

11.052

**Messaggio
concernente l'approvazione di un Protocollo che modifica
la Convenzione tra la Svizzera e la Svezia per evitare le
doppie imposizioni**

del 31 agosto 2011

Onorevoli presidenti e consiglieri,

con il presente messaggio vi sottoponiamo, per approvazione, un disegno di decreto federale che approva un Protocollo che modifica la Convenzione del 7 maggio 1965 tra la Confederazione Svizzera e il Regno di Svezia, intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza.

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

31 agosto 2011

In nome del Consiglio federale svizzero:

La presidente della Confederazione, Micheline Calmy-Rey
La cancelliera della Confederazione, Corina Casanova

Compendio

Il presente Protocollo di modifica della Convenzione per evitare le doppie imposizioni tra la Svizzera e la Svezia prevede l'adozione di una clausola di scambio di informazioni conforme agli standard internazionali. Ulteriori modifiche sono l'introduzione dell'aliquota zero per pagamenti di dividendi a istituzioni di previdenza come pure per interessi, la riduzione della partecipazione determinante ai fini dell'applicazione dell'aliquota zero per dividendi tra imprese associate, l'esclusione delle prestazioni di installazione in relazione a macchine o impianti prodotti dall'impresa stessa e l'equipaggiamento dalla definizione di stabile organizzazione come pure la sostituzione del diritto d'imposizione generale a posteriori della Svezia per persone che hanno lasciato il Paese con una regolamentazione limitata agli utili di capitale provenienti da diritti di partecipazione. Il Protocollo prevede inoltre un diritto di imposizione dello Stato della fonte per pensioni e rendite con il mantenimento dei diritti acquisiti in determinati casi. Esso impone agli Stati contraenti di tenere conto ai fini fiscali dei contributi di previdenza versati a istituzioni nell'altro Stato contraente. Infine, con l'introduzione di una clausola arbitrare, che entra automaticamente in vigore non appena la Svezia ne conclude una simile con un altro Stato, è stato possibile raggiungere un altro obiettivo della politica svizzera in materia di convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

La maggioranza dei Cantoni e degli ambienti dell'economia interessati ha accolto favorevolmente la conclusione del presente Protocollo.

Indice

Compendio	6366
1 Considerazioni generali sullo sviluppo ulteriore della politica in materia di convenzioni per evitare le doppie imposizioni	6368
2 Situazione iniziale, svolgimento e risultato dei negoziati	6368
3 Valutazione	6370
4 Commento ai singoli articoli del Protocollo di modifica	6371
5 Ripercussioni finanziarie	6379
6 Costituzionalità	6380
Decreto federale che approva un Protocollo che modifica la Convenzione tra la Svizzera e la Svezia per evitare le doppie imposizioni (<i>Disegno</i>)	6381
Protocollo tra la Confederazione Svizzera ed il Regno di Svezia che modifica la Convenzione, intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza, firmata a Stoccolma il 7 maggio 1965, modificata dal Protocollo firmato a Stoccolma il 10 marzo 1992	6383

Messaggio

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

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

La politica svizzera in materia di convenzioni per evitare le doppie imposizioni si basa da sempre sugli standard dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), poiché sono i più idonei al raggiungimento degli obiettivi in materia di benessere. Elementi importanti sono la chiara ripartizione del diritto d'imposizione delle persone fisiche e giuridiche, un'imposta residua per quanto possibile uguale a zero o molto bassa su interessi, dividendi e diritti di licenza nonché l'eliminazione in generale di conflitti in campo fiscale che arrecano svantaggi ai contribuenti attivi a livello internazionale. Da sempre esistono tensioni tra le condizioni quadro favorevoli e il riconoscimento internazionale del nostro regime fiscale. Infatti, in mancanza di una legittimazione internazionale, anche la migliore fiscalità perderebbe attrattiva.

Il 13 marzo 2009 il Consiglio federale ha deciso che nell'ambito dello scambio di informazioni fiscali, la Svizzera avrebbe adottato gli standard internazionali sviluppati dall'OCSE.

2 Situazione iniziale, svolgimento e risultato dei negoziati

La Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Svezia, intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza (RS 0.672.971.41, qui di seguito CDI-S) risale al 7 maggio 1965. Finora è stata sottoposta a revisione una volta con Protocollo del 10 marzo 1992.

Dopo la decisione del Consiglio federale del 13 marzo 2009 di revocare la riserva della Svizzera sullo scambio di informazioni secondo il modello di Convenzione dell'OCSE, la Svizzera e la Svezia hanno avviato contatti per discutere sulla possibilità di completare con una corrispondente disposizione la loro Convenzione per evitare la doppia imposizione. Le trattative si sono infine svolte a Berna dal 7 al 10 settembre 2010. I motivi per cui non è stato possibile svolgere prima i colloqui erano la Presidenza svedese del Consiglio dell'UE nella seconda metà del 2009 e l'eruzione del vulcano islandese Eyjafjallajökull che ha reso impossibile il viaggio della delegazione svedese alle trattative previste in Svizzera nell'aprile del 2010.

Prima dei negoziati le delegazioni hanno scambiato le loro proposte per un Protocollo di revisione. Conformemente alla propria prassi, oltre alla disposizione concernente lo scambio di informazioni secondo il modello svizzero, la Svizzera ha proposto diversi miglioramenti della CDI-S, come un completamento dell'elenco delle eccezioni nell'articolo sulla stabile organizzazione, l'abbassamento della soglia di

partecipazione convenuta per l'aliquota zero su dividendi, l'introduzione dell'aliquota zero per dividendi versati a istituzioni di previdenza, all'altro Stato contraente e alla Banca nazionale come pure per interessi, una disposizione concernente il trattamento fiscale dei contributi previdenziali nell'altro Stato contraente, la clausola arbitrale come pure la soppressione del diritto di imposizione a posteriori della Svezia per cittadini che hanno lasciato il Paese (art. 25 par. 2 CDI-S). Oltre allo scambio di informazioni, la Svezia era invece interessata a un diritto di imposizione a posteriori per profitti da capitali di persone che hanno lasciato il Paese, il passaggio da un'imposizione della residenza a un'imposizione dello Stato della fonte per pensioni e rendite come pure una disposizione per limitare i vantaggi della Convenzione (la disposizione concernente la limitazione dei vantaggi).

In primo luogo è stato esaminato se era necessaria una revisione totale della CDI-S. A favore depositavano la vetustà della Convenzione e il fatto che attualmente presso l'autorità competente svedese nessuno è in grado di comprendere la lingua originale tedesca della Convenzione. Nel corso dei negoziati è stato però evidenziato che la politica svizzera e quella svedese in materia di convenzioni sono contrapposte in alcuni settori e i consensi per una revisione totale necessiterebbero di più tempo. Poiché la Svezia auspicava una rapida conclusione dei negoziati è stato deciso di effettuare una revisione parziale della CDI-S in vigore.

I negoziati sono soprattutto stati caratterizzati dalla discussione di proposte della Svezia per disposizioni concernenti la lotta contro gli abusi e l'evasione fiscale. A questo punto occorre menzionare la disposizione proposta dalla Svezia concernente la limitazione dei vantaggi della Convenzione. Secondo tale disposizione la Convenzione non dovrebbe essere applicabile a banche, assicurazioni, società finanziarie, imprese di navigazione marittima come pure a società di sede e di gestione che nello Stato di residenza sottostanno a un'imposizione più favorevole per l'attività commerciale all'estero che per attività equivalenti nello Stato di residenza. La delegazione svedese ha illustrato che con questa disposizione si intende limitare il cosiddetto «*ring fencing*», vale a dire la diversa imposizione dei redditi provenienti dall'attività commerciale nazionale ed estera. Tali norme di imposizione comporterebbero distorsioni del mercato. La Svezia ha convenuto una tale disposizione in tutte le Convenzioni più recenti. Secondo le valutazioni della delegazione svizzera una disposizione di questo tipo interesserebbe in particolare società che, a seconda del diritto cantonale, beneficiano dello statuto fiscale delle società di domicilio o delle società miste. Nel quadro dei negoziati con la Svezia erano in corso dialoghi tra la Svizzera e la Commissione dell'UE al riguardo di queste società. La delegazione svizzera non era disposta ad anticipare questi colloqui e ha pertanto respinto la disposizione proposta. Poiché è stata convenuta soltanto una revisione parziale della CDI-S, nel quadro della soluzione globale la Svezia ha infine acconsentito a rinunciare a una disposizione concernente la limitazione dei vantaggi della Convenzione.

Il 10 settembre 2010, dopo quattro giorni, è stato possibile concludere i negoziati con la parafatura del Protocollo che modifica la CDI-S (di seguito «Protocollo di modifica»).

Il 13 febbraio 2011 il Consiglio federale ha deciso che la Svizzera doveva adeguare agli standard internazionali la propria politica in materia di assistenza amministrativa. Questo a seguito della «*peer review*» effettuata dal *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Forum globale)*, in base alla quale la maggior parte delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni e i protocolli di modifica firmati fino ad allora dalla Svizzera e contenenti una disposizione

ampliata sull'assistenza amministrativa conforme alla decisione del Consiglio federale del 13 marzo 2009, non soddisferebbero lo standard internazionale. I requisiti di tecnica procedurale delle domande di assistenza amministrativa sarebbero troppo restrittivi e costituirebbero un possibile ostacolo a uno scambio effettivo di informazioni. Soltanto le convenzioni contenenti una clausola in base alla quale i requisiti di tecnica procedurale non potrebbero essere interpretati in modo da ostacolare uno scambio effettivo di informazioni adempirebbero gli standard internazionali. Se non avesse firmato almeno 12 convenzioni conformi allo standard internazionale entro fine febbraio 2011, la Svizzera molto probabilmente la Svizzera non avrebbe superato la fase 1 della *peer review*.

Il Protocollo di modifica con la Svezia conteneva già la clausola necessaria. Dopo la pubblicazione della prassi adeguata la Svizzera ha contattato la Svezia per illustrare l'interpretazione svizzera della clausola concernente i requisiti di tecnica procedurale statuiti nel Protocollo della Convenzione. La Svezia ha accolto favorevolmente questa interpretazione, ma per legare i tribunali svedesi ha ritenuto necessario fissare l'interpretazione in un accordo che il Parlamento svedese dovrà approvare. A causa dell'urgenza della firma da parte della Svizzera è stato deciso di apporre immediatamente la firma e di concludere l'accordo sull'interpretazione in un secondo momento. Questo Protocollo di modifica è stato firmato a Stoccolma il 28 febbraio 2011. L'accordo sull'interpretazione dei requisiti procedurali è in fase di preparazione.

I Cantoni e le associazioni economiche interessate hanno accolto favorevolmente la conclusione del Protocollo di modifica.

3 Valutazione

Il Protocollo di modifica prevede numerosi miglioramenti per l'economia svizzera: l'esclusione del montaggio di macchine e impianti prodotti dall'impresa stessa dalla definizione di stabile organizzazione protegge, ad esempio, l'industria da inutili ostacoli fiscali. La soglia di partecipazione ridotta per l'applicazione dell'aliquota zero su dividendi evita carichi fiscali residui nei rapporti di gruppo con società madre svizzera. Inoltre, l'aliquota zero per dividendi versati alle istituzioni di previdenza facilita gli investimenti transfrontalieri di queste istituzioni. Per di più con l'aliquota zero sugli interessi si promuovono investimenti transfrontalieri.

È stato possibile convenire disposizioni favorevoli anche per le persone fisiche: la sostituzione dell'ampio diritto di imposizione a posteriori della Svezia per persone che hanno lasciato il Paese con una disposizione che si limita ai profitti da capitali provenienti da diritti di partecipazione di cittadini svedesi facilita la mobilità delle persone fisiche per quanto concerne le relazioni tra la Svizzera e la Svezia. Lo stesso vale per la disposizione sul trattamento fiscale dei contributi al sistema previdenziale dell'altro Stato contraente. Il passaggio dal diritto di imposizione per pensioni dello Stato di residenza all'imposizione alla fonte risponde a un'esigenza che la Svezia manifestava da anni. È stato tuttavia possibile garantire che le persone che beneficiano di pensioni e sono già residenti di Svizzera siano escluse dalla modifica.

La nuova disposizione concernente lo scambio di informazioni rispetta lo standard internazionale in materia e limita lo scambio di informazioni a domande concrete. In conformità con l'adeguamento deciso dal Consiglio federale il 13 febbraio 2011, i

di voto. Per contro la Svizzera voleva, conformemente alla sua prassi in materia di convenzioni, basarsi sul 10 per cento del capitale. Infine, le delegazioni hanno convenuto che in futuro una partecipazione autorizza l'applicazione dell'aliquota zero soltanto se corrisponde ad almeno il 10 per cento dei diritti di voto o del capitale (par. 3 lett. a). Nel calcolo della soglia di partecipazione deve essere tenuto conto non soltanto dei diritti di partecipazioni diretti ma anche di quelli indiretti.

Su richiesta della Svizzera è stata inoltre convenuta l'aliquota zero per versamenti di dividendi a istituzioni di previdenza (par. 3 lett. b). Le autorità competenti si accorderanno sulla cerchia delle istituzioni di previdenza (par. 8). Un'istituzione di previdenza deve soddisfare i seguenti criteri: deve essere organizzata secondo il diritto di uno degli Stati contraenti, servire all'amministrazione o al versamento di pensioni e rendite comprese le prestazioni delle assicurazioni sociali ed essere esentata dall'imposta per le citate attività. È rilevante l'esenzione a livello delle imposte ordinarie sul reddito (par. 1 art. XIV del Protocollo di modifica introdotto con il Protocollo della Convenzione).

Su richiesta della Svezia l'aliquota zero per dividendi versati a istituzioni di previdenza è stata legata alle condizioni, secondo cui i dividendi non provengano da attività commerciali dell'istituzione o da un'impresa associata e la partecipazione alla società distributrice non sia acquistata e rivenduta entro due mesi. Queste limitazioni sono in relazione a costruzioni abusive, che sono state osservate alcune volte, cui partecipano istituzioni di previdenza.

Art. IV del Protocollo di modifica concernente l'art. 11 della Convenzione (Interessi)

Secondo la disposizione in vigore l'imposta massima residua su interessi ammonta al 5 per cento. La Svezia non riscuote un'imposta alla fonte sugli interessi. Nell'interesse della piazza economica, la Svizzera ha proposto l'introduzione dell'aliquota zero. Dapprima la delegazione svedese ha fatto dipendere il suo accordo dalla soluzione che sarebbe stata possibile raggiungere in merito allo scambio di informazioni, ma ha infine aderito alla proposta svizzera indipendentemente da tale esito.

Art. VI del Protocollo di modifica concernente il par. 4 dell'art. 13 della Convenzione (Profitti da capitali)

La disposizione prevede l'introduzione di un diritto di imposizione a posteriori della Svezia per profitti da capitali di cittadini svedesi che risiedevano in Svezia e sono divenuti residenti di Svizzera e nei cinque anni dopo la loro partenza dalla Svezia hanno alienato diritti di partecipazione o quote sociali.

In un primo momento la delegazione svedese ha proposto l'introduzione di un diritto di imposizione a posteriori di dieci anni del precedente Stato di residenza per tutti i profitti da capitali di persone residenti in uno Stato contraente e prima residenti dell'altro Stato. La delegazione ha giustificato questo trattamento con casi di persone che sono partite dalla Svezia e poco dopo hanno alienato diritti di partecipazione senza che lo Stato svedese abbia potuto tassarli. Per contro la Svizzera ha fatto notare che non necessita di clausole di questo tipo e che, in linea di principio, non intende nemmeno convenirle. Essa ha inoltre criticato che la disposizione proposta sarebbe andata ben oltre lo scopo prefissato sia dal punto di vista temporale, che da quello del campo d'applicazione materiale. Considerando l'abrogazione dell'ampio

diritto d'imposizione a posteriori della Svezia (art. 25 par. 2), nel corso dei negoziati le delegazioni sono riuscite ad accordarsi sulla disposizione ridotta menzionata più sopra.

Art. VIII-X del Protocollo di modifica concernenti gli art. 19-21 della Convenzione (Pensioni, remunerazioni di diritto pubblico, rendite)

Gli articoli 19 e 21 in vigore prevedono un esclusivo diritto d'imposizione dello Stato di residenza per pensioni e rendite di diritto privato, in particolare per rendite vitalizie e rendite a termine. Per contro, lo Stato della fonte può tassare pensioni di diritto pubblico (art. 20). Con riferimento alle prestazioni dell'assicurazione sociale, occorre distinguere tra l'assicurazione sociale svizzera e quella svedese. Le prestazioni del primo pilastro svizzero soggiacciono al diritto di imposizione dello Stato di residenza in quanto redditi non menzionati espressamente (art. 23). Per contro le prestazioni dell'assicurazione sociale svedese a persone residenti in Svizzera sono imponibili sia in Svezia, sia in Svizzera (art. 23 in combinato disposto con l'art. 19 par. 2). Su richiesta, la Svezia computa l'imposta svizzera nella propria imposta (art. 25 par. 4).

La Svezia ha proposto di attribuire in futuro il diritto di imposizione di pensioni, rendite vitalizie e prestazioni dell'assicurazione sociale in generale allo Stato della fonte. Ha sottolineato che ciò corrisponde alla sua politica in materia di convenzioni. La Svizzera ha tuttavia fatto notare che, secondo il proprio diritto interno, non ha alcuna possibilità di imporre alla fonte le prestazioni del primo pilastro. Di conseguenza non potrebbe fare uso del diritto di imposizione attribuitole dalla Convenzione. Ha inoltre ricordato che un Protocollo di revisione alla CDI-S negli anni Ottanta non è stato approvato dalle Camere federali a causa del diritto di imposizione dello Stato della fonte per pensioni. La Svizzera ha pertanto chiesto di completare l'articolo 19 con una disposizione sul trattamento fiscale di contributi previdenziali nell'altro Stato contraente e di lasciare immutate le altre disposizioni.

Nel corso dei negoziati è stato infine convenuto un diritto di imposizione non esclusivo dello Stato della fonte per pensioni e rendite (art. 19 par. 1). Ciò è applicabile anche a pensioni che vengono versate sotto forma di prestazioni in capitale (par. 2 art. XIV del Protocollo di modifica introdotto con il Protocollo della Convenzione). Il passaggio al diritto di imposizione dello Stato della fonte viene completato da una cosiddetta regola di salvaguardia (art. XV par. 2 lett. b del Protocollo di modifica). Essa stabilisce che, per pensioni e rendite vitalizie già in corso al momento della firma del Protocollo e pagate a beneficiari che hanno trasferito prima di questa data il loro domicilio da uno Stato contraente all'altro, il diritto di imposizione rimane allo Stato di residenza.

Il diritto di imposizione per prestazioni dell'assicurazione sociale, ossia in Svizzera quelle del primo pilastro, rimane immutato. Entrambe le delegazioni ritengono che la regolamentazione vigente per le prestazioni dell'assicurazione sociale svedese sia invero complicata. Non è tuttavia stato possibile trovare un'alternativa praticabile.

L'articolo 19 viene inoltre completato da un paragrafo 4, che disciplina il trattamento fiscale dei contributi alla previdenza nell'altro Stato contraente. Esso è in relazione con l'Accordo del 21 giugno 1999 tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone (il cosiddetto Accordo sulla libera circolazione delle persone, RS 0.142.112.681). Esso coordina i sistemi previdenziali degli Stati inte-

ressati. L'Accordo è applicabile a tutti gli ambiti della sicurezza sociale e quindi alle prestazioni di vecchiaia, invalidità, morte, malattia, maternità, infortunio e disoccupazione come pure alle prestazioni familiari. Esso è applicabile ai cittadini svizzeri e dell'UE che lavorano, o hanno lavorato, in Svizzera o in uno Stato membro dell'UE e si sono trasferiti in un altro Stato e disciplina essenzialmente l'assoggettamento al sistema di sicurezza sociale e professionale di uno Stato.

Poiché le disposizioni concernenti la sicurezza sociale e professionale dell'Accordo non corrispondono a quelle delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito, accade frequentemente che una persona debba versare i contributi di previdenza in uno Stato diverso da quello in cui lavora e dichiara il reddito imponibile.

La Svezia ha fatto notare che i redditi di persone imponibili limitatamente in Svezia sottostanno già a un'aliquota inferiore. La deduzione dei contributi di previdenza sarebbe quindi giustificabile soltanto per persone assoggettate illimitatamente all'obbligo fiscale. La disposizione prevede pertanto che lo Stato in cui viene esercitata l'attività lucrativa deve considerare i contributi di previdenza soltanto se la persona è residente in base alla legislazione nazionale.

Attualmente in Svizzera la deduzione dei contributi all'assicurazione sociale e alla previdenza professionale è già compresa forfettariamente nelle tariffe dell'imposta alla fonte. La prassi svizzera vigente adempie pertanto in linea di massima già oggi il contenuto della disposizione.

Nel contesto del nuovo disciplinamento dell'imposizione delle pensioni e delle rendite l'articolo 20 è stato riformulato. Il tenore corrisponde a quello dell'articolo 19 del modello di convenzione dell'OCSE. Poiché l'articolo 19 CDI-S disciplina tutte le pensioni, il secondo paragrafo dell'articolo 19 del modello di convenzione dell'OCSE è tuttavia superfluo. Non viene pertanto ripreso nel nuovo articolo 20 CDI-S.

Infine l'articolo 21 della Convenzione è stato abrogato, dato che l'imposizione delle rendite è ora disciplinata nell'articolo 19.

*Art. XII del Protocollo di modifica concernente il par. 2 dell'art. 25 della
Convenzione (Disposizioni per evitare le doppie imposizioni)*

La disposizione vigente prevede un ampio diritto d'imposizione a posteriori della Svezia per persone che, secondo la Convenzione, sono residenti in Svizzera ma, secondo la legislazione nazionale svedese, sono sottoposte all'assoggettamento fiscale illimitato. L'imposizione a posteriori è applicabile durante tre anni dopo la partenza dalla Svezia. Sono eccettuati i cittadini svizzeri.

La Svizzera ha sottolineato che questa disposizione non è più giustificata con l'introduzione dello scambio di informazioni secondo lo standard dell'OCSE e la delegazione svedese lo ha contestato. Ha però riconosciuto un legame con il diritto di imposizione a posteriori per profitti da capitali (art. 13 par. 4) e ha quindi approvato la soppressione.

Art. XIII del Protocollo di modifica concernente l'art. 27 della Convenzione (Scambio di informazioni)

Sulla scia della globalizzazione dei mercati finanziari e in particolare alla luce della crisi finanziaria, la collaborazione internazionale ha assunto ulteriore importanza. La Svizzera sostiene da sempre gli sforzi compiuti in tal senso. Con la sua decisione del 13 marzo 2009 il Consiglio federale ha dunque deciso di adottare lo standard internazionale concernente l'assistenza amministrativa in materia fiscale. Al contempo ha dichiarato il mantenimento della tutela procedurale, la limitazione dell'assistenza amministrativa a domande concrete, soluzioni transitorie corrette, la limitazione alle imposte considerate nella convenzione, il principio di sussidiarietà nonché l'eliminazione di eventuali discriminazioni concernenti gli indicatori da perseguire a seguito del passaggio allo standard internazionale. Questi elementi vengono commentati qui di seguito.

La disposizione parafata riprende in ampia misura il tenore dell'articolo 26 del modello di convenzione dell'OCSE. Esistono scostamenti riguardo alla limitazione dello scambio di informazioni alle imposte considerate dalla Convenzione, alla rinuncia di trasmettere alle autorità di vigilanza le informazioni ricevute, alla possibilità di impiegare – con l'accordo di entrambi gli Stati – le informazioni per altri scopi nonché all'espressa autorizzazione degli Stati contraenti a impiegare misure coercitive per l'applicazione della domanda di informazioni nei confronti di banche, altri istituti finanziari, mandatari e fiduciari nonché alla determinazione dei rapporti di partecipazione. Queste deroghe sono compatibili con lo standard internazionale.

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

Conformemente alla sua politica usuale, la Svizzera intendeva limitare lo scambio di informazioni alle imposte considerate dalla Convenzione. In questo modo si vogliono evitare sovrapposizioni con altri trattati internazionali (ad es. con l'Accordo del 26 ottobre 2004 di cooperazione fra la Confederazione Svizzera, da un lato, e la Comunità europea e i suoi Stati membri dall'altro, per lottare contro la frode e ogni altra attività illecita che leda i loro interessi finanziari, RS 0.351.926.81). La Svezia si è tuttavia rifiutata di derogare dal tenore del paragrafo 1 dell'articolo 26 del modello di convenzione dell'OCSE e ha subordinato la conclusione dei negoziati dalla sua ripresa. Nel quadro della soluzione globale le delegazioni hanno infine convenuto il campo d'applicazione per tutte le imposizioni. Lo scambio di informazioni è dunque applicabile in relazione a tutte le imposte. Qualsiasi accordo che potrebbe essere applicabile parallelamente dovrà essere sempre esaminato nel singolo caso segnatamente alla luce delle sue peculiarità e secondo il principio della *lex specialis*. In questa sede occorre precisare che nel 2005 la Svezia ha soppresso le imposte sulle successioni e sulle donazioni e pertanto il nostro Paese non deve attendersi domande in proposito.

Il paragrafo 2 raggruppa le norme concernenti la segretezza. Questa disposizione concerne lo Stato richiedente e prevede che le informazioni scambiate debbano essere accessibili solo a persone o autorità che si occupano dell'accertamento o della riscossione delle imposte previste nella Convenzione, dell'esecuzione o del perseguimento penale oppure della decisione di ricorrere a rimedi giuridici inerenti a queste imposte. Le informazioni possono quindi essere comunicate anche al contribuente o a un suo rappresentante.

Per mantenere ristretta la cerchia di persone che hanno accesso alle informazioni trasmesse e diminuire in tal modo il rischio di abuso, nel quadro dei negoziati la Svizzera mira sempre a rinunciare alla trasmissione delle informazioni alle autorità di vigilanza. Il commento al modello di convenzione dell'OCSE prevede espressamente la possibilità di una limitazione di questo tipo. La Svezia ha affermato che la vigilanza viene svolta da un ombudsmann. Si tratta di un'autorità eletta dal Parlamento costituita al momento da cinque membri, che vigilano sulle attività dell'amministrazione. Le verifiche vengono svolte su domanda di singole persone oppure anche di propria iniziativa. L'ombudsmann gode di grande stima in Svezia e viene percepito come rappresentante dei cittadini. La Svezia temeva che il lavoro dell'ombudsmann potrebbe essere sensibilmente ostacolato se non potesse consultare le informazioni scambiate. La Svizzera ha perciò acconsentito a includere le autorità di vigilanza conformemente al tenore del modello di convenzione dell'OCSE. Anche le autorità di vigilanza sono vincolate alle prescrizioni del segreto d'ufficio.

Il presente paragrafo prevede inoltre la possibilità di impiegare le informazioni ricevute per altri scopi non fiscali se questa possibilità è permessa dal diritto di entrambi gli Stati contraenti e lo Stato richiesto vi acconsente. Questa disposizione autorizza, ad esempio, l'impiego delle informazioni ricevute in altre procedure penali, senza tuttavia privare la persona interessata dei diritti procedurali in Svizzera. Questo permette di evitare che vengano più volte richieste e trasmesse le stesse informazioni per fini diversi. In tutti i casi è necessario il consenso dello Stato che ha trasmesso le informazioni.

Il paragrafo 3 prevede restrizioni allo scambio globale di informazioni in favore dello Stato richiesto. Questo non è tenuto a eseguire misure amministrative che vanno oltre le proprie normative o la propria prassi amministrativa, né deve adottare misure amministrative in deroga alla prassi amministrativa dello Stato richiedente. Lo Stato richiesto può inoltre rifiutarsi di comunicare informazioni che non potrebbero essere ottenute secondo le sue norme legali o la sua prassi amministrativa o quelle dello Stato richiedente. Infine, lo Stato richiesto può rifiutarsi di comunicare informazioni contrarie all'ordine pubblico o che rivelano un segreto commerciale. In particolare per quest'ultimo caso potrebbe trattarsi di informazioni che non sono tenute sufficientemente segrete dall'altro Stato contraente.

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

Il paragrafo 5 contiene disposizioni speciali concernenti le informazioni detenute da banche o da altri intermediari nonché concernenti i rapporti di partecipazione di persone. Tali informazioni devono essere scambiate nonostante le restrizioni del

paragrafo 3. Lo Stato richiesto deve poter ottenere e trasmettere le informazioni richieste anche se queste informazioni non sarebbero disponibili secondo le sue disposizioni legali o la sua prassi amministrativa. Di conseguenza la Svizzera non può rifiutarsi di scambiare informazioni invocando il segreto bancario svizzero a fini fiscali. La disposizione presuppone tuttavia che le informazioni richieste siano disponibili.

In caso di frode fiscale la Svizzera dispone, in virtù della procedura penale di diritto interno, dei mezzi necessari per ottenere le informazioni di cui al paragrafo 5. Secondo il Protocollo di modifica, lo scambio di informazioni convenuto non pone più la condizione dell'esistenza di un reato fiscale. Per garantire l'attuazione degli obblighi della Convenzione da parte degli Stati contraenti, la seconda frase accorda agli Stati contraenti le basi legali necessarie affinché lo scambio di informazioni possa essere fatto valere.

La procedura applicabile sarà in un primo momento disciplinata dall'ordinanza del 1° settembre 2010 sull'assistenza amministrativa secondo le convenzioni per evitare le doppie imposizioni (OACDI; RS 672.204), entrata in vigore il 1° ottobre 2010. L'ordinanza sarà sostituita dalla legge federale sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (LAAF). Il messaggio a sostegno di una legge sull'assistenza amministrativa fiscale è stato approvato dal Consiglio federale il 6 luglio 2011 (FF 2011 5587). Questo modo di procedere è stato confermato nei decreti federali del 18 giugno 2010 che approvano dieci convenzioni per evitare la doppia imposizione, nuove o rivedute.

Conformemente all'articolo 5 capoverso 2 lettera c OACDI, la Svizzera non concederà assistenza amministrativa alla Svezia se la domanda di assistenza si basa su dati ottenuti illegalmente. In occasione di un colloquio telefonico questa clausola è stata comunicata alla delegazione svedese, che ne ha preso atto.

Le domande d'informazione devono essere fatte per scritto (sono così escluse semplici telefonate) conformemente alle prescrizioni dello standard internazionale, in particolare il modulo 1 concernente lo scambio di informazioni su domanda secondo il manuale OCSE sull'attuazione dello scambio di informazioni in ambito fiscale.

Le disposizioni dell'articolo 27 sono ulteriormente precisate nel paragrafo 4 del Protocollo della Convenzione (art. XIV del Protocollo di modifica):

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

La ricerca generalizzata e indiscriminata di informazioni («fishing expedition») nella speranza di ottenere informazioni fiscali essenziali è espressamente esclusa (lett. b).

Nel Protocollo della Convenzione sono inoltre dettagliati i requisiti per una richiesta di informazioni (lett. c) i quali devono essere interpretati in modo da non impedire uno scambio effettivo di informazioni (lett. b). Le richieste di informazioni sono quindi da trattare in buona fede. Entrambi gli Stati condividono l'interpretazione, che deve essere ancora formalizzata tramite un accordo, secondo cui una richiesta di informazioni deve contenere tutte le indicazioni necessarie secondo lo standard internazionale. Ne consegue che lo Stato richiedente deve identificare chiaramente il contribuente interessato, fermo restando che questa identificazione può essere effettuata anche in altro modo che indicandone il nome e l'indirizzo. Nelle domande di assistenza amministrativa devono inoltre essere indicati, sempre che siano disponibili-

li, il nome e l'indirizzo del detentore presumibile delle informazioni (ad es. di una banca). Lo standard internazionale obbliga tuttavia lo Stato richiesto a rispondere anche a domande che non identificano il presunto detentore delle informazioni. Vista la difficoltà a ricercare le informazioni richieste senza questa identificazione, lo standard autorizza lo Stato richiesto a rifiutare una domanda sulla base dei principi della proporzionalità e della praticabilità. Così, per rispondere a una domanda di assistenza amministrativa, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) non deve rivolgersi a tutte le oltre 300 banche attive in Svizzera per ottenere le informazioni richieste. Se invece si ritiene che solo alcune banche possono essere in possesso delle informazioni domandate, l'AFC deve rivolgersi a esse per ottenere queste informazioni, anche se non dispone del nome e dell'indirizzo di queste banche, per quanto le circostanze siano dimostrate e che venga dunque esclusa una «fishing expedition». Per poter garantire che le autorità amministrative e della giustizia amministrativa svizzere si attengano all'interpretazione della clausola, quest'ultima è stata inserita altresì nel decreto federale che approva il Protocollo di modifica. Il decreto federale conferisce inoltre all'AFC la competenza di concludere il citato accordo con la competente autorità svedese.

Queste esigenze limitano lo scambio di informazioni a domande concrete di scambio di informazioni. È inoltre precisato che gli Stati contraenti non sono obbligati a effettuare scambi di informazioni spontanei o automatici, senza pertanto escludere la possibilità per uno degli Stati contraenti di effettuare uno scambio di informazioni spontaneo o automatico, se il suo diritto interno lo prevede (lett. d).

Sono inoltre garantiti i diritti procedurali dei contribuenti (lett. e). In Svizzera il contribuente interessato può impugnare la decisione finale dell'AFC relativa alla trasmissione delle informazioni con un ricorso al Tribunale amministrativo federale, che decide in ultima istanza. Il ricorso ha effetto sospensivo. Se è interposto ricorso, lo scambio di informazioni può avvenire solo quando il ricorso respinto è passato in giudicato. Questa procedura non deve però impedire o ritardare in modo inammissibile lo scambio di informazioni.

Art. XIV par. 3 del Protocollo di modifica concernente il Protocollo della Convenzione (Procedura di amichevole composizione – clausola arbitrale)

La clausola sulle composizioni delle controversie e sull'eliminazione di doppie imposizioni accertate o imminenti secondo l'articolo 26 non contiene nessun obbligo di successo. Non è pertanto escluso che, nonostante la procedura amichevole tra le autorità competenti, in singoli casi non sia possibile evitare una doppia imposizione. Sotto il profilo della certezza del diritto questa situazione è insoddisfacente. La Svizzera ha proposto di eliminare questa lacuna con un'ampia clausola arbitrale. Tuttavia la Svezia non era ancora disposta a fare questo passo e ha auspicato dapprima di raccogliere esperienze con il Codice di condotta dell'Unione europea del 27 luglio 2006 per l'effettiva attuazione della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate. La Svezia riteneva inoltre necessario lasciare alle autorità competenti il tempo necessario per trovare una soluzione in ambito della procedura amichevole.

Le delegazioni hanno infine convenuto una clausola arbitrale con la seguente condizione: qualora la Svezia dovesse concordare una clausola arbitrale in una Convenzione di doppia imposizione con uno Stato terzo, la clausola arbitrale fissata nel

Protocollo della Convenzione troverebbe automaticamente applicazione nei rapporti tra la Svizzera e la Svezia.

La clausola arbitrale stabilita per questo caso riprende in ampia misura la disposizione del paragrafo 5 dell'articolo 25 del modello di convenzione dell'OCSE (cfr. par. 3 del Protocollo della Convenzione). La procedura d'arbitrato è perciò avviata su richiesta del contribuente interessato qualora le autorità competenti di entrambi gli Stati contraenti non riescano a trovare un accordo amichevole entro quattro anni dalla presentazione del caso. Il lodo arbitrale è vincolante per gli Stati contraenti a condizione che nessuno dei contribuenti interessati si opponga alla transazione di amichevole composizione che attua la decisione o le autorità competenti e le persone interessate non hanno trovato un'altra soluzione soddisfacente entro sei mesi dalla notifica del lodo arbitrale.

Art. XV del Protocollo di modifica concernente l'entrata in vigore

Le disposizioni del Protocollo saranno applicabili, salvo la disposizione concernente lo scambio di informazioni, a partire dal 1° gennaio dell'anno immediatamente successivo alla data dell'entrata in vigore. Riguardo alle pensioni è applicata la clausola di salvaguardia menzionata più sopra.

Le disposizioni modificate concernenti lo scambio di informazioni sono considerate per gli anni civili a partire dal 1° gennaio dell'anno immediatamente successivo alla data della firma. È applicata pertanto esclusivamente a redditi conseguiti dal contribuente interessato a partire dal 1° gennaio e allo stato patrimoniale a tale data o dopo di essa. Per gli anni precedenti è applicata la regolamentazione vigente secondo cui lo scambio di informazioni si limita alle informazioni necessarie per la corretta applicazione della Convenzione.

5 Ripercussioni finanziarie

L'abbassamento della soglia di partecipazione per l'aliquota zero su dividendi da partecipazioni determinanti provoca perdite fiscali. Queste dovrebbero tuttavia essere moderate, dato che i dividendi di partecipazioni pari almeno al 25 per cento sono già esonerati. Altre perdite sono causate dall'aliquota zero per versamenti di dividendi a istituzioni di previdenza e per pagamenti di interessi. Tuttavia tali perdite saranno compensate dalle attese entrate fiscali supplementari a seguito del miglioramento dell'attrattiva della piazza economica svizzera.

Le ripercussioni finanziarie del passaggio alla norma di ripartizione delle pensioni non possono essere valutate per mancanza di informazioni sulle persone toccate dalla nuova regolamentazione in entrambi i Paesi. Ammesso che il saldo migratorio di pensionati tra la Svizzera e la Svezia rimanga equilibrato, per la Svizzera non dovrebbero risultare perdite.

L'obbligo di prestare assistenza amministrativa su richiesta allo scopo di attuare il diritto nazionale dello Stato richiedente, da un lato, e l'accesso a informazioni bancarie, su domanda, a fini fiscali, dall'altro, potrebbero in una certa misura compromettere la piazza svizzera e indirettamente le entrate fiscali della Svizzera. Alla luce degli sforzi internazionali profusi per ottenere condizioni quadro uniformi in tutti gli Stati in materia di assistenza amministrativa («*global level playing field*») e della garanzia di uno scambio di informazioni effettivo grazie a un meccanismo di con-

trollo adeguato, la nuova situazione non dovrebbe però comportare ripercussioni particolari per la Svizzera.

La maggioranza dei Cantoni e delle cerchie economiche interessate ha accolto favorevolmente la conclusione del Protocollo di modifica, che nel suo insieme contribuisce in maniera positiva al mantenimento e allo sviluppo delle relazioni economiche bilaterali e sostiene quindi gli obiettivi principali della politica svizzera in materia di commercio estero.

6 Costituzionalità

Il Protocollo di modifica si fonda sull'articolo 54 della Costituzione federale (Cost.; RS 101.) che attribuisce alla Confederazione la competenza in materia di affari esteri. Secondo l'articolo 166 capoverso 2 Cost., spetta all'Assemblea federale approvare il presente Protocollo di modifica, il quale, una volta approvato, sarà parte integrante della Convenzione del 1965. Il Protocollo è stato concluso per un periodo indeterminato, ma è denunciabile per la fine di ogni anno civile con preavviso di almeno sei mesi. Esso non prevede l'adesione a un'organizzazione internazionale. Dal 1° agosto 2003 sottostanno al referendum facoltativo giusta l'articolo 141 capoverso 1 lettera d numero 3 della Costituzione federale, i trattati che contengono importanti norme di diritto o la cui attuazione necessita l'emanazione di leggi federali. Conformemente all'articolo 22 capoverso 4 della legge del 13 dicembre 2002 sul Parlamento (RS 171.10), una disposizione di un trattato internazionale rappresenta una norma di diritto se, in forma direttamente vincolante e in termini generali ed astratti, impone obblighi, conferisce diritti o determina competenze. Allo scopo di sviluppare una prassi coerente in relazione al nuovo numero 3 dell'articolo 141 capoverso 1 lettera d della Costituzione federale ed evitare che Convenzioni analoghe siano di volta in volta sottoposte a referendum, nel suo messaggio del 19 settembre 2003 concernente una Convenzione di doppia imposizione con lo Stato d'Israele, il Consiglio federale ha stabilito che avrebbe proposto in futuro al Parlamento di non sottoporre a referendum facoltativo le Convenzioni che, rispetto a quelle già concluse, non contengono ulteriori obblighi importanti per la Svizzera.

Il recepimento dello standard internazionale nello scambio di informazioni costituisce una novità rilevante nella politica della Svizzera in materia di convenzioni per evitare le doppie imposizioni. Essa comporta quindi ulteriori obblighi per la Svizzera. Il Protocollo prevede quindi nuove disposizioni importanti. Il decreto federale concernente l'approvazione di un Protocollo che modifica la Convenzione per evitare le doppie imposizioni tra la Svizzera e la Svezia sarà sottoposto a referendum facoltativo giusta l'articolo 141 capoverso 1 lettera d numero 3 Cost.