, in occasione della procedura di tassazione, ha assunto una posizione materialmente giustificabile, pur essendo la procedura amichevole sfociata infine comunque in una rettifica a carico del fisco svizzero.

Art. 23 Spese e indennità

Tutte le spese in relazione all'attuazione dell'accordo amichevole possono essere addossate alla persona interessata dall'attuazione, se quest'ultima avrebbe potuto evitare la procedura amichevole usando la diligenza che da lei si poteva ragionevolmente pretendere. Oltre alle spese della procedura di attuazione, nelle spese qui contemplate possono rientrare anche le spese processuali in relazione con i fatti interessati dall'attuazione, qualora l'autorità fiscale abbia dovuto sostenerle solo a causa della carente diligenza della persona interessata dall'attuazione. Non può essere imputata alla persona interessata una carente diligenza se, in occasione della procedura di tassazione, ha assunto una posizione materialmente giustificabile, pur essendo la procedura amichevole sfociata infine comunque in una rettifica a carico del fisco svizzero.

Il calcolo delle spese è retto dalle disposizioni procedurali applicabili (art. 19 cpv. 3).

La procedura di attuazione non prevede il diritto a un'indennità.

²⁵ Cfr. a questo proposito DTF 143 II 37 consid. 5.3 con ulteriori indicazioni.

Osservazioni preliminari sugli art. 24–27

Gli articoli 24–27 si rifanno ai principi procedurali per lo sgravio dell'imposta preventiva a un avente diritto nazionale assoggettato alla LIP. Ciò riguarda quindi non solo il rimborso dell'imposta alla fonte, bensì anche la riduzione dell'aliquota fino all'aliquota applicata alla fonte ai sensi della CDI. Di conseguenza si utilizza, per quanto opportuno, il termine generico di sgravio.

In passato, la giurisprudenza in materia di sgravi sulla base di una convenzione in ambito fiscale ha stabilito più volte che in assenza di una base legale, in particolare nella procedura di rimborso, si configura una lacuna in senso proprio che andrebbe colmata con i principi procedurali della LIP²⁶. L'applicabilità dei principi procedurali della LIP per lo sgravio dell'imposta preventiva secondo una convenzione in ambito fiscale è tuttavia regolarmente messa in discussione dagli istanti, motivo per cui l'inserimento dei principi procedurali nella presente LECF intende fare chiarezza e garantire la certezza del diritto. Nel disegno vengono inserite solo quelle disposizioni che necessitano di una regolamentazione a livello di legge. Per il resto, la pretesa materiale di rimborso scaturisce direttamente dalla convenzione applicabile. Le varie convenzioni possono essere corredate dalle disposizioni contenute negli eventuali protocolli o da ordinanze speciali che disciplinano anche il rimborso. Queste disposizioni speciali sono più adatte a disciplinare le particolarità delle convenzioni di quanto lo sarebbero ulteriori norme generali nella presente legge. Se in futuro dovessero rendersi necessarie altre disposizioni dettagliate sul rimborso, il nostro Consiglio avrà la possibilità di emanare in ogni momento disposizioni d'ordinanza in virtù dell'articolo 35 capoverso 1 lettera a.

Art. 24 Organizzazione

L'AFC è competente per l'esecuzione della procedura di sgravio dell'imposta preventiva condotta in virtù di una CDI. A tale scopo emana direttive generali e adotta le necessarie decisioni nel singolo caso. L'AFC disciplina le modalità per far valere il diritto allo sgravio dell'imposta preventiva (ad es. definizione dei moduli – eventualmente elettronici – che i contribuenti devono utilizzare). Queste devono anche contribuire a rendere l'esecuzione delle procedure il più semplice e rapida possibile per l'istante. L'AFC stabilisce inoltre la piattaforma da utilizzare per la trasmissione elettronica delle istanze di rimborso. Infine determina i questionari e i giustificativi (mezzi di prova) da allegare alle istanze.

Art. 25 Obbligo di collaborare

L'articolo 25 precisa che chi presenta un'istanza di sgravio dell'imposta preventiva in virtù di una CDI è tenuto a collaborare all'esame dell'istanza. L'istante è soggetto agli stessi obblighi di fornire informazioni previsti per la procedura ai sensi della LIP. L'obbligo di fornire informazioni va inteso in senso lato e non si riferisce solo all'accertamento di quelle fattispecie per le quali l'istante è gravato dall'onere della prova, bensì anche all'accertamento dei fatti per i quali l'onere della prova compete

²⁶ Cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_249/2018 consid. 3.4 con ulteriori indicazioni.

all'AFC nel quadro dell'obbligo di esame dell'autorità. Come sempre per l'obbligo di collaborare, anche in questo caso vale il principio della proporzionalità.

A fronte di informazioni carenti l'istanza viene respinta (cpv. 2). Si applica per analogia la norma dell'articolo 26 capoverso 2.

Art. 26 Comunicazione e decisione

L'AFC esamina le istanze di sgravio dell'imposta preventiva presentate in virtù di una convenzione internazionale e chiede all'istante o al suo rappresentante autorizzato le informazioni e prove complementari necessarie. Nel caso in cui l'esito dell'esame non coincida con l'istanza, l'AFC provvede alle necessarie correzioni (ad es. dovute a errori di scrittura o di calcolo) e comunica all'istante i motivi della correzione. Qualora lo stesso non sia d'accordo con la correzione e la controversia non possa essere composta in altro modo, l'istante può chiedere all'AFC una decisione.

Lo sgravio dell'imposta preventiva non fondato su una tale decisione, concesso per esempio sulla base di un esame solo sommario dell'istanza, è operato con la riserva del controllo successivo entro tre anni dalla concessione dello sgravio, analogamente a quanto disciplinato nella LIP. Tale termine può essere adeguatamente prorogato nel quadro di un procedimento penale secondo l'articolo 28.

Art. 27 Termini per le istanze di rimborso

Capoverso 1: l'articolo 27 riprende le norme dell'articolo 32 LIP e precisa quindi, in conformità con l'attuale giurisprudenza, che i termini di perenzione ivi indicati si applicano anche alla rivendicazione del diritto al rimborso in virtù di una CDI, sempreché questa non contenga disposizioni derogatorie (art. 1 cpv. 3). Chi chiede il rimborso dell'imposta preventiva in virtù di una CDI deve quindi farlo entro gli stessi termini validi per colui che chiede il rimborso sulla base della LIP. L'istanza di rimborso deve pertanto essere presentata all'AFC nei tre anni successivi alla fine dell'anno civile in cui è venuta a scadere la prestazione imponibile.

Capoverso 2: se l'imposta preventiva è pagata e trasferita soltanto in forza di una contestazione fatta dall'AFC (ad es. in seguito al computo di una distribuzione dissimulata di utile in occasione di un controllo a domicilio), e se il termine di cui al capoverso 1 è trascorso o mancano meno di 60 giorni alla scadenza del termine previsto per il pagamento dell'imposta, un nuovo termine di 60 giorni per presentare l'istanza decorre dal pagamento dell'imposta.

Art. 28 e 29 Rimborso ingiustificato dell'imposta preventiva svizzera; Messa in pericolo dell'imposta preventiva svizzera

Se una persona residente in Svizzera ottiene un rimborso ingiustificato dell'imposta preventiva svizzera o compromette l'applicazione dell'imposta preventiva, tale comportamento viene sanzionato penalmente in virtù degli articoli 61–67 LIP poiché il diritto (ingiustificato) si fonda sulla LIP. Se per contro una persona residente all'estero ottiene ingiustificatamente il rimborso dell'imposta preventiva svizzera, questo rimborso si basa su una convenzione internazionale in ambito fiscale fra la

Svizzera e un altro Paese. Per questo motivo, le disposizioni penali della LIP non possono essere applicate a tali persone. Il diritto svizzero non prevede attualmente alcuna base legale chiara che consenta di sanzionare penalmente un rimborso ingiustificato o la messa in pericolo dell'applicazione conforme alla legge della convenzione in relazione all'imposta preventiva. Di solito questi reati vengono commessi da persone con residenza all'estero, ma possono anche essere commessi da persone residenti in Svizzera a favore di persone residenti all'estero. Terzi (ad es. consulenti con sede in Svizzera) possono infatti ottenere un rimborso ingiustificato «al fine di procacciare un profitto [...] a un terzo». Siccome anche in questi casi il rimborso si fonda su una convenzione internazionale, le disposizioni penali della LIP non possono essere applicate a tali terzi.

La tutela della Svizzera dall'uso illecito delle sue convenzioni internazionali in ambito fiscale e la protezione del sostrato fiscale svizzero richiedono che un rimborso ingiustificato dell'imposta preventiva svizzera fondato su una convenzione internazionale sia passibile delle stesse pene previste per il rimborso ingiustificato o la messa in pericolo dell'imposta preventiva secondo la LIP. Per questo motivo, tali infrazioni vengono espressamente punite negli articoli 28 e 29, che riprendono le norme degli articoli 61 e 62 LIP. Obiettivo della revisione è che lo stesso comportamento sia passibile della stessa pena, a prescindere dal fatto che sia stata infranta la LIP o la LECF, o la convenzione applicabile. In quest'ottica non sarebbe giustificabile prevedere pene diverse (più severe) o circoscrivere la punibilità alla commissione intenzionale. Le fattispecie passibili di pena secondo il diritto nazionale sono più numerose delle fattispecie che possono risultare in ambito internazionale. Per questa ragione e per ottemperare all'obbligo della certezza della legge vengono riprese soltanto quelle fattispecie applicabili per il rimborso dell'imposta preventiva in ambito internazionale. La ripresa delle norme della LIP ha per conseguenza che un loro adeguamento nel caso di una futura revisione della LIP comporta anche un adeguamento dei corrispondenti articoli della LECF.

Concretamente, sono stati ripresi dalle disposizioni penali della LIP gli atti esposti qui di seguito.

Se un rimborso dell'imposta preventiva è concesso ingiustificatamente ed effettivamente a persone all'estero, si configura una sottrazione d'imposta ai sensi dell'articolo 61 lettera c LIP (art. 28).

Se l'amministrazione delle contribuzioni rileva che l'istanza di rimborso avrebbe comportato un rimborso ingiustificato e di conseguenza nega il rimborso, la regolare esecuzione della convenzione internazionale e quindi l'imposta preventiva svizzera è messa in pericolo (art. 29) se:

- nell'istanza di rimborso vengono forniti dati falsi o taciuti fatti rilevanti oppure presentati a tale occasione documenti inesatti (art. 62 cpv. 1 lett. c, terza parte del periodo, LIP);
- l'istante o la terza persona tenuta a dare informazioni fornisce (su richiesta) informazioni inesatte (cfr. art. 62 cpv. 1 lett. d LIP) o;
- viene fatto valere un diritto al rimborso che non compete alla persona interessata o che le è già stato soddisfatto (cfr. art. 62 cpv. 1 lett. e LIP).

Non è necessario riprendere l'articolo 63 LIP (Violazione dell'obbligo di trasferire l'imposta) nella LECF perché il trasferimento dell'imposta preventiva spetta al debitore residente in Svizzera, che è soggetto alle disposizioni (penali) della LIP. Poiché considerata una punizione priva di senso, si rinuncia infine alla possibilità di comminare multe disciplinari ai sensi dell'articolo 64 LIP.

Infine, viene fatta salva l'applicazione delle disposizioni di diritto materiale della legge federale del 22 marzo 1974²⁷ sul diritto penale amministrativo (DPA). Pertanto, qualora gli atti sanzionati dalla LECF vengano ad esempio commessi subdolamente, possono essere comminate le pene per i reati definiti nell'articolo 14 DPA.

L'esecuzione del procedimento non pone problemi che non siano emersi nei procedimenti penali amministrativi attuali e disciplinati nella legge. Se il caso riguarda una persona residente all'estero, il procedimento viene avviato contro di lei in virtù degli articoli 34 e 103 DPA.

Art. 30 e 31 Computo ingiustificato dell'imposta residua estera; Messa in pericolo delle imposte svizzere sul reddito e sull'utile

Finora le disposizioni penali in merito al computo delle imposte residue estere erano integrate nell'OCIFo. Ciò dipendeva dal fatto che questa ordinanza era l'unico regolamento in questo ambito. Il computo di un'imposta residua estera nelle imposte svizzere e le corrispondenti disposizioni penali sono direttamente collegate all'esecuzione delle convenzioni internazionali in ambito fiscale in Svizzera.

Contrariamente all'istanza di rimborso dell'imposta preventiva svizzera presentata da persone residenti all'estero, i contribuenti svizzeri ottengono un'esenzione o uno sgravio della doppia imposizione attraverso il computo dell'imposta alla fonte residua estera (prevista dal trattato internazionale) nelle imposte dirette della Svizzera.

La LECF offre per la prima volta un quadro legale nel quale collocare il perseguimento penale delle infrazioni commesse in relazione con un computo ingiustificato di un'imposta residua estera nelle imposte dirette di Confederazione, Cantoni e Comuni. Per questo motivo le disposizioni penali dell'OCIFo vengono riprese nella nuova LECF e quindi innalzate a livello di legge; in questo modo si tiene conto in maniera più netta del principio di legalità. Un computo ingiustificato delle imposte residue estere non è né un rimborso dell'imposta preventiva né un altro profitto derivante dalla stessa (art. 61–67 LIP), né tanto meno costituisce una tassazione indebitamente omessa o incompleta (art. 175–177 e art. 181 LIFD). Non è pertanto possibile una sussunzione sotto le fattispecie penali esistenti (come negli art. 28 e 29), ma devono essere riprese le disposizioni penali specifiche dell'OCIFo.

Poiché considerata una punizione priva di senso, si rinuncia infine alla possibilità di comminare multe disciplinari ai sensi dell'articolo 23 capoverso 3 OCIFo.

Art. 32 Denuncia all'AFC

Il computo dell'imposta residua viene esaminato e deciso nella procedura (di tassazione) delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni. In questo contesto l'AFC

²⁷ RS 313.0

esercita unicamente la vigilanza. Per questo motivo vengono riscontrate infrazioni soprattutto nelle procedure dinanzi a un'autorità cantonale (autorità di tassazione o di giustizia). Siccome la competenza per il procedimento penale spetta all'AFC, la LECF prevede un obbligo di denuncia all'AFC per le autorità cantionali.

Art. 33 Procedimento penale e competenza

Infine, in analogia all'articolo 67 capoverso 1 LIP, nel presente articolo si dichiara l'applicabilità della DPA e si precisa la competenza per la conduzione delle procedure (AFC).

Art. 34 Segreto

Il *capoverso 1* garantisce che le persone siano soggette all'obbligo del segreto quando sono incaricate dell'esecuzione di una CDI, di un'altra convenzione in ambito fiscale o della presente legge, oppure qualora siano chiamate a collaborarvi.

Il *capoverso 2* assicura tuttavia che le informazioni possano essere trasmesse e fornite laddove esista un fondamento in una convenzione applicabile o nel diritto federale. Una base legale adeguata assicura anche il rispetto delle disposizioni sulla protezione dei dati.

Art. 35 Disposizioni di esecuzione

La competenza del Consiglio federale di emanare disposizioni di esecuzione è stata ripresa dalla legge attualmente in vigore. A tal fine sono state adeguate determinate disposizioni, stralciate le norme non più necessarie e si è proceduto a una nuova suddivisione dell'articolo. Anche dopo la revisione totale il Consiglio federale mantiene la competenza di emanare disposizioni esecutive per l'esecuzione di convenzioni in ambito fiscale. Ciò è necessario per poter reagire tempestivamente ai cambiamenti nei rapporti internazionali che comportano ripercussioni sull'esecuzione delle convenzioni.

Lettera a: anziché di rimborso dell'imposta alla fonte si parla ora di sgravio al fine di consentire sia il rimborso della stessa che la riduzione dell'aliquota fino all'aliquota concordata alla fonte ai sensi della CDI applicabile. Tale riduzione concerne le procedure di notifica dell'imposta preventiva in ambito internazionale. Tra queste figurano, ad esempio, le procedure di dichiarazione conformemente all'ordinanza del 22 dicembre 2004²⁸ concernente lo sgravio fiscale dei dividendi svizzeri da partecipazioni determinanti di società straniere.

L'ordinanza del 14 dicembre 1962²⁹ concernente i provvedimenti contro l'uso senza causa legittima delle convenzioni concluse dalla Confederazione per evitare le doppie imposizioni, fondata sulla lettera b della legge finora in vigore, è stata mantenuta fino ad oggi a causa della mancanza di una base giuridica per il perseguimento penale delle istanze di rimborso ingiustificate. Con l'entrata in vigore della LECF

²⁸ RS 672.203

²⁹ RS 672.202

tale lacuna verrà colmata. In questo modo potranno essere abolite l'ordinanza e la lettera b vigente.

Lettere b e c: l'OCiFo è stata rivista di recente e adeguata alla legge federale del 28 settembre 2018³⁰ concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA). Le nuove disposizioni d'ordinanza sono entrate in vigore il 1° gennaio 2020. In considerazione di questi recenti lavori, il computo d'imposta non è più un tema centrale nella revisione della LECF. In particolare, le questioni legate al computo d'imposta nel caso degli investimenti detenuti indirettamente sono state trattate dal nostro Consiglio in quell'occasione e non vengono pertanto più riprese nel presente progetto. Tuttavia, sulla scorta della revisione dell'OCiFo sono stati necessari alcuni adeguamenti anche nella LECF. Per esempio si è dovuto effettuare un adeguamento linguistico alla nuova terminologia. Inoltre, è stata eliminata la condizione per cui uno stabilimento d'impresa può chiedere il computo d'imposta unicamente se è «assoggettato all'imposta sull'utile ordinaria sia a livello di imposta federale diretta sia a livello di imposte cantonali e comunali». Tale condizione contraddice la sistemica della OCiFo, secondo cui solo l'ammontare massimo ha il compito di evitare che l'importo del computo d'imposta sia più elevato di quello delle imposte dovute in Svizzera sui redditi in questione. Non è più opportuno prevedere la condizione dell'assoggettamento fiscale in Svizzera. Con queste premesse possono essere evitati anche conflitti con il principio della parità di trattamento (art. 24 Modello OCSE), previsto dalla maggior parte delle CDI concluse dalla Svizzera.

La lettera f della legge finora in vigore può essere stralciata poiché le disposizioni penali delle ordinanze sono state riprese nella LECF.

Art. 36 Abrogazione e modifica di altri atti normativi

Modifica dell'art. 83 lett. y della legge del 17 giugno 2005³¹ sul Tribunale federale

Il ricorso al Tribunale federale è inammissibile contro le decisioni pronunciate dal Tribunale amministrativo federale in relazione con una procedura amichevole. Ciò riguarda i ricorsi che hanno come oggetto decisioni delle autorità competenti nel quadro di una procedura amichevole. Non sono interessate da tale limitazione le decisioni emanate da un'autorità fiscale ai sensi degli articoli 18–23 LECF (ad es. decisioni di attuazione). Secondo l'articolo 19 capoverso 4 LECF tali decisioni possono essere impugnate fino a livello del Tribunale federale a seconda delle leggi fiscali applicabili.

Art. 37 Disposizione transitoria

Per l'entrata in vigore della legge non sono in linea di massima necessarie particolari disposizioni transitorie. Unicamente allo scopo di prevenire accavallamenti tra le procedure di attuazione degli accordi amichevoli, l'articolo 37 dispone che gli articoli 18–23 si applichino solo agli accordi amichevoli comunicati dalla SFI all'autorità fiscale competente dopo l'entrata in vigore della legge.

³⁰ RU 2019 2395, in particolare pag. 2413.

³¹ RS 173.110

Art. 38 Entrata in vigore

Il nostro Consiglio determina l'entrata in vigore della legge. Questa non deve coincidere con una data particolare (ad es. inizio anno), ma può essere fissata il prima possibile a conclusione dell'iter legislativo.

5 Ripercussioni

5.1 Ripercussioni per la Confederazione, i Cantoni e i Comuni

I Cantoni sono per la maggior parte coinvolti in almeno una procedura amichevole. Inoltre, anche l'AFC in determinati casi costituisce l'autorità fiscale competente. A giugno 2020, solo quattro Cantoni non avevano alcun caso in sospeso. La maggior parte delle procedure amichevoli in corso riguarda attualmente cinque Cantoni, ovvero Zurigo, Vaud, Basilea Città, Berna e Ginevra, che nel complesso sono interessati da oltre il 50 per cento di tutte le procedure amichevoli. Un numero considerevole di casi non significa necessariamente rischi elevati per le entrate fiscali di un Cantone o della Confederazione. Per contro, anche un numero ridotto di casi può mettere a repentaglio le entrate fiscali di un Cantone. Complessivamente, i circa 400 casi pendenti al momento riguardano un sostrato fiscale pari a diversi miliardi di franchi³². Parallelamente al numero di casi, in seguito alla crisi finanziaria è aumentato anche il sostrato fiscale a disposizione.

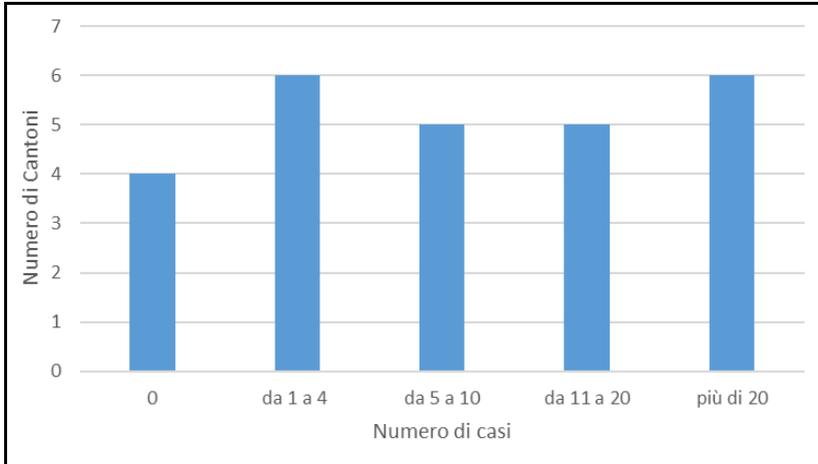
La LECF getta le basi per un'esecuzione unitaria a livello nazionale delle procedure amichevoli in caso di controversie fiscali internazionali, consolidando la certezza del diritto. Ad esempio, la legge prevede lo stesso limite temporale per l'attuazione di un accordo amichevole (art. 21), corrispondente alla vigente prassi pluriennale del DFF. Ne consegue che singoli Cantoni dovranno adeguare la propria prassi ed estendere il limite applicato a beneficio dei contribuenti. A parte questo, non si prevedono ulteriori ripercussioni per la Confederazione, i Cantoni e i Comuni. In particolare, in seguito all'entrata in vigore della LECF non sono attesi né un rapido aumento del numero dei casi né una crescita degli oneri amministrativi o delle perdite di entrate. Il beneficio legato al previsto consolidamento della certezza del diritto non può essere quantificato.

Che le ripercussioni finanziarie sulla Confederazione, sui Cantoni e sui Comuni possano incidere pesantemente in caso di rettifiche di maggiore entità a seguito di una procedura amichevole è un dato di fatto. Queste perdite non traggono tuttavia origine dalla LECF, bensì dalla convenzione applicabile e dalla funzione degli accordi amichevoli (che è quella di evitare imposizioni non conformi alle convenzioni). Un sistema per le procedure amichevoli ben funzionante contribuisce però anche ad accrescere l'attrattività della piazza economica svizzera. Per questo motivo gli eventuali svantaggi andrebbero compensati. Alla circostanza che determinate rettifiche

³² Secondo il rapporto del CDF del 2018, i 350 casi allora in sospeso riguardavano un sostrato fiscale di al massimo 8 miliardi di franchi. Il rapporto è consultabile al sito www.efk.admin.ch > Pubblicazioni > Finanze pubbliche e imposte > Archivio finanze pubbliche e imposte > 4 marzo 2019.

relative ad anni passati non possano più essere considerate nella perequazione finanziaria (cantonale o federale), generando in questo modo distorsioni, può essere avviato soltanto mediante una modifica delle pertinenti norme sulla perequazione finanziaria. La LECF non è l'atto normativo più idoneo a tale scopo.

Distribuzione dei casi nei Cantoni (a fine giugno 2020)



Fonte: DFF

Anche le disposizioni sullo sgravio dell'imposta preventiva rappresentano principalmente un inserimento nella legge dell'attuale prassi dell'AFC. Per l'AFC non sono attesi maggiori oneri. Anche in questo caso il beneficio legato al consolidamento della certezza giuridica non può essere quantificato.

Infine, le nuove disposizioni penali garantiscono l'esecuzione delle convenzioni in caso di rimborso dell'imposta preventiva e di computo dell'imposta residua estera. Non si prevede che i procedimenti penali da avviare sulla base di tali disposizioni comportino un sostanziale aumento degli oneri rispetto alle altre procedure condotte dalla competente divisione dell'AFC.

5.2 Ripercussioni per i richiedenti

Le richieste di procedura amichevole possono essere presentate sia da persone giuridiche che da persone fisiche. Dei circa 400 casi attualmente in sospeso, circa la metà riguarda persone fisiche.

La procedura amichevole rimane fondamentalmente priva di costi per i richiedenti. Questo aspetto, unitamente all'elevata certezza giuridica che caratterizza le procedure amichevoli grazie alla LECF, assicurano che le procedure amichevoli avviate per richieste giustificate da parte delle persone richiedenti siano eseguite in modo effi-

ciente. Particolarmente rilevante è la regolamentazione unitaria dei termini di prescrizione: dieci anni per l'attuazione di una procedura amichevole costituiscono un termine di prescrizione congruo. La possibilità di addossare alla persona interessata le spese per l'attuazione dell'accordo amichevole laddove la procedura sarebbe potuta essere evitata (art. 23) e il venir meno del diritto del richiedente al pagamento di interessi eventualmente dovuti (art. 22) per carenza di diligenza sono degli incentivi a evitare procedure amichevoli e a contenere l'aggravio amministrativo delle autorità fiscali.

6 Aspetti giuridici

6.1 Costituzionalità

La LECF disciplina l'esecuzione delle CDI e di altre convenzioni in ambito fiscale che non rientrano nella competenza legislativa né dei Cantoni né di un'altra autorità federale. La base giuridica per la LECF è data quindi dall'articolo 173 capoverso 2 Cost., in virtù del quale l'Assemblea federale tratta le questioni rientranti nella competenza della Confederazione e non attribuite ad altre autorità federali.

La procedura amichevole è uno strumento diplomatico di risoluzione delle controversie. Secondo la forma attualmente prevista nelle convenzioni (quasi esclusivamente CDI), entrambi gli Stati si impegnano ad eliminare l'imposizione non conforme alla convenzione per il tramite di un trattato internazionale. Nelle convenzioni, al contribuente non viene riconosciuto il ruolo di parte. Per la LECF ciò significa che secondo l'articolo 12 il richiedente non è parte nell'esecuzione della procedura amichevole e non può dunque partecipare alla procedura internazionale. Viene inoltre limitato il diritto alla consultazione degli atti di questa procedura. Tale limitazione è giustificata dal fatto che la riservatezza della procedura internazionale agevola gli Stati nella ricerca di soluzioni per i casi concreti e quindi anche nel miglioramento della situazione per il contribuente interessato. Per molti Stati partner tale riservatezza è un elemento importante per l'esecuzione della procedura amichevole. In questo contesto va inoltre osservato che l'attuazione dell'accordo amichevole dipende dal consenso della persona interessata.

6.2 Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera

Il progetto mira a garantire che la Svizzera possa rispettare gli impegni derivanti dai trattati internazionali, in particolare in merito alle procedure amichevoli in conformità alle CDI e ad altre convenzioni in ambito fiscale.

6.3 Forma dell'atto

Quale legge federale, la LECF sottostà a referendum facoltativo conformemente all'articolo 141 capoverso 1 lettera a Cost.

6.4 Subordinazione al freno alle spese

Il progetto non è soggetto al freno alle spese ai sensi dell'articolo 159 capoverso 3 lettera b Cost., poiché non contiene né disposizioni in materia di sussidi né le basi per la creazione di un credito d'impegno o di una dotazione finanziaria.

6.5 Delega di competenze legislative

Ai sensi dell'articolo 35, anche dopo la revisione della LECF il nostro Consiglio può emanare disposizioni di esecuzione per l'esecuzione di una convenzione in ambito fiscale. Alcuni ambiti elencati al capoverso 2 della legge finora in vigore vengono stralciati, poiché divenuti obsoleti con la revisione oppure perché ora sono disciplinati nella legge stessa. Ne consegue che singole ordinanze emanate dal nostro Collegio in virtù della legge attualmente in vigore possono essere abrogate del tutto o in parte. Le altre ordinanze emanate in virtù della legge vigente si fondano ora sull'articolo 35. In quest'ottica, la revisione totale non comporta alcuna ulteriore delega di competenze legislative al nostro Consiglio.

6.6 Protezione dei dati

Dalla revisione totale non derivano nuove questioni legate alla protezione dei dati.

