

10.071

**Messaggio
concernente l'approvazione di un Protocollo che
modifica la Convenzione tra la Svizzera e il
Giappone intesa ad evitare la doppia imposizione**

del 25 agosto 2010

Onorevoli presidenti e consiglieri,

con il presente messaggio vi sottoponiamo, per approvazione, il disegno di decreto federale che approva un Protocollo firmato il 21 maggio 2010 che modifica la Convenzione conclusa con il Giappone il 19 gennaio 1971 intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito.

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

25 agosto 2010

In nome del Consiglio federale svizzero:

La presidente della Confederazione, Doris Leuthard
La cancelliera della Confederazione, Corina Casanova

Compendio

Dalla sua conclusione il 19 gennaio 1971, la Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Giappone intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito non è mai stata oggetto di modifiche.

Essa contiene soluzioni che riflettono sul piano bilaterale le relazioni economiche vigenti in quel periodo (ad es. l'aliquota di imposta alla fonte del 10 % sui dividendi a partire da una partecipazione del 25 % e un'aliquota di imposta alla fonte del 10 % sugli interessi e sui canoni). Inoltre essa non contiene disposizioni concernenti lo scambio di informazioni.

Dal punto di vista svizzero la riduzione delle aliquote convenzionali residue ha rappresentato l'elemento prioritario, mentre il Giappone ha stabilito un legame diretto e indissolubile tra tale riduzione e, da un lato, uno strumento per limitare i vantaggi della Convenzione per i redditi che beneficiano di un'aliquota a tasso zero e, dall'altro, una disposizione efficace concernente lo scambio di informazioni.

Il 13 marzo 2009, mentre erano in corso i negoziati per la revisione della Convenzione, il Consiglio federale ha deciso di adeguare l'assistenza amministrativa in materia fiscale alla nuova realtà politica internazionale e di adottare le disposizioni sullo scambio di informazioni in conformità con l'ultima versione dell'articolo 26 del modello di Convenzione dell'OCSE. Il Giappone ha chiesto pertanto alla Svizzera di inserire nella Convenzione una disposizione che rispecchiasse questa nuova politica. Un Protocollo di modifica è stato parafato il 24 giugno 2009 ed è stato firmato a Berna il 21 maggio 2010.

I Cantoni e gli ambienti economici interessati hanno accolto favorevolmente la conclusione del presente Protocollo.

Indice

Compendio	5188
1 Considerazioni generali sullo sviluppo ulteriore della politica in materia di convenzioni contro le doppie imposizioni	5190
2 Situazione iniziale, svolgimento e risultato dei negoziati	5190
3 Valutazione	5191
4 Commento ai singoli articoli del Protocollo	5192
5 Conseguenze finanziarie	5205
6 Costituzionalità	5206
Decreto federale che approva un Protocollo che modifica la Convenzione tra la Svizzera e il Giappone per evitare la doppia imposizione (<i>Disegno</i>)	5209
Protocollo che modifica la Convenzione tra Confederazione Svizzera e il Giappone intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito	5211

Messaggio

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

Le convenzioni contro le doppie imposizioni sono uno strumento importante della politica fiscale. Buone convenzioni agevolano l'attività della nostra economia d'esportazione e promuovono investimenti in Svizzera contribuendo al benessere nel nostro Paese e nello Stato partner.

La politica svizzera in materia di convenzioni si basa da sempre sugli standard dell'OCSE, in quanto permettono di raggiungere al meglio gli obiettivi in materia di benessere. Elementi importanti sono la chiara ripartizione delle competenze riguardanti l'imposizione delle persone fisiche e giuridiche, un'imposta residua per quanto possibile pari a zero o molto bassa su interessi, dividendi e canoni nonché l'eliminazione in generale di conflitti in campo fiscale che arrecano svantaggi ai contribuenti attivi a livello internazionale. Da sempre la Svizzera ha dovuto trovare un compromesso che le permettesse di offrire condizioni fiscali vantaggiose e di fare accettare ai suoi partner internazionali il nostro sistema fiscale. Infatti, in mancanza di una legittimazione internazionale anche la migliore fiscalità perderebbe attrattiva.

Il 13 marzo 2009 il Consiglio federale ha deciso di adeguare l'assistenza amministrativa in materia fiscale alla nuova realtà politica internazionale.

2 Situazione iniziale, svolgimento e risultato dei negoziati

Dalla sua conclusione il 19 gennaio 1971, la Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Giappone (RS 0.672.946.31, di seguito «CDI-J») intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito non è mai stata oggetto di modifiche. Essa contiene soluzioni che riflettono sul piano bilaterale le relazioni economiche vigenti in quel periodo (ad es. un'aliquota di imposta alla fonte del 10 % sui dividendi a partire da una partecipazione del 25 % e un'aliquota di imposta alla fonte del 10 % sugli interessi e i canoni). Inoltre essa non prevede disposizioni concernenti lo scambio di informazioni.

Qualora il Giappone in una Convenzione con un altro Stato membro dell'OCSE dovesse stabilire l'imposizione alla fonte degli interessi, dei canoni e dei dividendi versati da una società a un'altra che detiene una partecipazione qualificata in una società giapponese ad un saggio inferiore a quello stipulato con la Svizzera, secondo la clausola della nazione più favorita contenuta in uno scambio di note del 19 gennaio 1971, i due Governi riesamineranno senza indugio le disposizioni contrattuali allo scopo d'istituire lo stesso ordinamento.

Siccome da allora il Giappone ha accordato tassi inferiori ad altri Stati membri dell'OSCE, le autorità svizzere hanno segnalato a più riprese ai loro omologhi giapponesi la necessità di rispettare gli impegni presi nel 1971. Negli anni 2004 e 2005 due incontri a livello ministeriale hanno consentito uno scambio di opinioni

che ha permesso di proseguire il dialogo a livello tecnico nel 2007, dopo aver chiarito gli interessi di entrambi i Paesi.

Dal punto di vista svizzero la riduzione delle aliquote convenzionali residue ha rappresentato l'elemento prioritario, mentre il Giappone ha stabilito un legame diretto e indissolubile tra tale riduzione e, da un lato, uno strumento per limitare i vantaggi della Convenzione per i redditi che beneficiano di un'aliquota a tasso zero e, dall'altro, una disposizione efficace concernente lo scambio di informazioni. Questi due elementi rappresentano la pietra miliare della recente politica giapponese in materia di convenzioni.

In occasione della prima tornata di negoziati, tenutasi nel 2008, si è palesato che la politica seguita dalla Svizzera in materia di assistenza amministrativa costituiva un ostacolo al raggiungimento di un'aliquota a tasso zero sui dividendi da partecipazioni rilevanti. A seguito della decisione del 13 marzo 2009 del Consiglio federale di revocare la riserva della Svizzera riguardo allo scambio di informazioni secondo il modello di Convenzione dell'OCSE e di adottare le disposizioni sullo scambio di informazioni conformemente all'ultima versione dell'articolo 26 del modello di Convenzione dell'OCSE, il Giappone ha chiesto al nostro Paese di inserire nella Convenzione una clausola che rispecchi la nuova politica svizzera in materia di scambio di informazioni a fini fiscali. La Svizzera ha aderito a questa richiesta, permettendo così di sbloccare la situazione concernente le aliquote d'imposta alla fonte sui dividendi, sugli interessi e sui canoni. Il 24 giugno 2009 a Tokyo sono stati parafati un Protocollo di modifica della Convenzione e uno scambio di note che sostituisce quello del 1971.

3 Valutazione

La presente revisione della Convenzione con il Giappone concretizza le aspettative espresse da lungo tempo dagli ambienti economici svizzeri. L'esenzione dall'imposta alla fonte dei dividendi da partecipazioni rilevanti e degli interessi versati in particolare alle banche, alle società di assicurazione e di riassicurazione e ai commercianti di valori mobiliari, così come la soppressione dell'aliquota residua sui canoni si prestano incontestabilmente a promuovere gli investimenti svizzeri in una delle più grandi economie mondiali. La clausola che limita i vantaggi della Convenzione non mette in pericolo le attività economiche reali effettuate dalla Svizzera verso il Paese del Sol levante. Essa è stata accettata, in una forma più restrittiva, anche dagli altri Stati che negli ultimi anni hanno sottoposto a revisione le loro Convenzioni con il Giappone.

La nuova disposizione sullo scambio d'informazioni corrisponde allo standard OCSE e soddisfa gli obiettivi stabiliti dal Consiglio federale con la sua decisione del 13 marzo 2009.

Complessivamente, il Protocollo di modifica contiene vantaggi importanti a favore del proseguimento delle relazioni economiche bilaterali; esso contribuirà a mantenere e promuovere i rispettivi investimenti diretti, con ripercussioni positive sull'evoluzione delle economie dei due Paesi.

Art. 1 del Protocollo di modifica concernente l'art. 3 della Convenzione (Definizioni)

La revisione della presente CDI-J ha permesso di adeguare la definizione del termine «Giappone» alla definizione che questo Paese ha introdotto nelle sue convenzioni modificate negli ultimi anni (par. 1 lett. a). La nuova formulazione del testo non apporta modifiche sostanziali all'attuale contenuto di questa disposizione.

Per tener conto degli sviluppi del modello di Convenzione fiscale dell'OCSE avvenuti dopo la conclusione della CDI-J del 1971, all'articolo 3 è stata inserita una disposizione concernente l'espressione «traffico internazionale» (par. 1 lett. h) e una clausola relativa al termine «nazionale» è stata modificata leggermente e spostata dall'articolo 24 all'articolo 3 CDI-J (par. 1 lett. i). Clausole simili sono già state convenute dalla Svizzera in altre convenzioni per evitare la doppia imposizione. Alla lettera (j) del paragrafo 1 sono state apportate modifiche redazionali riguardanti le autorità competenti.

La lettera (k) del paragrafo 1 introduce una definizione dell'espressione «cassa pensioni o istituzione di previdenza» che deve essere interpretata in relazione all'articolo 10 paragrafo 3 lettera (b) e all'articolo 11 paragrafo 3 lettera (d) della Convenzione modificata, che introducono l'esenzione dall'imposta alla fonte dei dividendi e degli interessi versati a tali casse pensioni o istituzioni di previdenza. Clausole simili sono ad esempio state recentemente concluse con la Gran Bretagna e il Messico. Il numero 1 dello scambio di note contiene una lista delle istituzioni che beneficeranno dell'esenzione dall'imposta alla fonte sui dividendi e sugli interessi. In Svizzera si tratta delle istituzioni che appartengono al campo di applicazione dell'assicurazione per la vecchiaia e i superstiti secondo la legge federale del 20 dicembre 1946 (LAVS; RS 831.10), dell'assicurazione per l'invalidità secondo la legge federale del 19 giugno 1959 (LAI; RS 831.20), delle prestazioni complementari all'assicurazione per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità secondo la legge federale del 19 marzo 1965 (LPC; RS 831.30), della previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità secondo la legge federale del 25 giugno 1982 (LPP; RS 831.40) e infine di altre forme riconosciute di previdenza equiparate alla previdenza professionale secondo l'articolo 82 LPP (pilastro 3a). Inoltre, secondo la concezione svizzera anche le fondazioni collettive («Sammelstiftungen») e le fondazioni di investimento («Anlagestiftungen») beneficiano di questa esenzione.

Art. 2 del Protocollo di modifica concernente l'art. 4 della Convenzione (Residenza)

I paragrafi 1 e 2 di questa disposizione sono stati adattati al tenore attuale della disposizione corrispondente al modello di Convenzione fiscale dell'OSCE. È inoltre precisato che le casse pensioni e le istituzioni di previdenza sono qualificate come residenti ai sensi della CDI-J (par. 1 lett. b). Alla lettera (c) del paragrafo 1 è poi stipulato in modo esplicito che le organizzazioni che perseguono unicamente uno scopo religioso, di utilità pubblica, educativo, scientifico, artistico, sportivo o culturale (o una pluralità di questi scopi) sono considerate residenti ai sensi della CDI-J.

Il paragrafo 4 tiene conto della particolarità del diritto fiscale giapponese, secondo cui determinati proventi acquisiti all'estero soggiacciono all'imposta giapponese sul reddito solo nella misura in cui sono trasferiti in Giappone (principio denominato

«remittance basis»). Attualmente, questo sistema di «remittance basis» è in vigore per un periodo di cinque anni al massimo e si applica alle persone considerate residenti non permanenti. È quindi necessario distinguere tra residenti permanenti assoggettati all'imposta giapponese sul reddito che conseguono in tutto il mondo, e residenti non permanenti assoggettati in Giappone solo sui redditi trasferiti in questo Paese. Di conseguenza, al fine di evitare una doppia esenzione (parziale), è opportuno escludere i redditi che i residenti non permanenti non trasferiscono in Giappone dai vantaggi della Convenzione. Gli sgravi d'imposta svizzeri saranno quindi accordati solo per i redditi effettivamente tassati in Giappone. La delegazione giapponese ha auspicato l'introduzione della reciprocità nella formulazione della clausola, affinché il Giappone possa ottenere le stesse garanzie per i redditi di fonte giapponese qualora in futuro la Svizzera dovesse introdurre tale sistema.

Il quinto paragrafo contiene disposizioni richieste dal Giappone che si fondano sul rapporto dell'OCSE del 1999 sull'applicazione del modello di Convenzione dell'OCSE alle società di persone e che mirano a evitare i conflitti sull'attribuzione dei redditi tra lo Stato della fonte e lo Stato di residenza. Secondo la lettera (a) di questo paragrafo, se lo Stato della fonte attribuisce redditi versati a un residente dell'altro Stato a tale persona e quest'ultimo Stato attribuisce tali redditi a un'altra persona residente in questo Stato (ad es. ai partecipanti di questa persona), lo Stato della fonte deve accordare i vantaggi della Convenzione a quest'altra persona anche se, secondo il suo diritto interno, la persona è considerata in modo distinto e il reddito le è dunque attribuito. Al contrario, la lettera (b) prevede che se lo Stato di residenza attribuisce il reddito proveniente dall'altro Stato alla persona che lo riceve, tale altro Stato deve accordare i vantaggi previsti dalla Convenzione a questa persona indipendentemente dal fatto che il suo diritto interno le attribuisca o meno questo reddito. La lettera (c) prevede che se la persona che riceve il reddito risiede nello Stato della fonte e tale Stato attribuisce il reddito a un'altra persona (ad es. ai partecipanti di questa persona), mentre lo Stato di residenza di questa persona attribuisce il reddito alla stessa, lo Stato della fonte non è tenuto ad accordare i vantaggi della Convenzione. In altri termini, nei tre casi in esame, lo Stato della fonte del reddito deve seguire l'attribuzione di detto reddito effettuata dallo Stato di residenza ai fini dell'applicazione della Convenzione. Questo meccanismo mira a evitare tanto i casi di doppia imposizione quanto quelli di doppia esenzione che potrebbero presentarsi sulla base di una concezione divergente delle regole d'attribuzione negli Stati contraenti.

Art. 3 del Protocollo di modifica concernente l'art. 5 della Convenzione (Stabile organizzazione)

La lettera (f) del paragrafo 3 introduce una disposizione conforme alla politica svizzera in materia di convenzioni al fine di chiarire che la combinazione di diverse attività enumerate al paragrafo 3 che abbiano carattere preparatorio o ausiliario non costituisce una stabile organizzazione.

Inoltre, l'attuale paragrafo 4 concernente l'attività di supervisione su un cantiere di costruzione è abrogato.

Il paragrafo 5, che tratta dell'agente dipendente, è adeguato alla versione attuale del modello di Convenzione dell'OCSE e alla politica svizzera in materia di convenzioni. Tale adeguamento non comporta modifiche di contenuto nelle relazioni bilaterali.

Art. 4 del Protocollo di modifica concernente l'art. 6 della Convenzione (Redditi immobiliari)

Al paragrafo 1 di questa disposizione si introduce una modifica di tipo puramente redazionale al fine di adeguarlo al testo attuale del modello di Convenzione dell'OCSE.

Art. 5 del Protocollo di modifica concernente l'art. 9 della Convenzione (Imprese associate)

Su richiesta del Giappone è stato inserito il paragrafo 2. Esso precisa, conformemente alla posizione svizzera in questo ambito, che gli Stati contraenti si dovranno consultare dopo che uno dei due Stati abbia attuato un aggiustamento. Una volta raggiunto un accordo nel quadro della procedura amichevole in merito all'aggiustamento operato da uno degli Stati, l'altro Stato è tenuto a procedere all'aggiustamento corrispondente.

Il nuovo paragrafo 3 stabilisce, per motivi relativi alla certezza del diritto e come in altre convenzioni contro le doppie imposizioni concluse dalla Svizzera, i termini entro i quali un aggiustamento è possibile. Questo termine corrisponde a quello previsto dalla legislazione nazionale degli Stati contraenti, ma ammonta al massimo a sette anni. Il Giappone prevede un termine di prescrizione di sette anni. Il presente paragrafo non è applicabile in caso di frode od omissione volontaria.

Osservazioni generali sugli articoli 10 (Dividendi), 11 (Interessi) e 12 (Canoni) della Convenzione

In occasione dei negoziati, dal punto di vista svizzero la riduzione delle aliquote convenzionali residue ha rappresentato l'elemento prioritario, mentre il Giappone ha stabilito un legame diretto e indissolubile tra tale riduzione e, da un lato, uno strumento per limitare i vantaggi della Convenzione per i redditi che beneficiano di un'aliquota a tasso zero e, dall'altro, uno scambio di informazioni conforme all'ultima versione dell'articolo 26 del modello di Convenzione dell'OCSE. Questi due elementi rappresentano la pietra miliare della recente politica giapponese in materia di convenzioni.

L'inserimento nel Protocollo di modifica di una clausola che limita i vantaggi della Convenzione è pure in relazione con le disposizioni supplementari contro gli abusi di cui agli articoli 10, 11 e 12. Riassumendo, si tratta di negare la qualità di beneficiario effettivo dei dividendi, interessi e canoni alla persona che li riceve se il versamento di questi redditi a un residente in Svizzera è da ricondurre al fatto che una persona non avente diritto a vantaggi equivalenti perlomeno a quelli accordati dalla CDI-J e residente in uno Stato terzo possa far valere dei diritti (azioni, crediti, beni immateriali) nei confronti del ricevente residente in Svizzera.

Art. 6 del Protocollo di modifica concernente l'art. 10 della Convenzione (Dividendi)

La disposizione attualmente prevista dalla CDI-J limita in maniera generale l'aliquota d'imposta residua al 15 per cento a favore dello Stato della fonte, con un'aliquota ridotta al 10 per cento dell'ammontare lordo dei dividendi, se la società beneficiaria dei dividendi detiene almeno il 25 per cento dei diritti di voto nella società distributrice dei dividendi.

Il Protocollo di modifica riduce l'aliquota residua generale al 10 per cento e prevede un'aliquota del 5 per cento per le società che detengono, direttamente o indirettamente, almeno il 10 per cento dei diritti di voto della società che distribuisce i dividendi. Infine, i dividendi distribuiti da società a società che detengono, direttamente o indirettamente, almeno il 50 per cento dei diritti di voto sono esentati. Nel caso di dividendi versati da società svizzere, i limiti minimi di partecipazione del 10 per cento e del 50 per cento possono pure essere raggiunti mediante la detenzione di quote di capitale in luogo e vece dei diritti di voto.

L'esenzione dall'imposta alla fonte concerne pure i dividendi versati a istituzioni di previdenza situati nell'altro Stato contraente. Seguendo l'esempio di clausole simili recentemente concluse con altri Stati, lo scambio di note contiene una lista delle istituzioni che beneficeranno di tale esenzione. In Svizzera si tratta delle istituzioni che appartengono al campo di applicazione dell'assicurazione per la vecchiaia e i superstiti secondo la legge federale del 20 dicembre 1946 (LAVS; RS 831.10), dell'assicurazione per l'invalidità secondo la legge federale del 19 giugno 1959 (LAI; RS 831.20), delle prestazioni complementari all'assicurazione per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità secondo la legge federale del 19 marzo 1965 (LPC; RS 831.30), della previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità secondo la legge federale del 25 giugno 1982 (LPP; RS 831.40) e infine di altre forme riconosciute di previdenza equiparate alla previdenza professionale secondo l'articolo 82 LPP (pilaastro 3a).

Art. 7 del Protocollo di modifica concernente l'art. 11 della Convenzione (Interessi)

Il diritto convenzionale attuale prevede un'aliquota d'imposta residua del 10 per cento al massimo nonché in particolare l'esenzione degli interessi provenienti dal Giappone e percepiti da un residente della Svizzera per crediti che sono garantiti o assicurati o indirettamente finanziati dalla Svizzera o da un ente pubblico che appartiene interamente alla Svizzera.

Il Protocollo di modifica mantiene l'aliquota d'imposta massima al 10 per cento, che corrisponde all'aliquota residua stipulata dal Giappone nelle convenzioni con altri Stati. Per contro, i casi di esenzione sono stati estesi ai redditi percepiti da:

- l'altro Stato contraente, una sua suddivisione politica, un suo ente locale, la sua banca di emissione o un ente governativo (per quanto concerne la Svizzera sono compresi in particolare la Banca nazionale svizzera, la SUVA e gli istituti che assicurano i rischi in applicazione della legge federale del 20 dicembre 1946 su l'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti);
- gli istituti finanziari (banche, società di assicurazioni o riassicurazioni, commercianti di valori mobiliari);
- un'altra impresa, purché, durante i tre anni fiscali precedenti l'anno fiscale in cui gli interessi sono pagati, oltre il 50 per cento dei suoi passivi siano dovuti all'emissione di obbligazioni su mercati finanziari o alla remunerazione di depositi dietro interesse e purché oltre il 50 per cento dei suoi attivi siano costituiti da crediti nei confronti di persone che non hanno relazioni con l'impresa ai sensi della lettera (a) o (b) del paragrafo 1 dell'articolo 9;
- le istituzioni di previdenza;

- un residente dell'altro Stato contraente per un debito derivante dalla vendita a credito di equipaggiamenti o merci da parte di un residente di questo altro Stato.

Lo scambio di note prevede infine anche l'esenzione degli interessi provenienti da uno Stato contraente e pagati a un'istituzione che appartiene integralmente alla Banca centrale dell'altro Stato contraente per crediti finanziati indirettamente da questa Banca centrale. Questa disposizione mira a esentare gli interessi di fonte giapponese percepiti da StabFund (GP) SA e LiPro (LP) SA, ovvero l'accomandatario e l'accomandante della società in accomandita per investimenti collettivi di capitale SNB Stabfund, Fondo di stabilizzazione creato nell'autunno del 2008 al fine di riprendere i titoli tossici allora detenuti da UBS.

Art. 8 del Protocollo di modifica concernente l'art. 12 della Convenzione (Canoni)

Il Giappone sottopone i canoni a un'aliquota d'imposta del 20 per cento. La disposizione della Convenzione attualmente in vigore prevede un'aliquota residua del 10 per cento a favore dello Stato della fonte.

Il Protocollo di modifica sopprime tale ripartizione del diritto di imposizione accordando la competenza esclusiva in materia d'imposizione dei canoni allo Stato di residenza del beneficiario effettivo.

Il termine «canoni», definito al paragrafo 2 del nuovo articolo, non comprende più i canoni provenienti da leasing, che da ora saranno regolati all'articolo 7.

Art. 9 del Protocollo di modifica concernente l'art. 13 della Convenzione (Utili di capitale)

Il nuovo paragrafo 2 di questa disposizione prevede, conformemente a quanto la Svizzera ha già stipulato in altre convenzioni, che in caso di alienazione di partecipazioni di società immobiliari il diritto d'imposizione spetta allo Stato contraente in cui gli immobili sono situati. Da parte svizzera nell'articolo concernente i metodi (art. 23) è stato stabilito che la Svizzera esonera tali redditi unicamente se ne è comprovata la loro imposizione in Giappone.

L'imposizione del plusvalore derivante dalla cessione di partecipazioni rilevanti costituisce una preoccupazione politica in Giappone. Per questo motivo, il Giappone ha auspicato l'introduzione di una disposizione che attribuisca allo Stato della fonte il diritto di imporre gli utili di capitale conseguiti su partecipazioni determinanti. La Svizzera ha ottenuto la rinuncia a questa richiesta da parte del Giappone, limitando il diritto d'imposizione dello Stato della fonte agli utili realizzati sulle azioni di istituti finanziari entro cinque anni a contare dal primo giorno in cui questo Stato li ha sostenuti finanziariamente al fine di evitare situazioni di cessazione di pagamento (par. 3). Tale competenza non si estende tuttavia alle azioni acquisite prima dell'entrata in vigore del Protocollo. L'accettazione di questa limitazione permette di evitare un netto peggioramento della situazione degli investitori svizzeri in Giappone poiché la competenza esclusiva di imporre gli altri utili di capitali mobili rimane allo Stato di residenza dell'alienante (par. 6).

Art. 10 del Protocollo di modifica concernente l'art. 15 della Convenzione (Lavoro subordinato)

Il riferimento all'articolo 20 della Convenzione è soppresso, poiché tale articolo è stato abrogato.

Art. 11 del Protocollo di modifica concernente l'art. 17 della Convenzione (Artisti e sportivi)

Il testo di questa disposizione è stato adeguato alla versione attuale del modello di Convenzione dell'OCSE. Conformemente alla politica svizzera in materia di convenzioni, da un lato è menzionato l'articolo 14 (libera professione), e dall'altro l'imposizione nel luogo in cui l'artista o lo sportivo esercita la sua attività si applica pure ai redditi attribuiti a una persona diversa dall'artista o dallo sportivo medesimo.

Art. 12 del Protocollo di modifica concernente l'art. 20 della Convenzione (Professori e insegnanti)

Questa disposizione, il cui contenuto è divenuto obsoleto, è stata abrogata di comune accordo.

Art. 13 del Protocollo di modifica che inserisce l'art. 21A nella Convenzione («Tokumei Kumiai»)

Le «Tokumei Kumiai» sono società giapponesi di persone composte di due persone al massimo. Una di esse gestisce gli affari («business proprietor») mentre l'altra, anonima e sconosciuta, apporta il finanziamento («sleeping partner»). Nel diritto interno giapponese i redditi di queste società di persone sono tassate solo al momento del loro versamento, mediante una ritenuta alla fonte del 20 per cento.

In assenza di una disposizione esplicita nella Convenzione, i redditi di fonte giapponese versati a un finanziatore all'estero sono qualificati come «altri redditi», imponibili esclusivamente nello Stato di residenza del beneficiario dei versamenti.

Il Giappone ha auspicato l'introduzione di una disposizione specifica al fine di poter imporre i versamenti effettuati a favore di non residenti. La Svizzera ha aderito a questa richiesta, accettata pure da Australia, Francia, Gran Bretagna e Stati Uniti. Per evitare una doppia imposizione, la Svizzera qualificherà gli eventuali versamenti provenienti da «Tokumei Kumiai» come redditi *sui generis* comparabili ai redditi provenienti da una stabile organizzazione, esonerandoli quindi con riserva della progressione.

Art. 14 del Protocollo di modifica concernente l'art. 22 della Convenzione (Altri redditi)

Questa disposizione è adeguata all'attuale prassi svizzera in materia di convenzioni.

Come è già stato convenuto ad esempio con la Gran Bretagna, il nuovo paragrafo 3 ammette adeguamenti del reddito se i redditi di cui all'articolo 22 sono riconducibili a relazioni particolari esistenti tra le parti e se l'importo di tali redditi eccede quello che sarebbe eventualmente stato convenuto in assenza di simili relazioni. Se tali adeguamenti sono effettuati, la parte eccedentaria dei redditi rimane imponibile conformemente alla legislazione di ciascuno Stato contraente e tenendo conto delle rimanenti disposizioni della presente Convenzione. Questa disposizione, introdotta

su richiesta del Giappone e menzionata nel commentario relativo al modello di convenzione dell'OCSE, mira in particolare a limitare la possibilità di eludere la normativa concernente i redditi provenienti da determinati strumenti finanziari non tradizionali.

Infine, il paragrafo 4 nega la qualità di beneficiario di altri redditi al ricevente se il pagamento di questi redditi a un residente in Svizzera è da ricondurre al fatto che una persona che non beneficia di vantaggi equivalenti o maggiori a quelli accordati dalla CDI-J ed è residente di uno Stato terzo detenga diritti o beni nei confronti del ricevente residente in Svizzera (cfr. le clausole simili contenute negli art. 10, 11 e 12 della Convenzione).

Art. 15 del Protocollo di modifica che inserisce l'art. 22A nella Convenzione (Limitazione dei vantaggi della Convenzione)

Il Giappone, nella Convenzione per evitare la doppia imposizione conclusa il 6 novembre 2003 con gli Stati Uniti, ha adottato per la prima volta un'ampia disposizione che limita il diritto ai vantaggi accordati da una Convenzione. Tutte le convenzioni concluse o modificate da allora dal Giappone contengono una disposizione simile, che ora costituisce un elemento imprescindibile della politica giapponese in materia di convenzioni.

Una clausola simile esiste già nella Convenzione per evitare le doppie imposizioni conclusa dalla Svizzera con gli Stati Uniti nel 1996.

Lo scopo di questa disposizione è di rifiutare i vantaggi della Convenzione alle società che hanno stabilito la loro sede in uno degli Stati contraenti principalmente con l'obiettivo di approfittare dei vantaggi della Convenzione o esclusivamente per ragioni fiscali («treaty shopping»). Così, la semplice residenza in uno Stato contraente non è più sufficiente per ottenere i vantaggi della Convenzione; è necessaria la residenza qualificata. Per avere diritto agli sgravi fiscali completi (aliquota residua dello 0%) da parte dell'altro Stato contraente in virtù della Convenzione, una persona deve dimostrare di possedere una relazione sufficientemente stretta con il suo Stato di residenza, determinata sulla base di una serie di criteri. Da parte svizzera questa richiesta è apparsa accettabile, in quanto permette di ottenere l'esenzione dei dividendi da partecipazioni rilevanti, l'esenzione degli interessi percepiti in particolare dalle banche, dalle società di assicurazione e dai commercianti di titoli, nonché l'esenzione completa dei canoni di fonti giapponesi, ovvero modifiche che gli ambienti economici svizzeri auspicavano da molti anni. Questa clausola che limita il diritto ai vantaggi della Convenzione deve essere considerata una *lex specialis* nei confronti del decreto del Consiglio federale del 14 dicembre 1962 concernente i provvedimenti contro l'uso senza causa legittima delle convenzioni concluse dalla Confederazione per evitare le doppie imposizioni (RS 672.202), che dopo l'entrata in vigore del Protocollo di modifica non sarà più applicabile nelle relazioni bilaterali con il Giappone.

Par. 1: redditi interessati

Il paragrafo 1 stabilisce il quadro nel quale trova applicazione la clausola di limitazione dei vantaggi della Convenzione. Si tratta dei redditi per i quali la Convenzione prevede l'esenzione completa dall'imposta giapponese, ovvero di dividendi, interessi, canoni, utili di capitale mobile e di altri redditi.

Par. 2: persone qualificate

Il paragrafo 2 enumera i residenti degli Stati contraenti che possono beneficiare di tali vantaggi offerti dalla Convenzione:

- le persone fisiche (lett. a);
- gli enti governativi autorizzati (lett. b);
- le società la cui principale categoria di azioni (ovvero la categoria che rappresenta la maggioranza del capitale o dei diritti di voto della società) è quotata in una borsa di uno dei due Stati contraenti ed è negoziata con regolarità in una delle borse riconosciute (lett. c);
- una banca, una società di assicurazioni o riassicurazioni o un commerciante di titoli costituiti in uno Stato contraente e sottoposti a tale titolo alla sua vigilanza (lett. d);
- le casse pensione e gli istituti di previdenza, purché oltre il 50 per cento dei beneficiari siano persone fisiche residenti in uno Stato contraente alla fine dell'anno fiscale precedente, nonché le organizzazioni che perseguono unicamente uno scopo religioso, di utilità pubblica, pedagogico, scientifico, artistico sportivo o culturale (lett. e);
- le persone diverse dalle persone fisiche, se residenti qualificate ai sensi delle disposizioni precedenti del paragrafo 2 detengono, direttamente o indirettamente, azioni o altre partecipazioni rappresentanti almeno il 50 per cento del capitale o dei diritti di voto di questa persona (lett. f).

Par. 3: criterio del beneficiario equivalente («equivalent beneficiaries test»)

Il paragrafo 3 stabilisce che, anche se non è una persona qualificata ai sensi del paragrafo 2, una società può beneficiare dei vantaggi previsti dalla Convenzione per i redditi interessati se le condizioni previste dalle disposizioni pertinenti sono soddisfatte e le azioni rappresentanti almeno il 75 per cento del capitale o dei diritti di voto della società sono detenute, direttamente o indirettamente, al massimo da sette persone che sono beneficiari equivalenti. L'espressione «beneficiario equivalente» designa il residente di uno Stato che ha concluso una Convenzione per evitare la doppia imposizione con lo Stato al quale si chiede di accordare i vantaggi previsti dalla CDI-J, a condizione che questa Convenzione contenga disposizioni che permettano uno scambio di informazioni effettivo, che questo residente sia una persona qualificata ai sensi della clausola che limita i vantaggi di questa Convenzione (o, in mancanza di tali disposizioni, che sarebbe una persona qualificata se la Convenzione fosse interpretata come comprendente disposizioni equivalenti a quelle del par. 2), e che tale residente in virtù di questa Convenzione, trattandosi di un reddito per il quale è richiesto lo sgravio secondo la CDI-J, abbia diritto a un'aliquota residua che non sia maggiore rispetto a quella applicabile secondo la CDI-J. È inoltre pure considerato «beneficiario equivalente» una persona qualificata ai sensi delle lettere (a), (b), (c), (d) o (e) del paragrafo 2.

Cpv. 4: condizioni temporali

Il paragrafo 4 precisa che in materia d'imposizione alla fonte si presuppone che un residente di uno Stato contraente soddisfi le condizioni descritte al paragrafo 2, lettera (f), e al paragrafo 3 per l'anno fiscale in cui il pagamento è effettuato, se il residente soddisfa le condizioni durante il periodo di dodici mesi precedente la data

del pagamento del reddito o, in caso di dividendi, la data nella quale è stato stabilito il diritto ai dividendi. In tutti gli altri casi, si presuppone che un residente di uno Stato contraente soddisfa le condizioni descritte in questi paragrafi per l'anno fiscale in cui il pagamento è effettuato, se il residente soddisfa queste condizioni per almeno la metà dei giorni dell'anno fiscale in considerazione.

Cpv. 5: criterio della sede amministrativa principale («headquarters company test»)

Secondo il paragrafo 5 un residente, anche se non è una persona qualificata ai sensi del paragrafo 2, può beneficiare dei vantaggi della Convenzione previsti per i redditi interessati se tale residente esercita la funzione di una società che è la sede amministrativa principale di un gruppo d'impres multinazionale, se i redditi provenienti dall'altro Stato sono realizzati con l'esercizio di un'attività industriale o commerciale ai sensi del numero (ii) della lettera (b) e se questo residente soddisfa le altre condizioni previste in questi articoli, paragrafi o lettere per beneficiare di tali vantaggi della Convenzione (lett. a).

L'applicazione di questo criterio è tuttavia limitato da altre condizioni. Così, una società è considerata sede amministrativa di un gruppo d'impres multinazionale unicamente se (lett. b):

- esercita una parte sostanziale del controllo e della gestione di un gruppo di società o finanzia il gruppo (n. (i); il n. 3 dello scambio di note prevede a questo riguardo che tale gruppo di società possa fare parte di un gruppo più grande di società);
- il gruppo di società è costituito da società che sono residenti di almeno cinque Stati e ivi esercitano effettivamente un'attività industriale o commerciale e se almeno il 5 per cento dei redditi lordi del gruppo è realizzato in ognuno dei cinque Stati (n. (ii));
- in ognuno di questi Stati, escluso lo Stato di cui è residente la società sede amministrativa del gruppo, è realizzato meno del 50 per cento dei redditi lordi del gruppo;
- il 50 per cento al massimo del reddito lordo proviene dall'altro Stato contraente;
- possiede ed esercita la competenza di assolvere autonomamente le funzioni menzionate al numero (i) e
- nello Stato di cui è residente sottostà alle stesse disposizioni concernenti le imposte sul reddito come i residenti menzionati al paragrafo 6.

Infine, le condizioni concernenti i redditi lordi di cui sopra si ritengono soddisfatte per ogni anno fiscale in cui la società le realizza in media negli ultimi tre anni fiscali precedenti l'anno fiscale in cui il reddito è stato realizzato (lett. c).

Par. 6: criterio dell'attività effettiva («active trade or business test»)

Il paragrafo 6 stabilisce che un residente, anche se non è una persona qualificata ai sensi del paragrafo 2, può beneficiare dei vantaggi della Convenzione previsti per i redditi interessati se nel suo Stato di residenza esercita un'attività (diversa da un'attività che consiste nell'effettuare o nel gestire investimenti di capitali per proprio conto, a meno che non si tratti di attività bancarie o assicurative oppure di operazioni su titoli esercitate da una banca o da una società di assicurazioni o da un commerciante di titoli), se i redditi provenienti dall'altro Stato contraente sono

realizzati con l'esercizio di questa attività o sono ad essa accessori e se questo residente soddisfa le altre condizioni previste in questi articoli, paragrafi o lettere per beneficiare di tali vantaggi della Convenzione (lett. a).

Se questo residente trae redditi da un'attività esercitata nell'altro Stato contraente o riceve redditi da una persona con la quale intrattiene una relazione ai sensi delle lettere (a) e (b) del paragrafo 1 dell'articolo 9, queste condizioni sono considerate soddisfatte solo se l'attività esercitata nello Stato di residenza è rilevante in rapporto all'attività esercitata nell'altro Stato. L'insieme dei fatti e delle circostanze del singolo caso determina se l'attività debba considerarsi rilevante ai sensi di questa disposizione (lett. b).

Allo scopo di determinare se un residente esercita un'attività ai sensi della lettera (a) del presente paragrafo, l'attività esercitata da una società di persone nella quale questo residente è associato e l'attività esercitata da persone associate a questa persona sono considerate come esercitate da questo residente. In questo contesto, un residente è considerato associato a un'altra persona se ne detiene, direttamente o indirettamente, azioni per almeno il 50 per cento del capitale o dei diritti di voto o se un'altra persona detiene, direttamente o indirettamente, azioni per almeno il 50 per cento del capitale o dei diritti di voto di entrambe le persone. In tutti i casi un residente è considerato associato a un'altra persona se, tenendo conto dell'insieme dei fatti e delle circostanze, esercita il controllo su questa persona.

Cpv. 7: vantaggi convenzionali accordati su decisione dello Stato della fonte

Il paragrafo 7 prevede che l'autorità competente dello Stato della fonte può accordare i vantaggi della Convenzione, conformemente alla legislazione o alla prassi amministrativa di tale Stato, a persone che non sono aventi diritto in virtù dei paragrafi 2, 3, 5 o 6 dell'articolo 22A se essa decide che la costituzione di questo residente e le attività che esso esercita non hanno tra gli scopi principali l'ottenimento dei vantaggi della Convenzione.

Art. 16 del Protocollo di modifica concernente l'art. 23 della Convenzione (Eliminazione delle doppie imposizioni)

Il Giappone evita la doppia imposizione applicando il metodo del computo (par. 1). Il paragrafo 2 della nuova disposizione, introdotto su richiesta del Giappone, prevede che i redditi considerati dal diritto interno giapponese come conseguiti in Giappone siano comunque qualificati come provenienti da fonti svizzere. Questa disposizione permette in particolare di garantire che le imposte pagate sulle remunerazioni di un residente del Giappone, imponibili in Svizzera in virtù dell'articolo 16 della CDI-J, possano essere computate all'imposta giapponese dovuta da questo residente.

Da parte sua, la Svizzera applica il metodo dell'esenzione con riserva della progressione e accorda eventualmente il computo globale d'imposta per i dividendi e gli interessi. La disposizione è stata adeguata per escludere il computo globale d'imposta per i canoni, ora sottoposti alla regola dell'imposizione esclusiva nello Stato di residenza (cfr. art. 8 del Protocollo di modifica).

Una deduzione accordata su richiesta è prevista per l'ammontare dell'imposta giapponese prelevata sugli utili realizzati con l'alienazione di azioni di istituti finanziari (cfr. lett. (a), par. 3 dell'art. 13), tuttavia essa non può eccedere l'ammontare dell'imposta svizzera concernente questi redditi.

Art. 17 del Protocollo di modifica concernente l'art. 24 della Convenzione (Parità di trattamento)

I paragrafi 2 e 3 di questa disposizione sono stati adeguati e riprendono, a grandi linee, le disposizioni dei paragrafi 3 e 4 dell'articolo 24 del modello di Convenzione dell'OCSE.

Art. 18 del Protocollo di modifica concernente l'art. 25 della Convenzione (Procedura amichevole)

Il paragrafo 1 è stato adeguato e reso conforme al modello di Convenzione dell'OCSE. Esso prevede l'introduzione di un termine di tre anni entro il quale può essere avviata una procedura amichevole a contare dalla prima notificazione della misura da parte di uno Stato contraente che comporta un'imposizione non conforme alla Convenzione. Gli altri paragrafi non sono stati modificati. A questo proposito va sottolineato che il Giappone non ha voluto accogliere la proposta svizzera di inserire una clausola arbitrale nella Convenzione.

Art. 19 del Protocollo di modifica che inserisce l'art. 25A nella Convenzione (Scambio di informazioni)

La Convenzione attualmente in vigore non contiene clausole sullo scambio di informazioni.

Alla luce della globalizzazione dei mercati finanziari e in particolare in seguito alla crisi finanziaria, la cooperazione internazionale ha assunto maggiore importanza. La Svizzera ha sempre sostenuto gli sforzi intrapresi in tal senso. Come già menzionato, con la sua decisione del 13 marzo 2009 il Consiglio federale ha deciso di adottare lo standard dell'OCSE nell'assistenza amministrativa in materia fiscale. Il Consiglio federale ha pure annunciato che in futuro la politica in ambito di assistenza amministrativa in materia fiscale comprenderà il rispetto delle normative procedurali, la limitazione dell'assistenza amministrativa al singolo caso, soluzioni transitorie eque, la limitazione alle imposte considerate nelle convenzioni, il principio di sussidiarietà nonché l'eliminazione di eventuali trattamenti discriminanti. Tali elementi sono commentati di seguito.

Il nuovo articolo 25A corrisponde in ampia misura al tenore dell'articolo 26 del modello di Convenzione dell'OCSE. Sono state tuttavia introdotte alcune modifiche riguardanti l'esclusione della trasmissione di informazioni alle autorità di controllo e il conferimento alle autorità fiscali degli Stati contraenti della possibilità di impiegare misure coercitive per l'applicazione delle richieste di informazioni nei confronti di banche, altri istituti finanziari, mandatari e fiduciari nonché per determinare i rapporti di partecipazione. Le previste modifiche dell'assistenza amministrativa sono contenute nel commentario relativo al modello di convenzione dell'OCSE e sono compatibili con lo standard dell'OCSE.

Sebbene volesse limitare lo scambio di informazioni alle imposte considerate nella Convenzione, la Svizzera su esplicita richiesta del Giappone ha dovuto in questo caso distanziarsi da tale principio nel quadro di una soluzione globale. Il modello dell'OCSE prevede al paragrafo 1 dell'articolo 26 che lo scambio di informazioni deve avvenire per le imposte di ogni genere o denominazione, quindi anche per le imposte non contemplate dalla Convenzione.

Il paragrafo 1 prevede lo scambio di informazioni verosimilmente pertinenti per l'esecuzione della Convenzione o del diritto interno in materia d'imposte di ogni natura e denominazione. La restrizione alle informazioni verosimilmente pertinenti esclude la ricerca generalizzata e indiscriminata di informazioni («fishing expedition»). Inoltre, lo Stato richiedente deve sfruttare tutte le fonti d'informazione abituali previste dal suo diritto interno prima di richiedere informazioni all'altro Stato (principio di sussidiarietà). Per l'applicazione di questa disposizione non è necessario che il contribuente sia residente in Svizzera o in Giappone, purché esista un legame economico con uno degli Stati contraenti.

Il paragrafo 2 stabilisce il principio della segretezza e prevede che le informazioni scambiate devono essere accessibili solo a persone o autorità che si occupano dell'accertamento e della riscossione delle imposte in virtù del paragrafo 1, dell'esecuzione e del perseguimento penale oppure della decisione sui ricorsi relativi a queste imposte. Le informazioni possono quindi essere comunicate al contribuente o al suo rappresentante.

Il paragrafo 3 prevede alcune restrizioni allo scambio di informazioni in favore dello Stato richiesto. Questo non è tenuto a eseguire misure amministrative che vanno oltre i limiti posti dalla sua legislazione o dalla sua prassi amministrativa e nemmeno a eseguire misure amministrative che si scostano dalla legislazione o dalla prassi amministrativa dello Stato richiedente. Nel caso della Svizzera ciò significa in particolare la garanzia del diritto di essere sentiti per le persone interessate e della possibilità di far esaminare da un tribunale il previsto scambio di informazioni. Lo Stato richiesto può inoltre rifiutarsi di comunicare informazioni che non potrebbero essere ottenute secondo la sua legislazione o la sua prassi amministrativa o secondo la legislazione o la prassi amministrativa dello Stato richiesto. Infine, lo Stato richiesto può rifiutarsi di comunicare informazioni contrarie all'ordine pubblico o che rivelerebbero un segreto commerciale. Questo potrebbe essere il caso quando lo Stato richiedente non prende tutte le misure atte a garantire che le informazioni richieste sarebbero effettivamente tenute segrete.

Il paragrafo 4 prevede che lo Stato richiesto abbia l'obbligo di trasmettere e scambiare informazioni anche nel caso in cui lo stesso non necessiti di queste informazioni ai fini dell'applicazione della sua legislazione fiscale. 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 o concernenti i diritti di proprietà di una persona. Tali informazioni devono essere scambiate nonostante le restrizioni del paragrafo 3. Lo Stato richiesto deve essere in grado di ottenere e trasmettere le informazioni richieste anche se queste informazioni non sono disponibili in virtù della sua legislazione o della sua prassi amministrativa. Di conseguenza la Svizzera non può rifiutarsi di scambiare informazioni invocando il segreto bancario. La disposizione presuppone tuttavia che le informazioni richieste siano disponibili. A domande concernenti i rapporti di proprietà nelle società con azioni al portatore, le autorità dello Stato richiesto possono e devono rispondere solo se è possibile ottenere effettivamente tali informazioni, indipendentemente da eventuali restrizioni del diritto interno.

In caso di frode fiscale la Svizzera dispone, sulla base della sua procedura penale di diritto interno, dei mezzi necessari per ottenere le informazioni secondo il paragrafo 5. Tuttavia lo scambio di informazioni previsto dalla nuova disposizione del

Protocollo di modifica non presuppone più l'esistenza di una frode fiscale. Affinché l'attuazione dei nuovi obblighi della Convenzione possa essere garantita dagli Stati contraenti, con l'introduzione della seconda frase del paragrafo 5 è stata creata la base legale necessaria affinché essi possano disporre delle competenze procedurali per poter ottenere le informazioni richieste. In un primo tempo la procedura applicabile sarà regolata in un'ordinanza del Consiglio federale, che dovrebbe entrare in vigore il 1° ottobre 2010. Essa sarà poi sostituita da una legge, la cui elaborazione è già in corso. Questa procedura è stata avallata dai decreti federali del 18 giugno 2010 che approvano 10 convenzioni, nuove o rivedute, per evitare le doppie imposizioni e non necessita di essere reiterata, salvo in casi speciali.

La Svizzera non accorderà tuttavia assistenza amministrativa in materia fiscale al Giappone qualora la richiesta di assistenza si fondasse su dati ottenuti illegalmente. Il Consiglio federale consegnerà una relativa dichiarazione al Governo del Giappone e si adopererà al fine di ottenere una dichiarazione corrispondente da parte del Governo giapponese. Il Consiglio federale è stato incaricato di attuare questa procedura nel quadro della mozione 10.3013 «Future convenzioni per evitare le doppie imposizioni. Nessuna assistenza amministrativa in caso di dati ottenuti illegalmente».

Precisazioni concernenti le disposizioni sullo scambio di informazioni sono previste al numero 5 del Protocollo.

Sono menzionati in modo esplicito il principio di sussidiarietà (n. 5 lett. a) e il divieto delle cosiddette «fishing expedition» (n. 5 lett. b). Il tenore della disposizione concernente il principio di sussidiarietà (lett. a) differisce leggermente da quello convenuto con altri Stati negli ultimi tempi, in quanto stabilisce che le fonti da esaurire riguardano l'insieme delle misure procedurali abituali previste dal diritto interno e non solo quelle previste dalla procedura fiscale.

La lettera (c) stabilisce le informazioni che devono essere contenute in una richiesta di assistenza amministrativa. In particolare è richiesta la chiara identificazione del contribuente interessato. Normalmente essa avviene tramite la comunicazione del nome del contribuente interessato nonché di altri elementi che, per quanto conosciuti, permettono di identificare una persona in modo univoco, come l'indirizzo, il numero di conto o la data di nascita. Inoltre la richiesta di informazioni deve assolutamente contenere l'indicazione del nome del detentore delle informazioni (ad es. una banca) che lo Stato richiedente ritiene sia verosimilmente in possesso delle informazioni richieste, mentre altri dettagli sono da indicare solo se conosciuti. Ne consegue che lo scambio di informazioni si limita a domande concrete concernenti casi specifici.

È 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).

La lettera (e) precisa che lo Stato richiesto può rifiutare di fornire informazioni concernenti comunicazioni confidenziali tra gli avvocati e i loro clienti nella misura in cui tali comunicazioni sono protette dal diritto interno di questo Stato.

La lettera (f) stabilisce che le regole procedurali amministrative relative ai diritti procedurali dei contribuenti sono applicabili nella misura in cui non impediscono o ritardano illecitamente lo scambio di informazioni. In Svizzera il contribuente inte-

ressato può impugnare la decisione finale dell'Amministrazione federale delle contribuzioni con ricorso al Tribunale amministrativo federale, il quale avrà il compito di decidere. Tale ricorso ha effetto sospensivo; questo significa che lo scambio di informazioni può avvenire solo quando la reiezione del ricorso è passata in giudicato. Queste procedure non devono tuttavia impedire o ritardare illecitamente lo scambio di informazioni.

Art. 20 del Protocollo di modifica concernente l'art. 26 della Convenzione (Membri di missioni diplomatiche e di rappresentanze consolari)

Con la revisione è stata colta da parte svizzera l'occasione di inserire nella Convenzione l'abituale disposizione concernente i membri delle missioni diplomatiche e delle rappresentanze consolari.

Art. 21 del Protocollo di modifica (Entrata in vigore)

Le disposizioni del Protocollo di modifica entreranno in vigore il trentesimo giorno dopo la data dello scambio di note diplomatiche in cui si conferma che le procedure di ratifica negli Stati contraenti sono terminate.

Trattandosi di imposte riscosse alla fonte, le nuove disposizioni saranno applicabili alle somme imponibili il 1° gennaio dell'anno civile successivo a quello dell'entrata in vigore del Protocollo o dopo tale data.

Le disposizioni concernenti altre imposte nonché lo scambio di informazioni saranno applicabili ai redditi per l'anno fiscale che inizia il 1° gennaio dell'anno civile successivo a quello dell'entrata in vigore del Protocollo di modifica o dopo tale data. Agli anni precedenti si continua ad applicare l'attuale assistenza amministrativa limitata allo scambio di informazioni ai fini della corretta applicazione della Convenzione.

Protocollo alla Convenzione intesa ad evitare la doppia imposizione

Il numero 1 del Protocollo contiene una clausola contro gli abusi di portata generale che corrisponde alla politica e alla prassi svizzera, e che nega qualsiasi sgravio in virtù della Convenzione se lo scopo principale della forma fiscale scelta consiste nell'ottenere vantaggi dalla Convenzione.

Su richiesta del Giappone al numero 3 del Protocollo si precisa che le aliquote residue dello 0 e del 5 per cento sui dividendi non sono accordate se tali dividendi possono essere dedotti ai fini della determinazione dell'utile imponibile nello Stato in cui la società che li versa è residente.

Le altre disposizioni del Protocollo alla Convenzione sono state presentate nel quadro del commento ai relativi articoli della Convenzione.

5 Conseguenze finanziarie

Con la conclusione di una Convenzione contro la doppia imposizione entrambi gli Stati contraenti rinunciano a determinate entrate fiscali. La presente modifica migliora le condizioni di investimento per le imprese svizzere in materia di dividendi, interessi e canoni, come auspicato da anni da parte dell'economia svizzera. Per quanto concerne gli utili di capitale, tramite le soluzioni previste è stato perlopiù

possibile soddisfare in altro modo le richieste del Giappone, continuando così a poter garantire che gli investitori svizzeri non saranno sottoposti al diritto di imposizione accordato allo Stato della fonte, in questo caso al Giappone, in particolare per gli utili di capitali mobili.

Le entrate e le perdite risultanti per il fisco svizzero non possono essere quantificate a causa della mancanza di strumenti adeguati, ma alla luce delle relazioni economiche tra i due Stati dovrebbero risultare equilibrate.

Il Protocollo di modifica, che introduce l'assistenza amministrativa su richiesta per l'applicazione del diritto interno dello Stato richiedente e l'accesso a informazioni bancarie su richiesta per scopi fiscali, potrebbe essere considerato in certo qual modo dannoso per la piazza economica svizzera e indirettamente per il gettito fiscale svizzero. In considerazione degli sforzi internazionali per raggiungere condizioni quadro uniformi in tutti gli Stati in fatto di assistenza amministrativa («global level playing field») e garantire uno scambio di informazioni efficace grazie a un meccanismo di controllo adeguato, la nuova situazione non dovrebbe tuttavia comportare ripercussioni particolari per la Svizzera.

Nel suo insieme il Protocollo di modifica favorisce lo sviluppo delle relazioni economiche bilaterali e corrisponde quindi agli obiettivi principali della politica svizzera in materia di commercio estero.

I Cantoni e gli ambienti economici interessati hanno accolto favorevolmente il Protocollo di modifica.

6 Costituzionalità

Il disegno di Protocollo 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 Protocollo, il quale sarà parte integrante della Convenzione del 1971 per evitare la doppia imposizione tra la Svizzera e il Giappone. La Convenzione è stata conclusa per un periodo indeterminato, ma è denunciabile per la fine di ogni anno civile con preavviso di almeno sei mesi. Il Protocollo non prevede l'adesione a un'organizzazione internazionale. Dal 1° agosto 2003 i trattati internazionali che contengono importanti norme di diritto o la cui attuazione necessita l'emanazione di leggi federali sottostanno a referendum facoltativo giusta l'articolo 141 capoverso 1 lettera d numero 3 Cost. Con riferimento all'articolo 22 capoverso 4 della legge del 13 dicembre 2002 sul Parlamento (RS 171.10), una disposizione di un trattato internazionale contiene 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 Cost. ed evitare che convenzioni analoghe siano di volta in volta sottoposte a referendum, nel suo messaggio del 19 settembre 2003 concernente una Convenzione conclusa con lo Stato d'Israele per evitare la doppia imposizione (FF 2003 5623), il Consiglio federale ha stabilito che avrebbe proposto in futuro al Parlamento di non sottoporre a referendum facoltativo le Convenzioni che, rispetto a quelle già concluse, non contengono ulteriori obblighi importanti per la Svizzera.

La nuova disposizione concernente lo scambio di informazioni prevede invece un'assistenza amministrativa ampliata conformemente al modello di convenzione dell'OCSE. Questo fatto è un'importante novità nella prassi svizzera in materia di convenzioni. Rispetto alle altre, la nuova Convenzione contiene pertanto una disposizione importante ai sensi dell'articolo 141 capoverso 1 lettera d numero 3 Cost. Il decreto federale che approva un Protocollo che modifica la Convenzione tra la Svizzera e il Giappone per evitare la doppia imposizione è quindi sottoposto a referendum facoltativo giusta l'articolo 141 capoverso 1 lettera d numero 3 Cost.

