



18.063

Messaggio

**concernente l'approvazione della Convenzione multilaterale
per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a
prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili**

del 22 agosto 2018

Onorevoli presidenti e consiglieri,

con il presente messaggio vi sottoponiamo, per approvazione, il disegno di decreto federale che approva la Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili.

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

22 agosto 2018

In nome del Consiglio federale svizzero:

Il presidente della Confederazione, Alain Berset

Il cancelliere della Confederazione, Walter Thurnherr

Compendio

Il 7 giugno 2017 la Svizzera ha firmato la Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili. La Convenzione è volta a consentire una revisione efficiente delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni concluse dalla Svizzera che rientrano nel suo campo di applicazione. Con il presente progetto la Convenzione viene sottoposta al Parlamento per approvazione.

Situazione iniziale

La lotta all'elusione fiscale illecita delle imprese multinazionali è diventata un obiettivo centrale della comunità internazionale. Per questo motivo, nel 2013, l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) e gli Stati del G20 hanno varato un progetto per contrastare l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili («Base Erosion and Profit Shifting», BEPS). Il piano d'azione BEPS, che raccoglie 15 misure e mira a combattere l'eccessiva riduzione dell'utile imponibile e il trasferimento artificiale degli utili in Paesi a imposizione bassa o nulla, è stato adottato nel 2013 e i relativi lavori tecnici si sono conclusi nel 2015 con la pubblicazione di numerosi rapporti.

Alcuni di questi rapporti contengono proposte di disposizioni volte a modificare le vigenti convenzioni per evitare le doppie imposizioni (CDI). Nell'intento di attuare le modifiche in tempi brevi e in modo efficiente, l'OCSE aveva incaricato un gruppo di esperti di verificare l'attuabilità di uno strumento multilaterale atto a modificare le CDI bilaterali (azione 15 del piano d'azione BEPS). Nel suo rapporto, il gruppo di esperti è giunto alla conclusione che uno strumento multilaterale era auspicabile e realizzabile.

Lo strumento è stato quindi elaborato da un gruppo ad hoc che comprendeva esponenti di oltre 100 Stati e Giurisdizioni, tra cui la Svizzera. Nel mese di novembre del 2016, il gruppo ad hoc ha varato la Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili (Convenzione BEPS).

Una parte delle disposizioni contenute nella Convenzione BEPS riguardanti la modifica delle CDI sono standard minimi che tutti gli Stati dell'OCSE e del G20 nonché altri Stati e Giurisdizioni si sono impegnati ad attuare. Fondamentalmente questi standard minimi corrispondono alla politica attualmente seguita dalla Svizzera in materia di CDI e sono pattuiti dalla Svizzera anche nei negoziati bilaterali sulle CDI. Per garantire l'attuazione degli standard minimi e impedire che Stati o Giurisdizioni possano ottenere un vantaggio competitivo dalla mancata attuazione, si dovrà verificare la loro messa in atto mediante le cosiddette valutazioni tra pari («peer reviews»).

Contenuto del progetto

La Svizzera, in quanto Stato membro dell'OCSE, ha collaborato attivamente al progetto BEPS e, in particolare, all'elaborazione della Convenzione BEPS. Ha contribuito a conferire alla Convenzione la necessaria flessibilità, affinché la sua attuazione sia compatibile con la politica in materia di CDI e l'ordinamento giuridico svizzeri. Poiché prevede la possibilità di formulare riserve, la Convenzione BEPS non obbliga a recepire le disposizioni che non costituiscono standard minimi.

In sostanza, con la Convenzione BEPS la Svizzera attua gli standard minimi per prevenire l'abuso dei trattati e per migliorare l'efficacia dei meccanismi di risoluzione delle controversie. Un elenco delle riserve e delle notifiche svizzere è parte integrante del decreto federale che approva la Convenzione. L'elenco si fonda sulle riserve formulate e sulle notifiche effettuate dal Consiglio federale al Depositario al momento della firma della Convenzione BEPS e tiene conto degli sviluppi verificatisi da allora. L'elenco è sottoposto per approvazione unitamente alla Convenzione BEPS.

Indice

Compendio	4514
1 Punti essenziali del progetto	4518
1.1 Situazione iniziale	4518
1.2 Sviluppo e importanza della Convenzione BEPS	4518
1.3 Struttura e funzionamento della Convenzione BEPS	4520
1.3.1 Struttura della Convenzione BEPS	4520
1.3.2 Struttura delle disposizioni materiali	4521
1.4 Posizione della Svizzera	4522
1.4.1 In generale	4522
1.4.2 Modifica delle CDI in virtù della Convenzione BEPS	4522
1.4.3 Sintesi della posizione svizzera riguardante le disposizioni materiali della Convenzione BEPS	4523
1.5 Rapporto con altri accordi	4524
1.5.1 Convenzioni per evitare le doppie imposizioni	4524
1.5.2 Accordi sullo scambio automatico di informazioni relative a conti finanziari con l'UE	4525
2 Consultazione	4525
2.1 Risultati della procedura di consultazione	4525
2.2 Novità in seguito alla procedura di consultazione	4526
3 Commenti agli articoli della Convenzione BEPS	4527
4 Ripercussioni	4548
4.1 Ripercussioni per la Confederazione, i Cantoni e i Comuni	4548
4.2 Ripercussioni per l'economia	4548
4.3 Ripercussioni per le entrate fiscali	4549
5 Rapporto con il programma di legislatura e con le strategie del Consiglio federale	4549
6 Aspetti giuridici	4549
6.1 Costituzionalità	4549
6.2 Forma dell'atto	4550
6.3 Commento alle disposizioni del decreto federale che approva la Convenzione BEPS	4550

Decreto federale che approva la Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili (<i>Disegno</i>)	4553
Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili	4569

Messaggio

1 Punti essenziali del progetto

1.1 Situazione iniziale

Il progetto per contrastare l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili («Base Erosion and Profit Shifting», di seguito BEPS) intende impedire l'eccessiva riduzione dell'utile imponibile e il trasferimento artificiale degli utili in Paesi a imposizione bassa o nulla. È stato lanciato il 12 febbraio 2013 con un primo rapporto dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE)¹. Facendo seguito a tale rapporto, l'OCSE ha pubblicato, il 19 luglio 2013, il suo piano d'azione, composto di 15 misure tese a risolvere la problematica dell'erosione della base imponibile e del trasferimento degli utili. Gli Stati del G20 hanno sostenuto il piano d'azione e il progetto è diventato un progetto congiunto, in cui tutti gli Stati del G20 e dell'OCSE hanno partecipato ai lavori tecnici in maniera paritaria.

I rapporti finali del progetto BEPS, approvati e pubblicati nel mese di ottobre del 2015, contengono anche disposizioni volte a modificare le vigenti convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni (CDI). Tali disposizioni derivano dai rapporti finali concernenti le seguenti misure del piano d'azione BEPS: neutralizzare gli effetti di disallineamento derivanti da alcuni strumenti e strategie ibride, prevenire l'abuso dei trattati, impedire l'elusione artificiosa dello status di stabile organizzazione e migliorare l'efficienza dei meccanismi di risoluzione delle controversie. Alcune di queste disposizioni convenzionali costituiscono standard minimi, la cui attuazione è posta sotto esame nell'ambito di valutazioni tra pari («peer reviews») effettuate dall'«Inclusive Framework on BEPS»².

Al fine di adeguare in tempi brevi e in modo economicamente efficiente le CDI esistenti, che sono più di 3500 a livello mondiale, nell'ambito dell'azione 15 del progetto BEPS un gruppo ad hoc composto di oltre 100 Stati e Giurisdizioni, tra cui la Svizzera, ha elaborato una Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili (di seguito «Convenzione BEPS»).

1.2 Sviluppo e importanza della Convenzione BEPS

La Convenzione BEPS è stata elaborata in due fasi: nella prima, un gruppo di esperti di diritto internazionale e di diritto fiscale incaricato dall'OCSE ha verificato la possibilità di realizzare uno strumento multilaterale che consentisse di attuare le misure BEPS relative alle convenzioni fiscali e di modificare di conseguenza le CDI

¹ OCSE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, pubblicato il 12 febbraio 2013.

² Per maggiori informazioni concernenti l'«Inclusive Framework on BEPS» si veda www.oecd.org/fin/fiscalite/beps/a-propos-de-beps.htm.

bilaterali. Nel rapporto³ pubblicato dall'OCSE il 16 settembre 2014, il gruppo di esperti è giunto alla conclusione che un siffatto strumento multilaterale è auspicabile e realizzabile. Partendo da questa analisi, in una seconda fase era stato predisposto un mandato per un gruppo ad hoc che sviluppasse uno strumento multilaterale, ossia la Convenzione BEPS. Nel mese di maggio del 2015 il gruppo ad hoc ha avviato i lavori, ai quali la Svizzera, in qualità di Stato membro dell'OCSE, ha collaborato attivamente.

Alla fine di novembre del 2016 la Convenzione BEPS è stata ufficialmente approvata e pubblicata dall'OCSE nelle versioni francese e inglese. Contestualmente, il gruppo ad hoc ha presentato una nota esplicativa concernente la Convenzione BEPS (cosiddetta «Explanatory Statement»).

Il rapporto sulla fattibilità della Convenzione BEPS, pubblicato nel 2014, segue l'interpretazione secondo cui la Convenzione esplica i propri effetti parallelamente alle CDI bilaterali che rientrano nel suo campo di applicazione (di seguito «CDI coperte» o «Accordi fiscali coperti»), senza modificarne il tenore. In virtù di questo principio la Convenzione BEPS e le CDI coperte coesistono e devono essere lette parallelamente, anche se la Convenzione BEPS, in quanto atto giuridico stipulato a posteriori, prevale sul testo divergente delle CDI precedenti. Questo modo di procedere non è razionale e non tiene conto dei requisiti svizzeri sulla pubblicazione di atti normativi consolidati e aggiornati nella Raccolta sistematica del diritto federale. La Svizzera procederà pertanto a modificare il tenore delle CDI coperte.

La posizione della Svizzera mira a garantire la chiarezza e l'intelligibilità delle CDI ed è in sintonia con i requisiti della legislazione svizzera sulla pubblicazione di trattati internazionali⁴.

La Svizzera ritiene che il tenore esatto delle modifiche alle CDI coperte debba essere definito separatamente, per scritto, con gli Stati partner interessati. Mediante accordi sul tenore esatto delle modifiche si concordano bilateralmente le conseguenze testuali che la Convenzione BEPS dispiega sulla CDI in questione. Questo tipo di accordi non costituiscono protocolli di revisione; si fondano sulla Convenzione BEPS e scaturiscono dalle riserve e dalle notifiche della Svizzera e degli Stati partner interessati. Tali accordi amichevoli servono esclusivamente alla trasposizione formale delle modifiche determinate dalla Convenzione BEPS nel dettato consolidato delle CDI interessate e non generano per la Svizzera ulteriori obblighi né determinano una rinuncia a diritti esistenti. Le CDI contengono una disposizione che consente di concludere accordi amichevoli finalizzati all'eliminazione di complessità e incertezze interpretative o attuative. Sulla base di tali accordi, il Dipartimento federale delle finanze (DFF) può consolidare i testi e concludere i relativi accordi.

L'adesione alla Convenzione BEPS è facoltativa, anche se caldeggiata dall'OCSE e dal G20, che la considerano uno strumento efficace per attuare i risultati del progetto BEPS relativi alle CDI.

³ Il rapporto sulla fattibilità elaborato secondo l'azione 15 del progetto BEPS è ottenibile al seguente indirizzo: www.oecd.org/tax/ausarbeitung-eines-multilateralen-instruments-zur-modifikation-bilateraler-doppelbesteuerungsabkommen-9789264235113-de.htm (non disponibile in italiano).

⁴ Cfr. art. 11 della legge sulle pubblicazioni ufficiali; RS **170.512**.

La Convenzione BEPS non introduce nuovi standard; è un accordo multilaterale volto ad attuare i contenuti normativi delle raccomandazioni relative alle CDI formulate nei rapporti finali del progetto BEPS pubblicati il 5 ottobre 2015.

Per permettere al maggior numero possibile di Stati e Giurisdizioni di utilizzare la Convenzione BEPS per modificare le CDI in vigore, detta Convenzione contiene disposizioni che assicurano una certa flessibilità nell'applicazione. Benché la Convenzione sia ritenuta uno strumento efficiente per adeguare le CDI esistenti, è risaputo che esistono svariati motivi circostanziali per cui determinate CDI non sono modificabili dalla Convenzione BEPS, ma possono essere comunque modificate attraverso revisioni bilaterali.

1.3 Struttura e funzionamento della Convenzione BEPS

1.3.1 Struttura della Convenzione BEPS

La Convenzione BEPS è una convenzione internazionale a sé stante che costituisce il fondamento per la modifica delle CDI in essere; la loro revisione è dunque possibile senza un protocollo di revisione bilaterale.

La Convenzione BEPS contiene un preambolo e sei parti.

La parte I disciplina il campo di applicazione della Convenzione BEPS e l'interpretazione dei termini (art. 1 e 2).

Le parti II–V contengono le disposizioni materiali della Convenzione BEPS (art. 3–17) che derivano dai rapporti finali sull'azione 2 (neutralizzare gli effetti di disallineamento derivanti da alcuni strumenti e strategie ibride), sull'azione 6 (prevenire l'abuso dei trattati), sull'azione 7 (impedire l'elusione artificiosa dello status di stabile organizzazione) e sull'azione 14 (migliorare l'efficienza dei meccanismi di risoluzione delle controversie). Alcune delle disposizioni relative alle CDI derivanti dalle azioni 6 e 14 rappresentano standard minimi.

La parte VI della Convenzione BEPS disciplina l'arbitrato. Mentre le disposizioni materiali nelle parti II–V derivano dai rapporti finali BEPS del 2015, le disposizioni sull'arbitrato sono state elaborate specificamente per la Convenzione BEPS. Le nuove disposizioni concernenti la procedura arbitrale non costituiscono uno standard minimo. Gli Stati e le Giurisdizioni che hanno firmato la Convenzione possono decidere liberamente se applicare queste disposizioni (art. 18–26).

Le disposizioni finali contengono in particolare quanto segue: riserve (art. 28), notifiche (art. 29), conferenza delle Parti (art. 31), emendamenti alla Convenzione (art. 33), entrata in vigore (art. 34), efficacia (art. 35 e 36) e recesso dalla Convenzione BEPS (art. 37).

1.3.2 Struttura delle disposizioni materiali

Le disposizioni materiali della Convenzione BEPS contengono nuove norme che possono essere inserite in virtù della Convenzione BEPS nelle CDI coperte. I corrispondenti articoli 3–17 della Convenzione BEPS presentano la struttura uniforme descritta qui di seguito:

- **Disciplinamento materiale:** ognuno degli articoli contiene una nuova disposizione che può essere inserita in una CDI. Queste disposizioni materiali sono confluite, con poche modifiche formali, anche nel modello di Convenzione dell'OCSE per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (di seguito «Modello OCSE⁵»), aggiornato nel 2017.
- **Clausola di compatibilità:** le clausole di compatibilità contenute in ogni disposizione materiale della Convenzione BEPS, comprese le disposizioni della parte VI, stabiliscono il meccanismo per recepire il corrispondente disciplinamento materiale nella CDI coperta. Considerando le riserve formulate e le notifiche effettuate, laddove non esiste ancora una corrispondente disposizione nella CDI dovrà essere inserita una nuova disposizione in virtù della Convenzione BEPS oppure sostituita una disposizione della CDI in vigore con una disposizione prevista dalla Convenzione BEPS.
- **Riserva:** una riserva consente di limitare il campo di applicazione materiale della Convenzione BEPS. Le riserve consentite in virtù della Convenzione sono stabilite nell'articolo 28 paragrafi 1 e 2. In linea con i principi del diritto internazionale e per salvaguardare la sovranità decisionale dei Parlamenti nazionali, l'articolo 28 paragrafo 6 prevede che le riserve formulate all'atto della firma siano confermate al momento del deposito dello strumento di ratifica, accettazione o approvazione. Dopo l'entrata in vigore della Convenzione, ciascuna Parte della Convenzione può in qualsiasi momento ritirare una riserva e ampliare così il campo di applicazione della Convenzione BEPS. D'altro canto, dopo la ratifica non è più possibile formulare altre riserve.
- **Notifica:** serve a definire le CDI coperte dalla Convenzione BEPS, a comunicare la scelta di un'opzione, come previsto ad esempio all'articolo 5 (Applicazione dei metodi per l'eliminazione della doppia imposizione), e a indicare le disposizioni in essere nelle CDI coperte. Le notifiche previste nella Convenzione BEPS sono elencate all'articolo 29. Così come le riserve, le notifiche possono essere effettuate al momento della firma o del deposito dello strumento di ratifica, accettazione o approvazione. L'articolo 29 paragrafo 5 prevede che una Parte possa ampliare in qualsiasi momento l'elenco delle CDI coperte ai sensi dell'articolo 2 della Convenzione dopo la sua entrata in vigore. Per contro, non è possibile ridurre a posteriori l'elenco delle CDI coperte.

⁵ Se necessario, sarà precisato l'anno della versione pertinente (ad es. Modello OCSE 2014).

1.4 Posizione della Svizzera

1.4.1 In generale

La Svizzera, in qualità di Stato membro dell'OCSE, ha collaborato attivamente all'elaborazione della Convenzione BEPS. La Convenzione non introduce nuovi standard, ma si prefigge di attuare le norme già elaborate. L'11 settembre 2015, il Consiglio federale ha approvato l'insieme dei rapporti finali del progetto BEPS, inclusi quelli da cui sono derivate le disposizioni BEPS relative alle CDI.

La Convenzione BEPS contiene tutte le disposizioni relative alle CDI scaturite dai rapporti finali sulle misure BEPS pubblicati nel 2015. Tuttavia prevede meccanismi che consentono di riprendere in modo mirato o di escludere singole disposizioni della Convenzione (cfr. n. 1.3).

Con il suo coinvolgimento nei lavori del progetto BEPS e con l'approvazione di tutti i risultati prodotti dallo stesso, la Svizzera ha dimostrato il suo sostegno agli sforzi internazionali tesi a incrementare la trasparenza e a creare parità di condizioni («level playing field») nell'imposizione delle imprese multinazionali.

La Svizzera ha firmato la Convenzione BEPS il 7 giugno 2017 simultaneamente a una settantina di altri Stati e Giurisdizioni⁶.

1.4.2 Modifica delle CDI in virtù della Convenzione BEPS

Per quanto riguarda gli effetti della Convenzione BEPS, le Giurisdizioni contraenti hanno pareri divergenti (cfr. n. 1.2). La Svizzera può modificare mediante la Convenzione solo le CDI stipulate con gli Stati che:

- (i) condividono il suo parere secondo cui la Convenzione BEPS modifichi le CDI interessate (analogamente a un protocollo di modifica di una CDI), e
- (ii) sono disposti a stabilire di comune intesa il tenore esatto della CDI modificata dalla Convenzione BEPS.

Numerosi Stati sono per contro del parere che la Convenzione BEPS non modifichi le CDI interessate come un protocollo di modifica, bensì conduca a una mirata non applicazione delle CDI coperte, sempreché ciò sia previsto nella Convenzione stessa.

A seguito dei colloqui bilaterali condotti nel 2017 con gli Stati partner con i quali la Svizzera ha concluso una CDI, era emerso che al momento della firma, il 7 giugno 2017, della Convenzione BEPS, 14 delle CDI concluse dalla Svizzera presentavano le premesse per una loro revisione sulla base della Convenzione BEPS. Si trattava delle CDI con l'Argentina, il Cile, l'India, l'Islanda, l'Italia, il Liechtenstein, la

⁶ I Firmatari della Convenzione BEPS e i rispettivi elenchi delle riserve formulate e delle notifiche effettuate sono consultabili al sito: www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-beps.htm [*> Signatories and Parties (MLI Positions)*].

Lituania, il Lussemburgo, l'Austria, la Polonia, il Portogallo, il Sudafrica, la Repubblica Ceca e la Turchia.

Nel frattempo diversi Stati hanno cambiato parere. L'India, il Liechtenstein e la Polonia hanno comunicato alla Svizzera di aver assunto una posizione diametralmente opposta. Per contro, il Messico si associa ora alla posizione della Svizzera. L'elenco ai sensi dell'articolo 2 della Convenzione BEPS contenente le CDI coperte concluse dalla Svizzera conta ora pertanto 12 Stati partner.

Con gli Stati che non adempiono alle condizioni summenzionate concernenti gli effetti della Convenzione BEPS, la Svizzera è disposta a introdurre i risultati del progetto BEPS nelle CDI mediante protocolli di modifica bilaterali. Dei negoziati in tal senso con una serie di Stati sono in corso o si sono già conclusi. Gli standard minimi per prevenire l'abuso dei trattati secondo il progetto BEPS sono previsti nelle CDI stipulate dalla Svizzera con la Lettonia, lo Zambia, il Kosovo, il Pakistan, il Regno Unito, l'Arabia Saudita, il Brasile, l'Irlanda, la Corea, l'Etiopia, i Paesi Bassi, l'Ucraina, il Kuwait, il Bahrain, la Norvegia e Malta.

1.4.3 Sintesi della posizione svizzera riguardante le disposizioni materiali della Convenzione BEPS

Le ripercussioni delle riserve formulate ai sensi dell'articolo 28 paragrafo 6 della Convenzione BEPS e delle notifiche effettuate ai sensi dell'articolo 29 paragrafo 3 dalla Svizzera al momento della firma della Convenzione BEPS sulle CDI coperte della Svizzera possono essere sintetizzate come segue:

1. Le CDI contengono un preambolo che sancisce espressamente, oltre allo scopo di evitare la doppia imposizione, anche quello di non creare opportunità di (doppia) non imposizione o di ridotta imposizione attraverso l'evasione o l'elusione fiscale (azione 6 del progetto BEPS; art. 6 della Convenzione BEPS).
2. Le CDI sono completate con una clausola generale antiabuso nella forma di una regola che verifica lo scopo principale (in inglese: «principal purpose test», oppure PPT; azione 6 del progetto BEPS; art. 7 della Convenzione BEPS). Già con decisione dell'11 settembre 2015, il Consiglio federale aveva incaricato il DFF di includere nelle CDI una clausola generale antiabuso sotto forma di regola PPT nell'ambito dei negoziati per la revisione o la conclusione di una CDI. La suddetta clausola è stata convenuta per la prima volta nel quadro di una CDI bilaterale con la Lettonia.
3. Nella CDI è inserita una disposizione che impedisce doppie non imposizioni involontarie dovute a un conflitto di qualificazione (azione 2 del progetto BEPS; art. 5 della Convenzione BEPS).
4. Qualora esistano discordanze e la Convenzione BEPS lo consenta, le disposizioni sulla procedura amichevole e sulla sua attuazione nelle CDI devono essere armonizzate con le rispettive disposizioni del Modello OCSE (art. 16 e 17 della Convenzione BEPS). In tal modo, lo standard minimo dell'azione 14 del progetto BEPS è per quanto possibile attuato.

5. In sintonia con la politica elvetica in materia di CDI, le CDI coperte dovranno contenere una clausola arbitrare, sempre che anche lo Stato partner della Svizzera opti per l'applicazione della parte VI della Convenzione BEPS. Una clausola arbitrare secondo la Convenzione BEPS deve essere integrata nelle CDI che non la contengono (parte VI della Convenzione BEPS).
6. Non è previsto di includere disposizioni antiabuso di più ampia portata, derivanti dall'azione 6 del progetto BEPS (in particolare la disposizione semplificata sulla limitazione dei benefici) né di modificare la definizione di stabile organizzazione secondo l'azione 7 del progetto BEPS. Tali disposizioni non rappresentano uno standard minimo e, qualora fossero riprese, aumenterebbero notevolmente la complessità, oltre ad avere ripercussioni imponderabili sulla ripartizione dei diritti d'imposizione nelle CDI. La questione dell'eventuale inclusione di queste disposizioni nelle CDI della Svizzera è quindi da chiarire nel quadro dei negoziati bilaterali.

In sostanza, con la Convenzione BEPS la Svizzera attua gli standard minimi per prevenire l'abuso dei trattati e per migliorare l'efficienza dei meccanismi di risoluzione delle controversie. Un elenco delle riserve formulate e delle notifiche effettuate dalla Svizzera è parte integrante del decreto federale che approva la Convenzione BEPS ed è sottoposto per approvazione unitamente alla Convenzione. L'elenco si fonda sulle riserve formulate e le notifiche effettuate dal Consiglio federale al Depositario al momento della firma della Convenzione BEPS e tiene conto degli sviluppi verificatisi da allora.

1.5 Rapporto con altri accordi

1.5.1 Convenzioni per evitare le doppie imposizioni

Con decisione dell'11 settembre 2015, il Consiglio federale ha incaricato il DFF di proporre in futuro una clausola generale antiabuso corrispondente allo standard minimo di cui all'articolo 7 paragrafo 1 della Convenzione BEPS nel corso dei negoziati bilaterali sulle CDI. Dal mese di settembre del 2015 la Svizzera ha firmato una serie di CDI che prevedono una disposizione corrispondente all'articolo 7 della Convenzione BEPS concernente la prevenzione dell'abuso dei trattati. In riferimento alle disposizioni della Convenzione BEPS riguardanti la procedura amichevole, la Svizzera ha formulato una riserva in merito all'articolo 25 paragrafo 2 secondo periodo del Modello OCSE (contenuta all'art. 16 par. 2 della Convenzione BEPS). Secondo tale riserva, per soddisfare lo standard minimo in materia, la Svizzera deve essere disposta a recepire nell'ambito dei negoziati sulle CDI delle disposizioni che limitano il termine per le rettifiche degli utili di imprese associate o di stabili organizzazioni.

1.5.2 Accordi sullo scambio automatico di informazioni relative a conti finanziari con l'UE

Al fine di contrastare l'evasione fiscale transfrontaliera, nel 2004 la Svizzera e l'UE hanno concluso un Accordo sulla fiscalità del risparmio⁷. Il 27 maggio 2015 la Svizzera e l'UE hanno firmato un Protocollo di modifica di tale Accordo⁸ che introduce lo scambio automatico di informazioni relative a conti finanziari secondo lo standard globale dell'OCSE tra la Svizzera e gli Stati membri dell'UE. Il Protocollo di modifica è entrato in vigore 1° gennaio 2017. L'articolo 9 riprende senza modifiche la disposizione contenuta nell'Accordo sulla fiscalità del risparmio tra la Svizzera e l'UE (art. 15) in merito al pagamento di dividendi, interessi e canoni tra imprese. In linea con il testo precedente, l'articolo 9 prevede che nell'applicazione della presente disposizione siano fatte salve le norme previste in Svizzera e negli Stati membri dell'UE al fine di prevenire frodi o abusi, sulla base delle legislazioni interne o di accordi internazionali. La disposizione contenuta nella Convenzione BEPS sull'abuso dei trattati è una norma basata su un accordo. È quindi applicata anche agli Stati membri dell'UE che hanno stipulato con la Svizzera una CDI coperta.

2 Consultazione

Dal 20 dicembre 2017 al 9 aprile 2018 si è svolta la procedura di consultazione sulla Convenzione BEPS⁹. La consultazione aveva per oggetto anche il Protocollo che modifica la CDI tra la Svizzera e il Regno Unito, firmato il 30 novembre 2017, che attua materialmente la Convenzione BEPS nelle relazioni bilaterali con il Regno Unito. Il Protocollo che modifica la CDI tra la Svizzera e il Regno Unito è sottoposto per approvazione alle Camere federali con un messaggio separato.

2.1 Risultati della procedura di consultazione

La maggioranza dei partecipanti alla procedura di consultazione approva il progetto. Nel suo parere del 9 febbraio 2018 la Conferenza dei direttori cantonali delle finanze (CDCF) si esprime sostanzialmente a favore della Convenzione BEPS. Tuttavia chiede di rinunciare alla ratifica delle disposizioni sull'arbitrato (parte VI della Convenzione BEPS) e di adeguare di conseguenza il disegno di decreto. In alternativa, la CDCF chiede di limitare almeno la procedura arbitrale agli anni fiscali futuri, successivi alla data in cui la modifica di diritto diventa esecutiva.

⁷ Accordo del 26 ottobre 2004 tra la Confederazione Svizzera e la Comunità europea che stabilisce misure equivalenti a quelle definite nella direttiva del Consiglio 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi; RU **2005** 2571

⁸ Protocollo di modifica dell'Accordo tra la Confederazione Svizzera e la Comunità europea che stabilisce misure equivalenti a quelle definite nella direttiva 2003/48/CE del Consiglio in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi; RU **2016** 5003

⁹ Il rapporto sui risultati può essere consultato all'indirizzo www.admin.ch > Diritto federale > Procedure di consultazione > Procedure di consultazione concluse > 2018 > DFF.

I Cantoni che si sono espressi condividono il progetto e si associano sostanzialmente al parere della CDCF. Alcuni Cantoni (BS, SZ, ZH) respingono, tuttavia, il recepimento della parte VI della Convenzione BEPS.

Quattro partiti politici hanno presentato il proprio parere. Il PLR approva la Convenzione BEPS senza riserve. Il PPD sostiene fundamentalmente la ratifica della Convenzione, ma respinge la ratifica della parte VI (Arbitrato). Il PS accoglie con favore il progetto, auspicando però che le riserve formulate dalla Svizzera vengano ulteriormente spiegate e motivate. L'UDC respinge la Convenzione, ma caldeggia la clausola arbitrale ivi contenuta.

Delle quattro associazioni mantello nazionali dell'economia che hanno preso posizione, due hanno presentato considerazioni materiali proprie. La Federazione delle imprese svizzere, economiesuisse, condivide senza riserve il progetto e appoggia espressamente il recepimento della procedura arbitrale, ribadendo l'importanza della clausola arbitrale per migliorare l'efficienza dei meccanismi di risoluzione delle controversie. La posizione dell'Associazione svizzera dei banchieri (ASB), che tiene conto anche delle istanze delle banche cantonali, promuove il progetto e reputa ragionevoli le riserve formulate dalla Svizzera. L'ASB ed economiesuisse giudicano positivamente in particolare la posizione della Svizzera in merito alla modifica delle CDI coperte in virtù della Convenzione BEPS. Tale modifica contribuirebbe a una maggiore certezza del diritto e favorirebbe chiarezza e intelligibilità delle CDI. L'ASB è contraria a una delega di competenze al Consiglio federale, che lo autorizzerebbe in futuro a modificare CDI, nell'ambito delle proprie competenze, effettuando una notifica ai sensi della Convenzione BEPS.

Delle cinque tra associazioni e organizzazioni interessate che si sono espresse materialmente, quattro hanno dato l'avallo alla ratifica della Convenzione BEPS, compresa la parte VI (clausola arbitrale). L'associazione di esperti contabili, fiscali e fiduciari EXPERTsuisse nutre dubbi generali a livello di contenuto sulla maggior parte delle disposizioni materiali del progetto, a cui dà quindi solo condizionatamente il proprio assenso.

2.2 **Novità in seguito alla procedura di consultazione**

Rispetto all'avamprogetto posto in consultazione, il disegno presenta alcune modifiche. Queste sono riconducibili da una parte agli adeguamenti apportati a seguito dei pareri ricevuti e d'altra parte tengono anche conto dei colloqui tenuti nel frattempo con gli Stati partner delle CDI.

Qui appresso si espongono le modifiche materiali:

- a) La notifica ai sensi dell'articolo 2 paragrafo 1 sottoparagrafo a clausola ii) della Convenzione BEPS per le CDI concluse dalla Svizzera e coperte dalla Convenzione BEPS. In seguito alla firma della Convenzione, anche il Messico si è associato alla posizione della Svizzera. Per contro, l'India, il Liechtenstein e la Polonia hanno assunto una posizione opposta. L'elenco degli Accordi fiscali coperti dalla Convenzione BEPS dovrà quindi comprendere

anche la CDI con il Messico, mentre le CDI con l'India, il Liechtenstein e la Polonia dovranno essere eliminate dall'elenco.

- b) Il campo di applicazione della parte VI della Convenzione BEPS, relativo alla procedura arbitrale, sarà limitato da due riserve ai sensi dell'articolo 28 paragrafo 2 sottoparagrafo a della Convenzione BEPS. Infatti, la procedura arbitrale dovrà essere applicata solo agli anni fiscali successivi alla data in cui la Convenzione diventa efficace. Inoltre, dalla procedura arbitrale dovranno essere esclusi casi riguardanti i diritti immateriali difficilmente valutabili, se la rettifica effettuata all'estero non tiene conto dei termini di prescrizione ordinari.
- c) Una riserva formulata ai sensi dell'articolo 26 paragrafo 4 della Convenzione BEPS garantirà che le clausole arbitrali in essere nelle CDI con l'Islanda, il Lussemburgo, l'Austria e il Sudafrica siano mantenute.

3 **Commenti agli articoli della Convenzione BEPS**

Preambolo

Il preambolo descrive lo scopo generale della Convenzione BEPS, che consiste nell'assicurare un'attuazione rapida, coordinata e coerente delle misure derivanti dal progetto BEPS relative alle CDI.

In particolare, il preambolo sancisce che le CDI in vigore non devono creare opportunità di non imposizione o di una imposizione ridotta mediante evasione o elusione. La modifica del preambolo delle CDI è disciplinata all'articolo 6 paragrafo 1 della Convenzione BEPS.

Parte I: Campo di applicazione e interpretazione dei termini

Art. 1 Campo di applicazione della Convenzione

L'articolo 1 definisce il campo di applicazione della Convenzione BEPS. La Convenzione modifica le CDI coperte ai sensi dell'articolo 2 paragrafo 1 sottoparagrafo a. Come menzionato al numero 1.4.2 del presente messaggio, la Svizzera è del parere che la Convenzione BEPS modifichi le CDI interessate analogamente a un protocollo di modifica di una CDI. Questo significa che il tenore delle CDI coperte dalla Convenzione BEPS deve essere riveduto.

Art. 2 Interpretazione dei termini

Al paragrafo 1 sono definiti i termini che si applicano ai sensi della Convenzione BEPS.

L'espressione «Accordo fiscale coperto» designa una CDI in vigore tra due o più Parti, rispetto alla quale ciascuna di tali Parti ha notificato al Depositario che la CDI deve rientrare nel campo di applicazione della Convenzione BEPS. In occasione

della firma della Convenzione BEPS, la Svizzera ha notificato al Depositario le CDI stipulate con l'Argentina, l'Austria, il Cile, l'India, l'Islanda, l'Italia, il Liechtenstein, la Lituania, il Lussemburgo, la Polonia, il Portogallo, la Repubblica Ceca, il Sudafrica e la Turchia. A seguito degli sviluppi successivi alla firma della Convenzione, dall'elenco vengono stralciate le CDI con l'India, il Liechtenstein e la Polonia, mentre viene aggiunta la CDI con il Messico. Poiché questi Stati hanno a loro volta notificato, con le relative correzioni, le rispettive CDI con la Svizzera ai sensi dell'articolo 2 paragrafo 1 della Convenzione BEPS, queste CDI sono considerate Accordi fiscali coperti. Gli accordi bilaterali concernenti l'imposizione delle imprese di navigazione marittima e aerea oppure le convenzioni di sicurezza sociale non rientrano nel campo di applicazione della Convenzione BEPS.

Il termine «Parte» designa uno Stato per il quale la Convenzione BEPS è in vigore oppure una Giurisdizione per la quale essa è in vigore.

L'espressione «Giurisdizione contraente» designa una Parte di una CDI coperta.

Il paragrafo 2 prevede che i termini non definiti nella Convenzione BEPS siano interpretati dalla Parte interessata secondo la relativa CDI coperta, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione. Se un termine non viene definito nella CDI in questione, occorre basarsi sulla definizione data dal diritto nazionale (*lex fori*), purché il contesto non richieda una diversa interpretazione.

Parte II: Disallineamento da ibridi («hybrid mismatches»)

Art. 3 Entità trasparenti

Secondo il disciplinamento materiale (par. 1) del presente articolo non devono essere accordati i benefici di una CDI se uno Stato considera, ai fini fiscali propri, i redditi in questione come i redditi di un suo residente.

Questa disposizione riprende un'esigenza sostanzialmente giustificata. In particolare, i pagamenti fiscalmente deducibili in uno Stato che non costituiscono redditi imponibili in nessun Paese non devono usufruire dei benefici previsti dalle CDI.

D'altro canto, a seconda della configurazione del diritto interno degli Stati interessati, questa disposizione può comportare una disparità di trattamento degli investimenti collettivi di capitale. Gli investimenti collettivi di capitale svizzeri sono trattati in modo fiscalmente trasparente e non hanno sostanzialmente alcun diritto ai benefici convenzionali. Per contro, gli investimenti collettivi di capitale di Stati partner che hanno concluso una CDI fruiscono della protezione integrale della CDI se sono considerati soggetti fiscali autonomi, e ciò anche se, com'è consuetudine, non sono assoggettati a un'imposizione effettiva. Vi è inoltre il pericolo che le persone che non possono avvalersi di una CDI con la Svizzera fruiscono dei benefici convenzionali attraverso collocamenti in un investimento collettivo di capitale di uno dei succitati Stati partner.

Si potrebbe ottenere un risultato opportuno con un'ulteriore disposizione, secondo la quale gli investimenti collettivi di capitale possono fruire dei benefici della CDI solo nella misura in cui gli investitori che vi partecipano hanno diritto a tali benefici.

Tuttavia la Convenzione BEPS non comprende una disposizione di questo tipo che, pertanto, non può essere integrata neppure nelle CDI della Svizzera in virtù della Convenzione BEPS.

Per questo motivo la Svizzera ha formulato una riserva ai sensi del paragrafo 5 sottoparagrafo a. L'articolo 3 non viene quindi ripreso nelle CDI coperte della Svizzera.

Art. 4 Entità con doppia residenza

Al paragrafo 1, il presente articolo contiene una cosiddetta regola «tie-breaker» modificata per le imprese con doppia residenza, ossia le imprese fiscalmente residenti in due Stati secondo il loro diritto interno. Conformemente alla nuova regola, il criterio per determinare lo Stato di residenza ai fini delle CDI non sarà più la sede della direzione effettiva dell'impresa. In tali situazioni saranno infatti le autorità competenti degli Stati in questione a doversi adoperare per determinare lo Stato di residenza in via di amichevole composizione.

La regola «tie-breaker» è stata modificata in risposta ai timori di numerosi Stati che le imprese con doppia residenza siano utilizzate ai fini dell'elusione fiscale.

La regola «tie-breaker» modificata rappresenta inconfutabilmente uno strumento efficace contro l'elusione fiscale (anche se in queste situazioni si tratta, nella maggior parte dei casi, dell'elusione del diritto interno e non del diritto retto dalla CDI), tuttavia comporta anche pesanti svantaggi. Espone le imprese con doppia residenza a un elevato rischio di doppia imposizione, tra l'altro anche se la doppia residenza non era intenzionale a fini fiscali. Inoltre, a livello teorico, la regola «tie-breaker» modificata implica un maggiore dispendio amministrativo per le autorità competenti, poiché ogni caso deve essere trattato nel quadro di una procedura amichevole.

Per questo motivo la Svizzera ha formulato una riserva ai sensi del paragrafo 3 sottoparagrafo a. Con la Convenzione BEPS, la regola «tie-breaker» modificata dell'articolo 4 non è quindi ripresa nelle CDI coperte della Svizzera.

Art. 5 Applicazione dei metodi per l'eliminazione della doppia imposizione

Il presente articolo contiene tre diverse disposizioni materiali (Opzioni A, B e C) finalizzate a impedire la doppia non imposizione in caso di qualificazioni divergenti tra lo Stato di residenza e lo Stato della fonte per quanto riguarda la fattispecie o l'interpretazione dei termini delle CDI quando lo Stato di residenza evita la doppia imposizione attraverso l'esenzione dei redditi.

L'Opzione A si applica agli Stati che, in qualità di Stati di residenza, evitano la doppia imposizione esentando i redditi invece di computare le imposte estere. Secondo la regola prevista dall'Opzione A, lo Stato di residenza è esonerato dall'obbligo di esenzione se lo Stato della fonte non assoggetta i redditi perché applica la CDI con lo Stato di residenza in modo tale da obbligare quest'ultimo all'esenzione. Di norma, però, lo Stato di residenza applica il metodo del computo.

Le altre due opzioni prevedono anch'esse il passaggio dal metodo dell'esenzione al metodo del computo: l'Opzione B solo in riferimento ai redditi derivanti da dividen-

di e l'Opzione C in riferimento a tutti i redditi. La Svizzera considera solo l'Opzione A, poiché l'Opzione B sarebbe superflua, in quanto la Svizzera applica comunque il metodo del computo in riferimento ai dividendi (anche ai dividendi da partecipazioni rilevanti versati a società di capitali) e l'Opzione C renderebbe molto più difficile la procedura per evitare la doppia imposizione in Svizzera. Inoltre, gli effetti voluti a livello di imprese non si produrrebbero in molti casi, dal momento che il diritto interno della Svizzera prescrive il metodo dell'esenzione.

Il presente articolo prevede un'applicazione asimmetrica delle Opzioni A, B e C, nel senso che le Parti sono sostanzialmente libere di scegliere l'opzione da applicare (così come di rifiutarle tutte). Una Parte può tuttavia formulare una riserva contro questa applicazione asimmetrica. La Convenzione BEPS prevede due varianti al riguardo: una riserva generale (par. 8) oppure una riserva riferita esclusivamente all'Opzione C (par. 9).

Al momento della firma della Convenzione BEPS, la Svizzera ha scelto provvisoriamente l'Opzione A e lo ha notificato ai sensi del paragrafo 10 sottoparagrafo a. Inoltre, ha formulato una riserva contro l'applicazione asimmetrica dell'Opzione C da parte degli Stati partner con i quali ha concluso una CDI.

Considerando le riserve formulate dagli Stati partner della Svizzera e le notifiche da essi effettuate, la disposizione secondo l'Opzione A è inserita in virtù della Convenzione BEPS nelle CDI stipulate dalla Svizzera con i seguenti Stati: Argentina, Cile, Islanda, Italia, Lussemburgo, Messico, Austria e Portogallo. Per quanto riguarda Austria e Lussemburgo, la disposizione sarà applicata in forma simmetrica per entrambe le Parti, mentre in riferimento agli altri Stati l'applicazione sarà asimmetrica solo per la Svizzera.

Parte III: Abuso dei trattati

Art. 6 Scopo di un Accordo fiscale coperto

Il presente articolo contiene due ulteriori disposizioni per il preambolo di una CDI, entrambe elaborate nell'ambito dell'azione 6 del progetto BEPS. La prima è contenuta nel paragrafo 1 ed è necessaria per adempiere lo standard minimo stabilito nel quadro dell'azione 6. Una Parte può escludere questa disposizione formulando una riserva solo per le CDI che contengono già un preambolo equivalente o più ampio. La seconda disposizione è contenuta nel paragrafo 3. È facoltativa e viene inserita in una CDI solo se entrambe le Giurisdizioni contraenti hanno scelto di includerla.

Con la disposizione di cui al paragrafo 1 viene specificato che le Parti non avevano l'intenzione di creare, con la CDI, opportunità di non imposizione o di ridotta imposizione attraverso l'evasione o l'elusione fiscale. In altri termini, evitare la doppia non imposizione deve essere anche lo scopo di una CDI. Tuttavia, ciò non vale generalmente, ma solo se l'evasione o l'elusione fiscale ne sono la causa. Si tiene così conto del fatto che esistono situazioni volute di doppia non imposizione. Tra queste figura ad esempio la situazione di (mancata) imposizione dei dividendi distribuiti a società dello stesso gruppo. In tali circostanze la doppia non imposizione permette di evitare indesiderati oneri multipli.

L'interpretazione dei binomi «Steuerhinterziehung oder -umgehung» (in tedesco), «fraude ou évasion fiscale» (in francese) ed «evasione o elusione fiscale» (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 che in termini di repressibilità corrisponda almeno a un'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 singolare e comunque del tutto inappropriato alle circostanze economiche e può essere ricondotto unicamente all'intento di beneficiare di 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.

La disposizione di cui al paragrafo 3 esplicita un altro motivo per stipulare una CDI: sviluppare le relazioni economiche e migliorare la cooperazione in materia fiscale.

La Svizzera non ha formulato alcuna riserva in riferimento all'articolo 6 e ha effettuato una notifica per includere la disposizione di cui al paragrafo 3.

Considerando le riserve formulate dagli Stati partner con i quali la Svizzera ha concluso una CDI e le notifiche da essi effettuate, la disposizione del paragrafo 1 viene inserita nelle 12 CDI stipulate dalla Svizzera e modificate dalla Convenzione BEPS, mentre la disposizione del paragrafo 3 viene inclusa nelle CDI stipulate con l'Argentina, il Cile, il Lussemburgo, il Messico, il Sudafrica e la Turchia.

Art. 7 Prevenzione dell'abuso dei trattati

Le norme materiali dell'articolo 7 comprendono la regola «principal purpose test» (regola PPT; par. 1), un'ulteriore disposizione concernente la regola PPT (par. 4) e una disposizione semplificata sulla limitazione dei benefici («limitation on benefits rule» oppure regola LOB; par. 8–13).

Per soddisfare lo standard minimo stabilito nell'ambito dell'azione 6 del progetto BEPS, è sufficiente includere nelle CDI la regola PPT ai sensi del paragrafo 1, rispetto alla quale è possibile formulare una riserva solo se la Giurisdizione contraente intende soddisfare lo standard minimo includendo una regola LOB dettagliata in combinazione con disposizioni contro l'utilizzo di strutture interposte (regole «anti-conduit»). Sia l'ulteriore disposizione concernente la regola PPT sia la regola LOB semplificata si applicano solo se entrambe le Giurisdizioni contraenti optano per esse. All'atto della firma della Convenzione BEPS la Svizzera non ha optato per queste due disposizioni. In virtù della Convenzione BEPS viene quindi inserita nelle CDI coperte concluse dalla Svizzera unicamente la regola PPT ai sensi del paragrafo 1.

La regola PPT (par. 1) costituisce una clausola antiabuso che si fonda sullo scopo principale di un accordo, strumento o transazione. In virtù di tale clausola, i benefici di una CDI non sono accordati se il loro ottenimento era uno degli scopi principali dell'accordo, strumento o transazione, a meno che non venga stabilito che la concessione di tali benefici sarebbe conforme all'oggetto e allo scopo delle pertinenti disposizioni della CDI. La presente clausola antiabuso corrisponde alla regola PPT

del Modello OCSE, conformemente all'adeguamento introdotto dall'azione 6 del progetto BEPS. È enunciata all'articolo 29 paragrafo 9 del Modello OCSE 2017.

Sebbene la clausola sia stata riformulata, di base 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 confinata a determinate tipologie di reddito, quali i dividendi, gli interessi e i canoni, ma è applicabile a tutte le disposizioni delle CDI. Di conseguenza, tutti i benefici convenzionali sono concessi con riserva dei casi di abuso.

La nuova clausola si differenzia da quella delle CDI concluse precedentemente dalla Svizzera anche per un altro aspetto: perché trovi applicazione è ora sufficiente che l'ottenimento di benefici convenzionali sia solo *uno* degli scopi principali di un accordo, e non necessariamente *lo* scopo principale. Nella prassi, entrambe le formulazioni dovrebbero consentire di giungere al medesimo risultato. Infatti, nella parte finale del paragrafo 1, la clausola precisa che i benefici convenzionali sono comunque concessi se ciò è conforme all'oggetto e allo scopo delle pertinenti disposizioni dell'accordo fiscale. La clausola contempla così, in linea di principio, anche il caso in cui *lo scopo principale* dell'accordo, strumento o transazione *non* era l'ottenimento dei benefici convenzionali.

In generale, l'introduzione di una clausola antiabuso in una CDI presenta il vantaggio di far convenire alle Giurisdizioni contraenti le medesime condizioni secondo cui è possibile negare i benefici previsti da un accordo fiscale. In caso contrario, spetterebbe alle due Giurisdizioni contraenti definire singolarmente il significato di abuso. Queste potrebbero decidere unilateralmente secondo il diritto interno se la situazione concreta presenta un abuso. La prassi descritta potrebbe tuttavia generare incertezze sul piano giuridico, una situazione invece evitabile con l'introduzione della regola PPT nella relativa CDI. Seppure la regola PPT, data la vaga formulazione e i principi soggettivi, non fornisca criteri chiari e generalmente validi che consentano di definire il concetto di abuso, le spiegazioni esaustive e i numerosi esempi contenuti nel commentario relativo al Modello OCSE vengono in aiuto e fungono da linee guida interpretative.

Secondo la disposizione supplementare concernente la regola PPT (par. 4), è possibile accordare determinati benefici convenzionali anche in situazioni di abuso ai sensi della regola PPT, ovvero se l'autorità competente dello Stato della fonte giunge alla conclusione che tali benefici sarebbero stati concessi in assenza della transazione abusiva secondo la regola PPT. La disposizione garantisce che, in caso di abuso dei trattati, una Giurisdizione contraente possa adottare i provvedimenti fiscali previsti per la fattispecie che sarebbe sussistita in assenza dell'accordo, dello strumento o della transazione abusiva. Per la Svizzera tale disposizione è meramente di natura dichiarativa, in quanto le autorità fiscali hanno già la facoltà di concedere secondo il diritto interno benefici fiscali anche senza una simile clausola.

Nel corso dei dibattiti in sede OCSE numerosi Stati hanno tuttavia segnalato che le loro autorità fiscali non avevano la competenza di concedere determinati benefici convenzionali in caso di abuso, ma che dovevano prelevare l'imposta alla fonte prevista dal loro diritto interno. In quest'ottica la disposizione supplementare concernente la regola PPT costituisce un vantaggio: i beneficiari svizzeri di redditi

provenienti dall'estero gravati dall'imposta alla fonte possono quindi in certe circostanze fruire di determinati benefici delle CDI nonostante il presunto abuso.

D'altro canto, la disposizione comporta anche svantaggi, perché crea un maggiore dispendio amministrativo. La disposizione potrebbe comportare per la Svizzera, ad esempio, che il beneficiario dei redditi possa rivolgersi alle autorità competenti elvetiche ai fini delle CDI chiedendo loro di verificare se il diniego totale dei benefici convenzionali sia giustificata. Se la disposizione è sicuramente favorevole ai contribuenti esteri, non è sicuro che anche i contribuenti svizzeri con redditi provenienti dall'estero possano trarne realmente beneficio. In effetti, viene concessa piena facoltà discrezionale all'autorità competente dello Stato della fonte che, in ultima istanza, può respingere unilateralmente tutte le richieste per la concessione di determinati benefici convenzionali presentate da contribuenti svizzeri (sebbene debba prima consultarsi con l'autorità competente svizzera).

Nel complesso è quindi preferibile che la Svizzera rinunci a includere automaticamente e integralmente questa disposizione supplementare concernente la regola PPT sulla base della Convenzione BEPS, decidendo caso per caso nell'ambito di negoziati bilaterali se la disposizione sia ragionevole in riferimento a una CDI determinata.

La Svizzera ha respinto la regola LOB, sia essa applicata nella sua forma semplificata o estesa (par. 8–13), pronunciandosi invece a favore della regola PPT, per i seguenti motivi:

- in primo luogo, nonostante la regola LOB abbia il vantaggio di basarsi su criteri oggettivi, tracciando una netta distinzione tra abuso dell'accordo fiscale e casi conformi, un'analisi più attenta rivela che questa linea di demarcazione è molto più labile di quanto possa apparire. Infatti, anche nel caso della regola LOB vi è un certo margine interpretativo, ossia nell'applicazione del test della gestione attiva di un commercio o di un affare («active business test»). Inoltre non prevede esclusivamente test oggettivi, ma fa affidamento in alcuni casi anche su elementi soggettivi;
- in secondo luogo, a differenza della regola PPT, la regola LOB non costituisce una clausola generale antiabuso («general anti avoidance rule»). Infatti, la regola LOB è una clausola antiabuso specifica («specific anti avoidance rule») atta a contrastare il fenomeno dell'abuso dei trattati fiscali («treaty shopping»), senza però arginare tutte le forme di abuso. Di conseguenza, la sola adozione della regola LOB non consente di soddisfare lo standard minimo;
- in terzo luogo, la rigidità della regola LOB potrebbe far sì che i benefici legittimi di una CDI vengano negati in situazioni in cui di fatto non si è verificato alcun abuso.

La Svizzera non ha formulato riserve in merito all'articolo 7. Ha tuttavia effettuato una notifica ai sensi del paragrafo 17 sottoparagrafo a, indicando le disposizioni delle CDI in vigore che desidera eliminare dalle CDI interessate con l'adozione della regola PPT.

Considerando le riserve formulate dagli Stati partner con i quali la Svizzera ha concluso una CDI e le notifiche da essi effettuate, la regola PPT sarà inclusa nelle 12 CDI stipulate dalla Svizzera che saranno modificate in virtù della Convenzione BEPS. Le clausole antiabuso vigenti saranno inoltre eliminate dalle CDI con il Cile (n. 5 del Protocollo della Convenzione), l'Islanda (n. 4 del Protocollo della Convenzione), l'Italia (art. 23), il Messico (n. 6 par 1 del Protocollo della Convenzione), il Portogallo (art. 27 par. 3) e la Repubblica Ceca (n. 8 del Protocollo della Convenzione).

Art. 8 Transazioni relative al trasferimento dei dividendi

Il disciplinamento materiale (par. 1) dell'articolo 8 prevede l'introduzione di un periodo minimo di detenzione di un anno per la concessione dell'aliquota privilegiata dell'imposta alla fonte sui dividendi versati all'interno di un gruppo.

Numerose CDI della Svizzera contengono già una simile durata minima di detenzione, in particolare quando il diritto di imposizione per i dividendi da partecipazioni rilevanti è attribuito esclusivamente allo Stato di residenza. In determinati casi la disposizione permette di evitare un abuso dei trattati, senza interferire pesantemente con la libertà di azione degli attori economici, tanto più che la durata minima di detenzione per ottenere i benefici convenzionali non deve essere raggiunta già al momento del versamento dei dividendi, ma può essere raggiunta anche successivamente. La disposizione prevede inoltre che, ai fini del calcolo del periodo, non si prendano in considerazione le riorganizzazioni della società che paga i dividendi o di quella che li percepisce. È tuttavia necessario chiarire che cosa si intenda esattamente per riorganizzazione aziendale. Secondo la terminologia in uso in Svizzera, le riorganizzazioni includono non solo le fusioni e le scissioni, ma anche le trasformazioni e i trasferimenti di patrimonio interni al gruppo. Non sarebbe tuttavia giustificato impedire che il calcolo del periodo di detenzione si interrompa, ad esempio, in caso di alienazione di una partecipazione da parte di una società del gruppo a un'altra società dello stesso gruppo. Nell'ottica svizzera, è dunque necessario precisare che, ai fini di un elenco esaustivo, il concetto di riorganizzazione aziendale si limiti alla fusione, alla scissione e alla trasformazione. Una simile definizione di riorganizzazione aziendale non è prevista nella Convenzione BEPS e pertanto deve essere concordata nel quadro dei negoziati bilaterali sulle CDI.

Per questo motivo, al momento della firma della Convenzione BEPS la Svizzera ha formulato una riserva ai sensi del paragrafo 3 sottoparagrafo a. In tal modo, la disposizione materiale dell'articolo 8 non viene ripresa nelle CDI coperte della Svizzera.

Art. 9 Utili di capitale da alienazione di azioni o partecipazioni in entità il cui valore deriva principalmente da beni immobili

Il presente articolo concerne la clausola dell'imposizione degli utili ricavati dall'alienazione di società immobiliari secondo l'articolo 13 paragrafo 4 del Modello OCSE. In virtù della Convenzione BEPS si intende, da un lato, adeguare le clausole esistenti nelle CDI al Modello OCSE nella versione del 2017 (par. 1), dall'altro, creare l'opportunità di includere la clausola modificata secondo la versione del 2017 del Modello OCSE in quelle CDI che ancora non la contengono (par. 3).

Occorre considerare che la Svizzera, in qualità di Stato in cui sono situati gli immobili, ricorre solo in misura limitata al diritto di imposizione concesso all'articolo 13 paragrafo 4 del Modello OCSE nella versione del 2014. In particolare, conformemente al suo diritto interno, la Svizzera impone di norma solo l'alienazione di quote di maggioranza in società immobiliari e non anche le quote di minoranza, come sarebbe previsto dall'articolo 13 paragrafo 4 del Modello OCSE nella versione del 2014. Ciò rischia di creare situazioni di doppia non imposizione.

Questo rischio aumenterebbe se rientrassero in questa disposizione non solo le partecipazioni in società immobiliari, ma anche le partecipazioni detenute in altre strutture, così come previsto dalla prima modifica prevista dalla Convenzione BEPS, poiché in Svizzera le imposte sugli utili da sostanza immobiliare in seguito al cambiamento economico di proprietà sono prelevate solo in riferimento alle società immobiliari e non anche in riferimento a fondi d'investimento immobiliari o SICAV (società d'investimento a capitale variabile) con immobili.

La seconda modifica dell'articolo 13 paragrafo 4 del Modello OCSE nella versione del 2014 prevista sulla base della Convenzione BEPS è l'introduzione di una scadenza per determinare se il valore delle partecipazioni in questione consiste prevalentemente di immobili. La disposizione vuole impedire strutture attraverso le quali una società immobiliare viene sottratta al campo di applicazione della norma mediante l'apporto di liquidità mirato a vendere esenti da imposta le partecipazioni della società nello Stato in cui sono situati gli immobili. La disposizione lascia tuttavia irrisolti diversi interrogativi, segnatamente la procedura da seguire se la società le cui partecipazioni sono state vendute ha alienato i suoi immobili durante il periodo di detenzione, oppure se la suddetta struttura debba essere ancora accettata dopo la scadenza del periodo di detenzione di un anno. Per la Svizzera è più opportuno, quindi, continuare a convenire nelle sue CDI una clausola ai sensi dell'articolo 13 paragrafo 4 del Modello OCSE nella versione del 2014 che tenga conto delle sue esigenze specifiche e rinunciare alle due modifiche previste dalla Convenzione BEPS.

Al momento della firma della Convenzione la Svizzera ha dunque formulato una riserva ai sensi del paragrafo 6 sottoparagrafo a. In tal modo la disposizione materiale dell'articolo 9 non viene ripresa nelle CDI coperte della Svizzera.

Art. 10 Clausola antiabuso per le stabili organizzazioni situate in Giurisdizioni terze

Le stabili organizzazioni non sono residenti ai sensi delle CDI e, in quanto tali, non hanno diritto ai benefici convenzionali. In linea di principio possono tuttavia avvalersi della CDI dello Stato di residenza dell'impresa di appartenenza. Il presente articolo comprende una clausola antiabuso per le stabili organizzazioni situate in Giurisdizioni terze (par. 1–3). In virtù di tale clausola, lo Stato della fonte può negare i benefici della CDI per i redditi di una simile stabile organizzazione, se la Giurisdizione terza non assoggetta questi redditi a un'imposta minima. L'imposta minima è pari al 60 per cento dell'imposta che dovrebbe essere pagata nello Stato di residenza dell'impresa.

La peculiarità di questa clausola antiabuso consiste nel fatto che definisce l'uso illecito delle CDI in funzione del rispetto di una determinata imposta minima. Dal punto di vista della Svizzera, invece, una ridotta imposizione da sola non giustifica la negazione dei benefici delle CDI. Questa disposizione comporta inoltre il problema che non prevede alcuna eccezione per i casi in cui esiste già una CDI tra lo Stato della fonte e lo Stato della stabile organizzazione contenente aliquote d'imposta residue altrettanto favorevoli o inferiori rispetto a quelle previste nella CDI tra lo Stato della fonte e lo Stato di residenza dell'impresa. In questi casi può comunque essere escluso che la struttura sia stata costituita con finalità di utilizzo abusivo delle CDI.

Per questo motivo la Svizzera ha formulato una riserva ai sensi del paragrafo 5 sottoparagrafo a. In questo modo la clausola antiabuso contenuta all'articolo 10 non sarà inserita nelle CDI coperte della Svizzera.

Art. 11 Applicazione di Accordi fiscali per limitare il diritto di una Parte di assoggettare ad imposta i propri residenti

La disposizione materiale del presente articolo (par. 1) prevede che una Giurisdizione contraente di una CDI possa assoggettare i suoi residenti così come previsto dal diritto tributario interno, a prescindere dalle disposizioni di diverso tenore della CDI interessata. Nel contempo, lo stesso paragrafo prevede una serie di eccezioni (sottopar. a-j).

Per quanto non sia mai esplicitato, la disposizione è stata creata in primo luogo per gli Stati dotati della normativa sulle società estere controllate («Controlled Foreign Companies» o CFC). Secondo le cosiddette disposizioni CFC, in determinate situazioni gli Stati imputano i redditi conseguiti da società estere a una società indigena, sebbene la società estera sia un soggetto fiscale a sé stante. L'articolo 11 fornisce la base giuridica a queste disposizioni. La Svizzera non prevede disposizioni CFC e non ha alcun interesse che altri Stati le applichino in riferimento alle società svizzere di un gruppo. La Svizzera è del parere che gli utili conseguiti dalle società svizzere non possano essere assoggettati ad un'imposizione supplementare all'estero solo perché le partecipazioni in una società svizzera sono detenute da un soggetto estero.

Per questo motivo la Svizzera ha formulato una riserva ai sensi del paragrafo 3 sottoparagrafo a. La disposizione materiale dell'articolo 11 non verrà quindi inserita nelle CDI coperte della Svizzera.

Parte IV: Elusione dello status di stabile organizzazione

Art. 12 Elusione artificiosa dello status di stabile organizzazione attraverso accordi di commissione («commissionnaire arrangements») e strategie simili

Il presente articolo contiene una definizione modificata di stabile organizzazione (par. 1 e 2), relativa ai commissionari (art. 5 par. 5 e 6 del Modello OCSE). Rispetto alla definizione in vigore, nell'insieme è sicuramente più chiara; tuttavia integrarla

nelle CDI comporterebbe un'estensione non auspicata dalla Svizzera della definizione corrente, che trascenderebbe la definizione invalsa in Svizzera. L'integrazione della disposizione avrebbe quindi un impatto sull'equilibrio delle CDI, ragione per cui deve rimanere riservata ai negoziati bilaterali.

Per questo motivo, al momento della firma della Convenzione BEPS, la Svizzera ha formulato una riserva ai sensi del paragrafo 4. La definizione modificata di stabile organizzazione secondo l'articolo 12 non verrà quindi inserita nelle CDI coperte della Svizzera.

Art. 13 Elusione artificiosa dello status di stabile organizzazione attraverso esenzioni per specifiche attività

Il presente articolo riguarda l'elenco delle attività il cui esercizio non configura una stabile organizzazione (art. 5 par. 4 del Modello OCSE 2017). Esso prevede due opzioni: nell'Opzione A (par. 2), tutte le attività elencate sono subordinate alla condizione del carattere ausiliario o preparatorio. L'Opzione B (par. 3), per contro, si basa sull'articolo 5 paragrafo 4 del Modello OCSE 2014. Di conseguenza, le attività figuranti nell'elenco sono attività che di per sé non costituiscono una stabile organizzazione. Il fatto che si tratti di eccezioni intrinseche emerge chiaramente dalla disposizione dell'Opzione B e dal commentario relativo al Modello OCSE 2017. Le spiegazioni sinora fornite nel commentario relativo al Modello OCSE (nelle versioni antecedenti il 2017), invece, sollevano il dubbio che le eccezioni elencate riguardino proprio attività con carattere ausiliario o preparatorio.

Oltre alle due opzioni, l'articolo contiene un'altra disposizione materiale: la cosiddetta clausola anti-frammentazione (par. 4). Secondo tale disposizione, le attività che rientrano tra le eccezioni figuranti nell'elenco configurano invece una stabile organizzazione se l'impresa (o un'impresa dello stesso gruppo) esercita altre attività nello Stato interessato in modo che tutte queste attività costituiscano un'operazione economica coesa che non soddisfa le condizioni della disposizione sulle eccezioni.

Dal punto di vista della Svizzera, l'Opzione A e la clausola anti-frammentazione devono essere respinte, poiché aumentano il numero delle stabili organizzazioni e acuiscono le incertezze per le imprese. Dal momento che hanno un impatto sull'equilibrio delle CDI, devono rimanere riservate ai negoziati bilaterali.

L'attuazione dell'Opzione B, invece, in apparenza sembrerebbe contribuire a una precisazione delle CDI della Svizzera interessate. In realtà prevalgono i motivi contrari a questa opzione. In primo luogo, l'Opzione B si applica solo se anche l'altro Stato partner sceglie di applicarla. Gli Stati che non considerano le attività riportate all'articolo 5 paragrafo 4 del Modello OCSE come eccezioni intrinseche non sceglieranno l'Opzione B. Ciò significa che la disposizione dell'Opzione B sarà inclusa soltanto nelle CDI della Svizzera con gli Stati che condividono il parere della Svizzera per quanto riguarda l'interpretazione della disposizione in vigore. La modifica non produrrebbe pertanto ulteriori vantaggi a livello materiale. In secondo luogo, se la Svizzera scegliesse l'Opzione B e, contestualmente, escludesse la clausola anti-frammentazione, potrebbero sorgere dubbi sul suo impegno contro l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili.

Al momento della firma della Convenzione BEPS la Svizzera ha quindi formulato una riserva ai sensi del paragrafo 6 sottoparagrafo a. In questo modo le modifiche contenute all'articolo 13 della Convenzione BEPS relative all'articolo 5 paragrafo 4 del Modello OCSE non saranno incluse nelle CDI coperte della Svizzera.

Art. 14 Suddivisione («splitting-up») di contratti

Il presente articolo contiene una specifica clausola antiabuso in riferimento alle stabili organizzazioni relative ai cantieri di costruzione (par. 1). La clausola è stata creata segnatamente per gli Stati che non recepiscono la regola PPT nelle loro CDI. Questi Stati possono necessitare di una specifica clausola antiabuso nello loro CDI al fine di impedirne l'uso illecito in rapporto con le stabili organizzazioni relative ai cantieri di costruzione. Per la Svizzera, che include la regola PPT nelle sue CDI, non è necessario recepire questa specifica clausola antiabuso.

Al momento della firma della Convenzione BEPS la Svizzera ha pertanto formulato una riserva ai sensi del paragrafo 3 sottoparagrafo a. In questo modo la disposizione materiale dell'articolo 14 non verrà inclusa nelle CDI coperte della Svizzera.

Art. 15 Definizione di una persona strettamente correlata a un'impresa

Il presente articolo contiene una definizione del concetto di persona strettamente correlata a un'impresa (par. 1). Tale definizione è utilizzata ai fini della definizione modificata di stabile organizzazione (art. 12), della clausola anti-frammentazione (art. 13) e della specifica clausola antiabuso in riferimento alle stabili organizzazioni relative ai cantieri di costruzione (art. 14). Per Stati come la Svizzera, che hanno formulato una riserva in riferimento a ognuna di queste disposizioni, la ripresa della definizione nelle proprie CDI non ha alcun senso.

Per questo motivo, al momento della firma della Convenzione BEPS, la Svizzera ha formulato una riserva ai sensi del paragrafo 2. In tal modo la definizione contenuta all'articolo 15 non verrà ripresa nelle CDI coperte della Svizzera.

Parte V: Miglioramento della risoluzione delle controversie

Art. 16 Procedura amichevole

Le disposizioni materiali del presente articolo sono contenute nei paragrafi 1, 2 e 3. Sono state sviluppate nell'ambito dell'azione 14 del progetto BEPS e fanno parte dello standard minimo. Le disposizioni sono conformi ai paragrafi 1, 2 e 3 dell'articolo 25 del Modello OCSE 2017. In termini di contenuto, si tratta di disposizioni volte a risolvere le controversie in caso di imposizione non conforme alle CDI. Queste situazioni devono essere risolte dalle autorità competenti delle Giurisdizioni contraenti nell'ambito di una procedura bilaterale.

Le CDI della Svizzera contengono già queste disposizioni, seppur con alcune differenze. La Convenzione BEPS le integra o le modifica nel caso in cui non siano complete o contengano disposizioni di diverso tenore.

L'unica discrepanza rilevante nelle CDI della Svizzera riguarda l'articolo 25 paragrafo 2 secondo periodo del Modello OCSE, corrispondente all'articolo 16 paragrafo 2 secondo periodo della Convenzione BEPS. Secondo questa disposizione gli accordi amichevoli devono essere attuati nonostante i limiti temporali previsti dalla legislazione nazionale delle Giurisdizioni contraenti. La Svizzera ha formulato una riserva in merito alla corrispondente disposizione contenuta nel Modello OCSE. Di conseguenza, solo poche CDI concluse dalla Svizzera contengono questa disposizione.

Secondo il parere della Svizzera, dopo un certo lasso di tempo la collettività deve conoscere esattamente le sue entrate fiscali. Al riguardo il criterio determinante è il termine di dieci anni vigente nella legislazione svizzera per la revisione delle decisioni di tassazioni, calcolato a partire dal loro passaggio in giudicato. Dal momento che la durata di una procedura amichevole non è influenzabile dal contribuente, il termine è considerato rispettato se la domanda di avviare una procedura amichevole è presentata entro dieci anni.

L'articolo 16 paragrafo 5 sottoparagrafo c della Convenzione BEPS prevede la possibilità di formulare una riserva concernente l'articolo 16 paragrafo 2 secondo periodo. In questo caso, tuttavia, per soddisfare lo standard minimo stabilito, la Svizzera deve essere disposta a recepire nel quadro dei negoziati sulle CDI le disposizioni che limitano il termine per le rettifiche degli utili di imprese associate o di stabili organizzazioni.

Al momento della firma della Convenzione BEPS la Svizzera ha formulato una riserva ai sensi del paragrafo 5 sottoparagrafo c limitata al paragrafo 2 secondo periodo. Nel contempo ha notificato le disposizioni già in essere nelle CDI della Svizzera.

Considerando le riserve formulate dagli Stati partner con i quali la Svizzera ha concluso una CDI e le notifiche da essi effettuate, le disposizioni corrispondenti delle 12 CDI della Svizzera modificate in virtù della Convenzione BEPS saranno allineate con quelle dell'articolo 16 paragrafi 1–3 (fatta eccezione per il par. 2 secondo periodo).

Art. 17 Rettifiche corrispondenti

Il disciplinamento materiale del presente articolo (par. 1), che corrisponde all'articolo 9 paragrafo 2 del Modello OCSE, fa parte dello standard minimo stabilito nell'ambito dell'azione 14 del progetto BEPS. Tale disposizione prevede l'obbligo di procedere alle rettifiche corrispondenti in caso di rettifica degli utili.

In passato la Svizzera non ha incluso la disposizione nelle sue CDI. In gran parte di esse, dunque, questa disposizione non è contenuta oppure lo è esclusivamente in una forma modificata. Solo nel 2005 la Svizzera ha ritirato la pertinente riserva nel commentario relativo al Modello OCSE e ha cominciato a concordare questa disposizione con i suoi Stati partner nella convinzione che questa disposizione non obblighi a rettifiche corrispondenti automatiche; al contrario, la Svizzera deve effettuare una rettifica corrispondente soltanto se è il risultato di una soluzione amichevole.

La Svizzera non ha formulato alcuna riserva in riferimento all'articolo 17. Nel contempo ha comunicato le disposizioni già in essere nelle sue CDI.

Considerando le riserve formulate dagli Stati partner con i quali la Svizzera ha concluso una CDI e le notifiche da essi effettuate, la disposizione corrispondente delle CDI stipulate con l'Argentina, l'Italia, la Lituania, il Lussemburgo, il Messico, l'Austria, il Portogallo e il Sudafrica viene adeguata alla disposizione di cui al paragrafo 2.

Parte VI: Arbitrato

Art. 18 Opzione per l'applicazione della parte VI

Le disposizioni concernenti la procedura arbitrale non costituiscono uno standard minimo. Di conseguenza gli Stati e le Giurisdizioni che hanno firmato la Convenzione possono scegliere se applicare la parte VI alle loro CDI coperte, ciò che la Svizzera ha fatto provvisoriamente effettuando una notifica secondo l'articolo 29 paragrafo 3 in occasione della firma della Convenzione BEPS; la notifica deve essere confermata al momento della ratifica. La parte VI è applicata a una CDI coperta solo se entrambe le Giurisdizioni contraenti lo hanno notificato al Depositario.

La parte VI della Convenzione BEPS contiene una clausola arbitrale che impone alle Giurisdizioni contraenti sostanzialmente gli stessi obblighi dell'articolo 25 paragrafo 5 del Modello OCSE, incluso in numerose CDI stipulate dalla Svizzera¹⁰. Tuttavia, rispetto alla corrispondente disposizione del Modello OCSE, la parte VI della Convenzione BEPS entra maggiormente nel dettaglio della procedura.

Conformemente all'articolo 25 paragrafo 5 del Modello OCSE, queste disposizioni procedurali devono essere convenute tra le autorità competenti. Anche la parte VI della Convenzione BEPS non può prescindere da un tale accordo, poiché diversi dettagli inerenti alla procedura (ad es. i termini o la documentazione necessaria affinché un caso possa essere sottoposto in forma completa alle autorità competenti) devono essere convenuti tra le autorità competenti (art. 19 par. 10).

Art. 19 Arbitrato obbligatorio e vincolante

Se, nel quadro della procedura amichevole, le autorità competenti non sono in grado di raggiungere un accordo entro un periodo di due anni, il contribuente può chiedere per scritto che il suo caso sia sottoposto ad arbitrato. La possibilità di formulare una riserva per sostituire il periodo di due anni con un periodo di tre anni è prevista al paragrafo 11. All'atto della firma della Convenzione BEPS, la Svizzera ha formulato una simile riserva affinché il termine indicato nella Convenzione BEPS coincidesse

¹⁰ La Svizzera ha concordato una clausola arbitrale ai sensi dell'articolo 25 paragrafo 5 del Modello OCSE nelle CDI con gli Stati e le Giurisdizioni seguenti: Albania, Australia, Austria, Belgio, Estonia, Francia, Germania, Grecia, Hong Kong, Islanda, Kazakistan, Liechtenstein, Lussemburgo, Malta, Norvegia, Paesi Bassi, Polonia, Regno Unito, Repubblica Slovacca, Slovenia, Spagna, Sudafrica, Svezia e Uruguay.

con quello previsto dalla sua prassi in materia di CDI. La riserva deve essere confermata al momento della ratifica.

La decisione del collegio arbitrale è definitiva e vincolante, salvo nei casi in cui una persona direttamente interessata dal caso non accetti l'accordo amichevole che dà attuazione alla decisione arbitrale; ad esempio, quando tale persona decide di sottoporre le questioni non risolte a un tribunale. Questo meccanismo permette di tenere conto degli interessi dei contribuenti che subiscono una doppia imposizione e di garantire la certezza del diritto.

Art. 20 Nomina degli arbitri

Il presente articolo contiene una serie di regole che si applicheranno a condizione che le autorità competenti non stabiliscano di comune accordo regole diverse.

La disposizione prevede in particolare che il collegio arbitrale sia composto di tre persone fisiche con competenze o esperienza in materia di fiscalità internazionale (par. 2 sottopar. a). Ciascuna autorità competente deve designare un membro del collegio, e i due membri così designati devono nominare un terzo arbitro che non deve avere la nazionalità né essere residente di una delle due Giurisdizioni contraenti e che assumerà il ruolo di Presidente del collegio arbitrale (par. 2 sottopar. b). Ogni membro del collegio arbitrale deve essere imparziale e indipendente rispetto alle autorità competenti, alle amministrazioni fiscali e ai ministeri delle finanze delle Giurisdizioni contraenti (par. 2 sottopar. c).

Nel caso in cui un membro o il Presidente del collegio arbitrale non venga nominato, è previsto che tale nomina sia effettuata dal funzionario più alto in grado del Centro per le politiche e l'amministrazione fiscali dell'OCSE che non abbia la nazionalità di alcuna delle due Giurisdizioni contraenti (par. 2 e 3). Questo dispositivo, che si applica soltanto qualora le autorità competenti non concordino regole diverse, impedisce che l'arbitrato per le questioni sollevate in un caso di procedura amichevole possa essere rinviato indebitamente.

Art. 21 Confidenzialità delle procedure arbitrali

Al fine di garantire che la procedura arbitrale raggiunga il suo scopo senza violare la confidenzialità della procedura amichevole, il presente articolo stabilisce che ai membri del collegio arbitrale siano applicabili gli obblighi di confidenzialità previsti nelle disposizioni della pertinente CDI coperta riguardanti lo scambio di informazioni (par. 1).

Le autorità competenti delle Giurisdizioni contraenti devono assicurarsi che tali membri e i loro collaboratori si impegnino per scritto, prima di partecipare a una procedura arbitrale, a trattare qualsiasi informazione concernente la procedura arbitrale in conformità agli obblighi di confidenzialità e di non divulgazione previsti nelle disposizioni riguardanti lo scambio di informazioni (par. 2).

Art. 22 Risoluzione di un caso prima della conclusione dell'arbitrato

La presente disposizione stabilisce che la procedura arbitrale si conclude se le autorità competenti delle Giurisdizioni contraenti raggiungono un accordo amichevole che permette di risolvere il caso o se la persona che ha sottoposto il caso ritira la sua richiesta di procedura amichevole o di arbitrato.

Art. 23 Tipologia di procedura arbitrale

Come regola alternativa, l'articolo 23 paragrafo 1 della Convenzione BEPS contiene il metodo dell'«offerta definitiva» («final offer»), denominato anche metodo della «miglior offerta definitiva» («best and final offer»). Salvo che le autorità competenti concordino un metodo diverso, il metodo dell'«offerta definitiva» prevede che l'autorità competente di ciascuna Giurisdizione contraente sottoponga al collegio arbitrale una proposta di risoluzione delle questioni irrisolte nel caso concreto. Le proposte di risoluzione sottoposte dall'autorità competente di ciascuna Giurisdizione contraente possono essere corroborate da un documento a supporto della propria posizione. Ciascuna autorità competente può anche sottoporre una memoria di replica alla proposta di risoluzione e al documento di posizione presentati dall'altra autorità competente. La memoria di replica permette di rispondere soltanto alle posizioni e alle argomentazioni dell'altra autorità competente, ma non offre a un'autorità competente la possibilità di formulare argomentazioni aggiuntive a sostegno della propria posizione. Il collegio arbitrale sceglie quale decisione una delle proposte di risoluzione del caso sottoposte dalle autorità competenti. La decisione arbitrale è adottata a maggioranza semplice dei membri del collegio e non contiene alcuna motivazione o spiegazione. La decisione è comunicata per scritto alle autorità competenti delle Giurisdizioni contraenti e non ha valore di precedente in nessun altro caso.

In virtù dell'articolo 23 paragrafo 2, una Parte che non accetta il metodo dell'«offerta definitiva» come regola standard può riservarsi il diritto di non applicarlo alle sue CDI coperte, adottando invece il metodo dell'«opinione indipendente» («independent opinion»). In tal caso, salvo che le autorità competenti delle Giurisdizioni contraenti di una CDI coperta abbiano stabilito di comune accordo regole diverse, tali autorità devono fornire ai membri del collegio arbitrale le informazioni necessarie per la decisione arbitrale. Il collegio arbitrale decide liberamente e indica le fonti di diritto alla base della decisione arbitrale e gli argomenti che hanno condotto alla decisione. Adottata a maggioranza semplice dei membri del collegio, la decisione non ha alcun valore di precedente.

La Svizzera è fondamentalmente disposta a includere una disposizione sull'arbitrato, privilegiando il metodo dell'«offerta definitiva», ovvero la regola standard prevista dalla Convenzione BEPS. Essa si riserva inoltre la facoltà di accettare in via sussidiaria, dopo attento esame dei fatti, il metodo dell'«opinione indipendente».

Art. 24 Accordo su una diversa risoluzione

La presente disposizione prevede la possibilità (par. 2) di non attuare la decisione presentata dal collegio arbitrale se le autorità competenti delle Giurisdizioni contraenti concordano una diversa risoluzione nei tre mesi di calendario successivi al momento in cui la decisione arbitrale è stata loro comunicata.

La Svizzera intende avvalersi di questa facoltà, tuttavia limitandola ai casi di arbitramento secondo il metodo dell'«opinione indipendente», con la riserva di cui al paragrafo 3. Poiché nel caso della procedura arbitrale secondo il metodo dell'«offerta definitiva» una delle autorità competenti vince la disputa con la sua ultima offerta, è poco probabile che si concordi una diversa risoluzione.

Art. 25 Costi della procedura arbitrale

Il presente articolo stabilisce che gli onorari e le spese dei membri del collegio arbitrale, nonché qualsiasi costo sostenuto in relazione alla procedura arbitrale dalle Giurisdizioni contraenti, siano a carico di queste ultime secondo modalità da stabilirsi di comune accordo. In assenza di tale accordo, ciascuna Giurisdizione contraente sostiene le proprie spese e quelle del membro del collegio da essa designato. Il costo del Presidente del collegio arbitrale è a carico delle Giurisdizioni contraenti in parti uguali.

La Convenzione BEPS non prevede una soluzione per la ripartizione dei costi secondo il principio di causalità così come richiesta da alcuni Cantoni nell'ambito della consultazione.

Art. 26 Compatibilità

Il paragrafo 1 del presente articolo contempla una clausola di compatibilità che descrive l'interazione tra le disposizioni della parte VI e le disposizioni delle CDI coperte. Secondo tale clausola la parte VI della Convenzione BEPS si applica in luogo di una clausola arbitrale in essere o in aggiunta a una disposizione sulla procedura amichevole, nel caso in cui una CDI non prevedesse alcuna clausola arbitrale. Il paragrafo 4 del presente articolo consente tuttavia a ogni Parte di applicare la parte VI della Convenzione BEPS con la riserva di escludere una o più CDI che già prevedono una clausola arbitrale.

Tra le CDI coperte della Svizzera, quelle concluse con l'Austria, l'Islanda, il Lussemburgo e il Sudafrica contengono già una clausola arbitrale. Non vi è pertanto la necessità di riprendere in queste CDI la parte VI della Convenzione BEPS. La Svizzera escluderà quindi dall'applicazione della parte VI, mediante una riserva ai sensi dell'articolo 6 paragrafo 4 della Convenzione BEPS, le proprie CDI che già contengono una clausola arbitrale.

Considerando le notifiche effettuate dalla Svizzera ai sensi dell'articolo 18, le CDI con l'Italia e il Portogallo includeranno una clausola arbitrale.

Parte VII: Disposizioni finali

Art. 27 Firma e ratifica, accettazione o approvazione

Secondo il paragrafo 1, a decorrere dal 31 dicembre 2016 la Convenzione BEPS è aperta alla firma da parte di tutti gli Stati, le tre Dipendenze della Corona Britannica (Jersey, Guernsey e Isola di Man) nonché ogni altra Giurisdizione autorizzata a diventare una Parte della Convenzione mediante una decisione adottata all'unanimità dalle Parti e dai Firmatari. L'articolo 184 capoverso 2 della Costituzione federale (Cost.)¹¹ conferisce al Consiglio federale la facoltà di firmare i trattati internazionali, di sottoporli per approvazione all'Assemblea federale e, in seguito, di ratificarli. In virtù del decreto federale del 24 maggio 2017, il 7 giugno 2017 la Svizzera ha firmato la Convenzione BEPS con riserva di ratifica. A fine luglio 2018, 82 Stati e Giurisdizioni avevano firmato la Convenzione BEPS. Dopo la ratifica da parte di cinque Firmatari, il 1° luglio 2018 la Convenzione BEPS è potuta entrare in vigore. Perché possa entrare in vigore anche per la Svizzera, la Convenzione BEPS deve essere ratificata. In conformità dell'articolo 166 capoverso 2 Cost. la Convenzione BEPS sarà sottoposta per approvazione all'Assemblea federale.

Art. 28 Riserve

Come già esposto al numero 1.3, la Convenzione BEPS prevede la formulazione di riserve mediante le quali le Parti possono escludere determinate disposizioni della Convenzione, che in tal modo non verranno applicate alle CDI coperte. Le riserve sono consentite soltanto se espressamente previste nelle disposizioni elencate al paragrafo 1. Conformemente al paragrafo 1, in occasione della firma della Convenzione BEPS la Svizzera ha sostanzialmente escluso mediante riserva l'applicazione delle disposizioni materiali che non costituiscono standard minimi secondo il progetto BEPS. Fanno eccezione la disposizione volta a impedire la doppia non imposizione (art. 5, Opzione A), la seconda disposizione aggiuntiva per il preambolo di una CDI (art. 6 par. 3) e le disposizioni sulla procedura arbitrale. L'inclusione di una clausola arbitrale nelle CDI non è uno standard minimo secondo il progetto BEPS, ma è conforme alla politica svizzera in materia di CDI, ragione per cui all'atto della firma della Convenzione BEPS la Svizzera ha provvisoriamente optato per il suo inserimento.

Secondo il paragrafo 2 una Parte della Convenzione BEPS che ha scelto di applicare la parte VI della Convenzione BEPS (Arbitrato) può formulare una o più riserve, con cui limita la procedura arbitrale. La riserva è applicata a una CDI se l'altra Giurisdizione contraente l'accetta. Se l'altra Giurisdizione contraente rifiuta la riserva, la parte VI della Convenzione BEPS non si applica alla CDI interessata.

Con una riserva ai sensi del paragrafo 2 la Svizzera intende limitare la procedura arbitrale agli anni fiscali successivi alla data in cui la Convenzione BEPS diventa efficace. Inoltre, dalla procedura arbitrale dovranno essere esclusi casi riguardanti i diritti immateriali difficilmente valutabili, se la rettifica effettuata all'estero non tiene conto dei termini di prescrizione ordinari.

¹¹ RS 101

Il paragrafo 3 esplicita le conseguenze delle riserve formulate secondo la Convenzione BEPS tra la Parte che ha formulato la riserva e l'altra Parte. Esso stabilisce che, salvo quanto altrimenti espressamente previsto nella Convenzione BEPS, una riserva formulata da una Parte modifica la disposizione corrispondente della Convenzione BEPS nella medesima misura sia per la Parte che ha formulato la riserva sia per l'altra Parte. Le riserve sono quindi applicate in modo simmetrico ad entrambe le Giurisdizioni contraenti di una CDI coperta, purché la Convenzione BEPS non preveda altrimenti.

I paragrafi 5–7 stabiliscono in quale momento formulare le riserve. Possono essere formulate al momento della firma o del deposito dello strumento di ratifica, accettazione o approvazione. Ai sensi dell'articolo 28 paragrafo 6 al momento della firma della Convenzione BEPS la Svizzera ha formulato alcune riserve, che devono essere confermate al momento della ratifica.

Il paragrafo 9 prevede che, mediante una notifica inviata al Depositario, una Parte possa ritirare una riserva formulata secondo la Convenzione BEPS o sostituirla con una riserva più limitata. Il paragrafo 9 disciplina inoltre le modalità dell'efficacia di un ritiro o di una sostituzione.

Art. 29 Notifiche

I paragrafi 1, 3 e 4 stabiliscono il momento in cui devono essere effettuate le notifiche secondo le disposizioni della Convenzione BEPS. Così come avvenuto per le riserve, la Svizzera ha formulato le sue notifiche ai sensi dell'articolo 29 paragrafo 3 al momento della firma della Convenzione BEPS e deve confermarle al momento della ratifica. Il paragrafo 5 prevede che una Parte possa ampliare il suo elenco delle CDI coperte in qualsiasi momento dopo l'entrata in vigore della Convenzione mediante una notifica inviata al Depositario (art. 29 par. 1 sottopar. a). In virtù di questa disposizione, la Svizzera potrebbe notificare altre CDI, purché siano soddisfatte le due condizioni, indispensabili a giudizio della Svizzera, per una revisione mediante la Convenzione BEPS menzionate al numero 1.4. Inoltre, il paragrafo 6 permette alle Parti di effettuare ulteriori notifiche ai sensi del paragrafo 1 sottoparagrafi b–s mediante una notifica inviata al Depositario.

Art. 30 Successive modifiche di Accordi fiscali coperti

La Convenzione BEPS non pregiudica successive modifiche di una CDI coperta che possono essere concordate dalle Giurisdizioni contraenti della stessa CDI. La disposizione precisa che una CDI coperta può essere ulteriormente rivista dopo la sua modifica in virtù della Convenzione BEPS, segnatamente anche riguardo alle disposizioni modificate o introdotte dalla Convenzione stessa.

Art. 31 Conferenza delle Parti contraenti

Il paragrafo 1 prevede che le Parti possano convocare una conferenza delle Parti al fine di prendere decisioni o di esercitare funzioni considerate necessarie o adeguate secondo la Convenzione BEPS. I paragrafi 2 e 3 disciplinano le modalità di convocazione di una conferenza delle Parti.

Art. 32 Interpretazione e attuazione

Secondo il paragrafo 1, le questioni concernenti l'interpretazione o l'attuazione delle disposizioni di una CDI coperta introdotte dalla Convenzione sono risolte mediante accordo amichevole.

Secondo il paragrafo 2 le questioni concernenti l'interpretazione o l'attuazione della Convenzione BEPS possono essere trattate da una conferenza delle Parti convocata conformemente all'articolo 31 paragrafo 3. Il paragrafo 2 è una disposizione potestativa. Di conseguenza le questioni concernenti l'interpretazione e l'attuazione possono essere trattate anche in altro modo. Le autorità competenti di una CDI coperta possono convenire amichevolmente gli effetti e il funzionamento della Convenzione BEPS in riferimento alla CDI in questione.

Art. 33 Emendamenti

Qualsiasi Parte può proporre un emendamento alla Convenzione BEPS sottoponendo la proposta di emendamento al Depositario. Al fine di esaminare l'emendamento proposto, può essere convocata una conferenza delle Parti secondo l'articolo 31 paragrafo 3.

Art. 34 Entrata in vigore

La Convenzione BEPS entra in vigore il primo giorno del mese successivo alla conclusione di un periodo di tre mesi che decorre dalla data di deposito del quinto strumento di ratifica, accettazione o approvazione. Per ogni altro Firmatario che ratifica, accetta o approva la Convenzione BEPS, la Convenzione entra in vigore il primo giorno del mese successivo alla conclusione di un periodo di tre mesi che decorre dalla data di deposito da parte di detto Firmatario del suo strumento di ratifica, accettazione o approvazione. La Convenzione BEPS è entrata in vigore il 1° luglio 2018¹².

Art. 35 Efficacia

Le modifiche delle CDI coperte si applicano conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 35 concernente l'efficacia della Convenzione BEPS.

Il paragrafo 1 disciplina l'efficacia della Convenzione BEPS in riferimento a una CDI coperta per le imposte ritenute alla fonte sulle somme pagate o accreditate a non residenti (sottopar. a) nonché per tutte le altre imposte prelevate da una Giurisdizione contraente (sottopar. b).

Per le imposte ritenute alla fonte di cui al sottoparagrafo a, la Convenzione BEPS ha efficacia quando il fatto generatore di tali imposte si verifica il, o dopo il, 1° gennaio dell'anno civile successivo che inizia all'ultima data di entrata in vigore della Convenzione BEPS per la Giurisdizione contraente di una CDI coperta. Ciò significa, ad

¹² Le riserve formulate e le notifiche effettuate nel quadro della ratifica sono consultabili al sito: www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-beps.htm [*> Signatories and Parties (MLI Positions)*].

esempio, che se la Convenzione BEPS entra in vigore il 1° marzo 2018 per la prima Giurisdizione contraente e il 1° marzo 2019 per la seconda Giurisdizione contraente, la Convenzione BEPS avrà efficacia per i fatti imponibili che si verificano il 1° gennaio 2020, o dopo tale data.

Per le imposte di cui al sottoparagrafo b, la Convenzione BEPS ha efficacia quando il periodo d'imposta per il quale le imposte sono prelevate inizia sei mesi dopo l'ultima delle date in cui la Convenzione BEPS entra in vigore per la Giurisdizione contraente di una CDI coperta. Ciò significa, ad esempio, che se la Convenzione BEPS entra in vigore il 1° settembre 2018 per la seconda Giurisdizione contraente, la Convenzione BEPS avrà efficacia per tutte le imposte non ritenute alla fonte dal primo periodo d'imposta, che inizia il, o dopo il, 1° marzo 2019. Se il periodo d'imposta corrisponde all'anno civile, nel caso in esame le disposizioni della Convenzione BEPS hanno efficacia sul periodo d'imposta che inizia il 1° gennaio 2020.

Il paragrafo 5 disciplina l'efficacia della Convenzione BEPS per le nuove CDI coperte che una Parte notifica al Depositario ai sensi dell'articolo 29 paragrafo 5.

Considerando le diverse procedure interne delle Parti per l'attuazione della Convenzione BEPS, il paragrafo 7 prevede che una Parte si può riservare il diritto di posticipare l'efficacia della Convenzione BEPS. Con questa riserva, le disposizioni della Convenzione BEPS non diventano automaticamente efficaci con l'entrata in vigore della Convenzione, bensì solo dopo che lo Stato che ha formulato la riserva ha notificato al Depositario il completamento delle sue procedure interne. All'atto della firma della Convenzione BEPS, la Svizzera ha formulato una riserva ai sensi dell'articolo 35 paragrafo 7 sottoparagrafo a. In questo modo la Svizzera può garantire che la Convenzione BEPS non abbia efficacia per le sue CDI coperte prima che il testo delle modifiche apportate alle CDI interessate sulla base della Convenzione BEPS sia definitivo.

Art. 36 Efficacia della parte VI

L'articolo 36 disciplina l'efficacia della parte VI della Convenzione BEPS riguardo all'arbitrato. La riserva di cui all'articolo 35 paragrafo 7 sottoparagrafo a della Convenzione BEPS vale anche in riferimento alle disposizioni sull'efficacia ai sensi della parte VI.

Art. 37 Recesso

Il paragrafo 1 sancisce che una Parte può, in qualsiasi momento, recedere dalla Convenzione BEPS mediante una notifica inviata al Depositario.

Secondo il paragrafo 2, il recesso diviene efficace alla data di ricezione della notifica da parte del Depositario. Nei casi in cui una CDI coperta sia entrata in vigore tra due (o più) Giurisdizioni contraenti prima della data in cui il recesso di una Parte diviene efficace, dopo il recesso tale CDI resta come modificata dalla Convenzione BEPS (par. 2).

Art. 38 Relazione con i Protocolli

Il presente articolo prevede che la Convenzione BEPS possa essere integrata da uno o più protocolli. Una Parte della Convenzione è vincolata da un protocollo solo se è diventata parte del protocollo in conformità alle sue disposizioni. Ai protocolli si applica la stessa procedura di ratifica di quella della Convenzione BEPS.

Art. 39 Depositario

Secondo il paragrafo 1, il Depositario della Convenzione BEPS e di ogni protocollo di cui all'articolo 38 è il Segretario generale dell'OCSE.

Il paragrafo 2 elenca le notifiche che il Depositario comunica alle Parti e ai Firmatari della Convenzione. Inoltre il Depositario conserva gli elenchi accessibili al pubblico delle CDI coperte così come delle riserve formulate e delle notifiche effettuate dalle Parti della Convenzione (par. 3).

4 Ripercussioni**4.1 Ripercussioni per la Confederazione, i Cantoni e i Comuni**

Con l'attuazione di una serie di nuove misure sviluppate nell'ambito del progetto BEPS i casi di doppia imposizione rischiano di aumentare. Di conseguenza potrebbe crescere il numero delle procedure amichevoli avviate per risolverli. A questo riguardo viene in aiuto e assume una funzione importante la Convenzione BEPS, in quanto consente di migliorare i meccanismi di risoluzione delle controversie nell'ambito della procedura amichevole.

La modifica delle CDI esistenti sulla base della Convenzione BEPS è in linea di massima più efficiente, in termini di economia procedurale, rispetto alla modifica di una lunga serie di CDI. Tuttavia, poiché la Svizzera assume una posizione orientata alla chiarezza e alla certezza del diritto riguardo agli effetti che la Convenzione BEPS avrà sulle CDI (cfr. n. 1.2), in futuro la maggioranza delle CDI della Svizzera dovrà continuare a essere modificata seguendo la procedura di revisione ordinaria (cfr. n. 1.4.2). La Convenzione BEPS può essere attuata nei limiti delle risorse umane disponibili.

4.2 Ripercussioni per l'economia

Oltre 100 Stati e Giurisdizioni, tra cui tutti gli Stati membri dell'OCSE e del G20 nonché altri Stati, si sono impegnati politicamente a recepire e attuare gli standard minimi scaturiti dal pacchetto di misure sviluppato nell'ambito del progetto BEPS. Gli standard minimi comprendono la prevenzione dell'abuso dei trattati e il miglioramento della risoluzione delle controversie, entrambi oggetto della Convenzione BEPS.

Con l'attuazione di questi standard minimi per mezzo della Convenzione BEPS o di protocolli di modifica delle CDI bilaterali si mira a creare parità di condizioni («level playing field»). In tal modo si garantisce che i contribuenti in Svizzera non subiscano svantaggi concorrenziali e che la Svizzera soddisfi gli standard minimi concernenti le CDI definiti dal progetto BEPS.

4.3 Ripercussioni per le entrate fiscali

La Convenzione BEPS non prevede modifiche delle norme di attribuzione dei diritti di imposizione nell'ambito delle CDI coperte. Contiene piuttosto disposizioni volte a impedire l'uso illecito delle CDI coperte e a migliorare le procedure amichevoli come strumento di risoluzione delle controversie in caso di doppia imposizione. La Convenzione BEPS non avrà un impatto concretamente prevedibile sulle entrate fiscali della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni.

5 Rapporto con il programma di legislatura e con le strategie del Consiglio federale

Il progetto è annunciato nel messaggio del 27 gennaio 2016¹³ sul programma di legislatura 2015–2019 e corrisponde all'obiettivo 2 del programma: «La Svizzera crea le migliori condizioni quadro economiche a livello nazionale sostenendo così la propria competitività». Secondo questo obiettivo devono essere adottate misure per salvaguardare la competitività e la prosperità economica. Inoltre, con decisione dell'11 settembre 2015, il Consiglio federale ha incaricato il DFF di proporre, a partire da tale data, una clausola generale antiabuso corrispondente allo standard minimo di cui all'articolo 7 della Convenzione BEPS nel corso dei negoziati bilaterali sulle CDI.

Con l'attuazione di questo standard minimo e dello standard minimo concernente i meccanismi di risoluzione delle controversie, la Svizzera crea delle condizioni quadro economiche ottimali, sostenendo così la propria competitività. Inoltre, il rispetto degli standard internazionali in materia fiscale, in particolare l'attuazione degli standard minimi scaturiti dal progetto BEPS, è parte integrante della strategia del Consiglio federale per una piazza finanziaria svizzera competitiva.

6 Aspetti giuridici

6.1 Costituzionalità

Il disegno di decreto federale che approva la Convenzione BEPS si fonda sull'articolo 54 capoverso 1 Cost., che conferisce alla Confederazione la competenza generale in materia di affari esteri. L'articolo 184 capoverso 2 Cost. autorizza il Consiglio federale a firmare e a ratificare trattati internazionali. Secondo l'articolo 166

¹³ FF 2016 909, in particolare 1021

capoverso 2 Cost. l'Assemblea federale approva i trattati internazionali ad eccezione di quelli la cui conclusione è di competenza del Consiglio federale in virtù della legge o di un trattato internazionale (art. 7a cpv. 1 della legge del 21 marzo 1997¹⁴ sull'organizzazione del Governo e dell'amministrazione, LOGA). Secondo l'articolo 7a capoverso 2 LOGA, il Consiglio federale può inoltre concludere in modo autonomo trattati internazionali, se questi sono di portata limitata. Nel presente caso tale condizione non è soddisfatta. La Convenzione BEPS, che contiene importanti norme di diritto, è un trattato internazionale la cui approvazione è di competenza dell'Assemblea federale.

6.2 Forma dell'atto

Sottostanno a referendum facoltativo secondo l'articolo 141 capoverso 1 lettera d numero 3 Cost. i trattati internazionali comprendenti disposizioni importanti che contengono norme di diritto o per l'attuazione dei quali è necessaria l'emanazione di leggi federali. Secondo l'articolo 22 capoverso 4 della legge del 13 dicembre 2002¹⁵ sul Parlamento (LParl), contengono norme di diritto le disposizioni che, in forma direttamente vincolante e in termini generali e astratti, impongono obblighi, conferiscono diritti o determinano competenze. Per determinare se il decreto federale comprende disposizioni importanti contenenti norme di diritto, si considera il fatto che la Convenzione BEPS prevede l'attuazione di standard minimi in materia di convenzioni per evitare le doppie imposizioni. Questi standard minimi rispecchiano l'attuale politica della Svizzera in materia di doppia imposizione. La Convenzione BEPS comprende disposizioni importanti contenenti norme di diritto ai sensi dell'articolo 141 capoverso 1 lettera d numero 3 Cost. che assumerebbero la forma di una legge qualora fossero emanate nel diritto nazionale. Il decreto federale che approva la Convenzione BEPS deve quindi sottostare a referendum facoltativo.

6.3 Commento alle disposizioni del decreto federale che approva la Convenzione BEPS

Al momento della firma della Convenzione BEPS, il Consiglio federale ha fornito al Depositario, con riserva di ratifica, l'elenco svizzero di riserve e notifiche previsto dalla Convenzione stessa. Perché siano prese in considerazione, tali riserve e notifiche devono essere confermate al momento della ratifica (art. 28 par. 6 e art. 29 par. 3).

Dopo la firma della Convenzione BEPS da parte della Svizzera, il Messico si è associato alla nostra posizione in merito alle ripercussioni della Convenzione BEPS sulle CDI da modificare (cfr. n. 1.2). La Svizzera può quindi far rientrare la CDI con il Messico nel campo di applicazione della Convenzione BEPS. Con riserva di approvazione da parte del Parlamento, le stesse riserve e notifiche che la Svizzera ha, rispettivamente, formulato ed effettuato in occasione della firma saranno applica-

¹⁴ RS 172.010

¹⁵ RS 171.10

te anche al Messico. La CDI con il Messico viene quindi inserita nell'elenco svizzero delle riserve e delle notifiche relative alla Convenzione BEPS (cfr. art. 1 cpv. 3 del disegno di decreto federale).

Per quanto riguarda le CDI coperte già notificate dalla Svizzera al momento della firma della Convenzione BEPS¹⁶, si segnalano i seguenti sviluppi: l'India, il Liechtenstein e la Polonia hanno modificato la loro posizione in merito agli effetti della Convenzione BEPS e non condividono più il parere della Svizzera. La Polonia auspica inoltre un'ampia revisione della CDI in essere ed è intenzionata a eliminare la Svizzera dal proprio elenco di CDI coperte (art. 2 par. 1 sottopar. a clausola ii della Convenzione BEPS). Le CDI con l'India, il Liechtenstein e la Polonia notificate dalla Svizzera al momento della firma della Convenzione BEPS saranno pertanto eliminate dall'elenco svizzero delle riserve e delle notifiche relative alla Convenzione BEPS (cfr. allegato del disegno di decreto federale).

Art. 1

Secondo l'articolo 1 capoverso 2 del disegno di decreto federale, il Consiglio federale è autorizzato a ratificare la Convenzione BEPS. Secondo il capoverso 3, al momento della ratifica potrà inoltre formulare le riserve in virtù dell'articolo 28 paragrafo 6 della Convenzione ed effettuare le notifiche in virtù dell'articolo 29 paragrafo 3 della Convenzione; le riserve e le notifiche sono riportate nell'allegato del disegno di decreto federale.

Art. 2

Non può essere escluso che in futuro altri Stati si allineino alla posizione della Svizzera in merito alle ripercussioni della Convenzione BEPS (cfr. n. 1.4.2). Dato il campo d'applicazione limitato della Convenzione BEPS, l'articolo 2 del disegno di decreto federale prevede che il Consiglio federale, dopo aver consultato le Commissioni parlamentari dell'economia e dei tributi, possa notificare come CDI coperte le CDI che al momento della ratifica non erano state notificate al Depositario come tali e che devono essere modificate retroattivamente in virtù della Convenzione BEPS. Le riserve formulate e le notifiche effettuate dalla Svizzera valgono anche per questi accordi. Nel caso in cui la Svizzera volesse modificare il proprio elenco di riserve e notifiche, il relativo progetto andrebbe sottoposto tramite decreto federale all'Assemblea federale.

¹⁶ Si tratta, nello specifico, delle CDI concluse con: Argentina, Austria, Cile, India, Islanda, Italia, Liechtenstein, Lituania, Lussemburgo, Polonia, Portogallo, Repubblica Ceca, Sudafrica e Turchia.

