



19 settembre 2014

Consultazione relativa all'ordinanza sul computo globale dell'imposta (attuazione mozione Pelli – 13.3184)

Rapporto esplicativo

1. Situazione iniziale

Il 21 marzo 2013 il consigliere nazionale Fulvio Pelli ha depositato la mozione «Eliminazione delle sovraimposizioni che gravano gli stabilimenti d'impresa esteri in Svizzera (13.3184)», con cui chiedeva al Consiglio federale di modificare l'ordinanza sul computo globale dell'imposta affinché, in presenza di una convenzione per evitare le doppie imposizioni (CDI), il computo globale potesse essere accordato a uno stabilimento d'impresa gestito in Svizzera da un'impresa estera, a patto che le caratteristiche fiscali dello stabilimento svizzero fossero identiche a quelle di un'impresa svizzera tassata secondo il regime ordinario.

Il Consiglio federale ha proposto di accogliere la mozione. Le Camere federali hanno dato seguito alla proposta del Governo e il 27 novembre 2013 hanno trasmesso la mozione.

2. Diritto vigente / problematica

2.1 Osservazioni generali sul computo globale dell'imposta

Nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni (CDI), il cosiddetto articolo sul metodo stabilisce il modo in cui lo Stato di residenza di un beneficiario di redditi imponibili nello Stato della fonte secondo la CDI deve evitare la doppia imposizione. Nel suo modello di convenzione l'OCSE propone due diversi metodi, ovvero il metodo, dell'esenzione (art. 23A) e il metodo del computo (art. 23B).

Nelle CDI svizzere gli articoli sul metodo seguono nella loro impostazione l'articolo 23A del modello di convenzione dell'OCSE. Di conseguenza la Svizzera, in quanto Stato di residenza, esenta dall'imposizione i redditi tassati dall'altro Stato secondo la CDI. Tale esenzione non si applica tuttavia a dividendi, interessi e diritti di licenza (e in singoli casi a contratti di prestazione). In relazione a questi proventi, le CDI svizzere conferiscono piuttosto alla Svizzera il diritto, secondo le prescrizioni concernenti l'esecuzione di convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni concluse dalla Confederazione, di definire il genere di sgravio previsto e di disciplinare la procedura. L'articolo 2 capoverso 1 lettera e della legge federale del 22 giugno 1951 concernente l'esecuzione delle convenzioni internazionali concluse dalla Confederazione per evitare i casi di doppia imposizione (RS 672.2) conferisce al Consiglio federale la competenza di precisare il modo in cui debba essere eseguito il computo convenuto in un accordo internazionale delle imposte rimosse dall'altro Stato contraente nelle imposte dovute in Svizzera. Su questa base il Consiglio federale ha emanato l'ordinanza del 22 agosto 1967 sul computo globale dell'imposta (OCglm; RS 672.201).

Il computo globale dell'imposta applicato in Svizzera sulla base di questa ordinanza presenta essenzialmente le seguenti peculiarità:

- il computo di imposta è effettuato in maniera complessiva per le imposte rimosse da Confederazione, Cantoni e Comuni in quanto l'imposta alla fonte non recuperabile non può essere computata né nelle imposte di una sola sovranità fiscale né nelle imposte di ogni singola sovranità fiscale;
- gli importi del computo sono ripartiti tra le sovranità fiscali Confederazione, Cantoni e Comuni in base a una chiave di ripartizione forfettaria. Le parti mettono in conto eventuali imprecisioni nella ripartizione;
- per il calcolo dell'importo massimo delle persone fisiche sono ammesse tariffe forfettarie a onere medio ponderato;
- in caso di imposizione parziale (quando una delle sovranità fiscali rinuncia all'imposizione dei redditi aventi diritto al computo globale dell'imposta) l'imposta alla fonte non recuperabile è ridotta forfettariamente.

2.2 Stabilimenti d'impresa di un'impresa estera

Il problema sollevato dalla mozione concerne l'applicazione delle CDI agli stabilimenti d'impresa in Svizzera che sono parte di imprese con sede all'estero (Stati di residenza) e che percepiscono redditi da sostanza mobiliare, vale a dire interessi, dividendi e diritti di licenza provenienti da Stati terzi (Stati della fonte). Questi redditi possono essere gravati da un'imposta alla fonte non recuperabile nello Stato della fonte (cosiddetta imposta residua).

Secondo le CDI gli stabilimenti d'impresa gestiti in Svizzera da imprese estere sono considerati persone non residenti della Svizzera e non possono quindi far valere alcuno sgravio a titolo di imposta residua alla fonte su interessi, dividendi e diritti di licenza provenienti da Stati terzi. Lo sgravio può essere invocato unicamente in virtù di una CDI tra lo Stato della fonte e lo Stato di residenza della società estera.

Secondo l'articolo 6 capoverso 1 OCgIm, gli stabilimenti d'impresa svizzeri di imprese estere non possono neanche chiedere il computo per le imposte alla fonte riscalate nello Stato terzo.

Questa regolamentazione ha senso solo se lo Stato estero di residenza tassa gli utili realizzati nel mondo intero e ammette la deduzione dal proprio credito fiscale delle imposte già pagate al di fuori della sua sovranità fiscale (metodo del computo). Tuttavia se, ai fini dell'eliminazione della doppia imposizione, lo Stato di residenza applica per gli stabilimenti d'impresa in Svizzera il metodo dell'esenzione (detrazione delle quote di utili realizzati dagli stabilimenti d'impresa), per gli interessi, i dividendi e i diritti di licenza provenienti da Stati terzi può risultare una doppia imposizione. Questo è il caso quando per gli utili che confluiscono in questi stabilimenti d'impresa rimane un'imposta residua, in quanto nel metodo dell'esenzione quest'ultima non può essere computata nelle proprie imposte dallo Stato della sede della società.

La mozione Pelli trasmessa chiede la soppressione di questa doppia imposizione residuale, nel senso che gli stabilimenti d'impresa gestiti in Svizzera da imprese estere possano operare, a determinate condizioni, il computo globale dell'imposta per le imposte residue.

3. Nuova normativa proposta

3.1 Aspetti formali

La problematica della doppia imposizione residuale, causata dall'impossibilità di computare imposte alla fonte riscalate da Stati terzi, è stata affrontata nel commentario dell'OCSE relativo al modello di convenzione. Il suo articolo 24 (Non discriminazione) raccomanda agli Stati membri di risolvere questo problema per via bilaterale o nel proprio diritto interno.

Una soluzione nel diritto interno è più semplice rispetto all'adeguamento di tutte le CDI o dell'assunzione di una corrispondente disposizione nelle nuove CDI. Anche la mozione Pelli trasmessa propone una soluzione a livello di diritto interno. In questo senso si propone di adeguare in modo corrispondente l'ordinanza sul computo globale dell'imposta.

3.2 Spiegazioni ad articolo 2a AP-OCgIm

Con l'articolo 2a AP-OCgIm si intende eliminare la doppia imposizione che stabilimenti d'impresa svizzeri di imprese estere devono sopportare in determinati casi sui redditi provenienti da beni mobili. Questo obiettivo è raggiunto nella misura in cui la Svizzera concede il computo globale dell'imposta a questi stabilimenti d'impresa. La concessione del computo globale dell'imposta è correlata alle condizioni di cui all'articolo 2a AP-OCgIm.

Gli stabilimenti d'impresa svizzeri che fanno valere il computo globale dell'imposta devono dimostrare di rispettare tutte le condizioni.

Capoverso 1 lettera a

Il computo globale dell'imposta è concesso solo se gli utili dello stabilimento d'impresa in Svizzera soggiacciono all'imposizione ordinaria a tutti i tre livelli statali (Confederazione, Cantone e Comune).

Qualora uno stabilimento d'impresa benefici a livello cantonale del privilegio di società holding, società di gestione o società mista, non è data imposizione ordinaria secondo l'articolo 2a capoverso 1 lettera a AP-OCgIm. In questo caso il computo globale dell'imposta non è ammesso. Ciò vale anche nel caso in cui siano accordati, sul piano regionale, sgravi di imposte secondo l'articolo 5 o esenzioni secondo l'articolo 23 capoverso 3 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) o in base all'articolo 12 della legge federale sulla politica regionale (RS 901.0).

Nell'ambito della riforma III dell'imposizione delle imprese si prevede di sopprimere i regimi fiscali che prevedono un trattamento fiscale differente per i redditi nazionali da quello dei redditi esteri (cosiddetti «ring fencing»). La consultazione relativa a questa riforma è stata avviata a metà settembre. Al momento attuale sarebbe pertanto sbagliato concedere il computo globale dell'imposta agli stabilimenti d'impresa di imprese estere che beneficiano di questi regimi.

Se il privilegio o l'agevolazione fiscale ai sensi delle spiegazioni precedenti sono concessi solo a livello di Cantone/Comune o solo a livello di Confederazione, il computo globale dell'imposta è di principio escluso in quanto manca l'imposizione ordinaria in Svizzera. La concessione di un computo globale parziale dell'imposta ai sensi dell'articolo 12 OCgIm non è possibile. Gli stabilimenti d'impresa di imprese estere devono essere parificati solo a quelli delle imprese svizzere tassate ordinariamente per tutte le tre sovranità fiscali.

Le disposizioni per il calcolo dell'ammontare del computo globale dell'imposta (art. 8 – 11 OCgIm) si applicano anche al nuovo articolo 2a.

Capoverso 1 lettera b

Il computo globale dell'imposta può essere concesso a uno stabilimento d'impresa svizzero solo se lo Stato di residenza della società applica il cosiddetto metodo dell'esenzione (deduzione delle quote degli utili conseguiti dallo stabilimento d'impresa). Solo con questo metodo insorge una doppia imposizione, che deve essere evitata con il disciplinamento proposto. Qualora lo Stato di residenza applichi il metodo del computo (lo Stato di residenza tiene conto dell'imposta residua) non risulta una doppia imposizione, per cui il computo globale dell'imposta non è necessario.

Capoverso 1 lettera c

Devono esistere convenzioni per evitare le doppie imposizioni tra la Svizzera e lo Stato di residenza della società che detiene lo stabilimento d'impresa in Svizzera, nonché tra ciascuno di questi Stato e lo Stato terzo da cui provengono i redditi che danno diritto al computo. La condizione che deve esistere una CDI anche tra la Svizzera e lo Stato di residenza della società che detiene lo stabilimento d'impresa in Svizzera permette di evitare, tra l'altro, che il computo globale dell'imposta sia accordato anche a stabilimenti d'impresa di Paesi off-shore.

Capoverso 2

È opportuno distinguere tra due costellazioni:

Se l'aliquota dell'imposta residua secondo la CDI tra lo Stato di residenza e lo Stato della fonte è inferiore rispetto a quella convenuta nella CDI tra la Svizzera e lo Stato della fonte, il computo dell'imposta residua più elevata comporterebbe un computo in Svizzera delle im-

ste alla fonte non rimosse (nel senso di un computo «fittizio»). Pertanto può essere fatta valere solo l'aliquota più bassa effettivamente applicata.

Se l'aliquota dell'imposta residua secondo la CDI tra lo Stato di residenza e lo Stato della fonte è più elevata rispetto a quella convenuta nella CDI tra la Svizzera e lo Stato della fonte, anche in questo caso può essere computata solo l'imposta residua più bassa. Lo stabilimento d'impresa svizzero non deve ottenere un computo più elevato rispetto a un'impresa svizzera tassata in via ordinaria e il fisco svizzero non deve essere gravato in misura maggiore di quanto previsto nella CDI tra la Svizzera e lo Stato della fonte. Secondo il numero marginale 70 del commento all'articolo 24 del modello di convenzione dell'OCSE bisogna accettare il fatto che lo stabilimento d'impresa sia svantaggiato nei confronti di un'impresa residente in Svizzera a cagione della non computabilità di una parte dell'imposta residua.

Disposizione transitoria

Questa disposizione precisa che ai redditi scaduti prima dell'entrata in vigore dell'articolo 2a AP-OCglm si applica il diritto previgente, ovvero il computo globale dell'imposta non è possibile.

Entrata in vigore

L'ordinanza dovrebbe entrare in vigore il 1° gennaio 201X.

L'entrata in vigore all'inizio dell'anno civile è logica e necessaria per ragioni legate all'esecuzione.

4. Ripercussioni finanziarie

Il computo globale dell'imposta concesso alle imprese e alle persone fisiche comporta una diminuzione dell'imposte dirette da esse dovute in Svizzera. I Cantoni fatturano alla Confederazione la parte a suo carico, che nel consuntivo della Confederazione viene dedotta direttamente nella rubrica di ricavo «Imposta federale diretta». Nella media degli ultimi quattro anni, a titolo di computo globale dell'imposta si sono registrati i seguenti importi:

	Quota Confederazione	Quota Cantoni¹	Totale
	160 mio. Fr.	130 mio. Fr.	290 mio. Fr.
di cui persone fisiche	35 mio. Fr.	70 mio. Fr.	105 mio. Fr.
di cui persone giuridiche	125 mio. Fr.	60 mio. Fr.	185 mio. Fr.

L'Amministrazione non dispone di dati che potrebbero fornire indicazioni sul numero degli stabilimenti d'impresa che, in futuro, potrebbero far valere il computo globale dell'imposta sulla base della nuova regolamentazione. Non è pertanto possibile quantificare le minori entrate da attendersi in avvenire. In ragione della migliore possibilità di computo, con il computo globale dell'imposta sono da attendersi maggiori oneri. Nella misura in cui in Svizzera si insedieranno nuovi stabilimenti d'impresa, questi oneri supplementari potrebbero essere compensati con i maggiori redditi provenienti dall'imposta sull'utile che i nuovi stabilimenti d'impresa dovranno pagare.

¹ Compresi i Comuni