

06.067

Messaggio

**concernente un Protocollo che modifica la Convenzione del
26 aprile 1966 tra la Confederazione Svizzera e la Spagna intesa
a evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito
e sulla sostanza**

del 6 settembre 2006

Onorevoli presidenti e consiglieri,

vi sottoponiamo, per approvazione, il disegno di decreto federale concernente l'approvazione del Protocollo che modifica la Convenzione intesa a evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza con la Spagna, firmato il 29 giugno 2006.

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

6 settembre 2006

In nome del Consiglio federale svizzero:

Il presidente della Confederazione, Moritz Leuenberger
La cancelliera della Confederazione, Annemarie Huber-Hotz

Compendio

L'articolo 15 dell'Accordo con la Comunità europea in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi stabilisce che i dividendi, gli interessi e i canoni di licenza tra le imprese associate non sono imponibili alla fonte né in Svizzera né negli Stati membri dell'UE. Tuttavia, secondo l'articolo 18 paragrafo 3 di detto Accordo, tale articolo avrà effetto solo quando entrerà in vigore un accordo con la Spagna che preveda lo scambio di informazioni per i casi di frode fiscale e violazioni analoghe in relazione alle imposte considerate dalla Convenzione di doppia imposizione svizzero-spagnola. La Convenzione di doppia imposizione tra la Svizzera e la Spagna, conclusa il 26 aprile 1966, non è mai stata oggetto di revisione. Essa contiene disposizioni che tengono conto delle relazioni economiche vigenti tra i due Stati a quell'epoca (ad es. aliquote d'imposizione alla fonte dei dividendi e interessi relativamente elevate a favore dello Stato della fonte). In particolare la vecchia Convenzione non contiene alcuna disposizione concernente lo scambio di informazioni. Il presente Protocollo ridisciplina l'imposizione dei dividendi (nessuna imposizione dei dividendi pagati tra le imprese associate), degli interessi (aliquota zero) e dei diritti di licenza (nessuna imposizione dei diritti di licenza pagati tra le imprese associate) e introduce una disposizione concernente lo scambio di informazioni. Oltre che ai fini della corretta applicazione della Convenzione, in futuro l'assistenza amministrativa sarà possibile anche per i casi di frode fiscale e violazioni analoghe nonché in relazione alle società holding. In tal modo, una volta entrata in vigore questa modifica l'articolo 15 dell'accordo in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi sarà applicabile anche alle relazioni svizzero-spagnole.

Messaggio

1 Caratteristiche del Protocollo

1.1 Situazione iniziale, svolgimento e risultati dei negoziati

La Convenzione di doppia imposizione tra la Svizzera e la Spagna, conclusa il 26 aprile 1966 (RS 0.672.933.21), non è mai stata oggetto di revisione. Essa tiene conto delle relazioni economiche tra i due Stati vigenti a quell'epoca (ad es. aliquote d'imposizione alla fonte dei dividendi e interessi relativamente elevate a favore dello Stato della fonte). Inoltre non contiene alcun obbligo di scambio di informazioni. Rispetto agli anni Sessanta l'economia spagnola è fortemente evoluta e la Spagna è divenuta una delle forze economiche e politiche più importanti a livello europeo.

Nel contesto dell'approvazione di un rapporto del 2000 del comitato fiscale dell'OCSE concernente il migliore accesso delle autorità fiscali a informazioni bancarie, la Svizzera si è impegnata a integrare nelle sue Convenzioni di doppia imposizione con gli Stati membri dell'OCSE una disposizione che consenta, nei casi di frode fiscale, di scambiare informazioni bancarie tramite assistenza amministrativa ai fini dell'applicazione del diritto interno dello Stato richiedente. La Svizzera aveva già approvato nel 2003 di inserire una simile disposizione nella Convenzione di doppia imposizione con la Germania.

Per potere, da un lato, attuare la nuova politica svizzera in materia di assistenza amministrativa nei confronti dei più importanti partner convenzionali e, d'altro lato, per ottenere una parità di trattamento in materia di imposizione di dividendi, interessi e canoni tra società svizzere e società con sede nell'UE, l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha chiesto nel 2001 alle competenti autorità spagnole di avviare negoziati per la revisione della Convenzione di doppia imposizione. Dopo le prime esitazioni le autorità spagnole sono entrate nel merito di tali richieste e hanno avviato i primi negoziati nel 2002. Per quanto riguarda le sue relazioni con l'Unione europea, la Svizzera ha condotto parallelamente negoziati in materia di imposizione del risparmio con la Commissione dell'UE e la presidenza *pro tempore*. Il 26 ottobre 2004 è stato firmato l'accordo in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi (RS 0.641.926.81) entrato in vigore il 1° luglio 2005 e applicabile a partire da tale data. Esso vincola la Svizzera a operare una ritenuta d'imposta sugli interessi pagati da un agente pagatore svizzero a una persona fisica residente di uno Stato membro dell'UE. L'articolo 10 dell'accordo obbliga inoltre la Svizzera a prestare assistenza amministrativa nei casi di frode fiscale o violazioni analoghe, che presentino lo stesso livello di illiceità della frode fiscale ai sensi del diritto svizzero, per quanto concerne gli interessi che rientrano nel campo di applicazione dell'accordo. In aggiunta all'accordo in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi, la Svizzera ha firmato con la Comunità europea e gli Stati membri dell'Unione europea un Memorandum d'intesa. L'articolo 2 del Memorandum impegna la Svizzera ad avviare negoziati bilaterali con ogni Stato membro dell'UE allo scopo di rivedere le rispettive convenzioni di doppia imposizione al fine di poter scambiare informazioni (comprese le informazioni bancarie) in caso di frode fiscale o di violazioni analoghe.

L'articolo 15 dell'accordo in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi prevede che i dividendi, interessi e canoni di licenza pagati tra imprese associate non saranno in futuro soggetti a imposizione alla fonte né in Svizzera, né negli Stati membri dell'UE. Sono espressamente fatte salve disposizioni più favorevoli stabilite in convenzioni di doppia imposizione bilaterali. Queste disposizioni adempiono in modo ottimale gli interessi dell'economia svizzera e corrispondono alla politica svizzera in materia di convenzioni in questo campo. La Spagna è riuscita a negoziare con l'UE una disposizione d'eccezione, che la Svizzera ha dovuto accettare per non compromettere questa disposizione globalmente vantaggiosa. L'articolo 18 paragrafo 3 dell'accordo in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi stabilisce con riguardo al Regno di Spagna che l'articolo 15 ha effetto solo quando il Regno di Spagna e la Svizzera avranno integrato nella loro Convenzione di doppia imposizione una disposizione che preveda lo scambio di informazioni per i casi di frode fiscale o per le violazioni analoghe, relativamente alle imposte oggetto della Convenzione.

Tenuto conto di tutte le circostanze, le delegazioni incaricate dei negoziati hanno ritenuto più vantaggioso procedere a un adeguamento parziale dei punti più importanti della Convenzione (introduzione dello scambio di informazioni, adeguamento dell'imposizione di dividendi, interessi e diritti di licenza) anziché a una sua revisione totale, la cui durata e portata sono pressoché impossibili da valutare. Al riguardo, le disposizioni della Convenzione rimaste invariate corrispondono nel complesso agli interessi della Svizzera; ulteriori modifiche sarebbero risultate svantaggiose per il nostro Paese. Complessivamente è dunque nell'interesse della Svizzera che la riveduta Convenzione tra la Svizzera e la Spagna entri presto in vigore.

1.2 Apprezzamento

Il presente Protocollo di revisione che modifica la Convenzione di doppia imposizione del 1966 comporta un rinnovamento parziale di importanti disposizioni della Convenzione. Le disposizioni concernenti l'assistenza amministrativa corrispondono agli impegni assunti dalla Svizzera nei confronti dell'OCSE e dell'Unione Europea. Il Protocollo favorisce l'applicazione dell'articolo 15 dell'accordo tra la Svizzera e la CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi (non imposizione alla fonte di dividendi, interessi e canoni pagati tra imprese associate). La modifica dell'articolo 11 sugli interessi va addirittura oltre ed elimina completamente l'imposizione alla fonte di tutti gli interessi, ciò che nel complesso favorisce l'economia e il fisco svizzeri. È in particolare da accogliere positivamente la parità di trattamento delle società svizzere nei confronti delle società residenti degli Stati membri dell'UE relativamente all'imposizione degli interessi. Lo stesso discorso vale per le particolarità che è stato possibile mantenere nell'articolo concernente le disposizioni per evitare le doppie imposizioni e che rendono oltremodo attrattiva la piazza imprenditoriale svizzera per gli investitori spagnoli. Alla luce di queste regolamentazioni vantaggiose, le concessioni fatte nell'ambito dell'assistenza amministrativa, del riconoscimento dell'applicazione del diritto spagnolo in materia di società estere controllate (Controlled Foreign Company) e del mantenimento del computo fittizio d'imposta per gli interessi su determinati mutui appaiono accettabili e la Convenzione riveduta idonea per proseguire in modo fruttifero le relazioni economiche bilaterali. Nel quadro della consul-

tazione, la revisione presentata è stata favorevolmente accolta sia dai Cantoni sia dalle cerchie economiche interessate.

2 Spiegazioni dei singoli articoli del Protocollo

Il Protocollo di revisione introduce nella Convenzione di doppia imposizione del 1966 le seguenti disposizioni: l'imposizione dei dividendi (art. 1 concernente il nuovo par. 2 art. 10), degli interessi (art. 2 concernente il nuovo art. 11 della Convenzione) e dei diritti di licenza (art. 3 concernente il nuovo par. 7 art. 12); le disposizioni per evitare le doppie imposizioni nel contesto del computo fittizio dell'imposta (art. 4 concernente l'art. 23 par. 5 della Convenzione), l'assistenza amministrativa (nuovo art. 25^{bis}) nonché un Protocollo aggiuntivo con le spiegazioni ai singoli articoli (art. 6 del Protocollo di revisione),

Art. 1 (concerne l'art. 10 della Convenzione: dividendi)

La Convenzione in vigore prevede per l'imposta alla fonte residuale un'aliquota del 10 per cento per i dividendi da partecipazioni di almeno il 25 per cento e un'aliquota del 15 per cento per tutti gli altri casi. Il nuovo articolo 10 paragrafo 2 stabilisce che in futuro i dividendi non potranno essere imposti nello Stato della fonte qualora siano adempite le seguenti condizioni:

- la società che percepisce i dividendi deve detenere una partecipazione diretta di almeno il 25 per cento nel capitale della società che paga i dividendi,
- la partecipazione qualificata deve essere detenuta per almeno due anni,
- la società che paga i dividendi deve essere assoggettata in modo illimitato e non può beneficiare di un'esenzione,
- sia la società che paga i dividendi sia la società beneficiaria devono essere società di capitali. Il numero III del Protocollo aggiuntivo definisce questa espressione per la Spagna riferendosi alla direttiva 2003/49/CE del 3 giugno 2003 e alla direttiva 90/435/CEE del 23 luglio 1990, mentre con riguardo alla Svizzera, questo numero si applica alla società anonima, alla società a garanzia limitata e alla società in accomandita per azioni.

Queste disposizioni corrispondono a quelle dell'articolo 15 dell'accordo in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi. Il loro vantaggio consiste nel fatto di essere sancite nella Convenzione di doppia imposizione rimanendo pertanto indipendenti dalle sorti di questo accordo.

Le condizioni generali che le società devono adempiere per poter fruire dei vantaggi della Convenzione sono definite nei numeri I, II e III del Protocollo aggiuntivo. Al riguardo si rinvia alle seguenti spiegazioni dell'articolo 6 del Protocollo di revisione.

Art. 2 (concerne l'art. 11 della Convenzione: interessi)

La Convenzione in vigore prevede per l'imposta alla fonte residuale un'aliquota del 10 per cento. È prevista una disposizione d'eccezione per gli interessi su mutui bancari a lungo termine (non rimborsabili, in tutto o in parte, prima di cinque anni). Inoltre, l'articolo 23 paragrafo 5 (disposizioni per evitare le doppie imposizioni) stabilisce che la Svizzera deve concedere un computo fittizio d'imposta («matching

credito») per gli interessi sui mutui pagati in applicazione del decreto-legge spagnolo del 19 ottobre 1961 o di ogni altra disposizione che verrà in seguito istituita in sua aggiunta o sostituzione (FF 1966 I 708).

Il nuovo articolo 11 conferisce ora il diritto d'imposizione esclusivamente allo Stato di residenza del beneficiario degli interessi. Diversamente dall'articolo 15 dell'accordo in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi, ciò vale in generale per tutti i pagamenti di interessi e non solo per quelli tra le imprese associate. Alla luce del fatto che il flusso degli interessi è molto più importante dalla Spagna alla Svizzera che non viceversa, questa soluzione rappresenta un chiaro vantaggio rispetto alla regolamentazione attuale sia per le imprese associate sia per il fisco svizzero (eliminazione del computo globale d'imposta). La Svizzera ha chiesto l'integrazione di questa nuova disposizione quale controprestazione alle sue concessioni in materia di assistenza amministrativa.

Questa richiesta ha dovuto essere esaminata sotto il profilo politico dalla Spagna prima della chiusura dei negoziati ed è stata infine accettata in cambio dell'impegno da parte svizzera a mantenere il computo fittizio dell'imposta secondo la Convenzione attualmente in vigore. Nell'ambito della valutazione complessiva dei risultati dei negoziati, la delegazione negoziale svizzera è giunta alla conclusione che questa esigenza spagnola poteva essere accolta.

Le condizioni generali che le società devono adempire per poter fruire dei vantaggi della Convenzione, sono disciplinate nel numero I del Protocollo aggiuntivo (vedi più sotto le spiegazioni dell'art. 6 del Protocollo di revisione)

Art. 3 (concernente l'art. 12 della Convenzione: diritti di licenza)

La Convenzione in vigore prevede un'imposta residuale del 5 per cento a favore dello Stato della fonte. La delegazione negoziale svizzera sperava di ottenere anche per i diritti di licenza il diritto d'imposizione esclusivo nello Stato di residenza del beneficiario della prestazione, analogamente alla normativa sugli interessi, o perlomeno di stralciare la menzione «per l'uso o per la concessione dell'uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche», in modo che i redditi del leasing rientrasero sotto l'articolo 7 della Convenzione. Tuttavia la Spagna, in ragione delle presumibili notevoli minori entrate per il suo fisco, non ha potuto soddisfare questa richiesta, che si allontana troppo dalla politica spagnola in materia di convenzioni e contraddice palesemente le riserve espresse dalla Spagna all'articolo 12 del modello di convenzione dell'OCSE.

Il nuovo paragrafo 7 dell'articolo 12 fissa nella Convenzione il principio della non imposizione nello Stato della fonte dei pagamenti di diritti di licenza effettuati tra imprese associate, a patto che siano soddisfatte le seguenti condizioni:

- le imprese sono legate da una partecipazione diretta di almeno il 25 per cento oppure sono entrambi detenute da un'impresa terza in ragione di una partecipazione di almeno il 25 per cento;
- il rapporto di partecipazione qualificato deve esistere per un periodo di almeno due anni;
- le imprese devono essere residenti di uno Stato contraente;
- nessuna delle imprese deve essere residente di uno Stato terzo sulla base di una Convenzione di doppia imposizione con detto Stato terzo;

- tutte le imprese devono essere assoggettate illimitatamente all'imposta e non possono beneficiare di alcuna esenzione in particolare per quanto riguarda i diritti di licenza;
- tutte le imprese devono essere società di capitali (analogamente alla disposizione sui dividendi; vedi più sopra n. III del Protocollo aggiuntivo).

Le condizioni generali che le società devono adempiere per poter fruire dei vantaggi della Convenzione sono elencate nei numeri I e III del Protocollo aggiuntivo. Al riguardo si rinvia alle seguenti spiegazioni dell'articolo 6 del Protocollo di revisione.

Art. 4 (concernente l'art. 23 par. 5 della Convenzione: disposizioni per evitare le doppie imposizioni)

A seguito della soppressione dell'imposta alla fonte residuale sugli interessi, il computo d'imposta fittizio all'aliquota del 10 per cento è ormai contenuto nel paragrafo 5 (vedi anche più sopra le spiegazioni dell'art. 2 del Protocollo di revisione).

Art. 5 (concernente l'introduzione nella Convenzione di un nuovo art. 25^{bis}: scambio di informazioni)

La Convenzione in vigore non contiene alcun articolo sull'assistenza amministrativa. Come già indicato in precedenza, la Svizzera ha assunto in questo ambito diversi impegni nei confronti dell'OCSE e dell'UE. Si è trattato di concretizzarli, come del resto auspicato anche dalla Spagna.

a) Assistenza amministrativa in particolare anche per i casi di frode fiscale e di violazioni analoghe

La nuova disposizione concernente l'assistenza amministrativa prevede lo scambio di informazioni su richiesta in casi specifici, in particolare non solo per le informazioni che servono alla corretta applicazione della Convenzione ma anche per le informazioni, ai sensi dell'accordo in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi e del relativo Memorandum d'intesa, necessarie all'applicazione del diritto interno nei casi di frode fiscale o di violazioni analoghe. Per essere ritenuta analoga alla frode fiscale, una violazione deve contenere lo stesso grado di illiceità della frode fiscale secondo il diritto svizzero. Finora lo scambio di informazioni tra la Svizzera e la Spagna per i casi di frode fiscale avveniva in base all'assistenza internazionale in materia penale (Legge federale del 20 marzo 1981 sull'assistenza internazionale in materia penale; AIMP; SR 351.1). Analogamente alle attuali relazioni della Svizzera con la Germania e gli USA, anche nelle relazioni con la Spagna possono essere scambiate informazioni tramite assistenza amministrativa in caso di sospetto di frode fiscale anche qualora lo Stato richiedente non abbia ancora avviato un procedimento penale.

Il vantaggio di questa procedura risiede nel fatto che le informazioni ricevute dall'altro Stato possono essere impiegate dalle autorità fiscali ai fini fiscali, cosa che non è possibile con le informazioni trasmesse tramite assistenza giudiziaria in ragione del principio di specialità contenuto nell'AIMP, che consente l'impiego delle informazioni ottenute al solo giudice penale.

b) Estensione dell'assistenza amministrativa alle società holding

Per quanto concerne l'attuazione degli impegni assunti dalla Svizzera nel quadro del progetto OCSE sulle pratiche fiscali dannose, in singoli casi e su richiesta possono ora essere scambiate ai fini della corretta applicazione del diritto interno anche informazioni relative alle società holding. Il numero IV paragrafo 1 del Protocollo aggiuntivo stabilisce che in caso di società holding siano scambiate solo quelle informazioni che sono in possesso delle autorità fiscali e il cui ottenimento non necessita di particolari misure d'indagine a carico dello Stato richiesto. Per società holding ai sensi del numero IV paragrafo 2 del Protocollo aggiuntivo si intendono, per la Svizzera, le società imponibili secondo l'articolo 28 capoverso 2 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni e, per la Spagna, le società imponibili secondo gli articoli 116 -119 della legge spagnola concernente l'imposta sugli utili delle società.

c) Definizione di frode fiscale e di violazioni analoghe

Secondo il numero IV paragrafo 3 del Protocollo aggiuntivo, l'espressione «frode fiscale» designa un comportamento fraudolento che costituisce ai sensi del diritto interno di entrambi gli Stati un reato fiscale passibile di una pena privativa della libertà. Il numero IV paragrafo 4 lettera a) del Protocollo aggiuntivo prevede che il limite pecuniario stabilito nell'articolo 305 del Codice penale spagnolo (attualmente 90'000 euro) non è determinante nel quadro dell'assistenza amministrativa in caso di frode fiscale o di violazioni analoghe. Le disposizioni del diritto penale amministrativo prevalgono sul diritto penale generale della Spagna. Qualora una fattispecie venga qualificata come frode fiscale, viene dunque a cadere qualsiasi importo pecuniario minimo.

L'espressione «frode fiscale e violazioni analoghe» comprende secondo il numero IV paragrafo 4 lettera b) la simulazione prevista dall'articolo 16 del Codice generale delle imposte spagnolo. Si precisa inoltre che solo le fattispecie di cui all'articolo 1275 del Codice civile spagnolo sono considerate simulazioni. Questo concetto corrisponde alla simulazione secondo il diritto svizzero (art. 18 CO). Ne risulta che i negozi giuridici qualificati come simulazioni in base al diritto spagnolo dovrebbero ugualmente essere qualificati come frode fiscale in base al diritto svizzero – se le stesse operazioni avessero luogo in Svizzera – dato che nel caso della simulazione i documenti presentati sono titoli falsi dal contenuto inesatto, il cui contenuto non corrisponde alla realtà economica. A titolo di esempio di simulazione secondo il diritto spagnolo, la parte spagnola ha menzionato un atto notarile che si riferisce a una donazione, mentre il contratto stipulato in realtà è un'alienazione.

Costituisce un comportamento fraudolento secondo il paragrafo 5 l'utilizzo di documenti falsi o il ricorso a un castello di menzogne ai fini di ingannare le autorità fiscali.

d) Condizioni per la concessione dell'assistenza amministrativa

Il numero IV paragrafo 6 del Protocollo aggiuntivo si rifà al principio valido anche nei confronti degli USA, secondo cui si presume che, in caso di comportamento fraudolento nell'ambito di un'attività commerciale o indipendente, le esigenze legali dello Stato richiedente concernenti la tenuta dei conti corrispondano a quelle dello Stato richiesto. Secondo il diritto tributario spagnolo, la tenuta dei conti commerciali è obbligatoria per le persone esercitanti un'attività indipendente o commerciale.

Inoltre il Protocollo aggiuntivo esige che vi sia un legame diretto tra il comportamento fraudolento e il provvedimento di assistenza amministrativa (n. IV par. 7). Le domande finalizzate alla mera raccolta di prove (cosiddetto «fishing expedition») sono escluse (n. IV par. 8).

Secondo il numero IV paragrafo 9 del Protocollo aggiuntivo, le informazioni ottenute nel quadro dell'articolo 25^{bis} possono essere utilizzate per altri scopi, a patto che sia ammesso dal diritto dello Stato richiesto. In caso di dubbio le autorità competenti si adoperano per interpretare in via di amichevole composizione il diritto dello Stato richiesto. Per la Svizzera questa disposizione non ha importanza secondo il diritto vigente: alla luce del segreto fiscale, tali informazioni possono essere utilizzate solo nel quadro dell'articolo 25^{bis} paragrafo 2.

Il numero IV paragrafo 10 del Protocollo aggiuntivo enumera le condizioni che consentono allo Stato richiedente di far valere il sospetto di frode fiscale o violazioni analoghe, come documenti, libri contabili, testimonianze, denunce credibili o altro, indizi presentati o indicati dallo Stato richiedente.

Il numero IV paragrafo 12 del Protocollo aggiuntivo prevede infine che la procedura prevista in Spagna dopo ricezione delle informazioni fornite dalla Svizzera si orienta al diritto spagnolo e che la persona implicata non può far valere irregolarità occorse nel quadro dell'assistenza amministrativa svizzera.

La procedura applicabile in Svizzera per l'ottenimento delle informazioni in caso di frode fiscale o reati analoghi è stata integrata in un protocollo di negoziazione. Essa corrisponde alla procedura già applicabile con altri Stati come la Germania e la Norvegia e sarà oggetto di un'ordinanza del Consiglio federale.

Infine l'obbligo di prestare assistenza amministrativa secondo l'articolo 7 paragrafo 4 del Protocollo di revisione è applicabile esclusivamente alle violazioni commesse dopo la firma di detto Protocollo.

e) Clausola della nazione più favorita

L'articolo IV paragrafo 11 lettera a del Protocollo aggiuntivo contiene una clausola della nazione più favorita che opera una distinzione tra frode fiscale e le violazioni analoghe. Nei casi di frode fiscale, secondo l'articolo 11 lettera a la Svizzera concederà automaticamente alla Spagna il medesimo livello di assistenza amministrativa, nell'ambito delle imposte oggetto della Convenzione, di quello che la Svizzera converrà con un altro Stato membro dell'UE. Qualora in questo contesto la Spagna dovesse convenire con un altro Stato terzo un'estensione dell'assistenza amministrativa, la Svizzera avrà diritto alla parità di trattamento. Questa condizione, negoziata con fermezza dalla Spagna e indispensabile alla conclusione positiva delle trattative, è stata concessa per la prima volta dalla Svizzera nel quadro di una convenzione di doppia imposizione; essa deve essere valutata tenendo conto di tutti gli aspetti risultanti dalla conclusione dei cosiddetti «Bilaterali II» con l'UE. Di fronte agli impegni presi in materia di assistenza giudiziaria in campo fiscale nell'ambito dell'accordo sulla frode e dell'accordo di associazione a Schengen, tutti gli Stati membri dell'UE sono trattati in modo uguale. Pertanto, è opportuno prevedere una parità di trattamento analoga nella Convenzione di doppia imposizione, tanto più che anche l'accordo in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi prescrive la parità di trattamento di tutti gli Stati membri dell'UE riguardo alla frode fiscale.

Per le «violazioni analoghe» vale la seguente procedura (par. 11 lett. b): qualora la Svizzera, in applicazione dell'articolo 10 paragrafo 4 dell'accordo in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti da interessi o del numero 2 del «Memorandum d'intesa», dovesse, in relazione a uno Stato membro dell'UE, definire una o più categorie di casi rientranti nella definizione di «violazioni analoghe» che corrisponderebbero a fattispecie disciplinate in modo analogo nel diritto spagnolo, le autorità competenti spagnole potranno consultare le autorità competenti svizzere. In tal caso il Protocollo di revisione dovrà essere completato e approvato dai Parlamenti dei rispettivi Stati.

Art. 6 (Introduzione di un Protocollo aggiuntivo alla Convenzione del 1966)

La maggior parte delle disposizioni del Protocollo aggiuntivo è in relazione con l'assistenza amministrativa ed è già stata spiegata più sopra. Non sono pertanto necessarie ulteriori osservazioni.

Il numero I prevede che in caso di abuso di diritto gli Stati contraenti possono applicare il loro diritto interno anche alle Convenzioni di doppia imposizione da essi concluse. Per quanto concerne la Spagna, si precisa che tale disposizione è contemplata dall'articolo 15 del Codice generale delle imposte (abuso di diritto) o da altri atti normativi simili.

Secondo il punto di vista della Spagna, le disposizioni del cosiddetto «Controlled Foreign Corporations», o legislazione CFC rientrano in queste misure di difesa. Esse sono intese a evitare che i redditi passivi siano accumulati in società intermediarie a bassa imposizione e quindi sottratti all'imposizione interna. In base alle informazioni fornite dalle cerchie dell'economia privata spagnola nell'ambito dei negoziati, questo articolo non dovrebbe avere ripercussioni negative sugli investimenti delle società spagnole in Svizzera.

Il numero I conferma inoltre la regolamentazione generale secondo cui solo il beneficiario effettivo dei redditi ha diritto ai vantaggi della Convenzione.

Il numero II contiene le premesse per l'applicazione della prevista esenzione totale alla fonte dei dividendi di cui all'articolo 10 paragrafo 2 lettera b. In considerazione del regime spagnolo eccezionalmente vantaggioso per le società holding, anche la Svizzera era interessata a questa disposizione redatta bilateralmente.

Escluse da una simile esenzione totale sono le società, la cui maggioranza delle azioni è detenuta direttamente o indirettamente da persone che non sono residenti di uno Stato contraente o di uno Stato membro dell'Unione europea. Tale esclusione non è però applicabile qualora la società beneficiaria dei dividendi adempia le seguenti condizioni:

- esercita un'attività commerciale effettiva in relazione con l'attività commerciale della società che paga i dividendi, o
- ha come scopo principale il controllo e la gestione della società che paga i dividendi e dispone delle sufficienti risorse materiali e umane necessarie a tale scopo, o
- fornisce la prova che sia stata costituita per motivi economici validi e non con il solo scopo di beneficiare dei vantaggi dell'esenzione totale dall'imposta alla fonte.

In ogni caso la Spagna accorderà a una società svizzera il medesimo trattamento che accorderebbe a una società in situazione analoga residente di uno Stato membro dell'UE.

Dal punto di vista della Svizzera, tale disposizione risulta particolarmente vantaggiosa, in quanto impedisce la discriminazione delle società svizzere che ricevono dividendi dalla Spagna rispetto alle società residenti di uno Stato membro dell'UE.

Art. 7 (concerne l'art. 27 della Convenzione: entrata in vigore)

Il Protocollo di revisione entra in vigore tre mesi dopo la ricezione dell'ultima notifica concernente la conclusione della procedura di approvazione. Per quanto concerne le imposte ordinarie periodiche sul reddito e sulla sostanza, le disposizioni del Protocollo sono applicabili a partire dall'anno fiscale che inizia con, o dopo, la sua entrata in vigore. Per quanto concerne le altre imposte (imposte alla fonte) il Protocollo è applicabile dalla sua entrata in vigore.

Gli articoli 1 (dividendi) e 2 (interessi) sono applicabili solo dopo l'applicazione dell'accordo con la CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi. Dato che quest'ultimo è entrato in vigore il 1° luglio 2005 e quindi prima dell'entrata in vigore del presente Protocollo di revisione, questa disposizione non ha valore pratico.

L'articolo 3 (diritti di licenza) sarà applicabile solo dopo un periodo transitorio di sei anni a contare dall'applicazione del citato accordo tra la Svizzera e la CE. Il periodo transitorio corrisponde a quello applicabile alla Spagna all'interno dell'UE e termina il 30 giugno 2011. L'articolo 3 sarà pertanto applicabile dal 1° giugno 2011.

3 Conseguenze finanziarie

Da un punto di vista statico la prevista revisione provoca minori entrate fiscali a entrambi gli Stati contraenti. La rinuncia dell'imposizione alla fonte di dividendi e interessi nella relazione tra società madre e società figlia provoca per la Svizzera ulteriori minori entrate a titolo di imposta preventiva. Tuttavia, grazie all'incremento dell'attrattiva della piazza economica svizzera che dovrebbe risultare dalla revisione della Convenzione di doppia imposizione, si attendono entrate supplementari per le imposte dirette, che dovrebbero compensare questi svantaggi.

Il computo fittizio dell'imposta ha dovuto essere mantenuto su espressa richiesta spagnola. Esso è concesso solo per gli investimenti in determinati settori economici che godono di agevolazioni fiscali in Spagna in vista delle loro aspettative di sviluppo. Per contro la soppressione, in ragione dell'aliquota zero sugli interessi, del computo globale d'imposta concesso in passato da Confederazione e Cantoni, ha effetto compensatore. Rispetto alla regolamentazione previgente, per il fisco svizzero la presente revisione arreca notevoli vantaggi.

Il Protocollo di revisione si fonda sull'articolo 54 della Costituzione federale (Cost.) che accorda alla Confederazione la competenza in materia di affari esteri. Secondo l'articolo 166 capoverso 2 Cost., spetta all'Assemblea federale approvarlo. La Convenzione riveduta è conclusa per un periodo indeterminato, ma è denunciabile per la fine di ogni anno civile mediante notificazione scritta presentata almeno sei mesi prima. Essa non prevede l'adesione a un'organizzazione internazionale. Dal 1° agosto 2003 sottostanno al referendum facoltativo giusta l'articolo 141 capoverso 1 lettera d numero 3 della Costituzione federale anche le Convenzioni che contengono importanti norme di diritto o la cui attuazione necessita l'emanazione di leggi federali. In riferimento all'articolo 22 capoverso 4 della legge sul Parlamento, una disposizione di un trattato internazionale rappresenta una norma di diritto se, in forma direttamente vincolante e in termini generali ed astratti, impone obblighi, conferisce diritti o determina competenze. Il Protocollo di revisione comporta un adeguamento della Convenzione alle disposizioni dell'accordo in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi già approvato dal Parlamento. Rispetto alla Convenzione attuale, esso prevede condizioni più favorevoli per i dividendi e i pagamenti dei diritti di licenza tra imprese associate, e in modo più generale per gli interessi. Il Protocollo introduce lo scambio di informazioni in caso di frode fiscale e per le società holding. Tuttavia, per la Svizzera non sorgono nuovi impegni di rilievo. Nei casi di frode fiscale e violazioni analoghe, la Svizzera si è già impegnata in precedenza nei confronti degli USA allo scambio di informazioni che concerne peraltro le informazioni che già oggi possono essere ottenute dalla Svizzera con l'assistenza internazionale in materia penale. La citata clausola di assistenza amministrativa è stata sottoposta al Parlamento nel quadro dell'approvazione dell'accordo in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi ed è già stata definita come nuovo standard svizzero in relazione agli Stati membri dell'OCSE per i casi di frode fiscale. È probabile che in futuro la Svizzera adotterà questa regolamentazione con la maggior parte degli Stati membri dell'UE e dell'OCSE.

Lo scambio di informazioni per le società holding corrisponde alle concessioni fatte dalla Svizzera nel quadro dei lavori dell'OCSE in materia di pratiche fiscali dannose e comprende unicamente informazioni in possesso, o che dovrebbero essere in possesso, delle autorità fiscali; sono dunque escluse misure coercitive e il segreto bancario è garantito. Una simile procedura è già stata approvata dal Parlamento nel quadro della revisione della Convenzione di doppia imposizione con la Norvegia.

Il Protocollo di revisione corrisponde alla prassi già stabilita nel messaggio concernente la Convenzione di doppia imposizione con Israele e si scosta solo in misura irrilevante dagli impegni sinora assunti dalla Svizzera in campo fiscale nei confronti di altri Stati e degli Stati membri dell'Unione europea. Il decreto federale concernente la Convenzione di revisione con la Spagna non sottostà dunque al referendum facoltativo giusta l'articolo 141 capoverso 1 lettera d numero 3 della Costituzione federale.