



Questo testo è una versione provvisoria. Fa stato unicamente la versione pubblicata nel Foglio federale.

Messaggio relativo al decreto federale concernente un'imposizione speciale dei grandi gruppi di imprese (Attuazione del progetto dell'OCSE e del G20 sull'imposizione dell'economia digitale)

del ...

Onorevoli presidenti e consiglieri,

con il presente messaggio vi sottoponiamo, per approvazione, il disegno di un decreto federale che approva un'imposizione speciale dei grandi gruppi di imprese (attuazione del progetto dell'OCSE e del G20 sull'imposizione dell'economia digitale).

Nel contempo vi proponiamo di togliere dal ruolo il seguente intervento parlamentare:

2022 P 21.3664 Imposta minima per le imprese. Una strategia per preservare l'attrattiva della Svizzera (N 01.03.2022, Nantermod)

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

...

In nome del Consiglio federale svizzero:

Il presidente della Confederazione, Ignazio Cassis
Il cancelliere della Confederazione, Walter Thurnherr

Compendio

Il progetto dell'OCSE e del G20 sull'imposizione dell'economia digitale pone la Svizzera di fronte a importanti sfide. Il Consiglio federale intende introdurre le nuove regole sull'imposizione, nonostante la Svizzera non vi sia tenuta né giuridicamente né politicamente. Una modifica della Costituzione federale consentirà di creare la base necessaria per la legislazione d'esecuzione. Fino all'entrata in vigore delle disposizioni d'esecuzione, l'imposizione minima dovrà essere introdotta, data l'urgenza, attraverso un'ordinanza temporanea. Le entrate fiscali aggiuntive saranno quindi esigibili in Svizzera e non all'estero. Il progetto mira a preservare la competitività della Svizzera e creare le condizioni necessarie per conservare i posti di lavoro e le entrate fiscali. 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. Ad esempio, 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 fiscale 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 i regimi fiscali speciali per le holding e altre società che non erano più accettati 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, un nuovo progetto dell'OCSE e del G20 richiede un'ulteriore evoluzione del diritto svizzero in materia di imposizione delle imprese. Il progetto iniziale dell'OCSE e del G20 sull'imposizione dell'economia digitale si articola in due pilastri:

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

Contenuto del progetto

A livello dell'OCSE e del G20, i lavori relativi al primo pilastro si stanno protraendo. Al momento opportuno il Consiglio federale deciderà in merito alla sua attuazione. I lavori riguardanti il secondo pilastro sono per contro a buon punto. La Svizzera

dovrà infatti assicurare l'imposizione minima dei gruppi di imprese interessati attraverso un'imposta integrativa. Potrà avvalersene qualora un gruppo di imprese che opera in Svizzera non raggiunga il livello di imposizione minima in Svizzera o all'estero. Le entrate fiscali supplementari saranno in questo modo versate alla Svizzera e le imprese residenti in Svizzera potranno evitare ulteriori procedure fiscali all'estero. A tale scopo è essenziale che la normativa svizzera coincida con le prescrizioni modello dell'OCSE e del G20, altrimenti può verificarsi una doppia imposizione in Svizzera e all'estero.

L'imposta integrativa è un'imposta diretta, il cui campo di applicazione è limitato ai grandi gruppi di imprese con una cifra d'affari annua globale di almeno 750 milioni di euro e un'imposizione minima inferiore al 15 per cento. L'imposta integrativa è concepita come imposta federale e sarà applicata dai Cantoni. L'attuale imposta sull'utile di Confederazione e Cantoni continuerà a essere applicata, senza variazioni, a tutte le imprese.

In base al progetto, le entrate dell'imposta integrativa sono destinate per il 75 per cento ai Cantoni, che dovranno tenere adeguatamente conto dei Comuni. Il restante 25 per cento delle entrate è destinato alla Confederazione, che dovrà utilizzare i mezzi supplementari per promuovere l'attrattiva della piazza economica svizzera.

Con questa attuazione di stampo federalistico i Cantoni rimarranno incentivati a offrire oneri fiscali competitivi. Contemporaneamente, la perequazione finanziaria e la compensazione degli oneri tra Confederazione e Cantoni terrà conto delle entrate fiscali aggiuntive dei Cantoni.

Non è possibile stimare in modo affidabile le ripercussioni finanziarie della riforma. La situazione sul fronte dei dati è fragile e determinati elementi della riforma non sono quantificabili. In base alle stime, dall'applicazione dell'imposta integrativa dovrebbero risultare per la Confederazione e i Cantoni, nel breve periodo, entrate supplementari pari a circa 1–2,5 miliardi di franchi all'anno. Di questo importo, il 25 per cento, ovvero 250–650 milioni, spetta alla Confederazione e il 75 per cento, equivalente a un ammontare compreso tra 800 milioni e 2 miliardi di franchi, sarà destinato ai Cantoni. La riforma non inciderà sul bilancio della Confederazione, poiché le maggiori entrate derivanti dall'imposta integrativa al netto delle maggiori uscite per la perequazione finanziaria e la compensazione degli oneri confluiranno in un finanziamento speciale di ulteriori misure volte a rafforzare la piazza economica. Per quanto riguarda invece il potenziale gettito risultante dal mancato raggiungimento del livello di imposizione minima all'estero, si parte dal presupposto che la maggior parte degli Stati garantirà sul proprio territorio l'imposizione minima. Questa circostanza limita considerevolmente il gettito che potrebbe potenzialmente derivarne per la Svizzera. In singoli casi potranno per contro risultare entrate cospicue.

La riforma comporta una perdita di attrattiva della piazza economica svizzera sotto il profilo fiscale. La reazione delle imprese avrà un impatto negativo sulle entrate di quasi tutte le altre imposte e sulle entrate derivanti dai contributi sociali. A livello nazionale, è probabile un aumento delle entrate anche dopo che le imprese avranno modificato il proprio comportamento.

Data la situazione di urgenza e le 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. Il legislatore avrà quindi la facoltà, se necessario, di discostarsi dagli attuali principi costituzionali. Le disposizioni transitorie autorizzeranno pertanto il Consiglio federale a disciplinare provvisoriamente l'imposizione minima a livello di ordinanza. Ciò consentirà un'entrata in vigore al 1° gennaio 2024. Le disposizioni transitorie stabiliscono i principi che il Consiglio federale dovrà osservare nella sua ordinanza temporanea. L'ordinanza sarà in seguito sostituita da una legge federale.

Indice

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
1.1.2 Secondo pilastro: imposizione minima	9
1.2 Rapporto con il programma di legislatura e il piano finanziario, nonché con le strategie del Consiglio federale	13
2 Procedura di consultazione e risultati	14
3 Diritto comparato, in particolare rapporto con il diritto europeo	17
3.1 Imposizione gravante gli Stati di commercializzazione	17
3.2 Imposizione minima	17
4 Punti essenziali del progetto	18
4.1 La normativa proposta	18
4.1.1 Imposizione gravante gli Stati di commercializzazione	18
4.1.2 Imposizione minima	19
4.2 Misure volte a rafforzare la piazza economica	22
4.3 Attuazione	27
5 Commento ai singoli articoli	29
5.1 Norma di base	29
5.2 Disposizioni transitorie	31
5.2.1 Principi tecnici di base dell'OCSE e del G20	32
5.2.2 Attuazione federale in Svizzera	39
5.2.3 Perequazione finanziaria e compensazione degli oneri	43
6 Ripercussioni	46
6.1 Riassunto delle ripercussioni finanziarie dell'imposizione minima sulla Confederazione (prima di cambiamenti del comportamento)	47
6.2 Ripercussioni finanziarie dell'imposta integrativa svizzera su Cantoni e Comuni (prima di cambiamenti del comportamento)	47
6.2.1 Ipotesi e dati di base	48
6.2.2 Entrate derivanti dall'imposta integrativa svizzera	49
6.2.3 Differenze tra le basi di calcolo	50
6.2.4 Differenze regionali	51
6.3 Ripercussioni finanziarie dell'IIR su Cantoni e Comuni (prima di cambiamenti del comportamento)	51
6.4 Ripercussioni finanziarie dell'UTPR su Cantoni e Comuni (prima di cambiamenti del comportamento)	52

6.5	Possibili ripercussioni finanziarie dell'imposizione nello Stato di commercializzazione e interazione con l'imposizione minima	52
6.6	Ripercussioni finanziarie dell'imposizione minima su Confederazione, Cantoni e Comuni dopo cambiamenti del comportamento	53
6.6.1	Effetti sulle entrate derivanti dalle imposte applicate alle imprese	55
6.6.2	Effetti sulle assicurazioni sociali e su altre imposte	56
6.6.3	Ripercussioni sul gettito dello Stato nel suo complesso	56
6.6.4	Ripercussioni sul gettito per livello statale	58
6.7	Ripercussioni dell'imposizione minima sull'economia	59
6.7.1	Obiettivo di efficienza	59
6.7.2	Attrattiva fiscale della piazza economica	60
6.7.3	Ripercussioni della deduzione sulla sostanza per la concorrenza fiscale	60
6.7.4	Oneri amministrativi	61
7	Aspetti giuridici	61
7.1	Costituzionalità	61
7.2	Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera	62
7.3	Forma dell'atto	63
7.4	Subordinazione al freno alle spese	63
	Decreto federale concernente un'imposizione speciale dei grandi gruppi di imprese (disegno)	...

1 Situazione iniziale

Il dibattito relativo al diritto internazionale in materia di imposizione delle imprese si è animato nel corso degli scorsi anni. Il gruppo dei venti Paesi industrializzati ed emergenti più importanti (Stati del G20) ha dichiarato che una delle sue priorità consiste nel limitare le possibilità di pianificazione fiscale per le imprese e la competitività fiscale internazionale. Di conseguenza, numerosi Stati, tra cui la Svizzera, hanno modificato il proprio diritto tributario. La legge federale del 28 settembre 2018¹ 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 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 ha permesso alla Svizzera di mantenere la propria competitività fiscale e 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 e l'elevata capacità innovativa, ma anche le condizioni fiscali competitive. 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.

Nel presente messaggio vengono presentati i principi su cui si basa il progetto iniziale dell'OCSE e del G20 sull'imposizione dell'economia digitale (di seguito «progetto dell'OCSE e del G20») e la sua attuazione a livello nazionale. Le regolamentazioni dell'OCSE sono molto complesse e dettagliate. Questi aspetti sono trattati nel dettaglio in particolare nel numero 5.

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 che emergono con la digitalizzazione dell'economia. Ne è scaturito tra l'altro il progetto dell'OCSE e del G20, il progetto attualmente più significativo della politica fiscale internazionale.

Nel contesto del progetto dell'OCSE e del G20, l'8 ottobre 2021 l'«Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting» dell'OCSE, che conta attualmente 141 Stati membri, ha adottato una dichiarazione sulla futura imposizione dei grandi gruppi

¹ RU 2019 2395

di imprese attivi a livello internazionale.² Tale dichiarazione, sottoscritta da 137 Stati membri, tra cui tutti gli Stati dell'OCSE, del G20 e dell'UE, prevede una soluzione articolata in due pilastri: il primo verte su diritti di imposizione più ampi per gli Stati di commercializzazione (cfr. n. 1.1.1), il secondo sulle regole per un'imposizione minima (cfr. n. 1.1.2).

1.1.1 Primo pilastro: imposizione gravante gli Stati di commercializzazione

Progetto dell'OCSE e del G20

Con il primo pilastro si aumenterà, o sarà possibile aumentare per la prima volta, 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 le merci sono vendute e i servizi forniti. Non è necessaria una presenza fisica. In compenso saranno abolite le «imposte digitali» unilaterali (cfr. n. 3.1).

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 hanno un margine di utile superiore al 10 per cento. 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 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. 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 dovrebbe essere firmato a metà 2022. Dato l'attuale stato di avanzamento dei lavori questa scadenza non potrà essere però rispettata.

² Consultabile al sito: www.oecd.org > Topics > Tax > Base erosion and profit shifting > International collaboration to end tax avoidance – Read more > Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021.

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.

Per i gruppi di imprese interessati, l'abrogazione delle imposte digitali unilaterali avrà effetti positivi. Per imposte digitali unilaterali si intendono le imposte sui redditi da specifici servizi digitali, calcolate in funzione dei redditi conseguiti in uno Stato di commercializzazione e prelevate sui redditi lordi affinché non rientrino nel campo di applicazione di una Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito (CDI). Queste regole 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.

Ripercussioni per la Svizzera

L'onere fiscale sugli utili più basso della Svizzera nel confronto internazionale potrebbe perdere di importanza ai fini della decisione di localizzazione dei gruppi di imprese molto grandi. Questo perché, rispetto ad oggi, negli Stati di commercializzazione sarà tassata una parte più consistente dell'utile del gruppo.

1.1.2 Secondo pilastro: imposizione minima

Progetto dell'OCSE e del G20

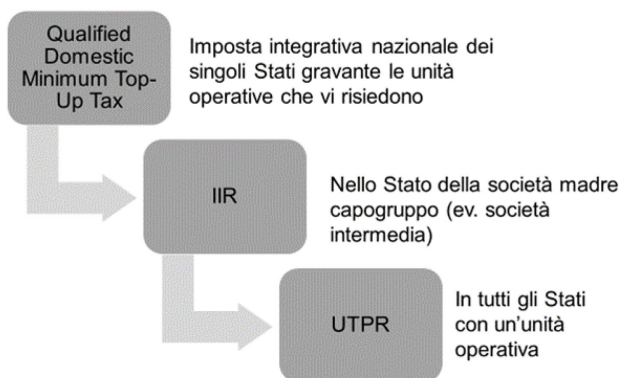
Con il secondo pilastro verrà introdotta un'imposizione minima. Per i gruppi di imprese che generano una cifra d'affari annua di almeno 750 milioni di euro, le cosiddette norme antierosione della base imponibile a livello mondiale («Global Anti-Base Erosion Rules», GloBE) prevedono un'imposizione minima del 15 per cento, secondo una base di calcolo standardizzata a livello internazionale. L'aliquota minima d'imposta deve essere raggiunta in ciascuno Stato. Dall'imposizione minima prevista dal secondo pilastro sono esentati i redditi derivanti dal traffico marittimo internazionale.

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 dovute

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 l'imposizione minima del 15 per cento prevista dall'OCSE e dal G20, la differenza è soggetta a un'imposizione aggiuntiva. Il gruppo di imprese può tuttavia far valere in ogni Stato una deduzione per i valori patrimoniali materiali e i costi salariali (cosiddetto «carve-out» o deduzione sulla sostanza). Agli utili derivanti da determinate attività sulla sostanza potrà quindi essere ancora applicata un'aliquota d'imposta 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 in cui hanno sede le filiali del gruppo di imprese 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 in cui non viene raggiunto il livello d'imposizione minima di compensare con un'imposta integrativa nazionale la differenza rispetto all'aliquota d'imposta minima (cosiddetta «Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax», ODMTT). Tale imposta integrativa nazionale ha la priorità sull'IIR e sull'UTPR.

Secondo il principio dell'OCSE e del G20 si applica quindi il seguente ordine di priorità:



(1) Nella misura in cui uno Stato riscuote un'imposta integrativa nazionale, nessun altro Stato può prelevare un'IIR o un'UTPR.

Un'imposta integrativa nazionale deve essere compatibile con le prescrizioni modello dell'OCSE e del G20³ per essere accettata dagli altri Stati. Per questo, la determinazione dell'utile eccedente deve essere conforme alle direttive dell'OCSE e del G20. Inoltre, l'onere fiscale nazionale per gli utili eccedenti deve

³ Consultabile al sito: www.oecd.org > Topics > Tax > Base erosion and profit shifting > tax challenges arising from the digitalisation of the economy > Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two).

essere portato al livello minimo di 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.

Nel caso dell'IIR, lo Stato in cui risiede la società madre capogruppo ha il diritto di imposizione primario. Se questo Stato non ha introdotto l'IIR, le prescrizioni modello prevedono che si possa applicare l'IIR per la seconda società intermedia. L'OCSE e del G20 definiscono in modo dettagliato l'ordine che deve essere seguito e le loro prescrizioni modello contengono una regolamentazione speciale per le unità operative con più società madri.

- (3) Se l'IIR non è applicabile, lo è invece l'UTPR.

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. L'UTPR può essere riscossa sotto forma di deduzione negata o di imposta integrativa.

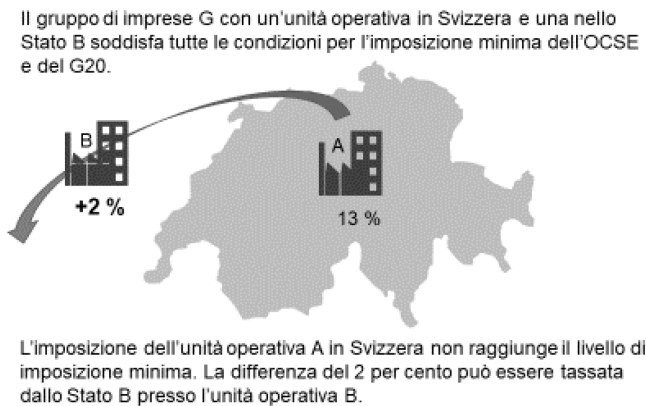
Il secondo pilastro non rappresenta uno standard minimo, bensì un approccio comune, vale a dire che gli Stati non sono tenuti né politicamente, né giuridicamente ad adottare le norme sull'imposizione minima. Qualora decidessero di recepirle nel diritto nazionale, dovrebbero attenersi alle prescrizioni modello e alle linee guida dell'OCSE e del G20 conformemente alla dichiarazione ufficiale dell'8 ottobre 2021. Anche se uno Stato non intende attuare le norme, il consenso raggiunto per un approccio comune non significa che esso accetti l'applicazione delle norme da parte di altri Stati in riferimento alla unità operative interessate attive sul proprio territorio.

Il calendario dell'OCSE e del G20 sull'imposizione minima prevede l'applicazione dell'IIR dal 2023 e dell'UTPR dal 2024. Inoltre a dicembre 2021 sono state pubblicate le prescrizioni modello e a marzo 2022 un commento esplicativo.⁴ Entro la fine del 2022 sarà elaborato l'«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 CDI con i Paesi in 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 attraverso un accordo multilaterale.

⁴ Cfr. prescrizioni modello: www.oecd.org > Topics > Tax > Base erosion and profit shifting > tax challenges arising from the digitalisation of the economy > Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) e commentario: www.oecd.org > Topics > Tax > Base erosion and profit shifting > tax challenges arising from the digitalisation of the economy > Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) > Commentary.

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



Ripercussioni per la Svizzera

Il Consiglio federale ritiene che numerosi Stati, come quelli dell'UE (n. 3.2), recepiranno le norme sull'imposizione minima nel proprio diritto nazionale. In futuro, tali Stati potranno così tassare maggiormente le unità residenti sul loro territorio qualora un gruppo di imprese non raggiunga il livello di imposizione minima in un altro Stato come per esempio in Svizzera. Per tali gruppi di imprese aumenteranno gli oneri fiscali e le spese amministrative.

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.

Le nuove norme sull'imposizione influenzeranno direttamente la maggior parte dei Cantoni; anche quelli con aliquote d'imposta legali superiori al 15 per cento potrebbero non riuscire a raggiungere il livello di imposizione minima. Ciò è il caso, se l'unità operativa beneficia di norme speciali, come per esempio dell'imposizione ad

aliquota ridotta dell'utile da un brevetto o da un diritto analogo (patent box)⁵ 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. 4.1). A tale scopo, la Svizzera deve assicurare sul proprio territorio l'imposizione minima dei gruppi di imprese in questione. Applicherà inoltre i nuovi diritti di imposizione qualora un gruppo di imprese operante in Svizzera non raggiunga il livello di imposizione minima all'estero. Le entrate fiscali aggiuntive saranno così esigibili in Svizzera e non all'estero, altrimenti la Svizzera dovrebbe rinunciare a entrate fiscali, senza accrescere così la propria competitività. Pertanto, la mancata attuazione dell'imposizione minima in Svizzera si tradurrebbe in una riduzione consistente delle entrate dello Stato nel suo complesso. L'attuazione a livello nazionale è quindi opportuna poiché permette di estendere notevolmente il margine di manovra politico-finanziario, che andrà così anche a beneficio delle misure volte a preservare l'attrattiva della piazza economica. Un elemento centrale in questo contesto è la compatibilità tra la normativa svizzera e le prescrizioni modello dell'OCSE e del G20. Una mancata compatibilità comporterebbe una doppia imposizione, imputabile all'applicazione dell'imposta integrativa svizzera e a un'imposizione supplementare all'estero

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 2020⁶ sul programma di legislatura 2019–2023 né nel decreto federale del 21 settembre 2020⁷ 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.

1.3 Interventi parlamentari

Il postulato 21.3664 «Imposta minima per le imprese. Una strategia per preservare l'attrattiva della Svizzera» è stato adottato dal Consiglio nazionale il 1° marzo 2022. Nel testo si invita il Consiglio federale a proporre una strategia nell'ambito dell'attuazione del progetto dell'OCSE e del G20. In particolare, il Consiglio federale dovrà

⁵ Cfr. ordinanza del 13 novembre 2019 sul patent box (RS 642.142.1)

⁶ FF 2019 1777

⁷ FF 2019 8385

analizzare tutte le possibili opzioni per fare in modo che qualsiasi adeguamento dell'imposta sull'utile nel complesso non influisca sull'onere fiscale delle imprese, ad esempio riducendo nella stessa misura altre imposte, tasse, tributi o contributi sociali.

Nell'ambito del presente messaggio il Consiglio federale ha verificato l'istanza del postulato (cfr. n. 4.2). Non è possibile evitare un aumento dell'onere fiscale per i gruppi di imprese interessati situati in Svizzera. Per contrastare la perdita di competitività fiscale si persegue l'attuazione di misure volte a rafforzare la piazza economica (cfr. n. 4.2). Il Consiglio federale ritiene che il postulato possa essere stralciato.

2 Procedura di consultazione e risultati

Il Consiglio ha indetto una procedura di consultazione, che si è svolta dall'11 marzo al 20 aprile 2022. Sono pervenuti complessivamente 74 pareri, tra cui quelli di tutti i 26 Cantoni, 7 partiti e 41 organizzazioni.

Di seguito sono illustrati i principali risultati della consultazione. Tutti i pareri e il rapporto sui risultati della consultazione sono disponibili online.⁸

- **Necessità d'intervento:** gran parte dei soggetti coinvolti ritiene che la Svizzera non possa rimanere immobile di fronte agli attuali sviluppi in ambito internazionale. Viene riconosciuta la necessità di intervenire procedendo all'attuazione a livello nazionale.
- **Procedura:** viene sostenuta la procedura proposta dal Consiglio federale, che comprende la modifica della Costituzione federale, ivi incluse le disposizioni transitorie concernenti un'ordinanza del Consiglio federale temporaneamente applicabile fino all'entrata in vigore della legislazione d'esecuzione.
- **Portata della norma costituzionale di base:** secondo molti partecipanti alla consultazione la norma di base è eccessiva, sia per le possibili limitazioni al federalismo fiscale sia per le possibili deroghe ad altri principi fiscali costituzionali (di questo avviso: 17 Cantoni e CDCF, 4 partiti [PLR, pvl, I Verdi, UDC], 10 organizzazioni). Molti dei partecipanti alla consultazione hanno chiesto che la quota cantonale delle entrate derivanti dall'imposta integrativa sia definita nella norma di base (18 Cantoni nonché CDCF, UDC e 13 organizzazioni).

Il Consiglio federale è consapevole della portata politica della norma costituzionale di base. Quindi, alla luce del risultato della consultazione, ne limita l'applicabilità all'attuazione nazionale del progetto dell'OCSE e del G20. Inoltre, la norma costituzionale vigente, secondo cui la quota di un'imposta federale diretta spettante ai Cantoni è pari almeno al 17 per cento, deve rimanere invariata e valere anche per l'attuazione del progetto dell'OCSE e del G20. Il legislatore può prevedere una quota cantonale maggiore.

- **Attuazione federale dell'imposizione minima:** gran parte dei partecipanti alla consultazione è concorde nell'affermare che l'imposizione minima dovrebbe essere attuata dai Cantoni (in particolare i Cantoni ma anche la CDCF, la maggior parte dei partiti e gran parte delle associazioni economiche). Un'imposizione da

⁸ Consultabili al sito: www.admin.ch > Diritto federale > Procedure di consultazione > Procedure di consultazione concluse > 2022 > DFF.

parte della Confederazione è richiesta esplicitamente in particolare da pvl e 3 organizzazioni.

- **Procedura:** molti partecipanti alla consultazione suggeriscono un esame approfondito di un cosiddetto concetto del Cantone di riferimento; al contrario, altri chiedono o suggeriscono un'attuazione che non richieda un impegno maggiore ai gruppi di imprese (11 Cantoni nonché la CDCF, UDC, varie organizzazioni).

L'applicazione delle disposizioni relative alla procedura da seguire per l'imposizione minima è rilevante anche a livello di politica locale, pertanto è necessario condurre accertamenti approfonditi a livello tecnico tenendo conto dell'ordinanza del Consiglio federale (cfr. n. 4.1.2).

- **Ripartizione tra i tre livelli statali delle entrate derivanti dall'imposta integrativa:** nel corso della consultazione il Consiglio federale ha proposto di trasferire le entrate derivanti dall'imposta integrativa interamente ai Cantoni e ha chiesto esplicitamente ai partecipanti alla consultazione di esprimere una posizione al riguardo.
 - Si sono dichiarati favorevoli alla ripartizione proposta 7 Cantoni, 2 partiti (PLR e UDC) così come alcune associazioni economiche (p. es. economie-suisse e SwissHoldings).
 - La maggior parte dei Cantoni e dei partiti ha chiesto che una parte delle entrate supplementari venga destinata alla Confederazione. 12 Cantoni e la CDCF hanno proposto di destinare il 75 per cento ai Cantoni. 5 Cantoni hanno proposto una quota cantonale inferiore, mentre un Cantone una quota superiore; in pochi non si sono espressi in modo esplicito su questo argomento. Le opinioni dei partiti e delle altre organizzazioni prendono in esame tutte le possibili soluzioni.
 - 4 partecipanti chiedono una partecipazione dei Comuni.

Alla luce di quanto emerso, quindi, il Consiglio federale ha proposto la seguente ripartizione: 75 per cento destinato ai Cantoni, che dovranno tenere adeguatamente conto dei propri Comuni; 25 per cento destinato alla Confederazione.

- **Accettazione a livello internazionale:** gran parte dei partecipanti alla consultazione condivide l'idea del Consiglio federale secondo cui la normativa svizzera deve essere riconosciuta a livello internazionale.
- **Attuazione mirata dell'imposizione minima:** la maggior parte dei partecipanti alla consultazione si dichiara a favore di un'applicazione puntuale dell'imposizione minima esclusivamente per le imprese interessate. L'imposizione minima non dovrà applicarsi a piccole imprese o a imprese operanti esclusivamente in Svizzera. 3 organizzazioni e 2 partiti (PSS, I Verdi) chiedono un'imposizione dell'15 per cento per tutte le imprese.

In un'ottica di maggiore attrattiva fiscale della piazza economica svizzera, il Consiglio federale respinge la proposta di un aumento impositivo che superi il livello di imposizione richiesto dall'OCSE e dal G20.

- **Misure volte a rafforzare la piazza economica:** la maggior parte dei partecipanti alla consultazione si è espressa al riguardo, chiedendo che le maggiori entrate

vengano impiegate per misure volte a mantenere l'attrattiva della piazza economica. Una minoranza (in particolare PSS, I Verdi, Alleanza del Centro, USS) chiede invece che le entrate supplementari vengano utilizzate per scopi sociali o di politica climatica. Tale richiesta è giustificata in particolare dalla capacità del progetto di ottenere la maggioranza dei consensi alle urne.

Tra i possibili ambiti in cui potrebbero collocarsi le misure cantonali volte a rafforzare la piazza economica, i Cantoni citano, tra gli altri, educazione, ricerca e innovazione, crediti di imposta, digitalizzazione, ambiente, promozione delle start-up e custodia extra-familiare dei figli. A questo riguardo alcuni Cantoni vorrebbero che la Confederazione elaborasse condizioni quadro per le misure volte a rafforzare la piazza economica a livello cantonale o un catalogo delle misure. UDC e PLR chiedono che i mezzi siano impiegati esclusivamente per misure mirate volte a rafforzare la piazza economica. Anche le associazioni economiche ritengono che l'attenzione debba essere concentrata su misure cantonali mirate che mantengano l'attrattiva della piazza economica.

Dalla consultazione emerge che la maggior parte dei Cantoni vorrebbe un maggiore impegno della Confederazione per il mantenimento dell'attrattiva della piazza economica svizzera nel suo complesso. Per quanto riguarda invece le misure volte a rafforzare la piazza economica, a livello federale i Cantoni propongono principalmente la definizione di linee d'azione che possano favorire l'intero territorio nazionale a medio e lungo termine. Tra queste vi sono maggiori finanziamenti a scuole universitarie, misure a sostegno delle iniziative di ricerca e sviluppo dell'economia e volte al rafforzamento della capacità di innovazione e della competitività delle imprese. Le linee d'azione si collocano principalmente in settori quali educazione, ricerca e innovazione e lotta alla carenza di professionisti qualificati. I partiti hanno avanzato proposte anche molto diverse tra loro su come dovrebbero essere impiegate le entrate a livello federale. I partiti che auspicano una ripartizione delle entrate anche con la Confederazione sono favorevoli a misure volte al mantenimento dell'attrattiva della piazza economica e alcuni sono anche a favore di una distribuzione parziale o totale delle maggiori entrate alla popolazione. Secondo il PSS, ad esempio, il gettito dell'imposta integrativa, spettante integralmente alla Confederazione, dovrebbe essere destinato soltanto alla popolazione, attraverso uno sgravio dei premi della cassa malati obbligatori.

Alla luce di questo il Consiglio federale propone di destinare in modo vincolato la sua quota delle entrate, al netto delle sue maggiori uscite per la perequazione delle risorse (cfr. n. 5.2.3), all'ulteriore rafforzamento dell'attrattiva della piazza economica svizzera.

- **Perequazione finanziaria e compensazione degli oneri:** la stragrande maggioranza dei Cantoni concorda con il Consiglio federale che la perequazione finanziaria e la compensazione degli oneri debbano essere adeguate (in merito alla proposta del Cantone di Zurigo rifiutata dal Consiglio federale cfr. n. 5.2.3). Alcuni Cantoni avanzano però delle riserve, in quanto a loro avviso l'imposta integrativa potrebbe aumentare le disparità intercantionali. La CDCF e numerosi Cantoni chiedono pertanto che venga effettuata un'analisi approfondita degli effetti della

riforma sulla perequazione finanziaria e sulla compensazione degli oneri prendendo in esame i dati fiscali correnti nel quadro del rapporto sull'efficacia 2026–2029.

Il Consiglio federale ritiene opportuno questo modo di procedere. Il rapporto sull'efficacia 2026–2029 indagherà su questo tema e, se necessario, proporrà delle misure nel caso in cui gli effetti, contrariamente alle aspettative, dovessero modificare i pagamenti della perequazione delle risorse in modo che per singoli Cantoni ne risultino oneri aggiuntivi o minori entrate.

- **Semplificare la disposizione transitoria:** molti dei partecipanti chiedono che la disposizione transitoria sia formulata in modo più semplice e breve.

Il Consiglio federale respinge la proposta. I parametri contenuti nella disposizione costituiscono la base giuridica e politica per l'ordinanza temporanea del Consiglio federale. Il legislatore deve stabilire parametri possibilmente chiari e non concedere al Consiglio federale un margine di manovra eccessivo. L'ordinanza deve inoltre resistere a un controllo giudiziario di costituzionalità, se necessario.

3 Diritto comparato, in particolare rapporto con il diritto europeo

3.1 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. Anche l'UE programmava l'introduzione di un'imposta digitale, che è stata tuttavia accantonata 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.

Negli ultimi anni alcune organizzazioni internazionali, tra cui la Banca mondiale e 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 sviluppare il proprio sistema fiscale basato sull'imposizione nello Stato di commercializzazione, ma infine vi hanno rinunciato.

3.2 Imposizione minima

Sulla base delle prescrizioni modello dell'OCSE e del G20, la Commissione europea ha pubblicato un progetto di direttiva, che è stato completato con adeguamenti riguardanti le libertà fondamentali dell'UE. Il progetto di direttiva è stato discusso per la prima volta in seno al Consiglio dell'UE competente in materia (Ecofin) nel gennaio 2022. Alcuni Stati membri hanno espresso perplessità e di conseguenza sono state apportate varie modifiche. In particolare l'entrata in vigore delle norme negli Stati membri dell'UE in pratica dovrebbe slittare al 2024, quindi un anno più tardi.⁹

⁹ Cfr. proposta di direttiva del Consiglio intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali nell'Unione; stato attuale del progetto di direttiva (testo di compromesso): data.consilium.europa.eu.

Dopo l'approvazione della direttiva in seno all'UE, gli Stati membri dovranno recepirne i contenuti nel proprio diritto nazionale.

Già attualmente in diversi Stati vigono norme sull'imposizione analoghe all'IIR. Con le cosiddette regole «Controlled Foreign Company–Rules» (CFC), 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 di una filiale 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 «Global Intangible Low-Taxed Income» (GILTI). 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 ai valori patrimoniali materiali situati all'estero. Una grande differenza tra la GILTI e l'IIR 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 e uno degli adeguamenti previsti è il 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.

4 Punti essenziali del progetto

4.1 La normativa proposta

4.1.1 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 potrebbe essere 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 grandi gruppi di imprese. In questo contesto, la modifica proposta alla Costituzione federale¹⁰ (Cost.) autorizzerà il legislatore federale a introdurre anche il primo pilastro, senza tuttavia anticipare la decisione in merito a un'eventuale attuazione. Per lasciare al legislatore sufficiente spazio di manovra, inoltre, se necessario questo potrà

¹⁰ RS 101

anche agire in deroga agli attuali principi costituzionali. In particolare si porrà la questione circa l'opportunità dal punto di vista amministrativo di decentralizzare l'imposizione gravante gli Stati di commercializzazione affidandola ai Cantoni.

4.1.2 Imposizione minima

Il Consiglio federale prevede che molti Stati, tra cui anche gli Stati membri dell'UE, introdurranno le nuove norme di imposizione. È sua intenzione garantire che, nonostante il nuovo contesto, gli interessi della Svizzera siano tutelati. A tale scopo, la Svizzera garantirà sul proprio territorio l'imposizione minima dei gruppi di imprese in questione. Applicherà inoltre i nuovi diritti di imposizione qualora un gruppo di imprese operante in Svizzera non raggiunga il livello di imposizione minima all'estero. Le entrate fiscali aggiuntive saranno così esigibili in Svizzera e non all'estero. In questo modo si amplia il margine di manovra per le scelte di politica finanziaria della Svizzera, tra cui anche quelle riguardanti i provvedimenti per tutelare l'attrattiva della piazza economica. 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)

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'imposizione dell'unità operativa A in Svizzera non raggiunge il livello di imposizione minima. La differenza del 2 per cento può essere tassata in Svizzera. Lo Stato B non può far valere alcun diritto di imposizione.

Le considerazioni riportate di seguito riguardano principalmente l'attuazione nel quadro dell'ordinanza temporanea del Consiglio federale (cfr. in particolare n. 4.3). Nel contesto dell'iter legislativo successivo, il legislatore ritornerà sui principi qui esposti e, se necessario, potrà adeguarli.

Garanzia dell'imposizione minima

Se la Svizzera rinunciasse a garantire un'imposizione minima dei gruppi di imprese operanti sul suo territorio, altri Stati potrebbero far valere diritti di imposizione tramite

l'IIR o l'UTPR. Nella maggior parte dei casi si procederebbe pertanto comunque una maggiore imposizione di tali gruppi di imprese, ma le entrate fiscali verrebbero riscosse all'estero anziché in Svizzera, con la duplice conseguenza per la Svizzera di una rinuncia alle entrate fiscali e una perdita di competitività. I gruppi di imprese operanti in Svizzera subirebbero inoltre procedure fiscali aggiuntive all'estero, il che si tradurrebbe in maggiori spese amministrative ed incertezza giuridica rispetto agli effetti di una procedura analoga in Svizzera.

Coerentemente, il Consiglio federale intende introdurre l'imposizione minima in Svizzera. Tecnicamente, questo obiettivo viene 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 di imposizione prioritari degli altri Stati (cfr. n. 1.1.2).

La normativa svizzera deve essere accettata a livello internazionale. 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 di imposizione minima, il che causerebbe un ulteriore onere amministrativo. La vigilanza da parte della Confederazione (Amministrazione federale delle contribuzioni, AFC) in merito all'esecuzione da parte dei Cantoni (cfr. n. 5.2.2) è un elemento importante in questo contesto. Se la normativa svizzera non viene accettata all'estero, le imprese interessate devono farsi carico di un onere aggiuntivo, che avrebbe per conseguenza anche una doppia imposizione: oltre all'imposta integrativa svizzera, le imprese vengono assoggettate a un'ulteriore imposizione da parte dello Stato estero.

Attuazione mirata

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 applicata esclusivamente 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. Inoltre l'imposizione supplementare in Svizzera non dovrà essere superiore a quanto richiesto. Il Consiglio federale respinge quindi una maggiore imposizione che supera l'imposizione minima.

Garanzia del federalismo

La concezione tecnica 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.

Un'esecuzione a livello centrale da parte dell'AFC è stata espressamente respinta già prima della procedura di consultazione sia dalla CDCF sia dagli ambienti economici interessati. Il risultato della consultazione (cfr. n. 2) suffraga la scelta di un'esecuzione

a livello decentralizzato da parte dei Cantoni. 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 e deve contenere norme vincolanti per i Cantoni che stabiliscano quali unità operative debbano pagare l'imposta integrativa e quale Cantone è autorizzato a procedere all'esecuzione. L'accettazione dell'imposta integrativa a livello internazionale dovrebbe essere favorita dal fatto che si tratta di un'imposta federale e non cantonale.

Il gettito lordo dell'imposta integrativa dovrà essere destinato per il 75 per cento ai Cantoni. In questo modo i Cantoni saranno anche in futuro 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, poiché si assottiglierà la differenza tra gli oneri fiscali dei Cantoni a imposizione elevata e quelli dei Cantoni a imposizione ridotta. Il progetto dell'OCSE e del G20 riguarda maggiormente i Cantoni fiscalmente attraenti, per quanto con le misure speciali della RFFA in tutti i Cantoni i gruppi di imprese rischiano di vedersi applicare l'imposizione minima prevista dall'OCSE e dal G20. In alternativa si potrebbero ricalibrare queste misure speciali. Indirettamente il secondo pilastro influisce anche sulla concorrenza fiscale tra i Cantoni, anche se risulta essere 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 siano incentivati a mantenere il proprio 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. Minore è la quota delle entrate supplementari spettante ai Cantoni, più questi sono incentivati ad aumentare le loro aliquote fiscali perché così sarebbero loro a riscuotere le entrate supplementari, ma si frenerebbe l'attrattiva fiscale della Svizzera.

Soprattutto i Cantoni con un'imposizione ridotta riceveranno fondi dall'imposta integrativa svizzera, che potranno utilizzare per compensare la propria perdita di attrattiva (cfr. n. 4.2). I Cantoni decideranno in autonomia come utilizzare le entrate derivanti dall'imposta integrativa (cfr. n. 4.2).

Per sortire l'effetto sperato, le entrate dell'imposta integrativa svizzera spettanti ai Cantoni dovranno essere versate al Cantone nel quale fa fiscalmente capo l'unità operativa assoggettata a un'imposizione troppo bassa. In pratica, un grande gruppo di imprese potrebbe avere regolarmente diverse unità operative in Svizzera. In questo caso le entrate cantonali derivanti dall'imposta integrativa dovranno essere distribuite proporzionalmente tra tutti i Cantoni in cui hanno sede le unità operative assoggettate a un'imposizione troppo bassa.

La normativa 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.

Le entrate dei Cantoni verranno prese in considerazione come entrate fiscali aggiuntive nel contesto della NPC. La normativa della NPC non subirà modifiche (cfr. n. 5.2.3).

Quota della Confederazione

Alla Confederazione spetta il 25 per cento delle entrate derivanti dall'imposta integrativa. Queste entrate devono essere utilizzate principalmente per coprire le maggiori uscite derivanti dalla NPC (cfr. n. 5.2.3) e, in secondo luogo, per favorire l'attrattiva della piazza economica. La presente modifica costituzionale non giustifica quindi nessuna nuova competenza in materia di uscite.

Procedura

La procedura deve essere disciplinata nel quadro dell'ordinanza temporanea del Consiglio federale. Al momento non è possibile fornire un giudizio completo sulla procedura che verrà adottata. I dubbi riguardano in particolare i gruppi di imprese con unità operative in più Cantoni. Durante la fase di consultazione molti Cantoni hanno suggerito di valutare nel dettaglio la possibilità di adottare un modello in cui vi sia un Cantone di riferimento che possa assumere un ruolo di coordinamento o essere incaricato di esigere l'intera imposta integrativa svizzera per poi trasferire agli altri Cantoni coinvolti la loro quota. A seconda del ruolo assunto da un eventuale Cantone di riferimento, si potrebbe ipotizzare un indennizzo per il suo dispendio amministrativo. Questa possibilità deve però essere valutata più nel dettaglio dal punto di vista tecnico. La procedura deve essere strutturata in modo tale da garantire il massimo grado di compatibilità e accettazione della normativa svizzera a livello internazionale. Inoltre è necessario che l'onere amministrativo per i gruppi di imprese e le autorità fiscali interessati sia il più possibile ridotto.

4.2 Misure volte a rafforzare la piazza economica

Settori fiscali d'intervento

L'imposizione minima riduce l'importanza delle imposte sull'utile e sul capitale nella concorrenza internazionale. Contemporaneamente, altre imposte non rilevanti per il calcolo dell'imposizione minima 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 2022.¹¹
- *Riforma dell'imposta preventiva*: a fine 2021 il Parlamento ha approvato una riforma dell'imposta preventiva secondo la quale tutte le imprese, in particolare i grandi gruppi di imprese, dovrebbero ottenere condizioni quadro competitive per

¹¹ Documentazione disponibile al sito: www.efd.admin.ch > Il DFF > Votazioni > Abolizione della tassa d'emissione.

emettere prestiti dalla Svizzera. Per raggiungere il livello di imposizione minima secondo l'OCSE e il G20, l'esenzione dal pagamento dell'imposta preventiva sugli interessi così come prevista dal progetto è poco rilevante (cfr. n. 5). Di conseguenza è tuttora possibile conseguire l'effetto positivo sull'economia nazionale svizzera indotto dalla riforma dell'imposta preventiva. Contro questa riforma è stato chiesto il referendum. La votazione popolare si svolgerà il 25 settembre 2022.¹²

- *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 garantire un'elevata mobilità delle compagnie di navigazione marittima. 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 Consiglio federale ha licenziato il messaggio il 4 maggio 2022¹³.

Settori d'intervento generali a livello politico-economico

Il 16 febbraio 2022 il Consiglio federale ha emanato l'analisi globale «Rafforzamento della piazza economica svizzera»,¹⁴ 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, alla legge federale del 7 ottobre 2005¹⁵ sulle finanze della Confederazione (LFC) 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 del 23 dicembre 2011¹⁶ sul CO₂.

Vari progetti riguardano anche la digitalizzazione. A questo riguardo, nel 2022 il Consiglio federale intende 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 cui è attualmente esposta la piazza economica svizzera, quali il cambiamento demografico, la questione della configurazione futura dei rapporti con l'UE e l'attuazione di una politica climatica economicamente efficiente.

Nell'ambito della consultazione i Cantoni hanno sottolineato come per il mantenimento dell'attrattiva della piazza economica a loro avviso siano importanti anche misure che riguardano il mercato del lavoro e la carenza di professionisti qualificati che

¹² Oggetto consultabile su Curia Vista 21.024.

¹³ FF 2022 1252; oggetto consultabile su Curia Vista 22.035.

¹⁴ Consultabile al sito: www.admin.ch > Documentazione > Comunicati stampa del Consiglio federale > 16.02.2022.

¹⁵ RS 611.0

¹⁶ RS 641.71

si prospetta a medio termine. Oltre alla firma dell'accordo bilaterale con l'UE i contingenti degli Stati terzi hanno chiesto ulteriori adeguamenti, come pure il rafforzamento dei luoghi di studio e formazione in Svizzera per aumentare la manodopera potenziale. Il Consiglio federale mira al rafforzamento del potenziale di professionisti nel quadro della politica universitaria e della politica sul personale qualificato per la promozione e l'utilizzo del potenziale di manodopera presente sul territorio nazionale. Inoltre, in vari ambiti della politica sostiene misure cantonali e comunali volte a fornire al personale una qualifica e a migliorarla nonché a facilitare la conciliazione tra vita professionale e famiglia¹⁷ e creare buone condizioni lavorative fino all'età della pensione e oltre.¹⁸ Per di più consente l'ammissione di lavoratori qualificati stranieri in settori con un elevato fabbisogno di specialisti.¹⁹

Per quanto riguarda il settore della ricerca in Svizzera, i Cantoni hanno sottolineato anche l'importanza di una piena associazione del Paese al programma di ricerca dell'Ue Orizzonte Europa. Il Consiglio federale persegue tuttora una piena associazione. Nel quadro di un bando specifico, il 4 marzo 2022 il Consiglio federale ha deciso, come misura transitoria, che in futuro le start-up innovative saranno sostenute nell'attività di ricerca e sviluppo da contributi diretti di Innosuisse. Ha adottato anche un'altra serie di misure transitorie: i ricercatori svizzeri che svolgono la loro attività nell'ambito di progetti europei saranno finanziati direttamente dalla Confederazione. In più verranno offerte soluzioni transitorie per i bandi non accessibili.²⁰ I Cantoni ritengono anche sia necessario intervenire per ridurre l'onere amministrativo delle imprese.²¹ In generale, dalle misure proposte, che mirano a migliorare le condizioni quadro politico-economiche generali, trarrebbero vantaggio tutte le imprese.

Misure cantonali volte a rafforzare la piazza economica

L'imposizione minima pone soprattutto i Cantoni davanti a nuove sfide. I Cantoni con un'imposizione ridotta perderanno in parte il loro vantaggio competitivo. Le entrate generate dall'imposta integrativa possono fornire loro un certo margine di manovra politico-finanziario per contrastare tali ripercussioni negative. Tuttavia, le incertezze sull'ammontare delle entrate dell'imposta integrativa sono ancora elevate (cfr. n. 6). I

¹⁷ La Confederazione promuove la custodia di bambini complementare alla famiglia, i sussidi cantonali e comunali per la creazione di posti per la custodia nonché i progetti volti ad adeguare maggiormente ai bisogni dei genitori l'offerta di servizi per la custodia di bambini complementare alla famiglia. Si veda <https://www.bsv.admin.ch> > Aiuti finanziari > Custodia di bambini complementare alla famiglia.

¹⁸ Per gli anni 2020–2024 la Confederazione ha messo a disposizione dell'AD fondi supplementari per sostenere maggiormente le persone in cerca d'impiego più anziane e quelle difficilmente collocabili. Si veda <https://www.seco.admin.ch> > Lavoro > Politica sul personale qualificato > Partecipazione al mercato del lavoro fino all'età pensionabile e oltre.

¹⁹ Il 4 marzo 2022, nel quadro del rapporto in adempimento del postulato 19.3651 Nantermod il Consiglio federale ha deciso una serie di misure per ottimizzare l'ammissione di lavoratori qualificati provenienti da Stati terzi. In adempimento della mozione 17.3067 Dobler, il Consiglio federale presenterà inoltre un messaggio sull'ammissione agevolata di stranieri laureati in settori con una comprovata carenza di specialisti.

²⁰ Il 4 marzo 2022 il Consiglio federale ha adottato altre misure «Orizzonte Europa» e ha rafforzato la collaborazione internazionale in ambito spaziale.

²¹ Nel 2022 il Consiglio federale presenterà un messaggio relativo a una legge sullo sgravio delle imprese.

Cantoni eserciteranno la loro sovranità nel decidere se, ed eventualmente quali, misure adottare per rafforzare la piazza economica.

Il DFF, in collaborazione con altri Dipartimenti, sostiene uno scambio di natura tecnica tra i Cantoni e, su richiesta, fornisce loro consulenza nella concezione e valutazione di misure volte a rafforzare 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 che tenga conto anche del diritto comunitario sugli aiuti dell'UE.

Requisiti delle misure volte a rafforzare la piazza economica: le misure volte a rafforzare la piazza economica devono essere: 1) compatibili con le direttive internazionali, 2) accessibili a tutti ed efficaci anche per i gruppi di imprese interessate dalla riforma dell'OCSE e del G20, 3) opportune sotto il profilo politico-economico. In generale, in base alle direttive dell'OCSE e del G20 sono permesse o consentite tutte quelle misure generalmente accessibili e che non dipendono dall'utile. Ciò limita le possibilità di informare le misure sulle esigenze dei gruppi di imprese interessati dal secondo pilastro. Inoltre, è necessario tenere conto anche di altri obblighi internazionali e della compatibilità con il diritto comunitario sugli aiuti. Quest'ultimo è basato sul criterio della «non selettività», il che significa che è fondamentale garantire che tutti possano accedere alle misure volte a rafforzare la piazza economica senza alcuna discriminazione. Dati i requisiti elevati imposti dalle direttive, è consigliabile un'analisi puntuale delle singole proposte.

Sviluppi nelle piazze economiche concorrenti: la Segreteria di Stato per la formazione, la ricerca e l'innovazione ha commissionato uno studio esterno.²² Nel contesto del progetto dell'OCSE e del G20 sull'imposizione dell'economia digitale, lo studio fornisce un quadro generale sui recenti sviluppi nei Paesi concorrenti nell'ambito delle misure adottate o previste di recente per promuovere l'attrattiva della piazza economica per le attività di ricerca e sviluppo e sulle altre misure volte a promuovere in generale la piazza economica. I risultati dello studio mostrano che sono pochi i Paesi concorrenti che si trovano in una situazione di partenza simile, e quindi soltanto in questi Paesi vi è altrettanta pressione a livello economico-politico per l'adeguamento. Si tratta in particolare di Paesi Bassi, Irlanda, Regno Unito e Singapore. Al momento non è chiaro se e quali misure questi Paesi decideranno di adottare. In molti casi, però, si parla di introdurre o ampliare la platea dei beneficiari dei crediti di imposta per le attività di ricerca e sviluppo, che sarebbero quindi compatibili con le direttive dell'OCSE e del G20. Tuttavia in questi Paesi il dibattito è ancora in corso, soprattutto per quanto riguarda la possibilità di ulteriori misure di promozione.

Misure della Confederazione volte a rafforzare la piazza economica

La Confederazione deve impiegare la propria quota, al netto delle maggiori uscite generate dall'imposta integrativa per la perequazione finanziaria e la compensazione degli oneri, per misure nazionali volte a favorire l'attrattiva della piazza economica

²² Consultabile al sito: www.sbf.admin.ch > Pubblicazioni e Servizi > Pubblicazioni > Banca dati pubblicazioni. Lo studio si fonda sullo studio «Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz» (KPMG 2021).

svizzera nel suo complesso (cfr. n. 5.2.3, 6.1). Inoltre, il fatto che una parte delle entrate derivanti dall'imposta integrativa siano destinate alla Confederazione riduce il rischio di un aumento della disparità tra i Cantoni. Per tenere conto dell'incertezza circa l'entità delle entrate e garantire la trasparenza riguardo all'impiego dei mezzi, il Consiglio federale propone una destinazione vincolata per l'utilizzo della quota della Confederazione (cfr. n. 5.2.2). I possibili ambiti in cui potrebbero essere impiegati i mezzi supplementari per il rafforzamento dell'attrattiva della piazza economica sono ancora oggetto di discussione. Il quadro giuridico della destinazione vincolata dei mezzi potrà essere ulteriormente concretizzata a tempo debito. In questo modo si garantisce anche che le uscite della Confederazione non siano superiori agli importi messi a sua disposizione in base all'ammontare della quota della Confederazione. In più, è possibile dimostrare in modo trasparente come vengono impiegati i mezzi.

Le misure a livello federale devono garantire un valore aggiunto economico che va oltre quello delle misure cantonali volte a rafforzare la piazza economica e devono essere concepite nel rispetto del principio di sussidiarietà. Il DFF ha discusso possibili linee d'azione con i Cantoni.

Stato del dibattito a livello cantonale e federale

Misure cantonali volte a rafforzare la piazza economica: attualmente a livello cantonale si sta discutendo su varie possibili proposte di misure. Il confronto e i chiarimenti, in particolare con le imprese interessate, però, sono soltanto in una fase iniziale.

Al centro delle discussioni vi sono da un lato le misure che avranno un effetto diretto sulle imprese, in particolare i contributi di promozione compatibili con le direttive dell'OCSE e del G20 o i crediti di imposta per lo sviluppo e per l'innovazione. Queste misure tendenzialmente sono volte a garantire il mantenimento dei posti di lavoro ad alto valore aggiunto e qualificati, possono avere effetti positivi sull'economia ed essere strutturati in modo tale da garantire la compatibilità con ulteriori requisiti internazionali. Dalla discussione, però, è emerso anche che per le imprese con un minore orientamento alla ricerca e allo sviluppo è molto più difficile adottare misure mirate volte a rafforzare la piazza economica. Pertanto sono state prese in considerazione anche altre misure indirette rivolte alle aziende, come le misure nell'ambito dell'imposizione delle persone fisiche o che prevedono una riduzione dell'imposta sulla sostanza o dell'imposta sul reddito. Sebbene questi sgravi fiscali interesserebbero anche i «decision maker» delle imprese operanti a livello globale, a seconda dei Cantoni questo potrebbe comportare anche importanti perdite fiscali.

In generale i Cantoni stanno concentrando la propria attenzione sulle misure volte a rafforzare la piazza economica in grado di garantirne l'attrattiva. Queste però devono seguire l'iter dei processi democratici, che richiede tempo e tiene conto anche gli interessi dei Comuni.

Approccio delle misure della Confederazione a livello di contenuti: gli orientamenti illustrati di seguito riflettono lo stato del confronto con i Cantoni e devono essere ancora analizzate nel dettaglio. Eventuali misure dovranno poi essere armonizzate con i progetti e le condizioni quadro attualmente in vigore nei diversi ambiti politici.

- Un possibile orientamento è quello nei settori dell'educazione, della ricerca e dell'innovazione. Una maggiore promozione della formazione professionale e

della formazione continua, del settore universitario o della ricerca e dell'innovazione può rafforzare notevolmente la piazza economica e aumentare il potenziale di specialisti per tutta la Svizzera.

- Un altro possibile orientamento nell'ambito dell'innovazione potrebbe essere l'utilizzo di una parte dei mezzi federali per il finanziamento di start-up che si occupano di tematiche come la decarbonizzazione o la digitalizzazione. L'innovazione potrebbe essere maggiormente promossa anche negli ambiti di contatto con imprese e ricerca applicata di università e scuole universitarie professionali. Questo soprattutto alla luce dell'attuale mancata associazione della Svizzera al programma Orizzonte Europa.
- Anche accelerare i progetti nell'ambito della digitalizzazione dell'Amministrazione, che si svolgono in accordo con Cantoni e Comuni, potrebbe rappresentare un modo valido per ridurre l'onere amministrativo delle imprese.
- Per aumentare il grado di accettazione del progetto a livello politico, durante la consultazione in alcuni casi sono state proposte anche misure sociopolitiche, come linee d'azione a livello federale. Tra le proposte avanzate durante i dibattimenti vi sono, ad esempio, riduzioni più significative dei premi, contributi per il finanziamento dell'AVS o contributi per l'ampliamento delle soluzioni per la custodia dei figli. Le misure sociopolitiche contribuiscono però in misura minore al mantenimento dell'attrattiva della piazza economica, soprattutto nel caso delle imprese interessate dalla riforma fiscale dell'OCSE e del G20. Una riduzione maggiore dei premi, ad esempio, alleggerisce il carico delle economie domestiche con guadagni inferiori. Data l'entità incerta e limitata del gettito derivante dall'imposta integrativa in Svizzera rispetto alla crescita media dei premi, però, l'effetto di sgravio nei fatti sarebbe probabilmente nullo. Dal punto di vista delle imprese, inoltre, una misura di questo tipo non favorirebbe l'attrattiva della piazza economica. Al contrario potrebbe avere più senso dal punto di vista economico un maggior sostegno finanziario volto a incrementare le soluzioni per la custodia dei figli, perché andando a migliorare la conciliazione tra lavoro e famiglia potrebbe avere un effetto potenzialmente positivo sul tasso d'attività professionale e quindi potrebbe contribuire ad aumentare l'attrattiva della piazza economica svizzera.

Definizione dei temi principali: per la valutazione delle misure volte a rafforzare la piazza economica e la loro introduzione a livello cantonale e federale bisogna fare ancora una volta riferimento al fatto che al momento non si hanno certezze circa l'ammontare a breve termine delle entrate supplementari. È probabile però che il loro peso sarà limitato rispetto al budget totale delle amministrazioni pubbliche. Per questo e anche alla luce delle modifiche previste nei comportamenti delle imprese (cfr. n. 6) è evidente che le misure volte a rafforzare la piazza economica possano essere poche ma efficaci.

4.3 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 termineranno solo alla fine del 2022. Dall'altro, non è ancora chiaro in che modo gli altri Stati

implementeranno il progetto. 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 disposizioni transitorie in virtù delle quali il Consiglio federale sarà autorizzato a disciplinare l'imposizione minima tramite un'ordinanza che rimarrà in vigore solo fino all'entrata in vigore della legge ordinaria. Le disposizioni transitorie contengono una serie di principi vincolanti che il Consiglio federale deve considerare nella sua ordinanza. La maggior parte di tali principi si riferisce alle norme dell'OCSE e del G20 da adottare. Le disposizioni transitorie disciplinano però soprattutto l'attuazione federale (cfr. n. 5.2.2).

Nel contesto dell'iter legislativo, il legislatore non sarà vincolato ai principi delle disposizioni transitorie (in particolare concernenti l'attuazione federale), bensì esclusivamente alla norma costituzionale di base.

Parallelamente a questo progetto, il Consiglio federale sta elaborando l'ordinanza di durata limitata per l'attuazione nazionale del secondo pilastro. Per garantire che le prescrizioni modello dell'OCSE e del G20 vengano riprese senza modifiche, queste devono essere dichiarate applicabili per quanto possibile tramite rimando. La procedura di consultazione su un primo progetto di ordinanza è prevista per agosto 2022, mentre determinate disposizioni, in particolare concernenti la procedura, saranno sottoposte a consultazione soltanto successivamente. Per permettere l'attuazione tecnica dell'imposizione minima, l'ordinanza del Consiglio federale deve essere esaustiva, in modo tale che i Cantoni non debbano apportare adeguamenti di legge nel relativo ambito.

Il Consiglio federale prevede che la normativa nazionale entrerà in vigore il 1° gennaio 2024. Prima di allora, se non raggiungono il livello di 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. La procedura di consultazione ha confermato che anche le imprese interessate non auspicano un'entrata in vigore con effetto retroattivo. Così come esposto nel progetto posto in consultazione, il Consiglio federale rinuncia alla retroattività.

5 Commento ai singoli articoli

5.1 Norma di base

Art. 129a Imposizione speciale dei grandi gruppi di imprese

La norma costituisce la base per l'attuazione di entrambi i pilastri del progetto dell'OCSE e del G20 nel diritto nazionale. Nel contempo, l'articolo 129a costituisce la base delle disposizioni transitorie e, a sua volta, dell'ordinanza da emanare di durata limitata del Consiglio federale concernente l'imposizione minima.

Il Consiglio federale ritiene che l'imposizione nello Stato di commercializzazione e l'imposizione minima si configurino sotto forma di imposte dirette, che possono essere strutturate come imposte federali o cantonali. La decisione è rimandata al legislatore. Nel quadro della disposizione transitoria, il Consiglio federale propone un'imposta federale (cfr. n. .5.2).

L'articolo 129a assegna nuove competenze alla Confederazione, ma non ha altri effetti giuridici diretti. L'introduzione dell'imposizione nello Stato di commercializzazione e dell'imposizione minima richiedono una legge federale, che dovrà essere sottoposta a un referendum facoltativo. Nel frattempo, data l'urgenza, tramite disposizioni transitorie all'interno della Costituzione federale o una pertinente ordinanza del Consiglio federale l'imposizione minima verrà introdotta fino all'emanazione della relativa legge.

Cpv. 1

Il capoverso 1 e il titolo della norma limitano il proprio campo di applicazione ai «grandi» gruppi di imprese. Con questo termine si vuole alludere al fatto che le piccole e medie imprese (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 globale 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. 5.2.1).

Per l'imposizione gravante gli Stati di commercializzazione non è necessario che il gruppo di imprese sia presente fisicamente nello Stato di commercializzazione affinché questo possa far valere i diritti di imposizione che gli spettano. L'imposizione minima richiede invece una presenza fisica dell'impresa nello Stato in questione.

Ai sensi dell'articolo 129a Cost., la Confederazione può inserire prescrizioni nella legge federale del 14 dicembre 1990²³ sull'imposta federale diretta (LIFD), ma anche nella legge federale del 14 dicembre 1990²⁴ sull'armonizzazione delle imposte dirette

²³ RS 642.11

²⁴ RS 642.14

dei Cantoni e dei Comuni (LAID). Tuttavia, la Confederazione è anche libera di stabilire le regole in un atto separato, come previsto nel quadro delle disposizioni transitorie sull'introduzione dell'imposizione minima (cfr. n. 5.2, 7.3).

Cpv. 2

Nella legislazione, la Confederazione deve attenersi agli standard e alle prescrizioni modello internazionali. Ciò significa principalmente l'accordo multilaterale (primo pilastro) e le prescrizioni modello dell'OCSE e del G20 (secondo pilastro). Tuttavia, anche le modalità di attuazione in altri Stati, per esempio gli Stati membri dell'UE o gli Stati Uniti (n. 3), 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 cpv. 2). La tutela degli interessi svizzeri può richiedere di derogare agli attuali principi costituzionali.

- *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 loro unità a seconda dell'entità del loro fatturato e della loro redditività.
- *Aliquote massime, esecuzione (art. 128 cpv. 1 e 4 primo periodo Cost.):* l'articolo 128 Cost. disciplina l'imposta federale diretta. L'importo delle aliquote d'imposta è limitato 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 della necessaria flessibilità. Nel caso dell'imposizione gravate gli Stati di commercializzazione 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 capoverso 1 o 4 primo periodo Cost. Se l'imposta minima viene definita come un'imposta federale (come ha chiesto il Consiglio federale nell'ambito delle disposizioni transitorie, cfr. n. 5.2), in questo caso specifico deve poter superare le aliquote massime stabilite dalla Costituzione federale, pertanto anche in questo caso il legislatore deve avere la possibilità di agire in deroga alle vigenti disposizioni costituzionali. Poiché la normativa dell'OCSE e del G20 può interessare potenzialmente anche le società di persone, è possibile una deroga alle aliquote massime anche nel caso delle persone fisiche.

- *Esclusioni dall'armonizzazione fiscale (art. 129 cpv. 2 Cost.):* in particolare, l'attuale competenza di armonizzazione della Confederazione non si applica alle tariffe e alle aliquote d'imposta. Se il legislatore federale decide di definire l'imposizione minima come un'imposta cantonale, dovrà poter intervenire nella sovranità tariffale dei Cantoni.

Il *capoverso 3* non prevede però la possibilità per la Confederazione di derogare all'articolo 128 capoverso 4 periodi 2 e 3 Cost. Di conseguenza ai Cantoni spetta almeno il 17 per cento del gettito lordo di un'imposta basata sull'articolo 129a Cost. Il legislatore può stabilire una quota cantonale maggiore. Nell'ambito delle disposizioni transitorie per l'imposta integrativa il Consiglio federale propone una quota cantonale del 75 per cento.

5.2 Disposizioni transitorie

Disposizioni transitorie dell'art. 129a (Imposizione speciale 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. Le disposizioni transitorie contengono principi vincolanti che il Consiglio federale deve considerare nell'ambito dell'ordinanza. Non appena la legge federale corrispondente entrerà in vigore, le disposizioni transitorie e la relativa ordinanza del Consiglio federale saranno abrogate.

Le prescrizioni modello dell'OCSE e del G20 sono redatte 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. Il Consiglio federale dovrà quindi attenersi alle prescrizioni modello dell'OCSE e del G2, inclusi i commenti e altre normative al riguardo.

Il margine di manovra decisionale riguarda soprattutto l'inserimento nel sistema fiscale federale svizzero. Le unità operativi di un gruppo di imprese interessato dal secondo pilastro possono in genere situarsi in diversi Cantoni. In questi casi le competenze dei Cantoni interessati devono essere disciplinate.

A livello linguistico il Consiglio federale si è attenuto prevalentemente ai termini tecnici usati dall'UE nel suo progetto di direttiva. Questo può facilitare l'attuazione pratica delle norme.

Il *capoverso 1* autorizza il Consiglio federale a sancire l'imposizione minima dei grandi gruppi di imprese mediante ordinanza tenendo conto dell'eventuale attuazione dell'imposizione minima da parte degli altri Stati e del momento in cui avviene. A tale scopo, tutti gli strumenti dell'OCSE e del G20 – l'imposta integrativa nazionale, l'IIR e l'UTPR – devono essere implementate (cfr. n. 1.1.2 e 4.1.2). Il termine «imposta integrativa» è l'iperonimo utilizzato per l'imposta integrativa svizzera, l'IIR e l'UTPR. Il Consiglio federale è del parere che si tratti di un'imposta diretta (cfr. 5.1, art. 129a cpv. 2).

Le disposizioni transitorie sono strutturate come segue.

- Il *capoverso 2* disciplina i principi delle nuove norme di imposizione, basate sulle prescrizioni modello dell'OCSE e del G20. Inoltre, in questa sede viene sancita anche l'attuazione federale in Svizzera, ovvero a quale unità operativa situata in quale Cantone è imputata quale quota delle entrate derivanti dall'imposta integrativa.

-
- Il *capoverso 3* contiene una norma di delega che autorizza il Consiglio federale a emanare l'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 ma che richiedono un trasferimento esplicito delle competenze.
 - Il *capoverso 4* permette al Consiglio federale, per l'attuazione dell'imposizione minima, di derogare ai principi definiti nel capoverso 2 qualora ciò sia necessario, in particolare, sulla base delle prescrizioni modello. Se necessario, il Consiglio federale può anche trasferire questa competenza al DFF.
 - Il *capoverso 5* stabilisce che i Cantoni si occupino dell'esecuzione delle prescrizioni relative all'imposizione minima. A questo scopo il Consiglio federale può prevedere un indennizzo per compensare l'onere amministrativo. Contemporaneamente sancisce una funzione di vigilanza dell'AFC.
 - Il *capoverso 6* stabilisce in che modo debba essere ripartito il gettito lordo dell'imposta integrativa tra Confederazione, Cantoni e Comuni.
 - Il *capoverso 7* riguarda il trattamento della quota spettante ai Cantoni nell'ambito della perequazione finanziaria e della compensazione degli oneri.
 - Il *capoverso 8* contiene una destinazione vincolata che sancisce in che modo la Confederazione debba impiegare la propria quota del gettito lordo dell'imposta integrativa.

5.2.1 Principi tecnici di base dell'OCSE e del G20

Cpv. 2 lett. a – h in combinato disposto con i cpv. 3 e 4

Le disposizioni di cui sopra riprendono i principi tecnici di base del secondo pilastro, che devono essere recepiti invariati nel diritto nazionale. L'OCSE e il G20 definiscono molti termini nelle loro prescrizioni modello (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 trasparenza, ma senza pretese di esaustività, sono elencate nella giusta sede importanti regolamentazioni complementari (*cpv. 3*) e possibili deroghe fondamentali basate sulle prescrizioni modello (*cpv. 4*). Un elenco più dettagliato è riportato alla fine del numero 5.2.1.

Il meccanismo di base scelto dall'OCSE e dal G20 per determinare l'imposta integrativa si articola nelle quattro fasi seguenti.

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 percentuale dell'imposta integrativa;
4. calcolo dell'imposta integrativa.

Quando nelle spiegazioni si fa riferimento a uno «Stato», sono intese anche le Giurisdizioni fiscali al di fuori dei limiti territoriali di tale Stato.

La determinazione dei parametri rilevanti si basa su uno degli *standard di presentazione dei conti riconosciuti* dalle prescrizioni modello (cfr. art. 10.1 delle prescrizioni modello concernente l'«Acceptable Financial Accounting Standard»). In linea di principio, tutte le unità operative di un gruppo di imprese devono applicare lo stesso standard di presentazione dei conti. 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 obbligazioni²⁵ (CO). 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.

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

Il *campo di applicazione* 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 delle prescrizioni modello.

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 può prendere in considerazione queste soglie della cifra d'affari più basse nel quadro dell'ordinanza e assoggettare anche le unità operative interessate all'imposta integrativa svizzera (cpv. 4).

Il termine gruppo di imprese deve essere inteso ai sensi delle prescrizioni modello (art. 1.2 delle prescrizioni modello). Un gruppo di imprese comprende diverse unità operative, che spesso sono persone giuridiche indipendenti, ma in questa definizione rientrano anche stabilimenti d'impresa di unità operative estere. Di conseguenza, si parla di gruppo di imprese anche se una singola società ha solo uno stabilimento d'impresa all'estero. Tuttavia, anche le società di persone o un trust possono essere considerati come unità operative (art. 1.3 e 10.1 delle prescrizioni modello relativi alle «Entity»).

Gli stabilimenti d'impresa o gli immobili delle società nazionali non rientrano quindi nella definizione di unità operativa ai sensi delle prescrizioni modello. Ai fini dell'imposizione minima i loro risultati sono ricondotti all'unità operativa alla quale appartengono.

Fase 2: verifica se il gruppo di imprese non raggiunge il livello di 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 altro Stato non raggiungono l'imposizione minima all'aliquota del 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 le prescrizioni modello dell'OCSE e del G20 (cap. 5 delle prescrizioni modello), per determinare l'aliquota d'imposta effettiva si applica la seguente formula (*lett. e*):

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

Gli **utili determinanti** sono disciplinati nella *lettera d*. Le prescrizioni modello dell'OCSE li specificano 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 consolidato 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 le prescrizioni modello, in particolare per i seguenti elementi (art. 3.2 seg. delle prescrizioni modello).

- Onere fiscale: l'onere fiscale non è considerato.
- Partecipazioni (art. 10.1 delle prescrizioni modello relativo agli «Excluded Dividends»): 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 e non lo sono neppure utili e perdite derivanti da partecipazioni qualificate (ovvero con una quota di partecipazione di almeno il 10 %). 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.
- Utili e perdite correlati al traffico marittimo internazionale.

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

Le correzioni precedentemente elencate possono portare a differenze nella determinazione degli utili determinanti secondo le prescrizioni modello dell'OCSE e del G20 e 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 delle partecipazioni. In Svizzera, per esempio, sono ammesse rettifiche di valore e rivalutazioni sulle partecipazioni contabilizzati all'attivo. Questa possibilità è tuttavia esclusa dalle prescrizioni modello.

Le prescrizioni modello specificano i principi summenzionati e contengono ulteriori regolamentazioni e diritti di voto.

Gli articoli 3.4 e 3.5 delle prescrizioni modello disciplinano la ripartizione degli utili e delle perdite tra le singole unità operative.

La *lettera c* elenca gli elementi inclusi nelle **imposte determinanti**. Le prescrizioni modello illustrano 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.

Ai fini dell'imputazione delle imposte alla fonte vale quanto segue: 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 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 delle prescrizioni modello («Eligible Distribution Tax System»). 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 cantonale 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.

In linea di principio, le suddette imposte determinanti devono essere contabilizzate nel conto economico della rispettiva unità operativa. Il capitolo 4 delle prescrizioni modello 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, nella fase 3 viene calcolata l'**aliquota dell'imposta integrativa** del gruppo di imprese per ciascuno Stato (art. 5.2 delle prescrizioni modello):

$$\text{Aliquota percentuale dell'imposta integrativa} = 15\% - \text{aliquota d'imposta effettiva}$$

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

L'importo dell'imposta integrativa è determinato sulla base della somma dell'utile eccedente per ciascuno Stato.

$$\begin{aligned} & \text{Importo dell'imposta integrativa} = \\ & \text{Somma dell'utile eccedente in uno Stato} \times \text{Aliquota dell'imposta integrativa} \end{aligned}$$

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 i valori patrimoniali materiali e i costi salariali (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 è esposta in dettaglio all'articolo 5.3 delle prescrizioni modello, dove si stabilisce che il 5 per cento dei costi salariali in uno Stato e il 5 per cento dei valori patrimoniali materiali possono essere dedotti dagli utili determinanti. Secondo una disposizione transitoria (art. 9.2 delle prescrizioni modello), nei primi anni che seguono l'entrata in vigore della normativa l'importo della deduzione è ridotto gradualmente dal 10 per cento (costi salariali) e dall'8 per cento (valori patrimoniali materiali) al 5 per cento.

Regolamentazioni complementari e deroghe nell'ambito di competenza del Consiglio federale (cpv. 3 e 4)

- Fase 1 (verifica se il gruppo di imprese rientra nel campo di applicazione)
 - Nel capitolo 6, le prescrizioni modello contengono 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 delle prescrizioni modello);

-
- entrata o uscita di un'unità operativa durante l'esercizio (art. 6.2 delle prescrizioni modello);
 - trasferimento di valori patrimoniali e impegni (art. 6.3 delle prescrizioni modello).
 - Inoltre, l'articolo 6.5 delle prescrizioni modello si applica 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 veicoli d'investimento 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 no. 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 delle prescrizioni modello). L'articolo 1.5.3 delle prescrizioni modello 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 di 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, le prescrizioni modello dell'OCSE e del G20 prevedono 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; cfr. in particolare l'art. 4.3 delle prescrizioni modello).
 - Il capitolo 4 delle prescrizioni modello contiene anche indicazioni per trattare le cosiddette differenze temporanee che sorgono quando le voci di ricavo o di spesa sono registrate in anni differenti ai fini contabili e fiscali. Le regole in materia si basano fondamentalmente sul cosiddetto metodo di «deferred tax accounting» previsto dalle prescrizioni modello. 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. Queste norme dovrebbero evitare il pagamento di un'imposta integrativa solo 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 percentuale 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 apolidi e di alcune unità operative individuali in cui la società madre capogruppo detiene direttamente o indirettamente al massimo il 30 per cento delle quote (art. 5.1.1 e 5.6.2 delle prescrizioni modello). Inoltre, in certe situazioni, l'aliquota d'imposta per determinati sottogruppi o alcuni tipi di unità operative oppure altre unità 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 capogruppo detiene direttamente o indirettamente al massimo il 30 % delle quote, nonché art. 6.4.1 (a) relativo ad alcune unità che rientrano nella definizione di «joint venture» secondo le prescrizioni modello).
- Fase 4 (calcolo dell'imposta integrativa)
 - In linea di principio, per i collaboratori attivi per un gruppo di imprese in uno Stato i costi effettivi sono determinanti per i costi salariali. Per i valori patrimoniali materiali è sostanzialmente determinante il valore contabile dei valori patrimoniali materiali detenuti nel medesimo Stato secondo lo standard di presentazione dei conti riconosciuto. In particolare, i costi salariali correlati al traffico marittimo 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 delle prescrizioni modello). Le prescrizioni modello prevedono inoltre anche ulteriori disposizioni dettagliate in questo caso (art. 5.3).
 - L'imposta integrativa per ciascuno Stato deve eventualmente essere adeguata a causa di correzioni effettuate in anni precedenti (art. 5.4 delle prescrizioni modello).
 - L'OCSE e il G20 prevedono una regola «de minimis» (art. 5.5 delle prescrizioni modello) 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 delle prescrizioni modello contiene prescrizioni per determinate unità operative che sono considerate «joint-venture» secondo le prescrizioni modello (*cpv. 3 lett. a*).
 - Infine, si dovrebbe fare riferimento a prescrizioni modello dettagliate riguardanti le ristrutturazioni e le strutture di holding (cap. 6), i regimi fiscali

speciali (cap. 7), le disposizioni transitorie (cap. 9; *cpv. 3 lett. d*), gli standard di presentazione di conti riconosciuti (art. 10.1) nonché la situazione delle unità operative (art. 10.3).

5.2.2 Attuazione federale in Svizzera

Cpv. 2 lett. i – k in combinato disposto con i cpv. 3 e 4 nonché i cpv. 5 e 6

Nelle suddette fasi 1–4 è stato definito l'importo che la Svizzera può riscuotere come imposta integrativa (oggetto dell'imposta e base di calcolo).

Di seguito viene illustrata anche l'attuazione federale in Svizzera. Le prescrizioni modello influiscono poco su questo settore interno.

Le norme complementari emanate dal Consiglio federale nel quadro dell'ordinanza temporanea (*cpv. 3*) nonché possibili deroghe al capoverso 2 (*cpv. 4*) saranno illustrate nella dovuta sede.

Ripartizione tra i tre livelli statali del gettito lordo dell'imposta integrativa (*cpv. 6*)

Il gettito lordo dell'imposta integrativa viene ripartito tra i tre livelli statali e comprende gli importi di imposte, multe e interessi.

- **Confederazione:** alla Confederazione spetta il 25 per cento del gettito lordo dell'imposta integrativa.
- **Cantoni:** ai Cantoni spetta il 75 per cento del gettito lordo.
- **Comuni:** i Cantoni considerano adeguatamente i Comuni. La disposizione transitoria non prevede disposizioni specifiche e a questo riguardo rispetta in questo modo l'autonomia dei Cantoni. È possibile, ad esempio, adottare una ripartizione come quella per le entrate dell'imposta sull'utile, per la quale sono previste regole molto diverse da Cantone a Cantone.

Il capoverso 6 stabilisce una ripartizione diversa del gettito loro dell'imposta integrativa per **stabilimenti e altre istituzioni federali, cantonali e comunali che svolgono attività esentate dall'imposta sull'utile**. Il gettito lordo di queste istituzioni spettano infatti integralmente al livello statale corrispondente. Ai sensi delle prescrizioni modello, di regola a queste istituzioni non dovrebbe essere applicata l'imposizione minima (art. 1.5.1 in combinato disposto con art. 10.1 delle prescrizioni modello relativo al «Governmental Entity»). Questa regola vale, da un lato, quando non dispongono di una presenza fisica all'estero. Dall'altro, vale, in generale, quando adempiono compiti pubblici e non svolgono attività commerciali. Se l'eccezione prevista dall'OCSE e dal G20 non è applicabile, l'istituzione è soggetta a un'imposta integrativa se raggiunge il valore soglia della cifra d'affari, è fisicamente presente all'estero e il suo livello d'imposizione è inferiore all'imposizione minima.

Impiego della quota cantonale (*cpv. 7*)

I Cantoni decideranno autonomamente come la loro quota del gettito lordo dell'imposta integrativa (cfr. n. 4.2). La quota sarà tuttavia presa in considerazione nell'ambito della perequazione finanziaria e della compensazione degli oneri come gettito fiscale supplementare.

Impiego della quota federale (cpv. 8)

Il capoverso 8 enuncia a quali scopi la Confederazione debba utilizzare il gettito lordo dell'imposta integrativa che le spetta al netto delle maggiori uscite per la perequazione delle risorse generata dall'imposta integrativa. In questo modo sancisce una destinazione vincolata.

I settori che possono contribuire a promuovere ulteriormente l'attrattiva della piazza economica svizzera sono menzionati al numero 4.2. Le misure a tale scopo possono fondarsi su basi legali esistenti. Non è da escludere che sia necessario legiferare ulteriormente per rafforzare l'attrattiva della piazza economica svizzera con altre misure. A tempo debito il Consiglio federale vincolerà nell'ordinanza i contenuti e la tempistica dell'impiego dei mezzi necessari ad attuare tali misure.

Il Consiglio federale intende pertanto contabilizzare nel capitale di terzi i mezzi di cui dispone secondo il capoverso 8 nel quadro di un finanziamento speciale secondo l'articolo 53 della LFC.

Imputazione alle unità operative e ai cantoni (cpv. 2 lett. i e j in combinato disposto con cpv. 3 lett. b)

Se il livello d'imposizione minima non viene raggiunto (lett. a–h), si applicherà l'imposta integrativa. L'imputazione alle unità operative eventualmente residenti in Cantoni diversi è concepita in modo diverso a seconda del tipo di imposta integrativa.

- **Principio di causalità per l'imposta integrativa svizzera (cpv. 2 lett. i in combinato disposto con cpv. 3 lett. b):** se un gruppo di imprese ha più unità operative in Svizzera, l'imposta integrativa svizzera deve essere imputata a queste unità operative proporzionalmente alla loro corresponsabilità al mancato raggiungimento del livello d'imposizione minima. Le unità operative che raggiungono il livello d'imposizione minima non devono quindi farsi carico di alcuna quota e i Cantoni di residenza di tali unità non partecipano alle entrate dell'imposta integrativa. Il Consiglio federale disciplinerà nell'ordinanza l'attuazione di questo principio e la relativa procedura (cfr. n. 4.1). Per gli stabilimenti d'impresa e gli immobili di unità operative svizzere, la raccolta di delle informazioni necessarie comporterebbe un onere sproporzionato, ragione per la quale si impone una chiave di ripartizione semplificata per l'imputazione. Ne risulta uno scostamento dal principio di causalità più o meno ampio. Non è pertanto da escludere che anche i Cantoni con stabilimenti d'impresa o immobili partecipino alle entrate lorde, benché le suddette unità operative raggiungano il livello d'imposizione minima.
- **IIR ai sensi delle prescrizioni modello (cpv. 2 lett. j in combinato disposto con cpv. 3 lett. b):** nel caso dell'IIR, si prevedere che la società madre sia soggetta all'imposta (art. 2.1.1 delle prescrizioni modello). Eventuali altre unità operative presenti in Svizzera non hanno alcuna relazione con l'imposizione in difetto

all'estero. Così come stabilito dalla disposizione transitoria, la quota cantonale viene versata esclusivamente al Cantone in cui ha sede questa unità operativa.

- **UTPR ancora in via di definizione (cpv. 2 lett. j in combinato disposto con cpv. 3 lett. b):** secondo quanto stabilito dall'OCSE e dal G20, l'UTPR deve essere riscossa sotto forma di imposizione aggiuntiva o di deduzione negata. L'imposizione aggiuntiva è prevista nel quadro della disposizione transitoria. Quando si applica l'UTPR, di norma 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 prevista dalle prescrizioni modello: l'importo dell'UTPR imputato alla Svizzera per l'imposizione verrebbe così ripartito tra le unità operative in rapporto ai valori patrimoniali materiali e ai costi salariali.

Rappresentazione schematica per la determinazione e la ripartizione 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

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

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

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

	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 corresponsabili del mancato raggiungimento dell'imposizione minima.

Procedure ed esecuzione delle prescrizioni in materia di imposta integrativa (cpv. 3 lett. b e cpv. 5)

Per quanto concerne la procedura, il capitolo 8 delle prescrizioni modello 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».

Nell'autodichiarazione viene esplicitata la situazione fiscale del gruppo di imprese in ciascun Paese e permette di stabilire se il gruppo di imprese raggiunge il livello di imposizione minima in un particolare Paese o – in caso negativo – di quanto risulta in difetto.

In Svizzera l'esecuzione è affidata ai Cantoni. Nel quadro dell'ordinanza il Consiglio federale stabilirà se per l'imposta integrativa verrà applicata una procedura di tassazione mista o una procedura di autotassazione: In caso di procedura mista (p. es. imposta sull'utile) l'unità operativa invia una dichiarazione d'imposta, le autorità fiscali la esaminano, emanano un provvedimento e determinano il debito d'imposta. In caso di autotassazione (p. es. imposta sul valore aggiunto) l'unità operativa interessata comunica il proprio debito d'imposta in modo autonomo e le autorità fiscali controllano la dichiarazione attraverso dei controlli a campione.

Anche nell'ambito dell'ordinanza del Consiglio federale sarà necessario stabilire quale Cantone dovrà provvedere all'imposizione di quale unità operativa (cfr. n. 4.1.2).

Durante la definizione della procedura da seguire l'obiettivo principale dovrà essere garantire la compatibilità e l'accettazione a livello internazionale della normativa svizzera. In questo contesto la riscossione delle imposte dovrà avvenire garantendo un onere amministrativo il più possibile ridotto per imprese e autorità.

Vigilanza della Confederazione (cpv. 5)

La vigilanza dell'AFC sull'esecuzione da parte dei Cantoni è volta a garantire un'applicazione uniforme del diritto. Tale vigilanza contribuirà anche all'accettazione internazionale della normativa svizzera. In qualità di autorità di vigilanza l'AFC avrà il

compito di concretizzare l'ordinanza in modo vincolante per i Cantoni tramite la definizione della prassi, aumentando così la certezza del diritto. I dettagli della competenza di vigilanza saranno definiti nell'ordinanza.

Nel quadro della concezione del diritto procedurale (*cpv. 3 lett. b*) il Consiglio federale può prevedere un indennizzo per compensare l'onere amministrativo dei Cantoni che eseguono le disposizioni sull'imposta integrativa.

Trattamento dell'imposta integrativa nell'ambito di altre imposte (*cpv. 2 lett. k, cpv. 3 e 4*)

L'imposta integrativa non può essere fatta valere come spesa ai fini dell'imposta sull'utile della Confederazione e dei Cantoni, altrimenti con l'imposta integrativa svizzera l'imposizione sarebbe ancora più bassa. Per quanto riguarda IIR e UTPR, il Consiglio federale ritiene che concedere una detrazione non sia una soluzione adeguata nell'ottica dell'accettazione a livello internazionale della normativa svizzera.

5.2.3 Perequazione finanziaria e compensazione degli oneri

Cpv. 7

Le entrate dei Cantoni e dei Comuni derivanti dall'imposta integrativa devono confluire nella perequazione finanziaria e nella compensazione degli oneri come entrate fiscali aggiuntive.

Il principale strumento di gestione della compensazione delle risorse è l'indice delle risorse, che misura la capacità finanziaria di un Cantone ed è il rapporto tra il potenziale di risorse pro capite del Cantone e la media svizzera. Dal momento che gli utili delle imprese servono meno dei redditi a fini fiscali, sono ponderati meno nel potenziale di risorse rispetto ai redditi. Le entrate imputabili al secondo pilastro 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 in franchi, 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. L'aumento del contributo federale alla perequazione delle risorse dovrebbe essere quantificabile in qualche centinaio di milioni di franchi. L'onere supplementare dei Cantoni finanziariamente forti, in base alla chiave di ripartizione definita per legge, si aggira intorno a due terzi dell'onere supplementare della Confederazione.

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

Tabella 1: simulazione degli effetti sulla perequazione delle risorse in caso di entrate supplementari di Cantoni e Comuni pari a 1,5 miliardi di franchi

1) Simulazione di base
(utili ponderati con i fattori zeta)

2) Entrate fiscali di Cantoni e Comuni
+1,5 mia.

Indice delle risorse	Pagamenti di compensazione		Indice delle risorse	Pagamenti di compensazione			Deviazione standard*	Differenza in % della deviazione standard
	in mio.	per abitante		in mio.	per abitante	in %		
114.8	420.6	267	-0.7	-6.1	-4	-1.4%	58.9	-10.3%
72.7	-1369.7	-1'307	-0.5	-68.0	-65	-5.0%	167.8	-40.5%
90.3	-100.3	-240	0.1	0.5	1	0.5%	97.9	0.5%
70.0	-57.1	-1'525	-0.7	-3.4	-90	-5.9%	9.2	-36.7%
180.7	236.1	1'454	-1.3	3.5	21	1.5%	62.0	5.6%
103.1	2.1	56	-0.9	-0.6	-15	-27.0%	20.9	-2.8%
161.3	49.1	1'104	-0.3	1.3	30	2.7%	13.0	10.1%
73.2	-52.9	-1'272	-0.3	-2.0	-49	-3.9%	5.0	-40.9%
297.9	463.2	3'565	10.0	38.8	298	8.4%	54.7	70.9%
74.0	-391.4	-1'205	0.3	0.1	0	0.0%	49.1	0.2%
69.9	-429.5	-1'539	-0.8	-29.3	-105	-6.8%	78.6	-37.3%
143.0	156.4	774	1.4	10.4	51	6.6%	21.0	49.3%
101.5	7.8	27	-0.5	-2.7	-9	-35.1%	10.5	-26.0%
121.2	31.9	382	4.1	7.4	89	23.2%	7.5	98.8%
84.8	-28.1	-501	-0.5	-1.9	-35	-6.9%	8.2	-23.8%
97.5	-0.4	-27	-0.9	-0.3	-18	-66.9%	2.9	-10.0%
78.3	-469.4	-901	-0.3	-20.5	-39	-4.4%	40.1	-51.1%
85.8	-94.6	-451	-1.0	-13.5	-64	-14.3%	10.8	-125.3%
80.0	-549.3	-786	-0.9	-54.2	-78	-9.9%	122.4	-44.3%
78.9	-246.5	-861	-0.9	-22.5	-79	-9.1%	14.3	-157.3%
90.8	-78.8	-219	-0.8	-12.8	-36	-16.3%	9.4	-136.3%
115.6	228.1	281	1.6	31.7	39	13.9%	57.8	54.9%
64.8	-723.7	-2'010	-0.9	-43.3	-120	-6.0%	115.8	-37.4%
75.6	-198.4	-1'091	0.4	1.5	8	0.8%	47.6	3.2%
142.3	392.9	763	1.5	26.6	52	6.8%	29.5	89.9%
60.6	-180.5	-2'398	-0.3	-5.7	-75	-3.1%	19.4	-29.2%
100.0	-2982.4		-	-165.3		-5.5%		

* Deviazione standard dei pagamenti di compensazione 2008–2022

Nonostante vi siano grandi incertezze sull'ammontare effettivo delle entrate supplementari a breve termine, si è cercato di quantificare gli effetti sulla perequazione delle risorse ipotizzando che le entrate derivanti dall'imposta integrativa dei Cantoni e dei Comuni ammontino a 1,5 miliardi di franchi annui. Le entrate della Confederazione (ovvero la quota federale pari al 25 % del gettito lordo dell'imposta integrativa, al netto delle maggiori uscite per la perequazione finanziarie e la compensazione degli oneri) non influiscono sulla perequazione delle risorse e pertanto non ne è stato tenuto conto. La perequazione delle risorse si calcola partendo dalla media di tre anni di calcolo fiscali, che si riferiscono a 4-6 anni prima. La tabella 1 presenta gli effetti nel caso in cui le entrate derivanti dall'imposta integrativa siano riscosse in tutti e tre gli anni di calcolo. In tal caso, però, in realtà gli effetti sarebbero spalmati su tre anni. Dal momento che i dati attuali relativi alla perequazione delle risorse non comprendono ancora gli effetti della RFFA, come situazione di partenza viene utilizzata una proiezione che tiene conto degli effetti della RFFA. Gli effetti dell'imposta integrativa riportati mostrano quindi soltanto l'effetto dell'imposta integrativa senza tenere conto

anche degli effetti derivanti dall'introduzione della RFFA. Un punto di partenza importante per la simulazione è rappresentato dalla ripartizione degli utili delle persone giuridiche in utili soggetti a tassazione ordinaria e utili del patent box. Dal momento che non sono ancora disponibili i dati fiscali effettivi, verrà utilizzata la stessa ripartizione indicata nel messaggio sulla RFFA. La simulazione ha valore unicamente statistico. Gli effetti dinamici derivanti da possibili cambiamenti nel comportamento (n. 6.5) non vengono presi in considerazione.

Dai risultati della simulazione emerge che la maggiore ponderazione degli utili (fattore zeta 1) determina un aumento dell'indice delle risorse di quei Cantoni che hanno una quota di utili nel potenziale di risorse superiore alla media, come avviene in particolare nei Cantoni di Zugo, Sciaffusa, Vaud, Basilea Città e Ginevra. In questi Cantoni quindi viene applicata l'imposta. In base alla simulazione il contributo federale alla perequazione delle risorse aumenta di 165 milioni di franchi, che corrisponde a un terzo della quota federale di 500 milioni di franchi. Nella tabella 1, inoltre, si cerca anche comprendere l'entità del cambiamento confrontando come possono cambiare i pagamenti a seguito dell'introduzione dell'imposta integrativa con le oscillazioni storiche dei pagamenti della perequazione. La deviazione standard dei pagamenti della perequazione tra il 2008 e il 2022 può essere interpretata come un'oscillazione annuale media paragonabile all'effetto della riforma. Questo dimostra che per nessuno dei Cantoni svantaggiati gli effetti della riforma fiscale saranno maggiori rispetto all'oscillazione annuale dei propri pagamenti della perequazione.

Se le entrate derivanti dall'imposta integrativa saranno maggiori o minori, l'andamento della simulazione sarà più o meno lineare. Di conseguenza, se le entrate dei Cantoni e dei Comuni fossero pari a 750 milioni, gli effetti sulla perequazione delle risorse sarebbero all'incirca la metà.

Dai risultati emerge quindi che nonostante si prospettino spostamenti nei pagamenti della perequazione delle risorse, sembra inverosimile che questo possa portare a distorsioni. Per il momento non occorre quindi cambiare il sistema di perequazione delle risorse per tale motivo. Inoltre, come indicato in precedenza, bisogna notare che questi effetti si concretizzeranno a 4-6 anni di distanza. 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.

Durante la fase di consultazione il Cantone di Zurigo, in particolare, ha proposto di tenere conto in modo esplicito delle entrate derivanti dall'imposta integrativa nel potenziale di risorse. Per fare questo, però, sarebbe necessario adeguare la legge e le entrate spettanti ai singoli Cantoni confluirebbero direttamente nel loro potenziale di risorse. I Cantoni con un'aliquota d'imposta cantonale inferiore tendenzialmente avranno maggiori entrate dall'imposta integrativa e viceversa. Se invece l'imposta integrativa venisse inclusa direttamente nel potenziale di risorse, la politica fiscale di un Cantone influirebbe direttamente sul suo potenziale di risorse. Un Cantone con un'imposizione più bassa potrebbe quindi aumentare la sua aliquota dell'imposta sull'utile in modo da abbassare le proprie entrate derivanti dall'imposta integrativa. In questo modo, se si tenesse conto dell'imposta integrativa direttamente nel potenziale di risorse, questo diminuirebbe nonostante la sua capacità finanziaria rimarrebbe

inalterata. Tutto questo non sarebbe compatibile con l'attuale concezione della perequazione delle risorse, secondo la quale la politica finanziaria di un Cantone non può influenzare il suo potenziale di risorse e rappresenterebbe un passo indietro verso il vecchio sistema di perequazione finanziaria abrogato nel 2008. Parimenti incompatibile è anche la proposta di tenere conto nel potenziale di risorse dei costi sostenuti dai Cantoni per misure volte a rafforzare la piazza economica attraverso una sorta di sconto. Così facendo, infatti, i Cantoni potrebbero influenzare il proprio potenziale di risorse attraverso le misure da loro attuate per rafforzare la piazza economica. Il Cantone di Zurigo ha ammesso che queste misure sarebbero in contraddizione con il sistema di perequazione delle risorse della NPC.

6 Ripercussioni

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 entrate per lo Stato per circa 1–2,5 miliardi di franchi prima di cambiamenti del comportamento. Le entrate provenienti dall'IIR dipendono dall'ammontare dell'imposta integrativa riscossa anche dagli altri Stati sul proprio territorio. Nella maggior parte dei casi è possibile partire da queste supposizioni. Le potenziali entrate derivanti dall'UTPR non sono quantificabili, ma è probabile che tendano allo zero. Ciononostante è possibile che l'IIR e/o l'UTPR generino cospicue entrate in singoli casi specifici.

La Svizzera potrebbe risultare meno attrattiva come piazza economica perché in ultima analisi l'imposizione fiscale potrebbe essere maggiore rispetto all'estero. La perdita di attrattiva fiscale della piazza economica porterà le imprese a modificare i propri comportamenti e questo avrà effetti negativi su praticamente tutti i tipi di tributi. Una volta che le imprese avranno adeguato il proprio comportamento rispetto alla situazione di partenza, potrebbe però risultare sia un aumento sia una diminuzione delle entrate, ma è molto più probabile che le entrate aumenteranno, in particolare se la Confederazione e i Cantoni riusciranno ad attuare misure mirate volte a rafforzare la piazza economica.

In vista della procedura di consultazione le stime che seguono riguardanti le ripercussioni finanziarie prima che le imprese adeguino il proprio comportamento sono state esaminate dal prof. dr. Kurt Schmidheiny.²⁶ Nelle stime sono comprese anche le osservazioni del perito, che ha messo in evidenza la carenza di dati.

²⁶ 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 del prof. dr. Kurt Schmidheiny, consultabile al sito: www.estv.admin.ch > Die ESTV > Steuerpolitik > Steuerpolitische Gutachten, Berichte, Arbeitspapiere.

6.1 Riassunto delle ripercussioni finanziarie dell'imposizione minima sulla Confederazione (prima di cambiamenti del comportamento)

Tutte le stime riportate nei numeri **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.–Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** non tengono conto di eventuali cambiamenti nei comportamenti dei soggetti economici. Questi comportamenti vengono analizzati nel numero 6.6

L'attuazione del secondo pilastro genererà entrate derivanti dall'imposta integrativa, che per il 25 per cento del gettito lordo spettano alla Confederazione. Prima degli adeguamenti nel comportamento, le entrate potenziali derivanti dall'imposta integrativa svizzera dovrebbero essere comprese tra 250 e 650 milioni di franchi. Il potenziale gettito teorico dell'IRR pari a circa 750 milioni di franchi si realizzerà soltanto se all'estero non verrà garantita l'imposizione minima. Le entrate derivanti dall'UTPR non sono quantificabili, ma è probabile che tendano allo zero. Le stime sono soggette a un elevato grado di incertezza (cfr. n. 6.2).

Attraverso la NPC, la riforma ha indirettamente un effetto negativo sulla Confederazione. Da un lato, il probabile aumento delle disparità tra i Cantoni dovrebbe aumentare la dotazione della perequazione delle risorse, dall'altro, 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 pari all'86,5 per cento della media svizzera. La Confederazione finanzia il 60 per cento della dotazione della perequazione delle risorse, i Cantoni finanziariamente forti il restante 40 per cento. La Confederazione dovrà quindi fare i conti con un aggravio dei suoi oneri, quantificabile in qualche centinaio di milioni di franchi, ma tale aggravio derivante dalla NPC si concretizzerà soltanto dopo alcuni anni.

L'attribuzione del ruolo di autorità di vigilanza avrà per effetto un incremento del fabbisogno di personale e delle spese in ambito IT che dovranno essere sostenute dall'AFC.

Le entrate dell'imposta integrativa, al netto delle maggiori uscite per la perequazione finanziaria, devono confluire in un finanziamento speciale per ulteriori misure volte a rafforzare la piazza economica. Per questo motivo la riforma non incide, in definitiva, sul bilancio della Confederazione

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

I Cantoni ricevono il 75 per cento del gettito lordo dell'imposta integrativa. A causa delle tante incertezze e della scarsissima disponibilità di dati, la stima delle ripercussioni finanziarie sui Cantoni e sui Comuni non può che essere approssimativa. Sul breve termine si potrebbero avere entrate che si aggireranno complessivamente tra circa 800 milioni e poco meno di 2 miliardi di franchi per i Cantoni e i Comuni.

6.2.1 Ipotesi e dati di base

La stima degli effetti sul gettito si basa in primo luogo sulle statistiche relative all'imposta federale diretta.²⁷ Quali siano i gruppi di imprese interessati non lo si può stabilire basandosi direttamente sulla statistica relativa all'imposta federale diretta, ma occorre procedere a una stima della base di calcolo aggregata interessata dalla riforma, che si basa su delle ipotesi.²⁸ La base di calcolo aggregata viene definita attraverso la statistica relativa all'imposta federale diretta tenendo conto esclusivamente delle imprese con un utile netto superiore a 5, 10 o 20 milioni di franchi («limite dell'intervallo»). In alternativa è possibile effettuare una stima della base di calcolo partendo dai dati relativi alle rendicontazioni Paese per Paese (procedura II). Per le stime è stata utilizzata la base di calcolo svizzera al lordo dell'onere fiscale. A seconda della procedura e del limite dell'intervallo si ottiene quindi una base di calcolo aggregata prima dell'onere fiscale e al netto della deduzione sulla sostanza che oscilla tra 80 e 105 miliardi di franchi.

L'effetto sul gettito dell'imposta integrativa svizzera si ottiene rilevando sulla base di calcolo aggregata prima dell'onere fiscale la differenza tra l'aliquota minima e l'aliquota effettiva. Nel calcolo dell'onere fiscale effettivo si tiene conto delle differenze tra la base di calcolo cantonale con patent box e la base di calcolo ai fini dell'imposta federale diretta. Per quanto riguarda la determinazione dell'onere fiscale rilevante ci si è basati sulla media ottenuta da tre diverse masse di carico fiscale. Nel calcolo della massa sono confluite anche informazioni sulle differenze cantonali a livello di aliquote delle imposte sull'utile e sul capitale nonché il potenziale ricorso al patent box nel calcolo della massa. Nella specifica di base le valutazioni si basano su un'imposizione fiscale a livello nazionale pari al 13,25 per cento. Inoltre vengono effettuate analisi riguardo alla sensibilità agli oneri fiscali che si discostano di 0,5 punti percentuali dall'onere fiscale di base.²⁹

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), senza tenere

²⁷ Provvvisoriamente vengono utilizzati anche i dati relativi al «Country-by-Country-Reporting» (rendicontazione Paese per Paese). Per un confronto dei dati di base si rimanda alla nota dell'AFC «Schätzung der Aufkommenseffekte des OECD/G20-Steuerreformprojekts: Ein Vergleich der Datengrundlagen» disponibile solo in tedesco e consultabile al sito: www.estv.admin.ch > Die ESTV > Steuerpolitik > Steuerpolitische Gutachten, Berichte, Arbeitspapiere.

²⁸ Una rappresentazione dettagliata del modo di procedere e delle ipotesi alla base della stima della base di calcolo effettiva è riportata nella nota dell'AFC in merito alle ipotesi e alla procedura per determinare l'imposizione fiscale effettiva e la base di calcolo effettiva per il progetto di riforma fiscale dell'OCSE e del G20 consultabile al sito: www.estv.admin.ch > Die ESTV > Steuerpolitik > Steuerpolitische Gutachten, Berichte, Arbeitspapiere.

²⁹ Una rappresentazione dettagliata del modo di procedere e delle ipotesi alla base del calcolo degli oneri fiscali effettivi è riportata nella nota dell'AFC in merito alle ipotesi e alla procedura per determinare l'imposizione fiscale effettiva e la base di calcolo effettiva per il progetto di riforma fiscale dell'OCSE e del G20 consultabile al sito: www.estv.admin.ch > Die ESTV > Steuerpolitik > Steuerpolitische Gutachten, Berichte, Arbeitspapiere.

conto di ciò che distingue la base di calcolo svizzera da quella dell'OCSE e del G20 (il cosiddetto effetto base di calcolo, cfr. n. 6.2.3).

6.2.2 Entrate derivanti dall'imposta integrativa svizzera

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: entrate stimate per i Cantoni e i Comuni derivanti da un'imposta integrativa svizzera (in mia. di fr.)³⁰

Utile netto	Onere fiscale		
	12,75 %	13,25 %	13,75 %
> 20 mio.*	1,7	1,3	0,9
> 10 mio. *	1,8	1,4	1,0
> 5 mio.*	1,9	1,5	1,1
Procedura II (rendicontazioni Paese per Paese)	1,4	1,1	0,8

*Limite dell'intervallo in mio. fr.

La tabella 2 riporta la stima delle entrate derivanti dall'imposta integrativa per i Cantoni e i Comuni. Dal momento che in fase di calcolo si tiene conto dell'onere fiscale effettivo di tutti i Cantoni, quindi sia di quelli con un'imposizione alta che di quelli con un'imposizione bassa, si può affermare che venga presa in considerazione anche l'ottica intercantonale. 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 a breve termine, che da 0,8 miliardi arrivano fino a quasi 2 miliardi di franchi.

³⁰ La stima delle entrate potenziali può essere fatta aggregando oneri fiscali di tutti i Cantoni e forme di reddito (soggette a imposizione ordinaria o misure straordinarie) oppure adottando un approccio più disaggregato. L'approccio aggregato è rappresentato nella Tabella 2. 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 per cento 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 quindi 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.

6.2.3 Differenze tra le basi di calcolo

Le stime presentate in precedenza astravevano dalle potenziali differenze che potrebbero derivare dal confronto tra le basi di calcolo prima dell'onere fiscale e dopo la deduzione sulla sostanza ai sensi del diritto svizzero e la base di calcolo ai sensi dell'OCSE e del G20 (cfr. n. 6.2.1). Dall'analisi tecnica delle esperte e degli esperti di Confederazione, Cantoni e mondo scientifico è emerso che non si può stabilire in generale se la base di calcolo dell'OCSE e del G20 è più ristretta o più ampia rispetto a quella svizzera. Anche dal confronto dell'AFC con i rappresentanti del mondo economico è emerso che le stime non possono essere migliorate facendo ricorso ai dati aziendali, perché al momento i rappresentanti delle imprese non sono in grado di quantificare l'effetto delle diverse basi di calcolo. In questo momento quindi non è possibile neppure effettuare una valutazione qualitativa circa l'ampiezza delle basi di calcolo. Pertanto nelle analisi di sensibilità vengono presentati scenari simmetrici nei quali le differenze effettive delle basi di calcolo possono avere effetti più o meno significativi.

Partendo da un onere fiscale di base pari al 13,25 per cento nella tabella 3 vengono presentati scenari diversi a seconda che la base di calcolo dell'OCSE sia il 2,5, il 5, il 7,5 o il 10 per cento più ampia o più ristretta rispetto alla base di calcolo svizzera.

Tabella 3: effetti di diversi scenari con una base di calcolo dell'OCSE e del G20 più ampia/più ristretta sulle maggiori entrate a livello cantonale e comunale derivanti dall'imposta integrativa prima del cambiamento di comportamento (in mia. fr.)³¹

	La base di calcolo dell'OCSE e del G20 è più ristretta del:					La base di calcolo dell'OCSE e del G20 è più ampia del:			
	10 %	7,5 %	5 %	2,5 %		2,5 %	5 %	7,5 %	10 %
Onere fiscale ai sensi delle disposizioni dell'OCSE e del G20	14,73 %	14,33 %	13,95 %	13,59 %	13,25 %	12,93 %	12,62 %	12,33 %	12,05 %
> 20 mio.*	0,2	0,5	0,8	1,0	1,3	1,6	1,9	2,2	2,5
> 10 mio.*	0,2	0,5	0,8	1,1	1,4	1,7	2,0	2,3	2,6
> 5 mio.*	0,2	0,5	0,9	1,2	1,5	1,8	2,1	2,5	2,8
Procedura II	0,2	0,4	0,6	0,9	1,1	1,4	1,6	1,8	2,1

* Limite dell'intervallo in mio. fr.

Come si può vedere dalla tabella, anche differenze non particolarmente significative delle basi di calcolo hanno un effetto importante sul gettito derivante dall'imposta integrativa svizzera. Ad esempio, una base di calcolo più ristretta (più ampia) del 10 per cento provoca una riduzione (un raddoppio) all'incirca dell'80 per cento del gettito. La modifica della base di calcolo ha due effetti:

³¹ Le differenze riguardano la base di calcolo prima dell'onere fiscale e dopo la deduzione sulla sostanza.

-
- in primo luogo un effetto diretto, che fa sì che l'imposta integrativa svizzera venga riscossa utilizzando una base di calcolo più ristretta o più ampia;
 - in secondo luogo, una base di calcolo più ampia o più ristretta ha ripercussioni sull'imposizione effettiva e questo influisce molto di più sui risultati. Ad esempio, se la base di calcolo dell'OCSE è del 10 per cento più ampia (più ristretta) e l'imposizione fiscale calcolata ai sensi del diritto svizzero è pari al 13,25 per cento, ai sensi delle prescrizioni dell'OCSE l'onere fiscale effettivo verrà ridotto (aumentato) portandolo al 12,05 per cento (14,73 %).³²

6.2.4 Differenze regionali

Le maggiori entrate cantonali stimate sul breve periodo non sono equamente distribuite tra i Cantoni e i Comuni. Se un gruppo di imprese opera in più Cantoni, solo i Cantoni in cui il carico impositivo è inferiore al livello di imposizione minima riceveranno entrate dall'imposta integrativa svizzera. Ciò significa che i Cantoni fiscalmente attrattivi hanno più probabilità di realizzare 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. 6.1, 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.

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

Dall'introduzione dell'IIR possono derivare entrate. Per stimare il potenziale gettito teorico ci si può avvalere delle statistiche relative alle rendicontazioni Paese per Paese (anno 2018) delle imprese svizzere.³³ Viene però rappresentato solo l'effetto aliquota e non l'effetto base di calcolo. In media, l'onere fiscale all'estero è stato di poco meno del 25 per cento. Secondo la statistica relativa alle rendicontazioni Paese per Paese,

³² Se la base di calcolo ai sensi del diritto svizzero è pari a 100, l'onere fiscale sarà pari al 13,25 % se vengono versati 13,25 franchi di imposte. Se la base di calcolo dell'OCSE è del 10 % più ampia, l'onere fiscale ai sensi delle disposizioni GLOBE sarà pari al 12,05 % (13,25 / 110) in quanto l'imposta viene riscossa utilizzando una base di calcolo del 10 % più ampia (110 invece di 100).

³³ 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 di imposizione

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. 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. 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 scarsa qualità dei dati delle rendicontazioni Paese per Paese portano tendenzialmente a sovrastimare l'effetto che un'IIR può avere sul gettito.³⁴ In secondo luogo, gli altri Stati (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.

In riferimento alla quota cantonale, le entrate derivanti dall'IIR spettano ai Cantoni in cui ha sede la società madre. Se si realizzeranno delle entrate derivanti dall'IIR, si può ipotizzare anche che queste non saranno distribuite in modo uniforme tra i Cantoni. Dal momento che numerose società madri hanno la propria sede anche in Cantoni con un'imposizione più alta, a differenza di quanto detto per l'imposta integrativa svizzera, non è detto che vi sia un'elevata concentrazione in Cantoni fiscalmente attraenti.

6.4 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.

6.5 Possibili ripercussioni finanziarie dell'imposizione nello Stato di commercializzazione e interazione con l'imposizione minima

Se uno Stato debba aspettarsi maggiori o minori entrate a seguito dell'introduzione dell'imposizione nello Stato di commercializzazione (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 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. La situazione è diversa per Stati come la Svizzera. Nel confronto internazionale, in Svizzera risiedono molte unità operative di gruppi di imprese sia nazionali sia esteri che generano rendite superiori alla media, rapportate ai valori patrimoniali materiali e ai costi salariali. Nel complesso, il primo pilastro dovrebbe quindi causare alla Svizzera minori entrate.

³⁴ Al riguardo si rimanda alla nota dell'AFC «Schätzung der Aufkommenseffekte des OECD/G20-Steuerreformprojekts: Ein Vergleich der Datengrundlagen», consultabile al sito: www.estv.admin.ch > Die ESTV > Steuerpolitik > Steuerpolitische Gutachten, Berichte, Arbeitspapiere.

Il primo pilastro ha ripercussioni anche sul potenziale di entrate dell'imposizione minima (secondo pilastro). Le nuove modalità di assegnazione dei diritti di imposizione previste nel primo pilastro sono tali da favorire maggiormente gli Stati di commercializzazione, che 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 entrate derivanti dall'imposta integrativa svizzera. L'OCSE e il G20 perseguono l'obiettivo di concretizzare l'interazione dei due pilastri. Le ripercussioni del primo pilastro saranno illustrate in dettaglio nel quadro dell'attuazione concreta.

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

Se, da un lato, è possibile quantificare almeno approssimativamente le ripercussioni finanziarie della riforma prima dei cambiamenti del comportamento, senza tenere conto dell'effetto base di calcolo (cfr. n. 6.2.3), dall'altro appaiono ancora più imponderabili gli effetti dopo tali cambiamenti. Per «cambiamento del comportamento» si intendono le reazioni dei soggetti economici alle modifiche che intervengono nel quadro economico. La riforma dell'OCSE e del G20 induce soprattutto i gruppi di imprese ad adeguare il proprio comportamento, circostanza che in un secondo tempo potrebbe avere ripercussioni anche su lavoratori e consumatori. Tra i cambiamenti di comportamento rientrano anche le reazioni degli altri Stati, riguardo alle quali vi è altrettanta incertezza. Non è possibile basarsi su esperienze passate, perché la riforma dell'OCSE e del G20, che vede coinvolti circa 140 Paesi, non ha precedenti. Infine, rientrano nei cambiamenti di comportamento anche le misure previste da Confederazione, Cantoni e Comuni volte al mantenimento dell'attrattiva della piazza economica.

Per quanto riguarda gli effetti di queste modifiche nei comportamenti sono quattro gli elementi principali di cui tenere conto.

- Bisogna conoscere l'effetto dei cambiamenti di comportamento sul gettito.
- È necessario stabilire come cambia l'imposizione svizzera rispetto all'estero. Le stime prima dei cambiamenti di comportamento si basavano su uno scenario di base in cui l'onere fiscale era pari al 13,25 per cento. A seguito della riforma, l'onere fiscale salirà al 15 per cento. Ciò non significa che l'attrattiva fiscale della piazza economica svizzera scenderà necessariamente di 1,75 punti percentuali. È vero che l'onere fiscale aumenterà fino al 15 per cento, ma anche in altri Paesi fiscalmente attrattivi si avrà un aumento del carico fiscale. Supponendo quindi che nei Paesi con un'imposizione più alta l'onere fiscale rimarrà pressoché invariato e che gli Stati fiscalmente attrattivi dovranno modificare il proprio carico fiscale per adeguarsi ai principi di imposizione minima previsti dall'OCSE e dal G20, l'effettivo aumento dell'onere fiscale rispetto agli altri Stati sarà inferiore a 1,75 punti percentuali. Per quanto riguarda l'IIR e l'UTPR, si presume che tutti i Paesi che intendono adeguare il proprio sistema fiscale lo faranno già nel 2024.

-
- Bisogna sapere *quali entrate dello Stato saranno interessate dalla riforma*. Sono direttamente interessate le entrate derivanti dall'imposta sull'utile, dall'imposta sul capitale e dall'imposta integrativa nonché eventuali entrate da un'IIR e un'UTPR dei gruppi di imprese rientranti nel secondo pilastro. Inoltre anche PMI e gruppi di imprese multinazionali più piccoli possono essere colpiti indirettamente da cali delle commesse dovuti a un trasferimento di grandi gruppi di imprese interessati, nonostante la situazione fiscale per loro non cambi. La riforma dell'OCSE e del G20 in generale incide su quasi tutti i tipi di tributi fiscali della Svizzera, comprese le entrate derivanti dai contributi alle assicurazioni sociali.
 - Un altro fattore decisivo per valutare se anche dopo i cambiamenti di comportamento l'attuazione del secondo pilastro porterà a maggiori entrate è *la sensibilità al carico fiscale (o semi-elasticità) delle imprese*. La sensibilità al carico fiscale viene misurata come modifica percentuale della base di calcolo di un'imposta al variare del carico fiscale di un'impresa di un punto percentuale. Questo parametro tiene conto di tutte le reazioni delle imprese. La diminuzione percentuale della base di calcolo e l'onere fiscale ad essa applicato determinano la perdita di gettito provocata dalla reazione in termini di comportamento.

Se l'onere fiscale rispetto all'estero aumenta, il diverso comportamento delle imprese può influire negativamente sulle entrate. Sono ipotizzabili anche cambiamenti che non determinano minori entrate 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 di ricerca e sviluppo, l'onere fiscale sugli utili 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 invariata a seguito del cambiamento del comportamento, ma nel rapporto tra entrate della Confederazione ed entrate dei Cantoni il peso si sposterebbe a favore di questi ultimi.

Anche le reazioni di adeguamento dei Paesi fiscalmente attrattivi influiscono negativamente sulle entrate fiscali. Se questi Paesi adeguano il loro sistema fiscale, le potenziali entrate derivanti dall'IIR o dall'UTPR potrebbero essere limitate. Se i mezzi ottenuti dall'imposizione minima vengono utilizzati per misure volte a garantire l'attrattiva della piazza economica, al contrario gli effetti negativi menzionati in precedenza possono influire meno sulle entrate fiscali.

L'attuazione o no della riforma da parte della Svizzera inciderà in modo marginale sul comportamento delle imprese. Se si parte dal presupposto che altri Stati introducono un'IIR o un'UTPR, i gruppi di imprese interessati saranno assoggettati all'imposizione del 15 per cento previsto dall'OCSE e dal G20 indipendentemente dall'attuazione o no della riforma da parte della Svizzera. Saranno però decisamente diversi gli effetti sulle entrate, perché, in caso di mancata trasposizione nel diritto nazionale, la Svizzera lascerà che siano gli altri Stati a riscuotere le entrate derivanti dall'imposizione minima. La mancata trasposizione nel diritto nazionale porterebbe quindi, senza dubbio, sempre a minori entrate dello Stato nel suo complesso data la modifica dei comportamenti dei soggetti economici.

6.6.1 Effetti sulle entrate derivanti dalle imposte applicate alle imprese

Sono direttamente interessati dalla riforma i gruppi di imprese svizzeri ed esteri sufficientemente grandi e redditizi, che hanno un legame con la Svizzera e le cui imposte determinanti sono inferiori all'aliquota dell'imposta minima. La modifica dei comportamenti di questi gruppi di imprese potrebbero passare attraverso le scelte seguenti.

- *Scelta della sede:* l'impresa lascia la Svizzera.
- *Scelta degli investimenti:* l'impresa rimane in Svizzera ma smette di fare investimenti di sostituzione.
- *Scelta relativa alla tassazione degli utili:* l'impresa rimane in Svizzera, ma prende decisioni diverse a livello di pianificazione fiscale soprattutto per quanto riguarda la scelta del Paese in cui far tassare in futuro i propri utili.

La Svizzera può essere sia favorita che sfavorita da queste tre scelte. La Svizzera risulterà più competitiva rispetto agli Stati molto attrattivi dal punto di vista fiscale. In questi Paesi però potrebbe essere presente un numero minore di attività con un'elevata sostanza, pertanto rispetto a loro la Svizzera può sperare in entrate supplementari soprattutto per quanto riguarda la scelta relativa alla tassazione degli utili.

Rispetto agli Stati con un'imposizione elevata le menzionate modifiche dei comportamenti delle imprese che operano in Svizzera avranno effetti negativi sulle entrate fiscali. In questo senso non è chiaro se i gruppi di imprese nazionali ed esteri compiranno scelte di adeguamento diverse e se la sensibilità fiscale di questi due gruppi sarà diversa. Probabilmente i gruppi di imprese nazionali saranno meno sensibili alla questione fiscale rispetto a quelli esteri, perché almeno sul breve e medio termine i gruppi di imprese svizzeri non dovrebbero prendere neppure in considerazione la possibilità di spostare la propria sede. Un elemento che può far comprendere la rilevanza di questa supposizione è la deduzione sulla sostanza (circa il 15 %) dei gruppi di imprese esteri in Svizzera decisamente inferiore rispetto a quella dei gruppi di imprese nazionali. Questo significa che mediamente i gruppi di imprese esteri hanno una sostanza inferiore e quindi si spostano anche più facilmente rispetto a quelli nazionali.

Dal momento che la Svizzera esercita un'attrattiva superiore alla media a livello fiscale, rispetto agli altri Stati alla fine si ha un effettivo aumento dell'onere fiscale. Il diverso comportamento delle imprese in generale ha un effetto negativo sulle entrate derivanti dall'imposta sull'utile, dall'imposta sul capitale e dall'imposta integrativa, di conseguenza dopo i cambiamenti del comportamento il gettito di queste imposte sarà inferiore rispetto a prima. Le entrate derivanti dall'imposta sull'utile e sul capitale, ma non quelle dall'imposta integrativa, inoltre saranno anche penalizzate dagli effetti indiretti della riforma, perché il calo della domanda che dovranno affrontare le imprese interessate dal secondo pilastro porterà anche a perdite di valore aggiunto per i fornitori di prestazioni preliminari, che non sono interessati dal secondo pilastro.

A queste minori entrate, però, si contrapporranno le potenziali maggiori entrate derivanti dall'IIR e dall'UTPR. Le maggiori entrate derivanti dall'UTPR saranno tuttavia trascurabili e anche le potenziali entrate di un'IIR saranno realizzabili solo in misura limitata, perché si presume che molti dei Paesi attrattivi dal punto di vista fiscale adegueranno i loro sistemi fiscali.

6.6.2 Effetti sulle assicurazioni sociali e su altre imposte

La riforma avrà effetti negativi anche sulle entrate derivanti dai contributi sociali e su quelle derivanti da altre imposte (in particolare le imposte sul reddito e sul valore aggiunto). Analizzando il mondo del lavoro le ripercussioni sulle entrate saranno causate dai seguenti cambiamenti.

- *Trasferimento*: il lavoratore (insieme all'impresa) lascia la Svizzera.
- *Disoccupazione*: il lavoratore perde il proprio posto di lavoro a seguito del diverso comportamento dell'impresa.
- *Retribuzione inferiore*: il lavoratore cambia posto di lavoro. La retribuzione prevista dal nuovo contratto è inferiore.

La situazione generale porta un calo della massa salariale lorda degli occupati in Svizzera, che comporta anche a minori entrate per le assicurazioni sociali. A esserne interessati sono soprattutto i contributi dei lavoratori e dei datori di lavoro. La riduzione della massa salariale influisce negativamente anche sulle entrate derivanti dall'imposta sul reddito. Ma anche gli oneri fiscali marginali (in caso di riduzione dello stipendio) e gli oneri fiscali medi (quando i datori di lavoro lasciano la Svizzera) influiscono sulla riduzione della massa salariale. Rispetto alle reazioni delle multinazionali alle differenze di imposizione fiscale sull'utile, in questo ambito si hanno meno prove empiriche. Le incertezze riguardo agli effetti che un diverso onere fiscale sugli utili potrebbe avere sui salari e sull'occupazione, quindi anche sulle entrate derivanti dalle assicurazioni sociali e dall'imposta sul reddito, sono dunque maggiori rispetto a quelle legate alle imposte gravanti sulle imprese.

La riforma influirà anche su altre imposte e tra queste gli effetti sull'imposta sul valore aggiunto dovrebbero essere altrettanto rilevanti. Se la riforma non porterà le economie domestiche a modificare le proprie abitudini in termini di consumi e di risparmio, quindi i consumi e i risparmi rimarranno costanti, la riduzione del reddito a disposizione delle famiglie potrà «automaticamente» a una riduzione delle entrate derivanti dall'imposta sul valore aggiunto. Infine, si potrebbe avere una riduzione anche delle entrate derivanti da altre imposte (p. es. imposta sulla sostanza, sugli utili da sostanza immobiliare o imposta preventiva).

Il cambiamento dei comportamenti influirà anche sulle spese statali, che potranno sia aumentare che diminuire, ma che (sul lungo periodo) tenderanno a scendere. Le minori spese sono dovute al trasferimento delle aziende e dei lavoratori e potranno concretizzarsi sia in tempi relativamente brevi (p. es. domanda di strutture statali per la custodia dei bambini) che in un arco di tempo più lungo (p. es. riscossione delle rendite). Le spese aggiuntive (p. es. conseguenti alla crescita della disoccupazione), invece, si concretizzeranno entro breve tempo.

6.6.3 Ripercussioni sul gettito dello Stato nel suo complesso

Prima che le imprese cambino i propri comportamenti la riforma genererà entrate derivanti dall'imposta integrativa nazionale e dall'IIR o dall'UTPR. Di seguito sono elencati gli elementi che determineranno in che misura la riforma influirà sul gettito dello Stato una volta che il comportamento delle imprese cambierà.

-
- L'effettivo aumento dell'onere fiscale per le imprese rispetto all'estero tenendo conto anche di eventuali adeguamenti fiscali dei Paesi esteri.
 - La sensibilità alle tematiche fiscali dei gruppi di imprese nazionali ed esteri che saranno assoggettati all'imposizione minima.
 - La capacità di reazione della base di calcolo dell'imposta sull'utile non interessata direttamente.
 - Gli effetti sulla massa salariale.
 - L'ammontare dell'onere fiscale per i datori di lavoro, l'onere effettivo comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto e l'onere derivante dall'imposta sull'utile e sul capitale e altre imposte determinanti.

Per quanto riguarda gli effetti sul gettito complessivo statale si possono trarre dunque le seguenti conclusioni:

- *Possibilità di maggiori entrate per lo Stato nel suo complesso:* dato l'aumento effettivo delle imposte i cambiamenti nei comportamenti dovrebbero avere un effetto negativo, questo significa che tenendo conto dei diversi comportamenti delle imprese le maggiori entrate saranno inferiori rispetto alle stime effettuate senza tenerne conto. Se la sensibilità delle imprese alle tematiche fiscali è molto elevata e molti collaboratori lasciano la piazza economica o vengono licenziati, nella peggiore delle ipotesi si potrebbe arrivare anche a un calo delle entrate. Molto probabilmente, però, nonostante le modifiche ai comportamenti, lo Stato dovrebbe continuare ad avere maggiori entrate.
- *La riforma ha effetti su molte imposte e tributi:* i cambiamenti dei comportamenti influiscono negativamente non soltanto sulle entrate derivanti dall'imposta sull'utile, sul capitale e dall'imposta integrativa. La riforma ha effetti negativi anche sulle entrate derivanti dai contributi sociali, sulle entrate dell'imposta sul reddito e (in misura minore) sulle entrate derivanti da altre imposte. Nonostante la riforma riguardi le imposte gravanti sulle imprese, le minori entrate sono generate anche da imposte e tributi a cui sono assoggettati i lavoratori.
- *L'IIR e l'UTPR generano entrate modeste:* probabilmente anche altri Stati fiscalmente attrattivi aumenteranno le imposte gravanti sui gruppi di imprese interessati. Di conseguenza le potenziali entrate derivanti da un'IIR o un'UTPR saranno limitate.
- *L'imposta integrativa nazionale genera molte entrate:* al contrario il gettito che potrebbe potenzialmente derivare da un'imposta integrativa una volta che le imprese avranno modificato i propri comportamenti potrebbe essere più vicino alle stime effettuate prima del cambiamento dei comportamenti. Questo perché i nuovi comportamenti influiranno su molti altri tipi di imposte e gli effetti indiretti della riforma, che sfociano in una perdita di valore aggiunto nei soggetti che ricevono le prestazioni preliminari, non influiscono sulle entrate potenziali dell'imposta integrativa.

6.6.4 Ripercussioni sul gettito per livello statale

Il cambiamento dei comportamenti avrà ripercussioni negative sulle entrate a tutti i livelli statali. Sebbene le ripercussioni sul gettito dello Stato nel suo complesso dopo il cambiamento dei comportamenti porteranno sia maggiori (nel caso più probabile) sia minori entrate (nel caso le imprese siano particolarmente sensibili alle tematiche fiscali), se prendiamo in considerazione i diversi livelli statali è possibile giungere alle seguenti conclusioni:

- La riforma provocherà un calo delle entrate per le assicurazioni sociali.
- La Confederazione avrà un aumento e un calo delle entrate.
- Le entrate dei Cantoni e dei Comuni aumenteranno.

La riforma avrà un effetto decisamente negativo sulle assicurazioni sociali a causa del calo dei contributi. Inoltre, non avendo diritto alle entrate derivanti dall'imposizione minima, l'effetto sul loro gettito sarà negativo.

Alla Confederazione spetta il 25 per cento del gettito lordo dell'imposta integrativa. Prima dei cambiamenti del comportamento, quindi, si avranno entrate potenziali derivanti dall'imposta integrativa svizzera che si aggireranno tra 250 e 650 milioni di franchi. Quando poi la maggior parte degli altri Paesi adeguerà il proprio sistema fiscale, le potenziali entrate derivanti da un'IIR o da un'UTPR saranno pressoché nulle. La Confederazione, però, vedrà anche diminuire una parte delle sue entrate, perché, quando le imprese modificheranno i propri comportamenti, questo influirà negativamente sulle entrate derivanti dall'imposta sul reddito e sull'utile e da quelle di altre imposte. Per quanto riguarda la Confederazione, inoltre, dopo alcuni anni i versamenti per la perequazione finanziaria e la compensazione degli oneri dovrebbero aumentare di qualche centinaio di milioni di franchi. Infine nelle stime non si tiene conto degli effetti negativi sul gettito del primo pilastro. Queste uscite supplementari saranno compensate dalla quota della Confederazione. La restante quota dell'imposta integrativa spettante alla Confederazione sarà destinata in modo vincolato alle misure volte a rafforzare la piazza economica. Grazie a queste misure si potranno compensare la perdita di attrattiva fiscale e le minori entrate che ne deriveranno. Non è quindi ancora chiaro se la Confederazione, dopo che le imprese avranno adeguato il loro comportamento e in considerazione delle misure volte a rafforzare la piazza economica, vedrà un aumento o una diminuzione delle proprie entrate.

Per i Cantoni e i Comuni le entrate dovrebbero aumentare, anche dopo che le imprese avranno modificato i loro comportamenti. Questo perché gli effetti negativi provocati dall'adeguamento dei comportamenti influiscono su Confederazione, Cantoni, Comuni e assicurazioni sociali, ma i Cantoni ricevono una quota significativa delle entrate derivanti dall'imposizione minima. Queste maggiori entrate possono essere utilizzate per garantire l'attrattiva della piazza economica.

Anche se alla fine Cantoni e Comuni saranno i destinatari delle maggiori entrate che potranno impiegare (anche) in misure volte a rafforzare la piazza economica, questo non significa che ogni Cantone (o ogni Comune) può aspettarsi un aumento delle entrate. La riforma dell'OCSE e del G20 potrebbe comunque avere effetti negativi su un Cantone con un'aliquota dell'imposta sull'utile superiore alla media e un numero ridotto di gruppi di imprese multinazionali, nel quale però risiedono molti lavoratori

interessati dalla riforma. Quindi anche tra i Comuni e i Cantoni per qualcuno la riforma potrebbe rappresentare una «perdita» e una volta che le imprese avranno modificato i propri comportamenti potrebbe dover fare i conti con una riduzione delle entrate. Tuttavia è possibile che queste minori entrate siano compensate tramite la perequazione finanziaria e la compensazione degli oneri.

6.7 Ripercussioni dell'imposizione minima sull'economia

Per quanto riguarda l'obiettivo in materia di efficienza e di competitività della piazza economica, con l'imposizione minima risultano ripercussioni economiche indipendentemente dalla sua trasposizione nel diritto nazionale (cfr. n. 6.7.2 e 6.7.3). L'attuazione nel diritto nazionale è importante a fronte delle ripercussioni sulla competitività fiscale intercantonale (cfr. n. 4.1.2). L'onere amministrativo (segnatamente per i gruppi di imprese interessati) aumenta sia con che senza l'attuazione nel diritto nazionale (cfr. n. 6.7.4).

6.7.1 Obiettivo di efficienza

L'obiettivo di efficienza presuppone che un sistema fiscale debba essere organizzato in modo da incidere il meno possibile sulle decisioni, ossia che non consenta quasi di ricorrere a dei pretesti per eluderlo (fatta eccezione per l'internalizzazione degli effetti esterni). Il secondo pilastro introduce un'imposizione minima globale, per cui gli oneri fiscali inferiori a tale soglia in generale perdono di convenienza (per le eccezioni cfr. n. 6.7.3). Se guardiamo all'obiettivo di efficienza, le ripercussioni conseguenti all'attuazione del secondo pilastro non sono certe. 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 ricerca e sviluppo 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 multinazionali 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 (p. es. maggiore ricorso agli incentivi fiscali alle attività di ricerca e sviluppo da parte dei gruppi di imprese multinazionali). 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 inte-

ressati 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 attraverso i quali gli Stati promuovono le attività di ricerca e sviluppo tramite il sistema fiscale o che spingono le imprese a trasferirsi in Paesi che sotto questo aspetto offrono un contesto più favorevole.

6.7.2 Attrattiva fiscale 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;
- rispetto agli Stati che applicano aliquote d'imposta inferiori alla Svizzera, la posizione di quest'ultima migliora.

Per quanto riguarda la politica fiscale degli altri Stati, 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 l'attrattiva della piazza economica.

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 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. Essendo un Paese attrattivo fiscalmente la Svizzera a seguito della riforma perde la propria competitività rispetto agli altri Paesi di questo tipo.

6.7.3 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.

6.7.4 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 altri Stati 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 al contrario 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. Nel caso dei gruppi di imprese estere il cui Stato di sede rinuncia a introdurre un'IIR, risulta un onere amministrativo a seguito dell'applicazione dell'UTPR.

Anche per le autorità aumentano gli oneri amministrativi. Per quanto riguarda l'organico effettivo del personale, si prevede un incremento degli oneri sia per la Confederazione sia per i Cantoni. Si prevedono maggiori esigenze di spesa anche per la creazione di un'infrastruttura IT.

In sintesi, a seguito del progetto dell'OCSE e del G20 per le imprese gli oneri amministrativi aumenteranno e lo stesso avverrà per la Confederazione e i Cantoni a seguito della trasposizione nel diritto nazionale.

7 Aspetti giuridici

7.1 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) e venga emanata la relativa disposizione transitoria (art. 197 n. 15 Cost).

Il progetto dell'OCSE e del G20 prevede norme di imposizione speciali per determinati gruppi di imprese di grandi dimensioni. La normativa svizzera deve quindi anch'essa riguardare questo campo di applicazione limitato. Per quanto riguarda l'imposizione nello Stato di commercializzazione le convenzioni per evitare le doppie imposizioni da modificare garantiranno nuovi diritti di imposizione soltanto per queste imprese. Mentre in relazione all'imposizione minima esistono motivi economici importanti che impongono che la Svizzera limiti il campo di applicazione ai grandi gruppi di imprese. Un'estensione a tutte le imprese avrebbe infatti ripercussioni negative sulla piazza economica svizzera. Inoltre le PMI dovrebbero far fronte a un onere amministrativo decisamente maggiore. Secondo il Consiglio federale la disparità di trattamento tra imprese grandi e piccole potrebbe essere in conflitto con il principio costituzione dell'uguaglianza giuridica o dell'imposizione secondo la capacità economica. Il legislatore deve quindi avere la facoltà di agire in deroga a questi principi se questo è nell'interesse economico della Svizzera.

Dal momento che il Consiglio federale ritiene che l'imposizione nello Stato di commercializzazione e l'imposizione minima siano imposte dirette, le relative disposizioni potrebbero essere in conflitto con altri principi costituzionali. Nei vigenti articoli 127–129 e seguente Cost. sono contenuti diversi principi che il legislatore è tenuto a seguire per quanto riguarda le imposte dirette, soprattutto per quanto riguarda il federalismo. Al legislatore federale viene quindi riconosciuta la possibilità, all'occorrenza, di agire in deroga a questi principi costituzionali previsti in materia di imposizione, senza però andare a toccare la quota spettante ai Cantoni del gettito derivante dall'imposizione dello Stato di commercializzazione e dall'imposizione minima (cfr. spiegazioni al n. 5.1).

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

7.2 Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera

La Svizzera ha concluso 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 delle CDI 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 l'interpretazione di tali disposizioni 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 ap-

plica 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 di una 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.³⁵ 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 rimosse 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 con l'introduzione della cosiddetta «switch-over rule» nella relativa CDI, 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.

7.3 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. Le disposizioni transitorie ancorate nella Costituzione federale contengono i punti essenziali dell'ordinanza di durata limitata. Successivamente, una legge federale dovrà annullare e sostituire l'ordinanza. 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.

7.4 Subordinazione al freno alle spese

Il progetto non introduce nuove disposizioni sulle sovvenzioni, né sancisce nuovi crediti d'impegno o limiti di spesa. Il progetto non è quindi subordinato al freno alle spese (art. 159 cpv. 3 lett. b Cost.).

³⁵ Cfr. n. 18 del commentario relativo all'articolo 1 del Modello di convenzione dell'OCSE.

