

13.xxx

**Messaggio
concernente l'approvazione di una nuova Convenzione tra
la Svizzera e la Francia intesa a evitare i casi di doppia im-
posizione in materia d'imposte sulle successioni**

del ...

Onorevoli presidenti e consiglieri,

con il presente messaggio vi sottoponiamo per approvazione un disegno di decreto che approva la Convenzione dell'11 luglio 2013 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese intesa a evitare i casi di doppia imposizione in materia d'imposte sulle successioni.

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

...

In nome del Consiglio federale svizzero:

Il presidente della Confederazione, Ueli Maurer
La cancelliera della Confederazione, Corina Casanova

Compendio

La nuova Convenzione con la Francia intesa a evitare i casi di doppia imposizione in materia d'imposte sulle successioni è stata firmata l'11 luglio 2013. Essa mira a sostituire la vigente Convenzione del 31 dicembre 1953.

La nuova Convenzione introduce il metodo del computo d'imposta come metodo applicato dalla Francia per eliminare la doppia imposizione. La Francia applica questo metodo da tempo ed è già stato inserito nel 1997 nella convenzione franco-svizzera intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza. La Svizzera applica il suo metodo abituale, ovvero l'esenzione con riserva della progressione.

La nuova Convenzione prevede la trasparenza fiscale delle società immobiliari: la proprietà indiretta di immobili è trattata come proprietà diretta e gli immobili sono imponibili laddove sono situati. Questo principio di trasparenza è già presente nella succitata Convenzione franco-svizzera sul reddito e sulla sostanza.

La Francia può d'ora in poi assoggettare, a titolo di diritto sussidiario d'imposizione, la quota di un erede o di un legatario domiciliato sul suo territorio da almeno 8 anni durante i 10 anni precedenti alla data in cui riceve i beni, ma deve dedurre un'eventuale imposta successoria svizzera riscossa su questa parte. Per quanto concerne l'imposizione nel luogo di ultimo domicilio del defunto resta il diritto primario d'imposizione della Svizzera e dunque la sovranità fiscale della Svizzera non è pregiudicata. Il commentario al Modello di convenzione dell'OCSE per evitare la doppia imposizione in ambito di successioni e donazioni del 1982 prevede la possibilità di includere in convenzioni bilaterali un tale diritto sussidiario di assoggettamento completo all'imposta fondato su altri criteri che il domicilio del defunto, in particolare fondato sul criterio del domicilio dell'erede o del legatario.

La nuova Convenzione è conforme ai principi del diritto fiscale internazionale e a quelli del diritto fiscale internazionale della Svizzera.

Messaggio

1. **Considerazioni generali concernenti le convenzioni per evitare le doppie imposizioni**

Le trattative in merito ad una convenzione per evitare le doppie imposizioni tengono conto del contesto delle relazioni bilaterali degli Stati che vogliono concludere una tale convenzione e del loro rispettivo diritto fiscale. Si tratta di ridurre o, per quanto possibile, eliminare le situazioni di doppia imposizione che potrebbero risultare dall'assenza di un tale accordo grazie all'attuazione di un dispositivo bilaterale che garantisca ai contribuenti la certezza del diritto. Infatti, senza convenzione, i contribuenti si troverebbero assoggettati senza potersi difendere dalle evoluzioni del diritto interno degli Stati interessati e correrebbero il rischio di subire una doppia imposizione.

Il 13 marzo 2009, il Consiglio federale ha deciso che la Svizzera avrebbe ripreso lo standard internazionale relativo allo scambio di informazioni a scopi fiscali sviluppato dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economici (OCSE).

Da allora la Svizzera inserisce sistematicamente la norma, o a seconda dei casi la aggiorna, nelle sue convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

2. **Situazione iniziale, andamento e risultato dei negoziati**

La Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese intesa a evitare i casi di doppia imposizione in materia d'imposte sulle successioni (RS 0.672.934.92, di seguito «Convenzione del 1953») è stata conclusa il 31 dicembre 1953 e non è mai stata oggetto di revisione. La Convenzione del 1953 si ispira alle convenzioni concluse anteriormente dalla Svizzera, in particolare su quella conclusa con i Paesi Bassi nel 1951. Le sue disposizioni riflettono i principi allora applicati nella materia, ad eccezione della convenzione conclusa nel 1951 con gli Stati Uniti in cui erano previsti diversi scostamenti in merito alla norma di attribuzione all'ultimo domicilio del defunto.

Come per altri Paesi, la legislazione interna francese ha adottato da tempo dei principi che mirano a garantire in maniera generale il diritto di imposizione ampliato della Francia. Questa evoluzione si ripercuote ad esempio sul metodo adottato per eliminare la doppia imposizione internazionale, che è passato dal metodo dell'esenzione al metodo del computo d'imposta, concretizzato da numerosi anni nella politica francese in materia di convenzioni. Per quanto concerne le relazioni franco-svizzere questa modifica è già stata ancorata nell'Accordo aggiuntivo del 22 luglio 1997 alla Convenzione del 9 settembre 1966 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza nonché a prevenire la frode e l'evasione fiscale (RS 0.672.934.91), di seguito designata come «Convenzione franco-svizzera sul reddito e sulla sostanza».

La Convenzione del 1953 non corrisponde dunque più in numerosi aspetti alla legislazione interna e alla politica francese in materia di convenzioni (in particolare per quanto concerne il metodo francese per eliminare la doppia imposizione). Nel mese di maggio del 2011, le autorità fiscali francesi hanno rimesso in questione la Convenzione del 1953. Per la Francia le soluzioni previste da questa Convenzione non erano più attuali e causavano al fisco francese importanti perdite. Questa situazione risultava oltremodo difficile da tollerare da parte francese in ragione del fatto che il diritto fiscale svizzero in materia di imposte sulle successioni si è considerevolmente attenuato dalla conclusione della Convenzione del 1953. Inoltre, le soluzioni contenute in questa Convenzione hanno sollevato in Francia critiche in merito al rispetto del principio di parità di trattamento fiscale. Le autorità fiscali francesi hanno ritenuto una revisione teoricamente possibile ma anche che i negoziati in vista della revisione e il processo di ratifica sarebbero stati lunghi e dunque troppo costosi per il fisco francese poiché si sarebbe mantenuto il regime attuale per troppo tempo. Dunque, dal punto di vista della Francia, denunciare la Convenzione era il mezzo più semplice e rapido per raggiungere l'obiettivo auspicato, ovvero l'applicazione pura e semplice del diritto interno francese in materia di successioni franco-svizzere - e dunque da preferire alla soluzione che consisteva nella revisione della Convenzione esistente. D'altronde il diritto interno francese elimina unilateralmente nella maggior parte dei casi la doppia imposizione concedendo il computo dell'imposta eventualmente pagata per i beni mobili e immobili situati fuori dalla Francia.

Viste le intenzioni manifestate dalla Francia, la Svizzera, dopo aver consultato i Cantoni, ha informato le autorità fiscali francesi di privilegiare invece la via della revisione. Infatti, dal punto di vista svizzero, l'assenza di protezione giuridica avrebbe comportato il rischio di doppie imposizioni. Mantenere un dispositivo bilaterale per eliminare la doppia imposizione è giudizioso poiché l'esistenza di una convenzione in materia garantisce la certezza del diritto per i contribuenti interessati, in particolare tenuto conto delle possibili evoluzioni del diritto interno degli Stati contraenti. La Francia ha accolto la richiesta svizzera di revisione a condizione tuttavia che la procedura fosse celere.

Le soluzioni ritenute nel quadro di questi negoziati sono state sottoposte nei mesi di maggio e giugno del 2012 alla Conferenza dei direttori cantonali delle finanze (CDCF). Il comitato direttivo della CDCF ha approvato l'avamprogetto presentato e il 27 giugno 2012 il Consiglio federale ha dunque deciso che poteva essere parafato. Il parafato dell'avamprogetto della nuova Convenzione franco-svizzera in materia d'imposte sulle successioni (di seguito «nuova Convenzione») è intervenuto il 5 luglio 2012.

Nell'indagine conoscitiva, effettuata dopo la parafatura dell'avamprogetto, la nuova Convenzione è stata oggetto di vive opposizioni da una parte degli ambienti interessati. In particolare sono stati criticati la trasparenza fiscale dei beni immobili detenuti tramite società, il diritto sussidiario di imposizione degli eredi e dei legatari domiciliati in Francia del defunto domiciliato in Svizzera e la clausola contro gli abusi.

Questi pareri hanno messo in pericolo il processo di accettazione svizzero. Nell'autunno del 2012 si sono tenute dunque ulteriori discussioni bilaterali per verificare la disponibilità francese a rivedere alcuni aspetti dell'avamprogetto, in particolare l'introduzione di un'eccezione a favore degli eredi con la cittadinanza svizzera residenti in Francia riguardo il succitato diritto sussidiario.

In questa occasione la Francia ha riaffermato la sua posizione secondo cui una convenzione di questo tipo non era indispensabile e che non era pronta a rinegoziare un testo parafato. Ha mostrato tuttavia la sua disponibilità a procedere ad adeguamenti puntuali del testo per facilitarne l'adozione in Svizzera. Di fatto la Francia ha accettato di rivedere un solo punto, ovvero la proporzione del valore degli immobili rispetto all'insieme degli attivi di società in cui il defunto, solo o congiuntamente a un membro della famiglia, partecipa per almeno il 50 per cento (oltre un terzo degli attivi o dei beni di una società sono degli immobili, mentre l'avamprogetto parafato non conteneva limiti in merito).

Su insistenza della Svizzera, la Francia ha accettato di far passare da sei a otto anni il periodo per determinare l'imposizione degli eredi e dei legatari domiciliati in Francia di un defunto domiciliato in Svizzera, sempre mantenendo il periodo di dieci anni precedente all'anno in cui ricevono i beni. Un'eccezione al diritto sussidiario di imposizione basato sulla cittadinanza è invece inaccettabile per la Francia poiché al riguardo non può accettare un trattamento differenziato delle persone domiciliate fiscalmente in Francia. Una tale eccezione fondata sulla cittadinanza non corrisponde inoltre alle moderne norme di diritto fiscale internazionale (principio della non discriminazione). Per concludere la Francia ha accettato di convenire una nuova data in merito alla prima applicazione: al posto del 1° gennaio 2014, la nuova Convenzione si applicherà soltanto ai decessi avvenuti dalla data della sua entrata in vigore.

In occasione della seduta dell'11 aprile 2013 della Commissione della politica estera del Consiglio degli Stati, il presidente della CDCF ha dichiarato che l'avamprogetto della nuova Convenzione rappresenta invero un peggioramento rispetto alle soluzioni contenute nella Convenzione del 1953 ma che la CDCF si era tuttavia espressa in seduta plenaria a favore della firma dell'avamprogetto della nuova Convenzione poiché tale soluzione è da preferire al vuoto giuridico.

La Conferenza latina dei direttori delle finanze mantiene invece la sua opposizione all'avamprogetto, conformemente alla posizione formulata a più riprese dall'indagine conoscitiva dell'estate del 2012.

Il 19 giugno 2013, il Consiglio nazionale ha accolto la mozione 13.3374 che domanda di non accettare in nessun caso che la Francia applichi l'imposta sulle successioni a immobili situati in Svizzera, anche se la Francia elimina la doppia imposizione con il metodo del computo d'imposta. Se adottata anche dal Consiglio degli Stati, la mozione implica dunque che qualsiasi imposizione da parte di un altro Stato di un immobile situato in Svizzera sia esclusa a priori dal quadro della negoziazione o della revisione di convenzioni per evitare la doppia imposizione in ambito di imposte sulle successioni. L'adozione di questa mozione dal Consiglio degli Stati avrebbe un impatto negativo sui futuri negoziati di revisione con altri Stati che applicano, per gli immobili situati all'estero inclusi, il metodo del computo d'imposta (ad es. per gli immobili situati in Svizzera). Essa sarebbe parimenti contraria alle convenzioni già concluse con Paesi come la Germania e gli Stati Uniti.

La nuova Convenzione è stata firmata a Parigi l'11 luglio 2013.

3. Valutazione

Non si può negare che la nuova Convenzione aggrava in alcuni casi l'onere fiscale dei contribuenti interessati. Essa prevede norme di assoggettamento fiscale che garantiscono alla Francia un diritto di imposizione il più ampio possibile non soltanto in quanto Stato dell'ultimo domicilio del defunto o in quanto Stato di domicilio dell'erede o del legatario, ma pure per i beni immobiliari situati in Francia, anche se essi sono detenuti da società immobiliari o da società facenti parte della successione di una persona che era domiciliata in Svizzera.

Tuttavia, per quanto concerne l'imposizione sussidiaria in Francia degli eredi e dei legatari di un defunto il cui ultimo domicilio era in Svizzera, si è riusciti ad ottenere una soluzione più vantaggiosa rispetto a quella originariamente auspicata dalla Francia. Il testo proposto richiede la residenza in Francia al momento del decesso e una durata minima di soggiorno (8 anni durante i 10 anni precedenti la data in cui riceve i beni), la Francia computa tuttavia l'imposta svizzera. Questa novità non rimette in questione il diritto primario di assoggettamento della Svizzera e non pregiudica quindi la sua sovranità fiscale.

La Francia ha inoltre rinunciato alla richiesta di applicare la nuova Convenzione dal 1° gennaio 2014 e ha accettato di introdurre una disposizione che ne prevede l'applicazione dalla data della sua entrata in vigore. La Francia aveva inoltre espresso inizialmente il desiderio di assoggettare tutti i beni immobili (materiali e immateriali) situati in Francia facenti parte della successione di una persona che aveva avuto il suo ultimo domicilio in Svizzera. Si è potuto limitare questa richiesta ai soli beni materiali. Questa nozione include la mobilia e le collezioni d'arte, già previste in una disposizione simile nella Convenzione del 1953, nonché ad esempio dei lingotti d'oro o d'argento oppure dei gioielli. Essa non include i titoli di partecipazione a società, le obbligazioni o i conti bancari, i quali rimangono imponibili presso l'ultimo domicilio del defunto.

Il Protocollo aggiuntivo alla nuova Convenzione adegua il sistema dello scambio di informazioni allo standard internazionale riconosciuto dalla Svizzera, in conformità a quanto deciso dal Parlamento nel mese di dicembre del 2011. Questa revisione permette di rinsaldare gli impegni presi dalla Svizzera dal 2009 in materia di assistenza amministrativa nei confronti della comunità internazionale. Secondo lo standard internazionale, lo scambio di informazioni è limitato alle domande concrete. Secondo l'interpretazione della norma da parte dell'OCSE, essa include le domande concernenti un gruppo chiaramente definito di contribuenti di cui si suppone non abbiano soddisfatto i loro obblighi fiscali nello Stato richiedente. Secondo il Protocollo aggiuntivo alla nuova Convenzione, la Svizzera potrà rispondere a tali domande formulate dalla Francia. Fornendo indicazioni precise riguardo il gruppo di contribuenti che permettono allo Stato richiesto di identificare le persone interessate, lo Stato richiedente soddisfa l'esigenza dell'identificazione delle persone interessate dalla domanda (n. I del Protocollo aggiuntivo). La norma di interpretazione (n. III del Protocollo aggiuntivo) esige una tale interpretazione in quanto dispone che le

¹ Vedi il messaggio concernente il complemento delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni approvate dall'Assemblea federale il 18 giugno 2010 nonché il decreto federale del 23 dicembre 2011 che completa la Convenzione tra la Svizzera e la Francia per evitare la doppia imposizione, FF 2012 151

lettere da a) a e) del numero XI del Protocollo addizionale alla Convenzione franco-svizzera sul reddito e sulla sostanza non devono tuttavia essere interpretate in modo da ostacolare uno scambio effettivo di informazioni senza pertanto consentire di intraprendere una ricerca generalizzata e indiscriminata di informazioni («fishing expedition»). La legge del 28 settembre 2012 sull'assistenza amministrativa fiscale (LAAF; RS 672.5) costituisce la necessaria base legale di diritto interno per rispondere alle domande raggruppate.

Una revisione della Convenzione del 1953 era ineluttabile vista la politica fiscale difesa dalla Francia sul piano internazionale e sul piano bilaterale in particolare. Rispetto all'approccio iniziale francese che auspicava la pura e semplice denuncia della Convenzione del 1953, le soluzioni ottenute permettono di mantenere un trattato internazionale che garantisce ai contribuenti la certezza del diritto e che difende, nella misura del possibile, gli interessi delle collettività pubbliche svizzere coinvolte. Siccome la Francia non si è dichiarata disposta a riavviare i negoziati dopo la parafatura avvenuta nel mese di luglio del 2012, gli adeguamenti tecnici intervenuti in modo puntuale dopo l'indagine conoscitiva devono essere considerati come il solo risultato possibile al quale la Francia poteva acconsentire nelle circostanze attuali.

Le soluzioni contenute nella nuova Convenzione sono conformi al diritto fiscale internazionale, in particolare ai principi preconizzati dal Modello di convenzione dell'OCSE per evitare la doppia imposizione in ambito di successioni e donazioni del 1982 (qui di seguito «Modello OCSE»), nonché alla politica svizzera in materia di convenzioni. Esse non costituiscono dunque una violazione dei principi dell'OCSE e della sovranità della Svizzera. Non creano nemmeno un precedente in materia di convenzioni svizzere o una grave incertezza giuridica.

Bisogna infine considerare che la conclusione di questa nuova Convenzione contribuisce alla creazione di un clima bilaterale favorevole per altri dossier fiscali che la Svizzera e la Francia desiderano trattare.

Pertanto la nuova Convenzione risulta essere la soluzione meno peggiore poiché essa garantisce la certezza del diritto e apporta vantaggi rispetto a una situazione senza convenzione. In quest'ultima situazione ad esempio, le azioni di società francesi, comprese le azioni di società immobiliari, considerate dal diritto interno francese come situate in Francia e ivi imponibili, sarebbero anche assoggettate a imposta nel Cantone di domicilio del defunto. Inoltre, per quanto concerne la sua quota, un erede o un legatario sarebbe parimenti imponibile in Francia nel caso in cui vi fosse domiciliato da sei anni prima di ricevere i beni (otto anni per la nuova Convenzione).

4. Spiegazioni concernenti le disposizioni della nuova Convenzione

La nuova Convenzione ha rivisto integralmente le disposizioni della Convenzione del 1953. Essa segue, sul piano formale e materiale, le soluzioni previste nel Modello OCSE e la prassi svizzera in materia di convenzioni. Le principali disposizioni della nuova Convenzione sono approfondite qui di seguito.

Art. 1 Successioni

Come per la Convenzione del 1953 in vigore, la nuova Convenzione si applica alle successioni di persone che al momento del loro decesso erano domiciliate in uno degli Stati contraenti.

Art. 2 Imposte

Le imposte considerate sono le imposte sulle successioni riscosse in seguito a decesso (massa ereditaria, quote ereditarie e diritti di mutazione riscossi a causa di decesso). Sono incluse anche le donazioni conferite nella successione (in determinati casi la Francia conosce anche questo obbligo di collazione).

Art. 4 Domicilio fiscale del defunto

Il criterio di base per regolare i casi di doppio domicilio è la nozione di centro degli interessi vitali che include ora anche i legami più stretti a livello economico e non solo personali come nella Convenzione del 1953. La fattispecie costituisce una novità conforme al Modello OCSE e alla politica svizzera in materia di convenzioni.

Art. 5 Beni immobili

La Francia ha preteso nella disposizione concernente i beni immobili l'introduzione del principio della trasparenza in merito agli immobili detenuti direttamente o indirettamente da entità intermedie il cui valore consiste per oltre il 50 per cento in beni immobili e i cui titoli e altri diritti sono di conseguenza coperti dalla definizione di beni immobili. Questa novità rispetto alla Convenzione del 1953 è stata un elemento obbligatorio senza il quale non sarebbe stato possibile concludere la nuova Convenzione ed evitare dunque la pura e semplice denuncia. La soluzione corrisponde alla politica francese in materia di convenzioni e il medesimo principio di trasparenza è pure contenuto nella Convenzione franco-svizzera sul reddito e sulla sostanza (art. 6, 15, 23 e 24) nonché nel Modello 2010 di convenzione dell'OCSE concernente il reddito e il patrimonio. Questi diritti sono imponibili in funzione della quota attribuita al defunto.

Sinora i titoli di società immobiliari facenti parte di successioni del *de cuius* domiciliate in Svizzera al momento del decesso erano considerati beni mobili e non beni immobili conformemente alla disposizione contenuta nella Convenzione del 1953, la quale rinvia alla qualifica di diritto civile prevista dal diritto interno dello Stato in cui il bene è situato (ultimo cpv. del par. 1 dell'art. 2 della Convenzione del 1953). La nuova disposizione modifica in modo importante le conseguenze fiscali della detenzione di immobili tramite società immobiliari poiché i titoli di queste società

non saranno più imponibili nello Stato dell'ultimo domicilio del defunto ma nello Stato in cui i beni immobili sono situati. La disposizione si applica anche nei casi contrari (de cuius domiciliati in Francia al momento del decesso) ossia nel caso i cui beni immobili svizzeri fossero parte degli attivi di una società immobiliare, fatte salve le pertinenti disposizioni cantonali che possono prevedere o meno un'imposizione in questi casi.

Con la nuova soluzione lo Stato in cui gli immobili sono situati assoggetta inoltre, in funzione della quota attribuita al defunto (cfr. par. 3 art 5), anche gli immobili che fanno parte degli attivi di una società che era stata detenuta per oltre il 50 per cento dal defunto solo o congiuntamente a un membro della famiglia (coniuge, ascendenti e discendenti, fratelli e sorelle). In questo contesto e a seguito dell'adeguamento puntuale convenuto nell'autunno del 2012, una società rientra nell'applicazione di questa disposizione se il suo attivo è costituito per oltre un terzo del suo valore, o trae direttamente o indirettamente oltre un terzo del suo valore, da beni immobili situati in uno Stato contraente.

Art. 7 Navi, battelli e aeromobili

La disposizione concernente le navi, i battelli e gli aeromobili è conforme al Modello OCSE. Da questa disposizione sono interessati solo i battelli, le navi e gli aeromobili adibiti commercialmente al traffico internazionale e i beni mobili relativi al loro esercizio imponibili soltanto nello Stato contraente in cui si trova la direzione effettiva.

Le navi, i battelli e gli aeromobili privati sono esclusi dagli articoli 5 e 7. Essi sono sottoposti alla norma di attribuzione agli altri beni (Stato dell'ultimo domicilio) di cui all'articolo 8. Si rinvia alle spiegazioni relative all'articolo 11 più sotto.

Art. 8 Altri beni

La disposizione concernente gli altri beni rispecchia la soluzione contenuta nel Modello OCSE. Essa prevede l'imposizione esclusiva nello Stato dell'ultimo domicilio del defunto dei beni non menzionati sopra. Nel caso in cui le norme di attribuzione non le conferiscono il diritto di assoggettare questi beni la Svizzera evita la doppia imposizione con il metodo dell'esenzione. Per quanto riguarda la Francia si rinvia alle spiegazioni relative all'articolo 11 concernenti i metodi per eliminare la doppia imposizione, in particolare al diritto sussidiario di imposizione concesso per i beni materiali facenti parte di una successione aperta in Svizzera in quanto ultimo domicilio del defunto o nel caso in cui eredi e legatari siano domiciliati in Francia.

Art. 9 Deduzione dei debiti

Contrariamente al Modello OCSE, la vigente Convenzione del 1953 non include una disposizione concernente la deduzione dei debiti. Questa lacuna è ora colmata con la ripresa delle soluzioni previste dal Modello OCSE. La disposizione contiene anche una norma relativa alla deduzione dei debiti legati a navi, battelli e aeromobili di cui all'articolo 7. Viene esplicitamente indicato che la deduzione del valore totale è ammessa in proporzione alla frazione attribuibile al defunto, conformemente alle soluzioni previste in questo articolo e alla prassi svizzera in materia.

Art. 10 Diversi

La Francia ha preteso una disposizione che permettesse di lottare contro gli abusi. Nella clausola inizialmente presentata, la parte svizzera ha considerato il principio, la formulazione, la portata e i criteri troppo ampi e ingiustificati. Le due parti si sono infine intese su un testo considerato accettabile. In questo modo, qualora il defunto, l'erede o il legatario abbiano avuto come principale obbiettivo l'ottenimento, contrariamente all'oggetto e allo scopo delle disposizioni convenzionali, di una posizione fiscale più vantaggiosa, essa può essere considerata abusiva. Un tale approccio è conforme alla politica svizzera in materia di convenzioni per evitare la doppia imposizione.

Art. 11 Eliminazione della doppia imposizione

Per quanto riguarda il metodo applicato dalla Francia per eliminare la doppia imposizione, la parte svizzera ha preso atto della volontà francese di passare dal metodo dell'esenzione con riserva della progressione della Convenzione del 1953 al metodo del credito d'imposta (cfr. art. 11 par. 1). Il credito d'imposta, noto anche come metodo del computo ordinario, implica che la Francia elimini la doppia imposizione deducendo dall'imposta riscossa sulla parte della successione del suo residente un importo corrispondente all'imposta pagata in Svizzera sulla stessa parte di successione. La Francia applica il metodo del computo d'imposta da molti anni. Si tratta di un cambiamento importante, tuttavia questa soluzione esiste già nella Convenzione franco-svizzera sul reddito e sulla sostanza, dove è stata introdotta nel 1997.

Taluni beni mobili e gli immobili situati in Francia che fanno parte della successione di una persona il cui ultimo domicilio era in Svizzera restano, come nella vigente Convenzione del 1953, imponibili in Francia. Per quanto concerne i beni mobili, la Convenzione del 1953 prevede un diritto d'imposizione a favore dello Stato in cui questi beni sono situati se si tratta di mobilia, di oggetti e di collezioni d'arte. La nuova Convenzione amplia il campo d'applicazione materiale della norma vigente ad esempio ai lingotti d'oro, ai gioielli o alle pietre preziose. Questo assoggettamento dei beni mobili concerne soltanto i beni mobili materiali. Invece i titoli (azioni o obbligazioni) o i conti bancari non sono compresi nella nozione di beni mobili materiali, siccome sono esclusi da tale definizione in diritto francese. Questi beni mobili immateriali rimangono quindi imponibili nello Stato dell'ultimo domicilio del defunto.

Nel caso in cui un erede o un legatario è domiciliato in Francia al momento del decesso di una persona domiciliata in Svizzera, la Francia dispone ora di un diritto sussidiario di imposizione su tutti i beni ricevuti da questo erede o legatario (cfr. art. 11 par. 1 lett. c) computando però l'imposta svizzera pagata su questi beni, esclusi i beni imponibili in Francia secondo le disposizioni degli articoli 5 (Beni immobili), 6 (Beni mobili appartenenti a una stabile organizzazione o a una sede fissa) e 7 (Navi, battelli e aeromobili). Oltre a questa condizione di domicilio in Francia al momento del decesso, è necessario che l'erede o il legatario sia stato domiciliato in Francia almeno per 8 anni durante i 10 anni precedenti la data in cui riceve i beni. Questo risultato, difficile da ottenere (la Francia esigeva questo diritto sussidiario d'imposizione in caso di esistenza di un vecchio domicilio in Francia), è stato adottato nel quadro del compromesso finale, non fosse altro per non ostacolare la libera circolazione delle persone che soggiornano solo alcuni anni in Francia per motivi

lavorativi o di formazione. La soluzione negoziata aumenta la protezione dell'erede o del legatario domiciliato in Francia rispetto a un situazione senza convenzione, poiché il diritto attualmente in vigore in Francia prescrive un termine di sei anni durante i 10 anni precedenti la data in cui riceve i beni. La Francia non ha tuttavia potuto ammettere l'eccezione fondata sulla cittadinanza al diritto sussidiario d'imposizione poiché non può accettare una disparità di trattamento rispetto alle persone fiscalmente domiciliate sul suo territorio.

Se l'ultimo domicilio del defunto era in Francia, la Francia assoggetta l'insieme dei beni facenti parte della successione, compresi i beni imponibili in Svizzera conformemente alla nuova Convenzione (ad es. degli immobili), accordando però il computo dell'imposta svizzera sui beni imponibili in Svizzera al fine di eliminare la doppia imposizione.

Per quanto concerne il metodo applicato dalla Svizzera, le doppie imposizioni continuano ad essere evitate con il metodo dell'esenzione con riserva della progressione (cfr. art. 11 par. 2).

Art. 12 Non discriminazione

Le questioni di discriminazione in materia di imposte sulle successioni sono attualmente disciplinate nella Convenzione franco-svizzera sul reddito e sulla sostanza che include le imposte di qualsiasi natura o denominazione. La nuova Convenzione introduce una disposizione conformemente al Modello OCSE e dispone dunque di una norma di non discriminazione autonoma.

Art. 13 Procedura amichevole

La disposizione in materia di procedura amichevole corrisponde a livello materiale e formale alle soluzioni adottate in questo ambito nella politica svizzera in materia di convenzioni ed è conforme allo standard OCSE in materia.

Art. 14 Scambio di informazioni

Lo scambio di informazioni corrisponde alle pertinenti disposizioni della Convenzione franco-svizzera sul reddito e sulla sostanza, così come modificata nel 2009, che includono parimenti le imposte sulle successioni. Un Protocollo aggiuntivo alla nuova Convenzione fornisce inoltre i chiarimenti necessari alla conformità dell'assistenza amministrativa franco-svizzera al vigente standard internazionale in materia, ovvero le condizioni necessarie all'identificazione del contribuente interessato e le procedure di assistenza amministrativa. Le modalità poste per l'assistenza non devono ostacolare lo scambio effettivo di informazioni, conformemente agli impegni presi dalla Svizzera sul piano internazionale (Forum globale) e al decreto federale del 23 dicembre 2012 concernente un complemento alla Convenzione tra la Svizzera e la Francia per evitare la doppia imposizione.

Secondo lo standard internazionale, lo scambio di informazioni è limitato a domande concrete. Secondo l'interpretazione dell'OCSE, essa include le domande concernenti

un gruppo chiaramente definito di contribuenti di cui si suppone non abbiano soddisfatto i loro obblighi fiscali nello Stato richiedente. Secondo il Protocollo aggiuntivo la Svizzera potrà rispondere a tali domande formulate dalla Francia. Fornendo le indicazioni precise riguardo il gruppo di contribuenti che permettono allo Stato richiesto di identificare le persone interessate, lo Stato richiedente soddisfa l'esigenza dell'identificazione delle persone interessate dalla domanda (n. I del Protocollo aggiuntivo). Una tale interpretazione segue la regola d'interpretazione (n. III del Protocollo aggiuntivo, in relazione con il n. XI par. 2 del Protocollo addizionale alla Convenzione franco-svizzera sul reddito e sulla sostanza) che obbliga gli Stati contraenti a garantire uno scambio di informazioni il più ampio possibile, senza pertanto autorizzare le «fishing expedition». La LAAF costituisce la base legale di diritto interno necessaria per poter rispondere alle domande concernenti un gruppo di contribuenti. Il numero IV del Protocollo aggiuntivo garantisce che gli ultimi adeguamenti allo standard internazionale in materia di scambio di informazioni si applichino anche alla Convenzione franco-svizzera sul reddito e sulla sostanza.

La Francia ha chiesto di introdurre all'articolo 14 della nuova Convenzione e nel Protocollo aggiuntivo l'espressione «insieme un Protocollo» per garantire un'interpretazione uniforme della clausola sullo scambio di informazioni e di permettere dunque, secondo la prassi francese in materia, di poter applicare la regola d'interpretazione del Protocollo aggiuntivo anche alla Convenzione franco-svizzera sul reddito e sulla sostanza.

Art. 15 Notifica di crediti fiscali

La mutua assistenza per la notifica dei crediti fiscali concernenti le imposte sulle successioni è già prevista nella Convenzione franco-svizzera sul reddito e sulla sostanza e viene semplicemente ribadita con il rinvio all'articolo 28bis di questa Convenzione.

Art. 17 Entrata in vigore

La nuova Convenzione si applica alle successioni di persone il cui decesso è avvenuto dal giorno della sua entrata in vigore (in origine, la Francia esigeva una prima applicazione al più tardi dal 1° gennaio 2014).

La Convenzione del 1953 sarà abrogata alla data di entrata in vigore della nuova Convenzione.

Art. 18 Denuncia

Conformemente alla prassi in materia, la nuova Convenzione può essere denunciata alla fine di un anno civile con un preavviso di sei mesi.

5. Brevi considerazioni concernenti altre convenzioni concluse dalla Svizzera intese a evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sulle successioni

La Svizzera ha concluso convenzioni intese a evitare i casi di doppia imposizione in materia d'imposte sulle successioni e attualmente in vigore, solo con i seguenti 10 Paesi: Austria (1974), Danimarca (1973), Finlandia (1956), Francia (1953), Germania (1978), Norvegia (1956), Paesi Bassi (1951), Regno Unito (1993) Stati Uniti (1951), e Svezia (1979). Il numero relativamente esiguo di convenzioni in questo ambito è dovuto alla complessità del soggetto e alle differenti concezioni in materia di diritto successorio che possono esistere tra Paesi che rendono i negoziati particolarmente difficili. Di seguito sono esaminate le convenzioni concluse con la Germania e il Regno Unito; queste convenzioni contengono infatti disposizioni che meritano di essere analizzate alla luce della nuova Convenzione.

Convenzione del 30 novembre 1978 con la Germania (RS 0.672.913.61)

La convenzione conclusa nel 1978 accorda alla Germania un diritto sussidiario di imposizione concernente un erede o un legatario che, al momento del decesso del defunto, disponeva in Germania di un'abitazione permanente o vi soggiornava abitualmente, in particolare per un immobile situato in Svizzera. Questo diritto sussidiario d'imposizione concesso alla Germania è al contempo più esteso e più ristretto di quello concesso nella disposizione della nuova Convenzione. È più esteso poiché è sufficiente che al momento del decesso della persona un erede o un legatario disponga in Germania di un'abitazione permanente o vi soggiorni abitualmente: non è richiesta una durata minima (come invece nel caso della nuova Convenzione, almeno 8 anni di domicilio durante gli ultimi 10 anni). La sua portata è più ristretta perché la Germania non dispone di un diritto sussidiario d'imposizione se, cumulativamente, il defunto e l'erede o il legatario hanno la cittadinanza svizzera. Tanto la convenzione con la Germania quanto la nuova Convenzione franco-svizzera non prevedono un diritto simile per la Svizzera nel caso di un erede o un legatario in Svizzera. Ciò è riconducibile in particolare all'assenza di un collegamento al solo domicilio dell'erede o del legatario nei diritti fiscali cantonali.

La convenzione con la Germania contiene pure due norme particolari che non figurano nella nuova Convenzione:

- 1) Se un defunto in Svizzera disponeva di un'abitazione permanente (alloggio) da almeno cinque anni in Germania, la sua successione è soggetta a imposta in Germania e in Svizzera; la Germania computa l'eventuale imposta svizzera. Questa particolare norma si applica anche alle persone con la cittadinanza svizzera; tuttavia se esse possiedono un immobile in Svizzera, la Germania esenta questo immobile con riserva della progressione.
- 2) Se un defunto in Svizzera disponeva di un'abitazione permanente da almeno cinque anni negli ultimi dieci anni precedenti l'abbandono della sua ultima abitazione permanente in Germania e se il decesso è avvenuto nell'anno in cui disponeva da ultimo di una tale abitazione o nel corso dei cinque anni successivi, la sua successione è imponibile in Germania tranne se:
 - la presa di domicilio in Svizzera è motivata da un lavoro salariato o un matrimonio con una persona di cittadinanza svizzera, o

- il defunto possedeva la cittadinanza svizzera al momento in cui disponeva da ultimo di un'abitazione permanente in Germania.

Queste due norme allargano il diritto d'imposizione della Germania alle successioni di residenti in Svizzera. Vista l'assenza di tali norme nella nuova Convenzione, su questo punto essa può essere considerata più vantaggiosa che la convenzione con la Germania.

Convenzione del 17 dicembre 1993 con il Regno Unito (RS 0.672.936.73)

La convenzione conclusa nel 1993 accorda al Regno Unito un diritto sussidiario d'imposizione per le azioni di società del Regno Unito che fanno parte della successione di una persona deceduta che era domiciliata in Svizzera. Il Regno Unito elimina la doppia imposizione computando un'eventuale imposta svizzera sulla sua propria imposta.

Inoltre, se il Regno Unito riscuote un'imposta su beni immobili situati in Svizzera, esso computa sulla sua imposta un importo equivalente a quello riscosso in Svizzera.

La convenzione con il Regno Unito contiene anche una norma particolare che non figura nella nuova Convenzione: se la persona domiciliata in Svizzera, in un momento qualsiasi nel corso degli ultimi cinque anni precedenti il suo decesso, era domiciliato nel Regno Unito, i beni situati in Svizzera (eccetto gli immobili, i beni mobiliari di una stabile organizzazione o di navi e aeromobili) sono pure imponibili nel Regno Unito, il quale elimina la doppia imposizione computando un'eventuale imposta svizzera.

Vista l'assenza di tale norma nella nuova Convenzione, su questo punto essa può essere considerata più vantaggiosa che la convenzione con il Regno Unito.

6. Ripercussioni finanziarie

La nuova Convenzione non interessa direttamente le entrate dei Cantoni svizzeri. In generale, nel caso di eredi di un defunto con ultimo domicilio in Svizzera, essa introduce un diritto sussidiario d'imposizione a favore della Francia, il diritto primario d'imposizione resta alla Svizzera. La sovranità fiscale della Svizzera non è dunque pregiudicata. Questo meccanismo istaurato dalla nuova Costituzione ha per effetto di assoggettare le successioni interessate anche all'imposta francese. Siccome l'onere fiscale dovuto in Francia a titolo d'imposta sulle successioni è nettamente più elevato di quello dovuto in Svizzera e la Francia elimina l'eventuale doppia imposizione computando l'imposta straniera (svizzera) su quella francese, risulta un aumento dell'onere fiscale globale delle persone interessate. In determinati casi l'attrattiva della Svizzera può diminuire, inducendo indirettamente una riduzione delle entrate in ambito di imposte dirette. Questa riduzione non può tuttavia essere stimata vista la mancanza di strumenti adeguati. L'assenza di una soluzione a livello di convenzione dovrebbe invece intaccare maggiormente l'attrattiva della Svizzera poiché la Francia potrebbe esercitare un diritto sussidiario d'imposizione secondo il suo diritto interno senza le agevolazioni previste dalla Convenzione. Un'assenza di soluzione potrebbe comportare doppie imposizioni e incertezza del diritto.

7. Costituzionalità

La nuova Convenzione si fonda sull'articolo 54 della Costituzione federale (Cost.; RS 101) che attribuisce alla Confederazione la competenza in materia di affari esteri. Secondo l'articolo 166 capoverso 2 Cost., spetta all'Assemblea federale approvarla. La nuova Convenzione è stata conclusa per un periodo indeterminato, ma è denunciabile per la fine di ogni anno civile con preavviso di almeno sei mesi. Essa non prevede l'adesione a un'organizzazione internazionale. Sottostanno al referendum facoltativo giusta l'articolo 141 capoverso 1 lettera d numero 3 Cost., i trattati che contengono importanti norme di diritto o la cui attuazione necessita l'emanazione di leggi federali. Conformemente all'articolo 22 capoverso 4 della legge federale del 13 dicembre 2002 sull'Assemblea federale (RS 171.10), una disposizione iscritta in un trattato internazionale contiene norme di diritto che, in forma direttamente vincolante e in termini generali ed astratti, impongono obblighi, conferiscono diritti o determinano competenze.

L'assistenza amministrativa è accordata in maniera estesa, conformemente allo standard internazionale in materia e alla recente politica svizzera in materia di convenzioni.

La nuova Convenzione crea dunque nuovi importanti impegni per la Svizzera. Rispetto a quanto già convenuto con altri Stati la nuova Convenzione contiene quindi importanti norme di diritto ai sensi dell'articolo 141 capoverso 1 lettera d numero 3 Cost. Il decreto federale che approva la nuova Convenzione tra la Svizzera e la Francia intesa a evitare i casi di doppia imposizione in materia d'imposte sulle successioni sottostà a referendum facoltativo giusta l'articolo 141 capoverso 1 lettera d numero 3 Cost.