

La tassazione secondo il dispendio in Svizzera

di Samuele Vorpe*

1. Introduzione – 2. L'imposizione "classica" secondo il dispendio – 2.1 Le condizioni per accedere all'imposizione secondo il dispendio – 2.2 Le condizioni soggettive (cumulative) – 2.1.2 Il divieto di possedere la cittadinanza svizzera – 2.1.3 Essere assoggettati illimitatamente alle imposte in Svizzera per la prima volta o dopo un'interruzione di almeno dieci anni – 2.1.3.1 In generale – 2.1.3.2 I casi di assoggettamento illimitato alle imposte – 2.1.3.3 Il concetto di domicilio fiscale – 2.1.3.4 Il concetto di dimora fiscale – 2.1.3.5 L'interruzione di almeno dieci anni dalla Svizzera – 2.1.4 Il divieto di esercitare un'attività lucrativa in Svizzera – 2.1.5 La determinazione del dispendio – 2.1.5.1 Le condizioni oggettive (cumulative) – 2.1.5.2 La definizione di dispendio – 2.1.5.3 La commisurazione del dispendio imponibile – 2.1.5.4 Il dispendio minimo applicabile ai fini dell'imposta sul reddito – 2.1.5.5 Il dispendio da considerare (anche) ai fini dell'imposta sulla sostanza – 2.1.6 Le basi di calcolo – 2.1.7 Il calcolo di controllo – 3. L'imposizione secondo il dispendio nella forma "modificata" – 3.1 La genesi – 3.2 L'inclusione nel calcolo di controllo di tutti i redditi attribuiti alla Svizzera dalla CDI – 3.2.1 La CDI tra Svizzera ed Italia – 4. Conclusioni.

L'imposizione secondo il dispendio è un particolare istituto giuridico che consente ai cittadini stranieri, che prendono domicilio o dimora fiscale in Svizzera per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni senza svolgere un'attività lucrativa sul suolo elvetico, di essere tassati sul loro tenore di vita (c.d. dispendio). Ai fini dell'imposta federale diretta la base di calcolo deve essere almeno pari al valore più elevato desunto da sette volte il valore locativo o dell'affitto annuale dell'abitazione del contribuente o dalla di-

* Dottore di ricerca, in Diritto dell'Unione europea e ordinamenti nazionali presso l'Università degli Studi di Ferrara, responsabile del Centro competenze tributarie della Scuola Universitaria della Svizzera Italiana (SUPSI).

chiarazione di determinati elementi di estrazione svizzera ed esteri, qualora la persona voglia avvalersi dei benefici convenzionali. Ad ogni modo la base minima di calcolo non può essere inferiore a fr. 400'000.

The Swiss lump-sum taxation is a privileged fiscal regime that allows foreigners to obtain a permit to stay in Switzerland. These taxpayers must satisfy three requirements: i) have no Swiss citizenship; ii) arrive in Switzerland for the first time or after an absence of ten years; iii) renounce to carry forward a gainful activity. If such conditions are fulfilled, the tax base is determined by the taxpayers' effective worldwide living expenses. For the federal income tax purposes, the tax base must correspond at least at the major amount between i) seven times the annual rent cost of a rented apartment or ii) from specific incomes declared from those individuals who opt for the modified lump-sum taxation regime, aiming to invoke treaties' benefits. In any case, the minimum tax base cannot be less than 400'000 Swiss francs.

1. INTRODUZIONE

Una persona fisica con domicilio o dimora fiscale in Svizzera è tenuta a corrispondere, di regola, un'imposta sul reddito e una sulla sostanza. I contribuenti che adempiono determinati requisiti di legge hanno il diritto di essere tassati sul loro dispendio [artt. 14 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11); 13 della Legge tributaria del Canton Ticino (LT-TI; RL 640.100); 6 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14)] (1). Possono richiedere questa tassazione i contribuenti che non sono cittadini svizzeri, che hanno preso domicilio o dimora fiscale in Svizzera per la prima volta o dopo

(1) Secondo l'art. 129 cpv. 1 della Costituzione federale (Cost.; RS 1010) la Confederazione, in collaborazione con i Cantoni, ha il compito di emanare i principi per armonizzare le imposte dirette federali, cantonali e comunali. Il 14 dicembre 1990, il Legislatore federale ha adottato, in applicazione di questa disposizione costituzionale, una legge quadro per armonizzare le leggi cantonali (la LAID), entrata in vigore il 1° gennaio 1993, che ha obbligato tutti i Cantoni ad unificare la riscossione delle imposte dirette sul reddito e sulla sostanza delle persone fisiche, nonché sull'utile e sul capitale delle persone giuridiche. L'armonizzazione (formale) tra i Cantoni si estende all'assoggettamento, all'oggetto e al periodo di calcolo delle imposte, alla procedura e alle disposizioni penali. Rimane, invece, di esclusiva competenza cantonale la determinazione delle tariffe, delle aliquote fiscali e degli importi esenti da imposta (art. 129 cpv. 2 Cost.; art. 1 cpv. 3 LAID).

un'assenza dal Paese di almeno dieci anni e che non esercitano un'attività lucrativa in Svizzera. Questo istituto (chiamato anche "imposta speciale per gli stranieri senza attività lucrativa", "imposizione secondo il tenore di vita" oppure "imposta forfettaria" e nel Canton Ticino "imposta globale") costituisce una particolare forma di tassazione per apprezzamento, con delle proprie regole di calcolo, che si discosta da quelle usuali della tassazione ordinaria. Infatti, l'imposizione secondo il dispendio si basa sull'idea che può essere difficile determinare correttamente i redditi esteri nei singoli casi e, per questa ragione, il Legislatore ha scelto un sistema di tassazione orientato al consumo. La persona tassata secondo il dispendio non paga, quindi, un'imposta calcolata in funzione dei suoi redditi e delle sue sostanze, bensì sulla base del suo dispendio, vale a dire sul suo tenore di vita, ritenuto un importo minimo da pagare.

Diversamente dall'imposta ordinaria, l'imposizione secondo il dispendio non obbliga il contribuente a dichiarare all'Autorità fiscale la totalità dei suoi redditi e della sua sostanza mondiale. Gli unici elementi che devono essere dichiarati sono quelli che entrano in considerazione per il calcolo di controllo, segnatamente gli elementi di reddito e di sostanza di estrazione svizzera, nonché quelli esteri a condizione che il contribuente richieda i benefici convenzionali. Alcune limitazioni sono tuttavia poste ai contribuenti tassati con la globale c.d. "classica". In primo luogo i benefici convenzionali non possono essere richiesti per i redditi provenienti dall'Austria, dal Belgio, dal Canada, dalla Norvegia, dall'Italia, dalla Germania e dagli Stati Uniti d'America (USA). Le convenzioni pattuite dalla Svizzera con questi Stati non considerano i globalisti come residenti in Svizzera, a meno che non vengano dichiarati tutti i redditi provenienti da questi Stati che la convenzione assegna alla Svizzera per imposizione, con l'aliquota applicabile ai redditi mondiali. In tal caso i contribuenti sono tassati con la globale nella forma c.d. "modificata". Inoltre, coloro che sono imposti con la tassazione globale modificata ottengono il diritto al credito d'imposta, diritto che è invece precluso a coloro che beneficiano della tassazione globale classica.

L'imposizione secondo il dispendio ha conosciuto, soprattutto negli ultimi anni, dei momenti particolarmente difficili, in particolare da quando nel 2009 il Popolo del Canton Zurigo ha accettato un'iniziativa popolare promossa dalla Lista alternativa, un piccolo partito di estrema sinistra, abolendola a livello

cantonale a decorrere dal 1° gennaio 2010. Il risultato ha dato nuova linfa agli oppositori di questo regime fiscale e i suoi effetti si sono visti anche fuori dai confini del Canton Zurigo. Infatti, in diversi altri Cantoni, vi sono state delle iniziative popolari o parlamentari con il chiaro obiettivo di raggiungere lo stesso risultato ottenuto a Zurigo. In alcuni Cantoni, come successo a Zurigo, l'imposizione secondo il dispendio è stata abrogata, in altri invece è stata mantenuta, inasprando le basi di calcolo. Sempre sull'onda del successo avuto a Zurigo, sindacati e partiti di sinistra hanno cercato poco tempo dopo, con un'iniziativa popolare federale, di sopprimere l'imposizione secondo il dispendio in tutta la Svizzera inserendo un divieto direttamente nella Costituzione federale. L'iniziativa popolare federale è stata però respinta in votazione popolare con quasi il sessanta per cento dei voti e con tutti i Cantoni contrari, ad eccezione di Sciaffusa. Infine, l'Assemblea federale, cosciente che fosse necessario rivedere alcune disposizioni che disciplinano l'imposizione secondo il dispendio, ha approvato una Legge Federale il 28 settembre 2012, proprio per accrescerne la sua accettazione verso la popolazione ed evitare il ripetersi di uno scenario come quello avvenuto nel Canton Zurigo (2).

2. L'IMPOSIZIONE "CLASSICA" SECONDO IL DISPENDIO

2.1 *Le condizioni per accedere all'imposizione secondo il dispendio*

2.1.1 *Le condizioni soggettive (cumulative)*

La tassazione sul dispendio è ammessa soltanto per le persone fisiche che adempiono cumulativamente le tre seguenti condizioni (artt. 14 cpv. 1 LIFD, 13 cpv. 1 LT-TI e 6 cpv. 1 LAID) (3):

(2) Cfr. anche P. KENEL, *L'imposition d'après la dépense en Suisse*, in *Revue Générale du Contentieux Fiscal* 2018/6, Novembre-Décembre, p. 491 (*cit.: Imposition d'après la dépense en Suisse*).

(3) Cfr. anche Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), Circolare n. 44, *Imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta*, Berna, 24 luglio 2018, cifra 2.1 (*cit.: Circolare n. 44*).

- non hanno la cittadinanza svizzera;
- per la prima volta o dopo un'interruzione di almeno dieci anni sono assoggettate illimitatamente alle imposte;
- non esercitano un'attività lucrativa in Svizzera.

I coniugi che vivono in comunione domestica devono entrambi soddisfare le condizioni di cui sopra (artt. 14 cpv. 2 LIFD, 13 cpv. 2 LT-TI e 6 cpv. 2 LAID).

2.1.2 Il divieto di possedere la cittadinanza svizzera

La tassazione secondo il dispendio può essere applicata soltanto alle persone fisiche che non sono in possesso della cittadinanza svizzera (4). Prima delle modifiche legislative intervenute con effetto al 1° gennaio 2016, la tassazione globale poteva essere utilizzata anche dai cittadini svizzeri e da coloro in possesso della doppia nazionalità, ma soltanto sino alla fine del periodo fiscale durante il quale, per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni, acquisivano domicilio o dimora fiscale in Svizzera senza esercitarvi attività lucrativa. Dal periodo fiscale successivo, questo diritto veniva loro precluso e poteva essere accordato soltanto ai cittadini stranieri (5). Ad esempio, in passato, un cittadino svizzero che avesse eletto il proprio domicilio fiscale in Svizzera il 1° luglio dell'anno 2011, a condizione di essere stato assente dalla Svizzera per almeno dieci anni e che dal suo arrivo non esercitasse alcuna attività lucrativa in Svizzera, avrebbe potuto beneficiare dell'imposizione secondo il dispendio sino al 31 dicembre 2011. A partire dal 1° gennaio 2012, questa persona sarebbe poi stata imposta in forma ordinaria (6).

(4) AFC, Circolare n. 44, cifra 2.2.

(5) AFC, Circolare n. 9 (abrogata), Imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta, Berna, 3 dicembre 1993, cifra 1.1 (cit. Circolare abrogata n. 9); S. VORPE, *L'imposizione secondo il dispendio tra passato, presente e futuro*, in *RtiD II-2013*, p. 713 ss. (cit. *Imposizione secondo il dispendio*).

(6) P. KENEL, *Délocalisation et investimentes des personnes fortunées étrangères en Suisse et en Belgique*, 3a ed., Losanna 2014, p. 65 (cit. *Délocalisation et investimentes*).

La modifica legislativa, oltre a semplificare il diritto fiscale, è soprattutto da ricercare nella “scarsissima importanza pratica” che questo istituto rivestiva per i cittadini svizzeri (7).

2.1.3 *Essere assoggettati illimitatamente alle imposte in Svizzera per la prima volta o dopo un'interruzione di almeno dieci anni*

2.1.3.1 *In generale*

Il contribuente deve essere assoggettato illimitatamente alle imposte in Svizzera per la prima volta o dopo un'interruzione di almeno dieci anni per richiedere la tassazione secondo il dispendio (artt. 14 cpv. 1 lett. b LIFD, 13 cpv. 1 lett. b LT-TI e 6 cpv. 1 lett. b LAID). Questo comporta il soddisfacimento di una doppia condizione (8):

- in primo luogo, il contribuente possiede un'appartenenza personale in Svizzera (artt. 3 cpvv. 1 a 3 LIFD, 2 cpvv. 1 e 2 LT-TI e 3 cpvv. 1 e 2 LAID), vale a dire aver un domicilio o una dimora fiscale in Svizzera;
- in secondo luogo, il Legislatore esige che il contribuente sia assoggettato illimitatamente alle imposte in Svizzera per la prima volta oppure dopo un'assenza di almeno dieci anni dalla Svizzera.

Queste due condizioni sono legate nella misura in cui le alternative “per la prima volta” e “dopo un'assenza di almeno dieci anni” si rapportano ad un assoggettamento illimitato in Svizzera. Al contrario un contribuente può

(7) Consiglio federale, *Messaggio concernente la legge federale sull'imposizione secondo il dispendio del 29 giugno 2011*, n. 11.043, in *FF 2011 5433*, p. 5445 (cit. *Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio*).

(8) P. KENEL, *L'imposition d'après la dépense*, in *Revue européenne et internationale de droit fiscal 2016/1*, p. 61 (cit. *Imposition d'après la dépense*); J.F. MARAIA, *Commento all'art. 14 LIFD*, in Noël Yves/Aubry Girardin Florence (a cura di), *IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Commentaire romand*, 2a ed., Basilea 2017, N 22 ad art. 14 LIFD (cit. *Commentaire romand 2a ed.*).

ottenere il diritto alla tassazione globale se in passato è stato limitatamente assoggettato alle imposte avendo avuto in Svizzera un'appartenenza economica (artt. 4 e 5 LIFD, 3 e 4 LT-TI e 4 LAID), senza comunque esserlo stato illimitatamente (9).

2.1.3.2 I casi di assoggettamento illimitato alle imposte

L'assoggettamento illimitato alle imposte dirette federali, cantonali e comunali presuppone che il contribuente abbia un'appartenenza personale nella Confederazione per l'imposta federale diretta, rispettivamente nel Cantone per l'imposta cantonale e quella comunale. Per stabilire l'appartenenza personale di una persona fisica ci si deve riferire al concetto di domicilio o dimora fiscale (artt. 3 cpv. 1 LIFD, 2 cpv. 1 LT-TI e 3 cpv. 1 LAID).

2.1.3.3 Il concetto di domicilio fiscale

Il domicilio nel diritto fiscale costituisce una nozione autonoma, nonostante la definizione che le è stata attribuita dal Legislatore sia molto simile a quella prevista dal diritto civile [art. 23 cpv. 1 del Codice civile (CC; RS 210)] (10). Il domicilio fiscale si configura quando una persona fisica risiede in un luogo all'interno della Svizzera con l'intenzione di stabilirsi

(9) J.F. MARAIA, *Commentaire romand* 2a ed., N 23 ad art. 14 LIFD; F. RICHNER – W. FREI – S. KAUFMANN – H. MEUTER, *Handkommentar*, N 9 ad art. 14 LIFD; F. RICHNER – W. FREI – S. KAUFMANN – U. FREI, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, 3a ed., Berna 2013, N 9 ad art. 13 LT-ZH (cit. *Zürcher Kommentar*).

(10) J.B. PASCHOUD – D. DE VRIES REILINGH, *Commento all'art. 3 LIFD*, in Noël Yves/Aubry Girardin Florence (a cura di), *IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Commentaire romand*, 2a ed., Basilea 2017, N 10 ad art. 3 LIFD (cit. *Commentaire romand* 2a ed.).

durevolmente (artt. 3 cpv. 2 LIFD, 2 cpv. 2 LT-TI e 3 cpv. 2 LAID). A tal fine, non è determinante la dichiarazione di volontà della persona, bensì la sua condotta esteriore. Il luogo dove la persona assoggettata possiede il centro dei suoi interessi personali va, in altre parole, desunto dall'insieme delle circostanze oggettive e concrete del singolo caso, non invece dalle sue dichiarazioni (11). In effetti, il luogo in cui si depositano i documenti di legittimazione e si esercitano i diritti politici non costituiscono degli elementi per determinare il domicilio fiscale (12).

Una persona ha, di conseguenza, il proprio domicilio fiscale nel luogo dove risiede di fatto con l'intenzione di rimanervi stabilmente, che equivale al luogo in cui vi si trova il centro della sua esistenza, delle sue relazioni personali e professionali in modo da conferire a questo soggiorno una sua stabilità (13). Occorrono, dunque, cumulativamente due elementi:

- uno oggettivo, vale a dire l'effettiva residenza in un determinato luogo;
- l'altro soggettivo, vale a dire l'intenzione di rimanervi in modo duraturo (14).

Secondo il Tribunale federale, una persona ha il proprio domicilio fiscale nel luogo in cui mantiene le relazioni più strette, vale a dire il centro degli interessi vitali. In tale luogo essa è, di regola, illimitatamente imponibile. Questo centro degli interessi vitali viene determinato ponderando sia gli in-

(11) Sentenza TF n. 2C_335/2014 del 19 gennaio 2015, consid. 5.1; DTF 132 I 29 consid. 4.1; 125 I 54 consid. 2a; 123 I 289 consid. 2b; P. LOCHER, *Introduzione al diritto fiscale intercantonale con riferimento alla legge federale sull'armonizzazione fiscale ed a quelle tributarie cantonali bernese e ticinese*, 3a ed., Berna 2015, p. 28 (cit. Introduzione).

(12) DTF 132 I 29 consid. 4.1; J.B. PASCHOUD – D. DE VRIES REILINGH, *Commentaire romand* 2a ed., N 12b ad art. 3 LIFD.

(13) DTF 132 I 29 consid. 4.1.

(14) Nel diritto civile valgono, *mutatis mutandis*, le stesse condizioni sulla base dell'art. 23 cpv. 1 CC, ciò che determina, appunto, una stretta affinità con il diritto fiscale (H. HAUSHEER – REGINA E. AEBI-MÜLLER, *Das Personenrecht des Schweizerischen Zivilgesetzbuches*, 4a ed., Berna 2016, nm. 09.23; P. LOCHER, *Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, I. Teil, Art. 1-48 DBG, 2a ed., Basilea 2019, N 5 ss. ad art. 3 LIFD, cit. *Kommentar DBG*; J.B. PASCHOUD – D. DE VRIES REILINGH, *Commentaire romand* 2a ed., N 13 ad art. 3 LIFD).

teressi ideali (parenti, cerchia di amici e di conoscenti) e sia quelli materiali (professionali) del contribuente. Gli interessi ideali assumono, di principio, un maggior peso rispetto a quelli materiali (15).

2.1.3.4 *Il concetto di dimora fiscale*

Secondo gli artt. 3 cpv. 2 LIFD, 2 cpv. 3 LT e 3 cpv. 1, in fine LAID, la dimora fiscale in Svizzera è data quando una persona vi soggiorna senza interruzioni apprezzabili:

- almeno trenta giorni esercitandovi un'attività lucrativa;
- almeno novanta giorni senza esercitare un'attività lucrativa.

La dimora fiscale non presuppone la permanenza in un determinato luogo, né tanto meno l'intenzione di rimanervi durevolmente. Per poter essere considerata qualificata, essa richiede tuttavia un soggiorno "in blocco", vale a dire senza interruzioni apprezzabili. Come dimostrano le disposizioni relative all'imposta alla fonte (artt. 91 LIFD, 114 LT-TI e 35 cpv. 1 lett. a LAID), un assoggettamento illimitato per appartenenza personale è in particolare da escludere in presenza di interruzioni regolari del soggiorno, seppure brevi. Di principio, quindi, per poter ancora essere qualificata come "transitoria", un'interruzione non può superare il periodo stesso di permanenza (16).

Siccome al globalista viene precluso l'esercizio di un'attività lucrativa in Svizzera, la dimora fiscale entra in considerazione soltanto per un soggiorno di almeno novanta giorni, senza interruzioni apprezzabili.

(15) P. LOCHER, *op.cit.*, *Introduzione*, p. 28. Le regole elaborate dal Tribunale federale per determinare il domicilio fiscale si differenziano se si tratta di una persona sola o di persone coniugate o coppie di conviventi.

(16) P. LOCHER, *op.cit.*, *Introduzione*, p. 27. Secondo il Tribunale cantonale di Lucerna, premesso che vanno considerate tutte le circostanze del caso, il limite si situa in un giorno per settimana o in un fine settimana per mese (Kantonsgericht Luzern, B 11.2 Nr. 13, del 26 settembre 2018 consid. 3.2.1).

2.1.3.5 *L'interruzione di almeno dieci anni dalla Svizzera*

Il diritto all'imposizione secondo il dispendio può essere concesso soltanto alle persone straniere che, nei dieci anni che precedono l'arrivo in Svizzera, non hanno avuto né un domicilio né una dimora fiscale nel Paese. La nozione di "interruzione di almeno dieci anni" deve, quindi, essere interpretata come un'assenza di un assoggettamento illimitato in Svizzera nel corso dei dieci periodi fiscali precedenti l'arrivo in Svizzera (17).

I dieci anni si devono calcolare tenendo conto del tempo trascorso tra la fine dell'ultimo assoggettamento illimitato in Svizzera e l'inizio del nuovo assoggettamento, e non riferirsi invece al numero di periodi fiscali interi (*i.e.* anno civile ai sensi degli artt. 40 cpv. 1 LIFD, 50 cpv. 2 LT-TI e 15 cpv. 1 LAID) senza assoggettamento illimitato (18).

Si presuppone ad ogni modo che l'interruzione di almeno dieci anni corrisponda ad un'assenza temporale consecutiva dalla Svizzera. Lo scopo di questa disposizione è quello di evitare che una persona domiciliata in Svizzera e che esercita un'attività lucrativa possa beneficiare, nel momento in cui cessa la sua attività, dell'imposizione secondo il dispendio (19). Inoltre, si è voluto evitare che una persona che vive e lavora in Svizzera si trasferisca per un breve periodo all'estero e, ritornando in Svizzera, chieda di essere imposta con la tassazione sul dispendio (20).

2.1.4 *Il divieto di esercitare un'attività lucrativa in Svizzera*

Il testo degli artt. 14 cpv. 1 lett. c LIFD, 13 cpv. 1 lett. c LT-TI e 6 cpv. 1 lett. c LAID menziona che il contribuente non può esercitare "un'at-

(17) J.F. MARAIA, *Commentaire romand*, 2a ed., N 27 ad art. 14 LIFD.

(18) J.F. MARAIA, *Commentaire romand*, 2a ed., N 27 ad art. 14 LIFD.

(19) P. KENEL, *Imposition d'après la dépense*, p. 62.

(20) M. DELL'ERA, *Gli atout della globale. L'imposta forfettaria, una risposta in tempi di crisi*, Lavoro di tesi, Manno 2009, p. 13.

tività lucrativa in Svizzera”, sia essa svolta a titolo principale oppure accessorio (21), a titolo di dipendente (redditi provenienti da un rapporto di lavoro retto dal diritto privato o pubblico, compresi i proventi accessori) oppure di indipendente (redditi provenienti dall’esercizio di un’impresa, commerciale, industriale, artigianale, agricola o forestale, da una libera professione e da ogni altra attività lucrativa indipendente) (22), conseguendo un reddito imponibile in Svizzera ai sensi degli artt. 16 e 17 LT-TI e 7 cpv. 1 LAID (per le imposte cantonali e comunali), rispettivamente ai sensi degli artt. 17 e 18 LIFD (per l’imposta federale diretta) (23).

(21) Sentenza TF del 15 maggio 2000, in: ASA 70, p. 575 = RDAF 2002, p. 114 = StE 2001 B 29.1 n. 6, consid. 2a; DTF 87 I 376 consid. 1 = ASA 30, p. 366; O. ARTER, *Die Aufwandbesteuerung*, in AJP 2007, p. 161 (*cit.* Aufwandbesteuerung); P. KÄSTLI – H. TEUSCHER, *Commento all’art. 16 LT-BE*, in *Leuch Christoph/Kästli Peter/Langenegger Markus* (a cura di), *Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz*, Band 1, Artikel 1 bis 125, Muri/Berna 2014, N 19 *ad art.* 16 LT-BE (*cit.* Berner Kommentar); P. LOCHER, *Kommentar DBG*, N 15 *ad art.* 14 LIFD; F. RICHNER – W. FREI – S. KAUFMANN – H. MEUTER, *Handkommentar*, N 12 *ad art.* 14 LIFD; F. RICHNER – W. FREI – S. KAUFMANN – H. MEUTER, *Zürcher Kommentar*, N 12 *ad art.* 13 LT-ZH; B. ZWAHLEN – N. NYFFENEGGER, *Commento all’art. 14 LIFD*, in *Zweifel Martin/Beusch Michael* (a cura di), *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Basilea 2017, N 21 *ad art.* 14 LIFD (*cit.* Kommentar DBG); B. ZWAHLEN – N. NYFFENEGGER, *Commento all’art. 6 LAID*, in *Zweifel Martin/Beusch Michael* (a cura di), *Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Basilea 2017, N 21 *ad art.* 6 LAID (*cit.* Kommentar StHG).

(22) O. ARTER, *Aufwandbesteuerung*, p. 161; P. ATHANAS – G. GIGLIO, *Aargauer Kommentar*, N 2 *ad §* 24 LT-AG; P.M. GLAUSER – F. EPITAUX, *La portée de l’interdiction de l’exercice d’une activité lucrative dans le contexte du forfait fiscal. Examen en particulier du cas des administrateurs*, in ASA 88, p. 627; J.M. HAINAUT – F. BONNY – M. GRETER, *KS 44: Besteuerung nach dem Aufwand. Besteht Handlungsbedarf nach der Publikation des neuen Kreisschreiben durch die ESTV?*, in EF 2018/12, p. 1013; P. KENEL, *Imposition d’après la dépense*, p. 62; J.F. MARAIA, *Commentaire romand* 2a ed., N 32 *ad art.* 14 LIFD; F. RICHNER – W. FREI – S. KAUFMANN – H. MEUTER, *Handkommentar*, N 12 *ad art.* 14 LIFD; F. RICHNER – W. FREI – S. KAUFMANN – H. MEUTER, *Zürcher Kommentar*, N 12 *ad art.* 13 LT-ZH.

(23) La mozione n. 20.421, Permettere l’esercizio di un’attività lucrativa ai globalisti, depositata dall’On. Marco Chiesa il 5 maggio 2020, chiede al Consiglio federale di eliminare dall’art. 14 LIFD e dall’art. 6 LAID il divieto di esercitare un’attività lucrativa in Svizzera per i globalisti, al fine di rendere questo istituto più interessante a livello internazionale.

Questa definizione comprende due elementi essenziali: da un lato, l'attività deve generare un reddito (in opposizione, ad esempio, ad un'attività benevola o caritatevole), dall'altro, il reddito deve provenire da un'attività lucrativa (24). L'AFC, con la Circolare n. 44, fornisce a sua volta una definizione di esercizio di un'attività lucrativa (25): "(e)sercita un'attività lucrativa che esclude un'imposizione secondo il dispendio chiunque pratici in Svizzera una qualsiasi professione principale o accessoria conseguendo, in Svizzera o all'estero, dei proventi".

In linea generale, conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale (26), si può affermare che esercitare un'attività lucrativa dipendente in Svizzera per conto di una società straniera o svizzera ed esercitare un'attività lucrativa indipendente sul suolo svizzero preclude il diritto alla tassazione globale (27).

Decisivo è, quindi, il luogo fisico sul quale viene personalmente esercitata l'attività lucrativa, vale a dire il luogo laddove il contribuente esercita un'attività lucrativa, a prescindere sia dal fatto che tale attività sia in rapporto diretto o meno con l'economia svizzera (28), sia dal luogo da dove pro-

(24) P.M. GLAUSER – F. EPITAUX, *La portée de l'interdiction de l'exercice d'une activité lucrative dans le contexte du forfait fiscal. Examen en particulier du cas des administrateurs*, in ASA 88, *op. cit.* p. 627.

(25) AFC, Circolare n. 44, cifra 2.3.

(26) Sentenza TF del 15 maggio 2000, in ASA 70, p. 575 = RDAF 2002, p. 114 = StE 2001 B 29.1 n. 6; Sentenza TF del 15 settembre 1961 = ASA 30.

(27) P.M. GLAUSER – F. EPITAUX, *La portée de l'interdiction de l'exercice d'une activité lucrative dans le contexte du forfait fiscal. Examen en particulier du cas des administrateurs*, in ASA 88, *op. cit.*, p. 630 ss.; P. KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 66; P. KENEL, *Imposition d'après la dépense*, p. 62; F. RICHNER – W. FREI – S. KAUFMANN – H. MEUTER, *Handkommentar*, N 10 e N 14 *ad art.* 14 LIFD; F. RICHNER – W. FREI – S. KAUFMANN – H. MEUTER, *Zürcher Kommentar*, N 12 e 15 *ad art.* 13 LT-ZH; M. SIMONEK, *Rechtsgutachten zur Besteuerung nach dem Aufwand erstattet an die Eidgenössische Finanzkontrolle EFK*, p. 7 ss.

(28) Sentenza TF del 15 settembre 1961 = ASA 30, *consid.* 1b; O. ARTER, *Aufwandbesteuerung*, p. 162; M. BERNASCONI, *La tassazione globale*, p. 63 ss.; P.M. GLAUSER – F. EPITAUX, *La portée de l'interdiction de l'exercice d'une activité lucrative dans le contexte du forfait fiscal. Examen en particulier du cas des administrateurs*, in ASA 88, *op. cit.* p. 630; J.F. MARAIA, *Commentaire romand 2a ed.*, N 39 *ad art.* 14 LIFD; B. ZWAHLEN – N. NYFFENEGGER, *Kommentar DBG*, N 19 *ad art.* 14 LIFD; B. ZWAHLEN – N. NYFFENEGGER, *Kommentar StHG*, N 19 *ad art.* 6 LAID.

vengano i redditi (Svizzera o estero, conformemente al principio della fonte del reddito) (29).

2.1.5 *La determinazione del dispendio*

2.1.5.1 *Le condizioni oggettive (cumulative)*

Le regole di calcolo dell'imposizione secondo il dispendio si distinguono tra:

- calcolo del dispendio annuo;
- calcolo di controllo.

È il valore più elevato dei due a cui ci si riferisce per il pagamento delle imposte da parte del contribuente.

2.1.5.2 *La definizione di dispendio*

La definizione di dispendio considera le spese annuali (30) corrispondenti al tenore di vita del contribuente e delle persone al cui sostentamento egli provvede, sostenute durante il periodo di calcolo in Svizzera e all'estero (art. 14 cpv. 3 LIFD, art. 13 cpv. 3 LT-TI e 6 cpv. 3 LAID). Il testo attuale si contraddistingue per essere più preciso rispetto alla versione precedente che considerava il "dispendio del contribuente e della sua famiglia". Infatti,

(29) P.M. GLAUSER – F. EPITAUX, *La portée de l'interdiction de l'exercice d'une activité lucrative dans le contexte du forfait fiscal. Examen en particulier du cas des administrateurs*, in ASA 88, *op. cit.* p. 631; P. LOCHER, *Kommentar DBG*, N 15 *ad* art. 14 LIFD.

(30) Il termine "annuali" non figurava nel diritto previgente. L'aggiunta da parte del legislatore costituisce unicamente una precisazione redazionale, in quanto il carattere annuale del dispendio era da considerarsi implicito (J.F. MARAIA, *Commentaire romand* 2a ed., N 61 *ad* art. 14 LIFD).

fornisce una nozione di famiglia che si estende alle “persone al cui sostentamento egli (ndr. il contribuente) provvede” (31).

La Circolare AFC n. 44 stabilisce che le spese attinenti al tenore di vita del contribuente comprendono, segnatamente (32):

- le spese per il vitto e l’abbigliamento;
- le spese per l’alloggio, compresi il riscaldamento, la pulizia, la manutenzione di giardini, ecc.;
- le imposte versate e gli oneri sociali;
- le spese complessive (prestazioni in denaro e in natura) per il personale di servizio del contribuente;
- i contributi di mantenimento e gli alimenti;
- le spese per la formazione, comprese le spese per la scolarizzazione dei figli all’estero, il tempo libero, lo sport, ecc.;
- le spese per viaggi, vacanze, attività sportive e altri divertimenti, soggiorni di cura, ecc.;
- le spese di mantenimento di animali domestici costosi (cavalli da sella, ecc.);
- le spese di manutenzione e d’esercizio di automobili, motoscafi, panfili, aeroplani, ecc.

Nella determinazione del dispendio influisce anche il reddito complessivo realizzato dal contribuente. È lecito supporre, infatti, che il dispendio dipenda, di regola almeno, anche dal reddito conseguito (33). L’Alta Corte ha poi precisato che “(...) anche i redditi esteri, di per sé tassabili nel Paese d’origine, possono riflettersi sulla tassazione globale, dato che il dispendio del contribuente è solitamente proporzionale ai suoi cespiti complessivi, indipendentemente dal luogo ove essi sono imposti: di qui, appunto, il diritto del

(31) Questa nozione che era già stata precisata dal previgente art. 1 cpv. 1 OIDIFD.

(32) AFC, Circolare n. 44, cifra 3.2.

(33) M. BERNASCONI, *Die Pauschalbesteuerung*, Zurigo 1983, p. 16 (cit. *Pauschalbesteuerung*); M. BERNASCONI, *La tassazione globale. Studio delle norme applicabili nel diritto cantonale ticinese, nel diritto federale e nella convenzione germano-svizzera*, in: *RTT 1981*, p. 482 (cit. *Studio sulla tassazione globale*).

contribuente di scegliere fra la tassazione globale e quella normale” (34). Le Autorità fiscali sono, quindi, autorizzate a riferirsi alla capacità contributiva del contribuente per determinare il dispendio imponibile.

2.1.5.3 *La commisurazione del dispendio imponibile*

Il Tribunale federale ha rilevato come, secondo la dottrina, nell'intento di evitare all'Autorità fiscale un controllo, spesso impossibile, dei redditi provenienti dall'estero, l'imposta si calcoli dapprima in base al tenore di vita del contribuente (35). La commisurazione del dispendio sulla base delle spese annuali del contribuente e delle persone a suo carico comporta per l'Autorità fiscale un onere alquanto dispendioso, poiché essa è tenuta a chiedere al contribuente tassato in funzione del suo dispendio tutte le spese sostenute e documentate dai relativi giustificativi (36).

Per ragioni di praticabilità, il testo di legge prevede che qualora il contribuente disponga di una propria economia domestica, l'Autorità fiscale determina le spese annuali effettive attinenti al suo tenore di vita multi-

(34) Sentenza TF n. A 390/76 del 28 ottobre 1977, citata in M. BERNASCONI, *La tassazione globale secondo il diritto federale e il diritto cantonale ticinese*, in M. BERNASCONI – A. PEDROLI (a cura di), *Lezioni di diritto fiscale svizzero*, Bellinzona/Agno 1999, p. 66 (cit. *La tassazione globale*); M. BERNASCONI, *Pauschalbesteuerung*, p. 16; M. BERNASCONI, *Studio sulla tassazione globale*, p. 483. Questa decisione conferma la giurisprudenza precedente (Sentenza TF n. A 117/71 del 15 ottobre 1971, citata in M. BERNASCONI, *La tassazione globale*, p. 65; M. BERNASCONI, *Pauschalbesteuerung*, p. 14; M. BERNASCONI, *Studio sulla tassazione globale*, p. 481), dove si afferma che “è in principio irrilevante la questione della provenienza del reddito con il quale vengono sostenute le spese e parimenti non importa sapere se il dispendio avviene in Patria o all'estero”.

(35) Sentenza TF n. 2A.227/2006 del 10 ottobre 2006 = RDAF 2006, p. 419 = SJ 2007 I, p. 224 = ASA 76, p. 748, consid. 2.2 e dottrina citata.

(36) Si vedano ad esempio i formulari per stimare il dispendio messi a disposizione dalle Autorità fiscali del Canton Svitto (StV-SZ, Allegato 1, p. 8), del Canton Uri (StV-UR, Allegato, p. 4), del Canton Friburgo (in: https://www.fr.ch/sites/default/files/contens/scc/_www/files/xlsx1/estimationdepenses_f.xlsx) (pagina consultata il 15 febbraio 2021) e dal Canton Ginevra (<https://www.ge.ch/document/imposition-depense-renouvellement/telecharger>) (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

plicando per sette l'importo della pigione annua o del valore locativo dell'abitazione che occupa o di cui è il proprietario (art. 14 cpv. 3 lett. b LIFD, art. 13 cpv. 3 lett. b LT-TI e art. 6 cpv. 3 lett. b LAID) (37). Ad esempio, se la pigione mensile del contribuente ammontasse a fr. 6'000, il dispendio sarebbe pari in tal caso a fr. 504'000 (= fr. 6'000 x 12 mensilità x 7) (38). Non si tratta di assoggettare all'imposta il valore locativo o la pigione come tale, ma di servirsi di una spesa che riguarda il contribuente in Svizzera, al fine di misurare il suo tenore di vita, che rappresenta l'oggetto dell'imposta sul dispendio (39). Infatti, per calcolare il dispendio è stato necessario inserire un metodo induttivo a livello legislativo, che si basa su un unico elemento osservabile: la casa del contribuente, sia essa di proprietà o in affitto (40).

Se il contribuente non dispone di una propria economia domestica, l'Autorità fiscale determina le spese annuali effettive attinenti al suo tenore di vita moltiplicando per tre l'importo della pensione annua per il vitto e l'alloggio (artt. 14 cpv. 3 lett. c LIFD, 13 cpv. 3 lett. c LT-TI e art. 6 cpv. 3 lett. c LAID) (41).

Si sottolinea, in ogni caso, che questo metodo di calcolo sussidiario entra in linea di conto soltanto quando il dispendio effettivo non è stato determinato con precisione oppure quando lo stesso risulta difficilmente misurabile (42).

(37) AFC, Circolare n. 44, cifra 3.3.2. Si osserva che prima delle modifiche legislative intervenute il 1° gennaio 2016, si moltiplicava l'importo per cinque volte. Cfr. anche Sentenza TF n. 2A.227/2006 del 10 ottobre 2006 = RDAF 2006, p. 419 = SJ 2007 I, p. 224 = ASA 76, p. 748, consid. 2.2.

(38) P. KENEL, *Imposition d'après la dépense*, p. 63; P. KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 496.

(39) Sentenza TF n. 2A.227/2006 del 10 ottobre 2006 = RDAF 2006, p. 419 = SJ 2007, I p. 224 = ASA 76, p. 748, consid. 2.2.

(40) Consiglio di Stato del Canton Ticino, Interrogazione 2 aprile 2019, n. 56.19, *Globalisti: anche in Ticino sono stati tassati meno del dovuto?*, Risposta del Consiglio di Stato del 12 giugno 2019, p. 2 e Interrogazione 2 aprile 2019, n. 57.19, *Chiudere un occhio per i miliardari stranieri?*, Risposta del Consiglio di Stato del 12 giugno 2019, p. 2.

(41) AFC, Circolare n. 44, cifra 3.3.2. In questo caso, l'importo prima delle modifiche legislative veniva moltiplicato per due.

(42) J.F. MARAIA, *Commentaire romand 2a ed.*, N 58 ad art. 14 LIFD.

2.1.5.4 *Il dispendio minimo applicabile ai fini dell'imposta sul reddito*

Il dispendio imponibile non può essere inferiore ad un importo minimo fissato dalla legge, che equivale ai fini delle imposte federale e cantonale ticinese a fr. 400'000 (art. 14 cpv. 3 lett. a LIFD; art. 6 cpv. 3 lett. a LAID; art. 13 cpv. 3 lett. a LT-TI).

2.1.5.5 *Il dispendio da considerare (anche) ai fini dell'imposta sulla sostanza*

I Cantoni mantengono una loro indipendenza ai sensi dell'art. 6 cpv. 5 LAID su come considerare l'imposta sulla sostanza (43). In Ticino, l'art. 13 cpv. 5 LT-TI stabilisce un limite minimo per l'ammontare dell'imposta sulla sostanza pari a cinque volte il dispendio derivante dall'imposta sul reddito. Ne consegue che il dispendio minimo ai fini dell'imposta sulla sostanza deve essere almeno pari a 2 mio. di franchi (ossia fr. 400'000 moltiplicato per cinque). Con questo capoverso, il calcolo di controllo avviene, quindi, separatamente sia per il reddito che per la sostanza (44).

2.1.6 *Le basi di calcolo*

Per determinare la base di calcolo del dispendio ai fini dell'imposta sul reddito ci si basa sulla variante, tra le quattro grandezze di riferimento ("Re-

(43) J.M. HAINAUT – A. SAUGY, *La nouvelle Circulaire 44, Imposition d'après la dépense*, in *EF*, 4/19, p. 352.

(44) Consiglio di Stato, *Messaggio di modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994: imposizione globale secondo il dispendio del 23 settembre 2015*, n. 7120, p. 5 (cit. Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio).

ferenzgrösse”) (45) di seguito indicate, che consente di ottenere l’importo imponibile, espresso in franchi svizzeri, più elevato (46):

- dispendio a livello mondiale;
- dispendio minimo di fr. 400’000 per l’imposta federale diretta e cantonale ticinese (47);
- sette volte il valore locativo o la pigione per economie domestiche proprie, rispettivamente tre volte la pensione in assenza di un’economia domestica;
- somma degli elementi di reddito di estrazione svizzera, nonché di quelli esteri se si chiedono i benefici convenzionali, sulla base del c.d. “calcolo di controllo”.

Il valore più elevato degli importi di cui sopra viene considerato come base di calcolo dell’imposta sul reddito dovuta dal globalista (48). Lo stesso procedimento vale ai fini dell’imposta sulla sostanza.

2.1.7 Il calcolo di controllo

L’imposta sul dispendio, determinata addizionando le spese concernenti il tenore di vita mondiale oppure moltiplicando il valore locativo o l’affitto dell’immobile oppure il prezzo della pensione, deve essere verificata attraverso un calcolo di controllo previsto dalla legge (49). Se da questo calcolo risulta un’imposta più elevata, è questa l’imposta dovuta.

(45) B. ZWAHLEN – N. NYFFENEGGER, *Kommentar DBG*, N 43 *ad art.* 14 LIFD; B. ZWAHLEN – N. NYFFENEGGER, *Kommentar StHG*, N 44 *ad art.* 6 LAID.

(46) P. LOCHER, *Kommentar DBG*, N 1 *ad art.* 14 LIFD; S. VORPE, *Imposizione secondo il dispendio*, p. 736 ss.

(47) Il Gran Consiglio ticinese, su proposta del Consiglio di Stato, ha deciso di adottare, in ossequio al principio dell’armonizzazione fiscale verticale, il medesimo importo stabilito dalla LIFD (CONSIGLIO DI STATO, Messaggio sull’imposizione secondo il dispendio, p. 4).

(48) Cfr. anche Circolare n. 44, cifra 3.3. L’art. 5 OIDIFD stabilisce che l’Autorità di tassazione notifica sempre nella decisione di tassazione secondo l’art. 131 LIFD il risultato della tassazione più elevato calcolato secondo l’art. 14 cpvv. 3-5 LIFD.

(49) B. ZWAHLEN – N. NYFFENEGGER, *Kommentar DBG*, N 31 *ad art.* 14 LIFD; B. ZWAHLEN – N. NYFFENEGGER, *Kommentar StHG*, N 32 *ad art.* 6 LAID.

Ai fini dell'imposta cantonale, la tassazione forfettaria deve essere almeno equivalente alla somma delle imposte sul reddito e sulla sostanza desunta:

- dagli elementi di reddito e di sostanza di estrazione svizzera elencati negli artt. 13 cpv. 6 lett. a fino a e LT-TI e 6 cpv. 6 lett. a fino a e LAID (sostanza immobiliare e mobiliare, diritti d'autore, brevetti, pensioni, rendite, ecc.);
- nonché dagli elementi di reddito di estrazione estera per i quali si chiedono i benefici convenzionali sulla base degli artt. 13 cpv. 6 lett. f LT-TI e 6 cpv. 6 lett. f LAID.

Giova sottolineare che la tassazione globale e quella risultante dal calcolo di controllo non vengono mai cumulate (50), bensì tra di esse confrontate in ogni periodo fiscale. Ne consegue che l'imposta secondo il dispendio deve essere almeno pari all'imposta calcolata secondo le tariffe ordinarie (artt. 36 LIFD e 35 LT-TI) sugli elementi:

- a) di reddito e di sostanza di estrazione svizzera per quanto riguarda l'imposta cantonale ticinese (art. 13 cpv. 6 LT-LT; cfr. anche l'art. 6 cpv. 6 LAID), quali (51):
 - sostanza immobiliare situata in Ticino e relativi proventi;
 - beni mobili che si trovano in Svizzera e relativi proventi;
 - capitale mobiliare di fonte svizzera, inclusi i crediti garantiti da pegno immobiliare, e relativi proventi;
 - diritti d'autore, brevetti e diritti analoghi esercitati in Svizzera e relativi proventi;
 - assegni di quiescenza, rendite e pensioni di fonte svizzera;
- b) di reddito di estrazione svizzera per quanto riguarda l'imposta federale diretta (art. 14 cpv. 3 lett. d LIFD), quali:
 - proventi da sostanza immobiliare sita in Svizzera;

(50) P. KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 70; P. KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 497.

(51) Di identico tenore al capoverso 6 dell'art. 6 LAID, ad eccezione del "capitale mobiliare di fonte svizzera" che nella LAID e nella LIFD viene erroneamente indicato quale "capitale mobiliare collocato in Svizzera".

- proventi da beni mobili situati in Svizzera;
- proventi da capitale mobiliare collocato in Svizzera, inclusi i crediti garantiti da pegno immobiliare;
- proventi da diritti d'autore, brevetti e diritti analoghi esercitati in Svizzera;
- assegni di quiescenza, rendite e pensioni di fonte svizzera,

alle lett. a) e b) di cui sopra si devono poi aggiungere i redditi di estrazione estera per quanto riguarda le imposte cantonali e federale diretta, a condizione che il contribuente decida "spontaneamente" di includerli nel calcolo di controllo. Si tratta dei proventi per i quali il contribuente pretende uno sgravio totale o parziale da imposte estere in virtù di una convenzione conclusa dalla Svizzera per evitare la doppia imposizione.

Il globalista ha il vantaggio di poter decidere liberamente quali proventi di fonte estera dichiarare nel calcolo di controllo e quali non dichiarare (52). Ad esempio può volontariamente decidere di inserire nel calcolo di controllo, che equivale ad una dichiarazione nei confronti dell'Autorità fiscale svizzera, un dividendo proveniente da una società inglese, senza dover per contro dichiarare la totalità dei suoi redditi provenienti dal Regno Unito (53). Questo diritto di scelta non implica che il contribuente commetta una sottrazione d'imposta ai sensi degli artt. 175 LIFD, 258 LT-TI e 56 LAID.

Il contribuente che decide di non dichiarare i proventi esteri, non può invocare il recupero dell'imposta alla fonte estera trattenuta in eccedenza a quanto stabilito dalla convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito e sulla sostanza (CDI) che la Svizzera ha concluso con lo Stato della fonte del reddito (54).

(52) P. KÄSTLI – H. TEUSCHER, *Berner Kommentar*, N 50 ad art. 16 LT-BE.

(53) J.F. MARAIA, *Commentaire romand*, 2a ed., N 98 ad art. 14 LIFD.

(54) Per una panoramica sulle imposte alla fonte previste dalle CDI pattuite dalla Svizzera con gli Stati esteri, si veda: Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SFI), *Limitations conventionnelles des impôts étrangers (Etat: 1er janvier 2020), Aperçu des taux d'impôt admis en pour cent*.

Ci si chiede tuttavia quando conviene al globalista dichiarare i redditi di fonte estera. La risposta corretta è data quando il valore in franchi ottenuto dalla somma degli elementi di estrazione svizzera risulta inferiore a quello calcolato secondo il dispendio, rispettivamente al dispendio minimo. È, infatti, conveniente dichiarare gli elementi di reddito di estrazione estera fino a concorrenza dell'ammontare del dispendio, dato che comunque le imposte federali, cantonali e comunali in Svizzera dovute dalla persona tassata forfettariamente non cambierebbero. Questo perché la base di riferimento resterebbe quella calcolata sul dispendio che è superiore alla somma degli elementi del calcolo di controllo. In tal caso si otterrebbe, però, la possibilità del rimborso dell'imposta alla fonte estera che eccede quella stabilita dalla CDI tra la Svizzera e lo Stato estero, rimborso che, invece, non sarebbe dato se non venisse dichiarato il reddito di estrazione estera (55).

Una volta determinati gli elementi di reddito e di sostanza da inserire nel calcolo di controllo, il risultato ottenuto deve essere confrontato con quello del dispendio.

Se, ai fini dell'imposta federale diretta, è piuttosto semplice da comprendere, in quanto si sceglie il valore di reddito più elevato tra i due, ai fini dell'imposta cantonale, entra in gioco anche la sostanza. Pertanto, il calcolo di controllo dovrà essere eseguito separatamente tra imposta federale diretta e imposta cantonale (56).

La prassi seguita dall'Autorità fiscale ticinese consiste nel sommare le imposte sul reddito e sulla sostanza risultanti dal dispendio (art. 13 cpvv. 3 e 5 LT-TI). La loro somma viene in seguito confrontata con quella delle imposte sul reddito e sulla sostanza risultanti dal calcolo di controllo (art. 13 cpvv. 6 e 7 LT-TI). Il valore più elevato è quello determinante ai fini dell'imposta cantonale (57). Questa prassi, che già veniva applicata dal-

(55) Cfr. anche AFC, Circolare n. 44, cifra 3.3.4.

(56) P. KÄSTLI – H. TEUSCHER, *Berner Kommentar*, N 38 ad art. 16 LT-BE.

(57) Cfr. G. MACCHI, *Imposizione secondo il dispendio: aggiornamento della prassi ticinese alla luce della Circolare n. 44*, in *NF* 4/2019, p. 173.

l’Autorità fiscale prima della modifica legislativa intervenuta a decorrere dal 1° gennaio 2016 (58), si scosta, tuttavia, dal chiaro tenore letterale dell’art. 13 cpv. 5, ultima frase LT-TI (59), secondo il quale l’imposta sulla sostanza deve corrispondere al valore più elevato tra quello calcolato sul dispendio e quello desunto dal calcolo di controllo (60). La prassi seguita – seppur sia maggiormente favorevole al contribuente (vedasi gli esempi sotto indicati) – è problematica e dovrebbe conformarsi alla legge.

3. L’IMPOSIZIONE SECONDO IL DISPENDIO NELLA FORMA “MODIFICATA”

3.1 *La genesi*

All’imposizione secondo il dispendio c.d. “classica” (o “ordinaria”), che è quella affrontata nel capitolo precedente, si giustappone quella c.d. “modificata”. La tassazione globale viene detta “modificata” poiché coniuga elementi della globale “classica” con elementi della tassazione ordinaria (61).

A partire dagli anni Settanta, diversi Stati legati da una CDI alla Svizzera, non hanno più voluto riconoscere come “residenti in Svizzera” le persone fisiche che non sono assoggettate alle imposte generalmente percepite in Svizzera per tutti i redditi provenienti da questi Stati (62). La *ratio* presente

(58) L’imposta sul reddito calcolata sul dispendio veniva confrontata con la somma delle imposte sul reddito e sulla sostanza calcolate sugli importi determinanti per il calcolo di controllo.

(59) Il capoverso 5 stabilisce quanto segue: “(o)ltre all’imposta sul reddito, è percepita un’imposta che sostituisce l’imposta sulla sostanza. La sostanza imponibile ammonta a 5 volte l’importo stabilito al capoverso 3 e, in ogni caso, deve corrispondere ad almeno la sostanza determinata in base al capoverso 6”.

(60) Cfr. G. MACCHI, *L’imposizione secondo il dispendio 2.0*, in *NF* 12/2015, p. 6.

(61) B. ZWAHLEN – N. NYFFENEGGER, *Kommentar DBG*, N 42 *ad art.* 14 LIFD; B. ZWAHLEN – N. NYFFENEGGER, *Kommentar StHG*, N 43 *ad art.* 6 LAID.

(62) M. BERNASCONI, *Pauschalbesteuerung*, p. 29; M. BERNASCONI, *Studio sulla tassazione globale*, p. 500; C. STEINMANN, *L’imposition sur la dépense. Privilège indu ou forme de taxation particulière?*, in *ST* 10/04, p. 880; G. WILHELM, *L’imposition des étrangers d’après la dépense*, in *StR/RF* 53/1998, p. 76.

in una disposizione convenzionale, di regola all'interno dell'art. 4, è quella di evitare che un globalista realizzi un impiego della CDI contrario alla "finalità primaria" della medesima, ossia eliminare, in tutto o in parte, la doppia imposizione e, addirittura, foriera di una "doppia agevolazione" sulle fattispecie reddituali aventi fonte nello Stato contraente diverso da quello di residenza (63). Nell'ipotesi in cui il globalista decidesse di non includere nel calcolo di controllo i redditi che derivano da questi Stati, il riconoscimento della possibilità di applicare la CDI (i) non sarebbe per loro giustificabile e razionale non essendoci una doppia imposizione da eliminare o attenuare, inoltre (ii) si otterrebbe un ingiustificato beneficio attraverso la riduzione dell'entità del prelievo nello Stato della fonte (64).

Questa specifica disposizione convenzionale si rinviene nelle CDI pattuite dalla Svizzera con Austria, Belgio, Canada, Norvegia, Italia, Germania e USA (65): non è permesso al globalista di usufruire dei benefici convenzionali se non vengono soddisfatti particolari accorgimenti (66). Questo perché nelle CDI pattuite dalla Svizzera con questi Stati, di regola all'art. 4 CDI, laddove si stabiliscono i criteri inerenti il concetto di residenza delle persone fisiche, si prevede che una persona tassata secondo il dispendio non è considerata residente se non viene assoggettata ad imposta su tutti i redditi provenienti dall'altro Stato contraente per i quali la CDI attribuisce la potestà impositiva alla Svizzera.

(63) A. CONTRINO – P. DELL'ERA, *Commentario sistematico alla Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni su reddito e patrimonio*, Lugano 2007, p. 55.

(64) A. CONTRINO – P. DELL'ERA, *op.cit.*, p. 55.

(65) AFC, Circolare n. 44, cifra 5.2. Si osserva inoltre che la Francia non riconosce lo statuto di residente ad una persona tassata sul dispendio in ragione di un multiplo del valore locativo o del canone di locazione sulla base dell'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA. Cfr. anche M. ZWEIFEL – S. HUNZIKER, *Commento all'art. 4 M-OCSE*, in M. ZWEIFEL – M. BEUSCH – R. RENÉ (a cura di), *Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Basilea 2015; N 17 ad art. 4 M-OCSE.

(66) Si tratta di una c.d. clausola "subject-to-tax". Cfr. M. BERNASCONI, *Commento all'art. 14 LIFD*, in Yersin Danielle/Noël Yves (a cura di), *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Commentaire romand*, Basilea 2008, N 23 ad art. 14 LIFD (cit. Commentaire romand 1a ed.); M. BERNASCONI, *La tassazione globale*, p. 68; P. LOCHER – A. MARANTELLI – A. OPEL, *Einführung in das internationale Steuerrecht* pp. 111, 177 ss., 261 ss. e 271 ss.

L'art. 1 di dette CDI prevede la concessione dei benefici convenzionali soltanto ai residenti di uno dei due Stati contraenti: ciò implica che le persone non imponibili – ai fini delle imposte federale, cantonali e comunali – su tutti i redditi provenienti dall'altro Stato contraente che, secondo la CDI competono alla Svizzera, non possono invocare i vantaggi convenzionali (67). In tal caso, il contribuente che dispone di redditi di fonte austriaca, belga, canadese, norvegese, italiana, tedesca o statunitense deve avvalersi della tassazione globale c.d. “modificata” al fine di essere considerato da questi Stati come se fosse tassato ordinariamente (68). Il contribuente deve, tuttavia, da un lato, acconsentire di includere nel calcolo di controllo tutti i redditi provenienti da questi Stati, siano essi imposti alla fonte oppure no, nella misura in cui questi siano imponibili secondo il diritto svizzero e non siano esentati dalle imposte svizzere sulla base delle relative CDI applicabili (69); dall'altro, come si dirà in seguito, acconsentire che ai suoi redditi sia applicata l'aliquota corrispondente ai redditi mondiali.

Il contribuente può così pretendere (70):

- l'esenzione parziale o totale dall'imposta estera riscossa alla fonte o il rimborso di essa da parte di Austria, Belgio, Canada, Norvegia, Italia, Germania e USA;
- il computo di imposte alla fonte estere secondo l'art. 4 cpv. 2 dell'Ordinanza sul computo di imposte alla fonte estere (OCIFo; RS 0.672.201). Questo diritto non è concesso alle persone tassate con la globale nella forma “classica” (71).

(67) M. BERNASCONI, *Commentaire romand* 1a ed., N 23 ad art. 14 LIFD; S. VORPE, *Imposizione secondo il dispendio*, p. 746 ss.

(68) AFC, Circolare n. 44, cifra 5.2.

(69) G. WILHELM, *L'imposition des étrangers d'après la dépense*, in *StR/RF* 53/1998, *op. cit.* p. 78.

(70) M. BERNASCONI, *Commentaire romand* 1a ed., N 24 ad art. 14 LIFD; M. BERNASCONI, *La tassazione globale*, p. 68; S. CARLSSON, *L'imposition d'après la dépense à la lumière des Conventions de double imposition*, *Tesi di Master in Business Law, Ginevra 2009*, p. 34.

(71) AFC, Circolare n. 44, cifra 5.2.

3.2 *L'inclusione nel calcolo di controllo di tutti i redditi attribuiti alla Svizzera dalla CDI*

Se il contribuente acconsente che siano imponibili, oltre agli elementi di estrazione svizzera, tutti i redditi di un determinato Stato estero [Austria (art. 4 par. 4), Belgio (art. 4 par. 4 lett. b), Canada (art. 4 par. 5), Norvegia (art. 4 par. 4), Italia (art. 4 par. 5 lett. b), Germania (art. 4 par. 6 lett. a), USA (art. 4 par. 5)], egli ha diritto all'applicazione delle CDI e di usufruire delle diverse disposizioni stabilite dalla CDI, tra cui anche quella più importante per dirimere eventuali conflitti di doppia residenza (72).

Il contribuente che si avvale della tassazione globale "modificata" è tenuto a corrispondere le imposte almeno:

- sui redditi indicati nel calcolo di controllo (artt. 14 cpv. 3 lett. d LIFD, 13 cpv. 6 LT-TI e 6 cpv. 6 LAID);
- su tutti i redditi provenienti da uno o più dei sette Stati citati che sono stati assegnati per imposizione alla Svizzera sulla base della CDI applicabile (artt. 14 cpv. 5 LIFD, 13 cpv. 7 LT-TI e 6 cpv. 7 LAID);
- con riserva dell'aliquota mondiale (art. 4 cpv. 2 dell'Ordinanza sull'imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta del 20 febbraio 2013 (OIDIFD; RS 642.123).

È in ogni caso dovuta almeno l'imposta calcolata secondo il dispendio (artt. 14 cpv. 3 LIFD, 13 cpv. 3 LT-LT e 6 cpv. 3 LAID). Per tale ragione il riconoscimento del computo di imposte alla fonte estere non può mai consentire di pagare un'imposta inferiore a quella dovuta sul dispendio in conformità a quanto stabilito dall'art. 4 cpv. 2 OCIFo (73). In altre parole, il globalista è tenuto a pagare l'importo più alto risultante dall'imposta calcolata sul dispendio e dall'imposta risultante dal calcolo di controllo dopo il

(72) Cfr. P. LOCHER, *Kommentar zum DBG*, N 34 *ad art.* 14 LIFD; F. RICHNER, *Pauschalbesteuerung*, in *ZStP 1/2000*, p. 15; F. RICHNER – W. FREI – S. KAUFMANN – H. MEUTER, *Handkommentar*, N 51 *ad art.* 14 LIFD; F. RICHNER – W. FREI – S. KAUFMANN – H. MEUTER, *Zürcher Kommentar*, N 52 *ad art.* 13 LT-ZH.

(73) M. BERNASCONI, *Commentaire romand 1a ed.*, N 26 *ad art.* 14 LIFD.

computo delle imposte alla fonte estere irrecuperabili (74). In taluni casi può, quindi, succedere che il computo delle imposte alla fonte estere venga riconosciuto solo in misura parziale (75).

Il vantaggio che consegue il globalista tassato nella forma modificata è, oltre al recupero integrale delle imposte trattenute alla fonte da parte di questi sette Stati, di essere autorizzato per legge a non dover dichiarare tutti gli altri redditi esteri che non provengono dagli elementi inclusi nel calcolo di controllo o da uno o più di questi sette Stati (76).

Ai fini delle imposte cantonali e comunali né l'art. 6 cpv. 7 LAID né la Circolare AFC n. 44 menzionano l'inclusione della sostanza estera nel calcolo di controllo. Tant'è che l'art. 6 cpv. 7 LAID prevede espressamente che "tutti gli elementi del reddito proveniente dall'altro Stato, attribuiti alla Svizzera conformemente alla corrispondente convenzione in materia di doppia imposizione" devono essere inseriti nel calcolo di controllo, senza enunciare anche la relativa sostanza (77). Vi è, quindi, un'esclusione della sostanza estera dal calcolo di controllo "modificato".

3.2.1 *La CDI tra Svizzera ed Italia*

La Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 9 marzo 1976 (CDI CH-

(74) O. BLANK, *Besteuerung nach dem Aufwand. Wie sehen die neuen rechtlichen Bestimmungen aus?*, in *EF* 5/2015, p. 398 (cit. *Besteuerung nach dem Aufwand*); P. LOCHER, *Kommentar zum DBG*, N 37 ad art. 14 LIFD.

(75) O. BLANK, *Besteuerung nach dem Aufwand*, p. 398; P. LOCHER, *Kommentar zum DBG*, N 37 ad art. 14 LIFD.

(76) M. BERNASCONI, *Commentaire romand* 1a ed., N 27 ad art. 14 LIFD.

(77) J.M. HAINAUT – F. BONNY – M. GRETER, *KS 44: Besteuerung nach dem Aufwand. Besteht Handlungsbedarf nach der Publikation des neuen Kreisschreiben durch die ESTV?*, in *EF* 2018/12, p. 1015; J.M. HAINAUT – A. SAUGY, *La nouvelle Circulaire 44, Imposition d'après la dépense*, in *EF*, 4/19, p. 354.

ITA; 0.672.945.41) è stata firmata il 9 marzo 1976 ed è entrata in vigore il 27 marzo 1979. Per ottenere i benefici convenzionali, una persona tassata con la globale in Svizzera deve avvalersi della forma “modificata”, poiché ai sensi dell’art. 4 par. 5 lett. b CDI CH-ITA una persona non viene considerata residente ai fini convenzionali, se “non è assoggettata alle imposte generalmente riscosse nello Stato contraente, di cui sarebbe residente secondo le disposizioni che precedono, per tutti i redditi generalmente imponibili secondo la legislazione fiscale di questo Stato e provenienti dall’altro Stato contraente”. Pertanto, per non ricadere in questa disposizione è necessario inserire nel calcolo di controllo tutti i redditi (non la sostanza) di fonte italiana che la CDI CH-ITA attribuisce alla Svizzera per imposizione. Si tratta in particolare dei dividendi, degli interessi, dei canoni di licenza e delle pensioni. Questi redditi devono inoltre essere tassati in Svizzera applicando l’aliquota mondiale. In questo modo, per l’Italia, il globalista sui redditi di fonte italiana è considerato come una persona tassata ordinariamente in Svizzera.

4. CONCLUSIONI

Con l’imposizione secondo il dispendio il Legislatore federale ha voluto conciliare degli obiettivi spesso incompatibili tra loro: da un lato preservare la posizione concorrenziale della Svizzera nel confronto internazionale, evitando tuttavia di trasformare il Paese in un paradiso fiscale, dall’altro fornire alle Autorità fiscali degli strumenti sufficienti per assoggettare ad imposizione una cerchia di contribuenti la cui situazione economica sfugge, in tutto o in parte, al loro controllo.

Le modifiche intervenute nel 2016 hanno avuto senz’altro il pregio di armonizzare l’imposizione secondo il dispendio sia tra i Cantoni (“armonizzazione orizzontale”) sia tra i Cantoni e la Confederazione (“armonizzazione verticale”). Le basi di calcolo sono ora identiche in tutti i Cantoni e nella Confederazione e trovano posto direttamente nelle leggi federali (LAID e LIFD), in conformità del disposto costituzionale dell’art. 127 cpv.

l Cost. riguardante il principio della riserva di legge. Un'ulteriore nota positiva risiede nella codificazione nelle leggi federali di alcune disposizioni che erano state messe in discussione dalla dottrina. Da un lato, solo i coniugi di nazionalità straniera possono chiedere i benefici della tassazione in funzione del dispendio, dall'altro la definizione di dispendio mondiale è finalmente chiarita dalla legge. Inoltre l'imposta sulla sostanza deve essere considerata dai singoli Cantoni nella determinazione del dispendio. Quest'ultima modifica costituisce un ulteriore segnale del Legislatore attraverso il quale si è voluto rendere più onerosa questa particolare forma di tassazione. Suscita per contro molte perplessità, proprio nell'ottica di inasprire l'imposizione secondo il dispendio, il fatto che il Legislatore abbia completamente dimenticato di soffermarsi sulla necessità di includere nel calcolo di controllo la sostanza mobiliare estera (ai fini dell'imposta sulla sostanza), nel momento in cui il contribuente decide di dichiarare i relativi redditi esteri al fine di ottenere i benefici convenzionali.

La concorrenza fiscale internazionale per attirare contribuenti facoltosi nelle proprie giurisdizioni sta man mano aumentando. Basti pensare che oltre il regime dei *res non dom* del Regno Unito, altri regimi sono diventati particolarmente interessanti, su tutti quello italiano dei neo-residenti, ma anche quelli previsti dalla Grecia, dall'Irlanda, dal Portogallo, da Malta e da Cipro. Insomma, la Svizzera non è l'unica che adotta simili istituti nel proprio ordinamento fiscale!