

ESTRATTO

RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II- 2015

Samuele Vorpe

**Novità legislative
nel campo del diritto tributario**

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO

HELBING LICHTENHAHN

Direzione e responsabilità editoriale:

Prof. Dr. Marco Borghi
e-mail: marco.borghi@unifr.ch

Redazione della parte fiscale:

Dr. Andrea Pedroli, Presidente della Camera di diritto tributario
e-mail: andrea.pedroli@ti.ch

incaricati dal Consiglio di Stato

Edita da: Cancelleria dello Stato del Cantone Ticino e
Helbing Lichtenhahn, Basilea (www.helbing.ch)

Distribuzione: – Ufficio della legislazione, delle pari opportunità e della trasparenza,
6501 Bellinzona (e-mail: rtid@ti.ch)
– Schweizer Buchzentrum, Industriestrasse Ost, 4614 Hägendorf

Coordinamento e allestimento: Gibi Borghi
e-mail: gibi.borghi@unifr.ch

Stampa: Tipografia Mazzoni Moduli SA - 6595 Riazzino
e-mail: mazzoni-moduli@ticino.com

Copertina: riproduzione da Cornelia Forster

ISSN 1661-0954 – ISBN 978-3-7190-3797-0 (Helbing Lichtenhahn)
ISBN 978-88-6303-044-6 (Repubblica e Cantone Ticino)

Novità legislative nel campo del diritto tributario

*Samuele Vorpe**

1. Legislazione federale
 - 1.1. L'adeguamento delle leggi fiscali alle disposizioni del Codice penale
 - 1.2. Il limite di esenzione per le persone giuridiche con scopi ideali
 - 1.3. La nuova disciplina del condono ai fini dell'imposta federale diretta
 - 1.4. Il tetto massimo per la deduzione delle spese di trasporto in caso di attività lucrativa dipendente
 - 1.5. Il nuovo reato fiscale preliminare al riciclaggio di denaro
 - 1.6. Le modifiche alla tassazione degli espatriati
2. Legislazione cantonale
 - 2.1. Il contributo sul plusvalore
 - 2.2. Il moltiplicatore comunale al 100%
 - 2.3. Adeguamento al diritto federale superiore e correzione di incongruenze redazionali o sistematiche contenute nella LT
 - 2.4. Le misure fiscali legate al Preventivo 2015
 - 2.5. L'adeguamento della deduzione sociale per figli agli studi in caso di assegni o borse di studio
 - 2.6. Una nuova prassi per combattere il fenomeno dei padroncini

1. Legislazione federale

1.1. L'adeguamento delle leggi fiscali alle disposizioni del Codice penale

1.1.1. Introduzione

Il 1° gennaio 2017 entreranno in vigore nella Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) e nella Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) le disposizioni previste dalla «*Legge federale su un adeguamento*

* Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI.

mento della LIFD e della LAID alle disposizioni generali del CP (n. dr. Codice penale; RS 311.0) del 26 settembre 2014»¹.

Le principali modifiche contenute in questa legge hanno lo scopo di adeguare le leggi fiscali ai cambiamenti avvenuti nel corso degli ultimi anni a livello di CP. Si tratta soprattutto di aggiornare i termini di prescrizione delle due leggi fiscali in materia di imposte dirette poiché quelli attualmente previsti sono ormai divenuti obsoleti con la modifica dell'art. 333 CP intervenuta qualche anno fa. Infatti, il diritto vigente previsto dalla LIFD e dalla LAID è interpretabile soltanto in combinazione con la norma di conversione dell'art. 333 CP². Attualmente i termini di prescrizione di riferimento in ambito fiscale non sono più quelli indicati dalle leggi fiscali federali e cantonali, bensì quelli del CP³.

Il diritto penale non contempla più, come invece ancora stabilito dalla LIFD e dalla LAID, né la prescrizione relativa né quella assoluta (per effetto dell'abrogazione del vecchio art. 72 CP). Non esiste quindi più alcun motivo d'interruzione dei termini di prescrizione. Per ovviare a questo cambiamento del CP, il legislatore federale ha pertanto deciso di allungare i termini di prescrizione, con conseguenze anche per le altre leggi federali secondo le disposizioni di cui all'art. 333 cpv. 6 CP.

Va ricordato che la prescrizione costituisce un istituto che concerne gli effetti giuridici del trascorrere del tempo e produce i suoi effetti sia dal profilo del diritto pubblico, sia da quello del diritto civile, come quello del diritto penale⁴. L'istituto della prescrizione nel diritto tributario è oggi applicabile e regolamentato per la maggior parte delle imposte esigi-

¹ RU 2015 779, pag. 783; DFF, Gli adeguamenti delle leggi tributarie alle disposizioni generali del Codice penale sono applicabili dal 2017, Comunicato stampa, Berna, 25 febbraio 2015.

² DFF, Gli adeguamenti delle leggi tributarie alle disposizioni generali del Codice penale sono applicabili dal 2017, Comunicato stampa, Berna, 25 febbraio 2015.

³ DANIELE FUMAGALLI, La prescrizione dei reati fiscali, NF 9/2013, pag. 3.

⁴ DENISE PAGANI ZAMBELLI, La prescrizione dei reati fiscali, in: Samuele Vorpe (a cura di), Contravvenzioni e delitti fiscali nell'era dello scambio internazionale d'informazioni, Studi in onore di Marco Bernasconi, Manno 2015, pag. 25 segg., pag. 28.

bili e segue il principio della certezza del diritto e della buona fede⁵. La prescrizione penale può essere definita come quell'istituto giuridico volto a prolungare nel tempo il diritto dello Stato di perseguire un atto delittuoso⁶. Superato questo lasso temporale, lo Stato non ha più diritto di perseguire l'autore del reato⁷.

1.1.2. Le modifiche intervenute al CP sui termini di prescrizione

Il 1° ottobre 2002 è entrato in vigore l'art. 333 cpv. 6 CP⁸. L'art. 333 CP si occupa di disciplinare l'applicazione della parte generale ad altre leggi federali. Di particolare importanza è il capoverso 6, nella versione del 1° gennaio 2007, che stabilisce quanto segue:

⁶ Nelle altre leggi federali, fintanto che non siano formalmente adeguate al nuovo diritto, vale quanto segue:

- a. i termini di prescrizione dell'azione penale per i crimini e i delitti sono aumentati della metà e quelli per le contravvenzioni aumentati del doppio;
- b. i termini di prescrizione dell'azione penale per le contravvenzioni, se superiori a un anno, sono raddoppiati;
- c. le norme sull'interruzione e la sospensione della prescrizione dell'azione penale sono abrogate. È fatto salvo l'articolo 11 capoverso 3 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo;
- d. l'azione penale non si prescrive più se prima della scadenza del termine di prescrizione è pronunciata una sentenza in prima istanza;
- e. i termini di prescrizione della pena per i crimini e i delitti sono mantenuti mentre quelli per le contravvenzioni sono aumentati della metà;
- f. le norme sulla sospensione della prescrizione della pena sono mantenute mentre quelle sull'interruzione della medesima sono abrogate.

Dal 1° ottobre 2002 sono dunque applicabili alle altre leggi federali, delle quali fanno parte anche la LIFD e la LAID, i termini di prescrizione

⁵ PAGANI ZAMBELLI, op. cit., pag. 28.

⁶ PAGANI ZAMBELLI, op. cit., pag. 29.

⁷ FUMAGALLI, op. cit., pag. 3.

⁸ Il 1° ottobre 2002 il capoverso introdotto dal legislatore non era il 6 come indicato, ma il 5 (RU 2002 2986, pag. 2987). Con una modifica avvenuta il 1° gennaio 2007 (RU 3459, pag. 3510), il capoverso 5 è divenuto il 6 (Messaggio concernente la legge federale su un adeguamento della LIFD e della LAID alle disposizioni generali del CP, n. 12.036, del 2 marzo 2012, in: FF 2012 2521, pag. 2524, nota a piè di pagina n. 1 [cit.: Messaggio adeguamento CP]). Cfr. anche FUMAGALLI, op. cit., pag. 4.

indicati all'art. 333 cpv. 6 CP. Le norme sulla prescrizione contenute nella LAID e nella LIFD hanno quindi ceduto il passo a quelle più recenti del CP.

Secondo l'art. 333 cpv. 6 CP, i termini di prescrizione dell'azione penale previsti nelle altre leggi federali per i crimini e i delitti sono aumentati della metà e quelli per le contravvenzioni sono invece aumentati del doppio rispetto alla durata ordinaria (lett. *a*). Per le contravvenzioni i termini di prescrizione che superano un anno (vale a dire il termine ordinario conformemente all'art. 109 CP) vengono raddoppiati (lett. *b*). Le norme speciali sull'interruzione e la sospensione non sono più valide nel diritto penale accessorio (lett. *c*). Per contro, le disposizioni previste dall'art. 11 cpv. 3 della Legge federale sul diritto penale amministrativo (DPA; RS 313.0) concernenti la sospensione della prescrizione dell'azione penale sono state mantenute poiché, conformemente al DPA (artt. 69 cpv. 2, 73 cpv. 1 e 77 cpv. 4), le controversie relative ad una tassa devono essere risolte prima che sia stato pronunciato un giudizio definitivo di diritto penale. Per quanto concerne l'azione penale nel diritto penale accessorio, questa non si prescrive più se prima della scadenza del termine di prescrizione viene pronunciata una sentenza in prima istanza (lett. *d*). Infine, l'adeguamento dei termini di prescrizione della pena avviene in applicazione analogica dell'art. 99 CP (lett. *e e f*)⁹.

1.1.3. Le modifiche sostanziali (e non formali!) intervenute nelle leggi fiscali con l'introduzione dell'art. 333 cpv. 6 CP dal 2002

I termini di prescrizione delle contravvenzioni fiscali secondo la LIFD e la LAID sono stati raddoppiati per effetto dell'art. 333 cpv. 6 lett. *b* CP, in particolare¹⁰:

- per la violazione di obblighi procedurali c'è stato un aumento della durata ordinaria della prescrizione da 2 a 4 anni;

⁹ Messaggio concernente la modifica del Codice penale svizzero (Disposizioni generali, introduzione e applicazione della legge) e del Codice penale militare nonché una legge federale sul diritto penale minorile, n. 98.038, del 21 settembre 1998, in: FF 1999 1669, pag. 1835 seg. (cit.: Messaggio modifica CP).

¹⁰ Messaggio adeguamento CP, pag. 2526; PAGANI ZAMBELLI, op. cit., pag. 32.

- per il tentativo di sottrazione d'imposta un aumento da 4 a 8 anni;
- per la sottrazione d'imposta consumata e per la dissimulazione o la distrazione di beni nella procedura d'inventario un aumento da 10 a 20 anni.

Per i delitti fiscali, invece, l'art. 333 cpv. 6 lett. *a* CP ha portato ad un aumento del termine di prescrizione dell'azione penale della metà della durata ordinaria, ovvero da 10 a 15 anni¹¹.

Questa modifica ha però comportato che per la sottrazione d'imposta consumata e per la dissimulazione o la distrazione di beni nella procedura d'inventario, il termine di prescrizione dell'azione penale (stabilito in 20 anni) sia diventato più lungo rispetto a quello dei delitti fiscali (stabilito in 15 anni). Questa incongruità è stata in seguito corretta da una sentenza del Tribunale federale nel caso di un reato in materia doganale e d'imposta sul valore aggiunto. L'Alta Corte ha ritenuto che in base alle disposizioni dell'art. 333 cpv. 6 CP, qualora nel diritto penale accessorio risulti per le contravvenzioni un termine più lungo di quello previsto per i delitti contenuti nella stessa legge, allora il termine di prescrizione dell'azione penale per i casi di contravvenzioni deve essere ridotto al valore di quello dei delitti¹². Il Consiglio federale ritiene pertanto, a giusta ragione, che questa giurisprudenza debba essere estesa anche alle imposte dirette¹³.

Per quanto attiene i casi in cui viene pronunciata una sentenza in prima istanza, l'art. 333 cpv. 6 lett. *d* CP ha acquisito validità anche per la LIFD e la LAID. Sulla base di questa norma, l'azione penale non si prescrive più se prima della scadenza del termine di prescrizione è stata pronunciata una sentenza in prima istanza. Con il termine «*sentenza di prima istanza*» ci si riferisce esclusivamente ai verdetti di colpevolezza delle competenti autorità fiscali cantonali (art. 182 cpv. 1 LIFD) e delle autorità cantonali competenti per il perseguimento penale (art. 188 cpv. 2 LIFD)¹⁴.

¹¹ Messaggio adeguamento CP, pag. 2526; PAGANI ZAMBELLI, op. cit., pag. 32.

¹² DTF 134 IV 328 consid. 2.1 pag. 331.

¹³ Messaggio adeguamento CP, pag. 2526.

¹⁴ Messaggio adeguamento CP, pag. 2528.

La *ratio* della disposizione è di impedire che colui che introduce un rimedio giuridico in un procedimento penale possa approfittare del termine di prescrizione (assoluto) dell'azione penale prima della chiusura definitiva della procedura¹⁵. Il Consiglio federale, infatti, rileva che «*tali controversie durano spesso diversi anni in ragione dell'esaurimento di tutti i rimedi giuridici. In mancanza di una tale riserva, in casi del genere proprio i reati fiscali più gravi rimarrebbero impuniti a causa della prescrizione*»¹⁶. Per evitare che la procedura penale possa perdurare a lungo, la persona interessata può chiedere l'applicazione del principio della celerità, il quale proibisce che decisioni di competenza dell'autorità siano prese con un ritardo ingiustificato¹⁷. Le norme che consacrano tale principio sono stabilite, a livello internazionale, dall'art. 6 par. 1 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU; RS 0.101). Vi è poi il Patto internazionale relativo ai diritti civile e politici (Patto ONU-II; RS 0.103.02), che consacra il principio all'art. 14 par. 3 lett. c. A livello nazionale, infine, l'art. 29 cpv. 1 *in fine* della Costituzione federale (Cost.; RS 101), riconosce espressamente il principio della celerità¹⁸.

1.1.4. Le (future) modifiche formali sui termini di prescrizione dal 2017

La Legge federale su un adeguamento della LIFD e della LAID alle disposizioni generali del CP, adottata dalle Camere federali il 26 settembre 2014, entrerà in vigore, come già indicato in precedenza, il 1° gennaio 2017.

Le modifiche che intervengono a livello di LIFD e di LAID si fondano sui contenuti dell'art. 333 cpv. 6 CP, il quale prevede l'abrogazione dei motivi di interruzione della prescrizione. Inoltre, quest'ultima non su-

¹⁵ Messaggio adeguamento CP, pag. 2526.

¹⁶ Messaggio modifica CP, pag. 1835 seg.

¹⁷ MAURO MINI, Il principio di celerità in materia penale, in: Guido Corti/Mauro Mini/John Nosedà/Mario Postizzi (a cura di), *Diritto senza devianza*, Studi in onore di Marco Borghi, Edizione speciale della Rivista ticinese di diritto, Basilea/Ginevra/Monaco 2006, pag. 527 segg., pag. 530.

¹⁸ MINI, op. cit., pag. 531 seg.

entra più se prima della scadenza del termine è stata pronunciata una sentenza in prima istanza¹⁹.

Di seguito viene presentata una panoramica sui termini di prescrizione dell'azione penale e della pena nella LIFD e nella LAID prima e dopo l'entrata in vigore della revisione della parte generale del CP e della Legge federale su un adeguamento della LIFD e della LAID alle disposizioni generali del CP.

Le modifiche riguardano l'art. 184 LIFD e l'art. 58 LAID. Questi due articoli disciplinano la prescrizione dell'azione penale nell'ambito delle imposte dirette.

Tabella 1: Termini di prescrizione dell'azione penale e della pena nella LIFD e nella LAID prima e dopo l'entrata in vigore della revisione della parte generale del CP e della Legge federale del 26.09.2014 (Fonte: Messaggio adeguamento CP, pag. 2534)

Tipo di reato	Infrazioni	Disposizioni sulla prescrizione sino al 30.09.2002		Prescrizione dal 01.10.2002	Legge federale del 26.09.2014
		prescrizione relativa	prescrizione assoluta	art. 333 cpv. 6 CP	
Contravvenzioni	Violazione di obblighi procedurali <i>art. 174 LIFD, 55 LAID</i>	2 anni	3 anni	4 anni	3 anni
	Sottrazione d'imposta consumata <i>art. 175 LIFD, 56 cpv. 1 LAID</i>	10 anni	15 anni	20 anni	10 anni (*)
	Tentativo di sottrazione d'imposta <i>art. 176 LIFD, 56 cpv. 2 LAID</i>	4 anni	6 anni	8 anni	6 anni
	Dissimulazione o distrazioni di valori successori nella procedura d'inventario <i>art. 178 LIFD, 56 cpv. 4 LAID</i>	10 anni	15 anni	20 anni	10 anni (*)
Delitti	Frode fiscale <i>art. 186 LIFD, 59 LAID</i>	10 anni	15 anni	15 anni	15 anni
	Appropriazione indebita d'imposte alla fonte <i>art. 187 LIFD, 59 LAID</i>	10 anni	15 anni	15 anni	15 anni

(*) Il disegno di legge del Consiglio federale proponeva 15 anni. Il Parlamento ha però deciso altrimenti riducendo il termine a 10 anni²⁰.

¹⁹ Messaggio adeguamento CP, pag. 2528.

²⁰ Cfr. in particolare BU CN 2014, pag. 1521 segg.

Le modifiche apportate dalla Legge federale su un adeguamento della LIFD e della LAID alle disposizioni generali del CP sono in particolare le seguenti²¹:

- in caso di violazione di obblighi procedurali (artt. 174 e 184 cpv. 1 lett. *a* LIFD; artt. 55 e 58 cpv. 1 LAID), il termine di prescrizione subentra dopo 3 anni (in luogo di 2) dalla chiusura definitiva del procedimento durante il quale sono stati violati gli obblighi procedurali;
- in caso di tentativo di sottrazione d'imposta (artt. 176 e 184 cpv. 1 lett. *a* LIFD; artt. 56 cpv. 2 e 58 cpv. 1 LAID), il termine di prescrizione subentra dopo 6 anni (in luogo di 4) dalla chiusura definitiva del procedimento durante il quale è stato commesso il tentativo di sottrazione;
- in caso di sottrazione consumata d'imposta (artt. 175 e 184 cpv. 1 lett. *b* LIFD; artt. 56 cpv. 1 e 58 cpv. 2 LAID), il termine di prescrizione subentra dopo 10 anni dalla fine: (*i*) del periodo fiscale per il quale il contribuente non è stato tassato o è stato tassato insufficientemente oppure per il quale la ritenuta d'imposta alla fonte non è stata effettuata conformemente alla legge (artt. 175 cpv. 1 e 184 lett. *b* cifra 1 LIFD; artt. 56 cpv. 1 e 58 cpv. 2 lett. *a* LAID), oppure (*ii*) dell'anno civile nel corso del quale sono stati ottenuti una restituzione indebita d'imposta o un condono ingiustificato d'imposta (art. 175 cpv. 1 LIFD; art. 56 cpv. 1 LAID) oppure sono stati dissimulati o distratti beni nella procedura d'inventario (artt. 178 cpvv. 1-3 e 184 lett. *b* cifra 2 LIFD; artt. 56 cpv. 4 e 58 cpv. 2 lett. *b* LAID). In questo modo il periodo di ricupero delle imposte sottratte (artt. 152 LIFD e 53 cpv. 2 LAID) e quello per avviare un'azione penale combaciano;
- in caso di frode fiscale (artt. 186 cpv. 1 e 189 cpv. 1 LIFD; artt. 59 cpv. 1 e 60 cpv. 1 LAID) e di appropriazione indebita d'imposta alla fonte (artt. 187 cpv. 1 e 189 cpv. 1 LIFD; artt. 59 cpv. 1 e 60 cpv. 1 LAID), il termine di prescrizione subentra dopo 15 anni dall'ultima attività delittuosa (art. 189 cpv. 1 LIFD; art. 60 cpv. 1 LAID).

²¹ Cfr. anche PAGANI ZAMBELLI, op. cit., pag. 33.

1.1.5. L'adeguamento della riscossione e della prescrizione di multe e spese

Secondo gli artt. 121 cpv. 1 LIFD e 47 cpv. 2 LAID, i crediti fiscali si prescrivono in cinque anni dalla crescita in giudicato della tassazione. L'art. 121 cpv. 2 LIFD (nessuna norma nella LAID) stabilisce poi che la sospensione e l'interruzione della prescrizione sono disciplinate nell'art. 120 cpvv. 2 e 3 LIFD. La prescrizione assoluta del diritto di riscuotere le imposte subentra, al più tardi, dopo dieci anni da quando si è concluso l'anno in cui la tassazione è cresciuta in giudicato (artt. 121 cpv. 3 LIFD e 47 cpv. 2 LAID).

Queste regole hanno a loro volta subito una modifica conformemente all'art. 333 cpv. 6 lett. e CP. Infatti, i termini di prescrizione dell'azione penale in caso di contravvenzioni (multe) nella LIFD e nella LAID sono stati prolungati della metà. I motivi di sospensione menzionati nell'art. 120 cpv. 2 LIFD continuano invece a essere applicabili. La prescrizione dell'azione penale invece non può più essere interrotta (art. 333 cpv. 6 lett. f CP)²². Il Consiglio federale sostiene che *«tutte le disposizioni della LIFD e della LAID relative alla sospensione della decorrenza dei termini continuano a rimanere in vigore, poiché la revisione della normativa sulla prescrizione operata nel 2002 ha abrogato unicamente le norme riguardanti l'interruzione, ma non quelle sulla sospensione (cfr. art. 333 cpv. 6 lett. f CP). Le multe e le spese si prescrivono quindi dopo un periodo di 7,5 anni, se non intervengono motivi di sospensione. In presenza di motivi di sospensione la prescrizione subentra in ogni caso dopo dieci anni (art. 121 cpv. 3 LIFD)»*²³.

In questo campo, tuttavia, si è voluto ristabilire la situazione vigente prima dell'entrata in vigore dell'art. 333 cpv. 6 lett. e e f CP. Ne consegue quindi che alla riscossione e alla prescrizione di multe e spese derivanti da una procedura penale in materia fiscale non si applica la regolamentazione prevista dall'art. 333 cpv. 6 lett. e e f CP. Le regole di prescrizione contenute nell'art. 121 LIFD sono state riprese nell'art. 185

²² Messaggio adeguamento CP, pag. 2532.

²³ Messaggio adeguamento CP, pag. 2532.

LIFD in una forma rielaborata. In questo modo, la disposizione della LIFD, essendo più recente, prevale su quella del CP (principio della *lex posterior*).

Tabella 2: Riscossione e prescrizione delle multe e delle spese nella LIFD prima e dopo l'entrata in vigore della revisione della parte generale del CP e della Legge federale del 26.09.2014 (Fonte: Messaggio adeguamento CP, pag. 2534)

Fattispecie	Disposizioni sulla prescrizione sino al 30.09.2002		Prescrizione dal 01.10.2002	Legge federale del 26.09.2014
	prescrizione relativa	prescrizione assoluta	art. 333 cpv. 6 CP	
Riscossione e prescrizione delle multe e delle spese <i>art. 185 LIFD</i>	5 anni	10 anni	5 anni Senza validi motivi per la sospensione dei termini 7,5 o 10 anni Con validi motivi di sospensione dei termini	5 anni Termine relativo 10 anni Termine assoluto

1.1.6. L'abrogazione dei motivi d'interruzione

Sia per quanto riguarda le contravvenzioni fiscali, sia per quanto riguarda i delitti fiscali, vengono abrogati i motivi di interruzione della prescrizione (art. 184 cpv. 2 LIFD; art. 58 cpv. 3 LAID). In conformità dell'art. 333 cpv. 6 lett. d CP viene inserita agli artt. 184 cpv. 2 LIFD e 58 cpv. 3 LAID una disposizione concernente l'imprescrittibilità dell'azione penale, qualora fosse pronunciata una decisione dell'autorità cantonale competente (art. 182 cpv. 1 LIFD; art. 57^{bis} cpv. 1 LAID) prima dell'insorgere del termine di prescrizione²⁴.

1.1.7. La situazione prevista nei casi dei reati di partecipazione

Nei casi di istigazione, di complicità e di concorso (cd. «*reati di partecipazione*») disciplinati agli artt. 177 LIFD e 56 cpv. 3 LAID, valgono gli stessi termini di prescrizione dell'azione penale applicabili agli autori principali del reato. In questo caso la LIFD e la LAID seguono le norme generali del CP, il quale non disciplina alcun termine di prescrizione dell'azione penale speciale per i complici e gli istigatori²⁵.

²⁴ Messaggio adeguamento CP, pag. 2535 seg.; PAGANI ZAMBELLI, op. cit., pag. 34.

²⁵ Messaggio adeguamento CP, pag. 2535.

1.1.8. La nuova sanzione in caso di delitto fiscale

Secondo l'art. 333 cpv. 2 lett. *b* CP la pena per delitti fiscali prevista nelle altre leggi federali deve essere costituita dalla detenzione, con una pena detentiva sino a 3 anni oppure una pena pecuniaria. Oltre alla pena condizionalmente sospesa il giudice può infliggere una multa sino a fr. 10 000 (artt. 186 cpv. 1, seconda frase e 187 cpv. 1, seconda frase LIFD; art. 59 cpv. 1 seconda frase LAID). È quindi applicabile una combinazione della pena con la condizionale con una multa in caso di delitto sulla base delle regole di cui agli artt. 42 cpv. 4 e 106 cpv. 1 CP. Viene pertanto a cadere la pena con una detenzione o una multa sino a fr. 30 000²⁶.

1.1.9. Il principio della lex mitior

Agli artt. 205f LIFD e 78f LAID il legislatore ha adottato una disposizione transitoria volta a garantire la certezza del diritto. Questa disposizione stabilisce che il nuovo diritto si applica ai casi giudicati dopo l'entrata in vigore della Legge federale su un adeguamento della LIFD e della LAID alle disposizioni generali del CP, a condizione che esso sia più favorevole del diritto vigente nel periodo fiscale in cui è stato commesso il reato (applicazione del principio della *lex mitior*). Il Consiglio federale motiva l'introduzione di questa disposizione nel modo seguente: «*Siccome l'articolo 184 LIFD (nдр. e anche l'articolo 58 LAID) si fonda sulla fine del periodo fiscale interessato per determinare l'inizio della prescrizione, il momento in cui è stato commesso il reato (per es. l'inoltro della dichiarazione d'imposta che non è stata compilata in modo veritiero) non è determinante. Per essere coerente con l'articolo 184 LIFD (nдр. e anche l'articolo 58 LAID), la disposizione transitoria deve orientarsi al suddetto articolo. Per garantire che il diritto più favorevole sia applicato anche alla prescrizione della pena, la disposizione transitoria deve essere formulata in maniera aperta*»²⁷.

²⁶ Messaggio adeguamento CP, pag. 2536.

²⁷ Messaggio adeguamento CP, pag. 2537.

1.1.10. Gli altri adeguamenti formali (di portata minore)

La Legge federale su un adeguamento della LIFD e della LAID alle disposizioni generali del CP contiene inoltre degli altri adeguamenti formali della LIFD e della LAID, in particolare:

- un adeguamento di natura redazionale dell'art. 24 cpv. 1 lett. c LAID;
- l'abrogazione dell'art. 73 cpv. 3 LAID poiché in contraddizione con l'art. 107 cpv. 2 della Legge sul Tribunale federale (LTF; RS 173.110) che riguarda il rinvio della causa da parte del Tribunale federale, in caso di accoglimento, all'autorità inferiore;
- un aggiornamento dell'art. 78 LAID concernente il sequestro;
- un adeguamento di natura redazionale dell'art. 146 LIFD;
- lo stralcio degli artt. 205c e 206 LIFD poiché divenuti superflui.

1.1.11. Il momento dell'entrata in vigore

Il Consiglio federale ha stabilito che le disposizioni contenute nella Legge federale su un adeguamento della LIFD e della LAID alle disposizioni generali del CP si applicheranno alla LIFD e alla LAID a decorrere dal 1° gennaio 2017. L'art. 72s LAID obbliga poi i Cantoni ad adeguarsi alla LAID parallelamente all'entrata in vigore della modifica del 26 settembre 2014 (cpv. 1). Nel caso in cui non si adeguassero entro il 1° gennaio 2017, le disposizioni della LAID sarebbero direttamente applicabili (cpv. 2). Sino al 31 dicembre 2016 rimangono invece in vigore, ai fini delle imposte dirette, le disposizioni dell'art. 333 cpv. 6 CP²⁸.

1.2. Il limite di esenzione per le persone giuridiche con scopi ideali

1.2.1. Introduzione

Il 20 marzo 2015 le Camere federali hanno adottato la «*Legge federale sull'imposizione degli utili delle persone giuridiche con scopi ideali*»²⁹. La Legge federale prevede, ai fini dell'imposta federale diretta, l'intro-

²⁸ Messaggio adeguamento CP, pag. 2537; PAGANI ZAMBELLI, op. cit., pag. 34.

²⁹ FF 2015 2297. Al momento in cui si sta scrivendo l'articolo, la Legge federale non è stata ancora pubblicata nella Raccolta ufficiale delle leggi federali.

duzione di un limite di esenzione di fr. 20 000 dell'utile imponibile applicato alle persone giuridiche che impiegano i loro utili o capitali esclusivamente per scopi ideali. Ai fini delle imposte cantonali i Cantoni possono liberamente definire l'ammontare del limite esente da imposta.

1.2.2. Il tenore della norma

La novella legislativa, approvata dalle Camere federali il 20 marzo 2015, prevede che, ai fini dell'imposta federale diretta, *«Gli utili delle persone giuridiche che perseguono scopi ideali non sono imponibili se non superano i 20 000 franchi e sono esclusivamente e irrevocabilmente destinati a tali scopi»* (nuovo art. 66a LIFD). Per le imposte cantonali, come detto, viene lasciata facoltà ai Cantoni di stabilire l'importo dell'esenzione (nuovo art. 26a LAID).

Secondo il diritto vigente le associazioni, istituite secondo l'art. 60 segg. del Codice civile (CC; RS 210), beneficiano ai fini dell'imposta federale diretta, sia di un'esenzione fiscale ai fini delle imposte sull'utile sino a fr. 5000, sia di un'aliquota di favore sull'utile imponibile del 4,25% (art. 71 LIFD). Ai fini delle imposte cantonali sono pure previste, a dipendenza del Cantone di sede, delle norme più favorevoli per le associazioni rispetto alle società di capitali³⁰.

1.2.3. La nozione di scopo ideale

Le nuove disposizioni stabiliscono l'inserimento di un limite di esenzione per le persone giuridiche che perseguono uno *«scopo ideale»*. Come evidenziato dal Consiglio federale *«una definizione precisa ed esaustiva di <scopo ideale> non è possibile. Ciò risiede nel fatto che nel linguaggio comune il termine <ideale> è assai ricco di sfumature. Si utilizzano ad esempio sinonimi quali gli aggettivi caritatevole, entusiastico, idealistico, disinteressato, nobile, altruistico, generoso, impegnato, benefico, fi-*

³⁰ Per una panoramica sulla situazione nei 26 Cantoni, cfr. Informazioni fiscali edite dalla Conferenza svizzera delle imposte, L'imposition des personnes morales, Berna 2014, pag. 30.

*lantropico, ecc.»*³¹. Secondo queste considerazioni si è rinunciato ad inserire una definizione di scopo ideale nella legge. Come riferimento bisogna tuttavia rifarsi all'art. 60 cpv. 1 CC che prevede un elenco esemplificativo di scopi ideali, ovvero quelle associazioni «*che si propongono un fine politico, religioso, scientifico, artistico, benefico o ricreativo, od altro fine non economico*». Lo scopo ideale viene meno quando un'associazione procura un vantaggio economico a favore dei propri membri o persone vicine in contanti o in natura. Si osserva comunque che l'art. 61 cpv. 2 CC consente alle associazioni (con obbligo di iscrizione a registro di commercio) di svolgere un'attività economica. Quest'ultima non deve però costituire lo scopo vero e proprio dell'associazione, che rimane quello ideale previsto dagli statuti (p. es. la gestione di un bar in occasione della partita di calcio)³².

1.2.4. I soggetti interessati

Le disposizioni previste dagli artt. 66a LIFD e 26a LAID non si rivolgono soltanto alle associazioni, ma a tutte le persone giuridiche che perseguono scopi ideali. È tuttavia necessario che gli scopi ideali perseguiti siano indicati negli atti di fondazione oppure negli statuti e che le attività svolte siano orientate in tal senso. L'estensione del campo di applicazione a tutte le persone giuridiche impedisce che organizzazioni con diverse forme giuridiche e obiettivi analoghi siano trattate in maniera iniqua³³.

1.2.5. Limite di esenzione anziché importo esente da imposta

Si osserva che qualora l'utile della persona giuridica che persegue scopi ideali dovesse, ai fini della LIFD, superare i fr. 20'000, allora l'intero utile sarà assoggettato ad imposizione, e non l'eccedenza, trattandosi di un limite di esenzione (e non di un importo esente)³⁴.

³¹ Messaggio concernente la legge federale sull'imposizione degli utili di persone giuridiche con scopi ideali, n. 14.051, del 6 giugno 2014, in: FF 2014 4655, pag. 4662 seg. (cit.: Messaggio scopi ideali).

³² Messaggio scopi ideali, pag. 4663.

³³ Messaggio scopi ideali, pag. 4663.

³⁴ Messaggio scopi ideali, pag. 4664.

1.2.6. L'entrata in vigore

Nella sua seduta del 12 agosto 2015, il Consiglio federale ha deciso di porre in vigore la Legge federale del 20 marzo 2015 sull'imposizione degli utili di persone giuridiche con scopi ideali con effetto al 1° gennaio 2018 per quanto concerne l'imposta federale diretta. Per contro, le disposizioni dello stesso tenore della LAID entreranno in vigore il 1° gennaio 2016, in modo da concedere ai Cantoni due anni di tempo per adeguare il diritto cantonale a quello federale (art. 72t LAID)³⁵.

1.3. La nuova disciplina del condono ai fini dell'imposta federale diretta

1.3.1. Introduzione

In base al diritto vigente le domande di condono dell'imposta federale diretta sono di competenza sia dei Cantoni sia della Commissione federale di condono dell'imposta federale diretta (CFC³⁶) (art. 102 cpv. 4 LIFD). Quest'ultima è chiamata a prendere una decisione in merito soltanto per le domande di condono che sono pari o superiori a fr. 25 000 (art. 4 dell'Ordinanza del DFF concernente l'esame delle domande di condono dell'imposta federale diretta [Ordinanza sul condono dell'imposta del 19 dicembre 1994; RS 642.121]).

Le Camere federali hanno adottato il 20 giugno 2014 la «*Legge federale concernente la nuova disciplina del condono dell'imposta*»³⁷. Scopo principale della legge è la delega integrale ai Cantoni della competenza di giudicare le domande di condono dell'imposta federale diretta³⁸. In questo modo viene dato seguito al Programma di sgravio 2004 (PSg 04),

³⁵ DFF, Dal 2018 le persone giuridiche con scopi ideali e un utile basso sono esentate dall'imposta. Comunicato stampa, Berna, 12 agosto 2015.

³⁶ La CFC si compone «di un presidente e di un vicepresidente designati dal Tribunale federale, di un rappresentante dell'Amministrazione federale delle contribuzioni e di un rappresentante dell'amministrazione dell'imposta federale diretta del Cantone nel quale il richiedente è stato tassato» (art. 102 cpv. 4 LIFD).

³⁷ RU 2014 9.

³⁸ Messaggio concernente la legge sul condono dell'imposta, n. 13.087, del 23 ottobre 2013, in: FF 2013 7239, pag. 7241 seg. (cit.: Messaggio condono dell'imposta).

la cui finalità è quella di stabilire un piano di rinuncia a determinati compiti dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC)³⁹.

Con la Legge federale concernente il condono dell'imposta, i Cantoni diventano gli unici responsabili per l'esame di (tutte) le domande di condono concernenti l'imposta federale diretta. Viene quindi meno l'utilità della CFC che viene soppressa con effetto al 1° gennaio 2016.

La legge in esame rimescola molte disposizioni, tanto che è stato necessario mettere a punto una tabella delle concordanze. Allo stato attuale, ai fini dell'imposta federale, il condono è disciplinato dall'art. 167 LIFD e dalla relativa ordinanza di applicazione. Con il nuovo diritto invece, oltre allo stralcio del capoverso 4 dell'art. 102 LIFD, numerose disposizioni della vigente Ordinanza sul condono dell'imposta vengono elevate a livello di legge. Ciò riguarda p. es. alcuni motivi di diniego del condono dell'imposta elencati nel nuovo art. 167a LIFD, come le cause concernenti la situazione di bisogno, così come i diritti e gli obblighi procedurali del richiedente (art. 167d LIFD), ecc.⁴⁰.

Il nuovo art. 167f LIFD contiene la delega di competenza al DFF al fine di precisare ulteriori disposizioni in un'ordinanza. Siccome diverse disposizioni della vigente ordinanza sono entrate a far parte della legge e altre sono state modificate a causa della soppressione della CFC, questa ordinanza viene abrogata alla fine del 2015, per lasciar spazio ad una nuova (Ordinanza sul condono del 12 giugno 2015), che si occupa di disciplinare le condizioni, i motivi di diniego e la procedura di condono⁴¹.

Un'ulteriore novità è la modifica dell'art. 83 lett. *m* LTF che consente il ricorso di diritto pubblico al Tribunale federale, sia per quanto concerne le decisioni di condono dell'imposta federale diretta, sia per quanto riguarda le decisioni delle imposte cantonali e comunali⁴². La via del ricor-

³⁹ Messaggio condono dell'imposta, pag. 7241.

⁴⁰ DFF, Spiegazioni relative alla revisione dell'ordinanza del DFF concernente l'esame delle domande di condono dell'imposta federale diretta (Ordinanza sul condono dell'imposta), Berna, 29 maggio 2015, pag. 2 (cit. Revisione ordinanza sul condono dell'imposta).

⁴¹ DFF, Revisione ordinanza sul condono dell'imposta, pag. 3.

⁴² Secondo il diritto in vigore sino al 31 dicembre 2015, sono infatti inammissibili i ricorsi in materia di diritto pubblico contro decisioni di ultima istanza cantonale con-

so al Tribunale federale è però ammessa soltanto se si pone una questione di diritto di importanza fondamentale o, se si tratta per altri motivi, di un caso particolarmente importante⁴³.

Infine, la Legge federale concernente la nuova disciplina del condono dell'imposta contiene degli adeguamenti delle nozioni al nuovo diritto contabile (art. 957 segg. del Codice delle obbligazioni [CO; RS 220]), entrato in vigore il 1° gennaio 2013.

1.3.2. Più compiti ai Cantoni!

Come rilevato nell'introduzione, il nuovo disciplinamento prevede di sopprimere definitivamente la CFC (abrogazione dell'art. 102 cpv. 4 LIFD) e di attribuire ai Cantoni la competenza esclusiva di statuire sulle domande di condono ai fini dell'imposta federale diretta. A questi ultimi compete inoltre la facoltà di designare l'autorità cantonale competente. Essi possono attribuire le decisioni di condono dell'imposta federale diretta all'autorità cantonale già competente per trattare le domande di condono dell'imposta cantonale, oppure possono istituire un'autorità autonoma alla quale compete la decisione di condono dell'imposta federale diretta⁴⁴. È ad ogni modo importante che nel giudicare la domanda del contribuente, l'autorità cantonale tenga in considerazione i tre livelli impositivi (federale, cantonale e comunale).

1.3.3. All'AFC il compito di vigilare sulle decisioni dei Cantoni...

La rinuncia alla CFC viene compensata con l'introduzione di una nuova disposizione all'art. 103 cpv. 1 LIFD. Si tratta della nuova lett. *e* che consente all'AFC di esigere che le siano notificate le decisioni, comprese quelle su reclamo e su ricorso, concernenti domande di condono dell'imposta federale diretta.

cernenti il condono (art. 83 lett. *m* LTF). È per contro ammesso soltanto il ricorso sussidiario davanti al Tribunale federale secondo l'art. 113 LTF. In questa evenienza, l'Alta Corte valuta il ricorso soltanto se sono stati violati dei principi costituzionali (p. es. violazione delle garanzie procedurali).

⁴³ DFF, Revisione ordinanza sul condono dell'imposta, pag. 2.

⁴⁴ Messaggio condono dell'imposta, pag. 7244.

1.3.4. ...ma anche di ricorrere davanti ad un'autorità giudiziaria con gli stessi rimedi a disposizione del contribuente

Le notifiche che l'AFC riceve rappresentano lo strumento per impugnare, se necessario, le decisioni davanti ad un'istanza cantonale indipendente dall'Amministrazione e, successivamente, davanti al Tribunale federale (art. 167g cpv. 5 LIFD), sempre che siano adempiuti i requisiti previsti dal nuovo art. 83 lett. m LTF.

L'AFC dispone ai sensi del capoverso 2 dell'art. 167g LIFD degli stessi rimedi giuridici riconosciuti al contribuente. A quest'ultimo sono garantiti i rimedi giuridici, ai sensi del capoverso 1 del medesimo articolo di legge, che sono ammessi contro la decisione concernente il condono dell'imposta cantonale.

La rinuncia dell'AFC ad impugnare una decisione davanti alle istanze cantonali non significa che essa perda il suo diritto di ricorrere alle istanze di grado superiore⁴⁵. Secondo il capoverso 3 anche l'autorità cantonale di condono è legittimata a ricorrere. Quest'ultima ha, di regola, emanato la prima decisione e, se del caso, la decisione su reclamo⁴⁶.

Per il Cantone Ticino, contro la decisione di condono è data facoltà di reclamo all'autorità di condono e contro la decisione su reclamo è data facoltà di ricorso alla Camera di diritto tributario (art. 246 cpv. 3 della Legge tributaria [LT; RL 10.2.1.1]). Ne consegue che l'art. 167g cpv. 1 LIFD attribuisce alle autorità cantonali, alle quali già compete la decisione in materia di condono dell'imposta cantonale, anche la competenza per l'imposta federale diretta.

1.3.5. Il ricorso al Tribunale federale

La modifica dell'art. 83 lett. m LTF rappresenta senz'altro un'importante innovazione poiché permetterà, dal 1° gennaio 2016, ad un contribuente di adire il Tribunale federale con un ricorso ordinario in materia di diritto pubblico, che sinora era invece escluso in virtù dell'art. 191 cpv. 3 Cost.

⁴⁵ Messaggio condono dell'imposta, pag. 7254 seg.

⁴⁶ Messaggio condono dell'imposta, pag. 7255.

in combinato disposto con la versione dell'art. 83 lett. *m* LTF in vigore sino al 31 dicembre 2015⁴⁷.

Il Tribunale federale sarà quindi competente per giudicare in ultima istanza «*le decisioni concernenti il condono dell'imposta federale diretta o dell'imposta cantonale o comunale sul reddito e sull'utile se concerne una questione di diritto di importanza fondamentale o se si tratta per altri motivi di un caso particolarmente importante*» (art. 83 lett. *m*, seconda frase LTF). Questa nuova disposizione solleva due interrogativi. Il primo concerne il campo di applicazione delle imposte (cioè per il condono di quali imposte è ammesso il ricorso al Tribunale federale), il secondo l'interpretazione delle nozioni di «*questione di diritto di importanza fondamentale*» e di «*caso particolarmente importante*».

Per quanto concerne le imposte per il cui condono è ammesso il ricorso, la normativa di cui all'art. 83 lett. *m* LTF è molto esplicita: «*condono dell'imposta federale diretta o dell'imposta cantonale o comunale sul reddito e sull'utile*». Ciò significa che vi rientrano l'imposta federale diretta sul reddito delle persone fisiche e sull'utile delle persone giuridiche, risp. l'imposta diretta cantonale (e comunale) sul reddito delle persone fisiche e sull'utile delle persone giuridiche. Sono quindi escluse le domande che riguardano un condono dell'imposta sulla sostanza delle persone fisiche, dell'imposta sul capitale delle persone giuridiche, dell'imposta sugli utili immobiliari, delle imposte immobiliari, delle imposte sulle successioni e sulle donazioni, ecc.; rimangono *de facto* escluse tutte le imposte di competenza cantonale, ad eccezione di quelle sul reddito delle persone fisiche e sull'utile delle persone giuridiche. Il messaggio del Consiglio federale è silente a questo riguardo. Nel rapporto sui risultati della consultazione preliminare presso i Tribunali, il Presidente della CFC ha proposto «*di esaminare se all'articolo 83 LTF non debbano essere menzionati anche gli altri tipi di imposta di cui all'articolo 2 capoverso 1 LAID*»⁴⁸. Nell'indagine conoscitiva relativa alla Legge federale

⁴⁷ Messaggio condono dell'imposta, pag. 7247.

⁴⁸ DFF, Consultazione preliminare presso i Tribunali concernente la soppressione della Commissione federale di condono dell'imposta federale diretta (Legge sul condono dell'imposta), Rapporto sui risultati della consultazione, Berna, 7 novembre 2012, pag. 4.

sulla soppressione della CFC, con la domanda 3d è stato chiesto ai partecipanti se fossero stati d'accordo di estendere la possibilità prevista nella procedura di condono di interporre ricorso al Tribunale federale in presenza di «*casi particolarmente importanti*» anche ad altri tipi di imposta⁴⁹. Dal rapporto sui risultati della consultazione, si evince che «*la maggior parte dei partecipanti è contraria alla possibilità di adire il Tribunale federale per altri tipi di imposta*»⁵⁰. Non si tratta dunque di una dimenticanza degli altri tipi d'imposta, ma di una scelta del legislatore di limitare il ricorso al Tribunale federale soltanto per l'imposta sul reddito delle persone fisiche e sull'utile delle persone giuridiche.

Nel secondo caso, invece, si tratta di definire le nozioni che costituiscono il requisito fondamentale per adire il Tribunale federale. Il «*caso particolarmente importante*» è un concetto già conosciuto nell'ambito dell'assistenza giudiziaria in materia penale (art. 84 LTF)⁵¹. Pure l'art. 84a LTF contiene le medesime formulazioni nell'ambito dell'assistenza amministrativa in materia fiscale. Nel messaggio del Consiglio federale relativo all'introduzione dell'art. 84a LTF non si precisa il significato di questa nozione. Viene tuttavia chiarito che «*spetterà alla giurisprudenza definire, nell'ambito dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, quando si tratti di un caso particolarmente importante*»⁵².

Sempre il messaggio del Consiglio federale, a questo proposito, spiega queste nozioni nel modo seguente:

⁴⁹ DFF, Indagine conoscitiva relativa alla legge federale sulla soppressione della Commissione federale di condono dell'imposta federale diretta (Legge sul condono dell'imposta), Berna, 7 novembre 2012, pag. 2.

⁵⁰ DFF, Indagine conoscitiva concernente la legge sulla soppressione della Commissione federale di condono dell'imposta federale diretta (Legge sul condono dell'imposta), Rapporto sui risultati, Berna, ottobre 2013, pag. 2 (cit.: Rapporto sui risultati del condono dell'imposta). A pag. 6 segg. vengono illustrate le prese di posizioni di diversi partecipanti alla consultazione.

⁵¹ Il capoverso 2 dell'art. 84 LTF recita infatti che «*un caso è particolarmente importante segnatamente laddove vi sono motivi per ritenere che sono stati violati elementari principi procedurali o che il procedimento all'estero presenta gravi lacune*».

⁵² Messaggio a sostegno di una legge sull'assistenza amministrativa fiscale, n. 11.044, del 6 luglio 2011, in: FF 2011 5587, pag. 5617.

«La condizione del carattere particolarmente importante della causa concerne da un lato le cause in materia di condono che sollevano questioni di diritto di importanza fondamentale e, dall'altro, quelle che, di per sé, sono particolarmente importanti e devono essere giudicate dall'Alto Tribunale.

La condizione del carattere particolarmente importante della causa deve tuttavia essere ammessa con un certo ritegno e il Tribunale federale dispone di un ampio margine di apprezzamento per statuire sull'adempimento di questa condizione. Una questione di diritto è di importanza fondamentale in particolare quando la decisione al riguardo può orientare la giurisprudenza e, per la sua importanza, deve passare al vaglio dell'Alto Tribunale. Come esempio di questioni di diritto di importanza fondamentale menzioniamo:

- una questione di diritto non ancora decisa dal Tribunale federale, giudicata in maniera divergente da più tribunali cantonali e la cui valutazione contraddittoria non può essere accettata;
- una questione di diritto già decisa dal Tribunale federale ma criticata dalla dottrina dominante.

Ad esempio, un caso deve essere considerato particolarmente importante quando sono violati principi procedurali elementari. Per il resto, è compito della giurisprudenza del Tribunale federale dare un'interpretazione alla nozione giuridica, altrimenti non definita, di caso particolarmente importante»⁵³.

Incombe inoltre al contribuente ricercare i motivi che renderebbero il caso particolarmente importante e dimostrare se e in quale misura questa condizione è adempita. Il Tribunale federale, per contro, non è tenuto a ricercare i motivi che potrebbero suggerire l'ammissibilità del ricorso (cfr. nuovo art. 42 cpv. 2 ultima frase LTF)⁵⁴.

Dal rapporto di consultazione sono emersi numerosi esempi portati dai Cantoni di «*caso particolarmente importante*», tra i quali⁵⁵:

- il mantenimento della multa compromette l'esistenza economica del richiedente;
- il ricupero d'imposta richiesto senza comminare una multa nel caso di una violazione del periodo di attesa conformemente all'art. 19 cpv. 2 e all'art. 61 cpvv. 2 e 4 LIFD (casi di ristrutturazione);

⁵³ Messaggio condono dell'imposta, pag. 7248.

⁵⁴ Messaggio condono dell'imposta, pag. 7247.

⁵⁵ DFF, Rapporto sui risultati del condono dell'imposta, pag. 9 seg.

- le spese per malattia elevate e imprevedibili o capacità d'intendere notevolmente ridotta;
- l'estinzione dei debiti ai sensi dell'art. 293 segg. Legge federale sulla esecuzione e sul fallimento (LEF; RS 281.1);
- presentazione di un certificato medico in cui si attesta che il richiedente non è in grado di adempiere i suoi obblighi;
- se al contribuente può essere imputata solo una colpa lieve o se è dimostrabile che il comportamento illecito è imputabile in primo luogo a un rappresentante. Inoltre, dovrebbe essere compromessa l'esistenza economica del contribuente;
- la concessione di condoni fiscali relativi a multe e recuperi d'imposte dovrebbe entrare in considerazione in casi veramente eccezionali nei quali, cumulativamente: (i) al contribuente non può essere imputata una volontà di dolo o di elusione nei confronti dell'autorità fiscale ma unicamente di negligenza dovuta a ragioni di ordine sociale o medico (depressioni, gravi problemi familiari, dipendenze ecc.); (ii) la situazione del contribuente si è nel frattempo normalizzata; (iii) la situazione finanziaria del contribuente è trasparente e appare verosimile che i redditi sottratti sono stati consumati; (iv) il mancato condono potrebbe precludere seriamente il reinserimento socio-professionale del contribuente;
- incapacità di esercitare un'attività lucrativa a seguito di una grave malattia o di invalidità;
- se il debito è esiguo e se si collabora all'accertamento dei fattori imponibili. Inoltre, dovrebbe sussistere una situazione economica precaria;
- se non esiste alcuna possibilità che il richiedente posseda un nuovo patrimonio e se egli sia indotto in uno stato di bisogno senza averne colpa;
- se qualcuno perde temporaneamente la percezione «*del senso della realtà*», p. es. a causa di una patologia che genera dipendenza o di una malattia psichica, se in caso di rifiuto di un condono, ne dovesse sopportare le conseguenze terzi o nel caso in cui non fosse possibile ricominciare senza condono.

Nel caso in cui il Tribunale federale dovesse negare il carattere particolarmente importante, al contribuente non resta che la via del ricorso subsidiario in materia costituzionale secondo l'art. 113 segg. LTF.

1.3.6. Le condizioni per ottenere il condono

Le condizioni per ottenere il condono dell'imposta federale diretta sono indicate all'art. 167 LIFD. Il nuovo primo capoverso è rimasto nella sostanza lo stesso di quello previsto dal diritto vigente sino al 31 dicembre 2015. È previsto, su domanda, un condono totale o parziale per gli importi dovuti, nel caso in cui un contribuente caduto nel bisogno sia in difficoltà nel pagamento dell'imposta, dell'interesse o della multa per contravvenzione.

La novità principale è data dal nuovo capoverso 2, che corrispondeva all'art. 1 Ordinanza sul condono dell'imposta del 19 dicembre 1994. Secondo questa disposizione, «*il condono dell'imposta ha lo scopo di contribuire al risanamento duraturo della situazione economica del contribuente. Deve profittare al contribuente stesso e non ai suoi creditori*». Si tratta dell'obiettivo primario della misura del condono, è tuttavia richiesta una simmetria dei sacrifici tra Stato e altri creditori⁵⁶.

Nei casi di multe⁵⁷ e importi oggetto di recupero d'imposta, il condono avviene «*soltanto in casi eccezionali particolarmente fondati*». Secondo il Consiglio federale non è sufficiente che si presenti una mera situazione di bisogno nel senso di una sproporzione rispetto alla capacità finanziaria del contribuente. È piuttosto necessario che l'esistenza economica del contribuente appaia in pericolo⁵⁸.

Nel caso di una denuncia spontanea esente da pena è assai improbabile che il contribuente possa beneficiare di un condono dell'imposta federale diretta, nonostante la sua esistenza economica appaia in pericolo. Infatti, una delle condizioni necessarie per evitare la multa consiste nell'adope-

⁵⁶ Messaggio condono dell'imposta, pag. 7251.

⁵⁷ Vi rientrano soltanto le multe per contravvenzioni fiscali. Sono escluse le multe per delitti fiscali (frode fiscale, art. 186 LIFD; appropriazione indebita d'imposte alla fonte, art. 187 LIFD). Cfr. Messaggio condono dell'imposta, pag. 7251.

⁵⁸ Messaggio condono dell'imposta, pag. 7251.

rarsi seriamente per il pagamento dell'imposta dovuta sugli ultimi 10 periodi fiscali (art. 175 cpv. 3 lett. c LIFD).

Gli artt. 13 e 2 cpv. 3 Ordinanza sul condono dell'imposta del 19 dicembre 1994 sono pure stati elevati a rango di legge, sistemandosi ai capoversi 4 e 5 dell'art. 167 LIFD. Il capoverso 4 prevede che l'autorità cantonale di condono non possa entrare nel merito delle domande di condono che le sono state presentate dopo la notificazione del precetto esecutivo (art. 38 cpv. 2 LEF). Il capoverso 5 invece disciplina i casi di condono dell'imposta alla fonte. Soltanto il contribuente in prima persona (o il suo rappresentante contrattuale) può presentare la domanda di condono dell'imposta alla fonte, e questo anche nei casi in cui fosse già stata versata dal suo datore di lavoro. A quest'ultimo è preclusa la possibilità di presentare la richiesta di condono.

1.3.7. I motivi di diniego del condono

I motivi di diniego del condono sono regolati dal nuovo art. 167a LIFD. Questa normativa prevede che il condono può essere negato in tutto o in parte, qualora il contribuente:

- a) abbia violato gravemente o reiteratamente i suoi obblighi nella procedura di tassazione, rendendo in tal modo impossibile la valutazione della sua situazione finanziaria nel periodo fiscale in questione;
- b) a partire dal periodo fiscale cui si riferisce la domanda di condono non abbia costituito riserve nonostante ne avesse i mezzi;
- c) alla scadenza del credito fiscale non abbia eseguito pagamenti nonostante ne avesse i mezzi;
- d) abbia causato la propria incapacità contributiva rinunciando volontariamente, senza motivi importanti, a redditi o beni, conducendo un tenore di vita eccessivo o tenendo un analogo comportamento imprudente o gravemente negligente;
- e) durante il periodo oggetto della valutazione abbia privilegiato altri creditori.

1.3.8. *Le autorità di condono*

Con la soppressione della CFC, l'autorità di condono cantonale sarà competente anche per l'imposta federale diretta. L'art. 167*b* cpv. 1 LIFD attribuisce ai Cantoni la facoltà di designare l'autorità competente⁵⁹. Il nuovo capoverso 2 dell'art. 167*b* LIFD corrisponde invece all'art. 6 Ordinanza sul condono del 19 dicembre 1994, il cui scopo è quello di attribuire ai Cantoni il disciplinamento della competenza procedurale.

1.3.9. *Il contenuto della domanda di condono*

Il contenuto della domanda di condono è disciplinato dall'art. 167*c* LIFD⁶⁰. Nella domanda di condono, che dev'essere scritta, motivata e corredata dei mezzi di prova necessari, dev'essere pure esposta la situazione di bisogno a causa della quale il pagamento dell'imposta, dell'interesse o della multa costituirebbe un grave rigore.

1.3.10. *I diritti e gli obblighi del richiedente*

Secondo l'art. 167*d* cpv. 1 LIFD, «*i diritti e gli obblighi procedurali del richiedente sono retti dalla presente legge*». Sono quindi applicabili gli artt. 114-118 (diritti) e 124-126 (obblighi) LIFD. Il capoverso 2 dell'art. 167*d* LIFD (che corrisponde all'art. 18 cpv. 2 Ordinanza sul condono del 19 dicembre 1994) riguarda i casi in cui il richiedente non presta sufficiente collaborazione. In queste circostanze è data facoltà all'autorità di condono di non entrare nel merito della domanda. Al richiedente non vengono, di principio, addebitate spese per la procedura che viene instaurata a seguito della domanda del condono. Eccezionalmente può essere però chiamato a pagare le spese qualora la sua domanda risulti manifestamente infondata (art. 167*d* cpv. 3 LIFD).

⁵⁹ È verosimile che l'esame della domanda di condono dell'imposta federale diretta venga assegnato all'autorità già competente per la domanda di condono dell'imposta cantonale (Messaggio condono dell'imposta, pag. 7253).

⁶⁰ Questo articolo corrisponde all'art. 167 cpv. 2 LIFD del diritto in vigore sino al 31 dicembre 2015 e all'art. 8 cpv. 2 Ordinanza sul condono del 19 dicembre 1994 (Messaggio condono dell'imposta, pag. 7253).

1.3.11. I mezzi d'indagine dell'autorità di condono

L'art. 167e LIFD (che corrisponde all'art. 19 Ordinanza sul condono del 19 dicembre 1994) attribuisce all'autorità di condono i «*mezzi d'indagine previsti dalla presente legge*». L'autorità di condono può quindi richiedere informazioni, consultare libri contabili e richiedere la presentazione di giustificativi (artt. 123 cpv. 2 e 126 cpv. 2 LIFD)⁶¹. Rimane esclusa la possibilità di richiedere informazioni direttamente agli istituti finanziari (art. 127 cpv. 3 LIFD).

1.3.12. Le disposizioni d'esecuzione

L'art. 167f LIFD contiene la delega di competenza al DFF per precisare le condizioni per il condono dell'imposta, i motivi di diniego e la procedura di condono. Dal 1° gennaio 2016 sarà applicabile l'Ordinanza sul condono dell'imposta del 12 giugno 2015 (art. 20), che sostituisce quella del 19 dicembre 1994 (art. 19).

L'Ordinanza del 12 giugno 2015 si occupa in particolare di definire (*i*) le situazioni di bisogno e le relative cause nel caso di persone fisiche (artt. 2 e 3); (*ii*) le situazioni di bisogno e le relative cause nel caso di persone giuridiche (art. 4); (*iii*) le domande del condono (oggetto, contenuto, delimitazione rispetto alla procedura di tassazione, luogo di presentazione e conferma di ricezione, decesso del richiedente, artt. 5-9); (*iv*) la verifica e la decisione della domanda di condono da parte dell'autorità cantonale (artt. 10-18).

Ai sensi dell'art. 167g cpv. 4 LIFD nell'ambito della procedura di condono valgono le stesse disposizioni previste dalla procedura di tassazione (artt. 132-135, 140-145 LIFD).

Infine, il capoverso 5 riguarda la possibilità per il richiedente e l'AFC di impugnare la decisione dell'autorità cantonale di ultima istanza con ricorso di diritto pubblico al Tribunale federale.

⁶¹ Messaggio condono dell'imposta, pag. 7254.

1.3.13. *Gli adeguamenti al nuovo diritto contabile*

Gli artt. 28 cpv. 1 e 62 cpv. 1 LIFD vengono aggiornati per tener conto del nuovo diritto contabile che è entrato in vigore il 1° gennaio 2013⁶². Il previgente art. 957 CO si occupava dell'obbligo di iscrizione nel registro di commercio: chi era tenuto ad iscriversi era poi obbligato a tenere una contabilità commerciale. Il vigente art. 957 CO, al capoverso 1, spiega quali imprese hanno di regola l'obbligo di tenere una contabilità commerciale e presentare i conti. Il successivo capoverso 2 spiega per quali imprese è invece sufficiente tenere una contabilità semplificata, la quale richiede la tenuta di una contabilità delle entrate e delle uscite nonché della situazione patrimoniale oltre che dei prelevamenti e degli apporti privati⁶³.

Secondo le vigenti disposizioni della LIFD (art. 28 cpv. 1 per le persone fisiche; art. 62 cpv. 1 per le persone giuridiche) *«gli ammortamenti sugli attivi, giustificati dall'uso commerciale, sono ammessi nella misura in cui sono stati contabilizzati o, in mancanza di contabilità commerciale, figurano in speciali tabelle di ammortamento»*. La nuova disposizione, invece, prevede una modifica alla seconda frase, e meglio una sostituzione dell'espressione *«in mancanza di contabilità commerciale»* con *«in caso di tenuta di una contabilità semplificata secondo l'articolo 957 capoverso 2 CO»*. La medesima modifica concerne gli artt. 125 cpv. 2 LIFD e 42 cpv. 3 LAID che riguardano i documenti contabili da allegare nella dichiarazione fiscale.

1.3.14. *L'entrata in vigore e il diritto transitorio*

Il nuovo diritto si applica a tutte le domande di condono dell'imposta federale pendenti presso la CFC o nei Cantoni il giorno dell'entrata in vigore della Legge federale sul condono, *i.e.* il 1° gennaio 2016. Gli artt. 205*d* (persone fisiche) e 207*b* (persone giuridiche) LIFD, entrambi al capoverso 1, si occupano di disciplinare il diritto transitorio.

Il capoverso 2 delle citate disposizioni transitorie, invece, prevede che il diritto vigente si applichi ai casi di reclamo, ricorso amministrativo e ri-

⁶² RU 2012 6679.

⁶³ Messaggio condono dell'imposta, pag. 7250.

corso in materia di diritto amministrativo, che concernono decisioni pronunciate prima dell'entrata in vigore della Legge federale. In questo modo la procedura di reclamo o di ricorso sarà trattata dall'inizio alla fine secondo le medesime regole procedurali⁶⁴.

1.4. Il tetto massimo per la deduzione delle spese di trasporto in caso di attività lucrativa dipendente

1.4.1. Introduzione

Per molti il 9 febbraio 2014 rappresenta il giorno in cui il Paese si è spaccato in due sulla libera circolazione delle persone. Allora, con poco più del 50% del favore del Popolo e della maggioranza dei Cantoni, è stato iscritto nella Costituzione federale l'art. 121a che limita la migrazione delle persone (cd. «*iniziativa contro l'immigrazione di massa*» promossa dal partito UDC). Quel «*fatidico*» giorno Popolo e Cantoni si sono pure espressi a favore del «*Decreto federale concernente il finanziamento e l'ampliamento dell'infrastruttura ferroviaria*» (controprogetto diretto all'iniziativa popolare «*Per i trasporti pubblici*»). L'obiettivo perseguito con la revisione della Costituzione federale è stato quello di garantire il finanziamento a lungo termine dell'esercizio, della manutenzione e dell'ampliamento dell'infrastruttura ferroviaria. Tra le diverse misure previste per finanziare l'infrastruttura ferroviaria, il Consiglio federale aveva proposto il 18 gennaio 2012⁶⁵, con la susseguente approvazione delle Camere federali avvenuta il 21 giugno 2013, di mettere un «*freno*» nell'ambito dell'imposta federale diretta alla deduzione per le spese di trasporto del proprio veicolo privato per i lavoratori dipendenti (approvazione della «*Legge federale concernente il finanziamento e l'ampliamento dell'infrastruttura ferroviaria*»⁶⁶).

⁶⁴ Messaggio condono dell'imposta, pag. 7256.

⁶⁵ Messaggio concernente l'iniziativa popolare «*Per i trasporti pubblici*» e il controprogetto diretto (Decreto federale concernente il finanziamento e l'ampliamento dell'infrastruttura ferroviaria, FAIF), n. 12.016, del 18 gennaio 2012, in: FF 2012 1283 (cit.: Messaggio sui trasporti).

⁶⁶ RU 2015 651.

1.4.2. La modifica della LIFD

Il diritto vigente sino al 31 dicembre 2015 prevede, ai fini dell'imposta federale diretta, la possibilità di portare in deduzione dal reddito delle persone fisiche, quale spesa professionale per il suo conseguimento, «*le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro*» (art. 26 cpv. 1 lett. *a* LIFD). L'Ordinanza del DFF sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta (Ordinanza sulle spese professionali; RS 642.118.1) disciplina, a sua volta, all'art. 5, le spese di trasporto deducibili dal reddito. Secondo il relativo capoverso 1, «*a titolo di spese per il trasporto dal luogo di domicilio a quello di lavoro il contribuente che usa mezzi di trasporto pubblici può dedurre le spese effettive*». La deduzione (chilometrica) per il viaggio di andata e ritorno viene regolata nell'appendice dell'ordinanza, che stabilisce una deduzione forfettaria di cts. 70 al chilometro percorso dall'abitazione al luogo di lavoro. La deduzione costituisce un'eccezione, nel senso che può essere accordata «*se non è disponibile un mezzo di trasporto pubblico o non è ragionevole pretendere che il contribuente ne faccia uso, possono essere dedotte le spese del veicolo privato*» (art. 5 cpv. 3 Ordinanza sulle spese professionali). Il legislatore, sulla base dell'art. 26 cpv. 1 lett. *a* LIFD, non ha tuttavia previsto alcun tetto massimo, per cui questa deduzione, a dipendenza della distanza percorsa, può raggiungere diverse migliaia di franchi.

La modifica all'art. 26 cpv. 1 lett. *a* LIFD stabilisce la deducibilità delle «*spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro fino a un importo massimo di 3000 franchi*». Il legislatore, seguendo le indicazioni dell'esecutivo, ha quindi fissato nella LIFD un limite massimo con lo scopo di finanziarie l'infrastruttura ferroviaria (per effetto dell'aumento del gettito fiscale), da un lato, e favorire l'utilizzo del mezzo pubblico (per effetto della limitazione della deduzione fiscale), dall'altro. Questa modifica riguarda tuttavia soltanto le persone che esercitano un'attività lucrativa dipendente⁶⁷.

⁶⁷ Messaggio sui trasporti, pag. 1389.

Secondo le stime del Consiglio federale *«l'introduzione di un limite massimo per la deduzione delle spese di trasporto dall'imposta federale diretta pari a 3000 franchi interesserà circa il 20 per cento dei contribuenti. Di questi, circa il 24 per cento deduce oggi un importo superiore a 9000 franchi per le spese di trasporto. Le deduzioni fiscali dei pendolari che utilizzano l'automobile sono oggi notevolmente più elevate di quelle dei contribuenti che si servono dei trasporti pubblici. Per questi ultimi le ripercussioni saranno pertanto minori»*⁶⁸.

1.4.3. La modifica della LAID

La Legge federale concernente il finanziamento e l'ampliamento dell'infrastruttura ferroviaria non prevede tuttavia che i Cantoni debbano *«giocoforza»* modificare le loro legislazioni cantonali in materia di deduzione fiscale dei costi di trasporto. Ad essi, infatti, viene offerta *«soltanto»* la possibilità (norma potestativa), ma non l'obbligo, di fissare un limite superiore per la deduzione delle spese di trasporto ai fini dell'imposta cantonale sul reddito, ai sensi dell'art. 9 cpv. 1, ultima frase LAID (*«Per le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro può essere fissato un importo massimo»*).

1.4.4. L'entrata in vigore

Il Consiglio federale ha deciso di introdurre le citate modifiche nella LIFD e nella LAID con effetto al 1° gennaio 2016⁶⁹. Di conseguenza anche l'Ordinanza sulle spese professionali verrà aggiornata alla modifica legislativa⁷⁰.

⁶⁸ Messaggio sui trasporti, pag. 1407.

⁶⁹ DFF, Deduzione delle spese di trasporto: dal 2016 applicabile l'importo massimo di 3000 franchi ai fini dell'imposta federale diretta, Comunicato stampa, Berna, 10 marzo 2015.

⁷⁰ L'art. 5 cpv. 1 Ordinanza sulle spese professionali prevede, dal 1° gennaio 2016, quanto segue: *«A titolo di spese necessarie per il trasporto dal luogo di domicilio a quello di lavoro il contribuente può dedurre un importo massimo di 3000 franchi (art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD)»*. L'art. 9 cpv. 4 recita a sua volta quanto segue: *«Sono considerate spese di trasporto necessarie le spese per il rientro regolare al domicilio fiscale nonché quelle per il trasporto dalla propria abitazione al luogo di lavoro. Esse sono deducibili fino all'importo massimo di cui all'articolo 5 capoverso 1»*.

1.5. Il nuovo reato fiscale preliminare al riciclaggio di denaro

1.5.1. Introduzione

Il 12 dicembre 2014 le Camere federali hanno adottato la «*Legge federale concernente l'attuazione delle Raccomandazioni del Gruppo d'azione finanziaria rivedute nel 2012*»⁷¹. Questa legge è stata posta in vigore a tappe dal Consiglio federale tra il 1° luglio 2015 e il 1° gennaio 2016.

Dal profilo fiscale assumono particolare importanza le nuove norme sul riciclaggio di denaro che prevedono l'introduzione dei gravi reati fiscali nell'elenco dei reati preliminari al riciclaggio di denaro per adeguarsi agli *standards* richiesti dalle Raccomandazioni del Gruppo d'azione finanziaria (GAFI)⁷². Per le imposte dirette è stata prevista una modifica del Codice penale relativa all'approccio ai reati preliminari (art. 305^{bis} CP), mentre a tutte le imposte indirette è stato esteso l'attuale reato di contrabbando doganale (art. 14 cpv. 4 DPA).

1.5.2. La definizione di delitto fiscale qualificato per le imposte dirette

Dal 1° gennaio 2016 il delitto fiscale «*qualificato*» costituisce secondo l'art. 305^{bis} n.1 CP un reato preliminare al riciclaggio di denaro, prevedendo così un'eccezione nella soglia del crimine, tuttavia esclusivamente

⁷¹ RU 2015 1389.

⁷² In particolare la Raccomandazione n. 3 del GAFI in base alla quale la fattispecie di riciclaggio di denaro dev'essere applicata a tutti i reati gravi in materia di fiscalità al fine di estendere il più possibile la gamma dei reati preliminari al riciclaggio di denaro. La Raccomandazione n. 3 ammette l'implementazione di diverse possibilità, tra le quali (i) quella di considerare l'insieme dei reati come reati preliminari al riciclaggio di denaro (approccio «*all crime*»), (ii) quella di definire la nozione di reato preliminare rispetto ad una soglia legata sia ad una categoria di reati gravi, sia alla pena detentiva di cui è passibile il reato preliminare (metodo della soglia), (iii) quella di adottare un elenco di reati preliminari (approccio dell'elenco). Viene comunque lasciata ai singoli Stati la decisione di stabilire quali reati fiscali sono da definire gravi. Cfr. anche Messaggio concernente l'attuazione delle Raccomandazioni del Gruppo d'azione finanziaria (GAFI) rivedute nel 2012, n. 13.106, del 13 dicembre 2013, in: FF 2014 563, pag. 581 (cit.: Messaggio GAFI); MICHAEL BEUSCH/SARA FRIEDLI/MANUEL BORLA, «*Serious Tax Crimes*»: come i delitti fiscali sono divenuti improvvisamente dei «*crimini*», in: Samuele Vorpe (a cura di), *Contravvenzioni e delitti fiscali nell'era dello scambio internazionale d'informazioni*, Studi in onore di Marco Bernasconi, Manno 2015, pag. 529 segg., pag. 540.

per le imposte dirette⁷³. Ne discende dunque che, oltre ai crimini ai sensi dell'art. 10 cpv. 2 CP, il delitto fiscale qualificato costituirà, come descritto all'art. 305^{bis} n. 1 CP, un reato preliminare al riciclaggio di denaro⁷⁴.

La definizione di delitto fiscale qualificato è prevista all'art. 305^{bis} n. 1^{bis} CP. Si tratta del delitto di frode fiscale (art. 186 LIFD e art. 59 cpv. 1 LAID), vale a dire il caso in cui una persona, per commettere una sottrazione d'imposta fa uso, a scopo d'inganno, di documenti falsi, alterati o contenutisticamente inesatti, quali libri contabili, bilanci, conti economici o certificati di salario e altre attestazioni di terzi⁷⁵. Per essere «*qualificato*», si presuppone non solo la frode fiscale secondo l'art. 186 LIFD e l'art. 59 cpv. 1 LAID, ma anche che si realizzi una sottrazione d'imposta⁷⁶. In tal caso le imposte oggetto di una sottrazione in caso di frode fiscale devono ammontare almeno a fr. 300 000 per periodo fiscale. Oltre a questa soglia, scatta il reato preliminare al riciclaggio di denaro. Il messaggio del Consiglio federale rileva a questo proposito quanto segue:

«Per essere in presenza di riciclaggio di denaro è invece necessario un oggetto, ovverosia valori patrimoniali che possono essere confiscati. Occorre quindi che si sia ottenuto un risultato, in questo caso che la sottrazione d'imposta sia stata effettivamente commessa. Ciò viene considerato al numero 1^{bis}. Per evitare che l'Ufficio di comunicazione venga inondato da una marea di comunicazioni di sospetto riguardanti casi insignificanti, è previsto di configurare la frode fiscale quale reato preliminare al riciclaggio di denaro se le imposte sottratte ammontano a oltre 200 000 franchi (*ndr. il Parlamento ha poi aumentato la soglia a 300 000 franchi*) per anno fiscale. La fissazione di una soglia direttamente nella legge stabilisce anche la soglia a partire dalla quale gli intermediari finanziari sono tenuti a farsi carico dei loro accresciuti obblighi di diligenza in relazione con il reato preliminare in materia fiscale e darne comunicazione all'Ufficio di comunicazione in caso

⁷³ Messaggio GAFI, pag. 626.

⁷⁴ BEUSCH/FRIEDLI/BORLA, op. cit., pag. 541.

⁷⁵ Per la definizione di documento si deve far riferimento all'art. 110 CP; sono quindi tali tutti gli scritti destinati o atti a provare un fatto di portata giuridica. La nozione di documento non si estende alla dichiarazione fiscale (GIOVANNI MOLO, Il recepimento del riciclaggio fiscale nel diritto svizzero: cause e conseguenze, in: Samuele Vorpe [a cura di], *Contravvenzioni e delitti fiscali nell'era dello scambio internazionale d'informazioni*, Studi in onore di Marco Bernasconi, Manno 2015, pag. 555 segg., pag. 566).

⁷⁶ MOLO, op. cit., pag. 565.

di sospetto di riciclaggio di denaro. Questa soglia non cambia tuttavia nulla al reato di base, che rimane un delitto»⁷⁷.

Per commettere un riciclaggio fiscale, quindi, non è sufficiente che si sia configurato da parte del contribuente un uso di documenti falsi, ma è anche necessario che si sia prodotto un risultato, cioè una sottrazione d'imposta⁷⁸. Da questo profilo, il delitto fiscale qualificato non costituisce, come la frode fiscale, soltanto un reato di comportamento, ma integra altresì la necessità di un risultato completo⁷⁹, ovvero il verificarsi del superamento della soglia di fr. 300 000.

Per quanto attiene ai compiti di sorveglianza dell'intermediario finanziario, sempre il Consiglio federale, così si esprime:

«L'intermediario finanziario non deve né provare il reato preliminare fiscale, né calcolare al centesimo l'imposta sottratta bensì, semplicemente, disporre di segnali sufficienti a giustificare una comunicazione di sospetto. Egli è inoltre giuridicamente tutelato nel senso che effettua in buona fede una simile comunicazione, basandosi sull'obbligo di annunciare o sul diritto di comunicare (art. 11 LRD [ndr. Legge federale relativa alla lotta contro il riciclaggio di denaro e il finanziamento del terrorismo nel settore finanziario; RS 955.0])»⁸⁰.

1.5.3. Il principio di doppia incriminazione

Il principio della doppia incriminazione comporta un esame della fattispecie anche secondo la qualificazione della stessa secondo il diritto svizzero. Ne consegue quindi che un'infrazione fiscale commessa all'estero che dà luogo a delle operazioni patrimoniali in Svizzera può generare una punibilità secondo l'art. 305^{bis} n. 3 CP nella misura in cui la stessa, se fosse stata commessa in Svizzera, sarebbe qualificabile quale delitto fiscale qualificato secondo il n. 1^{bis81}. Le condizioni necessarie per qualificare un reato di riciclaggio secondo il CP sono le seguenti⁸²:

⁷⁷ Messaggio GAFI, pag. 626.

⁷⁸ MOLO, op. cit., pag. 565.

⁷⁹ MOLO, op. cit., pag. 565.

⁸⁰ Messaggio GAFI, pag. 627.

⁸¹ MOLO, op. cit., pag. 570.

⁸² Messaggio GAFI, pag. 627.

- nei confronti dell'autorità fiscale estera è stato commesso un reato di frode fiscale (artt. 186 LIFD e 59 cpv. 1 LAID);
- l'imposta sottratta è pari o superiore a fr. 300 000 o il corrispondente in valuta estera. Entrano in linea di conto le imposte estere così come sono considerate dalla LIFD e dalla LAID (*i.e.* imposta sul reddito e sulla sostanza delle persone fisiche, imposta sull'utile e sul capitale delle persone giuridiche e imposta sugli utili immobiliari);
- l'atto costituisce reato anche nel luogo in cui è stato commesso.

Il Consiglio federale osserva che *«affinché la disposizione non rimanga lettera morta se l'atto viene compiuto all'estero, la condizione della doppia incriminazione non può essere interpretata in maniera troppo restrittiva [...] Se all'estero è punibile la <mera> sottrazione d'imposta, deve essere soddisfatta la condizione della doppia incriminazione»*⁸³. Contrariamente a quanto da esso indicato, è stato chiarito nel corso dell'adozione del nuovo art. 305^{bis} CP *«che, contrariamente a quanto era stato indicato nel Messaggio GAFI del Consiglio federale secondo cui, nel caso in cui l'infrazione fiscale fosse stata commessa all'estero, la condizione della doppia punibilità non dovesse essere interpretata in maniera eccessivamente restrittiva ritenuto come nella maggior parte degli altri Stati la sottrazione fiscale rientra nelle possibili infrazioni preliminari al riciclaggio di denaro, tale condizione deve invece essere interpretata in maniera rigorosa»*⁸⁴. In questo modo si evita una disparità di trattamento tra conseguenze giuridiche in termini di punibilità per il riciclaggio di un'infrazione fiscale commessa in Svizzera con una commessa all'estero⁸⁵.

1.5.4. Il campo di applicazione temporale

I delitti fiscali qualificati commessi entro il 31 dicembre 2015 e superiori a fr. 300 000, non configurano un reato preliminare al riciclaggio di denaro. Ne consegue che l'intermediario finanziario non è tenuto a comunicare

⁸³ Messaggio GAFI, pag. 627.

⁸⁴ MOLO, op. cit., pag. 571.

⁸⁵ MOLO, op. cit., pag. 571.

all'Ufficio di comunicazione alcuna informazione dal 1° gennaio 2016 su fatti riferiti all'anno precedente poiché il delitto fiscale qualificato non era ancora considerato quale reato preliminare al riciclaggio di denaro⁸⁶. Di conseguenza, per determinare una punibilità dell'autore del riciclaggio ai sensi dell'art. 305^{bis} n. 1 CP l'atto di riciclaggio⁸⁷ dovrà essere stato compiuto dopo il 1° gennaio 2016, così come il delitto fiscale qualificato⁸⁸. Il divieto di retroattività viene chiaramente esplicitato nella norma transitoria della modifica del 12 dicembre 2014, dal seguente tenore:

L'articolo 305^{bis} non è applicabile ai delitti fiscali qualificati ai sensi dell'articolo 305^{bis} numero 1^{bis} commessi prima dell'entrata in vigore della modifica del 12 dicembre 2014.

1.5.5. La definizione di truffa fiscale qualificata per le imposte indirette

Il reato di truffa fiscale in materia di imposte indirette si configura attraverso un comportamento subdolo dell'autore che gli permette di ottenere con l'inganno una prestazione dall'ente pubblico o che questi sia stato defraudato di una tassa in somma rilevante (art. 14 cpvv. 1 e 2 DPA)⁸⁹.

Affinché la truffa fiscale diventi «*qualificata*», l'autore deve aver ottenuto per sé o per altri un «*indebito profitto di entità particolarmente considerevole*» oppure aver pregiudicato «*in modo particolarmente considerevole gli interessi patrimoniali o altri diritti dell'ente pubblico*» (art. 14 cpv. 4 DPA).

Gli elementi costitutivi della truffa fiscale qualificata sono i seguenti⁹⁰:

- dev'esserci un inganno astuto, ovvero l'autore deve ricorrere a menzogna, manovre fraudolente o messinscena, oppure fornire informa-

⁸⁶ Messaggio GAFI, pag. 628.

⁸⁷ Quale atto costitutivo del riciclaggio secondo l'art. 305^{bis} n. 1 CP può entrare in considerazione qualsiasi transazione con cui viene interrotta la tracciabilità del denaro, p. es. attraverso il prelievo in contanti oppure, in certe circostanze, anche attraverso un bonifico bancario. Per contro il semplice versamento su un conto bancario personale di averi provenienti da un delitto fiscale qualificato non costituisce un atto di riciclaggio (MOLO, op. cit., pag. 568 seg.).

⁸⁸ MOLO, op. cit., pag. 572.

⁸⁹ Messaggio GAFI, pag. 628.

⁹⁰ Messaggio GAFI, pag. 629 segg.

zioni, impossibili o difficili da verificare o la cui verifica non può essere ragionevolmente pretesa;

- l'amministrazione dev'essere indotta in errore, ovvero deve farsi una rappresentazione sbagliata della realtà;
- dev'esserci un conseguimento fraudolento per sé o per altri di una prestazione, sottrazione di una somma importante all'ente pubblico o pregiudizio nei suoi interessi patrimoniali;
- dev'esservi un nesso causale;
- l'autore deve aver agito per mestiere o con il concorso di uno o più terzi;
- dev'esserci intenzionalità;
- il risultato dev'essere effettivamente realizzato in misura particolarmente considerevole. La nozione di entità del profitto viene lasciata alla giurisprudenza. L'importo deve tuttavia essere superiore ai fr. 15 000, che costituisce oggi la «*somma rilevante*» ai sensi del capoverso 2 dell'art. 14 DPA.

L'art. 14 cpv. 4 DPA si applica all'IVA sull'importazione e sulle operazioni e prestazioni eseguite in territorio svizzero, ai dazi doganali, alle imposte speciali di consumo (imposta sul tabacco, birra, alcol, oli minerali), all'imposta preventiva e alle tasse di bollo, all'esenzione e al rimborso di imposte qualificate come dei sussidi, alla tassa sul traffico pesante commisurata alle prestazioni, all'imposta sui veicoli e alla tassa sul CO₂⁹¹.

1.5.6. I nodi da sciogliere

Diversi sono i punti interrogativi della nuova Legge GAFI, in particolare⁹²:

- l'introduzione del grave reato fiscale (ovvero frode/truffa fiscale qualificata) nel diritto svizzero come si presta ad essere reato a monte di riciclaggio, nel momento in cui non si è in presenza di alcun flusso di denaro che possa essere stato oggetto di riciclaggio?

⁹¹ Messaggio GAFI, pag. 633; BEUSCH/FRIEDLI/BORLA, op. cit., pag. 544.

⁹² BEUSCH/FRIEDLI/BORLA, op. cit., pag. 547 seg.

- il risparmio d'imposta conseguito con il grave reato fiscale contamina tutto il patrimonio del contribuente⁹³?
- il risultato dell'uso di documenti falsi a scopo fiscale deve, per dar luogo al riciclaggio fiscale essere effettivo? Dev'essersi consumata interamente una sottrazione d'imposta mediante una decisione formale dell'ufficio di tassazione? Oppure è sufficiente un risultato «virtuale», in assenza cioè di una decisione formale dell'ufficio di tassazione⁹⁴?
- come può l'intermediario finanziario riconoscere gli atti commessi all'estero?

1.5.7. *L'entrata in vigore*

Il Consiglio federale ha deciso che le disposizioni sul reato preliminare al riciclaggio in materia fiscale (adeguamento del Codice penale e della legge federale sul diritto penale amministrativo) entrano in vigore a partire dal 1° gennaio 2016⁹⁵.

1.6. *Le modifiche alla tassazione degli espatriati*

1.6.1. *Introduzione*

A livello federale gli impiegati con funzione dirigenziale e gli specialisti con particolari qualifiche professionali, distaccati temporaneamente in Svizzera dal loro datore di lavoro straniero (cd. «*espatriati*») beneficiano di deduzioni professionali supplementari rispetto agli altri contribuenti che svolgono funzioni analoghe ma che non hanno la qualifica di «*espatriati*», avendo un domicilio fiscale durevole in Svizzera.

⁹³ Molo (MOLO, op. cit., pag. 567) ritiene che potranno essere oggetto di riciclaggio soltanto i valori direttamente contaminati poiché costituiscono l'oggetto di un risparmio fiscale illecito: essi soli potranno essere oggetto di confisca e rientrare nel campo di applicazione dell'art. 305^{bis} CP. Questa tesi è condivisibile.

⁹⁴ MOLO, op. cit., pag. 565.

⁹⁵ DFF, Entrata in vigore della legge federale concernente l'attuazione delle Raccomandazioni del GAFI rivedute nel 2012, Comunicato stampa, Berna, 29 aprile 2015.

Due recenti atti parlamentari⁹⁶ avevano chiesto di abolire queste spese professionali particolari, sostenendo che queste ultime costituiscano un privilegio fiscale per gli espatriati e che esista pertanto una disparità di trattamento con gli altri contribuenti. Il 10 marzo 2014 il Consiglio nazionale aveva respinto entrambe le mozioni. Tuttavia, il Consiglio federale aveva incaricato l'Ufficio federale di giustizia (UFG)⁹⁷ di esaminare se dal profilo del diritto costituzionale le singole deduzioni previste dall'Ordinanza sulla deduzione di spese professionali particolari di impiegati con funzione dirigenziale e di specialisti attivi temporaneamente in Svizzera ai fini dell'imposta federale diretta (Oespa; RS 642.118.3) fossero giustificate, nonché se la delega dell'art. 26 cpv. 1 LIFD consentisse al Consiglio federale di prevedere delle particolari spese professionali per gli espatriati (art. 2 Oespa). Alla luce dei risultati emersi dalla perizia, il Consiglio federale ha istituito un gruppo di lavoro per un esame delle modifiche all'Ordinanza concernente gli espatriati, che si è concluso nell'autunno del 2013. Le modifiche sono poi state approvate il 9 gennaio 2015⁹⁸.

1.6.2. La nozione di espatriato

Come già evidenziato nell'introduzione, gli espatriati sono ai sensi dell'art. 1 cpv. 1 Oespa «*gli impiegati con funzione dirigenziale e gli specialisti con particolari qualifiche professionali, distaccati temporaneamente in Svizzera dal loro datore di lavoro straniero*». Queste persone hanno la possibilità di «*dedurre ai fini dell'imposta federale diretta le spese professionali particolari, in aggiunta alle spese professionali secondo l'ordinanza del 10 febbraio 1993 sulle spese professionali. Queste spese professionali particolari sono considerate come altre spese professionali ai sensi dell'articolo 26 capoverso 1 lettera c LIFD*».

⁹⁶ Mozione n. 12.3510 «*Abolizione dei privilegi fiscali degli espatriati*», depositata il 13 giugno 2012 da Hildegard Fässler-Osterwalder; Mozione n. 12.3560 «*Basta con i privilegi fiscali per gli espatriati*», depositata il 14 giugno 2012 da Louis Schelbert.

⁹⁷ UFG, *Déductions fiscales accordées aux expatriés: Examen de la constitutionnalité et de la légalité de l'ordonnance concernant les expatriés (Oexpa)* du 3 octobre 2000 (RS 642.118.3), *Avis de droit* du 6 septembre 2011, JAAC 2/2011 del 6 dicembre 2011, pag. 37 segg.

⁹⁸ RU 2015 311.

La formulazione del capoverso 1 rivista dal Consiglio federale definisce due categorie di espatriati:

- gli impiegati con funzione dirigenziale e
- gli specialisti con particolari qualifiche professionali.

Con le modifiche del 9 gennaio 2015 gli specialisti devono essere distaccati temporaneamente in Svizzera da un datore di lavoro straniero per poter essere qualificati come «*espatriati*»⁹⁹. In questo modo le spese supplementari vengono sostenute nell'ambito di un contratto di lavoro esistente. Il Consiglio federale rileva che «*se la persona viene assunta da un nuovo datore di lavoro avente la propria sede o il proprio stabilimento in Svizzera, il legame tra le spese ai sensi dell'articolo 2 e l'attività lucrativa non è più sufficientemente stretto affinché le spese possano essere considerate spese professionali deducibili*»¹⁰⁰.

1.6.3. La perdita dello statuto di espatriato

Le condizioni sono stabilite dall'art. 1 cpvv. 2 e 3 Oespa. L'attività lucrativa temporanea, che dà diritto alle deduzioni supplementari, può essere considerata tale per un massimo di 5 anni (cpv. 2). Quando l'attività temporanea diventa permanente (nei 5 anni), il diritto alle deduzioni supplementari si estingue (cpv. 3).

⁹⁹ La norma prevista dall'Ordinanza concernente gli espatriati prima delle modifiche del 9 gennaio 2015, l'art. 1 cpv. 1 lett. b Oespa, si applica agli «*specialisti di ogni genere che svolgono in Svizzera un compito temporaneo. Per specialisti si intendono lavoratori che, grazie alle loro particolari qualifiche professionali, sono usualmente impiegati in campo internazionale, nonché persone che nello Stato di domicilio esercitano un'attività indipendente e sono attivi in Svizzera come salariati al fine di svolgere un compito concreto temporaneo*».

¹⁰⁰ DFF, Rapporto esplicativo concernente la revisione dell'ordinanza sulla deduzione di spese professionali particolari di impiegati con funzione dirigenziale e di specialisti attivi temporaneamente in Svizzera ai fini dell'imposta federale diretta (Ordinanza concernente gli espatriati, Oespa), Berna, gennaio 2015, pag. 3 (cit.: Rapporto Oespa).

1.6.4. Le deduzioni per spese professionali particolari per espatriati domiciliati all'estero

La nuova formulazione adottata contiene una precisazione che permette di limitare le deduzioni delle spese di viaggio alle sole spese di viaggio «*necessarie*» tra il domicilio all'estero e la Svizzera (art. 2 cpv. 1 lett. *a* Oespa)¹⁰¹. Non figura più la formulazione «*spese correnti di viaggio*». Le spese necessarie per i viaggi tra il domicilio all'estero e la Svizzera sono una conseguenza del distacco dell'espatriato deciso dal suo datore di lavoro. Costituiscono pertanto delle spese particolari che non rientrano nel massimo dei fr. 3000 concernente le spese di trasporto professionali deducibili che sono state «*limitate*» dalla Legge federale concernente il finanziamento e l'ampliamento dell'infrastruttura ferroviaria¹⁰².

È stata poi precisata la deduzione delle adeguate spese di abitazione in Svizzera. Sono ora deducibili solo quando l'abitazione all'estero è destinata in modo permanente all'uso personale («*per uso proprio*», art. 2 cpv. 1 lett. *b* Oespa). Nel caso in cui l'espatriato decidesse di affittare o subaffittare la sua abitazione all'estero, questa non sarebbe più per suo uso proprio. In tal caso deve sostenere solo le spese per un alloggio e quindi non si giustifica più la deduzione di cui all'art. 2 cpv. 1 lett. *b* Oespa¹⁰³.

1.6.5. Le deduzioni per spese professionali particolari per espatriati domiciliati in Svizzera

Per gli espatriati con domicilio in Svizzera, è possibile dedurre le spese di trasloco, di abitazione in Svizzera e di una scuola per i figli (art. 2 cpv. 2 lett. *a-c* Oespa).

Per quanto concerne le spese di trasloco (in Svizzera e di ritorno nello Stato di domicilio precedente), incluse le spese di viaggio di andata e di ritorno dell'espatriato e della sua famiglia (art. 2 cpv. 2 lett. *a* Oespa), la nuova versione dell'Ordinanza è stata completata dall'aggettivo «*necessarie*», al fine di definire un quadro più ristretto, ovvero legato soltanto

¹⁰¹ DFF, Rapporto Oespa, pag. 3.

¹⁰² DFF, Rapporto Oespa, pag. 3; cfr. *supra* 1.4.

¹⁰³ DFF, Rapporto Oespa, pag. 3.

alle spese di trasloco «*indispensabili*» per l'espatriato. Ne consegue che saranno considerate solo le spese di trasloco direttamente legate all'azione di traslocare, come p. es. le spese di trasporto dei mobili¹⁰⁴.

Per quanto attiene alle spese adeguate di abitazione in caso di mantenimento di un'abitazione permanente all'estero per uso proprio (art. 2 cpv. 2 lett. *b* Oespa), si rimanda al commento del capitolo precedente.

Alcune precisazioni sono state apportate anche alla possibilità di dedurre le spese d'insegnamento in scuole private. Se la lingua madre del bambino non corrisponde alla lingua usata nella scuola pubblica del suo domicilio, le spese d'insegnamento nella scuola privata sono deducibili. Le «*spese per la frequentazione*» di una scuola privata rappresentano delle spese d'insegnamento in senso stretto, ragione per la quale sono escluse le spese per pasti, di trasporto e di custodia dei figli prima o dopo i corsi scolastici¹⁰⁵.

1.6.6. Le spese non deducibili per gli espatriati

L'art. 3 Oespa non ha subito modifiche. Per completezza si osserva che questa disposizione esclude la deducibilità delle: (*a*) spese per il mantenimento dell'abitazione permanente all'estero; (*b*) spese d'arredamento e spese accessorie per l'abitazione in Svizzera; (*c*) spese supplementari causate dal livello dei prezzi o dall'onere fiscale più elevati in Svizzera; (*d*) spese per la consulenza giuridica e fiscale.

1.6.7. La deduzione forfettaria in luogo di quelle effettive

In luogo delle deduzioni precedentemente descritte, l'espatriato può dedurre un importo forfettario mensile di fr. 1500 (art. 4 cpv. 1 Oespa). Questa disposizione ha lo scopo di semplificare gli oneri amministrativi. L'espatriato che vuol far valere delle spese effettive più elevate, deve comprovare le spese professionali particolari¹⁰⁶.

¹⁰⁴ DFF, Rapporto Oespa, pag. 4.

¹⁰⁵ DFF, Rapporto Oespa, pag. 4.

¹⁰⁶ DFF, Rapporto Oespa, pag. 4 seg.

L'importo forfettario delle spese copre tutte quelle indicate all'art. 2 Oespa, ad eccezione del cpv. 2 lett. c che concerne le spese per l'insegnamento scolastico dei figli. Per queste spese è necessario infatti comprovare la spesa effettiva.

Seppur non sia più previsto esplicitamente nell'art. 4 cpv. 1 Oespa, l'espatriato con domicilio in Svizzera può continuare a dedurre le spese professionali particolari in aggiunta alle spese ordinarie previste dall'Ordinanza sulle spese professionali.

Il capoverso 2 dell'art. 4 Oespa riprende il vecchio capoverso 4 e riguarda gli obblighi del datore di lavoro, nel caso in cui il contribuente è soggetto alla procedura d'imposizione alla fonte. Il datore di lavoro riduce della deduzione forfettaria di fr. 1500 il salario lordo determinante per il calcolo dell'imposta. La deduzione di spese effettive più elevate può essere fatta valere dall'espatriato nell'ambito dell'applicazione dell'art. 90 cpv. 2 o dell'art. 137 LIFD.

1.6.8. La norma transitoria

L'Ordinanza concernente gli espatriati si completa con una norma transitoria (art. 4a Oespa), la quale prevede quanto segue:

Le persone che al momento dell'entrata in vigore della modifica del 9 gennaio 2015 sono considerate espatriate ai sensi dell'articolo 1 capoverso 1 secondo la versione del 3 ottobre 2003, conservano questo statuto fino alla fine dell'attività lucrativa provvisoria.

Ne consegue che le persone che beneficiano dello statuto di espatriati già al 1° gennaio 2016, possono conservare questo statuto fino al termine del loro mandato di durata determinata¹⁰⁷.

1.6.9. Entrata in vigore

L'entrata in vigore della riveduta Ordinanza concernente gli espatriati è prevista per il 1° gennaio 2016¹⁰⁸.

¹⁰⁷ DFF, Rapporto Oespa, pag. 5.

¹⁰⁸ DFF, Le rivedute disposizioni sulle deduzioni fiscali per gli espatriati entrano in vigore a inizio 2016, Comunicato stampa, Berna, 16 gennaio 2015.

2. Legislazione cantonale

2.1. *Il contributo sul plusvalore*

2.1.1. *Introduzione*

La garanzia della proprietà viene disciplinata all'art. 26 Cost. Il secondo capoverso prevede che «*in caso d'espropriazione o di restrizione equivalente della proprietà è dovuta piena indennità*» al proprietario da parte dell'ente pubblico. Il privato può infatti pretendere un'indennità piena per le restrizioni al suo diritto di proprietà equivalenti ad espropriazione materiale. Questa disposizione, di rango costituzionale, garantisce pertanto una piena indennità per le espropriazioni materiali, ma è invece silente riguardo alla compensazione dei vantaggi¹⁰⁹ a favore dei proprietari privati¹¹⁰.

Per riequilibrare questa situazione, la Legge federale sulla pianificazione del territorio (LPT; RS 700) si è dotata sin dal lontano 1979 dell'art. 5 cpv. 1 in base al quale «*il diritto cantonale prevede un'adeguata compensazione di vantaggi o svantaggi rilevanti, derivanti da pianificazioni secondo la presente legge*». Siccome però solo alcuni Cantoni si sono dotati di questo strumento nel loro diritto cantonale¹¹¹, il legislatore federale ha completato il 15 giugno 2012 la Legge federale sulla pianificazione del territorio con una regolamentazione minima del prelievo di plusvalore (inserimento dei capoversi da 1^{bis} sino a 1^{sexies} all'art. 5 LPT¹¹²), obbligando inoltre i Cantoni ad adottare una propria disciplina entro il 2019, pena il divieto di delimitare delle nuove zone edificabili (art. 38a cpv. 4 LPT)¹¹³.

¹⁰⁹ Il vantaggio corrisponde al plusvalore economico di un fondo, vale a dire all'aumento del suo valore venale (PATRIZIA CATTANEO BERETTA, *Il modello ticinese di prelievo del plusvalore*, RtiD I-2015, pag. 437 segg., pag. 443).

¹¹⁰ CATTANEO BERETTA, op. cit., pag. 438.

¹¹¹ Al momento Basilea Città, Neuchâtel, Ginevra, Turgovia e, appunto, Ticino (CATTANEO BERETTA, op. cit., pag. 446).

¹¹² RU 2014 899.

¹¹³ CATTANEO BERETTA, op. cit., pag. 440.

L'uso dell'aggettivo «*rilevante*» secondo l'art. 5 cpv. 1^{bis} LPT è volto a tener conto del principio di proporzionalità ed evitare un dispendio amministrativo eccessivo per l'accertamento di variazioni di valore di poca entità¹¹⁴.

Dal profilo fiscale, di particolare importanza sono l'art. 5 cpv. 1^{bis} LPT in base al quale «*i vantaggi derivanti da pianificazioni sono compensati con un'aliquota del 20 per cento almeno*» e il cpv. 1^{quinqes}, che prevede poi la possibilità per i Cantoni di inserire delle quote esenti. Il cpv. 1^{sexies} stabilisce che «*in caso di imposta sugli utili da sostanza immobiliare, la tassa pagata è dedotta dall'utile quale parte delle spese*». La causa dell'aumento del valore del terreno deve risultare da un provvedimento di natura pianificatoria (piani d'utilizzazione [art. 14 seg. LPT], altri provvedimenti quali la ricomposizione particellare [art. 20 LPT], licenza edilizia eccezionale [art. 24 seg. LPT], zona di pianificazione [art. 27 LPT], esclusi invece i piani direttori e quelli settoriali della Confederazione [artt. 6 e 13 LPT])¹¹⁵.

L'introduzione di un contributo di plusvalore è dettato anche dal fatto che l'attuale imposta sugli utili immobiliari prevista da tutti i Cantoni (art. 12 LAID) non è adeguata a colpire a sufficienza il plusvalore perché, in funzione del capoverso 5 dell'art. 12 LAID, i Cantoni provvedono affinché gli utili realizzati a corto termine siano imposti più gravemente¹¹⁶. Ne consegue una riduzione importante dell'aliquota in funzione della durata della proprietà del fondo. Questa caratteristica facilita la tesauratione fondiaria ed è quindi contraria al principio della compensazione adeguata con un'aliquota minima del 20% (art. 5 cpv. 1^{bis} LPT)¹¹⁷.

¹¹⁴ Messaggio n. 6728 del 18 dicembre 2012, Modifica della legge sullo sviluppo territoriale (Lst) del 21 giugno 2011, Compensazione di vantaggi e svantaggi derivanti dalla pianificazione del territorio, pag. 6 (cit.: Messaggio Lst).

¹¹⁵ CATTANEO BERETTA, op. cit., pag. 440, nota a piè di pagina n. 25. Messaggio Lst, pag. 5 seg.

¹¹⁶ L'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID prevede un assoggettamento all'imposta per «*i plusvalori derivanti dalla pianificazione ai sensi della legge federale del 22 giugno 1979 sulla pianificazione del territorio, senza che vi sia alienazione, sempreché il diritto cantonale assoggetti questa fattispecie all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare*».

¹¹⁷ CATTANEO BERETTA, op. cit., pag. 445; cfr. anche le considerazioni del Consiglio di Stato del Cantone Ticino (Messaggio Lst, pag. 14 seg.).

Per quanto concerne gli svantaggi, l'art. 5 cpv. 2 LPT, che riprende l'art. 26 cpv. 2 Cost., stabilisce che per ogni restrizione della proprietà equivalente ad espropriazione è dovuta piena indennità; il regime di compensazione degli svantaggi comprende pertanto le indennità versate nei casi di espropriazione materiale¹¹⁸.

2.1.2. Le nuove disposizioni in materia di plusvalore approvate dal Gran Consiglio

Il Gran Consiglio ha approvato in data 18 dicembre 2014 le modifiche alla Legge sullo sviluppo territoriale (Lst; RL 7.1.1.1). Il Capitolo secondo della legge cantonale si occupa della «*Compensazione di vantaggi e svantaggi derivanti dalla pianificazione*» (art. 92 segg. Lst).

Il contributo sul plusvalore è un tributo pubblico, posto a carico di un proprietario fondiario, attraverso il quale l'incremento di valore di un terreno derivante da un provvedimento pianificatorio è trasferito, in parte o in misura preponderante, all'ente pubblico¹¹⁹.

L'art. 93 Lst definisce la nozione di vantaggi rilevanti. In questa disposizione (cpv. 1) si considera «*vantaggio rilevante soggetto a contributo*» l'aumento di valore di un terreno superiore a fr. 100 000 che deriva (a) dalla sua assegnazione alla zona edificabile; (b) da una modifica di un piano d'utilizzazione che comporta un aumento di almeno 0,2 punti dell'indice di sfruttamento o di almeno 1,5 punti dell'indice di edificabilità; (c) da un cambiamento di destinazione che ingenera un plusvalore importante. Sono quindi esenti da contributo gli aumenti di valore di un terreno sino a fr. 100 000 (cpv. 2). Dal punto di vista operativo, ciò significa che nulla sarà dovuto per gli aumenti di valore del terreno sino a fr. 100 000 e che, se, p. es., il plusvalore ammonta a fr. 110 000, il contributo sarà calcolato e dovuto su soli fr. 10 000, considerando quindi imponibile solo ciò che va oltre la quota esente¹²⁰.

¹¹⁸ Messaggio Lst, pag. 8 seg.

¹¹⁹ Messaggio Lst, pag. 7.

¹²⁰ Messaggio Lst, pag. 27.

Il contributo è dovuto dal proprietario del terreno. Sono previste due diverse aliquote, una del 20% e l'altra del 30% (art. 94 cpv. 1 Lst). Quella del 30% è applicabile al plusvalore nei casi di assegnazione del terreno alla zona edificabile. Il 20% del plusvalore è invece applicabile *(i)* nei casi di modifica di un piano d'utilizzazione che comporta un aumento di almeno 0,2 punti dell'indice di sfruttamento o di almeno 1,5 punti dell'indice di edificabilità, oppure alternativamente *(ii)* nei casi di cambiamento di destinazione che ingenera un plusvalore importante.

La base di calcolo del plusvalore è data dalla differenza di valore del terreno prima e dopo la misura pianificatoria (art. 94 cpv. 2 Lst).

Sono esenti dal pagamento del contributo la Confederazione, il Cantone, i Comuni, le loro istituzioni autonome e gli altri enti (art. 96 Lst).

L'art. 97 Lst concerne l'esigibilità e il prelievo del contributo. Secondo il capoverso 1 il contributo sul plusvalore è esigibile al momento della costruzione o della vendita del terreno e viene prelevato dal Comune di situazione del terreno (cpv. 2). Il diritto di riscossione del contributo si prescrive in 10 anni dalla sua esigibilità (cpv. 3). Si tratta del modello praticato dal Canton Basilea, che attua il principio secondo il quale un prelievo va operato dove il vantaggio è divenuto reale, cioè monetizzabile¹²¹. Il Consiglio di Stato osserva inoltre quanto segue: «*All'obiezione che il dover pagare il tributo e contestualmente effettuare investimenti di rilievo (nuova costruzione) può configurare una durezza eccessiva, si può rispondere ipotizzando la pratica del differimento o della rateazione del pagamento, che verrà sancita mediante regolamento*»¹²².

I proventi del contributo di plusvalore vengono poi ripartiti fra il Comune di situazione del terreno, che ha prelevato il contributo, per i 2/3 e il Cantone per 1/3 (art. 98 cpv. 1 Lst). Gli introiti devono essere utilizzati per misure di sviluppo territoriale qualificate, in particolare per interventi di valorizzazione territoriale e del paesaggio o ad indennità d'espropriazione materiale (art. 98 cpv. 2 Lst).

¹²¹ Messaggio Lst, pag. 20.

¹²² Messaggio Lst, pag. 31.

2.1.3. Il nesso tra contributo di plusvalore e calcolo dell'imposta sugli utili immobiliari

Nel caso in cui il proprietario vendesse il terreno, dal calcolo dell'utile dell'imposta immobiliare è necessario dedurre quale costo d'investimento il contributo sul plusvalore (art. 99 cpv. 1 Lst e art. 134 cpv. 1 LT). Questa misura ha lo scopo di evitare che in caso di vendita del terreno che ha fruito di un vantaggio ai sensi dell'art. 93 Lst si realizzi una doppia imposizione a causa della tassazione della plusvalenza come contributo di plusvalore prima e come utile immobiliare, poi¹²³. L'introduzione del prelievo mirato mediante contributo di plusvalore comporta peraltro una sorta di effetto di sostituzione, in quanto riduce il gettito oggi prelevato in virtù della tassa sugli utili immobiliari¹²⁴.

2.1.4. La costituzione dell'ipoteca legale

L'ente pubblico, a garanzia del contributo sul plusvalore, è abilitato ad iscrivere un'ipoteca legale (art. 836 CC) a carico del terreno che ha beneficiato dell'aumento di valore (art. 100 cpv. 1 Lst). L'art. 836 cpv. 2 CC stabilisce che le ipoteche legali del diritto cantonale che nascono senza iscrizione, sono iscritte nel termine di 4 mesi dall'esigibilità del credito, risp. di 2 anni dalla nascita dello stesso, in modo da renderle opponibili ai terzi acquirenti in buona fede, per crediti di importi superiori a fr. 1000¹²⁵.

2.1.5. L'entrata in vigore

Ai sensi dell'art. 122 Lst la compensazione di vantaggi rilevanti si applica alle misure pianificatorie dopo l'entrata in vigore degli artt. 92-101 Lst. Le modifiche del 18 dicembre 2014 della Legge sullo sviluppo territoriale sono entrate in vigore il 10 febbraio 2015¹²⁶.

¹²³ Messaggio Lst, pag. 34.

¹²⁴ Messaggio Lst, pag. 21.

¹²⁵ Messaggio Lst, pag. 36.

¹²⁶ BU 6/2015, pag. 40 segg.

2.2. *Il moltiplicatore comunale al 100%*

2.2.1. *Introduzione*

Il Gran Consiglio ha accolto il 5 novembre 2014 la modifica della Legge tributaria che aumenta la pressione fiscale a carico dei lavoratori frontalieri che in Ticino esercitano un'attività lucrativa dipendente. Tra le diverse misure, la più significativa è senz'altro l'art. 114 cpv. 2 LT che prevede un aumento dell'imposta comunale all'importo dell'imposta cantonale. Si è passati quindi da un'imposta comunale calcolata secondo l'onere fiscale medio comunale (80%) ad un moltiplicatore del 100%¹²⁷. La modifica fa seguito all'iniziativa parlamentare generica presentata il 12 marzo 2014 da Marco Chiesa e cofirmatari per il gruppo UDC «*Aggiornare il moltiplicatore comunale per il calcolo delle imposte alla fonte*».

2.2.2. *L'aumento della tassazione a carico dei frontalieri*

Il Consiglio di Stato motiva nel modo seguente l'aumento del carico fiscale per i frontalieri ai fini dell'imposta comunale: «*Per quanto attiene l'aliquota effettiva, riteniamo che il 100% sia più vicino al livello d'imposizione nel luogo di residenza dei frontalieri e concorra a coprire i costi d'infrastruttura che, ricordiamo, rientrano nella definizione del ristorno all'Italia*»¹²⁸.

La nuova disposizione prevede un moltiplicatore comunale del 100% unicamente per i lavoratori frontalieri. Questo perché, come rilevato dal Consiglio di Stato, «*i residenti con permesso B (dimoranti) e permesso G (frontalieri) con rientro settimanale potrebbero sollevare la questione della disparità di trattamento rispetto ai domiciliati se anche per essi si passasse al 100%. Questo non è il caso, dato che per dette categorie di contribuenti il quadro fiscale rimarrà sostanzialmente immutato rispetto ad oggi*»¹²⁹.

¹²⁷ BU 62/2014, pag. 589 seg.

¹²⁸ Messaggio n. 6985 del 17 settembre 2014, Modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994, Moltiplicatore comunale per il calcolo delle imposte alla fonte, pag. 1 (cit.: Messaggio moltiplicatore comunale).

¹²⁹ Messaggio moltiplicatore comunale, pag. 1.

Sulla base di questa misura il Consiglio di Stato potrà aumentare il gettito fiscale di ca. fr. 20 milioni, di cui: ca. fr. 8 milioni quota parte da riversare all'Italia, in virtù dell'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine del 1974; ca. fr. 4 milioni quota parte Cantone (commissione per incasso¹³⁰); ca. fr. 8 milioni quota parte Comuni¹³¹.

2.2.3. *Le proteste dell'Italia*

Verso la fine del mese di giugno 2015, l'Italia ha chiesto alla Commissione dell'UE di avviare una procedura di infrazione contro la Svizzera in merito all'aumento in Ticino del moltiplicatore d'imposta cantonale per i frontalieri, misura in vigore da gennaio. L'incremento, secondo Roma, violerebbe l'Accordo tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone che garantisce la parità di trattamento (ALC; RS 0.142.112.681)¹³². La norma sui frontalieri pone pure dei seri dubbi quanto alla sua compatibilità con il diritto federale superiore, in particolare con il principio della parità di trattamento sancito dalla Costituzione federale¹³³.

2.2.4. *L'entrata in vigore*

La norma è entrata in vigore il 1° gennaio 2015¹³⁴.

¹³⁰ È stato previsto, su richiesta del Gran Consiglio, l'inserimento di una «*provvisoria*» per la riscossione dell'imposta alla fonte comunale da parte dell'Ufficio cantonale competente (art. 296 cpv. 5 LT in combinazione con l'art. 24a cpv. 3 del Regolamento LT). L'autorità fiscale cantonale percepisce una percentuale del 5% in modo di poter far beneficiare effettivamente i Comuni di questa misura e di neutralizzare gli effetti negativi sull'incasso del Cantone dovuti all'innalzamento del moltiplicatore al 100% (Messaggio moltiplicatore comunale, pag. 3).

¹³¹ Messaggio moltiplicatore comunale, pag. 3.

¹³² Moltiplicatore frontalieri, procedura infrazione contro la Svizzera, Swissinfo, 25 giugno 2015, in: <http://www.swissinfo.ch/ita/moltiplicatore-frontalieri--procedura-infrazione-contro-la-svizzera/41512976> (pagina consultata il 29 agosto 2015).

¹³³ Cfr. il contributo di ANDREA PEDROLI, Il moltiplicatore d'imposta comunale nell'imposizione alla fonte dei frontalieri, RtiD I-2015, pag. 405 segg.

¹³⁴ BU 62/2014, pag. 590.

2.3. *Adeguamento al diritto federale superiore e correzione di incongruenze redazionali o sistematiche contenute nella LT*

2.3.1. *Introduzione*

I contenuti delle modifiche della Legge tributaria del 23 marzo 2015 hanno avuto lo scopo di adeguare il diritto cantonale a quello federale superiore e a correggere delle incongruenze redazionali o sistematiche contenute nella Legge tributaria¹³⁵. Le modifiche apportate sono state le seguenti¹³⁶:

- adeguamento della LT alla garanzia istituzionale sancita dall'art. 29a Cost.;
- adeguamento della LT alle disposizioni federali in materia di diritto contabile;
- modifiche della LT concernenti l'introduzione di una base legale in senso formale per la riscossione delle tasse di diffida: (i) tassa di diffida per mancato versamento del deposito o della garanzia *ex art. 253a* cpv. 1 LT e (ii) tassa di diffida per non ottemperanza degli obblighi procedurali da parte del debitore della prestazione imponibile nell'imposta alla fonte;
- modifica redazionale della disposizione transitoria della LT relativa al riversamento ai Comuni dell'imposta immobiliare;
- correzione del tenore della delega contenuta all'art. 242 cpv. 2 LT per la determinazione dell'interesse remunerativo.

2.3.2. *L'adeguamento della LT alla garanzia istituzionale sancita dall'art. 29a Cost.*

All'art. 241 LT è stato modificato il capoverso 4 e aggiunto un nuovo capoverso 5. Come indicato dal Consiglio di Stato è stata inserita nella Legge tributaria una norma che definisce la possibilità di contestare, mediante reclamo all'autorità fiscale e ricorso alla Camera di diritto tributa-

¹³⁵ BU 21/2015, pag. 221 seg.

¹³⁶ Messaggio n. 7042 del 4 febbraio 2015, Proposte di modifiche della Legge tributaria cantonale del 21 giugno 1994, pag. 1 (cit.: Messaggio modifiche LT).

rio, i fattori fiscali correlati con la decisione di tassazione quali i conteggi definitivi, segnatamente il conguaglio d'imposta e il conteggio degli interessi¹³⁷. In tal modo viene attuata la garanzia costituzionale di cui all'art. 29a Cost. Infatti quando l'autorità fiscale emette dei conteggi definitivi, questi devono poter essere impugnati dal contribuente.

2.3.3. L'adeguamento della LT alle disposizioni federali in materia di diritto contabile

A decorrere dal 1° gennaio 2013 il diritto contabile è stato rivisto. I requisiti in materia di contabilità sono stabiliti in base all'importanza economica dell'impresa (art. 957 CO)¹³⁸. Il capoverso 3 dell'art. 200 LT è stato adeguato agli sviluppi intervenuti nel Codice delle obbligazioni.

2.3.4. Le modifiche della LT concernenti l'introduzione di una base legale in senso formale per la riscossione delle tasse di diffida

Le tasse di diffida sino all'entrata in vigore delle modifiche del 23 marzo 2015 nella LT erano disciplinate dal Regolamento LT. Si è tuttavia manifestata l'esigenza di inserire le tasse di diffida in una legge in senso formale.

Le tasse di diffida prelevate per il mancato versamento del deposito o della prestazione di garanzia trovano ora collocazione all'art. 253a cpvv. 2^{bis} e 2^{ter} LT in luogo dell'art. 21 cpv. 2 Regolamento LT. Il Consiglio di Stato osserva a tale riguardo che:

«in base alla giurisprudenza del TRAM, trattandosi di tasse di cancelleria, una base legale in senso formale non sembrerebbe essere strettamente necessaria. In considerazione del fatto che le altre tasse di diffida stabilite dal Regolamento trovano il fondamento nella legge tributaria, si ritiene nondimeno adeguato dotarsi di una base legale in senso formale che prescriva che in caso di mancato versamento del deposito o della prestazione di garanzia è prelevata una tassa di diffida»¹³⁹.

¹³⁷ Messaggio modifiche LT, pag. 6.

¹³⁸ Messaggio modifiche LT, pag. 3.

¹³⁹ Messaggio modifiche LT, pag. 4.

Per quanto riguarda l'imposta alla fonte è stata pure prevista una base legale in senso formale che prevede la diffida per il debitore della prestazione imponibile, in caso di mancato invio o d'invio incompleto dei conteggi dell'imposta alla fonte, a rimediarsi entro un congruo termine (art. 121 cpv. 1^{bis} LT). Contro la diffida è data la facoltà di reclamo all'autorità fiscale e di ricorso alla Camera di diritto tributario entro i termini stabiliti dagli artt. 206 e 227 (art. 121 cpv. 1^{ter} LT).

2.3.5. La modifica redazionale della disposizione transitoria della LT relativa al riversamento ai Comuni dell'imposta immobiliare

Le disposizioni di cui agli artt. 99 e 314d LT relative al riversamento dell'imposta immobiliare ai Comuni hanno subito dal 2005 ad oggi diverse modifiche¹⁴⁰. A seguito delle svariate modifiche, il testo di legge di cui all'art. 314d LT non era più attuale, in quanto rinviava all'art. 99 cpv. 1 LT, il quale era stato, a sua volta, modificato. Per riallineare le disposizioni di legge della LT è stato quindi modificato l'art. 314d cpv. 1 LT e introdotto un nuovo capoverso 1^{bis}. Nel Rapporto della Commissione tributaria la modifica viene spiegata nel modo seguente:

«L'obiettivo di questa modifica è coprire correttamente tutte le casistiche sia per le aziende idroelettriche, sia per le altre persone giuridiche, prima del 2006, nel periodo transitorio dal 2006 al 2008, come pure dal 2009 in avanti. L'art. 99 LT è stato modificato in data 1° gennaio 2009 e il suo precedente tenore comprendeva il riversamento dell'importo dell'imposta immobiliare cantonale di tutte le persone giuridiche (e non solo delle aziende idroelettriche) ai Comuni. Nei periodi fiscali 2006, 2007 e 2008 non si è più fatto luogo al riversamento delle imposte immobiliari cantonali delle persone giuridiche e delle aziende idroelettriche in virtù della disposizione transitoria di cui all'art. 314d cpv. 1 LT. A partire dal periodo fiscale 2009, a seguito della modifica dell'art. 99 LT, il Cantone corrisponde nuovamente il 40% dell'importo dell'imposta immobiliare cantonale delle aziende idroelettriche ai Comuni»¹⁴¹.

¹⁴⁰ Messaggio modifiche LT, pag. 5.

¹⁴¹ Rapporto n. 7042 R del 6 marzo 2015 della Commissione speciale in materia tributaria sul messaggio 4 febbraio 2015 concernente alcune proposte di modifiche della Legge tributaria cantonale del 21 giugno 1994, pag. 2.

2.3.6. *La correzione del tenore della delega contenuta all'art. 242 cpv. 2 LT per la determinazione dell'interesse remunerativo*

L'art. 242 cpv. 2 LT si occupa di regolamentare i pagamenti eseguiti dal contribuente; se questi sono stati effettuati prima della scadenza è dovuto un interesse remunerativo le cui modalità e ammontare sono stabiliti dal Consiglio di Stato tramite il Regolamento LT. Tuttavia tali informazioni vengono decise dal Consiglio di Stato tramite il Decreto esecutivo sulla riscossione e gli interessi e non in un regolamento. Il riferimento al Regolamento LT è stato pertanto stralciato¹⁴².

2.3.7. *L'entrata in vigore*

Le norme sono entrate retroattivamente in vigore il 1° gennaio 2015¹⁴³.

2.4. *Le misure fiscali legate al Preventivo 2015*

2.4.1. *La provvigione di riscossione percepita dal datore di lavoro sulle imposte trattenute*

Sul tema della provvigione di riscossione percepita dal datore di lavoro per il versamento dell'imposta alla fonte si era già scritto nel numero del 2014¹⁴⁴, al quale si rimanda. Si osserva ad ogni modo che con il 1° gennaio 2015, il debitore della prestazione imponibile riceve, nel caso di utilizzo dell'applicativo *Ifonte*, una provvigione di riscossione del 2% sulle imposte trattenute e riversate. La provvigione scende all'1% negli altri casi (art. 121 cpv. 4 LT).

L'esecutivo cantonale nel messaggio sul Preventivo 2015 afferma quanto segue:

«Dopo aver già ridotto, nell'ambito del Preventivo 2014, il limite massimo della provvigione dal 4% al 2% (a far tempo dal 1° gennaio 2014), con il presente messaggio il Consiglio di Stato propone, in ossequio al principio dell'armonizzazione fiscale verticale, di adeguarsi alla nuova disposizione

¹⁴² Messaggio modifiche LT, pag. 5 seg.

¹⁴³ BU 21/2015, pag. 222.

¹⁴⁴ SAMUELE VORPE, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, RtiD II-2014, pag. 551 segg.

federale abbassando anche il limite minimo dall'attuale 2% all'1%. Si propone inoltre che, a partire dal 1° gennaio 2015, la provvigione massima del 2% venga concessa unicamente ai datori di lavoro che faranno ricorso al nuovo applicativo informatico «lfont», in maniera da incentivarne così l'utilizzo»¹⁴⁵.

2.4.2. La tassa per ogni attestazione fiscale o per ogni copia di documento rilasciato dall'autorità fiscale

Con il Preventivo 2015 è pure stato introdotto l'art. 191a LT. Secondo questa disposizione, per ogni attestazione fiscale o per ogni copia di documento è percepita una tassa stabilita dal Consiglio di Stato a dipendenza dell'aggravio amministrativo. La riscossione di una tassa è volta a compensare, a mente dell'esecutivo cantonale, l'aggravio amministrativo sopportato da vari uffici della Divisione delle contribuzioni a seguito della costante crescita del numero delle richieste per il rilascio di attestazioni fiscali¹⁴⁶. L'importo della tassa viene definito dal Consiglio di Stato all'art. 23a Regolamento LT. Secondo il relativo capoverso 1 per ogni attestazione fiscale rilasciata o fotocopie di documenti, può essere prelevata una tassa da un minimo di fr. 30 a un massimo di fr. 300 a dipendenza dell'aggravio amministrativo.

2.5. L'adeguamento della deduzione sociale per figli agli studi in caso di assegni o borse di studio

Con effetto al 1° giugno 2015, l'art. 34 cpv. 1 lett. c LT è stato modificato nel modo seguente¹⁴⁷:

Art. 34

¹Sono dedotti dal reddito netto: [...]

- c) per ogni figlio fino al 28.mo anno di età, al cui sostentamento il contribuente provvede, che frequenta una scuola o corsi di formazione, oltre al periodo dell'obbligo, un massimo di fr. 13 400.–, secondo le modalità e nei limiti fissati dal Consiglio di Stato tenuto conto dei costi supplementari sopportati.

¹⁴⁵ Messaggio n. 6987, del 23 settembre 2014, Preventivo 2015, pag. 35 (cit.: Messaggio Preventivo 2015).

¹⁴⁶ Messaggio Preventivo 2015, pag. 24.

¹⁴⁷ BU 18/2015, pag. 195.

È stata stralciata la formulazione «*senza beneficiare di assegni o borse di studio*»¹⁴⁸. In base alla previgente norma legale, le famiglie al beneficio di assegni e borse di studio non potrebbero usufruire della deduzione per figli agli studi. Infatti, secondo la precedente formulazione dell'art. 34 cpv. 1 lett. c LT, tali deduzioni erano concesse unicamente ai contribuenti i cui figli non beneficiano di assegni, borse di studio, sussidi pubblici o privati¹⁴⁹.

Dal profilo dell'equità questa disposizione non era esente da problematiche. Segnatamente «*nei casi in cui l'assegno o la borsa di studio risultino inferiori al risparmio d'imposta derivante dalla concessione della deduzione per figli agli studi. Infatti, per queste casistiche, il beneficiario del sussidio si trova finanziariamente penalizzato nei confronti di un normale contribuente, il quale, a parità di reddito imponibile, può far valere l'intera deduzione approfittando così di un risparmio d'imposta superiore rispetto al sussidio*»¹⁵⁰. Per evitare questo problema, l'art. 10 cpv. 3 del Decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche che prevede la concessione di una deduzione parziale anche per le famiglie al beneficio di una borsa di studio, ma solo fino a concorrenza del risparmio d'imposta che le stesse otterrebbero in caso di concessione dell'intera deduzione¹⁵¹. In questo modo i beneficiari di assegni o di borse di studio si ritrovano, indipendentemente dall'erogazione di assegni o borse di studio, nella stessa situazione finanziaria di un contribuente che, in assenza di tale erogazione, ha potuto usufruire dell'intera deduzione per figli agli studi¹⁵².

Con la nuova formulazione dell'art. 34 cpv. 1 lett. c LT viene così mantenuto e rafforzato lo stato attuale.

¹⁴⁸ Messaggio n. 6955 del 25 giugno 2014, Legge sugli aiuti allo studio, pag. 38 (cit.: Messaggio aiuti allo studio).

¹⁴⁹ Messaggio aiuti allo studio, pag. 11.

¹⁵⁰ Messaggio aiuti allo studio, pag. 11.

¹⁵¹ L'art. 10 cpv. 3 prevede quanto segue: «*Gli assegni o borse di studio fino a fr. 1000.– l'anno danno diritto all'intera deduzione del capoverso 1; per importi superiori le deduzioni sono computate parzialmente, ma solo fino a concorrenza del risparmio di imposta ottenibile in caso di concessione dell'intera deduzione*».

¹⁵² Messaggio aiuti allo studio, pag. 11.

2.6. *Una nuova prassi per combattere il fenomeno dei padroncini*

Nella seduta del 23 settembre 2015 il Gran Consiglio ha accolto l'«*iniziativa parlamentare presentata nella forma generica da Michela Delcò Petralli e cofirmatari per una modifica degli art. 31 e 134 della Legge tributaria (combattere il fenomeno dei padroncini)*».

L'iniziativa chiede che i costi di manutenzione (art. 31 cpv. 2 LT) e di miglìoria (art. 134 cpv. 1 LT) siano deducibili solo se accompagnati dalla prova che gli importi fatturati al contribuente sono stati dichiarati all'autorità fiscale. In particolare gli iniziativaisti «*per favorire l'economia locale e disincentivare l'utilizzo di ditte estere [...] chiedono di subordinare la deducibilità delle spese di manutenzione e di investimento relative a lavori eseguiti da ditte o persone non domiciliate in Svizzera, alla prova della notifica all'autorità di tassazione del paese di domicilio dell'introito conseguito dall'appaltatore o dal mandatario*». In questo modo gli iniziativaisti ritengono di riuscire meglio a combattere il crescente fenomeno dei padroncini nel Cantone Ticino.

La Commissione speciale in materia tributaria ha approvato i contenuti dell'iniziativa il 12 settembre 2014. Nel relativo rapporto della Commissione si conferma l'aumento della concorrenza in Ticino, dove «*molte ditte estere la fanno da padrone. I costi sono molto più bassi, alle volte arrivano anche al 50%, tanto che, non c'è da meravigliarsi, molti utilizzano le loro prestazioni lavorative al posto delle ditte locali. I dati forniti dall'Ufficio cantonale di statistica hanno attestato che alla fine del 2013 i lavoratori autonomi (i cosiddetti padroncini) hanno superato le 4'600 unità con un'impennata del 25% rispetto all'anno precedente*».

L'implementazione della nuova prassi non implica pertanto nessuna modifica legislativa ma unicamente un cambiamento nella modalità d'accertamento da parte dell'autorità fiscale, segnatamente degli uffici circondariali di tassazione delle persone fisiche. Infatti, il Gran Consiglio accogliendo lo spirito dell'iniziativa ha chiesto al Consiglio di Stato di applicare la soluzione della richiesta del bonifico bancario (o un mezzo simile) per la concessione della deduzione delle spese di manutenzione e di miglìoria prestate dai padroncini.

Questa nuova prassi si applica per le spese di manutenzione e miglioria sostenute a partire dal 1° gennaio 2016¹⁵³.

¹⁵³ SEBASTIAN MASCETTI, E fu così che il Canton Ticino decise di erigere le barricate fiscali per arginare l'avanzata dei padroncini, NF 6/2015, pag. 14 seg.

