



# RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II - 2023

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO  
HELBIG LICHTENHAHN

ESTRATTO

RIVISTA TICINESE  
DI DIRITTO

II- 2023

*Samuele Vorpe*

**Novità legislative  
nel campo del diritto tributario**

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: – Servizi giuridici del Consiglio di Stato,  
6501 Bellinzona (e-mail: legislazione@ti.ch)  
– Schweizer Buchzentrum, Industriestrasse Ost, 4614 Hägendorf

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

Stampa: Salvioni arti grafiche, 6500 Bellinzona  
e-mail: info@salvioni.ch

Copertina: riproduzione da Cornelia Forster

ISSN 1661-0954 – ISBN 978-3-7190-4704-7 (Helbing Lichtenhahn)  
ISBN 978-88-6303-058-7 (Repubblica e Cantone Ticino)

# Novità legislative nel campo del diritto tributario

*Samuele Vorpe\**

1. Legislazione federale
  - 1.1. L'imposta minima per le società multinazionali
  - 1.2. L'adeguamento delle tariffe e delle deduzioni all'indice nazionale dei prezzi al consumo (cd. progressione a freddo)
2. Legislazione cantonale
  - 2.1. L'adeguamento della Legge tributaria cantonale alle modifiche del Codice delle obbligazioni
  - 2.2. L'adeguamento della Legge tributaria cantonale alla Legge sui disoccupati anziani
  - 2.3. L'adeguamento per gli investimenti collettivi di capitale L-QIF
  - 2.4. L'utilizzazione sistematica del numero AVS da parte delle autorità
  - 2.5. L'abrogazione dell'istituto delle attestazioni vincolanti
  - 2.6. L'assoggettamento all'imposta nel Comune di domicilio o dimora fiscale per i redditi equivalenti agli investimenti in società innovative
  - 2.7. La menzione del differimento della TUI a Registro fondiario
  - 2.8. Il riparto tra i coniugi e partner registrati degli acconti versati
  - 2.9. Il metodo di calcolo per la valutazione dei titoli non quotati
  - 2.10. La deduzione degli oneri assicurativi per figli e persone bisognose a carico
  - 2.11. L'esenzione delle pretese infragruppo ai fini dell'imposta sul capitale
  - 2.12. La nozione di ristrutturazione orientata al risultato
  - 2.13. Le liberalità versate ad enti nel cui organo direttivo siede un rappresentante del Cantone o del Comune

---

\* Professore SUPSI di diritto tributario, Responsabile del Centro competenze tributarie della SUPSI, of counsel at COLLEGAL Studio legale e notarile Attorneys at law.

## 1. Legislazione federale

### 1.1. *L'imposta minima per le società multinazionali*

#### 1.1.1. *La votazione popolare*

Il 18 giugno 2023, Popolo e Cantoni hanno accolto in votazione l'imposta minima per le società multinazionali attraverso una modifica costituzionale (cd. «Attuazione del progetto dell'OCSE e del G20 sull'imposizione dei grandi gruppi di imprese»)<sup>1</sup>.

#### 1.1.2. *Il secondo pilastro*

Per dar seguito alla decisione dell'OCSE e G20 di limitare la concorrenza fiscale internazionale, la Svizzera – in qualità di Stato membro dell'OCSE – ha accettato di introdurre nel proprio ordinamento fiscale un'imposta integrativa federale, da applicare ai gruppi di impresa operanti in più Stati che conseguono una cifra d'affari di almeno 750 milioni di euro e che subiscono un'imposizione effettiva sull'utile inferiore al 15%<sup>2</sup>. Si tratta del cd. «secondo pilastro», che contiene delle norme antierosione della base imponibile a livello mondiale («*Global Anti-Base Erosion Rules*» [GloBE]) sviluppate dall'OCSE<sup>3</sup>. Queste norme conten-

---

<sup>1</sup> Si veda la scheda tecnica del dossier «Imposizione minima OCSE/G20», in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/votazioni/20230618/osce-g20.html> (pagina consultata il 27 agosto 2023). L'oggetto in votazione è stato il Decreto federale concernente un'imposizione speciale dei grandi gruppi di imprese (Attuazione del progetto dell'OCSE e del G20 sull'imposizione dei grandi gruppi di imprese), del 16 dicembre 2022, in: FF 2022 3216. Si veda, su questo tema, anche FRANCESCA AMADDEO, Aliquota minima globale: implementazione in Svizzera e nel Canton Ticino, in: RtiD I-2023, pp. 525-542.

<sup>2</sup> Aliquota d'imposta effettiva è pari al rapporto tra la somma delle imposte determinanti in uno Stato e la somma degli utili, pure determinanti in uno Stato, stabiliti secondo le regole internazionali rilasciate dall'OCSE e dal G20. Ad esempio, nel diritto fiscale svizzero, le persone giuridiche possono portare in deduzione dall'utile le imposte dirette. Questa possibilità non è prevista dalle prescrizioni modello dell'OCSE e del G20 (Messaggio n. 22.036, p. 35).

<sup>3</sup> Il cd. «primo pilastro» è ancora in fase di progettazione da parte dell'OCSE e del G20. Con questo pilastro, i Paesi in cui vengono commercializzati merci e servizi, avranno diritto di imporre una parte dell'utile della società, ancorché questa non risponda in tali Stati di una presenza fisica (ad esempio una stabile organizzazione).

gono una base di calcolo standardizzata e applicabile in tutti gli Stati aderenti. Una volta determinata la base di calcolo, si applica l'aliquota del 15%. Questo valore va poi confrontato con le imposte prelevate dallo Stato<sup>4</sup>. Nella sua base di calcolo vi rientrano le imposte sull'utile e sul capitale, nonché altre tipologie di imposte dovute sull'utile<sup>5</sup>. Per la Svizzera ciò significa l'imposta sull'utile, l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, l'imposta preventiva e l'imposta alla fonte, nonché l'imposta sul capitale<sup>6</sup>.

Nel caso in cui il risultato ottenuto fosse inferiore di quello stabilito con la base di calcolo dell'OCSE, la differenza dovrà essere assoggettata ad un'imposizione aggiuntiva.

Sono tre le metodologie per assoggettare la quota di utile inferiore al 15%:

- 1) la *Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax* (QDMTT);
- 2) la *Income Inclusion Rule* (IIR);
- 3) la *Undertaxed Payments Rule* (UTPR).

Nel primo caso si tratta di raggiungere l'imposizione minima secondo gli standard OCSE attraverso un'imposta integrativa prelevata dallo Stato in cui il livello impositivo è inferiore a quanto richiesto per le società multinazionali (modello QDMTT)<sup>7</sup>. Sussidiariamente, se tale Stato non raggiunge il livello impositivo minimo, lo Stato della società madre o eventualmente una società intermedia del gruppo ha il diritto di includere

---

<sup>4</sup> Il meccanismo di base scelto dall'OCSE e dal G20 è il seguente: in primo luogo si deve verificare se il gruppo multinazionale rientra nel campo di applicazione. Dopodiché si deve esaminare se il gruppo raggiunge o meno l'imposizione minima del 15% sull'utile conseguito. Se non raggiunge tale soglia, è necessario determinare l'aliquota percentuale dell'imposta integrativa federale e calcolare l'imposta residue.

<sup>5</sup> Messaggio del 22 giugno 2022 relativo al decreto federale concernente un'imposizione speciale dei grandi gruppi di imprese (Attuazione del progetto dell'OCSE e del G20 sull'imposizione dell'economia digitale), n. 22.036, del 22 giugno 2022, in: FF 2022 1700, p. 10 (cit.: Messaggio n. 22.036).

<sup>6</sup> Messaggio n. 22.036, p. 36.

<sup>7</sup> Detto altrimenti, se lo Stato riscuote l'imposta integrativa, nessun altro Stato in cui hanno sede le società del gruppo potrà prelevare un'IIR o una UTPR.

l'utile mancante nella propria base imponibile<sup>8</sup>. Ancora sussidiariamente, se quest'ultimo Stato non ha introdotto il modello IIR, allora gli Stati in cui hanno sede le filiali del gruppo avranno la possibilità di imporre l'importo residuo non concedendo deduzioni o attraverso un'imposta integrativa (modello UTPR)<sup>9</sup>.

È importante osservare che il secondo pilastro non costituisce uno *standard* minimo al quale gli Stati devono adeguarsi. Infatti, non vi è, e comunque non dovrebbe esserci, una pressione politica da parte dell'OCSE e del G20 affinché gli Stati si dotino delle regole riguardanti il secondo pilastro. Si tratta, piuttosto, di un approccio comune che consente però agli Stati di imporre la quota di utile non assoggettata ad imposizione da un altro Stato di sede di un gruppo multinazionale, fino a raggiungimento della soglia minima del 15%.

Ad ogni modo, si creeranno inevitabilmente delle difficoltà ad armonizzare le diverse disposizioni applicabili, segnatamente le regole del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, con particolare riferimento alla disciplina sul *transfer pricing*, le regole sulle *Controlled Foreign Companies* (CFC) previste da molti Stati e le regole degli Stati che non hanno aderito al secondo pilastro, in particolare gli Stati Uniti d'America, i quali applicano il *Global Intangible Low-Taxed Income* (GILTI)<sup>10</sup>.

### 1.1.3. La scelta del Legislatore

Il Popolo e i Cantoni hanno accolto la proposta di inserire nel diritto svizzero l'imposta integrativa federale, da applicarsi quando le società del gruppo multinazionale con sede in un Cantone non raggiungessero l'imposizione minima. Si tratta di una scelta comprensibile. Infatti, in questo modo si evita che gli utili non tassati in Svizzera vengano, di fat-

---

<sup>8</sup> Nel caso di applicazione dell'IIR, lo Stato in cui risiede la società madre ha il diritto di imposizione primario, se però esso non ha introdotto l'IIR, lo Stato di sede della seconda società intermedia ha il diritto di prelevare l'IIR.

<sup>9</sup> Messaggio n. 22.036, p. 10 s.

<sup>10</sup> GIORDANO MACCHI, Imposta minima, complessità massima, in: NF Edizione speciale, Aliquota minima, pp. 8-10, p. 9.

to, tassati da altri Stati in cui hanno sede le società del gruppo internazionale attraverso l'IIR. Un altro argomento a favore dell'imposta integrativa federale è quello di permettere di evitare procedure fiscali all'estero per il pagamento dell'imposta aggiuntiva da parte delle società con sede in Svizzera<sup>11</sup>.

In Svizzera verranno toccati non solo i Cantoni che prevedono un'aliquota effettiva applicabile all'utile imponibile inferiore al 15%, ma anche Cantoni con aliquote superiori, segnatamente quando la società è al beneficio di un *patent box* (art. 24b cpv. 1 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]) oppure della super deduzione per ricerca e sviluppo (art. 25a cpv. 1 LAID). Infatti, attraverso questi istituti introdotti con la Legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA), il Cantone potrebbe imporre la società anche con un'aliquota effettiva compresa tra il 10 e il 12%<sup>12</sup>.

Sono esclusi dall'imposta integrativa federale le piccole medie aziende (PMI), cioè quelle società che non raggiungono 750 milioni di franchi di cifra d'affari annua, rispettivamente le società che la raggiungono, ma che operano solo a livello nazionale<sup>13</sup>. Non sono, quindi, società multinazionali<sup>14</sup>.

Ai Cantoni spetterà il 75% dell'importo incassato mediante l'imposta integrativa federale, mentre alla Confederazione il 25% restante<sup>15</sup>.

<sup>11</sup> Messaggio n. 22.036, p. 19.

<sup>12</sup> Messaggio n. 22.036, p. 13.

<sup>13</sup> Si crea, evidentemente, una disparità di trattamento contraria al principio dell'uniformità dell'imposizione, così come al principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost.) che il Legislatore ha deciso di «sanare» attraverso le deroghe di cui al nuovo art. 129a Cost. Si pensi, ad esempio, alla situazione in cui un'impresa che, con una cifra d'affari annua di poco inferiore ai 750 milioni di euro e con sede a Zugo, viene imposta con un'aliquota inferiore al 12%. Nello stesso Cantone, una società con una cifra d'affari di 760 milioni di euro, che opera a livello internazionale, viene invece assoggettata ad un'aliquota del 15% (cfr. MACCHI, op. cit., p. 9).

<sup>14</sup> Messaggio n. 22.036, p. 20.

<sup>15</sup> Messaggio n. 22.036, p. 21 s.



#### *1.1.4. Le modifiche della Costituzione federale*

Sono due le modifiche costituzionali approvate in votazione: una permanente mediante l'inserimento di un nuovo art. 129a nella Costituzione federale (Cost.; RS 101), rispettivamente una temporanea (e molto dettagliata) mediante l'inserimento di una norma transitoria all'art. 197 n. 15 Cost., che perderà efficacia quando l'Assemblea federale approverà la legge federale di applicazione dell'art. 129a Cost., sottoposta a referendum facoltativo (art. 141 cpv. 1 lett. a Cost.). In attesa della legge federale<sup>16</sup>, si applicheranno i disposti costituzionali attraverso un'ordinanza federale di attuazione.

Non sono mancate le critiche al metodo di attuazione in Svizzera del secondo pilastro, che ha richiesto una modifica della Costituzione federale. Secondo diversi autori, si sarebbe potuto procedere attraverso delle modifiche della LAID e della LIFD, dato che questi ordinamenti già permettono di derogare ai principi costituzionali (art. 190 Cost.)<sup>17</sup>, rispettivamente si sarebbe potuto inserire un limite di esenzione o una quota esente, determinata sulla cifra d'affari, senza dover cadere in censure di incostituzionalità o anche far riferimento all'art. 36 Cost. Quest'ultima disposizione, se sorretta da una base legale in senso formale, dall'interesse pubblico e dal rispetto del principio di proporzionalità, permette una deroga ad un diritto fondamentale<sup>18</sup>.

#### *1.1.5. L'imposizione speciale dei grandi gruppi di imprese (nuovo art. 129a Cost.)*

Il nuovo art. 129a Cost. dispone quanto segue:

<sup>1</sup>La Confederazione può emanare, per i grandi gruppi di imprese, disposizioni concernenti un'imposizione nello Stato di commercializzazione e un'imposizione minima.

---

<sup>16</sup> Le disposizioni di applicazione potrebbero trovare luogo nella LAID o nella Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) oppure in una legge federale nuova. Al momento sembrerebbe prevalere la seconda soluzione. Il Legislatore lascia, quindi, aperte ben tre alternative!

<sup>17</sup> MACCHI, op. cit., p. 8.

<sup>18</sup> ANDREA PEDROLI, Test di costituzionalità per l'imposta minima, in: NF Edizione speciale, Aliquota minima, pp. 14-19, p. 17 s

<sup>2</sup>A tal fine si basa su standard e modelli di prescrizioni internazionali.

<sup>3</sup>Per tutelare gli interessi dell'economia nazionale, la Confederazione può derogare:

- a. ai principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione come pure al principio dell'imposizione secondo la capacità economica di cui all'articolo 127 capoverso 2;
- b. alle aliquote massime di cui all'articolo 128 capoverso 1;
- c. alle disposizioni concernenti l'esecuzione di cui all'articolo 128 capoverso 4 primo periodo;
- d. alle esclusioni dall'armonizzazione fiscale di cui all'articolo 129 capoverso 2, secondo periodo.

Si tratta della norma costituzionale di riferimento per attuare i pilastri 1 («imposizione nello Stato di commercializzazione») e 2 («imposizione minima») dell'OCSE/G20, come si rileva dal capoverso 1. Non viene, per contro, precisato se tale imposizione debba essere di competenza federale o cantonale. Il Consiglio federale ha deciso di demandare la decisione al Legislatore, benché nell'art. 197 n. 15 Cost. proponga l'istituzione di un'imposta integrativa federale, attuata dai Cantoni<sup>19</sup>.

Il capoverso 1 limita, inoltre, il campo di applicazione ai «*grandi gruppi di imprese*». Ciò significa che le PMI sono da escludere dal campo di applicazione dell'imposta minima<sup>20</sup>. Il termine «*grandi gruppi di imprese*» si rifà, come esplicitato dal capoverso 2, agli «*standard e modelli di prescrizione internazionali*». Si tratta, in particolare, dei commenti dell'OCSE, ma anche di accordi multilaterali che dovessero essere sottoscritti in futuro dalla Svizzera. Al momento, per quanto attiene al secondo pilastro, si tratta di società multinazionali che conseguono una cifra annua d'affari consolidata di almeno 750 milioni di euro<sup>21</sup> (art. 197 n. 15

<sup>19</sup> Messaggio n. 22.036, p. 29.

<sup>20</sup> Messaggio n. 22.036, p. 30. Nel gruppo di imprese vi rientrano le singole unità operative, che spesso costituiscono delle persone giuridiche indipendenti (cd. filiali del gruppo). Ad ogni modo, anche gli stabilimenti d'impresa rientrano nel campo di applicazione soggettivo (Messaggio n. 22.036, p. 34).

<sup>21</sup> Questa soglia deve essere raggiunta in almeno due dei quattro esercizi precedenti. Qualora gli esercizi fossero inferiori all'anno o maggiori ad esso, si applica il *pro-rata temporis* (Messaggio n. 22.036, p. 34).

cpv. 2 lett. a Cost.)<sup>22</sup>. Affinché vi sia una certa uniformità, le unità operative del gruppo multinazionale devono applicare lo stesso standard internazionale di rendicontazione (ad esempio IFRS o Swiss GAAP FER). È escluso l'utilizzo delle regole previste dal Codice delle obbligazioni (CO; RS 220)<sup>23</sup>.

Il capoverso 3 dispone, inoltre, che «[p]er tutelare gli interessi dell'economia nazionale», la Confederazione può prevedere delle deroghe ad alcuni principi fondamentali, elencati in modo esaustivo dalla disposizione.

Si tratta, in primo luogo, dei principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione come pure al principio dell'imposizione secondo la capacità economica, stabiliti all'art. 127 cpv. 2 Cost. Questa deroga è necessaria per permettere al Legislatore di prevedere un'imposizione diversa per i «grandi gruppi di imprese» rispetto agli altri soggetti, segnatamente le PMI e le società che operano soltanto a livello nazionale, alle quali non si applica l'imposta minima del 15%.

La seconda eccezione riguarda la facoltà di fissare per legge delle aliquote fiscali superiori a quelle indicate all'art. 128 cpv. 1 LIFD. Il riferimento è, in particolare, all'imposta sull'utile dell'8.5% (art. 128 cpv. 1 lett. a Cost.). Dato che l'imposta aggiuntiva ha natura «federale», deve essere possibile oltrepassare l'8,5% affinché si raggiunga il valore minimo richiesto dal secondo pilastro per mantenere tutto il gettito fiscale in Svizzera.

La terza eccezione riguarda la deroga all'art. 128 cpv. 4, primo periodo Cost., vale a dire la competenza dei Cantoni nel provvedere all'imposizione e all'esazione dell'imposta federale diretta. In presenza di una nuova imposta integrativa federale, il Consiglio federale vuole lasciare aperta la possibilità di permettere alla Confederazione di avvalersi di tale competenza.

---

<sup>22</sup> Diversa sarà poi la definizione quando si dovrà applicare il primo pilastro. Al momento si parla di società multinazionali con una cifra d'affari annua globale di almeno 20 miliardi di euro (Messaggio n. 22.036, p. 30).

<sup>23</sup> Messaggio n. 22.036, p. 33.

Infine, il quarto e ultimo punto concerne la deroga ai principi di armonizzazione fiscale stabiliti all'art. 129 cpv. 2, secondo periodo Cost. Laddove in futuro, come osserva il Consiglio federale, il Legislatore dovesse decidere di introdurre un'imposta integrativa cantonale anziché federale, deve essere possibile derogare alla libertà dei Cantoni in materia di aliquote. Si tratta di una deroga che, al momento, pare del tutto superflua visto l'intenzione di creare un'imposta integrativa federale da parte del Consiglio federale.

*1.1.6. La disposizione transitoria di applicazione dell'art. 129a Cost.  
(nuovo art. 197 n. 15 Cost.)*

Le disposizioni transitorie di cui all'art. 197 n. 15 Cost. attribuiscono la competenza al Consiglio federale per introdurre un'ordinanza federale limitata nel tempo sull'imposizione minima. La necessità di procedere tramite ordinanza è data dall'entrata in vigore dell'approccio comune voluto dalla Comunità internazionale (G20 e OCSE), il quale entrerà in vigore il 1° gennaio 2024<sup>24</sup>. È evidente che mancando i tempi tecnici per emanare una legge federale sottoposta a referendum facoltativo, lo strumento dell'ordinanza federale temporanea risulta appropriato e imprescindibile. Non appena la legge federale verrà approvata, le norme transitorie (della Costituzione e dell'ordinanza) verranno abrogate<sup>25</sup>.

La norma transitoria autorizza il Consiglio federale ad emanare le disposizioni necessarie per attuare il pilastro due in Svizzera attraverso un'ordinanza federale. A tale riguardo, come risulta anche dal messaggio, si dovrà implementare non solo l'imposta integrativa federale (chiamata anche «nazionale»), ma anche l'IIR e l'UTPR, nel caso in cui un altro Stato non implementasse le norme del pilastro due nel suo ordinamento (cpv. 1)<sup>26</sup>. Si ricorda, infatti, come indicato sopra, che le disposizioni del secondo pilastro non sono vincolanti per gli Stati e mirano ad implementare un nuovo approccio comune di imposizione minima delle società multinazionali. Tuttavia, per gli Stati che prevedono un'imposizio-

<sup>24</sup> FF 2022 3216, p. 4.

<sup>25</sup> Messaggio n. 22.036, p. 31.

<sup>26</sup> Messaggio n. 22.036, p. 32.

ne minima inferiore al 15%, non fare nulla significa consentire agli altri Stati di prelevare la differenza di imposta.

Il capoverso 2 contiene un elenco di dieci principi tecnici di base ricavati dalle prescrizioni modello dell'OCSE e del G20, che sono da osservare nell'implementazione dell'ordinanza federale di applicazione.

È importate rilevare che l'imposta federale integrativa verrà attuata direttamente dai Cantoni, sotto la vigilanza dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) (cd. federalismo esecutivo; cfr. cpv. 5).

Vi è poi un terzo capoverso, il cui scopo è quello di permettere al Consiglio federale di emanare disposizioni complementari per l'attuazione dell'imposizione minima, laddove necessarie.

Il capoverso 4 costituisce una deroga ai numerosi principi elencati al capoverso 2. Le deroghe si rendono necessarie nel caso in cui dovessero cambiare delle disposizioni in relazione agli standard e ai modelli internazionali, sulle quali poggiano le norme transitorie di attuazione. È, inoltre, prevista, una possibilità di deroga delle competenze dal Consiglio federale al Dipartimento federale delle finanze (DFF).

Il gettito lordo dell'imposta integrativa federale viene suddiviso tra Confederazione (25%) e Cantoni (75%), in cui le unità operative sono assoggettate fiscalmente (cpv. 6).

La norma transitoria si occupa di disciplinare anche gli aspetti della quota spettante ai Cantoni nell'ambito della perequazione finanziaria e della compensazione degli oneri. Infatti, le entrate fiscali supplementari per i Cantoni derivanti dall'imposta integrativa federale dovranno essere considerate ai fini del calcolo della perequazione finanziaria.

L'ulteriore capoverso 8 riguarda il campo di applicazione temporale dell'ordinanza federale di attuazione. Il Consiglio federale è tenuto a sottoporre al Parlamento, entro sei anni dall'entrata in vigore dell'ordinanza un progetto di legge sull'imposizione minima.

Infine, il capoverso 9 stabilisce che la Confederazione dovrà impiegare la propria quota di gettito lordo dell'imposta integrativa per promuovere l'attrattiva della piazza economica svizzera. Siamo quindi di fronte ad un'imposta di scopo.

## ***1.2. L'adeguamento delle tariffe e delle deduzioni all'indice nazionale dei prezzi al consumo (cd. progressione a freddo)***

L'art. 39 cpv. 2 LIFD stabilisce che il DFF deve adeguare ogni anno le tariffe e le deduzioni all'indice nazionale dei prezzi al consumo. È determinante lo stato dell'indice al 30 giugno, prima dell'inizio del periodo fiscale.

Si parla in questi casi della compensazione della progressione a freddo (art. 39 cpv. 1 LIFD). Con questo adeguamento i contribuenti non devono sopportare un onere fiscale maggiore a causa del rincaro, qualora il loro potere d'acquisto rimanesse invariato.

L'ultima compensazione degli effetti della progressione a freddo è avvenuta per l'anno fiscale 2012, sulla base dello stato dell'indice nazionale dei prezzi al consumo al 30 giugno 2011. Il rincaro cumulato dall'ultima compensazione della progressione a freddo ammonta al 2.04%.

Attraverso la modifica dell'Ordinanza del DFF sulla compensazione degli effetti della progressione a freddo per le persone fisiche in materia di imposta federale diretta (OPFr; RS 642.119.2) anche le tariffe e le deduzioni della LIFD subiscono automaticamente gli adeguamenti sulla base dell'indice nazionale dei prezzi al consumo.

A titolo di esempio, dall'anno fiscale 2023, le coppie di coniugi con doppio reddito potranno dedurre al massimo fr. 13 600 (prima fr. 13 400 franchi) dal reddito imponibile. Le deduzioni per figli e per persone bisognose sono state aumentate a fr. 6600 (prima 6500). La compensazione della progressione a freddo determina, inoltre, un adeguamento delle singole fasce tariffarie. I coniugi che vivono in comunione domestica devono corrispondere le imposte soltanto se realizzano un reddito imponibile di almeno fr. 28 800 (prima fr. 28 300). L'aliquota massima viene raggiunta solo a partire da un reddito imponibile di fr. 912 600 (prima fr. 895 900). Per quanto attiene alle spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro si potrà far valere una deduzione massima di fr. 3200 (fr. 3000)<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> Cfr. anche DFF, Compensazione della progressione a freddo: il DFF adegua le tariffe e le deduzioni, Comunicato stampa, Berna, 21 settembre 2022.

Ad ogni modo, per una visione generale sulle tariffe e sugli importi delle deduzioni applicabili dal 1° gennaio 2023 si rimanda agli artt. 2-7 OPFr<sup>28</sup>.

Oggetto di modifica sono state anche l'Ordinanza del DFF sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (OIFo; 642.118.2), laddove le tariffe dell'imposta alla fonte riportate nei n. 2 e n. 3 dell'allegato sono pure state adeguate al rincaro, e l'Ordinanza del DFF sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta (RS 642.118.1). Si tratta, nello specifico, dell'art. 5 cpv. 1, nonché l'allegato n. 2, primo periodo. La deduzione massima per le spese di trasporto viene già disciplinata nell'art. 26 cpv. 1 lett. *a* LIFD e non è, quindi, necessario riportare lo stesso importo della deduzione nell'Ordinanza sulle spese professionali.

## **2. Legislazione cantonale**

### **2.1. *L'adeguamento della Legge tributaria cantonale alle modifiche del Codice delle obbligazioni***

Il 1° gennaio 2023 sono entrate in vigore a livello cantonale le norme che attuano, anche da un profilo fiscale, la revisione del diritto della società anonima<sup>29</sup>. Queste disposizioni sono entrate in vigore contemporaneamente con le modifiche alla LIFD e alla LAID<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> RU 2022 575.

<sup>29</sup> Nel numero II-2021 di questa rivista sono state commentate le modifiche alla LIFD e alla LAID, alle quali si rinvia, in seguito alla revisione del diritto della società anonima avvenuta attraverso delle modifiche del CO; cfr. in particolare SACHA CATTELAN/SAMUELE VORPE, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in: *RtiD II-2021*, pp. 451-504, p. 469 ss.

<sup>30</sup> BU n. 46/2022, p. 335 ss.; UFG, *Diritto della società anonima: dal 1° gennaio 2023 prescrizioni più flessibili in materia di costituzione e di capitale*, Comunicato stampa, Berna, 2 febbraio 2022, in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-87016.html> (pagina consultata il 09.08.2023). Si veda, in particolare, l'Ordinanza sull'entrata in vigore integrale della modifica del 19 giugno 2020 del Codice delle obbligazioni (Diritto della società anonima), in: RU 2022 109.

A livello di legislazione cantonale è opportuno segnalare le norme che sono state oggetto di modifica oppure introdotte a decorrere dal 1° gennaio 2023:

- gli artt. 27 cpv. 1, 71 cpv. 1 e 199 cpv. 2 lett. *a* Legge tributaria (LT; RL 640.100) sono stati rivisti formalmente per adattarli alle disposizioni del nuovo diritto contabile;
- gli artt. 101 cpv. 1<sup>bis</sup> e 102 cpv. 1<sup>bis</sup> LT sono stati introdotti per permettere di chiudere i conti in una moneta estera e convertire l'utile netto imponibile rispettivamente il capitale proprio imponibile in franchi<sup>31</sup>;
- l'art. 19 cpv. 8 LT costituisce una nuova disposizione che riguarda il margine di variazione del capitale<sup>32</sup>. Secondo tale norma si devono compensare gli aumenti e le riduzioni di capitale durante la durata del margine di variazione del capitale, affinché solo il valore netto costituisca un apporto di capitale per la società.

## ***2.2. L'adeguamento della Legge tributaria cantonale alla Legge sui disoccupati anziani***

Il 1° luglio 2021 è stata introdotta nella LAID (art. 9 cpv. 4 lett. *n*) l'esenzione dei proventi ricevuti in virtù della Legge federale sulle prestazioni transitorie per i disoccupati anziani (LPTD; RS 837.2). Conformemente al principio dell'armonizzazione verticale, la stessa norma è stata prevista nella LIFD (art. 24 lett. *k* LIFD).

Nel Canton Ticino è stata recepita la stessa disposizione all'art. 23 lett. *n* LT, con pubblicazione nel BU del 30 dicembre 2022, entrando però in vigore con effetto retroattivo al 1° luglio 2021, per allinearla alla LAID e alla LIFD<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> Le criptovalute restano al momento escluse (vedi anche ANNA MAESTRINI, *Novità legislative in diritto fiscale per l'anno 2023*, in: NF 1/2023, pp. 9-12, p. 9).

<sup>32</sup> L'art. 653s ss. CO permette alle società anonime di autorizzare nei propri statuti il Consiglio di Amministrazione ad aumentare o ridurre il capitale azionario fino al 50% per un periodo massimo di cinque anni.

<sup>33</sup> BU n. 46/2022, p. 337.



Si tratta di esentare le prestazioni transitorie versate in base alla LPTD alle persone che hanno compiuto i 60 anni di età e che hanno esaurito il diritto all'indennità di disoccupazione, in modo da evitare il ricorso all'aiuto sociale (cd. rendita ponte). Siccome queste prestazioni transitorie sono state concepite per garantire la copertura del fabbisogno vitale degli assicurati al più tardi fino al raggiungimento dell'età ordinaria di pensionamento, esse devono essere esentate dalle imposte, come avviene già per rendite analoghe versate dallo Stato, come le prestazioni complementari dell'AVS<sup>34</sup>.

Per poter accedere alla rendita ponte, la persona deve adempiere le seguenti condizioni (art. 5 LPTD):

- avere domicilio e dimora abituali in Svizzera;
- avere esaurito il diritto alle indennità di disoccupazione nel mese in cui compie il 60° anno d'età o successivamente;
- essere stata assicurata all'AVS per almeno 20 anni, di cui almeno 5 dopo aver compiuto i 50 anni d'età e aver conseguito, in ognuno di questi anni, un reddito da attività lucrativa pari ad almeno il 75% dell'importo massimo della rendita AVS; e
- la sostanza netta deve essere inferiore alla metà della soglia di sostanza di cui all'art. 9a della modifica del 22 marzo 2019 della Legge federale sulle prestazioni complementari all'assicurazione per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità (LPC; RS 831.30). Ciò significa che la persona dispone di una sostanza non superiore a fr. 50 000 se sola, rispettivamente a fr. 100 000 se coniugata, senza tener conto delle abitazioni ad uso proprio.

---

<sup>34</sup> Messaggio sugli adeguamenti della Legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT) alla Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) in relazione alla modifica del Codice delle obbligazioni, alla modifica di altre disposizioni federali, nonché altri adeguamenti di disposizioni cantonali, n. 8183, del 24 agosto 2022, p. 22 (cit.: Messaggio n. 8183).

Viceversa, non hanno diritto alle prestazioni transitorie le persone che<sup>35</sup>:

- hanno diritto a una rendita dell'AVS o dell'AI;
- hanno esaurito il diritto all'indennità di disoccupazione prima del compimento dei 60 anni;
- hanno esaurito il diritto all'indennità di disoccupazione prima del 1° luglio 2021.

### **2.3. *L'adeguamento per gli investimenti collettivi di capitale L-QIF***

Il 17 dicembre 2021, l'Assemblea federale ha introdotto una nuova categoria di fondi, denominata «*Limited Qualified Investor Fund*» (L-QIF) nella Legge federale sugli investimenti collettivi di capitale (LICol; RS 951.31)<sup>36</sup>. Scopo della modifica legislativa è quello di aumentare l'attrattiva e la capacità innovativa della piazza svizzera dei fondi d'investimento, poiché questa nuova tipologia di fondo non è soggetta all'approvazione o all'autorizzazione dell'Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari (FINMA) né alla sua vigilanza<sup>37</sup>. A causa della mancanza di approvazione del prodotto e del fatto che il L-QIF non è generalmente soggetto ad alcuna restrizione di investimento, esso è accessibile esclusivamente a investitori qualificati ai sensi dell'art. 10 cpvv. 3 o 3<sup>ter</sup> LICol (art. 118a cpv. 1 lett. a LICol)<sup>38</sup>. Si tratta dei clienti professionali, indicati all'art. 4 cpv. 3 e all'art. 5 cpv. 1 della Legge federale sui servizi finanziari (LSerFi; RS 950.1), e dei clienti privati ai sensi dell'art. 4 cpv. 2 LSerFi<sup>39</sup>.

<sup>35</sup> AVS/AI, Prestazioni transitorie per i disoccupati anziani, 5.03 Prestazioni transitorie, Stato al 1° gennaio 2023, in: <https://www.ahv-iv.ch/p/5.03.i> (pagina consultata il 16 agosto 2023), p. 3.

<sup>36</sup> FF 2021 3000. Il termine di referendum è scaduto infruttuosamente il 7 aprile 2022. Per maggiori informazioni sul processo politico che ha portato all'adozione del L-QIF si veda: <https://www.parlament.ch/it/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefi?AffairId=20200062> (pagina consultata il 17 agosto 2023).

<sup>37</sup> Per un approfondimento sui L-QIF, si vedano CLAUDE HUMBEL, Investitori qualificati secondo la modifica della Legge sugli investimenti collettivi di capitale, in: NF 8/2021, pp. 448-454; JEAN-CLAUDE SPILLMANN/DAVID VIOLI/ALESSANDRO PULVIRENTI, Il Limited Qualified Investor Fund (L-QIF), in: NF 7/2022, pp. 399-403.

<sup>38</sup> SPILLMANN/VIOLI/PULVIRENTI, op. cit., p. 401.

<sup>39</sup> Cfr. HUMBEL, op. cit., p. 452.

Il L-QIF è trattato fiscalmente allo stesso modo degli altri investimenti collettivi di capitale. Il nuovo testo legislativo prevede all'art. 59 cpv. 2 LT che «[g]li investimenti collettivi di capitale con possesso fondiario diretto ai sensi dell'articolo 58 o 118a LICol sono assimilati alle altre persone giuridiche».

Il L-QIF può essere qualificato come un fondo contrattuale d'investimento, una società d'investimento a capitale variabile (SICAV) oppure una società in accomandita per investimenti collettivi di capitale (SACol) (art. 118c LICol)<sup>40</sup>.

L'aggiunta dell'art. 118a LICol voluta dal legislatore ha lo scopo di chiarire che un L-QIF con possesso fondiario diretto deve essere trattato, da un profilo fiscale, analogamente ad un fondo immobiliare con possesso fondiario diretto<sup>41</sup>. Di conseguenza, gli utili conseguiti sono imponibili ai sensi dell'art. 74 cpv. 3 LT e non tassati per trasparenza in capo agli investitori qualificati (art. 9 cpv. 2 LT). In mancanza, invece, di un possesso fondiario diretto, gli utili sono aggiunti quale reddito alla persona fisica qualificata quale «investitore qualificato» (art. 9 cpv. 2 LT). Ai fini fiscali, infatti, i fondi d'investimento contrattuali, le SICAV e le SACol non costituiscono soggetti fiscali indipendenti<sup>42</sup>.

Secondo le indicazioni della Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SFI), la LICol rivista e le sue disposizioni di attuazione dovrebbero entrare in vigore il 1° marzo 2024 su decisione del Consiglio federale<sup>43</sup> e non nel corso del 2023 come auspicato da più parti<sup>44</sup>.

---

<sup>40</sup> SPILLMANN/VIOLI/PULVIRENTI, op. cit., p. 400.

<sup>41</sup> Messaggio n. 8183, p. 6; Messaggio concernente la modifica della legge sugli investimenti collettivi («Limited Qualified Investor Fund», L-QIF), n. 20.062, del 19 agosto 2020, p. 6048.

<sup>42</sup> HUMBEL, op. cit., p. 451.

<sup>43</sup> SFI, Scheda tecnica, Legge sugli investimenti collettivi di capitale (LICol), in: <https://www.sjf.admin.ch/sjf/it/home/finanzmarktpolitik/regolamentazione-mercati-finanziari/progetti-regolamentazione/legge-investimenti-collettivi-capitale.html> (pagina consultata il 17 agosto 2023).

<sup>44</sup> Messaggio n. 8183, p. 6; SPILLMANN/VIOLI/PULVIRENTI, op. cit., p. 400.

## **2.4. *L'utilizzazione sistematica del numero AVS da parte delle autorità***

La modifica all'art. 153c della Legge federale sull'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti (LAVS; RS 831.10) consente alle autorità fiscali di utilizzare sistematicamente il numero AVS<sup>45</sup>.

In questo modo, la necessità di una base legale specifica viene, quindi, sostituita da una base legale che conferisce un'autorizzazione legale generale alle autorità federali, cantonali e comunali, comprese quelle fiscali, per utilizzare in modo sistematico il numero AVS<sup>46</sup>. Di conseguenza, sono state abrogate alcune disposizioni fiscali, poiché divenute superflue. Si tratta dell'art. 112 cpv. 1<sup>bis</sup> LIFD e dell'art. 39 cpv. 4 LAID che consentivano di utilizzare sistematicamente il numero AVS. Anche a livello ticinese è stato, quindi, abrogato l'art. 185a cpv. 2 LT con effetto al 1° gennaio 2023.

## **2.5. *L'abrogazione dell'istituto delle attestazioni vincolanti***

Il legislatore ticinese ha abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2023, i capoversi 4 e 5 dell'art. 252 LT, riguardanti le attestazioni vincolanti sull'importo del credito garantito da ipoteche legali costituite entro il 31 dicembre 2011. Tali attestazioni venivano rilasciate dall'Ufficio esazioni e condoni della Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino.

L'abrogazione dei due capoversi è da ricondurre alla decadenza del regime transitorio decennale previsto dall'art. 44 cpv. 3 Titolo finale del Codice civile (CC; RS 210), secondo cui le ipoteche legali non iscritte a Registro fondiario, ma costituite prima del 31 dicembre 2011, rimangono opponibili, nei dieci anni successivi all'entrata in vigore di tale modifica, cioè fino al 31 dicembre 2021, ai terzi di buona fede che si affidano al

---

<sup>45</sup> Il tema è già stato commentato in questa stessa rivista e si rimanda al seguente contributo: SAMUELE VORPE, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in: *RtiD* II-2022, pp. 479-519, p. 498 s.

<sup>46</sup> Messaggio n. 8183, p. 7.

Registro fondiario<sup>47</sup>. Infatti, prima del 2012, l'art. 836 CC abilitava i Cantoni a prevedere delle garanzie di diritto pubblico sotto forma di ipoteca legale senza che vi fosse un qualsiasi obbligo d'iscrizione a Registro fondiario a tutela di crediti di diritto pubblico. Dal 1° gennaio 2012 è stato poi modificato l'art. 836 CC, introducendo l'opponibilità ai terzi in buona fede delle ipoteche legali dell'autorità fiscale per gli importi superiori ai fr. 1000, a condizione che siano iscritte a Registro fondiario entro quattro mesi dall'esigibilità del credito ed entro due anni dalla nascita del credito.

Come già osservava il Consiglio di Stato nel suo messaggio del 2012, fino al 31 dicembre 2021, il rilascio dell'attestazione vincolante per le ipoteche legali costituite prima del 1° gennaio 2012 aveva una sua ragione di esistere, in quanto fino a tale data il terzo proprietario del pegno avrebbe potuto essere chiamato a pagare ipoteche legali d'imposte rimaste impagate dai precedenti proprietari dei fondi risalenti a diversi anni prima<sup>48</sup>.

Coesistevano, quindi fino al 31 dicembre 2021, due regimi paralleli riguardanti le ipoteche legali. Con la decadenza del regime transitorio, ne consegue che tutte le ipoteche legali sottostanno alla medesima disciplina prevista dall'art. 836 CC, indipendentemente dalla data in cui sono state costituite<sup>49</sup>. Per cui, non essendo più opponibili le ipoteche legali, fatta eccezione per quelle di importo inferiore a fr. 1000, perde di importanza il rilascio da parte dell'autorità fiscale delle attestazioni vincolanti<sup>50</sup>.

---

<sup>47</sup> Come osserva il Consiglio di Stato, «[l]a buona fede del terzo è data, per esempio, al terzo proprietario del pegno che ha acquistato l'immobile senza sapere che vi erano imposte impagate dell'alienante (o di un precedente proprietario) al beneficio dell'ipoteca legale. Questo dovrebbe escludere i casi in cui l'acquirente era informato o aveva tutti gli elementi per rendersi conto del rischio di dover pagare delle ipoteche legali, per esempio quando sono state richieste le attestazioni vincolanti, quelle nelle quali l'acquirente è persona vicina rispetto all'alienante (società che vende l'immobile al proprio azionista o presunto tale, stretta parentela fra alienante o acquirente, eccetera)» (cfr. Messaggio di Adeguamento della legislazione cantonale alla modifica dell'11 dicembre 2009 del Codice civile svizzero in tema di diritti reali, n. 6547, del 12 ottobre 2011, p. 8 [cit.: Messaggio n. 6547]).

<sup>48</sup> Messaggio n. 6547, p. 13.

<sup>49</sup> Messaggio n. 8183, p. 8.

<sup>50</sup> Messaggio n. 8183, p. 8.

Si segnala poi la modifica dell'art. 253a cpv. 4 LT, che riguarda l'effetto liberatorio del pagamento integrale del deposito a tutte le ipoteche legali esistenti e non iscritte a Registro fondiario, indipendentemente da quando sono state costituite, per il terzo proprietario del pegno (ma non per il debitore d'imposta). È stato, infatti, espunto il riferimento al periodo successivo al 1° gennaio 2012 per la costituzione di ipoteche legali<sup>51</sup>.

Inoltre, la decadenza del regime transitorio di dieci anni previsto dall'art. 44 cpv. 3 Titolo finale fa a sua volta decadere l'obbligo di informazione in capo al notaio, stabilito all'art. 254 cpv. 2 LT. Secondo tale disposizione il notaio aveva il compito di rendere attente le parti che, fino al 31 dicembre 2021, le ipoteche legali costituite prima del 31 dicembre 2011 erano opponibili senza dover procedere ad una loro iscrizione nel Registro fondiario<sup>52</sup>.

Un'analoga modifica ha toccato l'art. 254 cpv. 2<sup>bis</sup> LT. In questo caso, il notaio deve informare le parti sull'obbligo dell'alienante di versargli un deposito o consegnare allo Stato una garanzia bancaria irrevocabile, quale garanzia delle ipoteche legali, indipendentemente da quando sono state costituite (e non più per quelle costituite dopo il 1° gennaio 2012).

## **2.6. *L'assoggettamento all'imposta nel Comune di domicilio o dimora fiscale per i redditi equivalenti agli investimenti in società innovative***

Il 1° gennaio 2018 è stato introdotto l'art. 37c LT, che stabilisce un'imposizione annua intera, cioè un'imposizione separata dagli altri redditi (come già avviene segnatamente per le vincite ai giochi in denaro [art. 36 LT] e alle prestazioni in capitale provenienti dalla previdenza [art. 37 LT]), per i redditi equivalenti agli investimenti in società innovative, i quali soggiacciono ad un'imposta annua intera dell'1%.

Ammettiamo, ad esempio, che un contribuente persona sola, con domicilio o dimora fiscale in Ticino, decida di investire fr. 50 000 in una so-

---

<sup>51</sup> Messaggio n. 8183, p. 9.

<sup>52</sup> Messaggio n. 8183, p. 9.

cietà definita «innovativa» ai sensi dell'art. 5a del Regolamento LT (RLT; RL 640.110). Inoltre, consideriamo anche che il suo reddito imponibile durante il periodo fiscale nel quale avviene l'investimento sia di fr. 200 000. L'investimento di fr. 50 000 sottostà, quindi, ad un'imposizione annua intera dell'1%, cioè fr. 500 ai fini dell'imposta cantonale semplice. Il reddito imponibile di fr. 200 000 viene diminuito di fr. 50 000. Quindi, il contribuente sarà imponibile su fr. 150 000, reddito al quale verrà applicata un'aliquota corrispondente a fr. 200 000 (*i.e.* dell'11.1734%). Di conseguenza, l'imposta cantonale semplice sul reddito sarà pari a fr. 16 760.10. In assenza di questo investimento il contribuente avrebbe dovuto corrispondere un'imposta cantonale semplice sul reddito di fr. 22 346.80. Con l'investimento, invece, ha pagato complessivamente fr. 17 260.10.

Ai fini dell'imposta comunale, le imposizioni annue intere sono dovute nel Comune in cui il contribuente ha il domicilio o la dimora fiscale al momento del conseguimento del provento (art. 277 cpv. 4 LT). Si tratta di un'eccezione alla regola secondo la quale i proventi sono imponibili nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio o la dimora fiscali alla fine del periodo fiscale (art. 277 cpv. 1 LT). Questa eccezione si applicava fino al 31 dicembre 2022 anche ai redditi equivalenti agli investimenti in società innovative, ciò che però è concettualmente sbagliato, poiché per imporre separatamente tali redditi ai sensi dell'art. 37c LT è necessario che il periodo fiscale, rispettivamente l'assoggettamento fiscale, sia terminato, come si evince anche dall'esempio di cui sopra, al fine di determinare il reddito imponibile (cfr. artt. 35 cpv. 4 e 50 LT).

Per questo motivo, l'art. 277 cpv. 4 LT è stato modificato a decorrere dal 1° gennaio 2023, attraverso l'eliminazione del riferimento all'art. 37c LT. Ne consegue che l'imposta annua intera di competenza del Comune viene assegnata al luogo in cui il contribuente ha domicilio o dimora fiscale alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento fiscale durante il quale è avvenuto l'investimento nella società «innovativa» (art. 277 cpv. 1 LT)<sup>53</sup>.

---

<sup>53</sup> Messaggio n. 8183, p. 10.

## 2.7. *La menzione del differimento della TUI a Registro fondiario*

L'imposta sugli utili immobiliari (TUI), disciplinata agli artt. 123-139 LT, prevede all'art. 125 LT una lista esaustiva dei casi di differimento. In tali situazioni, l'utile non viene imposto al momento della sua realizzazione, poiché differito in un momento temporale successivo, vale a dire quando vi sarà una nuova fattispecie di trasferimento immobiliare imponibile che non ricade nel campo di applicazione dell'art. 125 LT<sup>54</sup>. Nei casi in cui vi sia un trasferimento di proprietà immobiliare successivo ad un caso di reinvestimento secondo gli artt. 29 e 73 LT (art. 125 lett. f LT) o di alienazione di un'abitazione primaria (art. 125 lett. g LT), il calcolo dell'utile deve tenere in considerazione anche l'utile conseguito con il trasferimento dell'immobile oggetto di tassazione differita (art. 128 cpv. 5 LT).

Il Legislatore ticinese, al fine di tenere traccia dei trasferimenti immobiliari precedenti, ha introdotto a decorrere dal 1° gennaio 2023 il nuovo capoverso 2 all'art. 125 LT, in modo che l'autorità fiscale cantonale abbia la facoltà (non l'obbligo) di inserire una menzione a Registro fondiario riguardante i differimenti per i casi di reinvestimento e alienazione di un'abitazione primaria (art. 125 lett. f e g LT). Si tratta di una possibilità conferita all'autorità fiscale avente lo scopo di evitare che l'onere latente d'imposta (cioè l'utile differito) non venga più imposto a causa dei trasferimenti di proprietà<sup>55</sup>.

Nella menzione viene indicato, secondo il nuovo art. 125 cpv. 2 LT, *«l'obbligo per il proprietario del fondo di pagare le imposte sui differimenti pregressi al momento del trasferimento imponibile»*. Detto in altri termini, l'alienante del fondo è tenuto ad accollarsi l'onere fiscale latente in caso di trasferimenti successivi che non beneficiano del differimento.

Ad ogni modo, come osserva il Consiglio di Stato, qualora l'autorità fiscale non dovesse chiedere l'iscrizione a Registro fondiario della menzione, *«permane l'obbligo per il proprietario del fondo di pagamento delle imposte. In questo senso la menzione ha unicamente effetto infor-*

<sup>54</sup> Messaggio n. 8183, p. 10.

<sup>55</sup> Messaggio n. 8183, p. 11.



*mativo in riferimento all'obbligo di pagare le imposte sui differimenti passati»<sup>56</sup>.*

### **2.8. Il riparto tra i coniugi e partner registrati degli acconti versati**

In primo luogo, va osservato che sia la riscossione sia il rimborso delle imposte sono di esclusiva competenza cantonale. A tal fine, la LAID è, infatti, silente. Per quanto attiene, quindi, al rimborso degli acconti versati dai coniugi o dai partner registrati, ogni Cantone ha un proprio metodo. Segnatamente, se ne possono citare tre in uso<sup>57</sup>:

- a) la ripartizione 50/50;
- b) la ripartizione proporzionale alle quote;
- c) la ripartizione in base alla richiesta dei coniugi o dei partner registrati.

Nel primo caso, si tratta di attribuire la metà degli acconti a ciascun coniuge o partner registrato, conformandosi alla concezione del diritto matrimoniale, in particolare al regime di partecipazione agli acquisti (art. 181 CC). Questo metodo di ripartizione 50/50 è in uso a Friburgo, Vallese e Giura, mentre nei Cantoni di Zurigo, Berna, Argovia, San Gallo, Lucerna, Neuchâtel, Vaud e Ginevra, sussidiariamente è possibile avvalersi di una diversa ripartizione se richiesta espressamente dai coniugi o dai partner registrati.

Nel secondo caso, gli acconti versati vengono attribuiti in proporzione alle rispettive quote di responsabilità per l'imposta complessiva. L'unico Cantone a far uso di questo sistema è Berna. La scelta di quest'ultimo Cantone si fonda sul presupposto che la ripartizione per metà tra i coniugi degli acconti pagati congiuntamente nella maggior parte dei casi non sia equa, per il fatto che, di regola, i rispettivi redditi sono diversi, con la conseguenza che devono poi procedere ad una compensazione tra di loro. Il Legislatore bernese ha, quindi, ritenuto che solo una ripartizione in proporzione ai rispettivi elementi imponibili sia da considerare equa.

---

<sup>56</sup> Messaggio n. 8183, p. 11.

<sup>57</sup> Sentenza CDT n. 80.2019.290 del 6 ottobre 2020 consid. 2.2.2 ss.

Infine, la terza modalità prevede che la restituzione degli acconti versati deve avvenire in base ad una ripartizione richiesta espressamente dai coniugi o dai partner registrati che avviene di comune accordo. In mancanza di un tale accordo, ci si basa su una ripartizione proporzionale in base alle quote. Si tratta di un metodo analogo al primo indicato e soltanto Basilea Città lo applica.

Diversamente da altri Cantoni, il Ticino non prevedeva fino al 31 dicembre 2022 una disposizione riguardante le modalità di restituzione o di computo degli acconti pagati dai coniugi per il periodo durante il quale è intervenuta la separazione legale o di fatto, rispettivamente il divorzio ed eventualmente per i periodi precedenti. Come osservato dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Canton Ticino, la mancanza di una base legale riguardante la restituzione degli acconti versati dai coniugi o dei partner registrati, che si sono in seguito separati, costituiva una lacuna propria. Quando vi è una lacuna propria il giudice deve, quindi, rimediare secondo la regola generale ricavabile dall'art. 1 cpv. 2 CC. Confrontata ad un caso concreto, la Camera di diritto tributario ha stabilito che la soluzione più conforme alle esigenze di tutte le parti coinvolte (contribuente, coniuge e autorità fiscale) consisterebbe nel conformarsi alle indicazioni fornite dagli stessi coniugi. Come si è visto esaminando la disciplina prevista dagli altri Cantoni, nella maggior parte dei casi, anche laddove in linea di principio è prevista la ripartizione per metà, è ammessa tuttavia una diversa ripartizione, se i coniugi presentano per tempo una convenzione in tal senso. In mancanza di una convenzione, si giustifica la soluzione adottata dalla maggior parte dei Cantoni, che consiste nella ripartizione per metà degli acconti versati dai i coniugi o dai partner registrati<sup>58</sup>.

Il Consiglio di Stato, conscio del problema legato all'assenza di una base legale, che può essere fonte, in casi particolari, di discussioni tra autorità fiscale e contribuenti contendenti<sup>59</sup>, ha proposto l'introduzione di un nuovo capoverso 1<sup>bis</sup> all'art. 241 LT, riguardante la restituzione delle ec-

---

<sup>58</sup> Sentenza CDT n. 80.2019.290 del 6 ottobre 2020 consid. 3.3.

<sup>59</sup> Messaggio n. 8183, p. 12.

cedenze di imposta e delle imposte non dovute dai coniugi e dai partner registrati. Secondo questo capoverso *«[l]’autorità fiscale ha la facoltà di computare in parti uguali le rate di imposta che si riferiscono all’anno del divorzio, separazione legale o di fatto di coniugi o partner registrati, nonché quelle che si riferiscono agli anni fiscali in cui vigeva il cumulo dei redditi e della sostanza versate dopo la decadenza della responsabilità solidale, salvo istruzioni contrarie congiunte e nei limiti della legge»*.

Di conseguenza, l’autorità fiscale può computare, in parti uguali, le rate di acconto riferite al periodo fiscale in cui è intervenuta la separazione legale o di fatto oppure ancora il divorzio, nonché quelle riferite al periodo fiscale in cui vigeva ancora il principio del cumulo dei redditi e della sostanza (art. 8 cpvv. 1 e 1<sup>bis</sup> LT), ma che sono state versate dopo la decadenza della responsabilità solidale (art. 12 cpv. 2 LT)<sup>60</sup>, salvo istruzioni contrarie da parte dei coniugi e nei limiti della legge.

Inoltre, secondo il nuovo art. 247a LT, di analogo tenore all’art. 241 cpv. 2<sup>bis</sup> LT, l’autorità fiscale può computare, sempre in parti uguali, le eccedenze o le imposte non dovute, inclusi gli interessi remunerativi fissati dal Consiglio di Stato tramite il Decreto esecutivo concernente la riscossione e i tassi d’interesse delle imposte cantonali (RL 640.320), che si riferiscono ai periodi fiscali in cui vigeva il principio del cumulo dei redditi e della sostanza, salvo istruzioni contrarie da parte dei coniugi e nei limiti della legge<sup>61</sup>.

È importante segnalare che la nuova disposizione ha un carattere potestativo per l’autorità fiscale, che lascia a quest’ultima un certo margine di discrezione e può, quindi, procedere anche attraverso altre valutazioni, diverse da quanto previsto dal capoverso 1<sup>bis</sup><sup>62</sup>. Qualora il modo di agire dell’autorità fiscale dovesse effettivamente divergere dalla disposizione

---

<sup>60</sup> Se le rate di acconto sono state versate dai contribuenti prima della decadenza della responsabilità solidale di cui all’art. 12 cpv. 2 LT, tali rate vengono inglobate nel calcolo delle imposte già pagate dai coniugi o dai partner registrati (Messaggio n. 8183, p. 13).

<sup>61</sup> Messaggio n. 8183, p. 13.

<sup>62</sup> Messaggio n. 8183, p. 14.

di legge, la stessa dovrebbe comunque comprovare i motivi alla base di una tale scelta.

Infine, l'art. 247 cpv. 4 LT stabilisce che *«[l]e imposte non dovute, ma già riscosse, sono restituite secondo le modalità di rimborso di cui all'art. 241 cpv. 4<sup>bis</sup> [LT]»*. Il contribuente deve, quindi, fornire, all'autorità fiscale, un conto bancario o postale affinché quest'ultima procedere con il relativo versamento. Qualora il contribuente non dovesse indicare il conto bancario o postale, l'autorità fiscale può accreditare eventuali eccedenze direttamente sulla partita fiscale del contribuente.

Le disposizioni commentate sono entrate in vigore il 1° gennaio 2023.

### **2.9. Il metodo di calcolo per la valutazione dei titoli non quotati**

Fino al 31 dicembre 2022, ai fini dell'imposta sulla sostanza, il contribuente che possedeva dei titoli non quotati doveva acconsentire che questi fossero valutati dall'autorità fiscale tenendo conto del loro valore di reddito e del loro valore intrinseco (art. 45 cpv. 2 LT). Questa disposizione rifletteva la formulazione della previgente Legge tributaria del 1976. Tuttavia, l'art. 45 cpv. 2 LT, così come formulato, non teneva conto del fatto che per alcune società (p. es. holding) la Circolare n. 28 edita dalla Conferenza svizzera delle imposte (CSI) prevede che la valutazione avvenga sulla base del solo valore di sostanza e non anche del valore di reddito. In una sentenza, la Camera di diritto tributario ha constatato che la base legale in vigore, che impone di considerare anche il valore di reddito, impedisce in questi casi di applicare la Circolare n. 28 della CSI<sup>63</sup>.

Al fine di rendere il testo dell'art. 45 cpv. 2 LT meno rigido, il Legislatore ticinese ha quindi deciso che *«[l]e azioni, partecipazioni a società cooperative ed altri diritti di partecipazione non regolarmente oggetto di transazione, sono valutati tenendo conto del loro valore intrinseco»*.

Così facendo le disposizioni della Circolare n. 28 della CSI sono direttamente applicabili, poiché pienamente in linea con il nuovo art. 45 cpv.

---

<sup>63</sup> Sentenza CDT n. 80.2021.262/263 del 23 giugno 2022.

2 LT, entrato in vigore il 1° gennaio 2023, il quale prevede una formulazione più aperta nella valutazione dei titoli non quotati che tiene conto anche delle diverse eccezioni stabilite dalla Circolare.

### ***2.10. La deduzione degli oneri assicurativi per figli e persone bisognose a carico***

Il 18 giugno 2023, il Popolo ticinese è stato chiamato ad esprimersi sull'introduzione di una deduzione supplementare per oneri assicurativi e capitali da interessi a risparmio in favore dei figli o delle persone bisognose da parte del contribuente che se ne fa carico. Infatti, contro la decisione del Gran Consiglio del 14 dicembre 2022, che ha accolto l'iniziativa elaborata del 17 ottobre 2022<sup>64</sup>, è stato lanciato con successo il referendum<sup>65</sup>. Il Popolo ticinese ha accolto questa nuova disposizione con il 53.3% dei voti<sup>66</sup>.

La modifica è stata motivata dal fatto che il Ticino è uno dei pochi Cantoni, insieme a Basilea Città e Argovia, che non accorda alcuna deduzione aggiuntiva in presenza di figli o persone bisognose a carico. Tutti gli altri Cantoni, Confederazione compresa, concedono invece una simile deduzioni il cui importo massimo varia dai fr. 400 di Svitto ai fr. 1300 di Zurigo e Vaud<sup>67</sup>. Un altro argomento è riconducibile all'attuazione di un'armonizzazione verticale con la Confederazione e orizzontale con gli altri Cantoni<sup>68</sup>.

---

<sup>64</sup> Si veda l'iniziativa parlamentare elaborata IE711, del 17 ottobre 2022, per una modifica dell'art. 32 della Legge tributaria: deducibilità dei premi di cassa malati dei figli e presentata da: Gianella Alessandra per il Gruppo PLR, Bignasca Boris per il Gruppo Lega, Agustoni Maurizio per il Gruppo PPD+GG (il Centro), Pamini Paolo per il Gruppo UDC.

<sup>65</sup> BU n. 23/2023, p. 254.

<sup>66</sup> Si veda: <https://www4.ti.ch/generale/diritti-politici/votazioni> (pagina consultata il 24 agosto 2023).

<sup>67</sup> La media intercantonale è di fr. 767; cfr. Rapporto del Consiglio di Stato sull'iniziativa parlamentare presentata il 17 ottobre 2022 nella forma elaborata dai gruppi PLRT, Lega, PPD+GG (il Centro) e UDC per la modifica dell'art. 32 della Legge tributaria: deducibilità dei premi di cassa malati dei figli, n. 8207, del 9 novembre 2022, p. 5 (cit.: Rapporto n. 8207).

<sup>68</sup> Rapporto n. 8207, p. 2.

Il nuovo art. 32 cpv. 1<sup>bis</sup> LT, entrato in vigore il 1° gennaio 2023, introduce, quindi, una deduzione aggiuntiva per oneri assicurativi e interessi da capitale a risparmio, accanto a quella prevista dall'art. 32 cpv. 1 lett. g LT, secondo la quale il contribuente può dedurre ulteriori fr. 1200 per ogni figlio a carico o persona bisognosa a carico, per i quali fa valere la relativa deduzione sociale (art. 34 cpv. 1 lett. a o b LT)<sup>69</sup>.

### ***2.11. L'esenzione delle pretese infragruppo ai fini dell'imposta sul capitale***

Ai sensi dell'art. 29 cpv. 3 LAID, i Cantoni possono prevedere una riduzione dell'imposta per il capitale proprio ascrivibile ai diritti di partecipazione secondo l'art. 28 cpv. 1 LAID (*i.e.* in presenza di partecipazioni qualificate), ai diritti secondo l'art. 24a LAID (*i.e.* in presenza di brevetti e diritti analoghi) e ai mutui concessi a società del gruppo. Si tratta di una disposizione potestativa per i Cantoni introdotta dalla Legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA), entrata in vigore il 1° gennaio 2020<sup>70</sup>.

Tramite l'iniziativa parlamentare elaborata del 23 giugno 2021<sup>71</sup> è stato chiesto al Gran Consiglio di introdurre anche in Ticino la riduzione dell'imposta per il capitale proprio in presenza di mutui concessi a società del gruppo. Secondo il promotore dell'iniziativa si dovrebbe inserire un nuovo art. 87a LT, ispirandosi alla disposizione già attuata dal Canton Lucerna all'art. 93 cpv. 4 della Legge tributaria lucernese<sup>72</sup>. Il

<sup>69</sup> Ad esempio, dei coniugi con due figli minorenni potranno dedurre al massimo fr. 12900 di versamenti, premi e contributi per assicurazioni sulla vita, contro le malattie e, in quanto non compresi sotto l'art. 32 cpv. 1 lett. f LT, contro gli infortuni, nonché gli interessi dei capitali a risparmio, vale a dire fr. 10500 (art. 32 cpv. 1 lett. g LT) più due volte fr. 1200 (art. 32 cpv. 1<sup>bis</sup> LT).

<sup>70</sup> RU 2019 2395.

<sup>71</sup> Si veda l'iniziativa parlamentare elaborata IE636, del 23 giugno 2021, riguardante l'estensione dell'art. 87a della Legge tributaria al fine di esentare ai fini dell'imposta sul capitale le pretese infragruppo, presentata da Pamini Paolo per Gruppo UDC.

<sup>72</sup> Rapporto del Consiglio di Stato sull'iniziativa parlamentare del 23 giugno 2021 presentata nella forma elaborata da Paolo Pamini per il Gruppo UDC per l'estensione dell'art. 87a della Legge tributaria al fine di esentare ai fini dell'imposta sul capitale

Consiglio di Stato, dopo aver esaminato gli effetti dell'iniziativa parlamentare elaborata, ha deciso di proporre un controprogetto, che è poi stato approvato dal Gran Consiglio il 14 marzo 2023<sup>73</sup>.

Il controprogetto completa l'attuale disposizione di cui all'art. 87a cpv. 2 LT sulla riduzione per partecipazioni dell'imposta sul capitale, includendo le attività di finanziamento infragruppo, ma unicamente in favore di società di capitali o di società cooperative che non esercitano alcuna attività commerciale in Svizzera e il cui scopo statutario consiste essenzialmente (art. 87a cpv. 2 LT):

- a) nell'amministrazione durevole di partecipazioni qualificate ai sensi dell'art. 77 cpv. 1 LT e/o
- b) nell'erogazione di crediti a società facenti parte del gruppo (*condizione formale*),
- c) il cui valore venale deve rappresentare a lunga scadenza, assieme o singolarmente, almeno due terzi degli attivi o dei ricavi complessivi (*condizione materiale*)<sup>74</sup>.

Se le condizioni di cui sopra sono adempiute, allora l'imposta sul capitale proprio imponibile dovuta dalla società di capitali o dalla società cooperativa viene ridotta nella proporzione esistente fra gli attivi qualificati (*i.e.* le partecipazioni ai sensi dell'art. 77 cpv. 1 LT e/o l'eccedenza di attivi connessa a pretese e debiti infragruppo come previsto dall'art. 87a cpv. 3 LT) e gli attivi complessivi, ridotti da eventuali debiti infragruppo, valutati ai valori fino a quel momento determinati ai fini dell'imposta sull'utile.

Come rileva il Consiglio di Stato, «*con il controprogetto viene introdotta una disposizione legale mirata e selettiva, esclusivamente a beneficio delle società che si occupano essenzialmente ed in modo preponderante di attività di finanziamento infragruppo, con funzioni di cash pooling di*

---

le pretese infragruppo e controprogetto, n. 8230, del 25 gennaio 2023 (cit.: Rapporto n. 8230).

<sup>73</sup> BU n. 18/2023, p. 179.

<sup>74</sup> Rapporto n. 8230, p. 4.

*gruppi societari locali, nazionali o internazionali, che vogliono concentrare tutti i finanziamenti e la liquidità del gruppo in un'unica società che funga da banca e che si occupi di concedere prestiti, come pure di società il cui scopo statutario è essenzialmente la detenzione di partecipazioni qualificate e, contestualmente, anche l'erogazione di prestiti a società del gruppo»<sup>75</sup>.*

Sono esclusi i crediti o i mutui nei confronti di azionisti persone fisiche e/o di persone fisiche loro vicine<sup>76</sup>.

Si segnala, infine, che a garanzia della copertura dei costi amministrativi, la controproposta del Consiglio di Stato ha previsto un'imposta cantonale minima sul capitale pari a fr. 500 (art. 87a cpv. 4 LT)<sup>77</sup>. Attraverso questa misura, il computo dell'imposta sull'utile nell'imposta sul capitale viene limitato fino a raggiungimento dell'importo relativo all'imposta minima di fr. 500 (art. 87c cpv. 2 LT)<sup>78</sup>.

Le novelle legislative sono entrate in vigore il 1° gennaio 2023.

## **2.12. La nozione di ristrutturazione orientata al risultato**

Il 7 maggio 2018 è stata presentata un'iniziativa parlamentare elaborata, la quale ha proposto di fissare nella LT il principio che, nell'ambito delle ristrutturazioni ed in presenza di vari successivi passi ai sensi del diritto civile, che costituiscono un tutt'uno nel contesto della ristrutturazione in

<sup>75</sup> Rapporto n. 8230, p. 5. Si considerano società del gruppo tutte le società che sottostanno al cd. «principio di controllo» applicabile all'obbligo di allestimento di un conto annuale consolidato concernente l'insieme delle imprese controllate (art. 963 cpv. 1 CO). Una persona giuridica controlla un'altra impresa se: (i) dispone direttamente o indirettamente della maggioranza dei voti nell'organo supremo; (ii) ha direttamente o indirettamente il diritto di nominare o di revocare la maggioranza dei membri dell'organo superiore di direzione o di amministrazione; o (iii) può esercitare un'influenza dominante in virtù dello statuto, dell'atto di fondazione, di un contratto o di strumenti analoghi (art. 963 cpv. 2 CO). Il cd. «principio del controllo» è inoltre il criterio determinante l'obbligo di consolidamento anche secondo gli standard contabili internazionali.

<sup>76</sup> Rapporto n. 8230, p. 6.

<sup>77</sup> Rapporto n. 8230, p. 6.

<sup>78</sup> Rapporto n. 8230, p. 8.



questione, vale un'interpretazione economica orientata al risultato che, secondo le circostanze, può prescindere dal trattamento civilistico<sup>79</sup>.

Gli iniziativisti hanno giustificato l'inserimento di questo principio di valutazione economica secondo il principio «*substance over form*» nella LT, in particolare nei casi di successione aziendale, nei quali una stretta applicazione civilistica di tutti i passi logici della ristrutturazione secondo l'ottica fiscale (necessari per determinare le conseguenze fiscali della ristrutturazione) può implicare ripetute iscrizioni e modifiche del Registro di commercio e del Registro fondiario, evitabili da un punto del diritto civile e pubblico. Scopo è, quindi, garantire lo stesso trattamento fiscale delle ristrutturazioni a prescindere dalla via civilistica intrapresa.

Come osservato dal Consiglio di Stato nel suo rapporto<sup>80</sup>, la Circolare AFC sulle ristrutturazioni 5a del 1° febbraio 2022, che si applica anche ai Cantoni in virtù dell'armonizzazione verticale, prevede già l'applicazione di un'interpretazione fondata su una valutazione economica delle ristrutturazioni, orientata al risultato finale e che prescinde dalle soluzioni adottate nel diritto civile per effettuare le operazioni di ristrutturazione<sup>81</sup>.

L'interpretazione economica va considerata anche ai sensi della Legge federale sulla fusione, la scissione, la trasformazione e il trasferimento di patrimonio (LFus; RS 221.301), come rileva il Consiglio federale nel suo messaggio, quando afferma che «*[i]l trasferimento di patrimonio può essere utilizzato per operazioni di ristrutturazione per le quali il diritto civile non mette a disposizione alcun istituto di diritto societario, ma può anche servire ad alienare a un terzo i beni appartenenti a una società o*

---

<sup>79</sup> Iniziativa parlamentare elaborata IE513, del 7 maggio 2018 concernente la modifica dell'art. 70 della Legge tributaria «Interpretazione economica delle ristrutturazioni», presentata da Pamini Paolo e cofirmatari.

<sup>80</sup> Rapporto del Consiglio di Stato sull'iniziativa parlamentare del 7 maggio 2018 presentata nella forma elaborata da Paolo Pamini e cofirmatari «Interpretazione economica delle ristrutturazioni» e controprogetto, n. 8229, del 25 gennaio 2023, p. 3 (cit.: Rapporto n. 8229).

<sup>81</sup> Circolare AFC 5a, Ristrutturazioni, del 1° febbraio 2022, cifra n. 2.2.1. penultimo paragrafo, p. 13, per quanto concerne le persone fisiche e, a titolo di esempio, si vedano anche la cifra n. 2.2.2., p. 14 come pure la cifra n. 4.1.2.1.6., p. 32 per i casi di ristrutturazione delle persone giuridiche.

*a trasferire agli azionisti, quali dividendi in natura, gli attivi di una società. [...] Anche le ristrutturazioni fondate su un trasferimento di patrimonio possono pertanto essere compiute senza conseguenze dal punto di vista fiscale nella misura in cui sono economicamente assimilabili a una fusione, a una scissione o a una trasformazione»<sup>82</sup>.*

Infine, il Consiglio di Stato cita anche numerosa dottrina che ritiene necessario tener conto di un'interpretazione economica<sup>83</sup>.

Sulla base di queste considerazioni, il Consiglio di Stato accoglie con favore la proposta degli iniziativaisti attraverso l'introduzione di un nuovo capoverso agli artt. 18 (nuovo cpv. 4) e 70 (nuovo cpv. 6) LT. Per quanto attiene all'ambito delle ristrutturazioni delle persone fisiche e giuridiche le normative vengono completate con la seguente aggiunta: *«La nozione di ristrutturazione è orientata al risultato: la sua interpretazione è dunque fondata su una valutazione economica che prescinde dal giudizio ai sensi del diritto civile»*.

La modifica legislativa, entrata in vigore il 1° gennaio 2023, persegue la finalità di migliorare la certezza del diritto, poiché ancora direttamente nella legge il principio già applicato nella prassi con la Circolare AFC 5a, secondo il quale la nozione di ristrutturazione deve essere orientata al risultato e la sua interpretazione deve essere fondata su una valutazione economica, che prescinde dalle soluzioni adottate nel diritto civile<sup>84</sup>.

### ***2.13. Le liberalità versate ad enti nel cui organo direttivo siede un rappresentante del Cantone o del Comune***

Anche in questo caso, la modifica legislativa è avvenuta su *input* di un'iniziativa parlamentare elaborata, del 7 maggio 2018<sup>85</sup>. Il Consiglio di

<sup>82</sup> Messaggio a sostegno di una legge federale sulla fusione, la scissione, la trasformazione e il trasferimento di patrimonio (Legge sulla fusione; LFus), n. 00.052, del 13 giugno 2000, in: FF 2000 3765, p. 3796 s.

<sup>83</sup> Rapporto n. 8229, p. 4, nota 7.

<sup>84</sup> Rapporto n. 8229, p. 6.

<sup>85</sup> Iniziativa parlamentare elaborata IE515, del 7 maggio 2018, Modifica degli art. 32c e 68 della Legge tributaria «Liberalità – Saniamo l'illegalità e fermiamo la discrimina-

Stato, in risposta a tale iniziativa, ha proposto un controprogetto che è stato poi accolto dal Gran Consiglio il 14 marzo 2023<sup>86</sup>.

Per quanto concerne l'iniziativa parlamentare elaborata, la stessa proponeva di aumentare in maniera generalizzata la soglia di deducibilità delle liberalità dal 20% al 50% del reddito netto intermedio per le persone fisiche (art. 32c cpv. 1 LT) e dell'utile netto per le persone giuridiche (art. 68 cpv. 1 lett. c), anche per le liberalità versate ad enti non controllati dal Cantone o dai Comuni.

Il Consiglio di Stato, per evitare una diminuzione del gettito d'imposta cantonale e comunale non compensata da un corrispettivo vantaggio economico derivante da donazioni a favore del Cantone, dei Comuni o di persone giuridiche da loro controllate, ha invece ritenuto percorribile la strada volta ad ampliare la facoltà di avvalersi della deduzione accresciuta per quei contribuenti che effettuano una devoluzione superiore al 20% del reddito netto imponibile intermedio o dell'utile netto ad enti nei cui comitati o consigli di fondazione segga almeno un rappresentante del Cantone o di un Comune, come ad esempio l'Orchestra della Svizzera italiana<sup>87</sup>.

Si tratta, quindi di una modifica agli artt. 32c cpv. 2 e 68 cpv. 1 lett. *c<sup>bis</sup>* LT, che esplica effetto a partire dal 1° gennaio 2023.

---

zione delle iniziative private per scopo pubblico o di utilità pubblica», Presentata da: Pamini Paolo e cofirmatari.

<sup>86</sup> BU n. 18/2023, p. 180.

<sup>87</sup> Rapporto del Consiglio di Stato sull'iniziativa parlamentare del 7 maggio 2018 presentata nella forma elaborata da Paolo Pamini e cofirmatari «Liberalità – Saniamo l'illegalità e fermiamo la discriminazione delle iniziative private per scopo pubblico o di utilità pubblica» e controprogetto, n. 8231, del 25 gennaio 2023, p. 3.