



18.064

Messaggio concernente l'approvazione di una Convenzione tra la Svizzera e il Brasile per evitare le doppie imposizioni

del 5 settembre 2018

Onorevoli presidenti e consiglieri,

con il presente messaggio vi sottoponiamo, per approvazione, il disegno di decreto federale che approva una Convenzione tra la Svizzera e il Brasile per evitare le doppie imposizioni.

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

5 settembre 2018

In nome del Consiglio federale svizzero:

Il presidente della Confederazione, Alain Berset
Il cancelliere della Confederazione, Walter Thurnherr

Compendio

I negoziati per concludere una Convenzione tra la Svizzera e il Brasile per evitare le doppie imposizioni si sono protratti per molti anni in ragione delle loro diverse politiche in materia di convenzioni. La CDI in materia di imposte sul reddito è stata infine firmata a Brasilia il 3 maggio 2018.

La presente Convenzione permette alla Svizzera di estendere la propria rete di accordi al suo principale partner commerciale in America Latina. Essa garantisce la certezza del diritto e un quadro contrattuale, ciò che avrà effetti positivi per l'evoluzione delle relazioni economiche bilaterali e per la cooperazione fiscale tra i due Paesi.

Nell'insieme la CDI rispecchia il modello di convenzione dell'OCSE e l'attuale politica convenzionale svizzera. Il disegno tiene quindi conto degli sviluppi scaturiti dal progetto dell'OCSE di lotta contro l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili («Base Erosion and Profit Shifting»).

La conclusione della CDI è stata accolta favorevolmente dai Cantoni e dagli ambienti economici interessati.

Messaggio

1 Punti essenziali del progetto

1.1 Situazione iniziale, svolgimento e risultato dei negoziati

Con una superficie di 8 514 877 km² e una popolazione di circa 207 milioni di abitanti, il Brasile è il Paese più vasto e più popolato dell'America Latina. L'economia brasiliana è la più grande dell'America Latina e si situa al 7° posto nella classifica mondiale. Il Brasile rappresenta un importante mercato ad alto potenziale economico.

Nel 2017 il Brasile, che è anche membro del G20, è stato il principale partner commerciale della Svizzera in America Latina. Con circa 2,2 miliardi di franchi, le esportazioni svizzere verso il Brasile (prodotti chimici e farmaceutici, macchinari, orologi e strumenti di precisione) equivalgono al 34 per cento delle esportazioni svizzere in questa regione del mondo, mentre le importazioni dal Brasile (metalli preziosi e prodotti agricoli) rappresentano, con circa 1,1 miliardi di franchi, il 12 per cento. A fine 2016 il valore degli investimenti diretti svizzeri in Brasile ammontava a 10,6 miliardi di franchi, posizionando il Brasile in testa ai Paesi dell'America Latina. Secondo quanto riportato dalla Banca centrale del Brasile, nel 2016 la Svizzera si situava al 12° posto nella classifica degli investitori diretti esteri.

L'11 novembre 1994 era stato concluso un accordo sulla protezione degli investimenti che il Brasile non ha tuttavia mai ratificato. Nel dicembre 2010, tra l'Associazione europea di libero scambio (AELS) e il mercato comune dell'America del Sud (Mercosur), di cui il Brasile fa parte, è stata firmata una Dichiarazione di cooperazione in vista della conclusione di un Accordo di libero scambio. Le trattative sull'Accordo di libero scambio sono iniziate nel giugno 2017.

In ambito fiscale, i colloqui tecnici ed esplorativi condotti per diversi anni dai due Stati con lo scopo di concludere una Convenzione per evitare le doppie imposizioni (CDI) non hanno permesso di giungere a un accordo soddisfacente in ragione delle divergenti politiche convenzionali dei due Paesi. Nel giugno 2010, in virtù dell'istruzione normativa 1.037¹, il Brasile ha inserito la Svizzera in un elenco di Paesi a bassa imposizione e con un accesso insufficiente alle informazioni sui detentori di partecipazioni presso persone giuridiche («lista nera»). Grazie a ripetuti interventi presso le autorità brasiliane è stato possibile ottenere la sospensione della Svizzera da tale lista e riattivare i contatti a livello tecnico. Nel quadro di questi colloqui il Brasile ha espresso il proprio interesse a un'armonizzazione dell'assistenza amministrativa in materia fiscale con la Svizzera attraverso un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale («Tax Information Exchange Agreement», TIEA). Nella primavera del 2014 i due Paesi hanno deciso di comune accordo di mantenere valida la sospensione della Svizzera dalla «lista nera» durante i

¹ L'istruzione normativa è un atto amministrativo delle istanze amministrative superiori e serve all'interpretazione della legge. Le istruzioni normative sono pubblicate ufficialmente e sono vincolanti.

negoziati concernenti il TIEA e di procedere alla cancellazione definitiva una volta concluso lo stesso. Nel giugno 2014 il Brasile ha stralciato la Svizzera dalla propria «lista nera» e con l'istruzione normativa 1.474 ha inserito alcuni regimi fiscali cantonali nella lista dei regimi fiscali privilegiati («lista grigia»). Le imprese brasiliane che intrattengono relazioni d'affari con imprese svizzere figuranti in tale lista grigia sottostanno in Brasile a norme specifiche sui prezzi di trasferimento (anche quando non fanno parte dello stesso gruppo) e sulla sottocapitalizzazione. Le Camere federali hanno approvato il TIEA il 22 dicembre 2016². Il termine di referendum è scaduto inutilizzato il 7 aprile 2017. Le procedure di approvazione del TIEA in Brasile sono in corso.

La Svizzera aveva espresso in linea di massima la propria preferenza per la conclusione di una CDI. Il Brasile si è dichiarato disposto ad avviare i colloqui. I negoziati, ripresi nel 2010, si sono conclusi nel 2017. La Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire l'evasione e l'elusione fiscali è stata firmata a Brasilia il 3 maggio 2018.

1.2 Valutazione

La Convenzione tra la Svizzera e il Brasile per evitare le doppie imposizioni (di seguito «CDI-BR») permette al nostro Paese di estendere la propria rete di accordi al suo principale partner commerciale in America Latina. La CDI-BR garantisce la certezza del diritto e un quadro contrattuale, ciò che avrà effetti positivi per l'evoluzione delle relazioni economiche bilaterali. Le soluzioni pattuite consentono alle imprese svizzere di migliorare la propria posizione concorrenziale rispetto alle altre imprese estere operanti in Brasile.

Nell'insieme la CDI-BR si orienta alla politica svizzera in materia di convenzioni e alle pertinenti disposizioni del modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico, nella sua versione aggiornata del novembre 2017³, (di seguito «modello OCSE»). Il disegno tiene conto degli sviluppi scaturiti dal progetto dell'OCSE di lotta contro l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili⁴ («Base Erosion and Profit Shifting», di seguito «progetto BEPS»).

In determinati punti, tuttavia, è stato necessario considerare le richieste del Brasile, ciò che spiega la particolarità delle soluzioni pattuite dalla Svizzera, come già accaduto per altre CDI concluse dal Brasile con i suoi Stati partner. Queste soluzioni dovevano tenere conto, in particolare, della politica convenzionale restrittiva del Brasile per quanto concerne l'imposta residua su interessi, canoni e compensi per prestazioni di servizi tecnici nello Stato della fonte. Per gli interessi la Convenzione prevede un'aliquota residua del 15 per cento, salvo alcune eccezioni (0 % per gli interessi pagati alla banca centrale o a un istituto di previdenza, 10 % per gli interessi su un prestito bancario concesso per una durata di almeno cinque anni in relazione all'acquisto di attrezzatura o a progetti di investimento). La CDI-BR sancisce

² FF 2016 3077, 3091, 7995

³ www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Conventions fiscales

⁴ www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Erosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices > Documents clés

Titolo e preambolo

Come previsto dallo standard minimo definito dall'azione 6 del progetto BEPS e dal modello OCSE nella versione del novembre 2017, nel titolo e nel preambolo viene specificato che la CDI-BR intende anche prevenire l'evasione e l'elusione fiscali. L'interpretazione dei concetti di «*Steuerhinterziehung oder -umgehung*» (in tedesco), «*fraude ou évasion fiscale*» (in francese) ed «*evasione o elusione fiscali*» (in italiano) deve orientarsi al contesto internazionale e tenere conto, in particolare, del significato delle espressioni inglesi «*tax evasion or avoidance*». Essi comprendono ogni comportamento il cui carattere riprensibile corrisponda almeno alla fattispecie dell'elusione fiscale secondo l'interpretazione svizzera. Ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale, l'elusione fiscale è data quando un modo di agire appare insolito, inadeguato o anomalo e comunque del tutto inappropriato alle circostanze economiche e può essere ricondotto unicamente all'intento di conseguire un risparmio di imposte, che sarebbe effettivamente ottenuto qualora tale modo di agire fosse accettato dalle autorità fiscali. L'elusione fiscale rappresenta pertanto il limite fiscalmente accettabile oltre il quale termina la libertà di pianificazione di un contribuente.

Art. 1 Persone considerate

Il paragrafo 2 prevede una disposizione relativa agli enti fiscalmente trasparenti conformemente all'azione 2 del progetto BEPS, recepita dal modello OCSE e fondata sul concetto definito nel rapporto dell'OCSE sulle società di persone⁵.

Il primo periodo del paragrafo 2 disciplina la concessione dei benefici della CDI-BR, nei casi in cui vengano corrisposti redditi a un ente ritenuto trasparente da uno o da entrambi gli Stati contraenti. I benefici sono accordati, se tali redditi sono trattati in uno Stato contraente come i redditi di un residente di tale Stato ai fini dell'imposizione. In caso contrario i benefici della CDI-BR non possono essere accordati. Di conseguenza, secondo questa clausola la CDI-BR sarà applicabile, per esempio, agli interessi versati da un'impresa brasiliana a una società in accomandita in Svizzera, qualora i soci siano fiscalmente residenti in Svizzera. In assenza della presente disposizione potrebbero presentarsi casi di doppia non imposizione.

Il secondo periodo del paragrafo 2 tutela il diritto dello Stato di residenza di un tale ente o dei membri o soci di tale ente di assoggettare a imposizione i redditi che ha attribuito all'ente o ai membri o soci, indipendentemente dall'attribuzione fatta dall'altro Stato contraente. Tale clausola preserva, ad esempio, il diritto di imposizione della Svizzera nel caso in cui un residente della Svizzera sia membro di un trust estero, a condizione che essa ritenga il trust come trasparente e non vi sia nessuna stabile organizzazione all'estero.

Generalmente secondo la concezione svizzera, per analogia a quanto previsto dal diritto interno svizzero, gli enti degli investimenti collettivi di capitale sono considerati trasparenti. Il diritto ai benefici convenzionali è quindi determinato in base alla

⁵ OCSE, L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes – The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Parigi, 1999.

qualità degli investitori. Tuttavia diversi Stati trattano tali enti come soggetti fiscali autonomi, a cui sono attribuibili i redditi degli investimenti collettivi di capitale. Qualora il Brasile dovesse adottare quest'ultimo approccio, in virtù del paragrafo 2 la Svizzera dovrebbe accettarlo e concedere interamente i benefici della CDI-BR indipendentemente dagli investitori, a condizione che l'ente soddisfi anche i restanti presupposti per l'ottenimento dei benefici convenzionali. Ciò si tradurrebbe innanzitutto in un trattamento fiscale diverso degli investimenti collettivi di capitale da parte dei due Stati e, secondariamente, nella possibilità per gli investitori, che non possono beneficiare di una CDI con la Svizzera, di partecipare a un investimento collettivo di capitale brasiliano e di usufruire dei benefici della CDI-BR.

Il numero 1 del Protocollo della CDI-BR sancisce quindi che gli investimenti collettivi di capitale costituiti in uno degli Stati contraenti hanno diritto ai benefici della CDI-BR se i detentori delle quote sono residenti dello Stato in questione (lett. a). In Svizzera si tratta dei fondi contrattuali di investimento e delle società di investimento a capitale variabile (lett. b). Ai fini della CDI-BR, una società in accomandita per investimenti collettivi di capitale non è considerata come residente della Svizzera, ma può richiedere la concessione dei benefici convenzionali per i soci residenti della Svizzera (lett. c).

Art. 2 Imposte considerate

Dal momento che il Brasile non riscuote l'imposta sul patrimonio, la CDI-BR contempla unicamente l'imposta sul reddito. Di conseguenza, la Svizzera può prelevare l'imposta sul patrimonio e sul capitale conformemente al suo diritto interno.

In Svizzera, la CDI-BR è applicabile alle imposte sul reddito prelevate da Confederazione, Cantoni e Comuni. Visto che in Brasile la facoltà di riscuotere l'imposta sul reddito compete esclusivamente allo Stato federale, la CDI-BR prevede, analogamente ad altre Convenzioni concluse dal Brasile, che l'imposta federale brasiliana sul reddito sia considerata nella stessa CDI-BR. La CDI-BR si applica anche al contributo sociale sull'utile netto («Contribuição Social sobre o Lucro Líquido»).

Art. 4 Residente

La presente disposizione è conforme all'articolo 4 del modello OCSE. Tra i criteri citati a titolo esemplificativo per definire la nozione di «residente» di cui al paragrafo 1 figura anche il luogo di registrazione di una società. Inoltre nel numero 3 del Protocollo viene precisato che anche gli istituti di previdenza e le organizzazioni di utilità pubblica esenti da imposta sono da considerarsi residenti.

Art. 5 Stabile organizzazione

L'articolo 5 CDI-BR si orienta alla pertinente disposizione del modello OCSE. Tuttavia, un'attività di costruzione, assemblaggio o montaggio in uno Stato contraente esercitata per più di nove mesi può essere considerata una stabile organizzazione (par. 3).

Art. 6 Redditi immobiliari

Su richiesta del Brasile, l'itticoltura viene considerata una forma di agricoltura nella disposizione.

Art. 7 Utili delle imprese

Dal momento che il Brasile non è ancora disposto ad aderire alla nuova versione dell'articolo 7 del modello OCSE, introdotta nel luglio 2010, tale disposizione riprende le soluzioni contenute nella versione del modello OCSE antecedente a tale cambiamento, tuttavia con un'eccezione. Infatti, a causa della sua politica convenzionale costante, il Brasile non ha potuto accettare la disposizione che prevedeva la possibilità di applicare il metodo di ripartizione degli utili secondo le quote di partecipazione, e pertanto neppure il paragrafo concernente un eventuale cambiamento del metodo. Il numero 4 del Protocollo sancisce, come in altre CDI concluse dalla Svizzera, i principi di fondo dell'articolo 7 in relazione a questioni interpretative (calcolo degli utili attribuibili a una stabile organizzazione).

Art. 9 Imprese associate

L'articolo 9 CDI-BR si orienta al modello OCSE. Tuttavia, alla luce della politica convenzionale attualmente perseguita dal Brasile su questo aspetto, non è stato possibile convenire il tenore abituale del paragrafo 2. Ciò si è verificato anche in alcune altre CDI concluse dalla Svizzera (p. es. con la Francia). Tuttavia, su richiesta della Svizzera, il numero 5 del Protocollo sancisce che l'assenza di una disposizione che obblighi uno Stato contraente a procedere a una rettifica corrispondente non impedisce a uno Stato contraente di effettuare tale rettifica se su questo punto si è potuto trovare un accordo nel quadro di una procedura amichevole.

In Brasile i margini di utile delle imprese vengono stabiliti in base al settore economico e sanciti nella legge. Un'impresa non può né applicare un margine diverso né chiedere l'adeguamento del margine legale nel caso specifico. Tuttavia, se un margine non risulta realistico in quanto troppo elevato, un settore economico può sollecitare l'adeguamento presso il ministero competente; una volta pubblicato, l'adeguamento del margine è applicabile a tutte le imprese del settore interessato.

Art. 10 Dividendi

Nel diritto interno brasiliano, attualmente i dividendi non sono assoggettati all'imposizione alla fonte. Esiste tuttavia un progetto di legge volto a introdurre un'imposta alla fonte sui dividendi.

Per i dividendi la CDI-BR prevede un'aliquota d'imposta residua generale del 15 per cento. Inoltre, nel caso in cui il beneficiario effettivo dei dividendi sia una società che detiene direttamente almeno il 10 per cento del capitale della società che paga i dividendi, considerando un periodo di detenzione di 365 giorni, la CDI-BR applica un'aliquota d'imposta residua ridotta pari al 10 per cento. Per i dividendi versati alla banca centrale o a un istituto di previdenza è prevista un'esenzione fiscale nello Stato della fonte.

Il Brasile ha chiesto inoltre di sancire nella CDI-BR il principio dell'imposizione aggiuntiva degli utili conseguiti in Brasile da una stabile organizzazione di una società svizzera («Branch Profits Tax»), nel caso in cui in Brasile venga introdotta una simile imposta. Questa imposta non può però eccedere il 10 per cento dell'ammontare lordo degli utili della stabile organizzazione determinati dopo il pagamento dell'imposta diretta su tali utili. Di conseguenza, a fini fiscali le stabili organizzazioni sono trattate come filiali.

Art. 11 Interessi

Nel diritto brasiliano interno, sugli interessi pagati ai non residenti è generalmente prelevata un'imposta alla fonte del 15 per cento.

Per gli interessi su un prestito bancario concesso per una durata di almeno cinque anni in relazione all'acquisto di attrezzatura o a progetti di investimento la CDI-BR prevede un'imposta residua del 10 per cento. Per gli interessi pagati alla banca centrale, a un istituto di previdenza o a un ente interamente detenuto dall'altro Stato contraente è prevista inoltre un'esenzione fiscale nello Stato della fonte. In tutti gli altri casi l'aliquota dell'imposta residua è del 15 per cento.

Una clausola evolutiva della nazione più favorita garantisce alla Svizzera un trattamento più vantaggioso di quello che il Brasile accorderebbe in questo ambito a un altro Stato dell'OCSE (cfr. n. 8 del Protocollo).

Art. 12 Canoni

Nel diritto brasiliano interno, sui canoni pagati ai non residenti è generalmente prelevata un'imposta alla fonte del 15 per cento.

Ai canoni provenienti dall'uso o dalla concessione in uso di marchi di fabbrica la CDI-BR prevede un'imposta residua del 15 per cento. In tutti gli altri casi, ivi compreso il leasing, l'imposta residua è del 10 per cento. Nel campo di applicazione della presente disposizione rientrano parimenti i servizi di assistenza tecnica, che il Brasile considera come accessori al trasferimento delle competenze («know-how»; cfr. n. 10 del Protocollo).

Una clausola evolutiva della nazione più favorita garantisce alla Svizzera un trattamento più vantaggioso di quello che il Brasile accorderebbe in questo ambito a un altro Stato dell'OCSE (cfr. n. 8 del Protocollo).

Art. 13 Compensi per prestazioni di servizi tecnici

Per il Brasile, che persegue una politica costante in materia di convenzioni volta a proteggere le sue entrate fiscali in qualità di Stato della fonte dei redditi, non sarebbe stato possibile rinunciare a un'imposizione dei compensi corrisposti quale corrispettivo per prestazioni di servizi tecnici. Sebbene la Svizzera ritenga che una clausola sulle prestazioni di servizi tecnici vada oltre la propria politica convenzionale abituale, quest'ultima si è rivelata indispensabile ai fini del compromesso globale. La Svizzera ha già accettato disposizioni simili in altre CDI, segnatamente con l'India e il Pakistan. Nell'insieme, il tenore del presente articolo corrisponde alla nuova

disposizione del modello di convenzione dell'ONU (modello ONU) nella sua versione aggiornata del 2017. Il campo di applicazione materiale di questa disposizione è paragonabile alle soluzioni che la Svizzera ha convenuto con l'India e il Pakistan e comprende compiti gestionali, servizi tecnici e servizi di consulenza.

Secondo il diritto brasiliano interno i compensi corrisposti quale corrispettivo per prestazioni di servizi tecnici sono generalmente assoggettati a un'imposta alla fonte del 15 per cento. La CDI-BR riduce quest'aliquota al 10 per cento.

Per quanto riguarda la relazione esistente tra questa imposta prelevata alla fonte sui compensi per prestazioni di servizi tecnici e servizi prestati per mezzo di una stabile organizzazione o base fissa oppure per un periodo che oltrepassa i 183 giorni ai sensi dell'articolo 15 paragrafo 1, il paragrafo 4 precisa che l'articolo 13 sarà applicabile fintanto che la stabile organizzazione o base fissa non sarà stata istituita o la durata di soggiorno raggiunta. Non appena una delle due condizioni sarà soddisfatta, in luogo dell'articolo 13 saranno applicabili le disposizioni dell'articolo 7 o dell'articolo 15, a seconda dei casi. In altri termini, l'imposta alla fonte del 10 per cento non potrà essere prelevata su tali compensi per prestazioni di servizi tecnici in aggiunta all'imposta sugli utili secondo le condizioni indicate nell'articolo 7 paragrafo 1 o nell'articolo 15 paragrafo 1.

Come nel caso degli interessi e dei canoni, una clausola evolutiva della nazione più favorita garantisce alla Svizzera un trattamento più vantaggioso di quello che il Brasile accorderebbe in questo ambito a un altro Stato dell'OCSE (cfr. n. 8 del Protocollo).

Art 14 Utili in capitale

In relazione ai paragrafi 1–4 e 6, il presente articolo si orienta ai principi della politica svizzera in materia di convenzioni. Come in altre CDI concluse dalla Svizzera, il paragrafo 4 dispone che gli utili che un residente di uno Stato contraente trae dall'alienazione di azioni di una società, il cui patrimonio è costituito, direttamente o indirettamente, principalmente da beni immobili situati in uno Stato contraente, sono imponibili in detto Stato. Da parte svizzera, nell'articolo relativo ai metodi per l'eliminazione della doppia imposizione (art. 23 par. 2 lett. a) è stato stabilito che la Svizzera applica l'esenzione unicamente se l'imposizione in Brasile è stata comprovata.

Il paragrafo 5 introduce una regola generale d'imposizione in favore dello Stato della fonte per gli utili provenienti da detto Stato e non coperti nei paragrafi precedenti. Sotto la presente disposizione, richiesta dal Brasile, ricadranno principalmente gli utili in capitale derivanti dall'alienazione di azioni detenute in società brasiliane. Per contro, gli utili provenienti da Stati terzi saranno imponibili soltanto nello Stato di residenza dell'alienante (par. 6).

Art. 15 Professioni indipendenti

Come stabilito in altre CDI concluse dalla Svizzera e conformemente al modello ONU, oltre al criterio della base fissa, nel paragrafo 1 lettera b è previsto un

criterio supplementare per l'imposizione in favore dello Stato in cui è svolta l'attività in caso di soggiorno di almeno 183 giorni durante un periodo di 12 mesi.

Per quanto riguarda il rapporto tra le condizioni indicate nell'articolo 15 paragrafo 1 e i compensi per prestazioni di servizi tecnici si rimanda al commento relativo all'articolo 13.

Art. 16 Lavoro subordinato

Conformemente al modello OCSE, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve quale corrispettivo per un lavoro subordinato svolto a bordo di una nave o di un aeromobile impiegato nel traffico internazionale sono imponibili solo nello Stato di residenza di questa persona.

Art. 17 Compensi e gettoni di presenza per membri di consigli di amministrazione o di vigilanza

Il tenore si scosta leggermente dalla prassi svizzera, includendo nel campo di applicazione, oltre ai membri di consigli di amministrazione o di vigilanza, anche i membri di un altro consiglio della società. Questa formulazione tiene conto del fatto che in Brasile il diritto commerciale prevede tre consigli in una società: il consiglio di amministrazione che fissa la strategia, il consiglio esecutivo incaricato della gestione operativa e il consiglio fiscale che si occupa degli aspetti finanziari e fiscali della società. I tre consigli hanno competenze decisionali nel loro settore di attività.

Art. 19 Pensioni

In Brasile, nel settore privato e nel settore pubblico esiste una previdenza equivalente al secondo pilastro svizzero, che viene alimentata da contributi del salariato e del datore di lavoro. Inoltre, esiste la possibilità di versare su base individuale e volontaria, senza la partecipazione del datore di lavoro, fondi nel piano di previdenza, solitamente gestito da un istituto finanziario. In un certo senso il sistema è paragonabile alla previdenza professionale vincolata in Svizzera.

In Brasile, le pensioni pubbliche percepite da residenti del Brasile non sono imponibili, mentre le pensioni private sono assoggettate a un'aliquota progressiva. Per contro, sulle pensioni provenienti da fonti brasiliane pagate a non residenti del Brasile è prelevata un'imposta del 25 per cento.

Per la Svizzera, l'articolo 19 si applica soltanto a pensioni private mentre le rendite dell'assicurazione sociale (AVS) ricadono sotto la disposizione concernente altri redditi (art. 22). Il Brasile, invece, intendeva disciplinare queste due tipologie di previdenza nell'articolo 19. La soluzione infine raggiunta accorda allo Stato della fonte il diritto di assoggettare a imposta le pensioni private e le rendite dell'assicurazione sociale (par. 1). Nonostante questa disposizione, le pensioni pubbliche sono imponibili solo nello Stato della fonte (par. 2). Conformemente alla prassi svizzera in materia di convenzioni, il numero 12 del Protocollo sancisce esplicitamente che l'articolo 19 si applica anche alle prestazioni in capitale.

Questa soluzione è accettabile in quanto ritenuta favorevole agli interessi svizzeri. Permette infatti alla Svizzera di mantenere la sua imposta alla fonte sulle prestazioni private e pubbliche della previdenza professionale e della previdenza professionale vincolata riconosciuta versate a un residente del Brasile. In questo modo viene evitata una doppia esenzione delle pensioni pubbliche. Per i beneficiari di rendite brasiliane e di prestazioni analoghe di qualsiasi piano di previdenza residenti della Svizzera, il cui numero dovrebbe essere piuttosto limitato, la Svizzera esonererà le rendite, se ne è comprovata l'effettiva imposizione in Brasile, come stabilito nell'articolo 23 paragrafo 2 lettera a.

Il numero 13 del Protocollo riprende una disposizione del commentario del modello OCSE e materialmente già convenuta dalla Svizzera in altre CDI con altri Stati. Essa permette di considerare fiscalmente i contributi di previdenza e assicura che non vengano svantaggiate le persone espatriate che continuano a versare contributi a un istituto di previdenza nel Paese di origine mentre lavorano nell'altro Stato contraente. Infatti in dette situazioni si corre il rischio che i contributi versati ad assicurazioni sociali e a istituti di previdenza non vengano presi in considerazione sotto il profilo fiscale. La CDI-BR dispone che i contributi versati agli istituti di previdenza nel primo Stato contraente siano considerati fiscalmente nel secondo Stato alle stesse condizioni dei contributi versati alla previdenza di questo Stato. Per la Svizzera si tratta dei contributi del 1° e del 2° pilastro, nonché del pilastro 3a. In Svizzera la deduzione dei contributi alle assicurazioni sociali svizzere (compresa la previdenza professionale) è già oggi considerata in modo forfettario nelle tariffe dell'imposta alla fonte. Generalmente la vigente prassi svizzera soddisfa dunque già il contenuto della disposizione.

Art. 22 Altri redditi

Nel caso dei redditi non espressamente menzionati nella CDI-BR, il Brasile può soltanto ammettere il principio dell'imposizione nello Stato della fonte. Sancire una disposizione che prevedesse in linea generale un'imposizione nello Stato della fonte dei redditi avrebbe tuttavia pregiudicato la Svizzera, che in questo ambito è in linea con il modello OCSE, applicando il metodo dell'esenzione ai redditi che possono essere assoggettati a imposta dallo Stato della fonte. La soluzione di compromesso raggiunta precisa che i redditi non menzionati nella CDI-BR e conseguiti da un residente di uno Stato contraente nell'altro Stato contraente (p. es. vincita alla lotteria) non rientrano nel campo di applicazione della CDI-BR. In altri termini, l'imposizione di questi redditi viene disciplinata esclusivamente dal diritto interno di ciascuno Stato contraente. Per contro, i redditi provenienti da uno Stato terzo sono imponibili unicamente nello Stato di residenza del beneficiario dei redditi.

Art. 23 Eliminazione della doppia imposizione

Il Brasile evita la doppia imposizione con il metodo del computo unitamente al metodo dell'esenzione. In Svizzera si ricorre, come usuale, al metodo dell'esenzione con riserva della progressione. Essa ha tuttavia la possibilità di tassare gli utili in capitale derivanti dall'alienazione di società immobiliari e gli utili di cui all'articolo¹⁴ paragrafo 5, se questi utili non sono stati effettivamente tassati in Brasile.

Lo stesso vale anche per le pensioni e le rendite di cui all'articolo 19 paragrafo 1. Nel caso di dividendi, interessi, canoni e compensi per prestazioni di servizi tecnici si applica il metodo del computo globale d'imposta.

Art. 24 Non discriminazione

Il paragrafo 3 garantisce un trattamento equo in relazione alle deduzioni. Per contro è stato necessario accettare una disposizione (n. 11 del Protocollo) che consente l'applicazione del diritto interno brasiliano, il quale non ammette la deduzione dei canoni pagati da una stabile organizzazione situata in Brasile alla sede dell'impresa in Svizzera. I canoni pagati dalle filiali in Brasile sono tuttavia deducibili.

Nonostante la richiesta della Svizzera di estendere la presente disposizione alle imposte di ogni natura e denominazione, il Brasile ha preferito limitare il campo di applicazione alle imposte considerate dalla CDI-BR (par. 5).

Art. 25 Procedura amichevole

Conformemente al nuovo tenore di questo articolo contenuto nel modello OCSE e derivante dall'azione 14 del progetto BEPS, la CDI-BR sancisce che un contribuente può richiedere l'avvio di una procedura amichevole nel proprio Stato di residenza o nell'altro Stato contraente. Lo scopo della norma è migliorare la risoluzione delle controversie. Su richiesta del Brasile, è previsto che gli accordi amichevoli siano applicati a prescindere dalle scadenze indicate nel diritto interno degli Stati contraenti.

Nonostante l'insistenza della Svizzera, non è stato possibile convenire una clausola arbitrale per i casi in cui la procedura amichevole non dovesse sfociare in una soluzione soddisfacente per entrambe le parti. Una simile clausola non corrisponde all'odierna politica brasiliana in materia di convenzioni.

Su richiesta del Brasile, la disposizione contenuta nel numero 15 del Protocollo prevede che la questione volta a sapere se una controversia sollevata nel quadro dell'Accordo generale sugli scambi di servizi (GATS)⁶ rientri nel campo di applicazione della presente CDI può essere sottoposta al Consiglio per gli scambi di servizi soltanto con il consenso di entrambe le Parti contraenti. La presente disposizione è contemplata anche dalle CDI concluse dalla Svizzera con l'Australia, il Canada e il Cile.

Art. 26 Scambio di informazioni

La CDI-BR contiene una disposizione sullo scambio di informazioni conforme allo standard internazionale. Le seguenti considerazioni si limitano unicamente a delucidare singoli aspetti dell'articolo 26 della CDI-BR e delle relative disposizioni del Protocollo (n. 16).

Il campo di applicazione dello scambio d'informazioni si limita alle imposte considerate dalla presente Convenzione.

⁶ RS 0.632.20, allegato 1B

In occasione dei negoziati la delegazione svizzera ha comunicato alla delegazione brasiliana che la Svizzera non darà seguito a domande di assistenza amministrativa in materia fiscale basate su dati ottenuti illegalmente.

Le disposizioni dell'articolo 26 vengono concretizzate nel Protocollo della CDI-BR (n. 16). Il Protocollo disciplina nel dettaglio anche le condizioni che una domanda di informazioni deve soddisfare (lett. b). In particolare è indispensabile identificare il contribuente interessato (ricorrendo a tutti gli elementi che ne consentono l'identificazione) e comunicare, se noti, il nome e l'indirizzo della persona (p. es. di una banca) che lo Stato richiedente ritiene in possesso delle informazioni richieste. Il Protocollo della CDI-BR stabilisce altresì che tali premesse non devono essere interpretate in modo formalistico (lett. c).

Lo standard internazionale in materia sancisce che lo scambio di informazioni sia limitato alle domande concrete. Secondo il riveduto standard dell'OCSE vi sono comprese anche le domande concrete che riguardano un gruppo chiaramente individuabile di contribuenti di cui si suppone non abbiano adempiuto ai loro obblighi fiscali nello Stato richiedente. La CDI-BR permette di dare seguito a queste domande. L'identificazione può avvenire tramite il nome e l'indirizzo della persona interessata, ma anche attraverso altri mezzi, ad esempio la descrizione di un comportamento. Tale interpretazione segue la regola interpretativa sui presupposti di una domanda (lett. c in combinato disposto con lett. b) che obbliga gli Stati contraenti a garantire uno scambio di informazioni il più ampio possibile, senza peraltro autorizzare le «fishing expedition». Le premesse procedurali per entrare nel merito di domande raggruppate sono stabilite nella legge del 28 settembre 2012⁷ sull'assistenza amministrativa fiscale.

L'articolo 26 CDI-BR non prevede lo scambio di informazioni spontaneo o automatico.

Art. 27 Diritto ai benefici

L'articolo 27 paragrafo 1 contiene una clausola antiabuso che si fonda sullo scopo principale di un accordo, uno strumento o una transazione. In virtù di tale clausola, i benefici previsti dalla CDI-BR non sono accordati se il loro ottenimento era uno degli scopi principali dell'accordo, dello strumento o della transazione, tranne nel caso in cui venga stabilito che la concessione di tali benefici è conforme all'oggetto e allo scopo delle pertinenti disposizioni della CDI-BR.

Sebbene la clausola sia stata riformulata, fondamentalemente rispecchia le clausole antiabuso che la Svizzera ha convenuto negli ultimi anni nell'ambito di numerose CDI. La nuova clausola si distingue tuttavia da quella delle precedenti CDI in quanto non è limitata a determinate tipologie di reddito, quali i dividendi, gli interessi e i canoni, ma è applicabile a tutte le disposizioni della CDI-BR. Di conseguenza, tutti i benefici convenzionali sono concessi con riserva dei casi di abuso.

La nuova clausola si differenzia da quelle adottate precedentemente dalla Svizzera nelle sue CDI anche per un altro aspetto: non si limita alle fattispecie in cui *lo scopo principale* di un accordo, uno strumento o una transazione è quello di ottenere

⁷ RS 651.1

benefici dalla CDI-BR, ma comprende anche le fattispecie in cui ottenere tali benefici non è che *uno degli scopi principali*. In definitiva, entrambe le formulazioni dovrebbero consentire di giungere al medesimo risultato. Infatti, nella parte finale, la clausola precisa che i benefici della CDI-BR sono comunque concessi se ciò è conforme all'oggetto e allo scopo delle pertinenti disposizioni della Convenzione. La clausola contempla così, in linea di principio, anche il caso in cui lo scopo principale dell'accordo, dello strumento o della transazione non era l'ottenimento dei benefici convenzionali.

I paragrafi 2-4 contengono inoltre disposizioni richieste dal Brasile per limitare la concessione dei benefici previsti dalla CDI-BR nei casi seguenti: quando uno Stato contraente tassa in maniera privilegiata i redditi provenienti dall'estero (par. 2), se più del 50 per cento degli interessi o, nel caso di una società, più del 50 per cento dei diritti di voto e del valore delle azioni è detenuto, direttamente o indirettamente, da una o più persone che non sono residenti dello Stato contraente di cui è residente il contribuente (par. 3) e infine, quando, in determinati casi, uno Stato contraente attribuisce un elemento di reddito proveniente dall'altro Stato contraente a una stabile organizzazione situata in uno Stato terzo (par. 4).

Il paragrafo 2 sancisce che uno Stato contraente non è tenuto a concedere i benefici della CDI-BR se i redditi esteri derivanti da attività di navigazione marittima, da attività bancarie, finanziarie, assicurative, d'investimento nonché da attività di un quartiere generale, di un centro di coordinamento di un gruppo multinazionale o di un ente analogo che fornisce supporto amministrativo non sono imponibili nell'altro Stato contraente o lo sono a un'aliquota d'imposta inferiore al 60 per cento dell'aliquota che sarebbe applicabile agli utili conseguiti da attività analoghe, se fossero svolte nell'altro Stato contraente.

Secondo il paragrafo 3 i benefici previsti dalla CDI-BR non sono concessi a un ente giuridico residente di uno Stato contraente che trae redditi provenienti dall'altro Stato contraente se più del 50 per cento dei diritti o delle partecipazioni, o nel caso di una società, più del 50 per cento dei diritti di voto e del valore delle azioni, è detenuto, direttamente o indirettamente, da una o più persone che non sono residenti del primo Stato contraente. Considerando che il tenore del primo periodo del presente paragrafo avrebbe portato a risultati indesiderati in presenza di strutture costituite per motivi economici, le Parti hanno convenuto che i benefici della CDI-BR sarebbero comunque concessi se la principale categoria di azioni dell'ente in questione o di un altro ente dello stesso gruppo multinazionale fosse negoziata regolarmente in una borsa riconosciuta. Lo stesso vale se questo ente esercita nello Stato contraente di cui è residente un'attività commerciale o industriale effettiva, diversa dalla mera detenzione di valori o di altre attività o dal mero esercizio di un'attività ausiliaria o preparatoria in relazione con altri enti collegati.

Il paragrafo 4, di cui una versione simile è contenuta nella Convenzione del 2 ottobre 1996⁸ tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito, nega i benefici della CDI-BR in relazione ai redditi che una società residente di uno Stato contraente trae dall'altro Stato contraente nella misura in cui i benefici attribuibili a questa stabile

8 RS 0.672.933.61

organizzazione siano esenti da imposta nel primo Stato contraente e l'onere fiscale nello Stato terzo sia inferiore al 60 per cento dell'imposta cui tali redditi sarebbero assoggettati se la stabile organizzazione fosse situata nel primo Stato contraente. L'imposizione di tali redditi nello Stato della fonte viene determinata in base al diritto interno.

Art. 29 Entrata in vigore

La CDI-BR entrerà in vigore alla data di ricezione della seconda notifica scritta e trasmessa per via diplomatica la quale conferma l'adempimento delle procedure interne necessarie all'entrata in vigore della presente Convenzione. Le sue disposizioni si applicheranno dal 1° gennaio dell'anno civile successivo a quello nel corso del quale la CDI-BR è entrata in vigore, o dopo tale data. Lo stesso vale per le disposizioni relative allo scambio di informazioni che saranno applicabili alle informazioni relative agli anni fiscali che iniziano il 1° gennaio dell'anno civile successivo all'entrata in vigore la CDI-BR o dopo tale data.

Lo scambio di note del 22 giugno 1956⁹ tra il Governo svizzero e il Governo brasiliano concernente l'imposizione delle imprese di navigazione marittima e aerea sarà sospeso e non esplicherà più alcun effetto finché la CDI-BR sarà in vigore (cfr. par. 4).

3 Ripercussioni finanziarie

Con la conclusione di una CDI entrambi gli Stati contraenti rinunciano a una parte del loro gettito fiscale. Infatti la CDI-BR riduce l'aliquota residua dell'imposta alla fonte sui dividendi al 15 per cento (al 10 % nel caso di società che detengono almeno il 10 % del capitale della società che paga i dividendi) e in generale l'aliquota d'imposta sugli interessi al 15 per cento. Nel complesso, tali misure rafforzano e salvaguardano le condizioni quadro fiscali e si ripercuotono, quindi, positivamente sull'economia svizzera. L'introduzione di una disposizione relativa allo scambio di informazioni non determina una diminuzione diretta delle entrate fiscali. L'attuazione della CDI-BR non richiede risorse di personale supplementari.

4 Costituzionalità

La Confederazione ha la competenza di concludere la CDI-BR in virtù dell'articolo 54 capoverso 1 della Costituzione federale (Cost.)¹⁰. L'approvazione della CDI-BR è di competenza dell'Assemblea federale conformemente all'articolo 166 capoverso 2 Cost.

Sottostanno a referendum facoltativo secondo l'articolo 141 capoverso 1 lettera d Cost. i trattati internazionali di durata indeterminata e indenunciabili, quelli che prevedono l'adesione a un'organizzazione internazionale oppure quelli che contengono

⁹ RS **0.672.919.85**

¹⁰ RS **101**

importanti norme di diritto o la cui attuazione necessita l'emanazione di leggi federali. Secondo l'articolo 22 capoverso 4 della legge del 13 dicembre 2002¹¹ sul Parlamento (LPar) contengono norme di diritto le disposizioni che, in forma direttamente vincolante e in termini generali ed astratti, impongono obblighi, conferiscono diritti o determinano competenze. Sono considerate importanti le disposizioni che devono essere emanate sotto forma di legge federale ai sensi dell'articolo 164 capoverso 1 Cost.

Le disposizioni di attuazione di alcuni sviluppi relativi al progetto BEPS dell'OCSE e allo standard internazionale sullo scambio di informazioni fiscali su domanda nella CDI-BR sono da considerarsi quali norme di diritto importanti ai sensi dell'articolo 22 capoverso 4 LPar e dell'articolo 164 capoverso 1 Cost. Il decreto federale che approva la CDI-BR sarà pertanto sottoposto a referendum facoltativo in virtù dell'articolo 141 capoverso 1 lettera d numero 3 Cost.

5 Procedura di consultazione

Ai sensi dell'articolo 3 capoverso 1 lettera c della legge del 18 marzo 2005¹² sulla procedura di consultazione (LCo) è indetta una procedura di consultazione per trattati internazionali che sottostanno a referendum conformemente all'articolo 141 capoverso 1 lettera d numero 3 Cost. Tuttavia, secondo l'articolo 3a capoverso 1 lettera b LCo si può rinunciare a una procedura di consultazione se non vi è da attendersi nessuna nuova informazione poiché le posizioni degli ambienti interessati sono note, in particolare poiché è già stata svolta una consultazione sull'oggetto su cui verte il progetto. La rinuncia alla procedura di consultazione deve essere motivata indicando le ragioni oggettive che la giustificano (art. 3a cpv. 2 LCo).

In merito alla CDI-BR è stata svolta una procedura informativa. In questo contesto, il 17 novembre 2017 i Cantoni e gli ambienti economici interessati dalla conclusione di CDI hanno ricevuto una nota esplicativa. La CDI-BR è stata accolta favorevolmente e senza alcuna obiezione. Poiché le posizioni degli ambienti interessati sono note e documentate, in virtù dell'articolo 3a capoverso 1 lettera b LCo si è potuto rinunciare a una procedura di consultazione.

¹¹ RS 171.10

¹² RS 172.061

