

24 febbraio 2021

Procedura di consultazione sulla legge federale concernente l'imposta sul tonnellaggio applicabile alle navi

Rapporto esplicativo

Compendio

L'imposta sul tonnellaggio è uno strumento volto a promuovere la navigazione marittima. Gode di un largo consenso a livello internazionale ed è ampiamente diffusa, in particolare nell'Unione europea (UE). Non viene calcolata sulla base dell'utile effettivamente conseguito, bensì in modo forfettario sulla base del volume di carico di una nave determinato dalla stazza netta e del numero di giorni di esercizio. Per le imprese di navigazione marittima redditizie, l'imposta sul tonnellaggio comporta un onere fiscale comparativamente modesto. Creando condizioni paritarie con l'estero, il progetto contribuisce a garantire la competitività della Svizzera.

Situazione iniziale

Nel 2016, nel quadro delle consultazioni sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese, un progetto presentato al Parlamento è stato rinviato al Consiglio federale, incaricandolo di verificare la base costituzionale per l'introduzione di un'imposta sul tonnellaggio, di riformulare le disposizioni di legge e, infine, di svolgere una procedura di consultazione sul progetto. Con il presente avamprogetto posto in consultazione, volto all'introduzione di una legge federale concernente l'imposta sul tonnellaggio, il Consiglio federale dà seguito alla richiesta parlamentare summenzionata.

L'imposta sul tonnellaggio rappresenta uno strumento di promozione comunemente utilizzato nella navigazione marittima. Una regolamentazione analoga è già in vigore in 21 Stati membri dell'UE. In termini di tonnellaggio, nel 2019 la navigazione marittima svizzera si collocava al nono posto al mondo e al quarto posto in Europa. Il settore marittimo si contraddistingue per un'elevata mobilità. Poiché il capitale più importante è costituito dalle navi, è relativamente semplice trasferire l'attività commerciale da un luogo a un altro. L'introduzione di un'imposta sul tonnellaggio nel diritto fiscale svizzero sarebbe uno strumento appropriato per creare condizioni paritarie in un contesto di concorrenza internazionale al fine di attirare imprese di navigazione marittima e quindi garantire l'attrattiva della piazza economica svizzera.

Contenuto del progetto

L'imposta sul tonnellaggio rappresenta un metodo alternativo per determinare l'imposta sull'utile. Non viene calcolata sulla base dell'utile effettivamente conseguito, bensì in modo forfettario sulla base della stazza netta (volume di carico della nave) moltiplicata per una tariffa scaglionata. Il prodotto risultante viene poi moltiplicato per il numero di giorni di esercizio e tassato in base all'aliquota dell'imposta sull'utile ordinaria.

L'assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio avviene su base volontaria, esercitando tale opzione per ciascuna nave per un periodo di dieci anni. Il contribuente che ritorna al regime di calcolo ordinario prima dello scadere del periodo di dieci anni può chiedere un nuovo assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio non

prima del sesto anno successivo all'abbandono di tale regime. Ciò consente di contenere il rischio di pianificazione fiscale.

L'avamprogetto si ispira alle normative esistenti nell'UE, soprattutto per quanto riguarda lo scopo di utilizzazione delle navi assoggettate all'imposta sul tonnello, la quota minima della bandiera e la fissazione di tariffe scaglionate sulla base delle mediane dell'UE per la determinazione della base di calcolo.

Le ripercussioni finanziarie di un'imposta sul tonnello non possono essere stimate in modo affidabile per la carenza di dati statistici. In considerazione degli effetti positivi attesi sulla piazza economica svizzera, le eventuali minori entrate dovrebbero essere trascurabili. Dato il ristretto gruppo di imprese che potenzialmente può ricorrere alla misura, dovrebbero risultare contenute anche le ripercussioni sull'economia nazionale previste.

Sotto il profilo costituzionale l'introduzione di un'imposta sul tonnello rimane una questione controversa. La misura appare tuttavia giustificata nell'ottica degli interessi politico-economici del Paese.

Indice

1	Situazione iniziale	5
1.1	La navigazione marittima in Svizzera	5
1.2	L'imposta sul tonnellaggio all'estero	9
1.3	Sforzi compiuti ad oggi per introdurre un'imposta sul tonnellaggio in Svizzera	11
2	Rapporto con il diritto europeo	14
2.1	Divieto di concedere aiuti di Stato nell'UE	14
2.2	Orientamenti comunitari per il trasporto marittimo	14
2.3	Principali parametri del diritto europeo per la struttura dei regimi di imposizione sul tonnellaggio	15
2.4	Conseguenze dell'introduzione di un'imposta svizzera sul tonnellaggio	17
3	Punti essenziali del progetto	19
3.1	La normativa proposta	19
3.2	Considerazione di criteri ambientali	20
3.3	Attuazione	22
4	Commento ai singoli articoli	23
4.1	Legge federale sull'imposta federale diretta	23
4.2	Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni	29
5	Ripercussioni	30
5.1	Ripercussioni finanziarie sulle finanze pubbliche	30
5.2	Ripercussioni sull'effettivo del personale delle amministrazioni pubbliche	32
5.3	Ripercussioni sull'economia nazionale	32
5.4	Ripercussioni sull'ambiente	33
6	Aspetti giuridici	33
6.1	Costituzionalità	33
6.2	Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera	36

Rapporto esplicativo

1 Situazione iniziale

1.1 La navigazione marittima in Svizzera

Il settore della navigazione marittima è di fondamentale importanza per l'economia mondiale: più del 90 per cento delle merci fabbricate nel mondo viene trasportato almeno una volta per via marittima. Mentre un tempo il trasporto marittimo riguardava soprattutto materie prime, oggi, grazie a una logistica e a una tecnologia dei container più moderne, sono trasportati via mare anche beni di consumo industriali per l'uso quotidiano.¹

Il diritto svizzero distingue tra navigazione interna su acque svizzere e navigazione via mare. La pertinente base legale è costituita dalla legge federale del 23 settembre 1953² sulla navigazione marittima sotto bandiera svizzera. Altrove nel diritto svizzero le navi sono denominate «navi d'alto mare».³ Poiché tali navi non navigano soltanto in alto mare, nel diritto svizzero i termini «nave» e «nave d'alto mare» sono utilizzati come sinonimi.

Flotta svizzera d'alto mare

Nel quadro del suo mandato costituzionale (art. 102 Cost.⁴), la Confederazione può concedere fideiussioni alla flotta svizzera d'alto mare allo scopo di assicurare l'approvvigionamento di beni in situazioni di crisi e, se necessario, di porre le navi d'alto mare al servizio dell'approvvigionamento del Paese. Tra il 1948 e il 1959 la Confederazione concedeva fideiussioni a tassi d'interesse agevolati. Da allora, ha attuato la promozione della navigazione marittima esclusivamente attraverso lo *strumento della fideiussione*: se nel sistema svizzero delle fideiussioni una società di navigazione non ottempera agli obblighi di pagamento, la Confederazione, in qualità di fideiussore, deve rispondere del debito da essa garantito.

Diversi decreti federali e del Consiglio federale volti a finanziare e a garantire un effettivo sufficiente di navi d'alto mare battenti bandiera svizzera costituiscono la base per gli aiuti forniti alla flotta svizzera d'alto mare da parte della Confederazione. A ciò si aggiunge l'ordinanza del 14 giugno 2002⁵ concernente la fideiussione di mutui per il finanziamento di navi svizzere d'alto mare, riveduta più volte a partire dal 1983. Dopo il 1990, gli aiuti elargiti vengono garantiti sempre più spesso in considerazione della piazza economica svizzera. Mediante il decreto federale del 3 marzo 2008⁶ sul rinnovo del *credito quadro* volto a garantire, *mediante fideiussioni*, un effettivo sufficiente di navi d'alto mare che battono bandiera svizzera, il

¹ Cfr. <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/48346.pdf>, pag. 9.

² RS 747.30

³ Ordinanza del 14.6.2002 concernente la fideiussione di mutui per il finanziamento di navi svizzere d'alto mare (RS 531.44)

⁴ RS 101

⁵ RS 531.44

⁶ FF 2008 2165

Parlamento ha aumentato per l'ultima volta il credito quadro in questione di 500 milioni di franchi, portandolo a 1,1 miliardi di franchi.

In base a un'analisi che rilevava la scarsa importanza della flotta svizzera d'alto mare per la politica di approvvigionamento, a fine dicembre 2016 il Consiglio federale ha deciso di non rinnovare il credito quadro mediante fideiussioni che sarebbe scaduto a giugno del 2017.⁷ Nel rapporto aggiornato del 15 gennaio 2020 sulla valenza del trasporto marittimo per la politica di approvvigionamento, l'Ufficio federale per l'approvvigionamento economico del Paese ha avvalorato questa valutazione. Di conseguenza, per le navi svizzere non possono essere contratti nuovi impegni di fideiussione.

Da allora, l'effettivo di 47 navi d'alto mare con mutui garantiti nell'ordine di 794 milioni di franchi è diminuito costantemente. A fine 2020 erano soltanto 17 le navi d'alto mare battenti bandiera svizzera a solcare gli oceani, sostenute dalla Confederazione mediante mutui garantiti nell'ordine di 326 milioni di franchi. Le ultime fideiussioni concesse dalla Confederazione per le navi d'alto mare scadranno nel 2032.

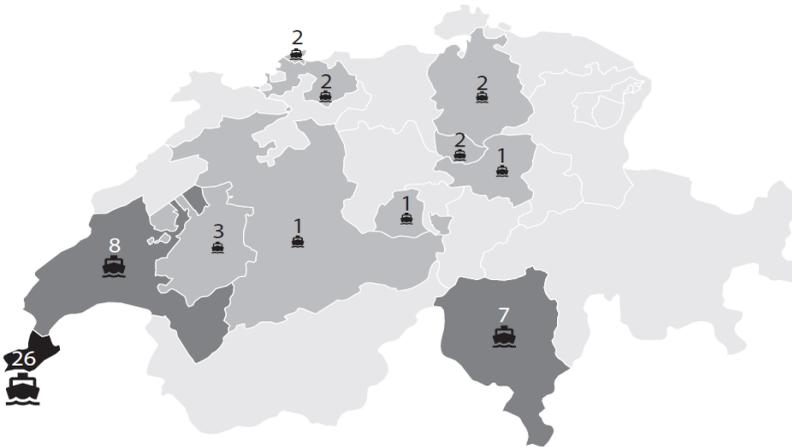
Imprese di navigazione marittima domiciliate in Svizzera

Oltre alla flotta svizzera d'alto mare, sono domiciliate in Svizzera anche imprese di navigazione marittima che operano su scala internazionale. L'Associazione Svizzera del commercio di materie prime e del trasporto marittimo (Swiss Trading and Shipping Association, STSA) conta poco più di 60 imprese affiliate che detengono circa 900 navi.⁸ Tra le principali imprese di navigazione marittima domiciliate in Svizzera figurano la Mediterranean Shipping Company (MSC) con sede a Ginevra, la Massoel Shipping, anch'essa con sede a Ginevra, la ABC Maritime con sede a Nyon, la Suisse-Atlantique Société de Navigation Maritime (SUISAT) con sede a Renens e la Nova Marine Carriers con sede a Lugano.⁹ La ripartizione per Cantone delle imprese di navigazione marittima è la seguente:

⁷ <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa/msg-id-65072.html>

⁸ <https://www.stsa.swiss/know/shipping-facts> e <https://www.stsa.swiss/know/switzerland-a-maritime-nation>

⁹ Ibid.



Fonte: Swiss Shipowners Association, Dicembre 2020

Il diritto fiscale vigente non prevede alcuna regolamentazione particolare per la navigazione marittima. Con l'entrata in vigore della legge federale del 28 settembre 2018¹⁰ concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA), gli statuti fiscali cantonali sono stati aboliti con effetto dal 1° gennaio 2020. Le imprese di navigazione marittima che avevano beneficiato delle regolamentazioni cantonali speciali vengono tassate da allora secondo il regime ordinario. Nella misura in cui i Cantoni hanno ridotto la loro aliquota dell'imposta sull'utile sulla base della RFFA, ne hanno beneficiato anche le imprese operanti nel settore della navigazione marittima.

Commercio di materie prime

La Svizzera è uno dei Paesi leader a livello mondiale nel commercio di materie prime. Il settore delle materie prime svizzero comprende prevalentemente imprese commerciali, ma anche banche specializzate nel finanziamento delle operazioni di scambio, armatori e assicurazioni. Il settore delle materie prime resta fondamentale per l'economia nazionale. Secondo stime, in Svizzera il settore annovera circa 500 imprese che occupano circa 10 000 collaboratori. Nel 2017 le entrate generate dal commercio di materie prime sono state pari al 3,8 per cento del prodotto interno lordo (PIL) svizzero.¹¹ I dati più recenti non sono ancora stati pubblicati.

Il Consiglio federale si adopera per creare condizioni quadro favorevoli e rafforzare la competitività del settore delle materie prime svizzero. Le piazze principali sono Ginevra, Zugo e Lugano. Il settore delle materie prime svizzero è molto eterogeneo: le società commerciali con sede in Svizzera spaziano da ditte molto piccole con meno di 10 dipendenti a grandi imprese multinazionali con centinaia di collaborato-

¹⁰ RU 2019 2395

¹¹ <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/55060.pdf>; un aggiornamento di questo rapporto è previsto nel primo trimestre del 2021.

ri. Se l'attenzione del commercio di materie prime si sposta sul trasporto di merci, si instaura un legame con l'imposta sul tonnellaggio, dal momento che il trasporto di merci rientra nel suo campo di applicazione.

Peggioramento delle condizioni quadro marittime a seguito della pandemia

La diffusione della pandemia ha colpito duramente anche la navigazione marittima. Un sondaggio condotto nei mesi di marzo e aprile 2020 dall'associazione armatoriale tedesca Verband Deutscher Reeder (VDR) presso i propri affiliati ha evidenziato perdite di fatturato giornaliere fino al 30–40 per cento. Sempre secondo la VDR, il numero di navi rimaste inattive ha toccato livelli mai raggiunti fino ad ora. In considerazione dell'atteso crollo del commercio mondiale, si prevede un ulteriore aggravamento della situazione di mercato, che interesserebbe quasi tutti i comparti del settore.¹²

Stando ai dati del settore, nel secondo semestre del 2020 il *traffico marittimo via container* si sarebbe ripreso più rapidamente del previsto. Ciò si desumerebbe in particolare dall'esiguo numero di navi ferme, in disarmo, come ha dichiarato nell'ottobre del 2020 Hapag-Lloyd, una delle maggiori compagnie armatoriali al mondo. Ciononostante, per il 2020 si prevedrebbe un calo del trasporto globale via container del 4,1 per cento.¹³ Secondo il Bremer Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik, anche i risultati relativi alla movimentazione nei principali porti per container indicherebbero una ripresa del commercio mondiale.¹⁴ L'agenzia di rating Moody's prevede pertanto per il 2021 una situazione stabile sia per il *traffico marittimo via container* sia per il *traffico delle navi portarinfuse*.¹⁵

La crisi sanitaria ha colpito in modo grave e duraturo l'*industria crocieristica*. Dalla diffusione della pandemia nella primavera del 2020, questo comparto della navigazione marittima è praticamente fermo. Prima invece registrava ogni anno aumenti superiori al cinque per cento. L'associazione di categoria Cruise Lines International aveva originariamente previsto un ulteriore aumento del numero di passeggeri a 32 milioni nel 2020, dopo la già forte progressione da 17,8 milioni a 30 milioni di passeggeri registrata nel decennio dal 2009 al 2019. Nel frattempo questo obiettivo è diventato sempre più difficile da raggiungere. Anche le imprese leader del settore Carnival, Royal Caribbean e Norwegian Cruise Line hanno registrato nel 2020 risultati nettamente negativi.¹⁶

¹² <https://www.lifepir.de/inaktiv/verband-deutscher-reeder-vdr/Pandemie-Folgen-Deutsche-Seeschiffahrt-fahrt-in-schwere-Krise/boxid/799658>

¹³ <https://www.manager-magazin.de/unternehmen/handel/hapag-loyd-containerschiffahrt-kommt-schnell-aus-der-krise-a-cfd0046b-c2ee-4081-9cf0-0d00d47b4690>

¹⁴ <https://www.isl.org/de/news/umschlag-ergebnisse-fuehrenden-containerhaefen-deuten-erholung-welthandels-hin>

¹⁵ <https://www.offshore-energy.biz/moodys-shipping-to-end-2020-better-than-expected/>

¹⁶ <https://www.handelsblatt.com/unternehmen/handel-konsumgueter/kreuzfahrt-corona-flaute-bringt-kreuzfahrtbranche-in-not/25973070.html?ticket=ST-7322742-XOakFaIEQSTRjchoFME7-ap6>

Per il 2020 la Conferenza delle Nazioni Unite sul commercio e lo sviluppo pronostica una contrazione del commercio marittimo mondiale pari al 4,1 per cento e per il 2021 un nuovo incremento del 4,8 per cento.¹⁷

1.2 L'imposta sul tonnellaggio all'estero

L'UE è impegnata da molti anni nella lotta contro la pratica della flotta battente bandiera comunitaria nei territori off-shore. A tale scopo, già nel 1989 la Commissione europea aveva adottato orientamenti nei quali si stabilivano le condizioni che gli Stati membri dovevano adempiere per *ottenere aiuti di Stato* nel settore del trasporto marittimo. Questi orientamenti sono stati adeguati per la prima volta nel 1997.¹⁸ L'obiettivo era mantenere il maggior numero possibile di navi battenti bandiera comunitaria, garantendo al contempo le stesse condizioni di partenza all'interno del mercato dell'UE. In sostanza si trattava di garantire una certa convergenza tra le misure degli Stati membri, in particolare per quanto riguarda *l'introduzione dei regimi di imposizione sul tonnellaggio*.

In questo contesto doveva essere garantito un regime fiscale favorevole per le imprese di navigazione marittima, che consentisse di far fronte alla concorrenza internazionale esercitata mediante i registri aperti e le bandiere di comodo. Fino alla prima metà degli anni 2010 è stato valutato positivamente l'impulso economico fornito dall'introduzione nell'area dell'UE di regimi di imposizione sul tonnellaggio. Nel 2014, una stima effettuata dalla società di consulenza Oxford Economics ha evidenziato che nel 2012 il valore aggiunto lordo e il volume di occupazione dell'industria marittima europea avrebbero potuto registrare valori inferiori del 50 per cento se gli Stati membri dell'UE presi in esame non avessero introdotto né un'imposta sul tonnellaggio né altri aiuti di Stato.¹⁹

I regimi di imposizione sul tonnellaggio all'interno dell'UE sottostanno all'esame della Commissione europea e vengono generalmente sottoposti a nuova procedura di approvazione ogni dieci anni.²⁰ Le condizioni per la concessione degli aiuti sono riportate nella comunicazione del 17 gennaio 2004 *Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi*, che sostituisce gli orientamenti del 1997.²¹ Le attività assoggettate all'imposta sul tonnellaggio sono quelle incentrate sul *trasporto internazionale via mare di passeggeri o merci*, a cui si sono successivamente aggiunte altre attività considerate assoggettabili all'imposta. Rientrano in questa categoria segnatamente i servizi di salvataggio e assistenza, le attività navali per la posa di cavi e tubi nonché la costruzione di opere off-shore e la ricerca scientifica marina (cfr. n. 4.1). Affinché l'imposta sul tonnellaggio sia applicabile,

¹⁷ <https://unctad.org/news/covid-19-cuts-global-maritime-trade-transforms-industry>

¹⁸ GU C 205 del 5.7.1997, pag. 5

¹⁹ <https://www.ecsa.eu/images/2014-04-01%20Oxford%20Economics%20ECSA%20Report%20FINAL.pdf>, pag. 5

²⁰ Nel caso degli Stati membri dell'Associazione europea di libero scambio (AELS) che aderiscono allo Spazio economico europeo, l'autorizzazione è rilasciata dall'autorità di vigilanza dell'AELS.

²¹ GU C 13 del 17.1.2004, pag. 3

l'amministrazione strategica ed economica delle navi interessate deve essere ubicata nel territorio dell'UE.

Nel corso degli ultimi 20 anni, l'imposta sul tonnellaggio si è affermata, tra le misure di sostegno alla navigazione marittima, quale importante strumento per accrescere la competitività del settore nell'UE. Attualmente sono 21 gli Stati membri dell'UE che calcolano l'imposta sull'utile sulla base del tonnellaggio. Al di fuori dell'UE, applicano tale sistema anche il Regno Unito e la Norvegia.²² In Grecia l'imposta sul tonnellaggio assurge perfino al rango di norma costituzionale.²³

Anno d'introduzione	Paese
1957	Grecia
1973	Malta
1996	Paesi Bassi
1996	Norvegia
1999	Germania
2000	Regno Unito
2002	Belgio
2002	Danimarca
2002	Spagna
2002	Lettonia
2003	Francia
2003	Irlanda
2003	Finlandia
2005	Bulgaria
2005	Italia
2006	Polonia
2007	Lituania
2009	Slovenia
2010	Cipro
2015	Croazia
2017	Svezia
2018	Portogallo

²² <https://www.itf-oecd.org/sites/default/files/docs/maritime-subsidies-value-for-money.pdf>, pagg. 7 e 18. L'Estonia è l'ultimo Stato membro dell'UE in ordine di tempo ad avere introdotto, il 1.7.2020, un'imposta sul tonnellaggio: https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/1/202017/281883_2149331_168_2.pdf.

²³ Jens-Ragnar Martinen, *Die Tonnagesteuer. Eine ökonomische Analyse*, Peter Lang, Francoforte sul Meno 2010, pag. 71, e documento di lavoro della Bank of Greece <https://www.bankofgreece.gr/Publications/Paper2019266.pdf>, pag. 9.

Anno d'introduzione	Paese
2020	Estonia

In ambito extraeuropeo vanno menzionate altre importanti nazioni marittime che contemplano un'imposta sul tonnellaggio nella propria legislazione: India (2004), Stati Uniti (2004), Corea del Sud (2005), Sudafrica (2006), Giappone (2009) e Cina (2018).²⁴

1.3 Sforzi compiuti ad oggi per introdurre un'imposta sul tonnellaggio in Svizzera

Negli ultimi anni, l'introduzione di un'imposta sul tonnellaggio è stata oggetto a più riprese dei dibattiti politici a livello federale. Nel 2001 e nel 2007, nell'ambito del rinnovo del credito quadro volto a garantire, mediante fideiussioni, un effettivo sufficiente di navi d'alto mare che battono bandiera svizzera, il Consiglio federale aveva dichiarato che uno strumento quale l'imposta sul tonnellaggio non fosse applicabile al contesto svizzero. In particolare, sosteneva che un tale strumento di promozione fosse appropriato soprattutto nei Paesi per i quali la navigazione marittima costituisce una branca importante dell'economia nazionale.²⁵

Di seguito si menzionano alcuni interventi parlamentari rilevanti per la tematica trattata nel presente rapporto. Il 25 settembre 2014 il consigliere nazionale Guillaume Barazzone deposita una mozione (14.3909), con la quale incarica il Consiglio federale di modificare la legge federale del 14 dicembre 1990²⁶ sull'imposta federale diretta (LIFD) e la legge federale del 14 dicembre 1990²⁷ sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) per introdurre un'imposta sul tonnellaggio. Nella motivazione, il consigliere nazionale aggiunge che si tratta di uno *strumento di promozione*, ovvero di un metodo di tassazione semplice, affidabile e in grado di evitare qualsiasi manipolazione. Sottolinea altresì che l'imposta sul tonnellaggio è ritenuta conforme sia alle regole dell'UE sia dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) in materia di meccanismi di ottimizzazione fiscale. Inoltre, secondo l'autore della mozione l'introduzione di questa imposta si inserirebbe perfettamente nello spirito della riforma dell'imposizione delle imprese III, con cui si intendeva rafforzare l'attrattiva della piazza fiscale svizzera.²⁸

Il 19 novembre 2014 il Consiglio federale propone di respingere la mozione. Nel suo parere rimanda anche alla consultazione svolta in precedenza presso i Cantoni sul tenore del rapporto dell'organo di coordinamento dell'11 dicembre 2013²⁹ all'attenzione del DFF sulle misure di rafforzamento della competitività fiscale

²⁴ Jens-Ragnar Martinen, op. cit., pag. 73, <https://www.seatrade-maritime.com/asia/tonnage-tax-japan> e <http://www.fao.org/faolex/results/details/en/c/LEX-FAOC172978/>

²⁵ FF 2002 837, in particolare 852 e FF 2007 4785, in particolare 4792

²⁶ RS 642.11

²⁷ RS 642.14

²⁸ <https://www.parlament.ch/it/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefft?AffairId=20143909>

²⁹ <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/33318.pdf>

(Riforma III dell'imposizione delle imprese; RI imprese III). Nel rapporto l'imposta sul tonnellaggio viene presentata come una *misura di politica fiscale possibile*. In generale, la maggioranza dei Cantoni non la reputa prioritaria e sei Cantoni sono contrari. Nove Cantoni, la Conferenza dei direttori cantonali delle finanze e la città di Ginevra si pronunciano a favore. Presumibilmente le differenti posizioni sono riconducibili al fatto che lo strumento di promozione interessa i Cantoni in modo disomogeneo. Il dibattito parlamentare sulla mozione termina il 19 settembre 2016 con il ritiro della mozione da parte dell'autore.

L'imposta sul tonnellaggio ricompare sulla scena del dibattito politico durante le consultazioni parlamentari sulla RI imprese III. Nel messaggio del 5 giugno 2015³⁰ a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese, il Consiglio federale elenca, tra le misure esaminate poi respinte, anche l'introduzione di un'imposta sul tonnellaggio, che in seguito decide di abbandonare per *motivi costituzionali*. In tale decisione il Consiglio federale si fonda sulla perizia giuridica del 3 giugno 2015 conferita dal DFF al *professor Robert J. Danon dell'Università di Losanna*, nella quale viene esaminata la conformità costituzionale delle misure fiscali proposte nell'ambito della RI imprese III.³¹ Anche l'imposta sul tonnellaggio è oggetto della perizia. Il perito giunge alla conclusione che la costituzionalità di questo obiettivo extrafiscale è problematica per i motivi indicati di seguito.

- L'imposta sul tonnellaggio non sarebbe retta da una base costituzionale sufficiente. Non potrebbe essere legittimata nemmeno dall'articolo 103 Cost., secondo cui la Confederazione può promuovere rami economici e professioni che, nonostante le misure di solidarietà che si possono ragionevolmente esigere da loro, non riescono ad assicurare la propria esistenza. Il settore della navigazione marittima, prosegue il perito, non sarebbe minacciato nella sua esistenza ai sensi dell'articolo menzionato, per cui l'imposta sul tonnellaggio non potrebbe essere considerata una misura proporzionata.
- Un'imposta sul tonnellaggio concepita *ad hoc* per la navigazione marittima sarebbe contraria ai principi dell'uguaglianza giuridica nell'imposizione e dell'imposizione secondo la capacità economica.
- Sotto il profilo della parità di trattamento non sarebbe ragionevole concedere questo privilegio fiscale esclusivamente al settore marittimo per un interesse pubblico preminente, escludendo altri settori (trasporto aereo e stradale).

Il DFF incarica in seguito anche il *professor Xavier Oberson dell'Università di Ginevra* di verificare la costituzionalità di un'imposta sul tonnellaggio in Svizzera nel quadro della RI imprese III. Nel suo parere giuridico del 12 agosto 2015, il perito esprime un parere positivo, segnatamente per i motivi indicati di seguito.³²

- L'imposta sul tonnellaggio rappresenterebbe una particolare tipologia di riscossione dell'imposta sull'utile che potrebbe fondarsi sull'articolo 128 capoverso 1 lettera b Cost., senza richiedere, pertanto, alcuna modifica costituzionale.

³⁰ FF 2015 4133, in particolare 4197 e 4248

³¹ <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/39731.pdf>

³² <https://biblio.parlament.ch/e-docs/383599.pdf>. Presentando il contesto, il perito precisava di far parte di un gruppo di lavoro, organizzato dall'associazione di categoria STSA, che si occupava dell'introduzione di un'imposta sul tonnellaggio in Svizzera.

- In quanto obiettivo extrafiscale, l'imposta sul tonnellaggio potrebbe fondarsi su due norme costituzionali, che per la necessaria competenza materiale costituiscono una base adeguata, ossia l'articolo 101 Cost. (Politica economica esterna), in virtù del quale potrebbero essere rafforzati l'insediamento delle società di navigazione marittima e assicurate condizioni paritetiche («level playing field») con gli Stati che già applicano l'imposta sul tonnellaggio, e l'articolo 103 Cost. (Politica strutturale), che giustificerebbe un'imposta sul tonnellaggio se la navigazione marittima fosse da considerare minacciata nella sua esistenza e quindi la Confederazione fosse legittimata a intervenire fiscalmente in questo settore.

Il 17 marzo 2016, nell'ambito della votazione sul complesso, il Consiglio nazionale decide di introdurre nel progetto questa misura di politica fiscale con 138 voti a favore, 52 contrari e un'astensione.³³ Il 30 maggio 2016, con 31 voti a favore e 14 contrari, il Consiglio degli Stati decide di *rinvviare al Consiglio federale* le disposizioni designate come *disegno 3* con l'obiettivo di una legge federale concernente l'imposta sul tonnellaggio a sé stante.³⁴ Nel rinvio si chiede di verificare la costituzionalità di un'imposta sul tonnellaggio, di riformulare le disposizioni e, infine, di svolgere una procedura di consultazione presso i Cantoni e gli ambienti interessati. Il 6 giugno 2016 la Camera bassa aderisce alla proposta della Camera alta con 136 voti a favore e 54 contrari.³⁵

Riguardo al rinvio parlamentare summenzionato, il capo del DFF, a nome del Consiglio federale, approva questo modo di procedere durante la sessione estiva del 2016.³⁶ La principale argomentazione riguarda l'assenza di un dibattito politico nel quadro di una precedente procedura di consultazione.

Necessità di intervento e obiettivi

Il Consiglio federale intende garantire condizioni quadro competitive per la piazza economica della Svizzera. Creando *condizioni paritarie* con l'estero è possibile creare uno strumento appropriato in un contesto di competitività internazionale per attirare le imprese di navigazione marittima caratterizzate da un'elevata mobilità e quindi garantire l'attrattiva della piazza economica nazionale. Ciò consente di potenziare l'insediamento di imprese del settore marittimo e inoltre di favorire il settore delle materie prime, già fortemente rappresentato in Svizzera. Nella situazione attuale, in cui numerose imprese della navigazione marittima accusano verosimilmente perdite, l'assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio non rappresenterebbe alcun incentivo. L'imposta sul tonnellaggio avrebbe pertanto una scarsa utilità pratica sul breve termine e finché le imprese del settore possono far valere riporti di perdite. L'introduzione di un'imposta sul tonnellaggio in Svizzera può però contribuire a rilanciare l'economia sul medio-lungo termine e a *migliorare la competitività internazionale del settore*. Questo purché il campo di applicazione sia concepito in modo tale da rispettare i regimi di tassazione sul tonnellaggio in vigore nell'UE.

³³ Boll. Uff. **2016** N 496

³⁴ Boll. Uff. **2016** S 248

³⁵ Boll. Uff. **2016** N 861

³⁶ Boll. Uff. **2016** S 247 e **2016** N 861

Con decisione del Consiglio federale del 14 ottobre 2020, il DFF è stato incaricato di elaborare un progetto da porre in consultazione volto all'*introduzione di una legge federale concernente l'imposta sul tonnellaggio applicabile alle navi*. In questa sede deve essere trattata debitamente la problematica della costituzionalità (cfr. n. 6.1). Con tale incarico, il Consiglio federale ha quindi dato seguito alla richiesta parlamentare formulata nella sessione estiva del 2016 (rinvio).

2 Rapporto con il diritto europeo

2.1 Divieto di concedere aiuti di Stato nell'UE

Tale divieto figura nell'articolo 107 paragrafo 1 del Trattato del 26 ottobre 2012 sull'Unione europea e sul funzionamento dell'Unione europea³⁷ secondo cui, in linea di principio, gli aiuti di Stato che rientrano nel campo di applicazione del Trattato sono vietati. Tuttavia, il divieto prevede riserve di approvazione. In taluni casi motivati, questi aiuti possono essere approvati in virtù di una decisione della Commissione europea, che richiede previamente una notifica. In assenza di un'autorizzazione da parte della Commissione non è dunque possibile attuare una misura.³⁸

Nell'articolo 107 paragrafo 1 del Trattato, il termine «aiuti» è formulato come termine giuridico vago e molto generale («aiuti concessi dagli Stati [...] sotto qualsiasi forma»). Nell'articolo 107 paragrafi 2 e 3 sono elencate le deroghe al divieto. Per il presente documento sono rilevanti le cosiddette «deroghe discrezionali» di cui all'articolo 107 paragrafo 3 del Trattato. Gli aiuti ivi descritti si possono reputare compatibili con il mercato interno. L'UE considera l'imposta sul tonnellaggio uno strumento ammissibile volto a promuovere il settore marittimo, che è nell'interesse comune europeo, al fine di garantire la competitività della navigazione marittima dell'UE sul mercato mondiale, mantenere le conoscenze e i posti di lavoro in questo settore e impedire la delocalizzazione in Paesi con basso prelievo fiscale al di fuori del mercato interno dell'UE.³⁹

2.2 Orientamenti comunitari per il trasporto marittimo

I regimi di imposizione sul tonnellaggio dei singoli Stati membri dell'UE sottostanno, in quanto norme di aiuto, all'esame da parte della Commissione europea e, fatta

³⁷ GU C 326, pag. 47

³⁸ Riguardo ai principi del diritto comunitario in materia di aiuti, si rimanda al rapporto peritale del 9.10.2017, eseguito su incarico della Conferenza dei Governi cantonali: [Gutachten staatliche Beihilfen-SteptoeJohnson.pdf \(kdk.ch\)](#), pag. 4.

³⁹ Per la legittimazione degli aiuti di Stato nel settore marittimo, a titolo rappresentativo alcune affermazioni della commissaria europea per la concorrenza, Margrethe Vestager, rilasciate in occasione dell'approvazione dei regimi di imposizione sul tonnellaggio di Malta (19.12.2017), Portogallo (6.4.2018) e Danimarca (12.10.2018): [State aid: amended Maltese tonnage tax scheme approved \(europa.eu\)](#), [Portuguese tonnage tax and seafarers scheme approved \(europa.eu\)](#) e [Staatliche Beihilfen: Kommission genehmigt dänische Tonnagesteuerregelung \(europa.eu\)](#).

salva la compatibilità con le prescrizioni comunitarie in materia di aiuti, vengono sottoposti a una nuova procedura di approvazione ogni dieci anni. La Commissione europea ha fissato le condizioni per l'approvazione nella comunicazione del 17 gennaio 2004 *Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi*.⁴⁰ Le attività assoggettate all'imposta sul tonnellaggio sono quelle incentrate sul *trasporto internazionale via mare di passeggeri o merci*, a cui si sono successivamente aggiunte altre attività considerate assoggettabili all'imposta. Rientrano in questa categoria segnatamente i servizi di salvataggio e assistenza, le attività navali per la posa di cavi e tubi nonché la costruzione di opere off-shore e la ricerca scientifica marina. Affinché l'imposta sul tonnellaggio sia applicabile all'intera flotta di un'impresa di navigazione marittima e non soltanto alle rispettive navi battenti la bandiera di uno Stato membro dell'UE, l'amministrazione strategica ed economica delle navi interessate deve essere ubicata nel territorio dell'UE.

Nel 2009 la Commissione europea ha presentato gli *Orientamenti in merito agli aiuti di Stato alle società di gestione navale*, che completa gli *Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi*. Le nuove direttive intendono evitare la penalizzazione fiscale delle attività di gestione navale cedute a terzi, nonché rendere possibile il loro assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio.⁴¹

Sia nel caso degli *Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi* che nel caso degli *Orientamenti in merito agli aiuti di Stato alle società di gestione navale* non si tratta di atti dell'UE, bensì di definizioni della prassi che però la Commissione europea reputa vincolanti.⁴²

2.3 Principali parametri del diritto europeo per la struttura dei regimi di imposizione sul tonnellaggio

Dopo la pubblicazione degli *Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi*, i regimi di imposizione sul tonnellaggio degli Stati membri dell'UE sono stati costantemente ampliati. Questo riguarda soprattutto le navi e le attività marittime connesse che, secondo la Commissione europea, potrebbero essere considerati ai fini dell'assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio. Di conseguenza, il margine di manovra degli Stati membri dell'UE è aumentato nel corso degli anni. In considerazione dei regimi esistenti oggi nel contesto europeo, i principali parametri possono essere riassunti come segue.

⁴⁰ GU C 13 del 17.1.2004, pag. 3, nonché, riguardo alla comunicazione che aggiorna il pertinente allegato, GU C 120 del 13.4.2017, pagg. 10 e 11.

⁴¹ Comunicazione della Commissione che fornisce orientamenti in merito agli aiuti di Stato alle società di gestione navale, GU C 132 dell'11.6.2009, pag. 6; comunicato stampa: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP_09_900.

⁴² Henning Jessen, Michael Jürgen Werner, a cura di, *EU-Maritime Transport Law*, Baden Baden 2016, pag. 358.

Parametri	Descrizione	Normative derogatorie nell'UE
Richiesta e durata	L'assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio avviene su base volontaria, dura dieci anni e può essere rinnovato.	In Grecia l'imposta sul tonnellaggio è obbligatoria. La Bulgaria e il Portogallo prevedono una durata vincolante di cinque anni.
Base di calcolo: determinazione dell'utile sulla base del tonnellaggio	Questo utile si calcola sulla base della stazza netta (NT) di ogni nave, moltiplicata per un utile fittizio per 100 NT piene utilizzando una tariffa suddivisa in quattro scaglioni e per il numero di giorni di esercizio. L'utile derivante viene infine imposto alla specifica aliquota dell'imposta sull'utile.	Per la base di calcolo, il Belgio, i Paesi Bassi e Cipro applicano una tariffa suddivisa in cinque scaglioni. La Norvegia si basa su un utile fittizio per ogni 1000 NT, applicando una tariffa suddivisa in quattro scaglioni, moltiplicato per il numero di giorni di esercizio. La Grecia determina la base imponibile prendendo in considerazione la stazza lorda, moltiplicata per uno dei coefficienti dipendenti da quest'ultima. L'utile derivante viene infine moltiplicato per un'aliquota dell'imposta sull'utile che varia secondo l'anzianità della nave.
Forma giuridica delle imprese beneficiarie	Riguardo alle forme giuridiche non vi è alcuna limitazione.	
Condizione: sede di direzione dell'impresa nello Stato che applica l'imposta sul tonnellaggio	Articolo 8 paragrafo 1 del Modello di convenzione dell'OCSE: gli utili derivanti dall'esercizio di navi sono imponibili soltanto nello Stato contraente in cui è situata la sede di direzione effettiva dell'impresa.	
Requisito minimo relativo alla bandiera di appartenenza	Chi opera con meno del 60 % del proprio tonnellaggio sotto bandiera di uno Stato membro dell'UE o dello SEE deve aumentare tale quota o almeno mantenerla allo stesso livello.	In Estonia, Grecia, Malta, Portogallo e Cipro deve essere rispettata la quota minima del 60 % sotto bandiera di uno Stato membro dell'UE o dello SEE.
Redditi risultanti da compiti svolti dall'armatore nello Stato	In genere, per «compiti svolti dall'armatore» s'intende l'amministrazione strategica ed	

Parametri	Descrizione	Normative derogatorie nell'UE
che applica l'imposta sul tonnellaggio	economica delle navi.	
Redditi risultanti dal noleggio o dalla locazione della nave	Il noleggio della nave gestita dall'armatore include obbligatoriamente l'armamento e l'equipaggio (time charter e voyage charter)	Alcuni Paesi (ad es. Estonia, Malta, Norvegia, Portogallo e Cipro) ammettono, a determinate condizioni, anche la mera locazione della nave a scafo nudo (bareboat charter).
Attività da considerare ai fini dell'assoggettamento	L'attività principale consiste nel trasporto di merci e persone. A questa si aggiungono le attività crocieristiche e i servizi di salvataggio e assistenza. Nel corso degli anni hanno ottenuto l'autorizzazione anche altre attività, ad esempio la posa di cavi e tubi, la costruzione di opere offshore e la ricerca scientifica marina.	Nell'ultimo decennio, i regimi di imposizione sul tonnellaggio vigenti si sono diversificati in relazione a questa caratteristica. Le attività che la Commissione europea autorizza in modo differenziato lasciano un considerevole margine di azione.
Trattamento fiscale di eventuali utili derivanti da alienazioni di navi	La vendita di navi è compensata con l'imposta sul tonnellaggio.	La Polonia, ad esempio, ha stabilito una tassazione forfettaria sulla base di un'aliquota del 15 %.

2.4 Conseguenze dell'introduzione di un'imposta svizzera sul tonnellaggio

Le disposizioni presentate ai numeri 2.1 e 2.2 costituiscono uno strumento interno all'UE e non un obbligo internazionale vincolante per la Svizzera.⁴³ Nell'ottica di un auspicato consenso internazionale verso un'imposta svizzera sul tonnellaggio, le condizioni quadro vigenti all'interno dell'UE rivestono comunque un ruolo importante. Contrariamente all'UE, in linea di principio la Svizzera non vieta la concessione di aiuti statali. La legge del 5 ottobre 1990⁴⁴ sui sussidi (LSu) disciplina prescrizioni uniformi relative al controllo dei sussidi a livello federale. Questa legge deve garantire che gli aiuti finanziari e le indennità siano concessi soltanto se sono sufficientemente motivati e se conseguono il loro scopo in modo economico ed efficace. Anche la legge del 6 ottobre 2006⁴⁵ sulla politica regionale è radicata nella tematica degli aiuti finanziari. Obiettivo di tale legge è potenziare la concorrenzialità

⁴³ Al riguardo, si vedano le osservazioni del Consiglio federale nel messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese (FF 2015 4133, in particolare 4260–4261).

⁴⁴ RS 616.1

⁴⁵ RS 901.0

di singole regioni, incrementarne la produzione di valore aggiunto nonché contribuire a creare e mantenere posti di lavoro.

L'introduzione di un'imposta sul tonnellaggio in Svizzera è uno strumento appropriato per creare *condizioni paritarie* in un contesto di competitività internazionale e attirare in questo modo imprese di navigazione marittima caratterizzate da un'elevata mobilità. In questo contesto, la Svizzera si ispira alle normative esistenti nell'UE. Ciò riguarda soprattutto lo scopo di utilizzazione delle navi assoggettate all'imposta sul tonnellaggio, la quota minima della bandiera e la fissazione delle tariffe scaglionate sulla base delle mediane dell'UE per la determinazione della base di calcolo. Gli *Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi* definiscono sostanzialmente il campo d'azione. Se la Svizzera dovesse andare oltre, il consenso internazionale non rischierebbe in alcun modo di essere compromesso.⁴⁶

Per quanto concerne le disposizioni contenute negli *Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi*, molto importanti per la strutturazione concreta dell'imposta sul tonnellaggio, va ricordato il principio della Commissione europea, secondo cui tutte le agevolazioni fiscali nel traffico marittimo devono essere subordinate alla bandiera di uno degli Stati membri dell'UE. Sempre secondo gli orientamenti, le imprese di navigazione marittima la cui flotta batte per meno del 60 per cento bandiere comunitarie devono aumentare tale quota o almeno mantenerla al livello richiesto.⁴⁷ Da allora, le disposizioni riguardanti la *bandiera* non sono sostanzialmente cambiate e si applicano per tutti gli Stati aderenti allo SEE.

Poiché la riscossione di un'imposta sul tonnellaggio riferita soltanto alla flotta battente bandiera svizzera non sarebbe opportuna, essa deve includere anche le flotte battenti le bandiere di tutti gli Stati membri dell'UE o dello SEE. Nel concreto ciò significa che un armatore domiciliato in Svizzera può essere assoggettato all'imposta sul tonnellaggio soltanto se la sua flotta batte per almeno il 60 per cento bandiera svizzera o degli Stati membri dell'UE o dello SEE. Nel contempo, questo impedisce che una parte troppo grande della flotta batta cosiddette «bandiere off-shore», appartenenti cioè a Stati che applicano standard ambientali e sociali meno rigorosi. Il regime svizzero di imposizione sul tonnellaggio è quindi compatibile con i requisiti vigenti nell'UE.

Nella maggior parte dei Paesi dell'UE, l'utile sulla base del tonnellaggio della nave è calcolato per 100 NT piene per giorno di esercizio. L'importo applicabile è decrescente in funzione del volume di carico della nave. Questo perché le navi più grandi hanno generalmente margini più piccoli per unità volumetrica.

Anche in Svizzera, la *determinazione della base di calcolo* deve contemplare lo scaglionamento tariffario decrescente secondo le mediane dell'UE. La Confedera-

⁴⁶ Al proposito occorre menzionare la lista UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, utilizzata esclusivamente per i Paesi terzi. Il Consiglio dell'UE ha adottato la prima lista il 5.12.2017. In sintesi, si tratta di un esame sistematico dei regimi fiscali svolto dal gruppo Codice di condotta del Consiglio dell'UE istituito a tale scopo. La lista comprende pratiche fiscali abusive che erodono i gettiti fiscali provenienti dall'imposizione delle imprese. Aggiornata a più riprese, dal 2020 viene aggiornata due volte l'anno: <https://www.consilium.europa.eu/it/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions>.

⁴⁷ GÜ C 13 del 17.1.2004, pag. 3

zione e i Cantoni devono determinare l'utile imponibile secondo i medesimi criteri. Grazie all'autonomia tariffaria dei Cantoni stabilita nel diritto costituzionale sussiste un margine di manovra sufficiente per lasciare agire la concorrenza intercantonale mediante le aliquote dell'imposta sull'utile ordinarie.

3 Punti essenziali del progetto

3.1 La normativa proposta

Dal punto di vista concettuale, l'imposta sul tonnelloaggio rappresenta un *metodo alternativo per determinare l'imposta sull'utile*. Ai sensi del mandato costituzionale che persegue l'armonizzazione fiscale verticale e orizzontale, essa deve essere introdotta a livello di tutte e tre le suddivisioni politiche (Confederazione, Cantoni e Comuni). L'imposta deve essere applicabile all'esercizio delle navi.

La base di calcolo per la determinazione dell'utile è costituita dalla *stazza netta* (volume di carico della nave) moltiplicata per una tariffa forfettaria a scaglioni, che viene a sua volta moltiplicata per il numero di giorni di esercizio. L'eventuale utile netto imponibile calcolato in questo modo viene poi sommato agli altri utili netti imponibili e tassato secondo l'aliquota dell'imposta sull'utile ordinaria. Il debito fiscale viene così calcolato non secondo l'utile effettivamente conseguito, bensì secondo il volume di carico di ciascuna nave. La determinazione di quest'ultimo è disciplinata nella Convenzione internazionale sulla stazzatura delle navi del 1969, entrata in vigore per la Svizzera il 18 luglio 1982.⁴⁸ Per le imprese di navigazione marittima redditizie, l'imposta sul tonnelloaggio comporta un onere fiscale comparativamente modesto.

Il trasporto marittimo di merci o persone è una delle attività principali assoggettata all'imposta sul tonnelloaggio. L'esercizio della nave comprende sostanzialmente lo *svolgimento di compiti che spettano all'armatore* (tra i quali il trasporto di merci e passeggeri), lo *svolgimento di operazioni inerenti al caricamento* (l'esecuzione di mandati di trasporto marittimo) e la *locazione o il noleggio* di navi (inclusi l'armamento e l'equipaggio). Sono assoggettati all'imposta sul tonnelloaggio anche tutti i redditi derivanti dal possesso e dall'alienazione di navi. Occorre fare una distinzione tra le summenzionate attività e gli utili netti derivanti da un esercizio commerciale e dalla proprietà di beni immobili. Queste ultime attività sottostanno infatti al calcolo ordinario dell'utile netto e non all'imposta sul tonnelloaggio. Se il campo di applicazione dell'imposta sul tonnelloaggio fosse esteso agli utili derivanti da attività commerciali, in particolare quelle relative al *commercio di materie prime*, ciò non sarebbe in primo luogo accettato a livello internazionale e, in secondo luogo, comporterebbe un notevole calo di entrate per le finanze pubbliche. Indirettamente, le imprese che operano nel commercio di materie prime possono beneficiare lo stesso dell'imposta sul tonnelloaggio se investono di più nel trasporto di materie prime.

L'assoggettamento all'imposta sul tonnelloaggio avviene *su base volontaria*; esercitando l'opzione per ciascuna nave. L'opzione dura dieci anni. Scaduti dieci anni,

⁴⁸ RS 0.747.305.412

l'utile netto imponibile rientra a far parte del regime di calcolo ordinario, a meno che il contribuente richieda di nuovo l'assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio. Se un'impresa intende cambiare regime di calcolo prima dello scadere del periodo di dieci anni, ad esempio perché ha subito perdite di esercizio o in presenza di previsioni economiche negative, potrà chiedere di nuovo l'assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio, ma non prima del sesto anno successivo all'abbandono. Eventuali perdite imputabili all'esercizio della nave subite durante l'applicazione dell'imposta sul tonnellaggio non possono essere riportate. Queste misure limitano le *possibilità di pianificazione fiscale*.

Se ricorre all'imposta sul tonnellaggio solo per una parte della flotta o esercita anche altre attività assoggettate al regime di imposizione ordinario, l'impresa deve tenere una *contabilità per settori*.⁴⁹ Essa stabilisce che tutti costi, inclusi quelli generali, debbano essere contabilizzati separatamente per ciascuna nave, rispettivamente per le altre attività.

3.2 Considerazione di criteri ambientali

La navigazione marittima internazionale ha un impatto sul clima: la sua quota di emissioni rispetto al totale di CO₂ emesso è quasi del 3 per cento.⁵⁰ La combustione di olio combustibile pesante, tuttora il combustibile più utilizzato nel traffico marittimo, produce livelli elevati di diossido di zolfo. Nel frattempo, la sensibilità ambientale è aumentata anche nell'industria navale.⁵¹

All'inizio del 2020 sono entrate in vigore regole più severe in relazione al tenore di zolfo dei carburanti. Le disposizioni vincolanti sono emesse dall'*Organizzazione marittima internazionale (International Maritime Organization, IMO)*, un istituto specializzato delle Nazioni Unite con sede a Londra che conta 172 Stati membri. L'IMO è responsabile della sicurezza in mare e la sua attività è volta a combattere e prevenire l'inquinamento marino. Uno dei suoi obiettivi è ridurre dell'85 per cento a livello mondiale l'emissione di *diossidi di zolfo*. Per rispettare le disposizioni del nuovo *regolamento IMO 2020* sulle emissioni, il tenore di zolfo nei carburanti deve scendere dal 3,5 allo 0,5 per cento. Gli armatori possono scegliere una delle seguenti possibilità: passare a un carburante a bassissimo tenore di zolfo (VLSF), passare a un olio diesel marino (MDO) oppure installare sulle navi impianti di depurazione dei gas di scarico (i cosiddetti «scrubber») per purificare le emissioni di zolfo. Un'altra possibilità è avvalersi di tecnologie di propulsione alternative non basate su carbu-

⁴⁹ Esempio di contabilità per settori applicato nella prassi: persone giuridiche che sono solo parzialmente esenti dall'imposta perché perseguono uno scopo pubblico o di utilità pubblica. Questi casi richiedono la tenuta di una contabilità per settori. Ciò implica che, sotto il profilo contabile, i mezzi per i quali si richiede l'esenzione fiscale vengano contabilizzati separatamente dai restanti redditi e patrimoni.

⁵⁰ <https://safety4sea.com/wp-content/uploads/2015/06/IMO-and-the-Environment-2011.pdf>, pag. 7

⁵¹ <https://www.nzz.ch/wirtschaft/stuermische-see-fuer-eine-saubere-schiffahrt-ld.1470461>

ranti derivati dal petrolio, ad esempio la tecnologia che utilizza il gas naturale liquefatto (Liquified Natural Gas, LNG).⁵²

Inoltre, gli Stati membri dell'IMO hanno convenuto di fissare un piano di riduzione del 50 per cento delle emissioni di CO₂ entro il 2050. Il piano prevede una riduzione di almeno il 50 per cento rispetto al 2008. Idealmente si punta a una *decarbonizzazione* completa, ossia a una navigazione marittima senza l'impiego di carbonio. Questo è in linea con gli obiettivi dell'*Accordo di Parigi del 2015*. La succitata decisione dell'IMO è considerata dagli esperti un segnale importante verso un abbandono deciso dei combustibili fossili anche nella navigazione marittima.⁵³

Da quanto si può intuire, all'interno dello SEE finora solo un numero esiguo di Paesi applica agevolazioni fiscali in cambio del raggiungimento di obiettivi ambientali. Secondo uno studio dell'OCSE del 2019, la Norvegia e il Portogallo premiano uno specifico *bilancio ecologico di una nave*, Malta e Cipro concedono incentivi in funzione dell'anzianità della nave, mentre la Grecia in funzione del tipo di nave.⁵⁴ Tutto lascia presagire che a questi criteri sarà attribuita un'importanza ancor maggiore in futuro.

In Norvegia ogni nave è valutata sulla base di un cosiddetto *rating ambientale* secondo criteri predefiniti. Questo avviene su richiesta dell'impresa di navigazione marittima, che inoltra un modulo rilasciato dalla pertinente autorità norvegese per il calcolo del fattore ambientale. In base a questa dichiarazione l'impresa ottiene il rating ambientale, che prevede una scala di valutazione da 1 a 10. Maggiore sarà il rating, minore sarà l'importo dovuto al fisco. Nel concreto, al fattore di rating 10 corrisponde una riduzione fiscale del 25 per cento; viceversa, al fattore 1 corrisponde una riduzione fiscale del 2,5 per cento. I criteri rilevanti per il rating ambientale sono raggruppati secondo le seguenti *tre categorie di inquinamento* marino:

- produzione di emissioni nell'aria;
- sversamenti in mare connessi all'esercizio della nave (ad es. immissioni di acque di scarico che contengono una determinata quantità di sostanze inquinanti);
- prevenzione di sversamenti accidentali in mare (ad es. fuoriuscite di petrolio in collisioni tra navi).

Ogni categoria inquinante prevede sottocategorie delle sostanze inquinanti, che ricevono un punteggio sulla base di categorie navali tecniche e operative.⁵⁵

Il Consiglio federale ritiene necessario inserire dei criteri ambientali nell'imposta svizzera sul tonnello. La *norma di principio* proposta (cfr. commenti all'art. 75

⁵² Comunicato stampa dell'IMO del 20.12.2019: <https://www.imo.org/en/MediaCentre/PressBriefings/Pages/34-IMO-2020-sulphur-limit.aspx/>

⁵³ <https://www.bmvi.de/SharedDocs/DE/Artikel/WS/reduktion-emissionen-internationale-seeschiffahrt.html>

⁵⁴ <https://www.itf-oecd.org/sites/default/files/docs/maritime-subsidies-value-for-money.pdf>, pagg. 18 e 46

⁵⁵ <https://www.eftasurv.int/cms/sites/default/files/documents/decision-519-14-COL.pdf>, n. marg. 6-16 e https://www.regjeringen.no/contentassets/18d0e2429120446b99212c79373ce2a4b/notificasjon_norwegian_tax.pdf, pagg. 47-49

cpv. 3 AP-LIFD e all'art. 26d cpv. 3 AP-LAID) ammette, secondo il bilancio ecologico della singola nave, una riduzione nella base di calcolo dell'utile in funzione del tonnellaggio. Più una nave è conforme ai requisiti ambientali, maggiore è la riduzione dell'utile netto imponibile. Tuttavia, questa riduzione non dovrebbe superare il 20 per cento. Il *bilancio ecologico di una nave* deve includere le seguenti condizioni:

- prova di un sistema di propulsione compatibile con l'ambiente (ad es. che utilizza il carburante LNG, attualmente il più ecologico);
- prova della produzione più bassa possibile di emissioni dannose nell'aria (in particolare diossido di zolfo, diossido di azoto, diossido di carbonio, particelle di fuliggine e polveri sottili);
- per l'attuazione, occorre stabilire a livello di ordinanza un catalogo di criteri per le prove suddette che siano il più possibile realizzabili.

Una condizione essenziale per prendere in considerazione i criteri ambientali nel progetto è l'*attuabilità*. Questo perché le autorità fiscali non dispongono delle necessarie conoscenze specialistiche nel settore delle *tecnologie rispettose dell'ambiente*, né sarebbe efficiente che un'altra autorità acquisisse queste conoscenze solo per classificare le navi ai fini dell'imposta sul tonnellaggio.

3.3 Attuazione

Per motivi legati alla sistematica legislativa, le disposizioni dello stesso tenore dovranno entrare in vigore simultaneamente per la Confederazione e i Cantoni. Per consentire la trasposizione nel diritto cantonale e prendere i provvedimenti necessari a una corretta esecuzione, va previsto un termine transitorio adeguato. In caso di mancato rispetto del termine, subentra direttamente l'applicazione del diritto federale.

Oltre alle modifiche della LAID, i Cantoni dovranno anche attuare le modifiche della LIFD, dato che la riscossione dell'imposta federale diretta avviene da parte dei Cantoni (sotto sorveglianza della Confederazione).

Il Consiglio federale ritiene necessario inserire dei criteri ambientali anche nell'imposta svizzera sul tonnellaggio. La *norma di principio* proposta nel testo dell'avamprogetto e citata al numero 3.2 ammette, secondo il tipo di bilancio ecologico della singola nave, una riduzione nella base di calcolo dell'utile in funzione del tonnellaggio. Per l'attuazione di questa disposizione, occorre stabilire a livello di ordinanza un catalogo di criteri che siano il più possibile realizzabili per i Cantoni.

4 **Commento ai singoli articoli**

4.1 **Legge federale sull'imposta federale diretta**

Art. 18 cpv. 3^{bis}

L'imposta sul tonnelloaggio non deve dipendere dalla forma giuridica dell'impresa. Perciò possono chiedere l'assoggettamento della loro flotta all'imposta sul tonnelloaggio anche lavoratori indipendenti e società di persone nelle forme giuridiche della società semplice, società in nome collettivo o società in accomandita. Gli articoli 73–77 sono applicabili per analogia. L'eventuale reddito derivante dall'esercizio delle navi determinato mediante l'imposta sul tonnelloaggio viene poi sommato al restante reddito imponibile e tassato secondo la relativa aliquota d'imposta ordinaria.

Art. 58a Imposta sul tonnelloaggio

L'imposta sul tonnelloaggio rappresenta un *metodo alternativo per determinare l'imposta sull'utile*. Per il calcolo dell'utile netto imponibile risultante dall'esercizio di navi si applicano gli articoli 73–77. Il presente articolo fornisce la pertinente riserva nell'imposizione sull'utile ordinaria. L'eventuale reddito netto imponibile determinato mediante l'imposta sul tonnelloaggio viene poi sommato al restante reddito netto imponibile e tassato secondo la relativa aliquota d'imposta ordinaria.

Titolo terzo: Imposta sul tonnelloaggio (titolo prima dell'art. 73)

Per le disposizioni sull'imposta sul tonnelloaggio viene creato un nuovo titolo. Fino all'entrata in vigore, il 1° gennaio 1998, della legge federale del 10 ottobre 1997⁵⁶ sulla riforma 1997 dell'imposizione delle imprese, qui erano inserite le disposizioni relative all'imposta federale sul capitale.

Art. 73 Oggetto

Il *capoverso 1* stabilisce in maniera esaustiva quali scopi aziendali rendono possibile l'assoggettamento all'imposta sul tonnelloaggio. Al riguardo si mira alla compatibilità con l'UE. Dalla summenzionata comunicazione del 17 gennaio 2004 *Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi* si evince che le navi che trasportano via mare passeggeri o merci costituiscono gli esempi principali. Nel corso degli anni la Commissione europea ha dichiarato ammissibili anche navi destinate ad altri scopi: i servizi di salvataggio e assistenza, la posa di cavi e tubi, la costruzione di opere off-shore e la ricerca scientifica marina.⁵⁷ Anche queste attività sono contemplate nella disposizione.

La navigazione interna in mare o la mera navigazione fluviale non rientrano nel campo di applicazione dell'imposta sul tonnelloaggio. Tuttavia se, ad esempio, un carico di merci viene trasportato prima via mare e poi, per raggiungere il porto di

⁵⁶ RU 1998 669

⁵⁷ GU 176 dell'1.7.2019, pagg. 7, 18 e 56 nonché https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/234440/234440_1102393_72_2.pdf

destinazione, via fiume a bordo della stessa nave, anche quest'ultima parte del percorso è considerata ai fini dell'imposta sul tonnellaggio.

Nel *capoverso 2* è definito il soggetto fiscale, di regola un armatore o una società di charter.

Il *capoverso 3* disciplina le attività che garantiscono l'esercizio delle navi come segue.

- *Svolgimento di compiti che spettano all'armatore*: si tratta dell'amministrazione generale della nave. Vi rientrano l'armamento, la manutenzione, l'ispezione e l'approvvigionamento delle navi, l'intermediazione dell'equipaggio e l'approntamento dell'armamento, il trasporto delle merci e dei passeggeri, l'assistenza e i servizi di rimorchio, le operazioni di soccorso e l'esplorazione scientifica delle risorse naturali in alto mare, la gestione della nave nonché le attività consulenziali e le prestazioni di servizi a essa connesse.
- *Svolgimento di operazioni inerenti al caricamento*: si tratta di un'attività di spedizione nella quale il carico da trasportare viene imbarcato su una nave.
- *Locazione e noleggio delle navi*: si tratta di attività distinte in tre tipologie: noleggio a tempo (time charter), noleggio a viaggio (voyage charter) e locazione a scafo nudo (bareboat charter). Nelle prime due tipologie la locazione include l'armamento e l'equipaggio; nella terza, la locazione ha come oggetto soltanto la nave. Questo equivale a un'attività di leasing. Nel diritto svizzero, solo le prime due attività commerciali (noleggio a tempo e a viaggio) rientrano nel campo di applicazione dell'imposta sul tonnellaggio. Gli utili derivanti dalla locazione di navi a scafo nudo, invece, sono considerati nella determinazione degli utili ordinaria.

Il Consiglio federale precisa il concetto di esercizio nelle disposizioni di esecuzione.

Il *capoverso 4* spiega che sottostanno all'imposta sul tonnellaggio tutti gli utili direttamente correlati all'esercizio della nave. Le principali entrate del traffico marittimo sono rappresentate dalla vendita di biglietti nel trasporto di passeggeri e dagli emolumenti riscossi nel trasporto di merci. Anche eventuali utili da capitale derivanti dall'alienazione di una nave assoggettata all'imposta sul tonnellaggio sottostanno a questa imposta.

Sono assoggettati all'imposta sul tonnellaggio anche tutti gli utili derivanti da attività accessorie svolte a bordo della nave se queste prestazioni fornite autonomamente rappresentano al massimo il 50 per cento degli utili derivanti dall'esercizio della nave.⁵⁸ Il risultato secondo il diritto commerciale funge da base di calcolo per questi utili. Questo include, tra le altre cose, l'affitto di cartelloni pubblicitari, la vendita di merci, le prestazioni di servizi di centri benessere e parrucchieri nonché i giochi d'azzardo e altri servizi di intrattenimento.

⁵⁸ I limiti menzionati sono stati approvati dalla Commissione europea nei seguenti regolamenti concernenti l'imposta sul tonnellaggio:
 Malta (19.12.2017): [245531_245531_235_2.pdf \(europa.eu\)](#)
 Cipro (16.12.2019): [282978_2151764_167_2.pdf \(europa.eu\)](#)
 Estonia (16.12.2019): [281883_2149331_168_2.pdf \(europa.eu\)](#)
 Croazia (3.4.2020): [282852_2152628_145_2.pdf \(europa.eu\)](#).

Finché le navi da crociera battono una bandiera diversa da quella svizzera e gestiscono un casinò, non sussiste alcuna restrizione costituzionale. Se invece una nave da crociera che gestisce un casinò batte bandiera svizzera, per aprire e gestire una casa da gioco occorrerebbe una concessione della Confederazione conformemente all'articolo 106 Cost.⁵⁹. Questo sarebbe possibile non prima del 1° gennaio 2025. Secondo l'articolo 140 capoverso 1 della legge federale del 29 settembre 2017⁶⁰ sui giochi in denaro (LGD), le concessioni rilasciate scadono sei anni civili dopo l'entrata in vigore della LGD. Prima della scadenza di questo periodo non vengono rilasciate concessioni. In virtù dell'articolo 119 capoverso 1 LGD, la Confederazione riscuote una tassa sul prodotto lordo dei giochi (tassa sulle case da gioco). L'aliquota della tassa ammonta almeno al 40 per cento e al massimo all'80 per cento del prodotto lordo dei giochi (art. 106 cpv. 2 Cost. nonché art. 120 cpv. 2 lett. a LGD). L'utile dopo la deduzione della tassa sulle case da gioco è determinante per l'imposta sul tonnellaggio.

Le prestazioni di servizi fornite a terra, come le escursioni, non rientrano nel campo di applicazione dell'imposta sul tonnellaggio.

Il *capoverso 5* stabilisce che gli utili derivanti da attività commerciali e immobili sottostanno all'imposizione ordinaria. Ciò vale anche per gli utili derivanti dall'esercizio di navi per le quali non è stata presentata alcuna richiesta di imposizione sul tonnellaggio. Le imprese che con le loro navi svolgono sia attività assoggettate all'imposta sul tonnellaggio che altre attività devono tenere una *contabilità per settori*. Quest'ultima prevede che tutti i costi, inclusi quelli generali, siano ripartiti sulle singole navi. Tale condizione fa sorgere, per sua natura, questioni inerenti alla delimitazione e al maggiore onere amministrativo. In considerazione delle regole generali relative all'onere della prova, il contribuente deve comprovare che determinate attività sono assoggettate all'imposta sul tonnellaggio.

Art. 74 Condizione

Affinché un armatore domiciliato in Svizzera o una società di charter possa chiedere l'assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio, una quota minima della flotta deve adempiere la condizione della bandiera. Tale condizione si fonda sugli *Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi* citati in precedenza.

In quest'ottica, secondo il *capoverso 1* le imprese che chiedono di essere assoggettate all'imposta sul tonnellaggio in Svizzera devono far navigare almeno il 60 per cento del tonnellaggio della propria flotta sotto bandiera svizzera o sotto la bandiera di uno Stato membro dello SEE. Questo include tutti gli Stati membri dell'UE nonché l'Islanda, il Principato del Liechtenstein e la Norvegia.

Secondo il *capoverso 2*, per «flotta» s'intende la totalità delle navi gestita da un armatore o da una società di charter. L'armatore o la società di charter costituiscono quindi il valore di riferimento per determinare la flotta. I succitati orientamenti dell'UE stabiliscono inoltre che l'amministrazione strategica ed economica di tutte

⁵⁹ RS 101

⁶⁰ RS 935.51

le navi interessate, quindi della flotta, debba avvenire effettivamente nel territorio degli Stati membri.

Le persone giuridiche sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza personale quando hanno sede o amministrazione effettiva in Svizzera (art. 50 LIFD). Pertanto, un'impresa di navigazione marittima può beneficiare dell'imposta svizzera sul tonnellaggio soltanto se la sede è ubicata in Svizzera o se l'amministrazione effettiva si svolge in Svizzera.

Secondo il *capoverso 3*, per il calcolo della quota minima di tonnellaggio è determinante l'ultimo giorno del periodo fiscale.

Conformemente al *capoverso 4*, la richiesta di assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio deve essere presentata all'amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta.

Art. 75 Calcolo

Il *capoverso 1* disciplina il principio secondo cui l'utile netto imponibile derivante dall'esercizio della nave si calcola in modo forfettario sulla base della *stazza netta* (volume di carico della nave) moltiplicata per una tariffa scaglionata. L'importo risultante viene poi moltiplicato per il numero di giorni di esercizio.

La *stazza netta* (NT) è un'unità di misura comunemente utilizzata a livello internazionale con la quale si calcola il volume di una nave. La formula di calcolo della NT è indicata nella convenzione internazionale sulla stazzatura delle navi. L'autorità competente determina la NT di ciascuna nave e la registra nel certificato internazionale di stazzatura. Per il calcolo dell'imposta, le autorità fiscali possono così basarsi su questi dati ufficiali.

Il *capoverso 2* indica la base di calcolo per la determinazione dell'utile netto imponibile. Le tariffe utilizzate nell'avamprogetto corrispondono alle attuali mediane dell'UE, desumibili dal libro bianco sul trasporto marittimo svizzero pubblicato dalla Swiss Shipowners Association (SSA) a fine maggio 2020.⁶¹ L'operazione è spiegata nell'esempio sottostante.

Nave da carico di medie dimensioni battente bandiera svizzera, stazza netta (NT) 19 990

Fino a 1000 NT

per giorno di esercizio, l'utile ammonta a: 1000 x 1.09 franchi/100

Da 1001 a 10 000 NT

per giorno di esercizio, l'utile ammonta a: 9000 x 0.8 franchi/100

Da 10 001 a 25 000 NT

per giorno di esercizio, l'utile ammonta a: 9990 x 0.52 franchi/100

L'utile sul tonnellaggio calcolato per giorno di esercizio ammonta a: 134.85 franchi

⁶¹ <http://www.shipowners.ch/white-ship>. *Download the White Book on Swiss maritime sector* (in tedesco e francese)

L'utile imponibile annuo, per
 320 giorni di esercizio (134.85 franchi x 320 giorni) ammonta a: 43 152 franchi

In seguito, all'utile sul tonnellaggio così determinato è applicata l'aliquota d'imposta ordinaria del pertinente livello istituzionale. Nel quadro dell'imposta federale diretta, l'imposta sull'utile delle società di capitali e delle società cooperative è dell'8,5 per cento dell'utile netto (art. 68 LIFD) prima della deduzione delle imposte. Per le imprese di navigazione marittima redditizie, l'imposta sul tonnellaggio comporta un onere fiscale comparativamente modesto rispetto all'imposizione ordinaria.

Il *capoverso 3* precisa che l'utilizzo di navi più rispettose per l'ambiente dà diritto a una riduzione dell'imposta sul tonnellaggio. L'utile sul tonnellaggio determinato ai sensi del *capoverso 2* comporta una riduzione del 20 per cento al massimo. L'ammontare della riduzione dipende dalla prova fornita dal contribuente riguardo a un sistema di propulsione della nave rispettoso dell'ambiente. Tra le esigenze ecologiche rientra anche la produzione più bassa di emissioni nell'aria, causate ad esempio da diossido di zolfo, diossido di azoto, diossido di carbonio, particelle di fuliggine o polveri sottili. Il Consiglio federale precisa il *catalogo dei criteri* e l'ammontare della riduzione nel dettaglio in un'ordinanza. Come già esposto al numero 3.2, per la considerazione dei criteri ambientali nel presente progetto l'*attuabilità* rappresenta una condizione essenziale. Questo perché le autorità fiscali non dispongono delle necessarie conoscenze specialistiche nel settore delle *tecnologie rispettose dell'ambiente*.

Art. 76 Inizio, durata e fine dell'imposizione sul tonnellaggio

Il regime d'imposizione è strutturato in modo che un'impresa di navigazione marittima possa optare per l'assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio per ciascuna nave. Tale approccio si dimostra la variante più praticabile in caso di ingresso e abbandono del regime di imposizione sul tonnellaggio in particolare in vista di un trasferimento neutrale sotto il profilo fiscale mediante la ristrutturazione all'interno di gruppi societari (cfr. art. 77). Una siffatta struttura costituisce un'unità concettuale e dimostra di essere il modo di procedere appropriato al fine limitare le *possibilità di pianificazione fiscale* ed evitare sgravi fiscali eccessivi. L'approccio prescelto che prende in esame il singolo caso segue inoltre la stessa logica applicata al patentbox nel quadro del progetto Riforma fiscale e finanziamento dell'AVS (RFFA).

Il *capoverso 1* fissa l'inizio dell'imposizione sul tonnellaggio. Spetta al contribuente chiedere l'assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio: egli può decidere di sotto-starvi o di rinunciarvi.

Secondo il *capoverso 2*, il contribuente deve inoltrare una richiesta per ciascuna nave. L'assoggettamento dura dieci anni. La maggior parte degli Stati membri dell'UE che prevede questo strumento di promozione fissa regole corrispondenti in relazione alla durata.

Conformemente al *capoverso 3*, allo scadere dei dieci periodi fiscali il contribuente può rinnovare la richiesta di assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio.

Se un armatore o una società di charter potesse scegliere ogni anno tra l'imposizione sul tonnellaggio o l'imposizione ordinaria, ne risulterebbero considerevoli possibilità di *pianificazione fiscale*.

Secondo il *capoverso 4*, se rinuncia all'imposizione sul tonnellaggio prima dello scadere dei dieci periodi fiscali o se, per altri motivi (ad es. la condizione di iscrizione nel registro non è più adempiuta o lo scopo di utilizzazione della nave non è più conforme al regime di imposizione sul tonnellaggio) l'imposizione sul tonnellaggio finisce prima di questo termine, il contribuente può chiedere un nuovo assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio, ma solo a decorrere dal sesto periodo fiscale dopo la fine dell'imposizione. Ciò consente perlomeno di limitare le *possibilità di pianificazione fiscale*.

Il *capoverso 5* prevede che, una volta scaduto il termine dei dieci anni, l'utile netto imponibile passi di nuovo al regime d'imposizione ordinaria. A decorrere dal nuovo periodo fiscale, i valori contabili secondo il diritto commerciale registrati alla fine dell'imposizione sul tonnellaggio sono considerati ai fini dell'imposta sull'utile. Il riferimento al diritto commerciale garantisce l'osservanza delle vigenti prescrizioni in merito alla valutazione massima conformemente al Codice delle obbligazioni. Questo impedisce che un contribuente, durante il periodo dell'imposizione sul tonnellaggio, effettui ammortamenti degli attivi pertinenti all'esercizio delle navi e successivamente, nel quadro della determinazione ordinaria dell'utile, riduca indebitamente l'utile tramite ammortamenti cumulati.

Nell'ultimo periodo del *capoverso 5* viene precisato che le perdite subite durante il periodo dell'imposizione sul tonnellaggio non possono essere riportate. Questo è corretto dal punto di vista della sistematica fiscale, poiché l'imposta sul tonnellaggio è un metodo alternativo per determinare l'imposta ordinaria sugli utili e quindi l'importo effettivo degli utili o delle perdite realizzato durante il periodo dell'imposizione sul tonnellaggio non è preso in considerazione.

Art. 77 Ristrutturazioni

Questa disposizione intende impedire le *possibilità di pianificazione fiscale* derivanti da ristrutturazioni. In linea di principio, anche le navi possono essere trasferite tramite ristrutturazioni senza incidenza fiscale. In questo contesto occorre appurare se una nave, al momento del trasferimento, sottostava all'imposizione sul tonnellaggio o all'imposizione ordinaria. Nel primo caso devono essere ripresi i valori determinanti ai fini dell'imposta sull'utile. Si applicano le disposizioni di legge di cui all'articolo 61 e la definizione della prassi contenuta nella circolare numero 5 del 1° giugno 2004 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC).⁶² Nel secondo caso sono determinanti i valori contabili secondo il diritto commerciale.

Questa distinzione è da ricondurre al fatto che per le navi assoggettate all'imposta sul tonnellaggio, a fini fiscali l'utile non viene determinato in base al bilancio commerciale. In tal modo, i valori contabili secondo il diritto commerciale non sono

⁶² <https://www.estv.admin.ch/estv/it/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/fachinformationen/kreisschreiben.html>, circ. 1-005-DVS-2004-i dell'1.6.2004

suscettibili di alcuna correzione fiscale. Tuttavia, ai fini della determinazione dei valori contabili secondo il diritto commerciale, al momento della ristrutturazione l'impresa deve mantenere i principi di valutazione applicati fino a quel momento.

Per osservare le disposizioni dell'articolo 76 occorre distinguere tra i due scenari spiegati di seguito.

1. Il trasferimento ha come oggetto una nave già assoggettata all'imposta sul tonnellaggio: in questo caso, l'imposta sul tonnellaggio e la durata di applicazione conformemente all'articolo 76 capoverso 2 sono riprese dall'impresa assuntrice.
2. Il trasferimento ha come oggetto una nave per la quale l'assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio potrebbe essere nuovamente richiesto soltanto allo scadere del termine di attesa di cui all'articolo 76 capoverso 4. In tal caso il termine di attesa continua a decorrere e deve essere rispettato dall'impresa assuntrice.

Le regole suddette non si applicano in caso di vendita della nave. Ciò significa che il nuovo proprietario della nave può chiedere l'assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio se adempie le necessarie condizioni (artt. 73 e 74). Se l'impresa alienante dispone di altre navi che sono già assoggettate all'imposta sul tonnellaggio, per queste navi l'imposta sul tonnellaggio continua a essere applicata, a condizione che siano rispettati sia la quota minima richiesta per l'iscrizione nel registro, sia lo scopo di utilizzazione della nave (artt. 73 e 74).

4.2 Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni

Art. 8 cpv. 5

Si rimanda ai commenti all'articolo 18 capoverso 3^{bis} LIFD.

Art. 14 cpv. 3, secondo periodo

Analogamente a quanto avviene per le persone giuridiche (imposta sul capitale), anche per i lavoratori indipendenti deve poter essere fatta valere una riduzione dell'imposta sulla sostanza per le navi assoggettate all'imposta sul tonnellaggio.

Art. 24 cpv. 1^{bis}

Si rimanda ai commenti all'articolo 58a LIFD.

Art. 26b–26f

Le disposizioni di questi articoli sono identiche a quelle degli articoli 73–77 LIFD.

Si rinuncia alla possibilità per i Cantoni di compensare l'imposta federale sul tonnellaggio con l'imposta cantonale sul tonnellaggio, come era stato inizialmente propo-

sto nel testo di legge del Consiglio nazionale.⁶³ Questo perché l'imposta sul tonnellaggio esplica effetti soltanto a livello di base di calcolo. L'autonomia tariffaria cantonale è così rispettata. Sulla base dell'importo in franchi calcolato secondo la NT, i Cantoni hanno la facoltà di determinare ogni anno l'utile netto imponibile applicando la corrispondente aliquota dell'imposta sull'utile ordinaria.

Art. 29 cpv. 3

Le agevolazioni fiscali riguardanti l'imposta sul capitale previste finora nel diritto vigente sono estese alle navi che sono assoggettate all'imposta sul tonnellaggio (art. 26b cpv. 1).

Art. 72xx

Nell'ambito dell'introduzione dell'imposta sul tonnellaggio si prevede che le disposizioni della Confederazione e dei Cantoni entrino in vigore simultaneamente. Se il diritto cantonale dovesse essere contrario a questa disposizione, si applica direttamente il diritto federale concernente l'imposta sul tonnellaggio. In tal caso il Governo cantonale emana le necessarie disposizioni provvisorie.

Di regola ai Cantoni necessitano di due anni per attuare una modifica della LAID nel diritto cantonale. Il Consiglio federale terrà conto di tale aspetto al momento di determinare la data dell'entrata in vigore.

5 Ripercussioni

5.1 Ripercussioni finanziarie sulle finanze pubbliche

Effetti statici

L'AFC *non dispone di dati statistici* in grado di indicare quali imprese sarebbero da considerare ai fini dell'imposta sul tonnellaggio e quale importanza fiscale avrebbero. Perciò persino a livello statico risulta difficile formulare una stima delle ripercussioni finanziarie nel caso di un'introduzione dell'imposta sul tonnellaggio.

Si presume che meno di 100 imprese potranno richiedere l'assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio.⁶⁴ Per poter ricorrere all'imposta sul tonnellaggio è decisivo che le società figurino come contribuenti in Svizzera, che detengano direttamente le navi e che svolgano esclusivamente attività di navigazione marittima ai sensi del presente avamprogetto. In tal caso l'imposta sul tonnellaggio subentrerebbe a pieno titolo all'attuale imposizione sull'utile, sempre che l'impresa effettui tale opzione. Se svolge anche altre attività che non sono assoggettate all'imposta sul tonnellaggio (in particolare attività nel commercio all'ingrosso), un'impresa di questo tipo dovrebbe, nell'esercizio del suo diritto di opzione, operare una suddivi-

⁶³ <https://www.parlament.ch/centers/eparl/curia/2015/20150049/S3%20D.pdf>, pag. 29 (art. 28 cpv. 2 lett. e AP-LAID)

⁶⁴ Secondo una stima dell'associazione di categoria STSA, le imprese di navigazione marittima con sede in Svizzera sono oltre 60: <https://www.stsa.swiss/it>.

sione fra l'utile derivante dall'esercizio delle navi e l'utile derivante dalle altre attività che non rientrano nel campo di applicazione dell'imposta sul tonnellaggio (in particolare l'utile dal commercio di materie prime), suddivisione che deve rispettare i rapporti effettivi. Ciò ovviamente offrirebbe un certo potenziale di pianificazione fiscale, la cui portata è però ancora incerta.

Effetti dinamici

Nel 2015 l'Institut d'économie appliquée (CREA) di Losanna ha condotto lo studio «Le pôle économique maritime suisse et la taxe au tonnage» che esamina gli effetti dinamici dell'introduzione di un'imposta sul tonnellaggio in Svizzera.⁶⁵ Lo studio è stato aggiornato nel 2020.⁶⁶ Le considerazioni dell'ultima versione dello studio sono riassunte di seguito.

- Nel 2020, il cluster che raggruppa commercio di materie prime e navigazione marittima contava 11 800 occupati, 2000 dei quali nella navigazione marittima.
- Tramite un approccio econometrico è stato determinato che nel periodo di osservazione 1990–2018 i Paesi che hanno introdotto un'imposta sul tonnellaggio hanno registrato, a seguito della misura fiscale, un aumento del volume del tonnellaggio del 164 per cento a partire dal nono anno successivo all'introduzione dell'imposta sul tonnellaggio.
- Partendo dal presupposto che gli occupati nel settore della navigazione marittima aumentano in proporzione all'incremento del volume di tonnellaggio, lo studio traspone questo aumento del 160 per cento circa ai 2000 occupati citati in precedenza. Dalla proiezione risulta che l'aumento occupazionale nel settore della navigazione marittima è pari a circa 3200 impiegati.
- Ipotizzando che la massa salariale annua per ogni nuovo impiegato ammonti a 107 500 franchi⁶⁷, ne risulterebbe una massa salariale aggiuntiva diretta di 344 milioni di franchi, che lieviterebbe a 393 milioni di franchi a seguito degli effetti moltiplicatori.
- La massa salariale così ottenuta genera entrate fiscali supplementari di 84 milioni di franchi e contributi supplementari per il primo e secondo pilastro pari a 96 milioni di franchi.

Bisogna in ogni caso esaminare con senso critico gli effetti dinamici attesi, poiché il periodo di osservazione 1990–2018 potrebbe produrre risultati sovrastimati per i seguenti motivi:

- a seguito del «Piano d'azione concernente la base imponibile e il trasferimento degli utili» (progetto BEPS) pubblicato congiuntamente dall'OCSE e dal G20 e comprendente 15 azioni, la competitività fiscale internazionale è stata in parte ridotta;

⁶⁵ https://nanopdf.com/download/le-pole-economique-maritime-suisse-et-la-taxe-au-tonnage_pdf

⁶⁶ Lo studio è disponibile sulla pagina web della SSA: [7c34ad_35678d68fb494192a203d80d20bcb1d9.pdf](https://www.ssa.ch/7c34ad_35678d68fb494192a203d80d20bcb1d9.pdf) (filesusr.com).

⁶⁷ 1600 posti con uno stipendio annuo di 130 000 franchi, 800 posti con uno stipendio annuo di 100 000 franchi e 800 posti con uno stipendio annuo di 70 000 franchi.

- occorre inoltre tener presente che l'imposta sul tonnellaggio è ormai ampiamente consolidata a livello internazionale, per cui non sarebbe tanto semplice accaparrarsi quote di mercato a scapito di altri Paesi.

Infine va detto che, in Svizzera, le differenze tra l'onere fiscale ordinario e l'onere derivante dall'imposta sul tonnellaggio sono più contenute rispetto alla maggiore parte degli altri Paesi che hanno già introdotto una siffatta misura fiscale.

A prescindere dai risultati dello studio dell'istituto CREA, un effetto positivo e dinamico da evidenziare è l'intatta *opportunità di aumentare il numero di società di navigazione marittima insediate in Svizzera*, visto che cooperano strettamente con le società di commercio all'ingrosso domiciliate nel nostro Paese (formazione di cluster), operanti soprattutto nel commercio di materie prime. Al proposito, l'introduzione di un'imposta sul tonnellaggio in Svizzera potrebbe accrescere la formazione di cluster nel settore economicamente rilevante delle materie prime in Svizzera. Questo potrebbe generare ulteriori entrate fiscali grazie alla presenza di lavoratori altamente qualificati.

Non è quindi possibile stimare in modo affidabile le ripercussioni finanziarie di un'imposta sul tonnellaggio. Comunque, tenendo conto degli effetti positivi attesi per la piazza economica svizzera, eventuali minori entrate dovrebbero essere trascurabili.

5.2 Ripercussioni sull'effettivo del personale delle amministrazioni pubbliche

Visto l'esiguo numero di imprese che potrebbe ricorrere alla misura fiscale, non si attendono effetti significativi sul personale della Confederazione. Questo dovrebbe valere in particolare anche per le autorità dei Cantoni e dei Comuni in cui nessuna impresa o solo poche imprese chiedono l'assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio.

5.3 Ripercussioni sull'economia nazionale

Secondo l'associazione di categoria SSA, nel 2019 la navigazione marittima svizzera si è classificata, in termini di tonnellaggio, al nono posto al mondo e al quarto posto in Europa.⁶⁸ Per il 2016, il contributo diretto di questo settore al PIL è stato stimato a circa 2,4 miliardi di franchi (ovvero allo 0,4 % del PIL).⁶⁹ Non sono disponibili dati più aggiornati.

Le ripercussioni su singoli gruppi della società sono da considerare esigue. Per quanto concerne le imprese, la riduzione fiscale si limita a quelle che optano per l'assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio. Dato il numero ristretto di imprese interessate, l'effetto complessivo è ritenuto modesto. Riguardo ai costi legati alla

⁶⁸ <http://www.shipowners.ch/swiss-shipping-in-the-world>

⁶⁹ <https://www.stsa.swiss/it>

normativa occorre fare una distinzione fra le imprese che svolgono esclusivamente attività di navigazione marittima e le imprese che svolgono attività miste. Le prime potrebbero optare per il regime di imposizione sul tonnellaggio per tutte le loro attività. In questo caso la determinazione dell'imposta avverrebbe sulla base di valori forfettari e quindi l'onere amministrativo dovrebbe essere contenuto. Le seconde, invece, sarebbero tenute a tenere una contabilità per settori, il che aumenterebbe l'onere amministrativo. Occorre comunque sempre tenere presente che il ricorso all'assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio si effettua su base volontaria. Considerato il gruppo ristretto di imprese che può potenzialmente avvalersi della misura, anche le previste ripercussioni sull'economia nazionale dovrebbero essere modeste. Alla luce di quanto suesposto, un'analisi d'impatto della regolamentazione non è necessaria.

Tuttavia, l'introduzione di un'imposta sul tonnellaggio nel diritto fiscale svizzero rappresenterebbe uno strumento mirato per creare *condizioni paritarie con l'estero in un contesto di competitività internazionale per attirare le imprese di navigazione marittima caratterizzate da un'elevata mobilità* e manterrebbe dunque l'attrattiva della piazza economica svizzera. Poiché nel settore marittimo il capitale più importante è costituito dalle navi stesse, è semplice dislocare l'attività commerciale da un luogo a un altro.

5.4 Ripercussioni sull'ambiente

L'imposta sul tonnellaggio come tale non produce ancora effetti duraturi nel settore della protezione climatica. Grazie a riduzioni fiscali per motivi ambientali, come quelle già applicate in alcuni Stati membri del SEE nella struttura della loro imposta sul tonnellaggio, le imprese di navigazione marittima domiciliate in Svizzera con la loro flotta assoggettata all'imposta sul tonnellaggio possono apportare un contributo *per la diminuzione dell'inquinamento marino* (cfr. n. 3.2). In questo progetto legislativo la Svizzera può contribuire attivamente a tale obiettivo con una legislazione progressista in materia di imposta sul tonnellaggio.

6 Aspetti giuridici

6.1 Costituzionalità

Come illustrato al numero 1.3, nel suo messaggio a sostegno della legge sulla RI imprese III, il Consiglio federale decise di abbandonare il progetto concernente l'imposta sul tonnellaggio non da ultimo a causa di *dubbi in merito alla sua costituzionalità*, che anche l'Ufficio federale di giustizia continua ad avere. L'Esecutivo è successivamente giunto a una nuova valutazione sulla base dei motivi spiegati di seguito.

Secondo l'articolo 127 capoverso 2 Cost., nella riscossione dell'imposta vanno osservati in particolare i principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione, come pure il principio dell'imposizione secondo la capacità economica. Nella dottrina, la questione se l'imposta sul tonnellaggio sia conforme a questi requisiti costitu-

zionali rimane controversa (cfr. il contenuto delle due perizie presentate al n. 1.3). Al fine di perseguire *obiettivi extrafiscali*, per derogare al principio della capacità economica è necessario adempiere le condizioni sottoelencate.⁷⁰

- In primo luogo, l'obiettivo di promozione extrafiscale deve essere ancorato nella Costituzione allo stesso rango del principio di uguaglianza giuridica e dei principi impositivi summenzionati.
- In secondo luogo, la misura deve essere necessaria e adeguata per raggiungere l'obiettivo di promozione extrafiscale.
- In terzo luogo, l'interesse pubblico riguardo al raggiungimento dell'obiettivo di promozione deve potere essere considerato preminente rispetto all'interesse dei contribuenti coinvolti in relazione a un rapporto equo degli oneri.

Al riguardo, in una perizia giuridica la *professoressa Madeleine Simonek dell'Università di Zurigo* afferma che, per quanto attiene al primo criterio (inserimento dell'obiettivo di promozione nella Costituzione), la dottrina prevalente ritiene sufficiente che gli obiettivi extrafiscali siano implicitamente espressi nella Costituzione. Ne consegue che l'obiettivo di promozione non deve essere esplicitamente menzionato, ma può essere estrapolato in sede di interpretazione.⁷¹

L'imposta sul tonnellaggio non è giustificabile *senza riserve* quale obiettivo extrafiscale né in virtù dell'articolo 101 Cost. (Politica economica esterna) né dell'articolo 103 Cost. (Politica strutturale). La prima disposizione costituzionale citata, secondo cui la Confederazione può adottare misure per salvaguardare gli interessi dell'economia indigena (art. 101 cpv. 2 Cost.), potrebbe legittimare una competenza materiale al fine di creare per la piazza economica svizzera *condizioni paritarie* in un contesto di competitività internazionale per attirare le imprese di navigazione marittima caratterizzate da un'elevata mobilità, in particolare rispetto agli Stati membri dell'UE o dello SEE. La dottrina però esclude la possibilità di proteggere *in modo duraturo* uno specifico settore dalla concorrenza estera se non vi è competitività internazionale.⁷² Inoltre, va ricordato che le misure di protezione di cui all'articolo 1 della legge federale del 25 giugno 1982⁷³ sulle misure economiche esterne sono rarissime.⁷⁴

L'articolo 103 Cost., dal canto suo, pone un alto ostacolo alla promozione attribuendo alla Confederazione la competenza di sostenere rami economici e professioni solo qualora, nonostante le misure di solidarietà che si possono ragionevolmente esigere da loro, non riescano ad assicurare la propria esistenza. Tuttavia, in passato il criterio delle misure di auto-aiuto si è dimostrato troppo vago per fissare prescrizioni concrete per il legislatore. Non è pertanto chiaro cosa ciò potrebbe significare *de facto* per le imprese di navigazione marittima.

⁷⁰ <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/35837.pdf>, pagg. 22–23. La perizia giuridica del 2010 trattava l'ammissibilità costituzionale di un'imposta cantonale sulle abitazioni secondarie quale imposta speciale.

⁷¹ *Ibid.*, pag. 23

⁷² Bernhard Ehrenzeller et al., a cura di, *Die schweizerische Bundesverfassung*, terza edizione, Zurigo/Basilea/Ginevra 2014, pag. 1887.

⁷³ RS **946.201**

⁷⁴ Bernhard Waldmann et al., a cura di, *Basler Kommentar zur Bundesverfassung*, Basilea 2015, pag. 1609.

Per quanto concerne il secondo e il terzo criterio, va sottolineato che un diverso trattamento fiscale a favore delle imprese di navigazione marittima si giustifica come segue.

- La *tutela della competitività* dell'economia svizzera costituisce un interesse pubblico che – in presenza di una strutturazione proporzionata dell'imposta sul tonnellaggio – potrebbe anche giustificare talune disparità di trattamento. Quindi un trattamento fiscale speciale specifico del traffico marittimo rispetto al traffico aereo appare giustificabile, se si considera che i due settori sono molto diversi. In linea di principio, una misura fiscale associata alla capacità di trasporto degli aeromobili sembra realistica. Tuttavia, poiché il traffico aereo è molto meno flessibile per via delle notevoli esigenze infrastrutturali, un'imposta sul tonnellaggio non sarebbe minimamente esposta agli stessi rischi di dislocamento del traffico marittimo, già estremamente mobile. Perciò non sorprende che finora nessuno Stato membro dell'UE applichi un'imposta sul tonnellaggio per il traffico aereo. Se qui la Svizzera volesse svolgere un ruolo pionieristico, sortirebbe l'effetto opposto rispetto all'auspicata creazione di *condizioni paritarie*.
- Nel settore della navigazione marittima, la piazza svizzera deve affrontare una concorrenza agguerrita. Infatti molti Stati riservano a questo settore un'imposizione diversa da quella applicata ad altri settori. Finora il settore della navigazione marittima in Svizzera ha potuto approfittare dello statuto fiscale cantonale, che è stato abolito con la RFFA. Di conseguenza, la Svizzera ha perso terreno nei confronti della concorrenza, il che ha conseguenze negative sulla navigazione locale e sui rami economici a essa correlati. Il commercio internazionale di materie prime, caratterizzato da numerosi posti di lavoro e da una significativa creazione di valore, risulta particolarmente colpito (cfr. n. 1.1). L'introduzione di un'imposta sul tonnellaggio consentirebbe alla navigazione marittima svizzera di operare in condizioni analoghe a quelle dei concorrenti dell'UE.
- La *struttura dell'imposta sul tonnellaggio* proposta contribuisce in modo sostanziale al rispetto del principio di proporzionalità della misura. Segnatamente, l'onere fiscale si baserà su quello dell'UE. L'assoggettamento all'imposta sul tonnellaggio dura dieci anni, trascorsi i quali si applica nuovamente il regime d'imposizione ordinario, a meno che il contribuente non presenti una nuova richiesta di assoggettamento. Se l'imposizione sul tonnellaggio finisce prima dello scadere di questo termine, il contribuente può chiedere un nuovo assoggettamento, ma solo a partire dal sesto anno successivo all'abbandono. Anche in relazione alle ristrutturazioni all'interno di gruppi societari le possibilità di pianificazione fiscale vengono limitate, al fine di evitare sgravi fiscali eccessivi.

Riassumendo si può dire che, sotto il profilo della costituzionalità, vi sono argomenti sia favorevoli, sia contrari a un'imposta sul tonnellaggio (al proposito si rimanda alle considerazioni divergenti espresse dai periti Danon e Oberson al n. 1.3). Alla luce di quanto suesposto e proprio *nell'ottica degli interessi della piazza fiscale e imprenditoriale della Svizzera*, l'introduzione di un'imposta sul tonnellaggio appare giustificata sotto l'aspetto costituzionale.

Come spiegato ai numeri 3.2 e 4.1, l'avamprogetto deve tenere conto delle richieste ambientali nel traffico marittimo. Con una riduzione della base di calcolo grazie a tecnologie rispettose dell'ambiente s'intende raggiungere altresì un obiettivo di promozione extrafiscale, e anche a questo riguardo per derogare al principio della capacità economica devono essere osservate le condizioni summenzionate.

L'articolo 74 Cost. autorizza il legislatore federale a emanare prescrizioni sulla protezione dell'uomo e del suo ambiente naturale da effetti nocivi o molesti. Questo articolo costituzionale attribuisce così alla Confederazione un'ampia competenza legislativa a favore della protezione dell'ambiente. Essa include anche l'impiego di incentivi volti alla riduzione delle emissioni rilevanti per il clima.⁷⁵ Per gli obiettivi extrafiscali summenzionati, l'articolo 74 Cost. può costituire una base adeguata per la necessaria competenza materiale.

Riguardo alla seconda condizione (necessità e idoneità della misura) si può concludere che le normative globali obbligano già oggi le navi a solcare i mari in modo più rispettoso dell'ambiente (cfr. disposizioni dell'IMO al n. 3.2). Affinché anche l'industria marittima apporti il suo contributo volontario alla realizzazione della strategia climatica a lungo termine della Svizzera (riduzione delle emissioni di gas a effetto serra entro il 2050), un incentivo fiscale in questo senso rappresenta una misura realistica. Al proposito si rinvia anche alle agevolazioni cantonali nel campo delle imposte sui veicoli a motore; gli sconti applicati ai veicoli ad alta efficienza energetica determinano riduzioni nella corrispondente base di calcolo.

Anche la terza condizione (preminenza dell'interesse pubblico) può essere considerata soddisfatta anche in relazione alla fondamentale importanza della navigazione marittima per l'economia mondiale. Come spiegato al numero 1.1 più del 90 per cento delle merci prodotte nel mondo viene trasportato almeno una volta via mare.

6.2 **Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera**

Al fine di mantenere la sua posizione *competitiva* e interessante quale piazza imprenditoriale, la Svizzera deve offrire condizioni quadro fiscali vantaggiose e accettate sul piano internazionale. L'imposta sul tonnellaggio rappresenta uno strumento di promozione che consente di eliminare l'*attuale svantaggio concorrenziale* delle imprese svizzere nella navigazione marittima nei confronti delle imprese con sede negli Stati membri dell'UE o dello SEE che beneficiano dei vantaggi di un'imposta sul tonnellaggio. Tutto ciò deve essere conforme alle disposizioni delle convenzioni tra Stati come pure alle raccomandazioni e agli standard internazionali, in particolare quelli dell'OCSE.

La Svizzera intrattiene da sempre strette relazioni con l'UE, che sono regolate in numerosi accordi e convenzioni bilaterali. Occorre ricordare in particolare l'Accordo

⁷⁵ Helen Keller, Matthias Hauser, *Rechtsgutachten über den verfassungsrechtlichen Rahmen einer Klimalenkungsabgabe des Bundes*, parere legale su mandato dell'Ufficio federale dell'ambiente, 2008, pag. 56:
<https://www.bafu.admin.ch/bafu/de/home/themen/klima/recht/rechtsgutachten.html>.

di libero scambio del 22 luglio 1972⁷⁶, che costituisce un pilastro delle relazioni commerciali tra la Svizzera e l'UE. Benché il concetto di aiuto pubblico sancito nell'articolo 23 dell'Accordo sia analogo a quello sancito nel Trattato sull'Unione europea e sul funzionamento dell'Unione europea, contrariamente al diritto comunitario sugli aiuti, esso non stabilisce un divieto di principio in materia. L'articolo 23 dell'Accordo non accenna ad alcun divieto o illecità, bensì soltanto all'incompatibilità con «il buon funzionamento dell'Accordo». Poiché la Svizzera, strutturando la sua imposta sul tonnellaggio, si ispira agli *Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi* richiesti dalla Commissione europea quale principale requisito per giustificare la concessione agli Stati membri delle agevolazioni fiscali per l'industria marittima dell'UE, è garantita la compatibilità degli obblighi contrattuali della Svizzera nei confronti dell'UE.

Negli ultimi anni, diverse iniziative a livello internazionale si prefiggevano di esaminare le pratiche fiscali degli Stati e di valutarne gli aspetti dannosi. I più rilevanti sviluppi internazionali nel campo dell'imposizione delle imprese sono legati al progetto BEPS, lanciato congiuntamente dall'OCSE e dal G20. Tra le altre cose, i lavori del Forum dell'OCSE sulle pratiche fiscali dannose (Forum on Harmful Tax Practices, FHTP) sono stati armonizzati al progetto BEPS. In tale contesto, i lavori inerenti alla misura 5 sono stati delegati al FHTP. I risultati conclusivi del progetto BEPS pubblicati il 5 ottobre 2015 hanno mostrato che l'imposta sul tonnellaggio non è da considerare una pratica fiscale dannosa.⁷⁷ In seguito, questo risultato è stato confermato nel 2017 nel 2018 nel pertinente rapporto (Progress Report on Preferential Regimes).⁷⁸ Lo stesso dicasi per i Peer Review Results, pubblicati dall'OCSE nel novembre del 2020.⁷⁹ I risultati dell'attuale programma di lavoro dell'OCSE sulle sfide fiscali dell'economia digitale e le possibili conseguenze per le normative di imposizione sul tonnellaggio non possono ancora essere valutati.

Il Consiglio federale ritiene opportuno valutare l'eventuale ruolo dannoso delle pratiche fiscali sulla base dei criteri formulati dall'OCSE. La Svizzera, quale membro dell'OCSE, collabora pertanto attivamente in seno ai gruppi di lavoro nel settore fiscale. Si adopera per l'avanzamento di standard internazionali che devono essere osservati da tutti i Paesi e da tutti i territori, per garantire *condizioni paritarie* in un contesto di competitività internazionale. Anche in questa ottica, l'introduzione di un'imposta sul tonnellaggio in Svizzera appare opportuna al fine di eliminare l'*attuale svantaggio concorrenziale*.

⁷⁶ RS 0.632.401

⁷⁷ [BEPS 2015-Action 5 GER.indb \(oecd-ilibrary.org\)](#)

⁷⁸ [9789264283954-en.pdf \(oecd-ilibrary.org\)](#) e [Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes \(oecd-ilibrary.org\)](#)

⁷⁹ [Harmful Tax Practices - Peer Review Results on Preferential Regimes \(2018 Progress Report\)](#), versione novembre 2020 (oecd.org)