



**Rapporto esplicativo relativo al
decreto federale concernente un'imposizione particolare
dei grandi gruppi di imprese
(Attuazione del progetto dell'OCSE e del G20 sull'imposi-
zione dell'economia digitale)**

dell'11 marzo 2022

Compendio

Il progetto dell'OCSE e del G20 sull'imposizione dell'economia digitale comporta sfide impegnative per la Svizzera. Il Consiglio federale intende considerare questi sviluppi internazionali ed è favorevole all'attuazione delle norme sull'imposizione minima dei grandi gruppi di imprese, seppure la Svizzera non vi sia tenuta né giuridicamente, né politicamente. Grazie a un'attuazione lungimirante intende preservare la competitività della Svizzera e creare le condizioni necessarie per conservare i posti di lavoro e le entrate fiscali in Svizzera. L'attuazione sarà realizzata con la minor incidenza possibile. Le PMI non saranno colpite dalle nuove norme e il federalismo fiscale sarà preservato.

Situazione iniziale

Negli ultimi decenni, la politica economica della Svizzera è stata estremamente efficace e ha permesso al Paese di raggiungere un elevato benessere. La competitività delle condizioni quadro fiscali vi ha contribuito in misura sostanziale. Inoltre, in Svizzera si sono insediate molte imprese operanti a livello internazionale. Queste hanno creato tanti posti di lavoro sia direttamente, sia indirettamente presso le loro aziende fornitrici. Tali imprese contribuiscono inoltre considerevolmente al gettito dell'imposta sull'utile di Confederazione, Cantoni e Comuni nonché ai tributi alle assicurazioni sociali.

Alla luce dell'intensa concorrenza tra le piazze economiche internazionali, la Svizzera riscontra sistematicamente la necessità di riforme che le consentano di preservare la propria competitività. A tale proposito, in ambito fiscale il Parlamento ha da poco approvato la legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA), entrata in vigore nel 2020. Con questa riforma, la Svizzera ha abolito le regolamentazioni fiscali speciali per le holding e le altre società che non erano più accettate a livello internazionale. In compenso, molti Cantoni hanno ridotto le loro aliquote dell'imposta sull'utile. Ciò ha consentito di tutelare gli interessi economici e fiscali della Svizzera.

Secondo il Consiglio federale, i più recenti sviluppi a livello dell'OCSE e del G20 richiedono tuttavia un'ulteriore evoluzione del diritto svizzero in materia d'imposizione delle imprese. Il cosiddetto progetto dell'OCSE e del G20 sull'imposizione dell'economia digitale si articola in due pilastri:

- il primo pilastro permetterà agli Stati di commercializzazione di tassare una quota maggiore dell'utile dei grandi gruppi di imprese;
- il secondo pilastro introdurrà un'imposizione minima per i grandi gruppi di imprese.

A livello dell'OCSE, i lavori relativi al secondo pilastro sono a buon punto e la loro attuazione da parte di numerosi Paesi è imminente. Il nostro Paese non può impedire che in futuro determinati gruppi di imprese operanti in Svizzera siano soggetti a una maggiore pressione fiscale. Può tuttavia tutelare i propri interessi introducendo nuove norme nel diritto nazionale, sebbene non sussista alcun obbligo giuridico o politico in tal senso.

Contenuto del progetto

La Svizzera deve assicurare l'imposizione minima dei gruppi di imprese e delle unità operative interessati tramite un'imposta integrativa applicata sul proprio territorio. Inoltre, si avvarrà dei nuovi diritti d'imposizione qualora un gruppo di imprese che opera in Svizzera non raggiunga il livello d'imposizione minima all'estero. Le entrate fiscali supplementari saranno quindi versate alla Svizzera e non agli Stati esteri. In questo modo, le imprese residenti in Svizzera potranno evitare ulteriori procedure fiscali all'estero.

L'imposta integrativa è una nuova imposta federale complementare. Si applica ai grandi gruppi di imprese che rientrano nel campo di applicazione delle nuove norme, ovvero che raggiungono una cifra d'affari annua globale di almeno 750 milioni di euro e la cui imposizione minima è inferiore al 15 per cento. L'attuale imposta federale e cantonale sull'utile continuerà a essere applicata in parallelo, senza variazioni, a tutte le imprese. I Cantoni provvedono all'imposizione e all'esazione dell'imposta integrativa. Se un gruppo di imprese ha diverse unità in Svizzera, vengono tassate le unità operative che nel singolo caso non raggiungono il livello d'imposizione minima richiesto.

Con questa attuazione di stampo federalistico i Cantoni saranno ancora incentivati a offrire oneri fiscali competitivi. Contemporaneamente, nella Nuova impostazione della perequazione finanziaria e della ripartizione dei compiti tra Confederazione e Cantoni (NPC) si considerano le entrate fiscali aggiuntive dei Cantoni.

Ripercussioni

Per il momento non è ancora possibile stimare le ripercussioni. Secondo le indicazioni dell'OCSE e del G20, le disposizioni dell'OCSE richiedono un'interpretazione e saranno disponibili in versione definitiva soltanto verso la fine del 2022. La situazione sul fronte dei dati è inoltre delicata e non è possibile quantificare determinati elementi della riforma.

Le prime stime prevedono entrate supplementari di circa 1–2,5 miliardi di franchi a breve termine, derivanti dall'imposta integrativa svizzera. Se la Svizzera perdesse l'attrattiva della sua piazza economica, tali entrate supplementari non sarebbero però garantite, perlomeno sul medio-lungo periodo.

Il potenziale gettito teorico risultante da un mancato raggiungimento del livello d'imposizione minima all'estero è stimato a circa 3 miliardi di franchi. Se gli Stati esteri in questione garantiranno direttamente l'imposizione minima sul loro territorio, le entrate effettive per la Svizzera saranno tuttavia prossime allo zero.

Procedura

A causa delle numerose incertezze, il Consiglio federale ritiene opportuno procedere per gradi. In una prima fase, una nuova norma costituzionale attribuirà alla Confederazione la competenza di attuare il progetto dell'OCSE e del G20. Ciò terrà conto del fatto che le nuove norme creeranno una certa disparità tra le imprese di grandi e piccole dimensioni, il che è in contrasto con i principi costituzionali vigenti. Una disposizione transitoria autorizzerà pertanto il Consiglio federale a disciplinare provvisoriamente l'imposizione minima a livello di ordinanza. Ciò consentirà un'entrata

in vigore al 1° gennaio 2024. La disposizione transitoria prevede parametri giuridicamente vincolanti per l'ordinanza temporanea del Consiglio federale, che sarà poi sostituita da una legge federale.

| | |
|--|-----------|
| Compendio | 2 |
| 1 Situazione iniziale | 7 |
| 1.1 Obiettivi del progetto dell'OCSE e del G20 e necessità d'intervento | 7 |
| 1.1.1 Primo pilastro: imposizione gravante gli Stati di commercializzazione | 8 |
| 1.1.1.1 Progetto dell'OCSE e del G20 | 8 |
| 1.1.1.2 Ripercussioni per la Svizzera | 9 |
| 1.1.2 Secondo pilastro: imposizione minima | 9 |
| 1.1.2.1 Progetto dell'OCSE e del G20 | 9 |
| 1.1.2.2 Ripercussioni per la Svizzera | 11 |
| 1.2 Rapporto con il programma di legislatura e il piano finanziario, nonché con le strategie del Consiglio federale | 12 |
| 2 Diritto comparato, in particolare rapporto con il diritto europeo | 12 |
| 2.1 Imposizione gravante gli Stati di commercializzazione | 12 |
| 2.2 Imposizione minima | 13 |
| 3 Punti essenziali del progetto | 13 |
| 3.1 La normativa proposta | 13 |
| 3.1.1 Imposizione gravante gli Stati di commercializzazione | 13 |
| 3.1.2 Imposizione minima | 14 |
| 3.2 Alternative di regolamentazione dell'imposizione minima: partecipazione della Confederazione alle entrate supplementari | 16 |
| 3.3 Digressione: misure volte a rafforzare la piazza economica | 16 |
| 3.4 Attuazione | 18 |
| 4 Commento ai singoli articoli | 19 |
| 4.1 Norma di base | 19 |
| 4.2 Disposizione transitoria | 22 |
| 4.2.1 Principi di base tecnici dell'OCSE e del G20 | 23 |
| 4.2.2 Federalismo in Svizzera | 28 |
| 4.2.3 Complementi e deroghe | 31 |
| 4.2.4 Entrate fiscali e perequazione finanziaria | 33 |
| 5 Ripercussioni | 34 |
| 5.1 Dati di base | 35 |
| 5.2 Ripercussioni finanziarie dell'imposizione minima sulla Confederazione (prima di cambiamenti del comportamento) | 37 |
| 5.3 Ripercussioni finanziarie dell'imposta integrativa svizzera su Cantoni e Comuni (prima di cambiamenti del comportamento) | 37 |
| 5.3.1 Ipotesi | 38 |
| 5.3.2 Determinazione dei gruppi di imprese interessati e dell'entità dell'imposta integrativa svizzera | 39 |
| 5.3.3 Entrate derivanti dall'imposta integrativa svizzera | 44 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 5.3.4 | Differenze regionali | 45 |
| 5.4 | Ripercussioni finanziarie dell'IIR su Cantoni e Comuni (prima di cambiamenti del comportamento) | 45 |
| 5.5 | Ripercussioni finanziarie dell'UTPR su Cantoni e Comuni (prima di cambiamenti del comportamento) | 46 |
| 5.6 | Ripercussioni finanziarie dell'imposizione nello Stato di commercializzazione su Confederazione, Cantoni e Comuni (prima di cambiamenti del comportamento) e interazione con il secondo pilastro | 46 |
| 5.7 | Ripercussioni finanziarie dell'imposizione minima su Confederazione, Cantoni e Comuni dopo cambiamenti del comportamento | 47 |
| 5.8 | Ripercussioni dell'imposizione minima sull'economia | 49 |
| 5.8.1 | Obiettivo di efficienza | 50 |
| 5.8.2 | Attrattiva della piazza economica | 50 |
| 5.8.3 | Ripercussioni della deduzione sulla sostanza per la concorrenza fiscale | 51 |
| 5.8.4 | Oneri amministrativi | 52 |
| 5.9 | Ripercussioni economiche e finanziarie dell'attuazione a livello nazionale dell'imposizione minima | 52 |
| 6 | Aspetti giuridici | 54 |
| 6.1 | Costituzionalità | 54 |
| 6.2 | Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera | 54 |
| 6.3 | Forma dell'atto | 55 |
| 6.4 | Subordinazione al freno alle spese | 55 |

Rapporto esplicativo

1 Situazione iniziale

Il dibattito relativo al diritto internazionale in materia d'imposizione delle imprese si è animato nel corso degli scorsi anni. Gli Stati del G20¹ hanno dichiarato che una delle loro priorità consiste nel limitare le possibilità di pianificazione fiscale per i gruppi di imprese e la competitività fiscale internazionale. Di conseguenza, numerosi Stati, tra cui la Svizzera, hanno modificato il proprio diritto tributario. La legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA), entrata in vigore il 1° gennaio 2020, ha abolito le precedenti regolamentazioni cantonali speciali per le holding e le altre società. Per preservare la propria competitività, numerosi Cantoni hanno reagito alla nuova situazione riducendo le proprie aliquote dell'imposta sull'utile. Sebbene sia ancora prematuro valutare questa riforma, probabilmente la Svizzera è riuscita a mantenere la propria competitività fiscale e a preservare le entrate fiscali della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni.

La Svizzera è ancora tra le piazze economiche più competitive a livello mondiale e puntualmente si colloca in vetta alle classifiche internazionali. Le ragioni sono molteplici: la posizione geografica, la stabilità politica, la manodopera altamente qualificata, l'elevata capacità innovativa, ma anche le condizioni fiscali competitive, per citare solo alcuni esempi. Le imprese residenti in Svizzera creano posti di lavoro e contribuiscono in misura sostanziale a finanziare i compiti della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni.

Vari Stati chiedono ulteriori adeguamenti delle norme fiscali internazionali e si vanno delineando modifiche rilevanti. Per la Confederazione, i Cantoni e i Comuni risultano dunque ancora più a rischio la competitività, i posti di lavoro e le entrate fiscali. Il Consiglio federale intende quindi garantire l'adozione di misure adeguate per tutelare gli interessi della Svizzera.

Il presente rapporto esplicativo riflette sostanzialmente i principi del progetto dell'OCSE e del G20 e la loro attuazione a livello nazionale. Le regolamentazioni dell'OCSE sono molto complesse e dettagliate. Questi aspetti sono in parte trattati nel numero 4 e nell'ordinanza.

1.1 Obiettivi del progetto dell'OCSE e del G20 e necessità d'intervento

Da ormai quasi un decennio, l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economici (OCSE) e il G20 si occupano delle sfide fiscali emerse dalla digitalizzazione dell'economia. Ne è scaturito il progetto attualmente più significativo della politica fiscale internazionale, il cosiddetto «progetto dell'OCSE e del G20 sull'imposizione dell'economia digitale» (qui di seguito: «progetto dell'OCSE e del G20»).

Nel contesto del progetto dell'OCSE e del G20, l'8 ottobre 2021 l'«Inclusive Framework on BEPS» («Base Erosion and Profit Shifting», erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili) dell'OCSE, che conta attualmente 141 Stati membri,

¹ Gruppo dei venti Paesi industrializzati ed emergenti più importanti.

ha rilasciato una dichiarazione sulla futura imposizione dei grandi gruppi di imprese attivi a livello internazionale². Tale dichiarazione viene sottoscritta da 137 Stati membri, tra cui tutti gli Stati dell'OCSE, del G20 e dell'UE. È prevista una soluzione articolata in due pilastri: il primo prevede diritti d'imposizione più ampi per gli Stati di commercializzazione («imposizione gravante gli Stati di commercializzazione, cfr. n. 1.1.1.1), il secondo norme per un'imposizione minima (cfr. n. 1.1.2.1).

1.1.1 Primo pilastro: imposizione gravante gli Stati di commercializzazione

1.1.1.1 Progetto dell'OCSE e del G20

Con il primo pilastro si aumenterà – o sarà possibile aumentare – la quota impositiva degli Stati di commercializzazione sull'utile dei grandi gruppi di imprese altamente redditizi operanti a livello internazionale. Gli Stati di commercializzazione sono gli Stati in cui si vendono le merci e i servizi. Non serve una presenza fisica a tal riguardo. In compenso saranno abolite le «imposte digitali» unilaterali (cfr. n. 2.1).

Il campo di applicazione del primo pilastro interesserà i gruppi di imprese internazionali che generano una cifra d'affari annua di oltre 20 miliardi di euro e un margine di utile di oltre il 10 per cento (utile al lordo delle imposte rispetto alla cifra d'affari). Secondo le indicazioni dell'OCSE e del G20 si tratterebbe dei circa 100 gruppi di imprese più grandi e redditizi a livello mondiale. Sono esclusi dal primo pilastro l'estrazione di materie prime e determinati servizi finanziari regolamentati.

Concretamente, gli Stati di commercializzazione in cui un gruppo di imprese genera una cifra d'affari annua di almeno 1 milione di euro potranno tassare una quota dell'utile. Per i Paesi più piccoli è prevista una soglia inferiore. La parte di utile di un'impresa che in futuro dovrà essere suddivisa tra gli Stati di commercializzazione così definiti ammonta al 25 per cento dell'utile che supera del 10 per cento il margine dell'utile (cosiddetto importo A). Al fine di garantire che l'utile assegnato agli Stati di commercializzazione per l'imposizione non sia soggetto a doppia imposizione, probabilmente gli Stati in cui sono residenti le unità del gruppo di imprese con rendimenti superiori alla media dovranno concedere uno sgravio corrispondente. Per garantire la certezza del diritto ai gruppi di imprese in questione si prevede una particolare procedura di prevenzione delle controversie associata alla suddivisione dell'importo A tra gli Stati coinvolti e alla determinazione degli Stati che devono concedere uno sgravio corrispondente. Inoltre, questi gruppi di imprese devono beneficiare di una particolare procedura di risoluzione delle controversie, anche per questioni che sono solo indirettamente correlate all'importo A.

Per l'attuazione del primo pilastro è necessario un accordo multilaterale, che richiede la successiva ratifica da parte degli Stati partecipanti. Secondo la dichiarazione ufficiale dell'8 ottobre 2021, tale accordo potrà essere firmato a metà 2022.

2 <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>.

Raffigurazione schematica del funzionamento dell'imposizione gravante gli Stati di commercializzazione



Il gruppo di imprese G soddisfa tutte le condizioni per l'imposizione gravante gli Stati di commercializzazione. G esporta merci all'estero. Non è domiciliato in questi Stati di commercializzazione.

- Attualmente G paga le imposte sull'utile conseguito in Svizzera.
- A causa dell'imposizione gravante gli Stati di commercializzazione, l'importo A è assegnato agli Stati di commercializzazione per l'imposizione. Questa parte dell'utile non è più imponibile in Svizzera.

1.1.1.2 Ripercussioni per la Svizzera

L'onere fiscale più basso della Svizzera nel confronto internazionale potrebbe perdere importanza ai fini della scelta della sede. Questo perché una parte dell'utile del gruppo sarà tassata negli Stati di commercializzazione, indipendentemente dal fatto che gli utili siano assegnati, secondo le disposizioni vigenti, a un'unità svizzera o estera per l'imposizione siano eventualmente soggetti a un'aliquota inferiore in tale Paese.

Per i gruppi di imprese interessati, l'abrogazione delle imposte digitali unilaterali avrà effetti positivi. Queste norme possono risultare gravose in termini di oneri amministrativi e complessità del diritto tributario. Tuttavia, non è ancora chiaro quale onere amministrativo implicherà l'attuazione del primo pilastro.

1.1.2 Secondo pilastro: imposizione minima

1.1.2.1 Progetto dell'OCSE e del G20

Con il secondo pilastro verrà introdotta un'imposizione minima. Per i gruppi di imprese che generano una cifra d'affari annua di almeno 750 milioni di euro, le cosiddette norme GloBE («Global Anti-Base Erosion», norme antierosione della base imponibile a livello mondiale) prevedono, un'imposizione minima del 15 per cento, secondo una base di calcolo standardizzata a livello internazionale. Tale imposizione minima del 15 per cento deve essere raggiunta da ciascuno Stato. In base al secondo pilastro, i redditi derivanti dalla navigazione internazionale sono esenti dall'imposizione minima.

Secondo l'OCSE e il G20, ai fini del calcolo dell'onere fiscale possono essere considerate soprattutto le imposte sull'utile e sul capitale nonché altri tipi di imposte sull'utile. La base di calcolo standardizzata sarà determinata secondo standard di presentazione dei conti riconosciuti, con alcuni correttivi. Se l'onere fiscale aggregato di uno Stato (cosiddetto «jurisdictional blending») non raggiunge il livello d'imposizione minima del 15 per cento previsto dall'OCSE e dal G20, l'utile di tutte le unità

operative in uno Stato, tenendo conto di un tasso percentuale sugli investimenti materiali e sui costi salariali (cosiddetto «carve-out» o deduzione sulla sostanza), è soggetto a un'imposizione aggiuntiva pari alla differenza tra l'onere fiscale effettivo e l'imposizione minima richiesta. Agli utili derivanti da determinate attività sulla sostanza potrà quindi essere ancora applicata un'imposizione inferiore al 15 per cento. L'imposizione aggiuntiva viene applicata nello Stato in cui ha sede la società madre capogruppo o eventualmente una società intermedia del gruppo di imprese in questione (cosiddetta «Income Inclusion Rule», IIR, regola di inclusione del reddito). Se tale Stato non ha introdotto l'IIR, l'imposizione verrà applicata sussidiariamente negli Stati con filiali del gruppo di imprese in questione, mediante negazione delle detrazioni o modifiche equivalenti (cosiddetta «Undertaxed Payments Rule», UTPR, regola sui pagamenti a bassa imposizione). L'OCSE e il G20 consentono tuttavia anche allo Stato ospite di imporre autonomamente la differenza rispetto all'imposizione minima (cosiddetta «Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax», imposta integrativa nazionale). Tale imposta integrativa nazionale ha la priorità rispetto all'IIR e all'UTPR.

Il secondo pilastro non rappresenta uno standard minimo, bensì un cosiddetto approccio comune, vale a dire che gli Stati non sono tenuti né politicamente, né giuridicamente ad adottare le norme sull'imposizione minima. Qualora decidessero di recepirle nel diritto nazionale, dovrebbero attenersi al modello di norme e alle linee guida dell'OCSE e del G20 conformemente alla dichiarazione ufficiale dell'8 ottobre 2021³ e accettare l'applicazione delle norme da parte di altri Stati.

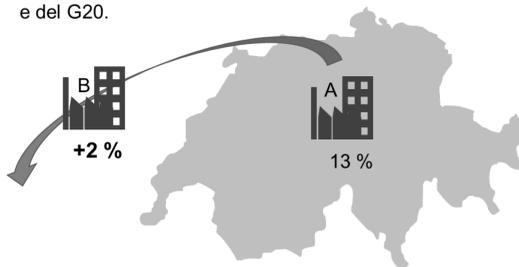
Il calendario dettagliato dell'OCSE e del G20 sull'imposizione minima prevede l'applicazione dell'IIR dal 2023 e dell'UTPR dal 2024. Oltre al modello di norme pubblicato a dicembre 2021, nel primo trimestre del 2022 sarà emanato un commentario esplicativo. Entro la fine del 2022 sarà elaborato il cosiddetto «Implementation Framework», finalizzato a semplificare il coordinamento delle norme sull'imposizione minima tra gli Stati coinvolti. In questo modo, almeno sino alla fine del 2022 rimarranno ancora insoluti alcuni punti importanti dell'attuazione.

Il secondo pilastro dell'OCSE e del G20 contiene inoltre una disposizione sull'assoggettamento all'imposta («Subject to Tax Rule») da inserirsi nelle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni (CDI) in materia di imposte sul reddito con i Paesi in via di sviluppo. In futuro, tali Paesi potranno applicare un'imposta alla fonte ridotta su interessi, canoni e altri pagamenti selezionati qualora in un altro Stato i pagamenti in questione siano soggetti a un'imposizione inferiore al 9 per cento nominale. Si prevede che le relative CDI verranno modificate e ratificate bilateralmente oppure con uno strumento multilaterale.

³ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), consultabile al sito www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf

Raffigurazione schematica del funzionamento dell'imposizione minima (nell'ipotesi in cui la Svizzera non introduca l'imposizione minima)

Il gruppo di imprese G con un'unità operativa in Svizzera e una nello Stato B soddisfa tutte le condizioni per l'imposizione minima dell'OCSE e del G20.



L'unità operativa A in Svizzera non raggiunge il livello d'imposizione minima. Il 2 per cento mancante può essere tassato dallo Stato B presso l'unità operativa B.

1.1.2.2 Ripercussioni per la Svizzera

Ciò comporterà ripercussioni anche per la piazza economica elvetica. La sua attrattiva si riduce nei confronti di Stati con un onere fiscale maggiore, poiché la differenza tra gli oneri fiscali diminuisce. In futuro un gruppo di imprese che ha sede in un Paese con un'imposizione elevata sarà meno incentivato a insediare le proprie attività e a investire in Svizzera. D'altra parte, gli Stati che oggi offrono aliquote d'imposta inferiori alla Svizzera perderanno il loro attuale vantaggio nei confronti della Svizzera, il che migliorerà la posizione della Svizzera sullo scacchiere della concorrenza fiscale internazionale. Occorre tuttavia supporre che tali Stati cercheranno di scongiurare l'imminente perdita della loro attrattiva adottando misure idonee. La concorrenza internazionale tra le piazze economiche per l'insediamento di grandi gruppi di imprese potrebbe pertanto aumentare continuamente, ma la fiscalità delle imprese avrà un peso minore rispetto a oggi.

Il Consiglio federale ritiene che, indirettamente, le nuove norme sull'imposizione influenzeranno la maggior parte dei Cantoni; anche quelli con aliquote d'imposta legali superiori al 15 per cento potrebbero non riuscire a raggiungere il livello d'imposizione minima. Ciò è il caso, se l'unità operativa beneficia di norme speciali, come per esempio del patent box che, a seconda della situazione, potrebbe comportare un'imposizione effettiva del 10–12 per cento circa. D'altro canto, il calcolo dell'utile imponibile

conformemente al secondo pilastro si differenzia sostanzialmente dalle regole di calcolo della legislazione svizzera in materia di imposta sull'utile. Secondo l'interpretazione dell'OCSE e del G20, in alcuni casi ciò potrebbe comportare un onere fiscale a una sola cifra per un'unità operativa.

Per quanto riguarda la concezione dell'OCSE e del G20, la Svizzera non può impedire che in futuro determinati gruppi di imprese operanti sul suo territorio siano assoggettati a una maggiore imposizione fiscale. Può tuttavia tutelare i suoi interessi politico-economici e fiscali, adattando il proprio sistema fiscale alla nuova realtà (cfr. n. 3.1). Contemporaneamente, l'attuazione nazionale potrebbe comportare il massimo rispetto possibile del federalismo finanziario.

1.2 Rapporto con il programma di legislatura e il piano finanziario, nonché con le strategie del Consiglio federale

Il progetto non è annunciato né nel messaggio del 29 gennaio 2020⁴ sul programma di legislatura 2019–2023 né nel decreto federale del 21 settembre 2020⁵ sul programma di legislatura 2019–2023.

Conformemente agli obiettivi annuali, nel primo semestre del 2022 il Consiglio federale intende stabilire se e come la Svizzera attuerà le nuove norme sull'imposizione dell'economia digitale scaturite dal relativo progetto dell'OCSE e del G20.

2 Diritto comparato, in particolare rapporto con il diritto europeo

2.1 Imposizione gravante gli Stati di commercializzazione

Negli scorsi anni diversi Stati hanno introdotto «imposte digitali» unilaterali su determinati tipi di cifra d'affari, il cui obiettivo è di aumentare e/o tutelare il proprio substrato fiscale di unità appartenente a un grande gruppo di imprese. Anche l'UE programmava l'introduzione di un'imposta digitale, che è stata tuttavia accantonata dall'UE a causa del progetto dell'OCSE e del G20 e della rinuncia in esso contenuta a misure unilaterali nel campo di applicazione del primo pilastro.

Di recente alcune organizzazioni, tra cui la Banca mondiale o il Fondo monetario internazionale, si sono orientate maggiormente verso un'imposizione generale nello Stato di commercializzazione per quanto riguarda gli utili dei grandi gruppi di imprese. Anche gli Stati Uniti, in sede di elaborazione della loro riforma fiscale nel 2017, hanno valutato la possibilità di passare a un sistema fiscale basato sull'imposizione nello Stato di commercializzazione, ma alla fine vi hanno rinunciato.

⁴ FF 2020 1565

⁵ FF 2020 7365

2.2 Imposizione minima

Sulla base del modello di norme dell'OCSE e del G20, la Commissione europea ha pubblicato⁶ una proposta di direttiva, attualmente in fase di discussione presso il Consiglio dell'UE, competente in materia. Gli Stati membri dell'UE dovranno quindi attuare la direttiva entro il 2022 e applicarla a partire dal 2023.

Già attualmente in diversi Stati vigono norme sull'imposizione analoghe all'IIR. Con le cosiddette regole CFC («Controlled Foreign Company–Rules»), in caso di aliquote d'imposta sull'utile troppo basse, l'utile delle filiali estere verrà tassato presso la casa madre. A differenza delle norme dell'OCSE e del G20, con le regole CFC si calcola in genere l'importo dell'aliquota dell'imposta sull'utile della filiale in questione secondo le prescrizioni dello Stato di residenza della casa madre. Spesso le regole CFC vengono inoltre applicate solo a determinati tipi di pagamenti (in particolare, su pagamenti di interessi o di canoni). Infine, secondo le regole CFC l'utile è quasi sempre soggetto all'aliquota dell'imposta sull'utile vigente nello Stato della casa madre. Le regole CFC possono continuare ad affiancare le nuove norme dell'OCSE e del G20 e verranno applicate in via prioritaria.

L'IIR presenta delle analogie anche con le norme americane GILTI («Global Intangible Low-Taxed Income»). Anche la GILTI è, di fatto, pensata come imposizione generalizzata fino a una determinata aliquota d'imposta. Con la GILTI, tutti gli utili realizzati all'estero sono sostanzialmente imponibili e si garantisce una detrazione relativa agli investimenti materiali situati all'estero. Una grande differenza tra la GILTI e l'IRR è la modalità di compensazione degli oneri fiscali nelle varie sedi. Con la GILTI, per il calcolo dell'effettiva aliquota dell'imposta sull'utile si sommano tutte le imposte sull'utile dovute all'estero e tutti gli utili generati da filiali e stabilimenti d'impresa esteri. Con la GILTI, finora gli Stati Uniti hanno applicato un «blending» mondiale, mentre con il secondo pilastro l'imposizione minima deve essere raggiunta separatamente in ogni Stato. Il Governo statunitense prevede di modificare la GILTI, con un passaggio al «jurisdictional blending». Gli Stati Uniti considerano le loro norme GILTI equivalenti alle nuove norme dell'OCSE e del G20. L'OCSE e il G20 non hanno ancora risolto la questione.

3 Punti essenziali del progetto

3.1 La normativa proposta

3.1.1 Imposizione gravante gli Stati di commercializzazione

Una volta disponibile l'accordo multilaterale, il Consiglio federale deciderà se firmarlo ed eventualmente il Parlamento delibererà in merito alla sua approvazione.

Un'eventuale attuazione del primo pilastro sarebbe parzialmente in contraddizione con i principi costituzionali vigenti, in particolare con il principio della parità di trattamento. Il motivo è che le norme del primo pilastro saranno applicate soltanto ai

⁶ Proposta di direttiva del Consiglio intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali nell'Unione, consultabile al sito <https://www.eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0823&from=EN>.

grandi gruppi di imprese. In questo contesto, tale modifica costituzionale (n. 3.4) autorizzerà il legislatore federale a introdurre anche il primo pilastro, senza tuttavia anticipare la decisione in merito a un'eventuale attuazione.

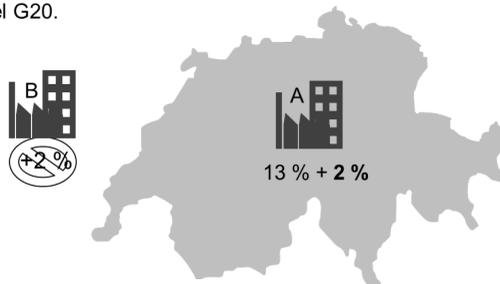
3.1.2 Imposizione minima

Il Consiglio federale suppone che la maggior parte degli Stati introdurrà le nuove norme d'imposizione e intende assicurarsi che la Svizzera tuteli i propri interessi, malgrado il nuovo contesto iniziale. A tale scopo, la Svizzera garantirà sul proprio territorio l'imposizione minima dei gruppi di imprese e delle unità operative in questione. Applicherà inoltre i nuovi diritti d'imposizione qualora un gruppo di imprese operante in Svizzera non raggiunga il livello d'imposizione minima all'estero. Le entrate fiscali aggiuntive saranno così esigibili in Svizzera e non all'estero. Contemporaneamente, i gruppi di imprese residenti in Svizzera eviteranno procedure fiscali aggiuntive e spese amministrative estere connesse, garantendo la certezza del diritto.

Raffigurazione schematica del funzionamento dell'imposizione minima

(nell'ipotesi in cui la Svizzera introduca l'imposizione minima, cfr. anche n. 1.1.2.1)

Il gruppo di imprese G con un'unità operativa in Svizzera e una nello Stato B soddisfa tutte le condizioni per l'imposizione minima dell'OCSE e del G20.



L'unità operativa A in Svizzera non raggiunge il livello d'imposizione minima. Il 2 per cento mancante può essere tassato in Svizzera. Lo Stato B non può far valere alcun diritto d'imposizione.

Se la Svizzera rinunciassse a garantire un'imposizione minima dei gruppi operanti sul suo territorio, altri Stati potrebbero far valere diritti d'imposizione tramite l'IIR o l'UTPR. La maggiore imposizione di tali gruppi di imprese avverrebbe quindi comunque nella maggior parte dei casi, semplicemente le entrate fiscali verrebbero riscosse all'estero e non in Svizzera. La conseguenza sarebbe che la Svizzera rinunciarebbe a entrate fiscali, senza guadagnarvi in termini di competitività. I gruppi di imprese operanti in Svizzera subirebbero inoltre procedure fiscali aggiuntive all'estero, il che si tradurrebbe tendenzialmente in spese amministrative più elevate e maggiore incertezza giuridica, rispetto a un'imposta integrativa in Svizzera.

Coerentemente il Consiglio federale intende introdurre l'imposizione minima in Svizzera. Tecnicamente, questo obiettivo potrà essere raggiunto con l'introduzione di un'imposta integrativa, che comprende la «Qualified Domestic Minimum Top-Up

Tax» (imposta integrativa svizzera), l'IIR e l'UTPR. La riscossione dell'IIR o dell'UTPR, nel caso specifico, è soggetta ai diritti d'imposizione prioritari degli Stati esteri. In primo luogo, lo Stato di residenza può assicurare un'imposizione minima tramite un'imposta integrativa nazionale; in secondo luogo, lo Stato della società madre può riscuotere un'IIR. Solo in terzo luogo si applica l'UTPR.

L'ingerenza nel sistema fiscale svizzero dovrà avere il minore impatto possibile. Il Consiglio federale non prende neppure in considerazione un aumento generale delle aliquote d'imposta per tutte le imprese. L'imposta integrativa sarà limitata ai gruppi di imprese che rientrano nel campo di applicazione dell'imposizione minima prevista dall'OCSE e dal G20 e non interesserà altre imprese, come per esempio le PMI, i gruppi di imprese più piccoli e i gruppi di imprese operanti prettamente a livello nazionale.

La concezione tecnica del progetto dell'OCSE e del G20 è in parte in conflitto con il sistema fiscale federalista della Svizzera. Ciò vale soprattutto per il «jurisdictional blending», ovvero la considerazione aggregata di tutte le unità operative di uno Stato. Un Cantone non può valutare se il gruppo di imprese soddisfa l'imposizione minima in Svizzera solo in virtù della situazione fiscale delle unità operative in esso residenti.

Prima della procedura di consultazione, il Dipartimento federale delle finanze (DFF) ha quindi verificato se la riscossione e l'esecuzione dovesse essere effettuata centralmente da parte della Confederazione (Amministrazione federale delle contribuzioni, AFC). Sia la Conferenza delle direttrici e dei direttori cantonali delle finanze, sia gli ambienti economici coinvolti hanno però espresso chiaramente al DFF la loro preferenza per un'esecuzione decentralizzata da parte dei Cantoni, accettando così il conseguente onere amministrativo supplementare. Come motivazione, le autorità cantonali hanno citato in particolare le esperienze positive maturate con le procedure fiscali esistenti.

Un'attuazione autonoma da parte dei Cantoni sarebbe tuttavia inopportuna. La normativa della Confederazione mira a garantire l'attuazione dell'imposizione minima da parte dei Cantoni. Contiene norme vincolanti per i Cantoni su quali unità operative debbano pagare l'imposta integrativa e quale Cantone è autorizzato a procedere all'esecuzione.

L'imposizione e l'esazione dell'imposta integrativa spetta pertanto ai Cantoni sulla base di una regolamentazione stabilita dalla Confederazione. Si tratta dunque di un'imposta federale.

La normativa svizzera sarà internazionalmente accettata. Nella misura del possibile, occorre evitare che le autorità fiscali estere si vedano costrette a controllare nei singoli casi se un gruppo di imprese in Svizzera raggiunga effettivamente il livello d'imposizione minima, il che causerebbe un ulteriore onere amministrativo. La vigilanza da parte della Confederazione (AFC) in merito all'esecuzione da parte dei Cantoni (cfr. n. 4) è un elemento importante in questo contesto.

In pratica, un gruppo di imprese potrebbe avere regolarmente diverse unità in Svizzera. In questi casi, si deve stabilire quale di queste unità deve pagare l'imposta integrativa. L'imposta integrativa svizzera deve essere riscossa presso quelle unità operative che non hanno raggiunto il livello d'imposizione minima previsto per il gruppo

di imprese. Il Cantone cui appartiene fiscalmente la rispettiva unità operativa provvede a questa imposizione. Il Cantone della società madre capogruppo o della società intermedia provvede all'imposizione e all'esazione dell'IIR. L'UTPR sarà distribuita proporzionalmente tra le unità operative in Svizzera (cfr. n. 4.2.2).

Le entrate dell'imposta integrativa rimangono ai Cantoni. Per quanto possibile, ciò consente di preservare la competitività fiscale intercantonale e anche in futuro i Cantoni saranno incentivati a offrire oneri fiscali competitivi. Per i grandi gruppi di imprese, i Cantoni con un'imposizione elevata diventeranno fiscalmente più allettanti dei Cantoni con un'imposizione ridotta. La ragione di ciò è che le differenze negli oneri fiscali tra i Cantoni a imposizione elevata e ridotta si assottiglieranno. Soprattutto i Cantoni con un'imposizione ridotta riceveranno fondi dall'imposta integrativa svizzera che potranno utilizzare per compensare la perdita della loro attrattiva. I Cantoni decideranno in autonomia per quali scopi utilizzare le entrate fiscali aggiuntive (cfr. n. 3.3). Queste verranno prese in considerazione come entrate fiscali aggiuntive nel contesto della NPC. La normativa della NPC non subirà modifiche (cfr. n. 4.2.4).

La regolamentazione proposta dal Consiglio federale rispetta il federalismo fiscale, preserva la concorrenza fiscale intercantonale e attribuisce ai Cantoni il maggior margine di manovra possibile per le misure volte a rafforzare la piazza economica. Con questo approccio, tuttavia, per la Confederazione le entrate diminuirebbero di poche centinaia di milioni (cfr. n. 5.2).

Un'attuazione alternativa dell'imposizione minima è illustrata al numero 3.2.

3.2 Alternative di regolamentazione dell'imposizione minima: partecipazione della Confederazione alle entrate supplementari

Un'attuazione alternativa dell'imposta minima potrebbe consistere nel suddividere le entrate tra l'imposta cantonale e l'imposta federale diretta. Nel singolo caso concreto è infatti possibile che anche l'imposta federale abbia contribuito al mancato raggiungimento del livello d'imposizione minima. Ciò avviene, per esempio, se l'utile ai sensi dell'OCSE e del G20 è maggiore dell'utile secondo l'imposta federale diretta. In tali casi, secondo le norme dell'OCSE e del G20, la Confederazione riscuote un'imposta inferiore all'8,5 per cento. Tali casi dovrebbero verificarsi con una certa regolarità, poiché la base di calcolo dell'OCSE e del G20 diverge in molti punti dalla base di calcolo disciplinata dal diritto tributario svizzero.

Ciò dimostra in modo esemplare che le alternative di regolamentazione sono perfettamente possibili. Sulla base dei risultati della consultazione, queste e altre alternative saranno rivalutate. In vista del messaggio, il Consiglio federale valuterà una partecipazione della Confederazione alle entrate supplementari, una strutturazione neutrale dal profilo dei costi per la Confederazione e la possibilità di attuare altre alternative.

3.3 Digressione: misure volte a rafforzare la piazza economica

L'imposizione minima riduce l'importanza delle imposte sull'utile e sul capitale nella concorrenza internazionale. Contemporaneamente, altre imposte acquisiranno maggiore importanza. A tale proposito, in alcuni settori la Svizzera presenta svantaggi nel

confronto internazionale. A livello federale sono particolarmente importanti i seguenti progetti.

- Abolizione delle tasse di bollo: nel 2021 il Parlamento ha deciso di abolire la tassa d'emissione come parte delle tasse di bollo. Tuttavia, il progetto è stato respinto dal Popolo nel febbraio del 2022.
- Riforma dell'imposta preventiva: a fine 2021 il Parlamento ha approvato una riforma dell'imposta preventiva. Tutte le imprese, tra cui soprattutto anche i grandi gruppi di imprese, otterranno condizioni quadro competitive per erogare in Svizzera finanziamenti interni al gruppo. Per raggiungere il livello d'imposizione minima secondo l'OCSE e il G20 è poco rilevante l'esenzione dal pagamento dell'imposta preventiva che prevede il progetto per gli interessi (cfr. n. 4). Si potrà così promuovere maggiormente l'economia nazionale svizzera. Contro tale riforma è stato indetto un referendum. La votazione popolare potrebbe avere luogo nell'autunno del 2022.
- Introduzione di un'imposta sul tonnellaggio: l'imposta sul tonnellaggio è ampiamente accettata e diffusa a livello internazionale, soprattutto nell'UE. È uno strumento finalizzato a offrire le medesime condizioni concorrenziali e guadagnarsi così i favori di compagnie di navigazione marittima molto mobili. Siccome i relativi ricavi sono esonerati dall'imposizione minima dell'OCSE e del G20, questa misura può essere ancora attuata con possibili effetti positivi per la piazza economica svizzera. Il messaggio del Consiglio federale è attestato per il secondo trimestre del 2022.

Il 16 febbraio 2022 il Consiglio federale ha emanato la sua analisi globale «Rafforzamento della piazza economica svizzera», in cui presenta 12 progetti che intende promuovere in maniera prioritaria nel 2022 allo scopo di rafforzare la piazza economica. Essi comprendono, per esempio, i messaggi relativi alla legge sullo sgravio delle imprese e all'introduzione di un freno alla regolamentazione, alla legge sulle finanze della Confederazione per la gestione del debito causato dalla pandemia di COVID-19, alla revisione parziale della legge sui cartelli ma anche il progetto di revisione della legge federale sulla riduzione delle emissioni di CO₂ (RS 641.71). Vari progetti riguardano anche la digitalizzazione. Nel 2022 il Consiglio federale intende quindi avviare procedure di consultazione per l'introduzione di un'identità elettronica (Ie) statale e per la semplificazione della vendita per corrispondenza di prodotti farmaceutici non soggetti a prescrizione. Anche il programma di trasformazione DaziT per la digitalizzazione continua e la semplificazione dei processi doganali ha la massima priorità per il Consiglio federale in questo contesto. L'analisi globale suggerisce inoltre quali altri lavori siano necessari nell'Amministrazione federale per far fronte alle difficoltà attuali cui è esposta la piazza economica svizzera, come il cambiamento demografico, la questione della configurazione futura dei rapporti con l'UE e l'attuazione di una politica climatica economicamente efficiente.

L'imposizione minima globale pone anche la politica locale dei Cantoni davanti a nuove sfide. I Cantoni con un'imposizione ridotta, in particolare, perderanno in parte un vantaggio competitivo esistente. Le entrate generate dall'imposta integrativa svizzera fornirebbero loro un certo margine di manovra politico-finanziario per contrastare tali ripercussioni. Nel contesto dei progetti costituzionali e di diritto internazionale, i Cantoni decideranno con i loro poteri sovrani se, ed eventualmente quali,

misure adottate per rafforzare la piazza economica. La Confederazione non darà loro alcuna indicazione in merito.

Dai colloqui del DFF con i Cantoni è emerso che questi ultimi vedono numerose sfide legate alla concezione delle misure volte a rafforzare la piazza economica. Tali sfide includono il diverso livello di coinvolgimento, l'accettazione politica di tali misure per le imprese operanti a livello internazionale, l'ambizioso calendario relativo all'attuazione legale e amministrativa e l'incertezza riguardo ai requisiti internazionali e gli sviluppi nelle piazze economiche concorrenti.

Ecco perché, in collaborazione con altri Dipartimenti, il DFF sostiene uno scambio di natura tecnica tra i Cantoni e, su loro richiesta, affianca i Cantoni nella concezione e valutazione di misure volte a promuovere la piazza economica in relazione alla compatibilità con le disposizioni del secondo pilastro e con gli obblighi di diritto (internazionale), nonché in vista di un'attuazione compatibile con l'UE (soprattutto in relazione al diritto comunitario sugli aiuti).

La Segreteria di Stato per la formazione, la ricerca e l'innovazione ha inoltre affidato alla società KPMG un mandato esterno (sulla base dello studio «Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz», KPMG 2021). Lo studio esaminerà le misure da poco adottate o programmate (in seguito al progetto dell'OCSE e del G20) nell'ambito della promozione dell'attrattiva della piazza economica per le attività di R&S ed altre misure caratterizzate da un'elevata efficacia volte a promuovere l'attrattiva della piazza economica nei Paesi concorrenti. I Paesi oggetto di analisi comprendono i Paesi limitrofi alla Svizzera, ma anche gli Stati Uniti, il Regno Unito, l'Irlanda, i Paesi Bassi e Singapore. I primi risultati sono attesi per fine marzo 2022. Il rapporto finale sarà redatto a fine maggio 2022.

Nel messaggio del Consiglio federale sulla presente modifica costituzionale saranno illustrati i programmi dei Cantoni previsti fino ad allora in merito a eventuali misure per rafforzare la piazza economica.

3.4 Attuazione

L'attuazione pratica del progetto dell'OCSE e del G20 lascia innumerevoli quesiti irrisolti. Da un lato, secondo il loro calendario, i lavori tecnici dell'OCSE e del G20 termineranno solo alla fine del 2022. Dall'altro, non è ancora chiaro in che modo altri Stati implementeranno il progetto concretamente. Numerosi punti delle direttive dell'OCSE e del G20 richiedono un'interpretazione e solo l'applicazione pratica delle nuove norme mostrerà quali saranno le interpretazioni prevalenti.

Data la situazione iniziale, il Consiglio federale ritiene opportuno un approccio graduale. In una prima fase, l'attuazione giuridica dell'imposizione minima avverrà sulla base di una modifica costituzionale che consentirà al legislatore di introdurre i due pilastri del progetto dell'OCSE e del G20 ed, eventualmente, di discostarsi dagli attuali principi costituzionali. Ciò riguarda anche il diverso trattamento di grandi e piccoli gruppi di imprese, previsto dal progetto dell'OCSE e del G20.

La modifica costituzionale comprende inoltre una disposizione transitoria in virtù della quale, in un primo tempo, il Consiglio federale sarà autorizzato a disciplinare

l'imposizione minima tramite un'ordinanza che rimarrà in vigore solo finché non entrerà in vigore la legge ordinaria. La disposizione transitoria contiene una serie di parametri vincolanti che il Consiglio federale deve considerare nella sua ordinanza. La maggior parte di tali parametri si riferisce alle norme dell'OCSE e del G20 da adottare. I parametri disciplinano però soprattutto l'attuazione federale (cfr. n. 4.2.2).

Nel contesto dell'iter legislativo successivo, il legislatore non sarà vincolato ai parametri della disposizione transitoria, bensì esclusivamente alla norma costituzionale di base.

Il Consiglio federale intende sottoporre il messaggio concernente la modifica costituzionale all'attenzione del Parlamento a giugno 2022. Se le Camere federali approvano il progetto nella sessione invernale del 2022, la votazione popolare obbligatoria avrà luogo a giugno del 2023.

Parallelamente a questo progetto, il Consiglio federale sta elaborando l'ordinanza temporanea per l'attuazione nazionale del secondo pilastro. La relativa procedura di consultazione è prevista entro agosto 2022. È ipotizzabile che singoli ambiti normativi saranno sottoposti a consultazione soltanto in una data successiva a causa dei lavori in corso a livello di OCSE e G20.

Il Consiglio federale prevede che la normativa nazionale entrerà in vigore il 1° gennaio 2024. Prima di allora, se non raggiungono il livello d'imposizione minima in Svizzera, in linea di massima i gruppi di imprese svizzeri all'estero non saranno ancora assoggettati a un'imposizione aggiuntiva. Il motivo è che, secondo l'OCSE e il G20, l'UTPR sarà applicata solo nel 2024. Per i gruppi di imprese esteri con filiali in Svizzera la situazione è tuttavia diversa. Se lo Stato in cui ha sede l'unità operativa superiore ha già introdotto l'IIR nel 2023, tale Stato può tassare maggiormente le unità operative con sede nel proprio territorio, se il gruppo di imprese non raggiunge il livello d'imposizione minima in Svizzera. In tal caso ciò vanificherà l'obiettivo di non versare substrati fiscali all'estero. I gruppi di imprese in questione subiranno inoltre procedure fiscali aggiuntive all'estero.

In teoria, una perdita di substrato fiscale a favore dell'estero potrebbe essere evitata mediante l'applicazione retroattiva dell'imposta integrativa. Per motivi di principio, il Consiglio federale è tuttavia scettico nei confronti dell'applicazione di un onere fiscale aggiuntivo retroattivo e si riserva la facoltà di rivalutare la questione alla luce degli esiti della procedura di consultazione.

Il Consiglio federale ritiene che non saranno necessarie modifiche al diritto cantonale. L'ordinanza del Consiglio federale sarà formulata in modo sufficientemente concreto.

4 Commento ai singoli articoli

4.1 Norma di base

Art. 129a Imposizione particolare dei grandi gruppi di imprese

L'articolo 129a della Costituzione federale (Cost.; RS 101) aumenta il futuro margine di manovra del legislatore federale.

La norma costituisce la base per l'introduzione di entrambi i pilastri del progetto dell'OCSE e del G20. La formulazione consente inoltre al legislatore federale di reagire in modo flessibile ai futuri sviluppi internazionali nel settore dell'imposizione delle imprese. Al contempo, l'articolo 129a costituisce la base della disposizione transitoria e, a sua volta, dell'ordinanza temporanea del Consiglio federale concernente l'imposizione minima (cfr. n. 3.4).

L'articolo 129a non comporta ripercussioni dirette. Tutti i futuri progetti legislativi che si fondano sull'articolo 129a sottostanno all'iter legislativo ordinario con referendum facoltativo.

Cpv. 1

Il capoverso 1 e il titolo della norma si riferiscono ai «grandi» gruppi di imprese. Con il termine «grande» si vuole alludere in primo luogo al fatto che le PMI sono escluse dal campo di applicazione della disposizione. Parimenti, il termine «grande» lascia spazio a un certo margine d'interpretazione, necessario nell'ottica del progetto dell'OCSE e del G20. Rientrano pertanto nel campo di applicazione dell'imposizione gravante gli Stati di commercializzazione i gruppi di imprese con una cifra d'affari annua di almeno 20 miliardi di euro; per il secondo pilastro, il limite della cifra d'affari annua è generalmente di 750 milioni di euro. Gli Stati di residenza delle società madri a capo del gruppo possono tuttavia dichiarare l'imposizione minima applicabile ai loro gruppi di imprese già a partire da una soglia inferiore (cfr. n. 4.2.1). In tutti questi – e anche in altri – possibili casi futuri la Confederazione deve avere la facoltà di emanare prescrizioni.

Il gruppo di imprese non deve necessariamente appartenere fiscalmente già a un altro Stato. Questo elemento può essere importante, specialmente nel caso dell'imposizione gravante gli Stati di commercializzazione.

Il termine «gruppo di imprese» dovrà essere specificato nella legislazione alla base di questa disposizione. I gruppi di imprese cui fa riferimento il progetto dell'OCSE e del G20 sono definiti in modo diverso nei due pilastri (cfr. n. 4.2.1 in merito al secondo pilastro).

Ai sensi dell'articolo 129a Cost., la Confederazione può inserire prescrizioni nella legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11), ma anche nella legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14). In quest'ultimo caso, le prescrizioni speciali sono vincolanti per i Cantoni. Tuttavia, la Confederazione è anche libera di stabilire le regole in un atto separato, come previsto nel quadro della disposizione transitoria sull'introduzione dell'imposizione minima (cfr. n. 4.2). L'articolo 129a esclude norme cantonali speciali a sé stanti per i grandi gruppi di imprese.

Il capoverso 1 cita inoltre due casi esemplificativi di applicazione e stabilisce così il nesso con il progetto dell'OCSE e del G20. In questo caso, la Confederazione è autorizzata a emanare prescrizioni concernenti l'imposizione minima e l'imposizione gravante gli Stati di commercializzazione. L'imposizione minima deve essere introdotta in via transitoria tramite un'ordinanza del Consiglio federale (cfr. n. 3.4).

Cpv. 2

Nella legislazione, la Confederazione deve attenersi in particolare agli standard e ai modelli di norme internazionali. Per quanto riguarda il progetto dell'OCSE e del G20, ciò significa principalmente l'accordo multilaterale (primo pilastro) e i modelli di norme (secondo pilastro). Tuttavia, anche le modalità dell'attuazione nazionale, per esempio dell'UE o degli Stati Uniti (n. 1.1.2.1), possono essere considerate.

Cpv. 3

Le prescrizioni della Confederazione devono tutelare gli interessi dell'«economia nazionale». Si tratta di un termine già in uso nella Costituzione federale (art. 94). L'introduzione dell'imposta integrativa è un caso di applicazione che tiene conto di tali interessi.

La tutela degli interessi svizzeri può richiedere di derogare agli attuali principi costituzionali. Al legislatore federale va attribuita questa competenza nella misura in cui ciò è compatibile con gli sviluppi internazionali.

- Principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione nonché principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.): il progetto dell'OCSE e del G20 prevede una diversa imposizione dei gruppi di imprese e delle unità a seconda dell'entità del loro fatturato e della loro redditività. La disparità di trattamento a livello legale può diventare particolarmente evidente nel caso dell'imposizione minima. Pertanto, in determinate circostanze, l'imposta integrativa svizzera può essere applicata ai gruppi di imprese esteri anche se hanno una cifra d'affari inferiore a 750 milioni di euro (cfr. n. 4.2.1).
- Aliquote massime, esecuzione e quota cantonale (art. 128 cpv. 1 e 4 Cost.): l'articolo 128 Cost. disciplina l'imposta federale diretta. L'importo delle aliquote d'imposta è limitata all'11,5 per cento per le persone fisiche e all'8,5 per cento per le persone giuridiche. Inoltre, secondo la Costituzione federale l'esecuzione dell'imposta federale diretta spetta ai Cantoni. Anche in questi ambiti, il legislatore federale deve disporre di maggiore flessibilità. Nell'ottica attuale, potrebbe sorgere una necessità in tal senso, in particolare nel caso dell'imposizione gravante gli Stati di commercializzazione. Qualora fosse introdotta, la Svizzera avrebbe la facoltà di tassare determinati gruppi di imprese esteri anche se non presenti fisicamente in Svizzera. Occorre valutare se tale imposizione possa essere applicata con un onere amministrativo ragionevole da parte dei Cantoni. Sembra pertanto possibile che siano adottate deroghe rispetto all'articolo 128 Cost. per quanto riguarda la competenza di imposizione, le aliquote massime e la quota cantonale.
- Esclusioni dall'armonizzazione fiscale (art. 129 cpv. 2 Cost.): in particolare, la competenza di armonizzazione della Confederazione non si applica alle tariffe e alle aliquote d'imposta. Per esempio, il legislatore federale deve avere la facoltà di obbligare i Cantoni a intervenire nella sovranità tariffale dei Cantoni per i grandi gruppi di imprese.

4.2 Disposizione transitoria

Disposizioni transitorie dell'art. 129a (Imposizione particolare dei grandi gruppi di imprese)

Le disposizioni transitorie dell'articolo 129a Cost. attribuiscono al Consiglio federale la facoltà d'introdurre temporaneamente l'imposizione minima di cui all'articolo 129a Cost. mediante ordinanza. Contiene parametri giuridicamente vincolanti che il Consiglio federale è tenuto a rispettare. Non appena la successiva legge federale entrerà in vigore, le disposizioni transitorie e la relativa ordinanza del Consiglio federale saranno abrogate.

I modelli di norme dell'OCSE e del G20 sono redatti in modo particolarmente dettagliato e concreto in molti ambiti (p.es. in merito alla base di calcolo). Di conseguenza, rimane poco margine decisionale in questi settori se si vuole che la normativa svizzera sia compatibile a livello internazionale. In tal caso, il Consiglio federale osserverà il modello di norme dell'OCSE e del G20, compresi i commenti (*cpv. 3 segg.*).

Il margine di manovra riguarda soprattutto l'inserimento nel sistema fiscale federale svizzero. Un gruppo di imprese interessato dal secondo pilastro possiede in genere molte unità operative in diversi Cantoni. In questi casi intercantonali, il soggetto fiscale e le competenze dei Cantoni coinvolti devono essere disciplinati.

Nel caso presente, il Consiglio federale si è attenuto prevalentemente ai termini tecnici usati nelle traduzioni dell'UE del suo progetto di direttiva. Questo può facilitare l'attuazione pratica delle norme.

Il *capoverso 1* autorizza il Consiglio federale a sancire l'imposizione minima mediante ordinanza. A tale scopo, tutte le norme dell'OCSE e del G20 – la «Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax», l'IIR e l'UTPR – devono essere implementate (cfr. n. 3.1.2). Il concetto «imposta integrativa» è il termine generico utilizzato per l'imposta integrativa svizzera, l'IIR e l'UTPR.

La disposizione transitoria è strutturata nel modo seguente.

- Il *capoverso 2* disciplina i principi delle nuove norme d'imposizione, basate sul modello di norme dell'OCSE e del G20 e sulle relative spiegazioni. Inoltre, in questa sede è sancita anche l'attuazione federale in Svizzera – per esempio, quale delle molteplici unità operative svizzere deve pagare l'imposta o quale Cantone è responsabile dell'imposizione e dell'esazione.
- Il *capoverso 3* contiene una norma di delega che incarica il Consiglio federale di emanare un'ordinanza con i complementi necessari. Alcune di queste prescrizioni si riferiscono ai principi sanciti nel *capoverso 2*, mentre altre riguardano ambiti normativi che non figurano nel *capoverso 2*.
- Il *capoverso 4* permette al Consiglio federale, per la concretizzazione del *capoverso 2*, di derogare ai principi di cui al *capoverso 2* qualora ciò sia necessario sulla base del modello di norme e delle spiegazioni. Questa competenza può anche essere esercitata dal DFF.
- Il *capoverso 5* riguarda la vigilanza della Confederazione.
- Il *capoverso 6* fa riferimento alla NPC.

4.2.1 Principi di base tecnici dell'OCSE e del G20

Cpv. 2 lett. a–h e j in combinato disposto con il cpv. 3 e 4: principi di base tecnici dell'OCSE e del G20

Le disposizioni di cui sopra riprendono i principi di base tecnici del secondo pilastro, che devono essere recepiti nel diritto nazionale. L'OCSE e il G20 definiscono molti termini nei loro modelli di norme (cap. 10). Queste definizioni sono determinanti anche per la Svizzera se si vuole che la sua normativa sia compatibile a livello internazionale.

Per motivi di leggibilità, ma senza pretese di esaustività, sono elencate nella giusta sede importanti regolamentazioni complementari (*cpv. 3*) e possibili deroghe fondamentali basate sui modelli di norme o sul relativo commentario nonché su altri documenti rilevanti (*cpv. 4*).

Il meccanismo di base dell'OCSE e del G20 per determinare l'imposta integrativa può essere riassunto come segue.

1. Verifica se il gruppo di imprese rientra nel campo di applicazione; se vi rientra;
2. verifica se il gruppo di imprese non raggiunge l'imposizione minima; se non la raggiunge;
3. determinazione dell'aliquota dell'imposta integrativa;
4. calcolo dell'imposta integrativa;
5. riscossione dell'imposta integrativa svizzera, dell'IIR o dell'UTPR presso le unità operative svizzere, con riserva dei diritti d'imposizione prevalenti degli Stati esteri

Le fasi 2–4 si applicano per ogni Stato in cui sono presenti le unità operative, fatta eccezione per alcuni casi particolari.

La determinazione dei parametri rilevanti si basa su uno degli **standard di presentazione dei conti riconosciuti** dal modello di norme (cfr. art. 10.1 del modello di norme). Tra questi standard si annoverano gli IFRS, ma anche, per esempio, gli Swiss GAAP FER, ma non la presentazione dei conti secondo il Codice delle obbligazioni. Il principio di prudenza (principio d'imparità e del valore inferiore) si applica alla presentazione dei conti secondo il Codice delle obbligazioni. Le perdite prevedibili sono considerare immediatamente; gli utili, invece, solo quando sono effettivamente realizzati. Al contrario, gli standard di presentazione dei conti riconosciuti mirano a riflettere le circostanze economiche reali di un gruppo di imprese (la cosiddetta «true and fair view»). Nella misura in cui il valore è aumentato, gli utili sono già iscritti prima dell'effettiva realizzazione. Le perdite invece figurano solo se è più probabile che non si verifichino. In linea di principio, tutte le unità operative di un gruppo di imprese devono applicare lo stesso standard di presentazione dei conti.

Fase 1: verifica se il gruppo di imprese rientra nel campo di applicazione (lett. a)

Il **campo di applicazione materiale** dell'imposizione minima include i gruppi di imprese che raggiungono una cifra d'affari annua mondiale di 750 milioni di euro (lett. a). La soglia deve essere raggiunta in almeno due dei quattro esercizi precedenti. Nel caso di esercizi con meno di un anno e più di un anno, si fa una considerazione proporzionale. Le regole corrispondenti figurano in particolare nel capitolo 1 del modello di norme.

Secondo l'OCSE e il G20, lo Stato in cui è residente la società madre a capo di un gruppo di imprese può prevedere una soglia per la cifra d'affari annua inferiore per l'applicazione dell'IIR. Questo può riguardare anche i gruppi di imprese esteri che hanno unità operative in Svizzera. Il Consiglio federale potrebbe prendere in considerazione queste soglie della cifra d'affari più basse nel quadro dell'ordinanza e assoggettare le unità operative interessate all'imposta integrativa svizzera (cpv. 4).

Il concetto «gruppo di imprese» va inteso secondo il modello di norme. Comprende diverse unità operative, spesso persone giuridiche indipendenti, ma comprensive per esempio anche di stabilimenti d'impresa. Di conseguenza, si parla di gruppo di imprese anche se una singola società di capitali ha solo uno stabilimento d'impresa all'estero. In particolare, anche le società di persone o un trust possono essere considerati come unità operative (art. 1.3 e 10.1 del modello di norme). La definizione di unità operative si applica anche a uno stabilimento d'impresa nazionale. Così, per esempio, anche uno stabilimento d'impresa nazionale di un gruppo di imprese nazionale costituisce un'unità operativa.

La cerchia delle unità operative appartenenti a un gruppo di imprese è definito negli articoli 1.2 e 1.3 del modello di normative che, in linea di principio, si basa sulla cerchia di consolidamento della società madre capogruppo.

Fase 2: verifica se il gruppo di imprese non raggiunge il livello d'imposizione minima (lett. b)

I gruppi di imprese che rientrano nel campo di applicazione secondo la fase 1 sono soggetti a un'imposta integrativa se, complessivamente, le imposte determinanti delle unità operative in Svizzera o in un'altra Giurisdizione fiscale non raggiungono il 15 per cento degli utili determinanti. A tal fine, i gruppi di imprese devono determinare la loro **aliquota d'imposta effettiva** per ciascuno Stato in cui hanno unità operative (lett. e).

Secondo il modello di norme dell'OCSE e del G20 (cap. 5 del modello di norme), la seguente formula (lett. e) si applica in linea di principio per determinare l'aliquota d'imposta effettiva:

$$\text{Aliquota d'imposta effettiva} = \frac{\text{Somma delle imposte determinanti in uno Stato}}{\text{Somma degli utili determinanti in uno Stato}}$$

Gli **utili determinanti** sono disciplinati nella *lettera d*. Il modello di norme dell'OCSE li specifica nel capitolo 3.

L'utile determinante di un'unità operativa corrisponde all'utile o alla perdita determinati secondo uno standard di presentazione dei conti riconosciuto per il conto annuale al lordo delle transazioni infragruppo. Le transazioni infragruppo sono trattate come quelle extragruppo. La necessità di un bilancio secondo uno standard contabile riconosciuto significa un cambiamento per i gruppi di imprese che attualmente non fanno rapporto con un bilancio del genere. L'utile o la perdita netta così determinati sono rettificati secondo il modello di norme, in particolare per i seguenti elementi (art. 3.2 seg. del modello di norme).

- Onere fiscale: l'onere fiscale non è considerato.
- Ricavo da partecipazioni: il ricavo da partecipazioni qualificate (ovvero con una quota di partecipazione di almeno il 10 % o un periodo di detenzione di almeno un anno, in genere) non è incluso nell'utile determinante.
- Utili e perdite da partecipazioni: neppure gli utili e le perdite derivanti dalla vendita di partecipazioni qualificate (quota di partecipazione: min. 10 %) sono compresi nell'utile determinante. Ciò include anche le rettifiche di valore e le rivalutazioni su partecipazioni.
- Determinati utili e perdite da una nuova valutazione.
- Determinati utili e perdite dalla cessione di valori patrimoniali e impegni in relazione a ristrutturazioni.
- Utili o perdite in valuta estera asimmetrici, spese non riconosciute e spese accumulate per pensioni.
- Determinati errori contabili degli anni precedenti e cambiamenti nei principi di presentazione dei conti.
- Utili e perdite correlati alla navigazione internazionale.

Gli utili per unità operativa determinati tenendo conto di queste correzioni sono cumulati per ciascuno Stato.

Le correzioni precedentemente elencate possono portare a ulteriori differenze nella determinazione degli utili determinanti secondo l'OCSE e il G20 e secondo il diritto fiscale svizzero, così che l'utile rilevante secondo il modello di norme possa differire significativamente in singoli casi dall'utile imponibile secondo il diritto fiscale svizzero. Una differenza, per esempio, è la possibilità prevista dal diritto svizzero di dedurre imposte nell'imposta sull'utile. Altre differenze riguardano per esempio le partecipazioni e i ricavi da partecipazioni. Pertanto, secondo il diritto fiscale svizzero, anche un valore venale minimo può essere sufficiente al posto di una quota. Possono sussistere deroghe anche in merito alla valutazione dei ricavi da partecipazioni. In Svizzera, per esempio, sono ammesse rettifiche di valore e rivalutazioni sulle partecipazioni contabilizzati all'attivo. Questa possibilità è tuttavia esclusa dal modello di norme.

Il modello di norme specifica i principi summenzionati e contiene ulteriori regolamentazioni e diritti di voto.

L'articolo 3.4 e seguente del modello di norme disciplina la ripartizione degli utili e delle perdite tra le singole unità operative.

La *lettera c* elenca gli elementi inclusi nelle **imposte determinanti**. Il modello di norme illustra questa tematica nel capitolo 4, secondo cui sono incluse segnatamente le imposte seguenti.

- Imposte sull'utile e imposte prelevate al posto di un'imposta sull'utile di applicazione generale. In Svizzera, queste includono in particolare l'imposta sull'utile, l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare e, in parte, l'imposta preventiva come imposta alla fonte.

Di regola, le imposte alla fonte sono attribuite all'unità operativa che genera i proventi corrispondenti. Per esempio, se un'unità operativa estera paga dei canoni a un'unità operativa svizzera, le eventuali imposte alla fonte prelevate sono attribuite all'unità operativa svizzera. In termini di importo, l'attribuzione si limita alle imposte alla fonte non recuperabili (= imposte residue) e alle imposte non recuperabili. Lo stesso vale se l'unità operativa estera distribuisce i redditi di partecipazione. Nel caso di ricavi da partecipazioni determinanti (generalmente a partire da una quota del 10%), invece, le imposte residue sono attribuite all'unità operativa che versa il ricavo da partecipazioni.

- Imposte sugli utili distribuiti, sulle distribuzioni dell'utile fittizie e imposte su determinate spese per attività estranee all'esercizio. Ciò è rilevante nel caso di alcuni regimi di imposizione delle distribuzioni estranei alla Svizzera. I regimi di imposizione delle distribuzioni accettati dall'OCSE e dal G20 sono elencati nell'articolo 10.1 del modello di norme. L'articolo 7.3 disciplina il funzionamento delle regole per tali regimi di imposizione.
- Imposte sugli utili non distribuiti, sulle riserve e sul capitale sociale. Per la Svizzera ciò include l'imposta sul capitale.

Di conseguenza, le imposte sull'utile e sul capitale sono considerate prevalentemente come imposte determinanti. Tuttavia, anche le imposte alla fonte sono importanti, ciò include l'imposta preventiva svizzera.

Le imposte determinanti non comprendono le imposte integrative.

Le suddette imposte determinanti devono essere contabilizzate nel conto economico della rispettiva unità operativa secondo il modello di norme dell'OCSE e del G20. Il capitolo 4 del modello di norme contiene una serie di prescrizioni dettagliate.

Fase 3: determinazione dell'aliquota dell'imposta integrativa (*lett. h*)

Se le fasi 1 e 2 hanno dimostrato la generale applicabilità di un'imposta integrativa, l'**aliquota dell'imposta integrativa** del gruppo di imprese per ciascuno Stato è determinata nella fase 3 (*lett. h*; art. 5.2 del modello di norme).

Aliquota dell'imposta integrativa = 15 % - aliquota
d'imposta effettiva

Fase 4: calcolo dell'imposta integrativa (*lett. f*)

L'importo dell'imposta integrativa è determinato sulla base della somma degli utili eccedenti per ciascuno Stato (*lett. f*).

$$\text{Importo dell'imposta integrativa} = \text{Somma degli utili eccedenti in uno Stato} * \text{Aliquota dell'imposta integrativa}$$

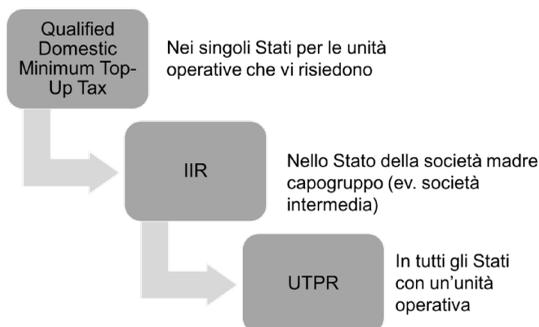
L'utile eccedente (*lett. g*), a sua volta, è determinato sulla base dell'utile determinante. La differenza tra i due valori è data da una deduzione per gli investimenti materiali e i costi del personale (deduzione sulla sostanza), che viene considerata nell'**utile eccedente**.

$$\text{Somma dell'utile eccedente} = \text{Somma degli utili determinanti in uno Stato} - \text{deduzione sulla sostanza in uno Stato}$$

La deduzione sulla sostanza per gli investimenti materiali e i costi del personale è esposta in dettaglio nel modello di norme all'articolo 5.3, secondo cui il 5 per cento dei costi salariali in uno Stato e il 5 per cento degli investimenti materiali possono essere dedotti dagli utili determinanti. Secondo una disposizione transitoria, l'importo della deduzione è graduato in ordine decrescente dal 10 per cento (costi del personale) e dall'8 per cento (investimenti materiali) nei primi anni di entrata in vigore (art. 9.2).

Fase 5: riscossione dell'imposta integrativa svizzera, dell'IIR o dell'UTPR per le unità operative svizzere, con riserva dei diritti d'imposizione prevalenti degli Stati esteri

Sulla base delle fasi 1–4 si determina l'importo dell'imposta integrativa per ciascuno Stato. Le *lettere h e j* disciplinano, tra i vari aspetti, quale tipo di imposta integrativa applicare. Di conseguenza, si segue il seguente ordine di priorità.



-
- (1) Nella misura in cui uno Stato riscuote un'imposta integrativa nazionale, nessuno Stato estero può prelevare un'IIR o un'UTPR (art. 5.2 del modello di norme).

Un'imposta integrativa nazionale deve essere compatibile con il modello di norme per essere accettata dagli altri Stati. Per questo, la determinazione dell'utile eccedente deve attenersi al modello di norme. Inoltre, l'onere fiscale nazionale per gli utili eccedenti deve essere portato al livello minimo d'imposizione. Infine, lo Stato in questione non può concedere vantaggi legati all'imposta integrativa.

- (2) Qualora rimanga un importo residuo, esso viene registrato in primo luogo con l'IIR (*lett. j*, art. 2.1–2.3 del modello di norme).

Nel caso dell'IIR, lo Stato in cui risiede la società madre capogruppo ha sostanzialmente il diritto d'imposizione primario. Se questo Stato non ha introdotto l'IIR, il modello di norme prevede che si possa applicare l'IIR per la seconda società intermedia. L'ordine dettagliato nonché altre norme sono stabilite negli articoli 2.1–2.3 del modello di norme, che include anche una regolamentazione speciale per le unità operative con diversi azionisti (cfr. in particolare art. 2.1–2.3 del modello di norme). In tal caso, sostanzialmente l'OCSE e il G20 dispongono che gli Stati della società madre capogruppo possano applicare l'IIR secondo la rispettiva quota di partecipazione o di proprietà. Inoltre, nel caso di alcune unità operative in cui oltre il 20 per cento dell'utile è detenuto direttamente o indirettamente da azionisti che non sono unità operative, si applica l'IIR a queste società in via prioritaria, in deroga all'ordine di cui sopra.

- (3) Nella misura in cui l'IIR non è applicabile, lo è invece l'UTPR (*lett. j*, art. 2.4–2.6 del modello di norme).

L'UTPR può essere applicata in tutti gli Stati in cui risiede una o più unità operative. La ripartizione tra questi Stati avviene in base alla sostanza della rispettiva unità operativa (cfr. art. 2.4–2.6 del modello di norme). L'UTPR può essere riscalata sotto forma di deduzione negata o di imposta integrativa (cfr. art. 2.4 del modello di norme). La Svizzera la attua come imposizione aggiuntiva.

4.2.2 Federalismo in Svizzera

Cpv. 2 lett. i–k in combinato disposto con il cpv. 3 segg.: Federalismo in Svizzera

Nelle suddette fasi 1–5 è stato definito l'importo che la Svizzera può riscuotere come imposta integrativa (oggetto dell'imposta e base di calcolo) e il tipo d'imposta integrativa applicabile.

Le *lettere i e j* disciplinano l'obbligo fiscale delle unità operative in Svizzera su tale base. La *lettera k* dispone che i Cantoni provvedono all'imposizione e all'esazione dell'imposta integrativa secondo le regole dell'ordinanza del Consiglio federale. L'imposta così prelevata è un'imposta federale (*lett. b*). Il modello di norme riguarda poco questo settore interno. L'autorità fiscale competente è specificata nella *lettera k*. La procedura, i rimedi giuridici e il diritto penale figurano nel *capoverso 3*. Infine, il *capoverso 5* sancisce la vigilanza della Confederazione.

Soggetto fiscale

Se un gruppo di imprese possiede diverse unità operative in Svizzera, le unità operative devono essere tassate più pesantemente per l'imposta integrativa svizzera nella misura in cui hanno contribuito al mancato raggiungimento del livello d'imposizione minima in Svizzera. Le unità operative il cui onere individuale supera il livello d'imposizione minima non devono essere soggette a oneri aggiuntivi. Questa soluzione appare appropriata alla luce della capacità economica delle singole unità operative.

Per determinate unità operative (stabilimenti d'impresa e proprietà fondiarie), non sono possibili separazioni dirette a causa della mancanza di conti annuali separati. Pertanto non è ancora chiaro in che modo l'imposta integrativa svizzera sarà ripartita tra queste unità operative nei singoli casi.

Nel caso dell'**IIR**, secondo il modello di norme solo la società madre capogruppo è soggetta all'imposta. Eventuali altre unità operative presenti in Svizzera non hanno alcuna relazione con l'imposizione in difetto all'estero e pertanto sono irrilevanti.

Quando si applica l'**UTPR**, nessuna società madre o società intermedia è situata in Svizzera, ma una o più unità operative lo sono. La chiave di ripartizione per queste unità sarà decisa dal Consiglio federale, che potrebbe basarsi sulla chiave di ripartizione internazionale fissata per l'UTPR dall'OCSE e dal G20: l'importo dell'UTPR attribuito alla Svizzera per l'imposizione verrebbe così ripartito tra le unità operative in rapporto agli investimenti materiali e al numero di collaboratori.

Competenza d'imposizione

L'imposizione e l'esazione dell'imposta integrativa saranno effettuate dal Cantone in cui la rispettiva unità operativa è anche assoggettata all'imposta sull'utile e sul capitale. L'amministrazione fiscale cantonale potrà basare l'imposizione su un'autodichiarazione del gruppo di imprese.

Per quanto concerne la procedura, il capitolo 8 del modello di norme prevede un approccio coordinato a livello internazionale, che include anche un'autodichiarazione del gruppo di imprese sulla base di un formulario standard. Queste regole devono essere precisate e completate nel corso del 2022 dal cosiddetto «Implementation Framework».

L'autodichiarazione suddivide la situazione fiscale del gruppo di imprese per Paese e permette di stabilire se il gruppo di imprese raggiunge il livello d'imposizione minima in un particolare Paese o – in caso negativo – di quanto risulta in difetto.

Rappresentazione schematica dell'imposta integrativa svizzera



Il gruppo di imprese G soddisfa tutte le condizioni per l'imposizione minima dell'OCSE e del G20.

G possiede unità operative in tutto il mondo, tre delle quali si trovano in Svizzera.

| | Utile | Aliquota | Imposte |
|----------------|-------|----------|---------|
| UO 1 Cantone A | 1000 | 12,5 % | 125 |
| UO 2 Cantone B | 1000 | 10 % | 100 |
| UO 3 Cantone B | 1000 | 18 % | 180 |

Per la Svizzera occorre aggregare i risultati di tutte e tre le unità operative (UO).

Se ne ricava l'imposizione effettiva della Svizzera (405).

Con questo valore si può calcolare l'aliquota d'imposta effettiva della Svizzera (13,5 %).

| | Utile | Aliquota | Imposte |
|-----------------------|-------|----------|---------|
| Imposizione effettiva | 3000 | 13,5 % | 405 |

| | Utile | Aliquota | Imposte |
|-----------------------|-------|----------|---------|
| Imposizione effettiva | 3000 | 13,5 % | 405 |
| Imposizione auspicata | 3000 | 15 % | 450 |

L'imposizione minima prevista dall'OCSE e dal G20 è del 15 per cento (450), valore che corrisponde all'imposizione auspicata.

| | Utile | Aliquota | Imposte |
|-------------------------------------|-------|----------|-----------|
| Imposizione effettiva | 3000 | 13,5 % | 405 |
| Imposizione auspicata | 3000 | 15 % | 450 |
| Imposta integrativa svizzera | | | 45 |

L'imposta integrativa svizzera è un'imposta supplementare dovuta in Svizzera.

| | Imposte effettive | Imposta integrativa svizzera | Imposte auspicate |
|----------------|-------------------|------------------------------|-------------------|
| Svizzera | | + 45 | 450 |
| UO 1 Cantone A | 125 | + 15 | 140 |
| UO 2 Cantone B | 100 | + 30 | 130 |
| UO 3 Cantone B | 180 | 0 | 180 |

L'imposta integrativa è ripartita proporzionalmente tra le unità operative del gruppo che non raggiunge il livello d'imposizione minima richiesto.

Vigilanza della Confederazione (cpv. 5)

La *vigilanza dell'Amministrazione federale delle contribuzioni* sull'esecuzione da parte dei Cantoni è volta a garantire un'applicazione uniforme del diritto. Tale vigilanza aumenterà anche l'accettazione internazionale della normativa svizzera. Al contempo, spetterà all'AFC concretizzare l'ordinanza in modo vincolante per i Cantoni tramite la definizione della prassi (circolari), il che aumenterebbe la certezza del diritto per le unità operative imponibili. La forma concreta della competenza di vigilanza sarà disciplinata nell'ordinanza, partendo dall'attuale ordine di competenze per l'imposta federale diretta.

4.2.3 Complementi e deroghe

Cpv. 3 e 4

Nel commento al numero 4.2.1 sono già state spiegate alcune prescrizioni complementari ai principi ivi menzionati, che si basano sul *capoverso 3*. Inoltre, occorre menzionare i seguenti complementi e le seguenti deroghe (*cpv. 4*).

Il capoverso 4 autorizza il Consiglio federale a derogare ai principi di cui sopra. Può delegare tale competenza al DFF. Il modello di norme dell'OCSE e del G20 e l'attuazione di altri Stati costituiscono il quadro di riferimento. Occorre inoltre considerare anche altre normative (come p.es. l'«Implementation Framework»).

Fase 1: verifica se il gruppo di imprese rientra nel campo di applicazione

Nel capitolo 6, il modello di norme contiene prescrizioni esplicative sulle ristrutturazioni che talvolta sono importanti anche per il campo di applicazione o per l'utile determinante (fase 2):

- ristrutturazione precedente o durante l'esercizio in esame (art. 6.1 del modello di norme);
- entrata o uscita di un'unità operativa durante l'esercizio (art. 6.2 del modello di norme);
- trasferimento di valori patrimoniali e impegni (art. 6.3 del modello di norme).

Inoltre, le disposizioni dell'articolo 6.5 del modello di norme si applicano ai gruppi di imprese con più società madri per le quali la soglia della cifra d'affari è calcolata nella sua totalità.

Determinate istituzioni statali, organizzazioni internazionali e organizzazioni senza scopo di lucro non rientrano nel campo di applicazione dell'imposizione minima. Sono inoltre esclusi dal campo di applicazione determinati istituti della previdenza professionale (fondi pensione) come pure i fondi d'investimento e immobiliari, nella misura in cui questi costituiscono la società madre capogruppo. Questi soggetti giuridici sono tuttavia considerati per determinare se la soglia è raggiunta o meno. Le unità operative non considerate sono esenti anche se appartengono a un gruppo di imprese soggetto all'imposizione minima. Inoltre, a particolari condizioni, le unità operative

le cui quote di valore sono detenute per almeno l'85 o il 95 per cento da determinate unità operative esenti sono escluse dal campo di applicazione (cfr. art. 1.5.2 del modello di norme). L'articolo 1.5.3 del modello di norme prevede per un gruppo di imprese anche il diritto di scegliere se assoggettare comunque all'imposizione minima le unità operative esenti.

Fase 2: verifica se il gruppo di imprese non raggiunge il livello d'imposizione minima

In genere le imposte determinanti vanno assegnate all'unità operativa presso la quale sono contabilizzate. Di conseguenza, vengono prese in considerazione nel rispettivo Stato di sede per la determinazione dell'aliquota d'imposta effettiva. Tuttavia, il modello di norme dell'OCSE e del G20 prevede anche diverse disposizioni speciali e dettagliate al riguardo (p. es. per le unità operative fiscalmente trasparenti e determinati fondi o trust, le imposte CFC, le imposte sui ricavi da partecipazioni ecc.; cfr. in particolare l'art. 4.3 del modello di norme).

Il capitolo 4 del modello di norme contiene anche indicazioni per trattare le cosiddette differenze temporanee che sorgono quando le voci di ricavo o di spesa sono registrate in anni differenti a fini contabili e fiscali. Le regole in materia si basano fondamentalmente sul cosiddetto metodo di «deferred tax accounting» previsto dal modello di norme. Nel conto annuale la base è costituita dalla contabilizzazione secondo il principio della conformità temporale. Il fatto che le imposte relative a una certa voce possano risultare in un altro periodo viene preso in considerazione correggendo le imposte effettive in questo periodo dalle imposte pagate successivamente (i cosiddetti debiti d'imposta latenti). Ciò si applica in analogia al caso opposto riguardante i cosiddetti crediti d'imposta latenti. Lo scopo di queste norme è di assicurare che nessuna imposta integrativa sia dovuta in virtù di una differenza temporanea. Taluni aggiustamenti sono tuttavia apportati ai conti delle imposte latenti esistenti. Per esempio, l'accredito degli impegni fiscali latenti è limitato alle imposte determinanti e l'onere fiscale latente dovrà essere ricalcolato in vista dell'imposizione minima. Inoltre, è prevista una compensazione di alcune imposte latenti contabilizzate, se queste non vengono pagate entro i cinque anni fiscali successivi.

Fase 3: determinazione dell'aliquota dell'imposta integrativa

In determinati casi speciali, l'aliquota d'imposta non è determinata per ciascuno Stato, bensì per sottogruppo in uno Stato o per unità operativa. In particolare, l'aliquota d'imposta è determinata per unità operativa nel caso di unità operativa apolide e di alcune unità operative individuali in cui la società madre detiene direttamente o indirettamente al massimo il 30 per cento delle quote di proprietà (art. 5.1.1 e 5.6.2). Inoltre, in certe situazioni, l'aliquota d'imposta per determinati sottogruppi o alcuni tipi di unità operative è calcolata separatamente per ogni Stato (cfr. in particolare art. 5.1.3 e 7.4 relativi alle società di investimento, art. 5.6.1 relativo alle unità operative in cui la società madre detiene direttamente o indirettamente al massimo il 30 % delle quote di proprietà, nonché art. 6.4.1 (a) relativo ad alcune unità che rientrano nella definizione di «joint venture» secondo il modello di norme).

Fase 4: calcolo dell'imposta integrativa

In linea di principio, per i collaboratori attivi in uno Stato i costi effettivi sono determinanti per i costi del personale. Per gli investimenti materiali è sostanzialmente determinante il valore contabile degli investimenti materiali effettuati nel medesimo Stato secondo lo standard di presentazione dei conti riconosciuto dagli investimenti materiali effettuati nel medesimo Stato. In particolare, le spese per il personale in relazione alla navigazione internazionale e determinati fondi non si qualificano per la deduzione sulla sostanza.

Il gruppo di imprese può scegliere di non applicare la deduzione sulla sostanza (art. 5.3.1 del modello di norme). I modelli di norme prevedono inoltre anche ulteriori disposizioni dettagliate in questo caso (art. 5.3).

L'importo dell'imposta integrativa per ciascuno Stato deve eventualmente essere adeguato a causa di correzioni effettuate in anni precedenti. L'articolo 5.4 del modello di norme spiega le modalità.

Le norme dell'OCSE e del G20 prevedono una regola *de minimis* (art. 5.5) in base alla quale l'imposta integrativa può essere esentata per uno Stato se non si raggiungono determinati valori soglia.

Infine, l'articolo 6.4 contiene prescrizioni per determinate unità operative che sono considerate «joint-venture» secondo il modello di norme. Infine, si può fare riferimento ad altre disposizioni dettagliate riguardanti le ristrutturazioni e le strutture di holding (cap. 6), i regimi fiscali speciali (cap. 7), le disposizioni transitorie (cap. 9), la situazione delle unità operative (art. 10.3) nonché gli standard di presentazione di conti riconosciuti (art. 10.1).

Imposizione/obblighi di dichiarazione

Gli obblighi di dichiarazione devono essere sanciti nell'ordinanza insieme al diritto procedurale, al diritto penale e ai rimedi giuridici.

Dato che, secondo il calendario dell'OCSE e del G20, le prescrizioni internazionali sulla procedura saranno decise solo nel corso di quest'anno, sussistono ancora molte domande relative all'esecuzione pratica. Solo allora si potranno chiarire le questioni procedurali in Svizzera. In singoli casi si potrebbe definire un Cantone di riferimento, che invierebbe agli altri Cantoni coinvolti una proposta giuridicamente non vincolante per l'assegnazione dell'imposta integrativa alle singole unità operative. Questo permetterebbe inoltre di definire un interlocutore di riferimento centrale per il gruppo di imprese. È inoltre ipotizzabile che gli obblighi di dichiarazione del gruppo di imprese siano completati ai fini dell'attuazione nazionale.

4.2.4 Entrate fiscali e perequazione finanziaria

Cpv. 6

Le entrate dall'imposta integrativa devono confluire nella NPC come entrate fiscali aggiuntive.

Il principale strumento di gestione della compensazione delle risorse è l'indice delle risorse o il potenziale di risorse, che misura la capacità finanziaria di un Cantone. Dal

momento che gli utili delle imprese servono meno a fini fiscali, sono ponderati meno nel potenziale di risorse rispetto alle entrate. Le entrate aggiuntive imputabili al secondo pilastro (cfr. n. 3) significano un maggiore utilizzo fiscale degli utili delle imprese. Aumenta così la ponderazione degli utili delle imprese nel potenziale di risorse.

La perequazione delle risorse garantisce al Cantone finanziariamente più debole una dotazione finanziaria minima dell'86,5 per cento della media svizzera. Le entrate fiscali totali pro capite dei Cantoni e dei Comuni servono per calcolare questa dotazione minima. Le entrate supplementari imputabili al secondo pilastro aumentano le entrate fiscali e pertanto anche la dotazione minima da raggiungere, motivo per cui serve una maggiore dotazione della perequazione delle risorse. A causa del probabile aumento delle disparità tra i Cantoni, la dotazione della perequazione delle risorse dovrebbe aumentare ulteriormente. La Confederazione finanzia il 60 per cento della dotazione della perequazione delle risorse e i Cantoni finanziariamente forti il 40 per cento. Mentre questi ultimi ricevono entrate supplementari dal secondo pilastro, che dovrebbero compensare ampiamente il loro onere supplementare nella perequazione delle risorse, per la Confederazione si prospetta un onere supplementare, probabilmente per importi di poche centinaia di milioni di franchi.

A causa della maggiore dotazione, i Cantoni finanziariamente deboli riceveranno più fondi.

Seppure si prospettino spostamenti nei pagamenti della perequazione delle risorse, sembra inverosimile che questo possa portare a distorsioni. Per il momento non occorre cambiare il sistema di perequazione delle risorse per tale motivo. Inoltre, bisogna notare che questi effetti si concretizzeranno a 4-6 anni di distanza, poiché la determinazione del potenziale di risorse utilizza dati fiscali riguardanti tale periodo. Questo vale per gli effetti della dotazione minima più alta in termini nominali. Il secondo effetto, l'aumento delle disparità imputabile a una maggiore ponderazione degli utili delle imprese nel potenziale di risorse, avviene con ancora maggiore ritardo temporale. Se, contrariamente alla valutazione attuale, dovessero risultare distorsioni nella perequazione delle risorse, le misure correttive potrebbero essere discusse e proposte nel quadro del rapporto sull'efficacia.

Per il momento gli effetti sulla perequazione delle risorse sono illustrati su base nazionale. In vista del messaggio, il Consiglio federale esaminerà le ripercussioni per i singoli Cantoni.

5 Ripercussioni

Il recepimento del progetto dell'OCSE e del G20 nel diritto nazionale ha ripercussioni sulle entrate fiscali di Confederazione, Cantoni e Comuni e sull'attrattiva della piazza economica svizzera. Mentre il primo pilastro dovrebbe determinare una diminuzione delle entrate, il secondo dovrebbe portare a un loro incremento, almeno nel breve termine.

Quanto di seguito affermato in merito alle ripercussioni finanziarie ed economiche riguarda principalmente il secondo pilastro e la sua trasposizione nel diritto nazionale. A causa delle tante incertezze e della scarsissima disponibilità di dati, la stima delle ripercussioni non può che essere approssimativa. Dall'imposta integrativa svizzera

potrebbero derivare maggiori entrate per circa 1–2,5 miliardi di franchi. La stima non tiene conto delle minori entrate risultanti dalla perdita di attrattiva che i gruppi di imprese attivi in Svizzera potrebbero subire a causa dell'imposta integrativa. Le entrate provenienti dall'IIR dipendono dall'ammontare dell'imposta integrativa riscossa anche dagli altri Stati sul proprio territorio. Poiché rinunciare a un'imposta integrativa equivale a cedere entrate fiscali, è lecito pensare che la maggior parte degli Stati siano intenzionati a riscuoterla. In questo caso le entrate provenienti dall'IIR tenderebbero ad azzerarsi. In considerazione delle leggi fiscali attualmente in vigore all'estero, si stima che le potenziali entrate derivanti da un'IIR ammonterebbero in via teorica approssimativamente a 3 miliardi di franchi. Come da proposta del Consiglio federale, queste maggiori entrate vanno interamente a beneficio dei Cantoni. Le potenziali maggiori entrate dei Cantoni derivanti dall'UTPR non sono quantificabili, ma è probabile che tendano allo zero.

In vista della procedura di consultazione, le stime che seguono e che riguardano le ripercussioni finanziarie sono state esaminate esternamente dal prof. dr. Kurt Schmidheiny.⁷ Nelle stime sono confluite le osservazioni formulate dall'esperto. La perizia mette in evidenza la carenza di dati.

5.1 Dati di base

Per determinare il potenziale gettito di un'IIR ci si può basare solo sui dati relativi al «Country-by-Country-Reporting»⁸. Per contro, per stimare le maggiori entrate derivanti da un'imposta integrativa svizzera ci si può basare anche sui dati dell'imposta federale diretta.

Nel 2018 la Svizzera ha ricevuto circa 140 rendicontazioni Paese per Paese di gruppi di imprese svizzeri, la maggior parte dei quali registrava un utile in Svizzera. Dei 16 Stati⁹ che hanno comunicato all'OCSE dati relativi alle filiali in Svizzera, nel 2017 erano ben 1000 (su un totale di 1420) i gruppi di imprese che registravano un utile in Svizzera. Da questo si può capire che il secondo pilastro interessa potenzialmente un numero basso a tre cifre di gruppi di imprese svizzeri e un numero basso a quattro cifre di gruppi di imprese esteri attivi in Svizzera. Non tutti questi gruppi di imprese dagli alti profitti sono assoggettati a un'aliquota inferiore a quella minima.

⁷ Mandato di verifica delle stime dell'AFC relative alla riforma dell'imposizione delle imprese dell'OCSE e del G20 e aggiunta del 13.02.2022 al primo rapporto di Kurt Schmidheiny.

⁸ Si intende lo scambio automatico delle rendicontazioni Paese per Paese di grandi imprese. Le rendicontazioni Paese per Paese contengono informazioni sulla ripartizione mondiale delle cifre d'affari e delle imposte pagate, altri indicatori distinti per Paese e dati su tutti gli enti costitutivi di un gruppo di imprese multinazionale. Permettono alle amministrazioni fiscali di ottenere informazioni sui prezzi di trasferimento e sul trasferimento dei profitti.

⁹ Si tratta dei seguenti Stati: Australia, Belgio, Bermuda, Brasile, Cina, Danimarca, Francia, Germania, Italia, Giappone, Lussemburgo, Messico, Singapore, Spagna, Sudafrica e Stati Uniti d'America.

La base di calcolo aggregata dell'imposta federale diretta e la base di calcolo aggregata stimata sulla base dei dati delle rendicontazioni Paese per Paese non sono sovrapponibili, in quanto nella statistica relativa all'imposta federale diretta sono inclusi in particolare i gruppi di imprese (esteri) più piccoli, che non rientrano nel campo di applicazione della statistica relativa alle rendicontazioni Paese per Paese¹⁰, e le PMI svizzere, due categorie che sono invece escluse dalla rendicontazione Paese per Paese. Infine, ci sono altre due considerazioni che spiegano le differenze tra le due basi di calcolo:

- Differenze che riguardano l'allestimento e la presentazione dei conti: i dati che si ricavano dalla statistica relativa alle rendicontazioni Paese per Paese si basano generalmente su principi contabili riconosciuti e non sulla base di calcolo fiscale svizzera. Questo può quindi comportare differenze nella base di calcolo (si veda il n. 4).
- Imprecisioni e possibili errori nella rendicontazione Paese per Paese: le statistiche relative alle rendicontazioni Paese per Paese sono una prassi piuttosto recente, per cui non si può escludere la probabilità che vengano commessi errori nel compilarle. Inoltre, le direttive relative alla rendicontazione Paese per Paese lasciano un ampio margine di interpretazione. Poiché contengono indicazioni chiare sulla contabilizzazione del ricavo da partecipazioni solo a partire dall'esercizio 2020, per i periodi precedenti si deve presumere che tale ricavo sia stato contabilizzato sia dall'unità operativa che ha reso la prestazione sia da quella che l'ha ricevuta. Questa registrazione multipla gonfia l'utile dei gruppi di imprese registrato nei dati. Gli indicatori che se ne ricavano (per es. la massa di carico fiscale) risulterebbero quindi distorti¹¹ e di conseguenza la qualità dei dati ridotta, come testimoniano colloqui dell'AFC non solo con i gruppi di imprese interessati ma anche con rappresentanti di altri Stati membri dell'OCSE o del G20.

Alla luce delle riserve suesposte, la statistica relativa alle rendicontazioni Paese per Paese viene utilizzata solo come ripiego quando non si hanno a disposizione altre fonti di dati.

¹⁰ I gruppi di imprese sono tenuti a presentare una rendicontazione solo se il loro fatturato annuo supera i 750 milioni di euro.

¹¹ I dati relativi alle rendicontazioni Paese per Paese mostrano per la Svizzera oneri fiscali molto bassi e talvolta non plausibili. Il problema non riguarda solo la Svizzera, ma in parte anche altri Stati, e potrebbe dipendere dalla contabilizzazione del ricavo da partecipazioni.

5.2 Ripercussioni finanziarie dell'imposizione minima sulla Confederazione (prima di cambiamenti del comportamento)

Prima che possano intervenire cambiamenti del comportamento¹², il secondo pilastro genera maggiori entrate che, conformemente alla proposta di attuazione del Consiglio federale, dovrebbero spettare interamente ai Cantoni (si veda il n. 3.1.2). Indirettamente, per la Confederazione questo si traduce sulla base della NPC in un risultato negativo. Infatti, queste entrate aggiuntive equivalgono a un maggior sfruttamento fiscale degli utili consolidati, che a sua volta aumenta la ponderazione degli utili delle imprese nel quadro del potenziale delle risorse. Poiché i Cantoni finanziariamente forti, in particolare, hanno nel loro potenziale di risorse una percentuale di utili delle imprese superiore alla media, un maggior sfruttamento fiscale si traduce per questi Cantoni in un maggior potenziale di risorse, ovvero in un indice delle risorse più alto, e, di conseguenza, in un aumento delle disparità tra i Cantoni. Inoltre, cresce il gettito fiscale medio pro capite e con esso anche l'ammontare della dotazione della perequazione delle risorse, necessaria per raggiungere la dotazione minima di risorse finanziarie prestabilita per legge pari all'86,5 per cento della media svizzera. La Confederazione e i Cantoni finanziariamente forti finanziano la dotazione della perequazione delle risorse rispettivamente nella misura del 60 e del 40 per cento. Mentre questi ultimi, grazie al secondo pilastro, beneficiano di maggiori entrate che dovrebbero più che compensare l'onere supplementare nella perequazione delle risorse, la Confederazione, a causa del secondo pilastro, deve fare i conti con un aggravio dei suoi oneri, quantificabile in qualche centinaio di milioni di franchi.

Infine, la Confederazione è interessata anche da un aumento delle uscite. La complessità di queste imposte avrà per effetto un incremento del fabbisogno di personale e delle spese che la Confederazione deve sostenere in ambito IT.

5.3 Ripercussioni finanziarie dell'imposta integrativa svizzera su Cantoni e Comuni (prima di cambiamenti del comportamento)

A causa delle tante incertezze e della scarsissima disponibilità di dati, la stima delle ripercussioni non può che essere molto approssimativa. Le maggiori entrate che potrebbero derivarne per i Cantoni sono dell'ordine di 1–2,5 miliardi di franchi. Queste entrate sono però messe a rischio da eventuali cambiamenti del comportamento dei gruppi di imprese a seguito dell'aumento delle imposte.

¹² Per «cambiamento del comportamento» si intende la reazione dei soggetti economici (gruppi di imprese, lavoratori e consumatori) ai cambiamenti che intervengono nel quadro economico. La riforma dell'OCSE e del G20 induce soprattutto i gruppi di imprese ad adeguare il proprio comportamento, cosa che in un momento successivo potrebbe però avere ripercussioni anche sui lavoratori e sui consumatori. Non si devono escludere neanche reazioni di adeguamento da parte di Stati esteri, che in risposta al progetto dell'OCSE e del G20 potrebbero modificare il proprio sistema fiscale o anche adottare misure locali. Infine, tra questi cambiamenti di comportamento si possono annoverare anche misure con cui i Cantoni intenderebbero contrastare l'eventuale perdita di attrattiva della piazza economica.

5.3.1 Ipotesi

La stima degli effetti sul gettito si basa in primo luogo sulle statistiche relative all'imposta federale diretta. A essere interessati sono i gruppi di imprese svizzeri ma anche le unità operative ubicate in Svizzera di gruppi di imprese esteri, il cui onere fiscale è inferiore al livello d'imposizione minimo. Inoltre i gruppi di imprese devono essere sufficientemente grandi. Quali siano questi gruppi di imprese non lo si può stabilire basandosi direttamente sulla statistica relativa all'imposta federale diretta, ma occorre procedere a una stima.

L'effetto sul gettito dell'imposta integrativa svizzera si ottiene rilevando sui pertinenti utili la differenza tra l'aliquota minima del 15 per cento e l'aliquota effettiva. La stima riproduce solo la differenza tra l'attuale onere fiscale in Svizzera e l'onere fiscale corrispondente all'aliquota minima (il cosiddetto effetto aliquota)¹³, senza tenere conto di ciò che distingue la base di calcolo svizzera da quella dell'OCSE e del G20 (il cosiddetto effetto base di calcolo). E non è nemmeno possibile (quantomeno al momento) fare una stima qualitativa volta a capire se la base di calcolo dell'OCSE e del G20 sia più o meno ampia di quella svizzera.

Per fare la stima, è necessario determinare l'onere fiscale e la base di calcolo aggregata rilevanti per i gruppi di imprese interessati. Le stime si basano sulle seguenti ipotesi:

- imposte determinanti: per calcolare gli oneri fiscali si sono considerate le imposte sull'utile e le imposte sul capitale. In assenza di dati di base, non sono state considerate altre imposte determinanti (imposte residue relative all'imposta preventiva o alle imposte alla fonte estere, all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare e simili). Questo effetto, da solo, fornisce una sovrastima delle maggiori entrate in quanto per il calcolo ci si fonda su oneri fiscali troppo bassi;
- gruppi di imprese o unità operative esclusi e utili determinanti: la statistica dell'imposta federale diretta non contiene informazioni sul settore d'attività delle imprese. Quindi non è possibile escludere dalla stima i settori o le attività esclusi dal secondo pilastro (per es. fondi d'investimento in quanto società madre, navigazione). Questo effetto, da solo, fornisce una sovrastima delle maggiori entrate, in quanto per il calcolo ci si fonda su una base troppo ampia;
- campo di applicazione oggettivo: la Svizzera assoggetta tutti i gruppi di imprese che realizzano una cifra d'affari superiore a 750 milioni di euro. Se lo Stato di sede della società madre capogruppo definisce limiti della cifra d'affari più bassi per l'applicazione della sua IIR, nelle stime non viene tenuto conto di questo effetto. Questa ipotesi, da sola, fornisce una sottostima delle maggiori entrate nel caso in cui la Svizzera preveda la tassazione anche in questi casi;
- particolarità specifiche di ciascuno Stato: la stima non tiene conto delle particolarità specifiche di ciascuno Stato (segnatamente della GILTI per gli Stati Uniti);
- fluttuazioni temporanee: a seconda della statistica utilizzata, la stima considera l'arco temporale di un anno oppure rappresenta il valore medio su un periodo di due anni. Nel tempo però la situazione economica dei gruppi di imprese può essere

¹³ Allo stesso modo, nel calcolo dell'onere fiscale effettivo si tiene conto delle differenze relative alla base di calcolo cantonale con patent box e alla base di calcolo ai fini dell'imposta federale diretta.

soggetta a fluttuazioni. La stima non tiene conto di tali fluttuazioni temporanee. Non è chiaro quindi se il risultato sia una stima per eccesso o per difetto;

- deduzione sulla sostanza: la deduzione sulla sostanza considerata è pari all'8 per cento degli investimenti materiali e al 10 per cento della massa salariale e viene stimata avvalendosi dei dati ricavati dalla statistica relativa alle rendicontazioni Paese per Paese¹⁴, la quale però include solo i dati relativi agli occupati in unità equivalenti a tempo pieno e non quelli relativi alle loro retribuzioni. Si ipotizza un salario lordo medio del datore di lavoro di 130 000 franchi per unità equivalente a tempo pieno. La deduzione sulla sostanza porta mediamente a una riduzione della base di calcolo pari al 20 per cento, ossia la base di calcolo aggregata stimata determinata sulla base dell'imposta federale diretta viene ridotta del 20 per cento. Non è possibile stabilire in modo chiaro se questo comporti una sottostima o una sovrastima delle maggiori entrate. Se il salario medio effettivo è inferiore a 130 000 franchi, le maggiori entrate risultano sottostimate, in quanto la deduzione sulla sostanza, e di conseguenza la base di calcolo aggregata stimata, sono state fissate a un livello, rispettivamente, troppo alto e troppo basso. Viceversa, se il salario medio effettivo è superiore a 130 000 franchi, le maggiori entrate risultano sovrastimate, in quanto la deduzione sulla sostanza, e di conseguenza la base di calcolo aggregata stimata, sono state fissate a un livello, rispettivamente, troppo basso e troppo alto;
- interazione con il primo pilastro: l'interazione tra il primo e il secondo pilastro non viene presa in considerazione. Questo effetto, da solo, fornisce una sovrastima delle maggiori entrate in quanto non si tiene conto del fatto che, a seguito del primo pilastro, l'onere fiscale effettivo dei gruppi di imprese potrebbe aumentare e, di conseguenza, potrebbero diminuire le possibilità di applicare un'imposta integrativa;
- cambiamenti del comportamento: la stima non tiene conto degli eventuali cambiamenti del comportamento. Questa ipotesi porta a sovrastimare le maggiori entrate. Non è chiaro quindi se, una volta che i gruppi di imprese avranno adeguato il loro comportamento, la riforma porterà maggiori o minori entrate.

5.3.2 Determinazione dei gruppi di imprese interessati e dell'entità dell'imposta integrativa svizzera

Determinazione della base di calcolo aggregata ai fini della stima dei gruppi di imprese interessati dalla riforma

Per determinare la base di calcolo aggregata dell'imposta federale diretta ai fini della stima si è considerato il valore medio degli anni 2017 e 2018, che sono gli ultimi due periodi disponibili. La base di calcolo dell'imposta federale diretta corrisponde a poco meno di 150 miliardi di franchi. Aggiungendo le entrate dell'imposta sull'utile e

¹⁴ Tuttavia, ciò di cui non si è tenuto conto è che col passare del tempo la deduzione sulla sostanza si riduce e, dopo una fase di transizione di dieci anni, scende al 5 % della massa salariale e degli investimenti materiali. Rispetto alle stime del n. 5.3.3., dopo il periodo di transizione, le maggiori entrate precedenti eventuali cambiamenti del comportamento potrebbero essere ancora più elevate, approssimativamente di 150 mio. di franchi, alla luce della riduzione della deduzione sulla sostanza.

dell'imposta sul capitale si ottiene una base di calcolo stimata di poco superiore a 170 miliardi di franchi, al lordo dell'onere fiscale. Poiché la statistica relativa all'imposta federale diretta si basa sui dati delle singole unità operative, mentre l'approccio dell'OCSE e del G20 parte da una considerazione consolidata specifica per ciascuno Stato, non è possibile determinare con precisione quali siano i gruppi di imprese interessati. L'obiettivo è restringere la base di calcolo ai fini della stima, in quanto nella statistica relativa all'imposta federale diretta sono inclusi anche gruppi di imprese a cui il secondo pilastro non si applica. In sintesi, i dati di base devono essere rettificati escludendo i gruppi di imprese non interessati (PMI, gruppi di imprese più piccoli con una cifra d'affari annua inferiore a 750 milioni di euro). La base di calcolo rilevante ai fini della stima si determina seguendo due possibili varianti.

- Variante I: la base di calcolo dell'imposta federale diretta deve essere rettificata escludendo gli utili delle PMI e dei gruppi di imprese la cui cifra d'affari annua è inferiore a 750 milioni di euro.

Un modo semplice per circoscrivere le entrate ai gruppi di imprese interessati consiste nel determinare gli utili solo dei gruppi di imprese che realizzano come minimo un utile netto pari a x milioni di franchi a livello di singola unità operativa (=limite dell'intervallo). In sede di stima, la maggior parte delle PMI e alcuni gruppi di imprese più piccoli sarebbero così esclusi. Seguendo questo procedimento, tuttavia, non è escluso che qualcuno dei gruppi di imprese più piccoli o qualche PMI di dimensioni molto grandi resti comunque incluso nei dati. Di contro, potrebbero venire rimosse singole unità operative di un gruppo interessate dall'imposta integrativa svizzera. Nel determinare il limite dell'intervallo sono state fatte le seguenti considerazioni, grazie alle quali si dovrebbe riuscire a circoscrivere la selezione ai gruppi di imprese interessati dal secondo pilastro:

- i gruppi di imprese più piccoli e le PMI non dovrebbero mai realizzare, a livello di singola società, un utile netto superiore a 100 milioni di franchi.¹⁵ Tutte le unità operative che maturano un utile superiore a questa soglia dovrebbero quindi sicuramente essere assoggettate;
- tra le singole società che non raggiungono questa soglia ma che hanno un utile netto superiore a 20 milioni di franchi possono occasionalmente esserci anche PMI o gruppi di imprese più piccoli. In questo caso si è cercato di trovare queste unità e di eliminarle dall'insieme dei dati;
- per gli utili compresi tra 10 e 20 milioni di franchi si presume che circa il 30 per cento non sia stato conseguito da imprese interessate dal secondo pilastro. Per quanto riguarda i gruppi di imprese con un utile netto compreso tra i 5 e i 10 milioni di franchi, nella statistica relativa all'imposta federale diretta sono compresi sia quelli interessati che quelli non interessati. Per ragioni di simmetria, in questa fascia non si è più proceduto ad alcuna riduzione;

¹⁵ Secondo le statistiche relative alle rendicontazioni Paese per Paese, mediamente i grandi gruppi esteri hanno in Svizzera circa 2,5 unità operative, i gruppi di imprese svizzeri circa 15. Se l'utile di un gruppo di imprese ammonta a 100 milioni di franchi in una sola delle sue unità e se quello stesso gruppo realizza una cifra d'affari di poco inferiore ai 750 milioni di euro, il reddito realizzato sul fatturato è nettamente superiore al 10%. Di fatto, quindi, è escluso che un'unità operativa con un utile di oltre 100 milioni di franchi non sia interessata dal secondo pilastro.

-
- benché le imprese con un utile netto inferiore ai 5 milioni di franchi costituiscono numericamente la netta maggioranza, in questa fascia le PMI e i gruppi di imprese più piccoli potrebbero essere rappresentati in misura sproporzionata. Inoltre, queste imprese contribuiscono solo limitatamente alla base di calcolo aggregata dell'imposta federale diretta. Pertanto, le imprese con un utile netto inferiore ai 5 milioni di franchi non sono state prese in considerazione ai fini della stima.

I risultati della stima sono basati su limiti dell'intervallo di 5, 10 o 20 milioni di franchi di utile netto. Il limite dell'intervallo di 20 milioni di franchi costituisce il livello inferiore dell'ammontare delle maggiori entrate, poiché le unità operative che hanno fatturato un utile netto superiore a 20 milioni di franchi sono state escluse in quanto unità non interessate dal secondo pilastro.

- Variante II: per 18 gruppi di imprese svizzeri molto grandi, sicuramente interessati dall'imposta integrativa svizzera, si procede all'allineamento delle singole società tra la statistica relativa alle rendicontazioni Paese per Paese e quella relativa all'imposta federale diretta. Delle 401 società totali presenti nella banca dati relativa alle rendicontazioni Paese per Paese, è stato possibile trovarne 374 anche nella statistica relativa all'imposta federale diretta. Per questi 18 gruppi di imprese è possibile determinare una base di calcolo sia nella statistica relativa alle rendicontazioni Paese per Paese sia in quella relativa all'imposta federale diretta. Questi 18 gruppi di imprese rappresentano il 20 per cento circa dell'intera base di calcolo della statistica relativa alle rendicontazioni Paese per Paese. Sebbene questa risulti nettamente superiore a quella relativa all'imposta federale diretta, basandosi su di essa è possibile fare una stima approssimativa, moltiplicando la base di calcolo dell'imposta federale diretta relativa a questi 18 gruppi di imprese per un fattore di proiezione.

Ne risulta una base di calcolo ai fini della stima pari a quasi 100 miliardi di franchi (*ante* deduzione sulla sostanza).

Onere fiscale rilevante/entità dell'onere dell'imposta integrativa svizzera

Se la base di calcolo stimata dell'imposta federale diretta è circoscritta ai gruppi di imprese rilevanti, è a essi che deve essere applicata la differenza tra l'onere fiscale effettivo e l'aliquota minima di imposta del 15 per cento. Non essendo aprioristicamente chiaro quale sia il sistema tributario più corretto, si considerano tre opzioni e le rispettive medie.

- BAK Taxation Index: la prima opzione è data dalle aliquote fiscali medie effettive calcolate nel BAK Taxation Index.¹⁶ Per un'ipotetica impresa tipo, questo indice determina gli oneri fiscali medi effettivi, tenendo conto della base di calcolo svizzera (per es. delle condizioni di ammortamento o delle prescrizioni riguardanti la valutazione delle scorte). Vengono calcolati gli oneri fiscali per un gruppo di imprese, con e senza utilizzo della patent box. Se il gruppo si avvale di una patent

¹⁶ Una descrizione dettagliata del metodo è contenuta nei seguenti documenti: BAK Taxation Index: Methodenbericht, 2020 e BAK Forschungsintensive Unternehmen: Methodenbericht, 2020 (disponibili in tedesco); [Oeffentlicher Methodenbericht_BAK_Taxation_Index.pdf \(bak-economics.com\)](https://www.bak-economics.com/oeffentlicher-methodenbericht_bak-taxation-index.pdf).

box, occorre inoltre distinguere se è stato tassato il 20 per cento o il 60 per cento del reddito in regime di patent box. Per questi gruppi tipo si possono calcolare gli oneri fiscali medi ponderati a livello nazionale. Ne risulta un onere fiscale a livello nazionale di poco meno del 12 per cento.

- Onere fiscale empirico: la seconda opzione è rappresentata dalle misure empiriche dell'onere fiscale, differenziate su base cantonale, che mettono in relazione le entrate provenienti dall'imposta federale diretta e dalle imposte cantonali e comunali con la base di calcolo dell'imposta federale diretta. Tuttavia, gli ultimi dati disponibili ritraggono la situazione prima dell'entrata in vigore della RFFA, ossia quella degli anni 2017 e 2018. Da questi dati risulta un onere fiscale medio di circa il 13,5 per cento.
- Onere fiscale statutario effettivo: la terza opzione è l'utilizzo delle aliquote d'imposta statutarie effettive. Il loro utilizzo è indicato quando la base di calcolo dell'OCSE e del G20 corrisponde esattamente a quella dell'imposta federale diretta. Presumendo che il 30 per cento del reddito soggetto all'imposta federale diretta sia idoneo a beneficiare del regime di patent box¹⁷, si ottiene un onere fiscale statutario effettivo a livello nazionale del 14,5 per cento circa (si veda la Tabella 1).

Tabella 1: Misure dell'onere fiscale

| Cantone** | BAK Taxation Index* | Aliquota d'imposta empirica* | Aliquota d'imposta statutaria effettiva* |
|------------|---------------------|------------------------------|--|
| Aarau | 14,06 % | 18,28 % | 16,29 % |
| Herisau | 9,84 % | 12,14 % | 12,61 % |
| Appenzello | 9,74 % | 11,33 % | 11,94 % |
| Liestal | 11,07 % | 14,45 % | 17,54 % |
| Basilea | 10,49 % | 15,14 % | 13,17 % |
| Berna | 15,57 % | 15,07 % | 18,27 % |
| Friburgo | 11,34 % | 12,88 % | 13,74 % |
| Ginevra | 12,67 % | 17,20 % | 15,83 % |
| Glarona | 10,44 % | 12,63 % | 14,26 % |
| Coira | 12,27 % | 17,65 % | 17,05 % |
| Delémont | 11,79 % | 17,77 % | 16,28 % |
| Lucerna | 10,28 % | 11,37 % | 13,74 % |
| Neuchâtel | 10,78 % | 14,20 % | 12,88 % |

¹⁷ Se il reddito idoneo a beneficiare del regime di patent box è inferiore al 30 per cento, la ponderazione può essere giustificata con l'introduzione, nella RFFA, di altre misure speciali (deduzione per l'autofinanziamento e promozione di progetti di R&S) che non sono state prese esplicitamente a modello, ma che contribuiscono a loro volta a un onere fiscale basso.

| | | | |
|---|----------|---------|---------|
| Stans | 9,28 % | 10,19 % | 11,17 % |
| Sarnen | 9,69 % | 11,85 % | 11,72 % |
| Sciaffusa | 9,78 % | 9,97 % | 12,69 % |
| Svitto | 10,46 % | 9,89 % | 12,75 % |
| Soletta | 11,65 % | 19,03 % | 14,09 % |
| San Gallo | 11,84 % | 14,35 % | 13,70 % |
| Bellinzona | 12,87 % | 20,30 % | 17,79 % |
| Frauenfeld | 10,17 % | 15,97 % | 12,53 % |
| Altdorf | 9,76 % | 13,46 % | 12,21 % |
| Losanna | 10,935 % | 10,71 % | 13,08 % |
| Sion | 14,08 % | 24,79 % | 19,44 % |
| Zugo | 9,28 % | 10,15 % | 11,50 % |
| Zurigo | 14,23 % | 16,29 % | 18,27 % |
| media ponderata imposta federale diretta > 15 mio.*** | 11,73 % | 13,58 % | 14,60 % |

Fonte: BAK Taxation Index, 2020, calcoli dell'AFC.

* L'aliquota d'imposta del BAK Taxation Index fa riferimento all'onere fiscale previsto per l'anno 2025, dati aggiornati a marzo 2020. L'aliquota d'imposta empirica fa riferimento al periodo 2017–2018 e gli oneri fiscali statuari effettivi al periodo 2021.

** Il BAK Taxation Index e l'onere fiscale statutario effettivo considerano l'onere fiscale nel capoluogo cantonale, la misura empirica dell'onere fiscale utilizza informazioni provenienti da tutti i Comuni del Cantone.

*** La ponderazione viene fatta al netto dei proventi da imposta federale diretta, quando si possono considerare solo i pagamenti di imposte di gruppi di imprese potenzialmente interessati dall'imposta integrativa svizzera.

Se osservati in un'ottica nazionale, i tre indicatori dell'onere fiscale considerati oscillano tra poco meno del 12 e il 14,5 per cento circa (si veda la Tabella 1).¹⁸ Nella stima si prende come base di partenza, nell'enumerazione centrale, un onere fiscale del

¹⁸ Le tre misure dell'onere fiscale presentano tutte dei vantaggi e degli svantaggi specifici. L'onere fiscale statutario effettivo appare adeguato se si deve documentare solo l'effetto aliquota. Il BAK Taxation Index considera oltre alla base di calcolo anche differenze tra ammortamento economico e ammortamento fiscale. In entrambi i casi si tratta di misure frutto di considerazioni teoriche e basate su ipotesi. Per contro, nel caso della misura empirica dell'onere fiscale non è necessario fare alcuna ipotesi su come avviene la ripartizione dei redditi tra imposizione ordinaria e misure straordinarie. Inoltre, la misura empirica ha il vantaggio di tenere implicitamente conto di tutte le misure (p. es. anche quelle di promozione delle politiche regionali). Gli indicatori teorici possono ritrarre solo determinati dati di fatto (come per esempio un patent box. Lo svantaggio rispetto alle misure teoriche è che i dati, essendo obsoleti, ritraggono il mondo così com'era prima dell'entrata in vigore della RFFA.

13,25 per cento. Inoltre vengono effettuate delle analisi di sensibilità per gli oneri fiscali del 12,75 e del 13,75 per cento.

5.3.3 Entrate derivanti dall'imposta integrativa svizzera

La stima può essere fatta aggregando oneri fiscali di tutti i Cantoni e forme di reddito (soggette a tassazione ordinaria piuttosto che privilegiata) oppure si può adottare un approccio più disaggregato. Il primo approccio è rappresentato nella Tabella 2.¹⁹ La stima, basata sui dati del 2017 e del 2018, è stata proiettata al 2022. Quale base per la proiezione è stato utilizzato il gettito dell'imposta federale diretta secondo i valori di previsione per il 2022 e le entrate del 2018.

Tabella 2: Effetti sul gettito di un'imposta integrativa svizzera (in mia. di fr.): gruppi di imprese svizzeri ed esteri

| Limite dell'intervallo in mio. di fr. | Onere fiscale | | |
|--|---------------|---------|---------|
| | 12,75 % | 13,25 % | 13,75 % |
| 20 milioni | 2,3 | 1,8 | 1,3, |
| 10 milioni | 2,4 | 1,9 | 1,3, |
| 5 milioni | 2,6 | 2,0 | 1,4 |
| Variante II | 1,9 | 1,5 | 1,1 |

La Tabella 2 mostra gli effetti sul gettito del metodo aggregato. Delle interazioni e degli oneri fiscali diversi tra i Cantoni si tiene implicitamente conto con la definizione di un onere fiscale medio. Con questo metodo di stima si ottengono, a seconda del metodo di determinazione della base di calcolo o del limite dell'intervallo e a seconda dell'onere fiscale medio scelto, maggiori entrate, che da 1,1 miliardi arrivano fino a

¹⁹ I due metodi non danno risultati identici. In linea generale, i risultati ottenuti tanto con il metodo aggregato quanto con quello disaggregato sono però molto simili se si ipotizza un onere fiscale del 13 % o inferiore. Quanto più però l'onere fiscale medio utilizzato si avvicina al livello di imposizione minimo, tanto maggiori diventano le differenze tra il metodo aggregato e quello disaggregato. Questo è dovuto al fatto che il metodo aggregato dà implicitamente per scontato che le imprese operino in tutti e 26 i Cantoni; il metodo disaggregato considera invece le imprese che operano sempre solo in un Cantone. Nel determinare l'onere fiscale, il metodo disaggregato trascura quindi l'ottica intergiurisdizionale. Il metodo disaggregato solitamente sovrastima le maggiori entrate e, date le ipotesi su cui si basa la stima, può essere interpretato come soglia massima. Per contro, nel metodo aggregato non è presente alcuna sistematica riguardo a una possibile stima per eccesso o per difetto. Per questo motivo nella Tabella 2 sono riportati i risultati dell'approccio aggregato.

2,6 miliardi di franchi.²⁰ La forchetta in cui si collocano i risultati si restringe man mano che aumentano l'entità dell'onere fiscale preso a modello e il limite dell'intervallo per la base di calcolo. La variabilità dei risultati è frutto del carattere incerto della stima e delle ipotesi alla base di tale stima.

5.3.4 Differenze regionali

Le maggiori entrate stimate, che come detto variano da circa un miliardo a poco più di 2,5 miliardi di franchi al netto dei cambiamenti del comportamento, non sono equamente distribuite tra i Cantoni e i Comuni. Se un gruppo di imprese opera in più Cantoni, beneficerebbero delle maggiori entrate derivanti dall'imposta integrativa svizzera solo i Cantoni in cui il carico impositivo è inferiore al livello di imposizione minima. Ciò significa che i Cantoni fiscalmente attrattivi hanno più probabilità di beneficiare di maggiori entrate rispetto ai Cantoni in cui il carico impositivo è superiore al livello di imposizione minima. Tuttavia, è soprattutto sui Cantoni fiscalmente attrattivi che la riforma dell'OCSE e del G20 influisce negativamente.

Spesso i Cantoni fiscalmente attrattivi sono anche quelli con un potenziale di risorse elevato, che crescerebbe ulteriormente in seguito alla riforma. Indirettamente però anche i Cantoni ad alta imposizione beneficerebbero dell'imposta integrativa svizzera, per lo meno se dispongono di un potenziale di risorse inferiore alla media. Come già evidenziato al n. 5.2, la dotazione della perequazione delle risorse potrebbe aumentare, permettendo così ai Cantoni finanziariamente deboli di ricevere più risorse. In particolare, vengono avvantaggiati i Cantoni finanziariamente deboli che hanno una quota di utili societari nel potenziale di risorse inferiore alla media, in quanto una maggiore ponderazione degli utili delle aziende nel potenziale di risorse determina un abbassamento dell'indice delle risorse di questi Cantoni.

5.4 Ripercussioni finanziarie dell'IIR su Cantoni e Comuni (prima di cambiamenti del comportamento)

Dall'introduzione dell'IIR possono derivare maggiori entrate. Per stimare il potenziale gettito teorico ci si può avvalere delle statistiche relative alle rendicontazioni Paese per Paese (anno 2018) delle imprese svizzere.²¹ Viene rappresentato solo l'effetto aliquota e non l'effetto base di calcolo.

²⁰ Le entrate variano in funzione dei cambiamenti del comportamento. Oltre ai cambiamenti che determinano minori entrate, si possono ipotizzare anche cambiamenti che non hanno questo effetto ma che influiscono sul rapporto tra entrate cantonali ed entrate derivanti dall'imposta integrativa svizzera. Se, dopo l'attuazione della riforma, un'impresa situata in un Cantone con un regime fiscale vantaggioso non si avvale più spontaneamente della promozione di progetti R+S, l'onere fiscale di questa impresa aumenterà. Questa rinuncia determina entrate potenziali dell'imposta integrativa inferiori al previsto e, di converso, maggiori entrate cantonali derivanti dall'imposta sull'utile. La somma delle due fonti di entrate rimarrebbe comunque invariata in virtù del cambiamento del comportamento.

²¹ Non è possibile effettuare una stima avvalendosi dei dati dell'imposta federale diretta, in quanto quest'ultima riflette solo la situazione nazionale, mentre l'IIR conferisce alla Svizzera il diritto di tassare utili che all'estero beneficiano di un basso livello d'imposizione.

Secondo la statistica relativa alle rendicontazioni Paese per Paese, nel 2018 le unità operative estere di gruppi di imprese svizzeri che rientrano nel campo di applicazione del secondo pilastro conseguono utili di poco inferiori a 75 miliardi di franchi. In media, l'onere fiscale all'estero è stato di poco meno del 25 per cento. Su questa base di calcolo, da ridurre ancora della deduzione sulla sostanza, viene determinata la differenza tra l'aliquota prestabilita del 15 per cento e l'onere fiscale all'estero, che è più basso.

La stima si fonda sostanzialmente sugli stessi assunti sottostanti all'imposta integrativa svizzera (n. 5.3.1). In sintesi, si stima che le potenziali maggiori entrate teoriche (prima di cambiamenti del comportamento) di un'IIR siano di circa 3 miliardi di franchi.

Tuttavia, è opportuno fare due considerazioni che gettano una diversa luce sulle potenziali maggiori entrate: in primo luogo, la mancanza di precisione dei dati delle rendicontazioni Paese per Paese nonché i possibili errori che essi contengono (si veda n. 5.1) portano tendenzialmente a sovrastimare l'effetto che un'IIR può avere sul gettito. In secondo luogo, gli Stati esteri (o la maggior parte di loro), adeguando il loro sistema fiscale, potrebbero far sì che le maggiori entrate restino nelle loro casse e non sia la Svizzera a beneficiarne. Se gli Stati esteri in questione garantiscono sul loro territorio l'applicazione dell'aliquota minima, le entrate effettive per la Svizzera tendono ad azzerarsi.

5.5 Ripercussioni finanziarie dell'UTPR su Cantoni e Comuni (prima di cambiamenti del comportamento)

Riguardo all'UTPR, non è possibile effettuare una stima del gettito, dal momento che i dati disaggregati a disposizione non sono sufficienti. Le potenziali entrate sono tuttavia trascurabili, in quanto l'UTPR si applica solo se gli Stati non introducono né un'imposta integrativa sul proprio territorio né un'IIR.

5.6 Ripercussioni finanziarie dell'imposizione nello Stato di commercializzazione su Confederazione, Cantoni e Comuni (prima di cambiamenti del comportamento) e interazione con il secondo pilastro

Se uno Stato debba aspettarsi maggiori o minori entrate a seguito dell'introduzione del primo pilastro dipende dalla sua capacità di generare più entrate in quanto Stato di commercializzazione di quelle che deve cedere in quanto Stato che concede uno sgravio. Per i Paesi emergenti e i Paesi in via di sviluppo la situazione è chiara. In quanto Stati di commercializzazione possono contare in futuro su entrate più elevate. Nello stesso tempo, in veste di Stati che concedono uno sgravio non subiranno minori entrate, se non in minima misura, dal momento che ospitano poche unità che generano rendimenti superiori alla media. Anche la maggior parte dei Paesi industrializzati trarranno beneficio, nel complesso, del primo pilastro, in termini di entrate fiscali, sebbene questa tendenza sia lievemente meno marcata rispetto ai Paesi emergenti e ai Paesi in via di sviluppo. La situazione è diversa per Stati come la Svizzera. Nel confronto internazionale, in Svizzera risiedono molte unità di gruppi di imprese sia na-

zionali sia esteri che generano rendite superiori alla media, rapportate agli investimenti materiali e ai costi del personale. Nel complesso, il primo pilastro dovrebbe causare alla Svizzera minori entrate.

Il primo pilastro ha ripercussioni anche sul potenziale di entrate del secondo pilastro. Le nuove modalità di assegnazione dei diritti di imposizione previste nel primo pilastro sono tali da favorire maggiormente gli Stati di commercializzazione, solitamente riscuotono imposte sull'utile superiori a quelle riscosse in Svizzera. Le imposte versate all'estero dai gruppi di imprese svizzeri in virtù di quanto stabilito nel primo pilastro, ai fini del secondo pilastro devono essere considerate imposte determinanti dell'unità operativa svizzera. Poiché in questo modo le imposte determinanti della Svizzera sono tendenzialmente destinate ad aumentare, ne consegue una diminuzione delle maggiori entrate derivanti dall'imposta integrativa svizzera. L'OCSE e il G20 perseguono l'obiettivo di concretizzare l'interazione dei due pilastri.

5.7 Ripercussioni finanziarie dell'imposizione minima su Confederazione, Cantoni e Comuni dopo cambiamenti del comportamento

Se, da un lato, è possibile quantificare approssimativamente le ripercussioni finanziarie della riforma prima dei cambiamenti del comportamento, dall'altro appaiono ancora più imponderabili gli effetti dopo tali cambiamenti. I cambiamenti del comportamento includono sia le reazioni delle imprese al progetto dell'OCSE e del G20 sia le reazioni degli Stati esteri. Allo stesso modo sussumono le misure prese dai Cantoni per mantenere la competitività.

Per quanto riguarda l'introduzione di un'IIR da parte di Stati esteri, non ci sono esperienze passate su cui potersi basare, in quanto una riforma simile, che vede coinvolti più di 130 Paesi, non ha precedenti. Nelle sue stime, l'OCSE ipotizza un adeguamento solo per il 50 per cento dell'imponibile assoggettato a bassa imposizione. Resta da capire che probabilità ci siano che i Paesi esteri reagiscano introducendo adeguamenti del loro diritto fiscale. Se non esistesse l'UTPR, uno Stato fiscalmente attrattivo in cui ha sede un numero sufficiente di gruppi di imprese nazionali potrebbe essere tentato di rinunciare all'IIR o all'imposta integrativa nazionale. Così facendo potrebbe continuare ad applicare un basso livello di imposizione alle unità operative dei gruppi di imprese nazionali. Inoltre potrebbe sperare nella scelta di gruppi di imprese esteri di trasferire la loro sede principale sul suo territorio, dove vige un'aliquota d'imposta più bassa, per sottrarsi all'elevato carico impositivo e all'IIR del Paese estero.

È proprio per evitare questo genere di incentivi che è stata prevista l'UTPR, che interviene a compensare l'assenza dell'IIR o dell'imposta integrativa nazionale. L'UTPR garantisce quindi la compatibilità degli incentivi con la riforma dell'OCSE e del G20. Per questo motivo è lecito presumere che nella stragrande maggioranza dei casi i singoli Stati decidano di dare attuazione al secondo pilastro. Il potenziale di entrate dell'UTPR potrebbe risultare trascurabile; l'UTPR è però importante se consideriamo la compatibilità degli incentivi. Considerazioni analoghe valgono per l'introduzione di un'IIR. Considerato il fatto che generalmente un Paese non trae alcun vantaggio dal mantenere il suo livello di imposizione al di sotto del 15 per cento, ma ne subisce gli effetti negativi, in quanto sono altri Stati a beneficiare del potenziale

imponibile, le entrate derivanti da un'IIR svizzera potrebbero risultare modeste, essendo prevedibile che gli Stati esteri adeguino il loro sistema fiscale. Appare pertanto plausibile partire da quote maggiori rispetto all'OCSE.²² Se praticamente tutti gli Stati fiscalmente attrattivi adeguano il proprio sistema fiscale adottando l'imposizione minima, le maggiori entrate tendono ad azzerarsi.

Per poter valutare se l'imposta integrativa svizzera porterà maggiori entrate anche dopo eventuali cambiamenti del comportamento, è importante osservare il comportamento delle imprese e le loro reazioni. Al riguardo, è fondamentale la semi-elasticità fiscale degli utili delle imprese, un parametro che indica come cambiano gli utili delle imprese al variare dell'onere fiscale. Questo parametro tiene conto di tutte le reazioni dei gruppi di imprese (per es. delocalizzazione o trasferimento degli utili all'estero).

A fronte di un aumento isolato delle imposte in un piccolo Paese fiscalmente attrattivo, il rischio è che l'imponibile defluisca all'estero. Nel contesto di una riforma coordinata a livello internazionale, che induce anche altri Stati fiscalmente attrattivi ad aumentare le imposte, questa opzione potrebbe essere scelta da un numero più basso di aziende, come testimoniato da una minor sensibilità ovvero da un aumento effettivo delle imposte più contenuto per le imprese presenti sul territorio nazionale.

Le reazioni delle imprese, che adeguano così il loro comportamento, induce a cambiamenti che riguardano anche altre fonti di entrate dello Stato. Una valutazione dell'effetto sul gettito complessivo non deve focalizzarsi sull'imposta sull'utile: a subirne le conseguenze negative sono anche le entrate derivanti dai contributi sociali e quelle derivanti da altre imposte (in particolare le imposte sul reddito, sul valore aggiunto e sul capitale), se i cambiamenti del comportamento delle imprese causano la perdita di posti di lavoro e, di conseguenza, la perdita di reddito per i lavoratori.

Mentre le maggiori entrate che si registrano prima dei cambiamenti del comportamento vanno a beneficio dei Cantoni, gli adeguamenti negativi del comportamento interessano tutti i livelli statali. Questo implica che l'effetto sul gettito complessivo per la Confederazione e le assicurazioni sociali risulta in ogni caso negativo, anche considerando che la Svizzera ne beneficia in termini di attrattiva fiscale rispetto a Paesi dove vige un'aliquota d'imposta bassa. Eventualmente da questi Paesi si può riportare in patria l'imponibile fiscale relativo all'imposta sull'utile. Poiché però in questi Paesi potrebbero essere insediate attività che generano una sostanza economica piuttosto modesta, difficilmente ulteriori incentivi porteranno a ulteriori imposte o contributi alle assicurazioni sociali.

Più incerta è invece la situazione dei bilanci cantonali e comunali, che in una prima fase vedono aumentare le loro entrate grazie all'IIR e all'imposta integrativa svizzera. Mentre le maggiori entrate derivanti dall'IIR come stimate al n. 5.4 possono tendere ad azzerarsi fin dall'inizio, perché Stati fiscalmente attrattivi andranno a ritarare la loro politica fiscale, le maggiori entrate derivanti dall'imposta integrativa svizzera restano per molto tempo sotto pressione, in quanto le imprese, dovendo prendere decisioni che riguardano i loro investimenti e la loro sede, potrebbero optare per soluzioni

²² L'argomento ha semmai una certa fondatezza per quei Paesi in cui non esiste l'imposta sull'utile: per questi Paesi, infatti, procedere alla riscossione di un'imposta sull'utile comporterebbe oneri amministrativi relativamente elevati.

sfavorevoli alla Svizzera. Non è certo quindi se i Cantoni e i Comuni potranno continuare a sperare nell'incremento delle loro entrate una volta che le imprese e gli altri Stati avranno adeguato il loro comportamento. Si tratta di una circostanza tuttavia probabile, dal momento che i Cantoni dovranno far fronte soltanto a una parte delle riduzioni del gettito dell'imposta sull'utile e sul reddito causate da cambiamenti del comportamento.

Molto più improbabile appare piuttosto la possibilità che vengano conseguite maggiori entrate per lo Stato nel suo complesso, laddove si consideri il cambiamento del comportamento degli Stati esteri e delle imprese. Poiché alle probabili maggiori entrate dei Cantoni e dei Comuni si contrappongono minori entrate certe per la Confederazione e le assicurazioni sociali. A quanto precede si aggiungono gli effetti sul gettito prodotti dal primo pilastro, che senz'altro porteranno a minori entrate. Le ripercussioni sul gettito dello Stato nel suo complesso conseguenti ai cambiamenti del comportamento sono quindi tutt'altro che certe.

5.8 Ripercussioni dell'imposizione minima sull'economia

Per quanto riguarda la valutazione in termini economici delle conseguenze derivanti dal secondo pilastro e della sua trasposizione nel diritto nazionale, occorre fare una distinzione tra l'obiettivo di efficienza, quello della competitività della piazza economica e gli oneri amministrativi. Infine, occorre considerare anche le ripercussioni sulla perequazione finanziaria nazionale e sulla competitività tra i Cantoni. Una panoramica di queste ripercussioni è contenuta nell'Allegato.

5.8.1 Obiettivo di efficienza²³

Il secondo pilastro introduce un'imposizione minima globale, per cui gli oneri fiscali inferiori a tale soglia perdono di convenienza. Se guardiamo all'obiettivo di efficienza, le ripercussioni conseguenti all'attuazione del secondo pilastro non sono certe (si veda l'Allegato). In generale, la riforma dovrebbe indurre un calo degli investimenti e così influire negativamente sullo sviluppo economico a lungo termine.

Sia per quanto riguarda gli incentivi fiscali alle attività di R&S sia per quanto riguarda la neutralità concorrenziale del sistema fiscale, tende a predominare una valutazione negativa. L'attuazione del progetto dell'OCSE e del G20 porta con sé diverse conseguenze sul piano dell'imposizione: per i gruppi di imprese non interessati dalla riforma dell'OCSE e del G20 può essere mantenuto lo *status quo* fiscale, mentre i grandi gruppi di imprese sono soggetti all'applicazione delle norme previste dall'OCSE e dal G20. L'OCSE e il G20 giustificano questo «doppio» trattamento col fatto che i gruppi di imprese internazionali hanno a disposizione molte più opzioni per ottimizzare il loro onere fiscale che, proprio per questo motivo, risulta sistematicamente inferiore a quello delle PMI. Benché esistano evidenze empiriche del fatto che i grandi gruppi internazionali beneficiano effettivamente di un onere fiscale leggermente inferiore a quello dei gruppi di imprese nazionali, non è chiaro se questo riscontro descrittivo sia frutto in ultima analisi di pratiche di elusione fiscale o sia riconducibile ad altre cause (per es. maggiore ricorso agli incentivi fiscali alle attività di R&S da parte dei gruppi di imprese interessati). Per questo motivo è lecito dubitare che, per quanto riguarda la neutralità concorrenziale del sistema fiscale, il progetto dell'OCSE e del G20 possa effettivamente agire da fattore correttivo. In ogni caso il secondo pilastro crea disparità di trattamento tra i gruppi di imprese interessati dalla riforma e quelli non interessati. Per lo meno, al di sopra della soglia minima la neutralità concorrenziale non è compromessa o comunque non mancano gli incentivi per promuovere le attività di R&S o trasferirsi in Paesi che sotto questo aspetto offrono un contesto più favorevole.

5.8.2 Attrattiva della piazza economica

Se guardiamo all'attrattiva della piazza economica sul piano fiscale, osserviamo i seguenti effetti:

- rispetto agli Stati dove vige un'imposizione fiscale superiore a quella minima, la posizione della Svizzera peggiora, in quanto gli oneri fiscali diventano simili;

²³ L'obiettivo di efficienza dell'imposizione presuppone che un sistema fiscale debba essere organizzato in modo da incidere il meno possibile sulle decisioni, ossia debba limitare il più possibile la possibilità di trovare dei pretesti per eluderlo (fatta eccezione per l'internalizzazione degli effetti esterni). L'obiettivo di efficienza richiede inoltre che si limiti l'eccesso di pressione impositiva e si mantengano bassi gli oneri di esecuzione dovuti all'imposizione (ossia limitare il più possibile gli oneri amministrativi). L'eccesso di pressione impositiva deriva dal fatto che le imposte alterano le decisioni economiche. Per esempio, il progetto dell'OCSE e del G20 può alterare la struttura organizzativa come anche le dimensioni delle imprese e influisce sulla loro disponibilità a realizzare progetti rischiosi.

-
- rispetto ai Paesi che applicano aliquote d'imposta inferiori alla Svizzera, la posizione di quest'ultima migliora.

Per quanto riguarda la politica fiscale degli Stati esteri, si deve supporre che la maggior parte di quelli che attualmente sono fiscalmente attrattivi adeguino la propria politica fiscale. Inoltre, non si può non immaginare che questi Paesi decidano di adottare a livello locale provvedimenti di natura non fiscale per salvaguardare la propria competitività.

Senza altro più difficili da valutare sono le reazioni di adeguamento di Paesi ad alta imposizione. In questi casi si possono ipotizzare sia riduzioni d'imposta per avvicinare l'aliquota a quella minima sia misure di inasprimento fiscale per compensare la riduzione della pressione concorrenziale dovuta all'imposizione minima. Se per questi Paesi si ipotizza il mantenimento dello *status quo* fiscale, in quel caso il vantaggio concorrenziale fiscale della Svizzera nei loro confronti diminuirà.

In sintesi, per quanto riguarda la concorrenza fiscale per il capitale reale la riforma tendenzialmente favorisce i Paesi che nell'insieme possono vantare una forte attrattiva della piazza economica a fronte di un onere dell'imposta sull'utile parimenti elevato. In quanto Paese fiscalmente attrattivo, la Svizzera non fa parte di questo gruppo.

In Svizzera, nella maggior parte dei Cantoni il livello di imposizione fiscale è inferiore a quello di imposizione minima. Avvalendosi delle norme introdotte nel quadro della RFFA, tutti i Cantoni riservano, per determinate imprese, oneri inferiori all'imposizione minima. A un eventuale peggioramento dell'attrattiva della piazza economica le imprese potrebbero reagire scegliendo una delle seguenti possibilità:

- le imprese potrebbero decidere di non insediarsi affatto in Svizzera;
- le imprese che già operano in Svizzera potrebbero chiudere le loro unità di produzione e abbandonare il Paese,
- le imprese che già operano in Svizzera potrebbero smettere di fare investimenti di ampliamento o di sostituzione.

In tutti i casi sono da prevedere effetti non solo sulle entrate dell'imposta sull'utile, ma anche sulle entrate derivanti dai contributi sociali e su quelle derivanti da altre imposte (in particolare le imposte sul reddito, sul valore aggiunto e sul capitale). Nel caso del mancato insediamento in Svizzera, o se vengono meno gli investimenti per ampliamenti, si tratta di maggiori entrate non realizzate, negli altri casi di vere e proprie minori entrate.

5.8.3 Ripercussioni della deduzione sulla sostanza per la concorrenza fiscale

L'attuazione del secondo pilastro ha ripercussioni sia sulla concorrenza fiscale per gli utili conseguiti in un contesto di mobilità aziendale sia sulla concorrenza per il capitale reale. L'obiettivo principale della riforma dell'OCSE e del G20 è arginare la prima e continuare a permettere la concorrenza fiscale per le unità di produzione. Per fare una distinzione tra le due forme di concorrenza occorre ricorrere alla deduzione sulla sostanza, la cui applicazione permette a un Paese, anche in futuro, di acquisire utili di aziende interessate con una tassazione più bassa se l'impresa dispone di sufficiente sostanza economica.

La concessione della deduzione sulla sostanza fa sì che la concorrenza per il capitale reale subisca minor pregiudizio rispetto alla concorrenza per gli utili conseguiti in un contesto di mobilità aziendale. Con la deduzione sulla sostanza si incentiva il trasferimento di quanta più sostanza economica possibile in Paesi fiscalmente attrattivi.

5.8.4 Oneri amministrativi

Sotto il profilo amministrativo, il secondo pilastro crea maggiori oneri. Il Consiglio federale prevede che la riforma possa interessare un numero basso a tre cifre di gruppi di imprese svizzeri così come le unità operative di un numero basso a quattro cifre di gruppi di imprese esteri. Il numero dei gruppi di imprese esteri interessati potrebbe aumentare ulteriormente qualora gli Stati esteri dovessero fissare come valore soglia ai fini dell'IIR una cifra d'affari inferiore a 750 milioni di euro.

Poiché la base di calcolo svizzera è diversa dalla base di calcolo dell'OCSE e del G20, i gruppi di imprese sono costretti a eseguire un «calcolo parallelo», quindi non è sufficiente stabilire secondo le prescrizioni in materia di determinazione dell'utile se l'onere fiscale è superiore o inferiore al 15 per cento. Per questo motivo è possibile che anche gruppi di imprese con un onere fiscale superiore al 15 per cento vengano interessati da un'imposta integrativa svizzera, mentre in determinati casi potrebbero non esserlo imprese con un onere fiscale inferiore al 15 per cento qualora la base di calcolo svizzera risultasse più ampia di quella dell'OCSE e del G20. Poiché il progetto dell'OCSE e del G20 parte un approccio al tema diverso da Paese a Paese, diventa necessario aggregare gli indicatori stabiliti a livello di singole società. Il gruppo di imprese deve determinare l'onere fiscale in Svizzera secondo i criteri dell'OCSE e del G20 e inviare le informazioni a tutti i Paesi rilevanti.

Per quanto riguarda i gruppi di imprese svizzeri interessati da un'IIR gli oneri amministrativi aumentano anche per le loro società estere, in quanto anche per loro si deve verificare se l'onere fiscale all'estero risulta inferiore all'imposizione minima. Una diversa interpretazione dei fatti è possibile. Resta da vedere se il meccanismo di risoluzione delle controversie aiuterà a limitare i margini di interpretazione e di conseguenza a dare maggiore certezza del diritto alle parti coinvolte nella procedura.

5.9 Ripercussioni economiche e finanziarie dell'attuazione a livello nazionale dell'imposizione minima

La valutazione delle ripercussioni del secondo pilastro sull'economia svizzera nel migliore dei casi non è univoca (si veda il n. 5.8). Si pone dunque la questione di quale sia la necessità di una trasposizione nel diritto nazionale se economicamente non è certo che le nuove norme rappresentino un'evoluzione rispetto alla situazione attuale.

La mancata trasposizione nel diritto nazionale non procurerebbe alcun vantaggio alla Svizzera nel momento in cui all'estero venisse introdotta un'IIR o UTPR. La trasposizione delle norme dell'OCSE e del G20 nel diritto nazionale di conseguenza non può impedire l'aumento dell'onere fiscale a carico dei gruppi di imprese attivi in Svizzera. Pur tuttavia, ci sono importanti motivi in favore della trasposizione delle norme dell'OCSE e del G20 nel diritto nazionale:

-
- l'attuazione della riforma assicura alla Svizzera entrate derivanti da un'imposta integrativa, entrate di cui altrimenti beneficerebbero gli Stati esteri;
 - grazie al fatto che le entrate rimangono in Svizzera anziché defluire all'estero, si allarga il margine di manovra per le scelte di politica finanziaria, tra cui anche quelle riguardanti i provvedimenti per tutelare l'attrattiva della piazza economica;
 - grazie alla riscossione dell'imposta integrativa svizzera in Svizzera, ai gruppi di imprese interessati possono essere evitate procedure fiscali all'estero;

In definitiva, dalle modalità secondo cui viene concretamente data attuazione alla riforma dipendono anche gli effetti di incentivazione nei rapporti intercantionali. Il progetto dell'OCSE e del G20 riguarda maggiormente i Cantoni fiscalmente attraenti, per quanto con le misure particolari della RFFA in tutti i Cantoni i gruppi di imprese rischiano di vedersi applicare l'imposizione minima prevista dall'OCSE e dal G20. Indirettamente il secondo pilastro influisce anche sulla concorrenza fiscale tra i Cantoni, in quanto l'imposizione minima ha l'effetto di limitarla. Nell'ambito della concorrenza tra i Cantoni questo effetto risulta tuttavia leggermente più debole di quanto non sia nei rapporti internazionali. Innanzitutto, grazie allo «jurisdictional blending» c'è la possibilità di «compensare» l'onere fiscale basso in un Cantone con un onere fiscale più alto in un altro Cantone. Questo spiega perché anche i Cantoni fiscalmente attrattivi sono incentivati a mantenere il loro carico impositivo al di sotto del livello di imposizione minima. Inoltre, l'attuazione a livello nazionale fa sì che venga preservata la compatibilità degli incentivi del sistema federale. Ciò avviene grazie al fatto che le entrate supplementari derivanti dall'imposta integrativa svizzera spettano ai Cantoni fiscalmente attrattivi.²⁴

Per un Cantone con un onere fiscale superiore all'imposizione minima, la concorrenza fiscale subisce una leggera frenata. Poiché molti di questi Cantoni superano di poco il limite minimo, non si prevedono adeguamenti significativi in ambito fiscale. Al limite potrebbero essere ritirate le misure varate con la RFFA.

Per quanto riguarda l'organico effettivo del personale, si prevede un incremento degli oneri sia per la Confederazione sia per i Cantoni. Per la prima, il maggior fabbisogno di personale è dovuto alla funzione di interlocutrice e intermediaria che l'AFC assumerà nei confronti dei gruppi di imprese interessati e delle autorità fiscali estere. Un ulteriore fabbisogno di personale deriva poi dalla funzione di vigilanza della Confederazione nei confronti dei Cantoni. Si prevedono maggiori esigenze di spesa anche per la creazione di un'infrastruttura IT.

Benché spetti ai gruppi di imprese eseguire il «calcolo parallelo», verificarlo è compito delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni. Anche per i Cantoni, quindi, si prevede un incremento degli oneri per il personale, che saranno nettamente superiori a quelli della Confederazione: questo perché l'imposizione delle imprese interessate diventerà più complessa alla luce della coesistenza tra diritto vigente e nuovo diritto. I maggiori oneri che i Cantoni dovranno sostenere per il personale sono frutto del principio federalistico.

²⁴ I Cantoni godono dell'autonomia tariffaria. Sia nei Cantoni con un'alta tassazione sia in quelli con una bassa tassazione, in cui predomina un grande contribuente, potrebbero esserci incentivi ad applicare aliquote d'imposta speciali per distinguere quest'ultimo dai restanti contribuenti. Un caso particolare come quello citato non può essere evitato senza modificare la LAID, in pratica però potrebbe avere un'importanza limitata.

In sintesi, ci sono importanti motivi per trasporre le norme dell'OCSE e del G20 nel diritto nazionale. Sotto il profilo dell'economia nazionale, compiere questo passaggio, e contestualmente introdurre l'imposta integrativa svizzera, è chiaramente più proficuo che astenersi dal farlo.

6 Aspetti giuridici

6.1 Costituzionalità

In virtù del principio federativo di base (art. 3 Cost., sovranità dei Cantoni), la Costituzione federale disciplina quali imposte può riscuotere la Confederazione e quali principi deve rispettare nel farlo. Con il presente avamprogetto il Consiglio federale chiede che venga aggiunto un nuovo articolo alla Costituzione federale (art. 129a Cost.) e venga emanata la relativa disposizione transitoria.

In entrambi i pilastri, il progetto dell'OCSE e del G20 prevede un trattamento diverso per determinati gruppi di imprese o unità operative rispetto ad altri. Questo diverso trattamento viene fatto oggetto dell'art. 129a Cost. Inoltre, al legislatore federale viene riconosciuta la possibilità, all'occorrenza, di derogare ad altri principi costituzionali previsti in materia di imposizione (si vedano le spiegazioni al n. 4.1).

Al di fuori dell'ambito di applicazione dell'articolo 129a Cost. continuano a essere applicati, senza modifica, i principi fiscali costituzionali.

6.2 Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera

La Svizzera ha sottoscritto CDI con più di 100 Stati partner. Le CDI si basano sul Modello di convenzione dell'OCSE.

L'applicazione dell'IIR e dell'UTPR comporta che gli utili di unità operative estere di gruppi di imprese siano assoggettati all'imposizione presso unità del gruppo con sede in Svizzera. Si pone quindi la questione se l'applicazione di queste norme rappresenti una violazione delle CDI concluse dalla Svizzera, segnatamente degli articoli della singola convenzione corrispondenti all'articolo 7 del Modello di convenzione dell'OCSE. L'articolo 7 del Modello di convenzione dell'OCSE prevede che gli utili di un'unità di un gruppo di imprese ubicata in uno Stato possano essere tassati solo in tale Stato, sempre che tali utili non siano da imputare a uno stabilimento d'impresa ubicato in un altro Stato.

Ai fini delle CDI si applica però il principio secondo cui in nessun caso la sua interpretazione può essere tale da limitare il diritto di uno Stato contraente a tassare le persone ivi residenti. Lo Stato di residenza di una persona viene limitato da una CDI solo se espressamente previsto da una disposizione. Questo principio si applica anche all'articolo 7 del Modello di convenzione dell'OCSE e comporta che, segnatamente in conformità alle disposizioni emanate dall'OCSE e dal G20, non vi sia violazione della CDI se uno Stato applica il secondo pilastro.

In occasione dell'ultimo aggiornamento del Modello di convenzione dell'OCSE, il suddetto principio è stato sancito per scritto all'articolo 1 paragrafo 3. Questa nuova

disposizione serve a scopo di chiarimento. Il principio in sé tuttavia si applica indipendentemente dal fatto che questa disposizione sia o no presente nella CDI. In linea di massima, quindi, l'introduzione e l'applicazione del secondo pilastro in Svizzera non comportano per le unità operative svizzere, in relazione alle unità operative estere, alcuna violazione della CDI conclusa dalla Svizzera.

Tuttavia, un problema si pone quando in virtù dell'IIR vengono riscosse da un'unità operativa svizzera imposte sugli utili di uno stabilimento d'impresa estero. In un simile caso, infatti, le CDI obbligano la Svizzera, in quanto Stato di residenza, a considerare esenti tali utili. La Svizzera non può quindi tassare quegli utili. Questo problema può essere risolto applicando la cosiddetta «switch-over rule», grazie alla quale, quando si verifica una situazione di questo genere, il metodo dell'esenzione viene opportunamente escluso per applicare il metodo del computo.

L'imposizione dello Stato di commercializzazione come previsto dal primo pilastro deve essere introdotta mediante un accordo multilaterale (si veda il n. 1.1.1). Di conseguenza, sulla base di quanto precede la compatibilità con gli impegni internazionali è confermata.

6.3 Forma dell'atto

In attesa di un'apposita legge, una revisione parziale della Costituzione federale attribuisce al Consiglio federale la competenza di emanare norme di attuazione del secondo pilastro mediante un'ordinanza. La disposizione transitoria nella Costituzione contiene i punti essenziali dell'ordinanza temporanea. Successivamente, una legge federale dovrà annullare e sostituire l'ordinanza (si veda in proposito anche il n. 3.4). Un precedente per questo modo di procedere in materia di diritto fiscale si è avuto nel 1995, in occasione dell'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto.

6.4 Subordinazione al freno alle spese

Il progetto non introduce nuove disposizioni sulle sovvenzioni, né sancisce nuovi crediti d'impegno o limiti di spesa.

Allegato: Sintesi delle ripercussioni della riforma dell'OCSE e del G20 sugli obiettivi di efficienza e di competitività della piazza economica così come sugli oneri amministrativi: secondo pilastro

| | |
|---|--|
| Obiettivo di efficienza | |
| Promozione dell'innovazione | <p>Cala l'incentivo a promuovere le attività di R&S attraverso il sistema fiscale.</p> <p>Calano, per le imprese, gli incentivi a condurre attività di R&S.</p> |
| Competitività tra imprese | <p>In Svizzera, per effetto della riforma, l'imposizione delle grandi imprese internazionali tende ad aumentare più di quanto avviene per l'economia locale.</p> <p>Di conseguenza, la competitività tra imprese interessate e imprese non interessate dalla riforma risulta distorta a vantaggio di queste ultime.</p> <p>Le imprese interessate dalla riforma cercheranno di riversare una parte dell'aumento delle imposte su fornitori di prestazioni preliminari, consumatori o lavoratori.</p> |
| Riduzione BEPS | <p>La riduzione influisce favorevolmente sull'obiettivo di efficienza. Il pagamento di imposte corrisponde maggiormente alla prestazione derivante dalla fornitura di beni pubblici o di servizi infrastrutturali.</p> |
| Calo della domanda di investimenti e manodopera (adeguamenti marginali delle imprese) | <p>Perdita di investimenti e valore aggiunto. Ne risentono le entrate derivanti da quasi tutti i tipi di imposte e dai contributi sociali.</p> |
| Obiettivo di competitività della piazza economica | |
| Riduzione BEPS | <p>In territori fiscalmente vantaggiosi si riducono gli incentivi legati al progetto BEPS. Cala l'attrattiva dei Paesi oggi fiscalmente interessanti.</p> |
| Concorrenza fiscale per il capitale reale e deduzione sulla sostanza | <p>L'imposizione minima è un limite minimo generale che riguarda sia il progetto BEPS sia la concorrenza per il capitale reale. La deduzione sulla sostanza per lo meno fa sì che gli utili fino alla deduzione possano continuare a essere assoggettati a un'aliquota inferiore al 15 %. Cresce lo stimolo a trasferire la sostanza in Stati fiscalmente attrattivi.</p> |
| Trasferimento della sede dell'impresa / chiusura di | <p>Oltre all'effetto diretto prodotto da un trasferimento, si generano perdite di valore aggiunto per i fornitori di</p> |

| | |
|--|--|
| <p>filiale o stabilimento d'impresa (adeguamenti discreti delle imprese)</p> | <p>prestazioni preliminari. Questo incide sulle entrate derivanti da quasi tutte le altre imposte e dai contributi alle assicurazioni sociali.</p> <p>Nell'insieme, la Svizzera potrebbe perderci, in quanto in Stati fiscalmente attrattivi sono insediate molte società che generano una sostanza economica modesta che non compensano le perdite della sede locale a più alta intensità di lavoro.</p> |
| <p>Anche altri Stati adeguano la loro politica fiscale e danno attuazione all'IIR/UTPR.</p> <p>Gli Stati fiscalmente attrattivi aumentano l'imposizione fiscale fino al limite minimo.</p> | <p>Un adeguamento del sistema fiscale o la trasposizione delle norme nel diritto nazionale dello Stato estero è verosimile, in quanto le norme sono concepite in modo da essere compatibili con gli incentivi. Tutt'al più alcuni Stati che non hanno l'imposta sull'utile potranno temere i costi dell'operazione di introduzione di tale imposta. Conseguenze:</p> <ul style="list-style-type: none"> • modeste maggiori entrate (dopo cambiamento del comportamento di altri Stati) da un'eventuale IIR/UTPR; • aumento di competitività per la Svizzera rispetto a Paesi fiscalmente più attrattivi; • gli Stati fiscalmente attrattivi cercheranno di compensare la diminuita competitività fiscale con altri fattori locali. |
| <p>Concorrenza fiscale all'interno e tra i Cantoni</p> | <p>Nell'insieme, ripercussioni verosimilmente limitate:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'incentivo per i Cantoni fiscalmente attrattivi a mantenere gli oneri fiscali al di sotto dell'imposizione minima è assicurato. I Cantoni meno vantaggiosi diventano più attrattivi in termini relativi; • i Cantoni potrebbero essere incentivati a ritardare le misure della RFFA; • la concorrenza fiscale tra i Cantoni viene leggermente frenata, poiché il limite internazionale costituisce anche un limite intercantonale (anche se meno vincolante a causa dello «jurisdictional blending»); • in alcuni piccoli Cantoni che godono di agevolazioni fiscali non si verificheranno cambiamenti, poiché nel loro territorio non sono insediate imprese interessate dalla riforma. |
| <p>Oneri amministrativi</p> | |
| <p>Spese di verifica</p> | <p>Le imprese e le autorità fiscali vanno incontro a maggiori oneri in quanto si rende necessario effettuare e</p> |

| | |
|----------------------|--|
| | verificare due calcoli d'imposta: da un lato, l'onere fiscale secondo le modalità attuali e, dall'altro, l'onere fiscale secondo le modalità previste dal secondo pilastro. |
| Certezza del diritto | Il maggior numero di potenziali controversie genererà nuovi oneri amministrativi (per es. l'imposta integrativa è ammessa se la base di calcolo secondo l'OCSE e il G20 è stata determinata in modo unitario e corretto nei diversi Stati ecc.). |

