

Berna, 28 giugno 2023

# **Legge federale concernente l'estensione della compensazione delle perdite (attuazione della Mo. CET-N 21.3001)**

## **Rapporto esplicativo per la procedura di consultazione**

## **Compendio**

***L'estensione della compensazione delle perdite a dieci anni è una misura di sgravio fiscale per lavoratori indipendenti e imprese esercitate sotto forma di persone giuridiche. Questa misura migliora la parità di trattamento delle imprese che hanno subito perdite.***

### ***Situazione iniziale***

*In seguito alla pandemia di COVID-19, il Parlamento chiede che il periodo utile per la compensazione delle perdite delle imprese sia esteso da sette a dieci anni. È necessario adeguare tale periodo perché, secondo la normativa vigente, in particolari circostanze le imprese non possono compensare le perdite con utili generati successivamente.*

*A prescindere dalle dimensioni, dalla forma giuridica o dal settore, con la mozione 21.3001 «Possibilità di estendere la compensazione delle perdite a dieci anni» si chiede che tutte le imprese abbiano la possibilità di beneficiare di questa misura.*

### ***Contenuto del progetto***

*L'estensione della compensazione delle perdite da sette a dieci anni consente di tenere maggiormente conto del principio costituzionale dell'imposizione secondo la capacità economica. Tale misura, che si prefigge di agevolare la ripresa delle imprese che hanno subito danni a causa della pandemia, dovrebbe valere per le perdite a partire dall'anno fiscale 2020.*

*L'estensione della compensazione delle perdite può, in particolari circostanze, facilitare la ricostruzione delle imprese che sono state fortemente colpite dalla pandemia di COVID-19. Possono beneficiare di questa misura anche le imprese di nuova costituzione che registrano una fase di insediamento prolungata.*

*A causa della mancanza di dati statistici non è possibile quantificare le minori entrate per la Confederazione, i Cantoni e i Comuni.*

<b>Compendio</b>	<b>2</b>
<b>1 Situazione iniziale</b>	<b>4</b>
1.1 Diritto vigente	4
1.1.1 Basi	4
1.1.2 Imposta federale diretta	5
1.1.2.1 Compensazione di perdite subite in Svizzera	5
1.1.2.2 Assunzione delle perdite da stabilimenti d'impresa esteri	7
1.1.3 Legge sull'armonizzazione delle imposte dirette	8
<b>2 Diritto comparato</b>	<b>8</b>
<b>3 Punti essenziali del progetto</b>	<b>11</b>
3.1 La normativa proposta	11
3.2 Disposizione transitoria, entrata in vigore ed esecuzione da parte dei Cantoni	12
<b>4 Commento ai singoli articoli</b>	<b>12</b>
<b>5 Ripercussioni</b>	<b>13</b>
5.1 Ripercussioni finanziarie sulle finanze pubbliche	13
5.2 Ripercussioni sull'effettivo del personale delle amministrazioni pubbliche	14
5.3 Ripercussioni sull'economia	14
5.4 Costituzionalità	15
5.5 Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera	15
5.6 Subordinazione al freno alle spese	16

## Rapporto esplicativo

### 1 Situazione iniziale

Con l'adozione della mozione CET-N 21.3001 «Possibilità di estendere la compensazione delle perdite fino a dieci anni», il 1° giugno 2022 il Parlamento ha incaricato il Consiglio federale di adeguare la base legale per la compensazione delle perdite per le imprese, portandola dagli attuali sette a dieci anni. Secondo il testo della mozione, le perdite dell'anno 2020 devono poter beneficiare di questa nuova regolamentazione. Pertanto l'attuazione della mozione avrebbe conseguenze pratiche solo a partire dal 2028.

La mozione è motivata dalla situazione economica in cui versano molte imprese in seguito all'epidemia di COVID-19. La possibilità di estendere la compensazione delle perdite aiuterebbe le imprese nella ricostruzione dell'attività, appena torneranno a generare utili. Anche molte imprese che non hanno richiesto crediti garantiti da fidejussione solidale in seguito alla pandemia di coronavirus verserebbero in una situazione di particolare difficoltà; pertanto, l'estensione del termine per il riporto in avanti delle perdite dovrebbe valere anche in questi casi e, quindi, su scala generale.

Nel suo parere del 24 febbraio 2021 il Consiglio federale ha proposto di respingere la mozione. Pur restando aperto alla possibilità di un'estensione della compensazione delle perdite, motiva il rifiuto con una formulazione restrittiva della mozione, che rende impossibili attuazioni alternative.

Il Consiglio federale aveva proposto una riforma della compensazione delle perdite già nel 2014 nell'ambito della procedura di consultazione sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese. Tale misura prevedeva una compensazione delle perdite senza limitazione temporale, abbinata a un'imposizione minima dell'utile netto ante compensazione delle perdite. Le perdite dovevano poter essere riportate completamente a periodi fiscali successivi. Tuttavia, appena un'impresa avesse ripreso a generare utili, ogni anno avrebbe dovuto essere tassato il 20 per cento dell'utile netto ante compensazione delle perdite. I Cantoni e la maggior parte dei partiti hanno espresso parere contrario alla misura, non riconoscendovi alcun rapporto diretto con la Riforma III e non attribuendo alla misura carattere prioritario<sup>1</sup>. Per questo motivo il Consiglio federale ha in seguito rinunciato a portare avanti la riforma della compensazione delle perdite.

### 1.1 Diritto vigente

#### 1.1.1 Basi

La compensazione delle perdite estesa a più periodi si fonda sul principio dell'utile totale. Questo deriva dal principio costituzionale dell'imposizione secondo la capacità

<sup>1</sup> Per l'esposizione dei pareri cfr. il rapporto sui risultati: [www.fedlex.admin.ch/filestore/fedlex\\_data.admin.ch/eli/dl/proj/6013/131/cons\\_1/doc\\_12/it/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-dl-proj-6013-131-cons\\_1-doc\\_12-it-pdf-a.pdf](http://www.fedlex.admin.ch/filestore/fedlex_data.admin.ch/eli/dl/proj/6013/131/cons_1/doc_12/it/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-dl-proj-6013-131-cons_1-doc_12-it-pdf-a.pdf).

economica e significa che la somma di tutti i risultati periodici di un'impresa corrisponde al suo utile totale e, quindi, alla sua capacità economica complessiva<sup>2</sup>. Per utile totale si intende l'utile complessivamente generato (somma di tutti gli utili annuali dedotte tutte le perdite annuali) durante l'intero periodo di esistenza dell'impresa. Secondo questa teoria, la compensazione delle perdite dovrebbe essere possibile per un tempo illimitato sia con il meccanismo del riporto in avanti che con quello del riporto indietro. Nelle leggi fiscali vigenti l'attuazione del principio dell'utile totale è limitata segnatamente dalla tassazione periodica che, per motivi di praticabilità, consente solo una compensazione delle perdite limitata nel tempo.

## **1.1.2 Imposta federale diretta**

### **1.1.2.1 Compensazione di perdite subite in Svizzera**

Secondo la legge federale del 14 dicembre 1990<sup>3</sup> sull'imposta federale diretta (LIFD) è possibile dedurre le perdite dei sette esercizi precedenti il periodo fiscale. Questa compensazione ordinaria delle perdite vale sia per i lavoratori indipendenti (art. 31 cpv. 1 LIFD) sia per le persone giuridiche (art. 67 cpv. 1). Eventuali riporti di perdite a esercizi successivi dopo questi sette anni decadono. Non è invece possibile riportare le perdite a esercizi precedenti.

La compensazione straordinaria delle perdite è disciplinata nell'articolo 31 capoverso 2 e nell'articolo 67 capoverso 2 LIFD ed è applicabile soltanto a risanamenti. Nel caso di questi ultimi, il riporto di perdite in avanti non ancora compensato può essere compensato a tempo illimitato con gli utili da risanamento. L'utile da risanamento deriva dalle misure (di risanamento) finanziarie, vale a dire versamenti supplementivi o prestazioni che comportano l'eliminazione o la riduzione di un bilancio deficitario vero e proprio. Si ha un bilancio deficitario propriamente detto quando la società di capitali o la società cooperativa oppure, nel caso di attività lucrativa indipendente, la ditta individuale o la società di persone, è in perdita e non dispone di riserve palesi e/o occulte che coprono le perdite contabilizzate<sup>4</sup>.

La limitazione della compensazione ordinaria delle perdite a sette anni può determinare disparità di trattamento, per esempio per le persone giuridiche o le persone fisiche che esercitano un'attività lucrativa indipendente (il termine «impresa» viene di seguito riferito a entrambi i tipi di persone), qualora dovessero subire una volta una perdita elevata e successivamente generare solamente utili ridotti (es. 1). Questa situazione riguarda anche le imprese che subiscono piccole perdite su diversi periodi fiscali e, successivamente, generano solamente utili ridotti (es. 2). In presenza di diversi esercizi in perdita, si deve sempre portare a compensazione la perdita più vecchia che non è stata presa in considerazione fino a questo momento ma che, comunque, rientra nel periodo di compensazione.

<sup>2</sup> Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Auflage, 2022, N. 153 zu Art. 58 DBG.

<sup>3</sup> RS **642.11**

<sup>4</sup> Cfr. anche la circolare n. 32 dell'AFC «Risanamento di società di capitali e di società cooperative» del 23 dicembre 2010.

Esempio 1: Perdita consistente una tantum e utili ridotti:

Anno	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032
Utile annuo/perdita annua	-150	10	10	20	10	10	10	20	20	10	10	10	20
Riporto perdita													
		140	130	110	100	90	80	60					

Nel periodo fiscale 2027 un ammontare pari a 60 della perdita subita nel 2020 decade e non potrà più essere compensato a partire dal 2028. In questo caso la limitazione alla compensazione delle perdite su sette anni conduce a un'imposizione eccessiva.

Esempio 2: Diverse perdite e utili ridotti:

Anno	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032
Utile annuo/perdita annua	-50	-40	-30	-30	10	10	20	10	10	10	20	30	40
Riporto perdita													
2020	50												
2021	50	40											
2022	50	40	30										
2023	50	40	30	30									
2024	40	40	30	30	0								
2025	30	40	30	30	0	0							
2026	10	40	30	30	0	0	0						
2027	0	40	30	30	0	0	0	0					
2028		30	30	30	0	0	0	0	0				
2029			20	30	0	0	0	0	0	0			
2030				10	0	0	0	0	0	0	0		
2031					0	0	0	0	0	0	0	0	
Riporti di perdite decaduti	0	0	0	0	0	0	0	0	30	20	10	0	0

Anche in questo esempio la limitazione della compensazione delle perdite a sette esercizi precedenti il periodo fiscale fa decadere perdite annue. Le perdite annue riportate dagli anni 2021, 2022 e 2023, infatti, decadono per un ammontare pari a 60 nei periodi fiscali 2028, 2029 e 2030 e a partire dagli anni successivi non possono più essere compensate.

Esempio 3: Diverse perdite (senza un'unica fase di perdita prolungata) e utili ridotti:

Anno	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032
Utile annuo/perdita annua	-50	10	10	-40	20	10	-30	10	10	-30	20	30	40
<b>Riporto perdita</b>													
2020	50												
2021	40	0											
2022	30	0	0										
2023	30	0	0	40									
2024	10	0	0	40	0								
2025	0	0	0	40	0	0							
2026	0	0	0	40	0	0	30						
2027	0	0	0	30	0	0	30	0					
2028		0	0	20	0	0	30	0	0				
2029			0	20	0	0	30	0	0	30			
2030				0	0	0	30	0	0	30	0		
2031					0	0	0	0	0	0	0	0	
<b>Riporti di perdite decaduti</b>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

In tutti e tre gli esempi l'utile totale è pari a 10 per 13 anni. Solo nell'esempio 3, nell'anno 2020 e negli anni successivi non si registrano grandi perdite né periodi in perdita della durata di più anni. Ne consegue che le perdite non decadono e, nonostante la capacità economica resti invariata, nei 13 anni dell'esempio 3 le imposte da versare saranno decisamente inferiori (es. 1: utili imponibili negli anni 2028–2032 totale 70, es. 2: utili imponibili negli anni 2031–2032 totale 70, es. 3: utile imponibile nell'anno 2032 pari a 10).

### 1.1.2.2 Assunzione delle perdite da stabilimenti d'impresa esteri

Ai sensi dell'articolo 52 capoverso 3 LIFD (persone giuridiche) o dell'articolo 6 capoverso 3 LIFD (persone fisiche), le persone assoggettate illimitatamente alle imposte possono portare in detrazione le perdite subite da uno stabilimento d'impresa situato all'estero, se lo Stato dello stabilimento d'impresa non ne ha già tenuto conto. L'assunzione delle perdite subite da stabilimenti d'impresa situati all'estero è tuttavia provvisoria, vale a dire che può essere effettuata solo se tale stabilimento d'impresa non realizza nel corso dei sette anni successivi utili che possono essere compensati con le perdite subite nello Stato in cui si trova lo stabilimento d'impresa o con altri utili sempre nello stesso Stato. In caso contrario, per le persone giuridiche, nell'anno in cui le perdite vengono effettivamente assunte nello Stato dello stabilimento d'impresa, viene effettuata in Svizzera una rettifica della tassazione fino a concorrenza dell'ammontare delle perdite riprese. Per le persone fisiche che esercitano un'attività lucrativa indipendente, in caso di assunzione in Svizzera di perdite subite da uno stabilimento d'impresa situato all'estero e successiva ripresa di tali perdite nello Stato

dello stabilimento d'impresa, nei sette anni successivi si deve procedere a una revisione della tassazione iniziale ai sensi dell'articolo 6 capoverso 3 periodo 2 LIFD. La seconda parte del secondo periodo del capoverso 3 dell'articolo 6 precisa la revisione limitandosi a stabilire che le perdite subite all'estero sono prese in considerazione a posteriori in Svizzera solo per determinare l'aliquota d'imposta.

### **1.1.3 Legge sull'armonizzazione delle imposte dirette**

Le disposizioni della legge federale del 14 dicembre 1990<sup>5</sup> sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) concernenti la compensazione ordinaria e straordinaria delle perdite sono identiche a quelle della LIFD. La LAID disciplina la compensazione ordinaria delle perdite per l'attività lucrativa indipendente nell'articolo 10 capoverso 2 LAID e per le persone giuridiche nell'articolo 25 capoverso 2 LAID. La compensazione straordinaria delle perdite è disciplinata nell'articolo 10 capoverso 3 e nell'articolo 25 capoverso 3 LAID.

Nel Cantone di Turgovia, ai fini delle imposte cantonali e comunali, le persone giuridiche possono compensare la perdita di un esercizio con l'utile dell'anno precedente<sup>6</sup>. Gli altri Cantoni non ammettono meccanismi di compensazione all'indietro<sup>7</sup>.

Poiché la LAID non contiene disposizioni concernenti il trattamento fiscale delle perdite subite da stabilimenti d'impresa all'estero, i Cantoni hanno la possibilità di emanare disposizioni proprie che possono coincidere con l'articolo 6 capoverso 3 LIFD e l'articolo 52 capoverso 3 LIFD oppure derogare da queste disposizioni. In alternativa, i Cantoni possono tassare gli utili delle persone assoggettate illimitatamente alle imposte anche solo in base a quanto previsto dal diritto internazionale e intercantonale sulla doppia imposizione fiscale<sup>8</sup>.

## **2 Diritto comparato**

Quasi tutti i Paesi dell'Unione europea ammettono un meccanismo di riporto delle perdite agli anni successivi. Pochi Paesi consentono anche il riporto all'indietro. In Germania, ma anche in Irlanda, nei Paesi Bassi e nella Repubblica Ceca, la possibilità di riportare le perdite all'indietro determina un apporto di liquidità in tempi economicamente meno redditizi (dopo la compensazione degli oneri fiscali dei cinque periodi fiscali successivi, la Francia paga solo i saldi residui non ancora compensati).

<sup>5</sup> RS 642.14

<sup>6</sup> Cfr. § 83 della legge sulle imposte, disponibile all'indirizzo: [www.rech-tsbuch.tg.ch/app/de/texts\\_of\\_law/640.1/versions/653](http://www.rech-tsbuch.tg.ch/app/de/texts_of_law/640.1/versions/653) (stato 17.3.2023).

<sup>7</sup> Cfr. anche il rapporto conclusivo di Ecoplan del 13 maggio 2022, Stärkung der Resilienz der Schweizer Unternehmen, pagg. 14, disponibile all'indirizzo: [www.newsad-min.ch/newsd/message/attachments/74553.pdf](http://www.newsad-min.ch/newsd/message/attachments/74553.pdf) (stato 17.3.2023).

<sup>8</sup> DTF 2C\_151/2017 del 16.12.2019 consid. 4.2.3 e DTF 140 II 141 consid. 8.

**Panoramica delle regole sulla compensazione delle perdite negli Stati UE<sup>9</sup>**

<b>Stati UE</b>	<b>Riporto perdite indietro</b>	<b>Riporto perdite in avanti</b>
<b>Belgio</b>	–	<b>Illimitato</b>
<b>Bulgaria</b>	–	<b>5 anni</b>
<b>Danimarca</b>	–	<b>Illimitato</b> Detraibilità completa fino a DKK 8 767 500 all'anno; oltre tale soglia compensazione solo fino al 60 % dei redditi eccedenti DKK 8 767 500.
<b>Germania<sup>10</sup></b>	<b>1 anno</b> Limitato a EUR 1 mio.; misura COVID-19: innalzato a EUR 10 mio. per il 2020 e il 2021.	<b>Illimitato</b> Detraibilità completa fino a EUR 1 mio. all'anno; oltre tale soglia compensazione solo fino al 60 % dei redditi eccedenti EUR 1 mio.
<b>Estonia</b>	–	–
<b>Finlandia</b>	–	<b>10 anni</b> Per perdite dalla stessa fonte.
<b>Francia</b>	<b>1 anno</b> Limitato a EUR 1 mio.; il riporto indietro determina un accredito d'imposta che viene compensato con futuri debiti fiscali nei cinque anni successivi e il cui saldo viene rimborsato il sesto anno; misura COVID-19: il riporto indietro illimitato fino a tre anni per perdite subite nel primo esercizio con chiusura tra il 30.6.2020 e il 30.6.2021 determina un credito fiscale che viene compensato con debiti fiscali nei cinque anni successivi e il cui saldo viene rimborsato il sesto anno.	<b>Illimitato</b> Detraibilità completa fino a EUR 1 mio. all'anno; oltre tale soglia compensazione solo fino al 50 % dei redditi eccedenti EUR 1 mio.
<b>Grecia</b>	–	<b>5 anni</b>

<sup>9</sup> Tabella del Ministero federale delle finanze tedesco con un confronto sulle imposte principali 2021, consultabile all'indirizzo: [www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/die-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2021.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/die-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2021.html)

<sup>10</sup> Ulteriori chiarimenti a partire dal 2022 sono consultabili all'indirizzo: [www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2022/02/2022-02-16-weitere-steuerliche-erleichterungen-corona-pandemie.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2022/02/2022-02-16-weitere-steuerliche-erleichterungen-corona-pandemie.html).

<b>Irlanda</b>	<b>1 anno</b> 3 anni in caso di cessazione dell'azienda.	<b>Illimitato</b> Per perdite dalla stessa fonte.
<b>Italia</b>	–	<b>Illimitato</b> Compensazione solo fino all'80 % dei redditi annui; non si applica per le perdite subite nei primi tre anni di una nuova attività.
<b>Croazia</b>	–	<b>5 anni</b>
<b>Lettonia</b>	–	<b>5 anni</b> Disposizione transitoria per perdite subite fino al 31.12.2017; riduzione delle imposte sugli utili distribuiti in misura del 15 % dell'ammontare della perdita, ma fino a un massimo del 50 % dell'ammontare d'imposta all'anno.
<b>Lituania</b>	–	<b>Illimitato</b> Compensazione solo fino al 70 % dei redditi annui; la restrizione non riguarda le piccole imprese soggette all'aliquota fiscale ridotta del 5 %.
<b>Lussemburgo</b>	–	<b>17 anni</b>
<b>Malta</b>	–	<b>Illimitato</b>
<b>Paesi Bassi</b>	<b>1 anno</b>	<b>6 anni</b>
<b>Austria</b>	–	<b>Illimitato</b> Compensazione solo fino al 75 % dei redditi annui.
<b>Polonia</b>	–	<b>5 anni</b> Per perdite dalla stessa fonte; detraibilità completa fino a PLN 5 mio. nell'arco di uno dei cinque anni; oltre tale soglia compensazione solo fino al 50 % della perdita subita per ogni anno preso in esame.
<b>Portogallo</b>	–	<b>5 anni</b> Compensazione solo fino al 70 % dei redditi annui; misura COVID-19: sospensione della limitazione temporale negli anni 2020 e 2021 per le perdite residue prima del 2020 e 12 anni per le perdite subite nel 2020 e nel 2021; compensazione di queste perdite fino all'80 % dei redditi annui.
<b>Romania</b>	–	<b>7 anni</b>

<b>Svezia</b>	– Riporto indietro indiretto, possibile tramite scioglimento delle cosiddette «riserve di periodizzazione» degli esercizi precedenti.	<b>Illimitato</b>
<b>Slovacchia</b>	–	<b>5 anni</b> Compensazione solo fino al 50 % dei redditi annui, escluse le microimprese.
<b>Slovenia</b>	–	<b>Illimitato</b> Compensazione solo fino al 63 % dei redditi annui.
<b>Spagna</b>	–	<b>Illimitato</b> Detraibilità completa fino a EUR 1 mio. all'anno; oltre tale soglia compensazione in funzione dell'ammontare della cifra d'affari dell'impresa: fino a EUR 20 mio. fino al 70 %, EUR 20–60 mio. fino al 50 % e oltre EUR 60 mio. fino al 25 % dei redditi eccedenti EUR 1 mio.
<b>Repubblica ceca</b>	<b>2 anni</b> Massimo CZK 30 mio. in totale nei due anni precedenti.	<b>5 anni</b>
<b>Ungheria</b>	–	<b>5 anni</b> Compensazione solo fino al 50 % dei redditi annui.
<b>Cipro</b>	–	<b>5 anni</b>

### 3 Punti essenziali del progetto

#### 3.1 La normativa proposta

La compensazione delle perdite deve essere estesa, ma dovrà continuare a essere limitata nel tempo. Da un lato, la durata del periodo di riporto delle perdite in avanti è dettata da interessi di bilancio dei poteri pubblici, in particolare dalla maggiore sicurezza di pianificazione; dall'altro, l'estensione del termine a dieci anni – anziché una compensazione illimitata delle perdite – tiene conto della necessità di conservare la documentazione aziendale solo per dieci anni (art. 958fCO).

L'estensione della compensazione delle perdite può, in particolari circostanze, facilitare la ricostruzione dell'attività alle imprese che sono state fortemente colpite dalla pandemia da coronavirus. Potrebbero beneficiare di questa misura anche le imprese di nuova costituzione che registrano una fase di insediamento prolungata, come per esempio le start-up nel settore Life Science.

### **3.2 Disposizione transitoria, entrata in vigore ed esecuzione da parte dei Cantoni**

Per avere validità anche per le perdite dell'anno fiscale 2020, il provvedimento deve entrare in vigore il 1° gennaio 2028. Al tempo stesso, le nuove regole non devono essere applicabili alle perdite antecedenti il periodo fiscale 2020.

I Cantoni dovrebbero adeguare la propria legislazione alle disposizioni modificate della LAID per la data della loro entrata in vigore. A tal fine la Confederazione accorda di norma un termine di almeno due anni (art. 72 LAID).

Ai Cantoni compete non solo l'inserimento delle modifiche nel diritto cantonale ma, ai sensi dell'articolo 104 LIFD, anche l'attuazione della nuova normativa per l'imposta federale diretta.

## **4 Commento ai singoli articoli**

### **Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta**

#### *Art. 6 cpv. 3 secondo periodo*

Si vedano i commenti analoghi sull'articolo 52 capoverso 3 terzo periodo LIFD per le persone giuridiche. Diversamente da questa disposizione, per le persone giuridiche occorre procedere a una rettifica della tassazione iniziale, come già previsto nel diritto vigente, mentre il calcolo successivo deve essere considerato solo per determinare l'aliquota d'imposta nell'anno corrente della compensazione delle perdite subite nello Stato in cui si trova lo stabilimento d'impresa.

#### *Art. 31 cpv. 1*

Si vedano i commenti analoghi sull'articolo 67 capoverso 1 LIFD.

#### *Art. 52 cpv. 3 terzo periodo*

Con l'adeguamento del periodo per la compensazione delle perdite, le perdite dello stabilimento d'impresa prese in considerazione nello Stato dello stabilimento d'impresa nel corso dei dieci anni successivi e precedentemente computate dalla Svizzera presso l'impresa svizzera possono ora determinare un'ulteriore imposizione in Svizzera. Questo può avvenire perché la possibilità di compensare le perdite nell'impresa svizzera era solo a titolo provvisorio e vincolata alla condizione che, ora nel corso dei dieci esercizi successivi, non fosse più possibile prendere in considerazione le perdite subite dallo stabilimento nello Stato estero in cui si trova lo stabilimento d'impresa. Per le persone giuridiche la tassazione avviene nello Stato dello stabilimento d'impresa, nell'anno corrente della compensazione effettiva delle perdite, come previsto dal diritto vigente.

#### *Art. 67 cpv. 1*

Per le persone giuridiche, le perdite compensabili possono ora essere dedotte dall'utile netto dei dieci esercizi successivi. Le perdite dovranno continuare a essere compensate sempre con l'utile netto del primo esercizio possibile. Inoltre, dall'utile netto devono prima essere dedotte le perdite subite negli esercizi più remoti.

*Art. 205g e art. 207c Disposizioni transitorie della modifica del ...*

Le nuove regole concernenti la compensazione delle perdite non si applicano alle perdite subite prima del periodo fiscale 2020. In questo caso continua a valere la norma secondo cui è possibile compensare le perdite dei sette esercizi precedenti il periodo fiscale. Per le perdite subite da uno stabilimento d'impresa estero prima del periodo fiscale 2020 e riconosciute in Svizzera vale altresì la norma secondo cui in Svizzera possono essere prese in considerazione a posteriori o assoggettate a imposta solo nei sette periodi fiscali successivi l'anno in cui è stata registrata la perdita, se lo Stato in cui si trova lo stabilimento d'impresa consente la compensazione a posteriori.

Esercizio e anno civile non devono obbligatoriamente coincidere. Per l'attribuzione di un esercizio dell'impresa al periodo fiscale è determinante la data di chiusura dell'esercizio (cfr. art. 41 e art. 79 LIFD, art. 3 cpv. 1 dell'ordinanza del 14 agosto 2013<sup>11</sup> sulle basi temporali dell'imposta federale diretta). Ne consegue che, per esempio, le perdite subite in un esercizio che inizia il 1° febbraio 2019 e termina il 31 gennaio 2020 vengono imputate completamente al periodo fiscale 2020 e non sono più soggette al diritto vigente concernente la durata della compensazione delle perdite.

Se, per esempio, il progetto entrasse in vigore solo il 1° gennaio 2029, servirebbe un'altra disposizione transitoria, diversamente le perdite subite nell'esercizio 2020 non potrebbero più essere prese in considerazione per le imposizioni sul periodo fiscale 2028 (in applicazione del diritto anteriore).

## **Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni**

*Art. 10 cpv. 2*

Si vedano i commenti analoghi sull'articolo 31 capoverso 1 LIFD.

*Art. 25 cpv. 2*

Si vedano i commenti analoghi sull'articolo 67 capoverso 1 LIFD.

*Art. 78h Disposizioni transitorie della modifica del ...*

Si vedano i commenti analoghi sugli articoli 205g e 207c LIFD.

## **5 Ripercussioni**

### **5.1 Ripercussioni finanziarie sulle finanze pubbliche**

Un'estensione del periodo di compensazione a dieci anni a partire dal 2028 comporta ogni anno una diminuzione delle entrate per la Confederazione e i Cantoni, il cui ammontare non può essere stimato a causa della mancanza di dati statistici sui riporti fiscali delle perdite in avanti. Tra l'altro mancano anche dati sulla frequenza con cui i riporti in avanti delle perdite non possono essere compensati per intero con gli utili

<sup>11</sup> RS 642.117.1

entro i sette anni attualmente previsti per il periodo di riporto. Sulla base di prove aneddotiche, a livello qualitativo si può affermare quanto segue. Sono due le costellazioni che possono generare minori entrate, anche se non dovrebbero costituire la norma. La prima si ha quando le società che hanno subito grandi perdite tornano a realizzare utili dopo un risanamento andato a buon fine, ma non riescono a compensare per intero le perdite nell'arco dei sette anni previsti. La seconda è il caso delle start-up che iniziano a registrare utili soltanto dopo un periodo prolungato di perdite. L'Amministrazione federale delle contribuzioni si attende che le minori entrate che potrebbero verificarsi a seguito dell'estensione del periodo di riporto da sette a dieci anni si muovano all'interno di un quadro piuttosto modesto negli anni tipici. Negli anni atipici, per contro, potrebbero superare la soglia di 100 milioni di franchi di imposta federale diretta. La procedura di consultazione ha anche lo scopo di ottenere dai Cantoni maggiori informazioni al riguardo. Nei Cantoni si potranno avere costi iniziali dovuti agli adeguamenti informatici.

### **5.2 Ripercussioni sull'effettivo del personale delle amministrazioni pubbliche**

L'estensione del periodo per la compensazione delle perdite comporta maggiori oneri amministrativi per i Cantoni competenti per la tassazione. I riporti di perdite in avanti non costituiscono parte integrante della decisione di tassazione. La tassazione di esercizi con risultato annuo negativo presenta pertanto un reddito imponibile o un utile netto imponibile pari a zero. Il diritto di far valere le perdite rende pertanto necessari chiarimenti e controlli dei libri contabili per dieci anziché solo sette esercizi antecedenti il periodo fiscale. A livello di effettivo del personale l'attuazione di questo provvedimento non interessa la Confederazione.

### **5.3 Ripercussioni sull'economia**

L'attuale limitazione temporale che prevede la compensazione delle perdite su sette esercizi precedenti il periodo fiscale conduce a un'imposizione eccessiva nel caso in cui determini la decadenza delle perdite compensabili. Il progetto intende rafforzare la resilienza delle imprese e tenere maggiormente conto della loro capacità economica. Considerato su un periodo di tempo esteso, per gli attori economici con perdite rilevanti o con perdite distribuite su più esercizi questo provvedimento determina un minore onere fiscale complessivo. Inoltre, grazie allo sgravio fiscale aumenteranno le risorse disponibili per le attività aziendali. Il margine d'azione così concesso favorisce la competitività delle imprese interessate. Di questo provvedimento beneficiano anche le start-up con fasi di insediamento prolungate, come avviene in genere nel caso di nuove costituzioni nel settore Life Science.

L'impatto sull'attrattività locale è ridotto, ma positivo, perché diminuisce il rischio di perdite non più compensabili per le imprese svizzere.

In una certa misura il provvedimento serve anche per garantire posti di lavoro, adeguando il periodo di compensazione delle perdite alla durata dei crediti garantiti da

fideiussione concessi durante la pandemia. Con una scadenza di dieci anni per il rimborso dei crediti, le imprese hanno un maggior margine che consente loro di rimborsare i crediti utilizzati con utili conseguiti dopo la pandemia<sup>12</sup>.

#### **5.4 Costituzionalità**

Oltre ai principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione, il legislatore deve rispettare anche il principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.).

In base a tale principio una persona assoggettata alle imposte non deve tassare un utile maggiore dell'utile totale imponibile generato durante la sua esistenza (che non deve coincidere con la durata del suo obbligo fiscale)<sup>13</sup>. Conformemente al principio dell'utile totale, la tassazione secondo la capacità economica è realizzata in maniera ottimale solo se si tiene conto dell'arco di tempo che va dal primo momento di esistenza della persona giuridica fino alla sua liquidazione o, nel caso di persona fisica, dall'inizio alla fine della sua attività lucrativa indipendente. Tuttavia, per motivi di gestione finanziaria (art. 126 Cost.) e in virtù del principio di periodicità finalizzato a tale gestione<sup>14</sup>, il principio dell'utile totale viene limitato allo stesso modo per tutte le imprese e la compensazione delle perdite consentita a tempo determinato. Con la presente estensione della compensazione delle perdite da sette a dieci anni il principio della periodicità dovrebbe rientrare nuovamente. A tale proposito occorre notare che è necessaria una buona ponderazione in cui si tenga in debita considerazione sia il principio dell'utile totale che quello della periodicità. L'estensione della compensazione delle perdite a dieci anni risulta costituzionalmente ammissibile. Tuttavia, il Tribunale federale attribuisce grande importanza al principio della periodicità<sup>15</sup>. Una compensazione delle perdite su un periodo maggiore rispetto ai dieci anni auspicati o la possibilità di compensazione illimitata dovrebbero pertanto essere approfondite maggiormente tenendo conto di tutte le circostanze.

#### **5.5 Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera**

Le modifiche qui previste sono compatibili con gli impegni internazionali della Svizzera. Non comportano nuovi impegni per la Svizzera nei confronti di altri Stati od organizzazioni internazionali e sono compatibili con le convenzioni per evitare doppie imposizioni. Dal momento che l'estensione avrebbe validità per tutte le imprese, non

<sup>12</sup> Dal 26 marzo 2020 al 31 luglio 2020 le imprese hanno potuto richiedere crediti COVID-19 rimborsabili pari al 10 % al massimo del loro fatturato per coprire le esigenze di liquidità durante i primi mesi della pandemia. I crediti COVID-19 devono essere ammortizzati entro otto anni dal momento della concessione; è tuttavia possibile estendere questo termine di altri due anni al massimo. Cfr. il comunicato stampa del Consiglio federale del 2.2.2022, consultabile all'indirizzo: [www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa/comunicati-stampa-consiglio-federale.msg-id-87036.html](http://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa/comunicati-stampa-consiglio-federale.msg-id-87036.html).

<sup>13</sup> Cfr. sentenza del Tribunale federale 2C\_696/2013 del 29.4.2014, consid. 3.1.

<sup>14</sup> Il principio di periodicità entra nel diritto tributario p. es. attraverso il principio dell'importanza determinante, secondo cui il punto di partenza per la determinazione dell'utile imponibile è il «saldo del conto profitti e perdite» di un esercizio (art. 58 cpv. 1 lett. a LIFD).

<sup>15</sup> Sentenze del Tribunale federale 2C\_696/2013, consid. 3.1 e 2C\_628/2010, consid. 6.4.4.

comporterebbe distorsioni della concorrenza e sarebbe pertanto conciliabile con il principio costituzionale della parità di trattamento dei concorrenti (art. 94 Cost.).

Nell'ambito del progetto OCSE/G20, l'8 ottobre 2021 l'Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) dell'OCSE ha adottato, insieme a 142 Paesi membri, una dichiarazione sulla tassazione futura di grandi gruppi di imprese attivi su scala internazionale<sup>16</sup>. Con il secondo pilastro di questo progetto si vuole introdurre un livello minimo di tassazione. Queste cosiddette norme GloBE («Global Anti-Base Erosion Rules») prevedono, per i gruppi multinazionali con un fatturato annuo minimo di 750 milioni di euro, un'aliquota fiscale minima del 15 per cento secondo una base di calcolo comune a livello internazionale. A fine 2022 il Parlamento ha creato la base costituzionale per l'attuazione nazionale di questo secondo pilastro. La base di calcolo comune prevista dall'OCSE/G20 consente la compensazione delle perdite a tempo illimitato. Con la presente estensione della possibilità di compensazione, la base di calcolo svizzera viene adeguata in modo da avvicinarsi a quanto previsto dall'OCSE/G20.

## **5.6 Subordinazione al freno alle spese**

Con il progetto non vengono create disposizioni su nuovi sussidi né decisi nuovi crediti d'impegno o limiti di spesa. Pertanto il progetto non è subordinato al freno alle spese (art. 159 cpv. 3 lett. b Cost.).

<sup>16</sup> Disponibile all'indirizzo: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > Topics > Tax > Base erosion and profit shifting > Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021