



RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II - 2019

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO
HELBIG LICHTENHAHN

ESTRATTO

RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II- 2019

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 e delle pari opportunità,
6501 Bellinzona (e-mail: rtid@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 978-3-7190-4286-8 (Helbing Lichtenhahn)
ISBN 978-88-6303-052-5 (Repubblica e Cantone Ticino)

Novità legislative nel campo del diritto tributario

*Samuele Vorpe**

1. Legislazione federale
 - 1.1. La Legge federale del 28 settembre 2018 concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS
 - 1.2. La modifica del 28 settembre 2018 della Legge federale sull'imposta preventiva
2. Legislazione cantonale
 - 2.1. Adeguamento alla Legge federale del 17 marzo 2017 concernente le provvigioni da mediazione immobiliare
 - 2.2. Adeguamento alla Legge federale del 29 settembre 2017 sui giochi in denaro
 - 2.3. Adeguamenti formali

1. Legislazione federale

1.1. La Legge federale del 28 settembre 2018 concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS

1.1.1. Il Popolo ha finalmente detto sì!

Il 19 maggio 2019 il Popolo svizzero si è dovuto pronunciare nuovamente sulla riforma fiscale delle imprese, dopo che il 12 febbraio 2017 si era espresso negativamente, con il 59,1% dei voti¹, sulla Legge federale concernente misure fiscali volte a rafforzare la competitività della piazza imprenditoriale svizzera (Legge sulla riforma III dell'imposizione delle imprese)². Infatti, contro la Legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA)³, approvata dall'Assemblea federale il 28 settembre 2018, è riuscito il referendum, essendo state raccolte più

* Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI.

¹ FF 2017 2961, pag. 2965.

² FF 2016 4381.

³ FF 2018 5105.

di 50 000 firme entro il 17 gennaio 2019 (art. 141 cpv. 1 lett. *a* della Costituzione federale [Cost.; RS 101]). Questa volta però l'esito della votazione è stato diverso: il Popolo ha accolto la RFFA con il 66,4% dei voti⁴.

Nei fatti, diversamente dal primo tentativo fallito, è stata pagante la scelta politica del Parlamento di abbinare due temi in una sola legge federale: la fiscalità delle imprese e il finanziamento dell'AVS, benché da un profilo giuridico quest'assemblaggio fosse stato ritenuto da più parti come contrario al principio costituzionale dell'unità della materia (art. 34 cpv. 2 Cost.)⁵. Questo principio impedisce di includere, nel medesimo oggetto sottoposto al voto popolare, molteplici proposte di natura e scopi differenti, che obbligano il cittadino ad approvare o respingere l'intero oggetto, anche quando sia d'accordo soltanto con alcune proposte⁶.

Non soddisfatti dell'esito popolare, alcuni cittadini dei Cantoni di Vaud e di Neuchâtel hanno tentato, invano, di ricorrere al Tribunale federale invocando appunto la violazione del principio costituzionale dell'unità della materia, chiedendo l'annullamento della votazione popolare. L'Alta Corte, con sentenza del 24 giugno 2019 ha dichiarato irricevibili i ricorsi che gli sono stati sottoposti. Questo perché gli atti dell'Assemblea federale e del Consiglio federale, conformemente all'art. 189 cpv. 4 Cost., non possono essere giudicati dal Tribunale federale, a meno che una legge non lo preveda. Non è il caso delle votazioni e delle elezioni federali⁷.

Diverso sarebbe stato, invece, il risultato nel caso si fosse trattato di una votazione cantonale. In tal caso, il Tribunale federale avrebbe potuto verificare la censura sollevata dai ricorrenti e giudicare nel merito.

⁴ FF 2019 4163, pag. 4165.

⁵ Si vedano in particolare Plädoyer, 2/2019, pp. 6-10; SAMUELE VORPE, La RFFA e il principio dell'unità della materia, in: NF 3/2019, pagg. 115-122. L'Ufficio federale di giustizia era, invece, giunto alla conclusione che l'abbinamento dei due temi rappresentava un caso «limite», anche se sarebbe stato meglio suddividere i due oggetti per la votazione popolare (cfr. Ufficio federale di giustizia, Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS [selon décision de la CER-E du 24 mai 2018], Unité de la matière, Berna, 31 maggio 2018).

⁶ DTF 137 I 200.

⁷ Sentenze TF 1C_323/2019 e 1C_324/2019 del 24 maggio 2019, consid. 3.

1.1.2. L'entrata in vigore della RFFA

Con un comunicato del 14 giugno 2019, il Consiglio federale ha deciso che la RFFA entrerà in vigore il 1° gennaio 2020⁸.

Anche nel caso in cui un Cantone non recepisce ed attuasce le disposizioni obbligatorie della RFFA entro tale data, il diritto federale si applicherebbe direttamente (cfr. art. 72z cpv. 1 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14])⁹.

È prevista un'eccezione per la tassazione delle riserve occulte delle società a statuto speciale (art. 78g LAID), la cui entrata in vigore è avvenuta il 19 maggio 2019 con l'accettazione popolare della RFFA (cfr. cap. II cpv. 2 lett. b RFFA). A partire da questa data i Cantoni hanno la possibilità, ma non l'obbligo, di recepire tale disposizione nella loro legislazione tributaria.

1.1.3. Un giramondo di nomi

RFFA è l'ultimo dei nomi che la classe politica ha assegnato alla riforma fiscale delle imprese. In origine fu la «Riforma III dell'imposizione delle imprese» che però, come anticipato, non superò lo scoglio popolare. Poi, il Consiglio federale, forse per scaramanzia, decise di cambiarle il nome in «Progetto fiscale 17»¹⁰. Con questo nome venne licenziato il 21 marzo 2018 il messaggio del Governo e il relativo disegno di legge¹¹. Il 7 giugno successivo, in sede di discussioni parlamentari, il Consiglio degli

⁸ DFF, La RFFA entrerà in vigore il 1° gennaio 2020, Comunicato stampa, Berna, 14 giugno 2019. L'entrata in vigore è stata fissata mediante l'Ordinanza sull'entrata in vigore integrale della legge federale del 28 settembre 2018 concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS. Al momento della redazione del presente contributo, l'ordinanza non è stata ancora pubblicata nella Raccolta ufficiale del diritto federale.

⁹ FF 2018 5105, pag. 5115.

¹⁰ DFF, Progetto fiscale 17 per preservare la competitività fiscale: verso un progetto ottimizzato, Comunicato stampa, Berna 2 marzo 2017.

¹¹ Messaggio concernente la legge federale sul Progetto fiscale 17 (PF17), n. 18.031, del 21 marzo 2018, in: FF 2018 2079 (cit.: Messaggio PF17).

Stati ribattezzò il progetto di legge in RFFA, poiché alla parte fiscale venne abbinato il finanziamento dell'AVS¹².

1.1.4. Le pressioni della Comunità internazionale nei confronti della Svizzera

La Riforma III dell'imposizione delle imprese prima, la RFFA poi, sono state elaborate dal Consiglio federale per rispondere alle continue pressioni della Comunità internazionale composta, da un lato, dall'Unione europea (UE), dall'altro, dal Gruppo dei 20 principali Paesi industrializzati e Paesi emergenti (G20) e dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE).

Il pomo della discordia è rappresentato dagli statuti speciali cantonali previsti dall'art. 28 LAID, nonché dalle prassi federale e cantonali concernenti le società principali e gli stabilimenti finanziari d'impresa, ritenuti non più compatibili con gli standard internazionali¹³.

Per quanto attiene all'UE, la controversia risale ufficialmente al 13 febbraio 2007, quando la Commissione europea informò la Svizzera di aver adottato una decisione con la quale dichiarava i vantaggi fiscali concessi dai Cantoni svizzeri a talune imprese (segnatamente quelle al beneficio degli statuti fiscali speciali cantonali) con riguardo ai redditi di fonte estera, incompatibili con il buon funzionamento dell'Accordo di libero scambio (ALS) stipulato tra la Svizzera e l'allora Comunità economica europea (CEE) il 22 luglio 1972 (RS 0.632.401). La Commissione europea comunicò altresì la propria aspettativa a che la Svizzera eliminasse o modificasse questi regimi fiscali, sopprimendo la differenza d'imposizione tra reddito interno e reddito estero¹⁴.

Non soltanto l'UE, ma anche il G20 chiese alla Svizzera di eliminare i suoi regimi fiscali speciali, poiché costituivano una forma di concorrenza fiscale dannosa sulla base dei criteri elaborati dal Forum dell'OCSE sulle

¹² BU CS 2018, pag. 439 segg., in particolare pag. 459.

¹³ Messaggio PF17, pag. 2101.

¹⁴ CURZIO TOFFOLI, La controversia fiscale tra Svizzera ed Unione europea: una questione ancora aperta, in: NF 7/2010, pagg. 14-16, pag. 14.

pratiche fiscali (*Forum on Harmful Tax Practices* [FHTP]) previsti dal Piano di azione 5 del progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), intitolato «Maggiore efficacia nella lotta contro le pratiche fiscalmente dannose considerando la trasparenza e la sostanza»¹⁵.

In seguito, il 5 dicembre 2017, il Consiglio dell'UE inserì la Svizzera nella lista delle giurisdizioni non cooperative ai fini fiscali (cd. «lista grigia» oppure «lista di osservazione») a causa dei suoi regimi fiscali speciali.

Tornando ai giorni nostri, l'UE si è detta pronta a stralciare la Svizzera dalla lista grigia nel mese di ottobre 2019 oppure non appena la RFFA sarà formalmente entrata in vigore¹⁶.

1.1.5. Cosa c'è nella RFFA?

La RFFA comprende sia delle misure fiscali concernenti le imprese, sia delle misure concernenti il finanziamento dell'AVS. Sono in ogni caso le disposizioni sulla fiscalità a farla da padrone. In questo senso, infatti, la RFFA prevede:

- 1) l'abrogazione degli statuti speciali cantonali applicabili alle società holding, di domicilio e miste;
- 2) l'abrogazione delle prassi concernenti le società principali e gli stabilimenti finanziari d'impresa;
- 3) l'aumento dal 17 al 21,2% della quota-parte dell'imposta federale diretta in favore dei Cantoni, i quali a loro volta sono tenuti a considerare finanziariamente le loro Città e i loro Comuni;
- 4) l'introduzione facoltativa di una superdeduzione per le attività di ricerca e sviluppo (ricerca e sviluppo) a livello cantonale;
- 5) l'introduzione obbligatoria dell'istituto del *patent box* a livello cantonale;

¹⁵ OCSE, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, Parigi, 5 ottobre 2015.

¹⁶ *Corriere del Ticino*, Ritardo in vista per lo stralcio dalla lista grigia, edizione del 12 luglio 2019, pag. 10.

- 6) l'introduzione di una deduzione degli interessi fittizi sul capitale proprio di garanzia a livello cantonale a condizione che l'onere fiscale nel capoluogo cantonale sia pari almeno al 18,03% (imposta sull'utile effettiva federale, cantonale e comunale);
- 7) la dichiarazione delle riserve occulte all'inizio dell'assoggettamento fiscale, rispettivamente la loro imposizione alla fine dell'assoggettamento fiscale;
- 8) la tassazione separata delle riserve occulte delle società a statuto speciale, al fine di evitare *choc* fiscali con il passaggio dal regime speciale a quello ordinario;
- 9) una limitazione dello sgravio fiscale complessivo, di al massimo il 70%, quando vengono utilizzati dal Cantone gli strumenti del *patent box*, della superdeduzione per ricerca e sviluppo e della tassazione separata delle riserve occulte delle società a statuto speciale, in modo da mantenere un adeguato substrato fiscale imponibile;
- 10) la possibilità di ridurre l'imposta per il capitale proprio in caso di partecipazioni qualificate, di beni immateriali e di mutui concessi a società del gruppo;
- 11) un aumento dell'imposizione parziale dei dividendi ai fini dell'imposta federale diretta sino al 70%, rispettivamente un'imposizione minima del 50% in tutti i Cantoni;
- 12) il soddisfacimento di determinate condizioni per il rimborso delle riserve da apporti di capitale in esenzione d'imposta;
- 13) lo stralcio della soglia percentuale del 5% per i casi di trasposizione;
- 14) l'introduzione del computo globale d'imposta per gli stabilimenti d'impresa in Svizzera di imprese estere;
- 15) delle modifiche al calcolo della perequazione finanziaria e della compensazione degli oneri;
- 16) una modifica formale dell'ingresso della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11).

Per quanto riguarda l'AVS, la RFFA prevede in particolare un aumento dei contributi a carico dei dipendenti e dei datori di lavoro, rispettivamente a carico di coloro che svolgono un'attività lucrativa indipendente,

nonché a carico di coloro che non svolgono attività lucrativa. Per quanto concerne l'IVA, una parte del gettito viene devoluta per garantire il finanziamento dell'AVS.

Nel prosieguo verranno esaminate soltanto le misure concernenti la fiscalità.

1.1.6. L'abrogazione delle società a statuto speciale

La RFFA prevede l'abrogazione dei capoversi da 2 a 5 dell'art. 28 LAID riguardanti gli statuti speciali cantonali:

- l'art. 28 cpv. 2 LAID si rivolge alle società holding e consente loro di non pagare l'imposta sull'utile netto ai fini delle imposte cantonali e comunali, se lo scopo statutario consiste essenzialmente nell'amministrazione durevole di partecipazioni e se non esercitano alcuna attività commerciale in Svizzera;
- l'art. 28 cpv. 3 e 4 LAID si rivolge alle società di domicilio o miste, che esercitano un'attività amministrativa in Svizzera, senza tuttavia esercitarvi un'attività commerciale. Queste società sono assoggettate alle imposte ordinariamente sui proventi di fonte svizzera (art. 28 cpv. 3 LAID), mentre i proventi di fonte estera sono imposti in funzione dell'importanza dell'attività commerciale svolta in Svizzera (art. 28 cpv. 4 LAID)¹⁷. Infine, l'art. 28 cpv. 5 LAID esclude dalla riduzione dell'imposta sull'utile giusta i capoversi 2-4 i proventi e i ricavi per i quali viene richiesto uno sgravio dalle imposte estere alla fonte. Ne consegue che le società a statuto speciale non versano imposte sugli utili ai fini delle imposte cantonali e comunali oppure le versano soltanto in misura ridotta.

Ai fini dell'imposta federale diretta queste società pagano, invece, le imposte ordinariamente, senza beneficiare di alcun privilegio fiscale.

L'importanza delle società a statuto speciale varia da Cantone a Cantone: a Neuchâtel il 61,3% delle persone giuridiche sottostà allo statuto spe-

¹⁷ La disposizione di cui all'art. 28 cpv. 4 LAID fa sì che si manifesti un trattamento fiscale differenziato tra redditi nazionali ed esteri (cd. «ring fencing»), criticato dalla Comunità internazionale e, in particolare dall'OCSE nel Piano di azione 5 del BEPS, poiché conduce ad una concorrenza fiscale dannosa (Messaggio PF17, pag. 2100).

ciale di cui all'art. 28 LAID, a Basilea Città il 58,6%, a Zugo il 52,9% e a Sciaffusa il 49,6%. Vi sono poi Cantoni con percentuali irrisorie: a Argovia l'1,5%, a Berna l'1,7%, ad Uri l'1,9% e nel Vallese il 2,5%. Il Canton Ticino si situa nella media svizzera (pari al 19,5%), poiché le società a statuto speciale rappresentano il 19,2%¹⁸.

1.1.7. L'abrogazione delle società principali e degli stabilimenti finanziari d'impresa

La tassazione delle società principali viene regolata dalla Circolare n. 8 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), del 18 dicembre 2001. Si tratta di gruppi societari internazionali che concentrano le loro strutture in unità di dimensioni maggiori, centralizzando così in una società chiamata «principale» funzioni, responsabilità e rischi interni al gruppo, sulla base di gruppi di prodotti o mercati¹⁹. Conformemente alla Circolare n. 8 dell'AFC, se la società principale si trova in Svizzera, una parte dell'utile netto conseguito viene esentato da tassazione in Svizzera poiché imputabile ad uno stabilimento di impresa estero. La citata circolare stabilisce, quindi, un'attribuzione forfettaria di una parte dell'utile dell'attività commerciale alle entità commerciali residenti all'estero che viene, di conseguenza, esentata in Svizzera.

Un ulteriore regime fiscale è dato dalle prassi non pubblicate dell'AFC e delle autorità fiscali cantonali concernenti l'imposizione degli stabilimenti finanziari di impresa, responsabili in particolare della concessione di prestiti in seno a gruppi esteri. Il capitale necessario per questi prestiti proviene da una società finanziaria estera cui viene concesso un indennizzo d'uso per il capitale messo a disposizione degli stabilimenti d'impresa in Svizzera. Ne consegue un utile imponibile proporzionalmente ridotto ascritto allo stabilimento finanziario d'impresa in Svizzera²⁰.

Lo sgravio per queste tipologie di società non avviene soltanto a livello di imposte cantonali e comunali, ma anche d'imposta federale diretta.

¹⁸ Messaggio PF17, pag. 2088 segg.

¹⁹ Messaggio PF17, pag. 2091.

²⁰ Messaggio PF17, pag. 2091.

Le prassi federali per le società principali e gli stabilimenti finanziari d'impresa saranno abolite a partire dal 1° gennaio 2020. Poiché si tratta di regole su cui si basa la prassi, la loro soppressione non presuppone alcuna modifica di legge²¹.

1.1.8. La quota-parte dei Cantoni al gettito fiscale dell'imposta federale diretta e l'obbligo di considerare le Città e i Comuni

Il Consiglio federale rileva che *«se le società che attualmente godono di uno statuto speciale manterranno la propria sede in Svizzera dipende essenzialmente [...] dall'onere dell'imposizione ordinaria dell'utile. [...] Alcuni Cantoni dovranno ridurre l'onere dell'imposizione ordinaria dell'utile se intendono continuare a essere competitivi [...] in un contesto di mobilità aziendale. [...] Per i Cantoni occorre quindi creare un margine di manovra in termini di politica finanziaria mediante una compensazione verticale, affinché essi siano in grado di ridurre, ove necessario, l'onere dell'imposizione ordinaria delle imprese»*²².

Per raggiungere questo obiettivo il legislatore ha deciso di procedere con una compensazione verticale aumentando la quota-parte del gettito fiscale dell'imposta federale diretta in favore dei Cantoni dal 17% al 21,2%. Il 17% rappresenta il limite minimo previsto dalla Costituzione federale (art. 128 cpv. 4 Cost.). Un aumento è, pertanto, autorizzato a livello legislativo²³. Ne consegue che, ai sensi dell'art. 196 cpv. 1 LIFD, i Cantoni verseranno alla Confederazione non più l'83%, bensì il 78,8% dell'imposta federale incassata, delle multe inflitte e incassate per sottrazione d'imposta o violazione di obblighi procedurali, come anche degli interessi riscossi²⁴.

Per il Canton Ticino ciò significa circa 33 mio. di fr. in più ogni anno²⁵.

²¹ DFF, RFFA – abolizione delle prassi federali per le società principali e le Swiss Finance Branch, Comunicato stampa, Berna, 22 maggio 2019.

²² Messaggio PF17, pag. 2108.

²³ Messaggio PF17, pag. 2110.

²⁴ Messaggio PF17, pag. 2139.

²⁵ Messaggio PF17, pag. 2112.

Uno dei punti più criticati della Riforma III dell'imposizione delle imprese era la mancata considerazione delle Città e dei Comuni. Le associazioni mantello che salvaguardano i loro interessi non avevano, infatti, dato il loro sostegno alla riforma²⁶. Il legislatore con la RFFA ha, quindi, deciso di coinvolgere Città e Comuni svizzeri, prevedendo una «clausola per i Comuni» che obbliga i Cantoni a tenere adeguatamente in considerazione, da un punto di vista finanziario, i rispettivi Comuni (art. 196 cpv. 1^{bis} LIFD)²⁷.

1.1.9. La superdeduzione per attività di ricerca e sviluppo

L'art. 25a LAID costituisce una norma potestativa. I Cantoni possono accordare all'impresa che ne fa richiesta un'ulteriore deduzione per le attività di ricerca e sviluppo relativamente alle spese sostenute, direttamente o indirettamente, sul territorio svizzero (cd. «superdeduzione»). L'importo non può superare il 50% delle spese di ricerca e sviluppo giustificate dall'uso commerciale (art. 25a cpv. 1 LAID). Questa nuova deduzione aggiuntiva si applica sia alle persone giuridiche (art. 25a LAID) sia a quelle fisiche, che svolgono un'attività lucrativa indipendente (art. 10a LAID).

Il termine «ricerca e sviluppo» deve essere interpretato come corrispondente alla «ricerca scientifica» e all'«innovazione fondata sulla scienza» conformemente all'art. 2 della Legge federale del 14 dicembre 2012 sulla promozione della ricerca e dell'innovazione (LPRI; RS 420.1) (art. 25a cpv. 2 LAID). Nel Messaggio PF17, il Consiglio federale precisa che il concetto di «ricerca e sviluppo» è da intendersi in senso ampio, includendo non soltanto la ricerca fondamentale, ma anche quella orientata all'applicazione e l'innovazione fondata sulla scienza. Sono, invece,

²⁶ Unione delle Città svizzere/Associazione dei Comuni svizzeri, Réforme de l'imposition des entreprises III: la prise en compte des villes et des communes est indispensable, comunicato stampa, Berna, 3 giugno 2016, in: https://www.chgemeinden.ch/wAssets/docs/medienmitteilungen/franzoesisch/2016/160603_cp_uvs-acs_rie_iii.pdf (pagina consultata il 27 luglio 2019).

²⁷ Messaggio PF17, pagg. 2113, 2125 e 2139.

escluse le spese sostenute per il lancio dei prodotti sul mercato e la loro valorizzazione (ad es. spese legate al marketing)²⁸.

La base di calcolo che qualifica la superdeduzione è indicata all'art. 25a cpv. 3 LAID. Per determinare l'importo ulteriormente deducibile, al quale andrà applicata la percentuale, stabilita in un massimo del 50%, si devono considerare le seguenti tipologie di spese:

- a) quelle per il personale, direttamente imputabili alla ricerca e allo sviluppo²⁹, a cui si aggiunge un supplemento pari al 35% di queste spese, sino a concorrenza delle spese complessive del contribuente. Il supplemento del 35% applicato alle spese del personale addetto alla ricerca e allo sviluppo ha la finalità di compensare forfettariamente gli altri costi per la ricerca e lo sviluppo (ad es. le spese per materiali e investimenti)³⁰. Ad ogni modo, la maggiorazione della deduzione per le spese di ricerca e sviluppo non potrà mai superare le spese complessive dell'impresa;
- b) l'80% delle spese per le attività di ricerca e sviluppo fatturate da terzi (spese date in *outsourcing*). La superdeduzione è ammessa soltanto per la ricerca su mandato svolta nel territorio svizzero da società del gruppo (nel rispetto del principio dell'«*arm's length*») e da terzi indipendenti. La scelta di limitare percentualmente le spese all'80% ha lo scopo di evitare discriminazioni tra la ricerca interna e quella svolta su mandato. La ricerca esterna viene epurata di un 20%, che rappresenta una componente di utile e di indennizzo per le spese generali³¹.

²⁸ Messaggio PF17, pag. 2105. Si veda anche SHARON CINA, *Vademecum per il Patent box e la Superdeduzione per spese di ricerca e sviluppo ai sensi della RFFA*, in: NF 1/2019, pagg. 17-26, pag. 19.

²⁹ Per spese «direttamente imputabili» si intendono le spese salariali, compresi i contributi sociali del personale dedicato alla ricerca e sviluppo. Sono, infatti, escluse le spese per il personale che non operano in questo settore, così come le spese che sono collegate indirettamente al personale (Messaggio PF17, pag. 2143).

³⁰ Messaggio PF17, pag. 2105.

³¹ Messaggio PF17, pag. 2105.

Il Messaggio PF17 contiene al suo interno questo caso esemplificativo³²: un'impresa indica delle spese per il personale di 100 per attività legate alla ricerca e allo sviluppo. Le spese complessive sono pari a 400. La superdeduzione accordata dal Cantone è del 50%. In tal caso l'impresa può far valere il 50% di 135 (spese del personale di 100 con la maggiorazione del 35%), vale a dire 67,5 come valore della superdeduzione.

La formula matematica corrisponde, pertanto, a «*spese direttamente imputabili al personale per la ricerca e lo sviluppo + (35% delle spese direttamente imputabili al personale per la ricerca e lo sviluppo) + (80% delle spese di ricerca e sviluppo fatturate da terzi su suolo svizzero) = Base di calcolo alla quale si applica il 50% di maggiorazione (cd. superdeduzione)*»³³.

Infine, in caso di una ricerca svolta su mandato il capoverso 4 dell'art. 25a LAID impedisce che le medesime spese di ricerca e sviluppo possano essere portate in deduzione due volte: una volta dal committente, un'altra volta dal mandatario. Il legislatore ha deciso di accordare il diritto alla deduzione al committente. Se, però, il committente ha il domicilio fiscale in un Cantone che non ha recepito la superdeduzione nella propria legge tributaria, allora il diritto spetta al mandatario, sempre a condizione che anche il Cantone in cui è domiciliato preveda la superdeduzione³⁴.

1.1.10. Il patent box

Una delle principali novità del PF17 è l'introduzione obbligatoria a livello cantonale del *patent box* (artt. 8a, 24a e 24b LAID). Si tratta, quindi, di una norma imperativa che i Cantoni devono riprendere nelle loro leggi tributarie. Essi restano, tuttavia, liberi di scegliere la percentuale di riduzione dell'utile netto complessivo riguardante brevetti e diritti analoghi, il cui valore massimo stabilito dall'art. 24a cpv. 1 LAID è il 90%.

³² Messaggio PF17, pag. 2143.

³³ CINA, pag. 19.

³⁴ Messaggio PF17, pag. 2144.

Sinora, l'unico Cantone che conosceva uno strumento analogo era il Canton Nidvaldo (art. 85 della Legge tributaria del Canton Nidvaldo e art. 57a dell'Ordinanza di applicazione)³⁵.

Il Piano di azione 5 del BEPS costituisce lo standard OCSE in materia di *patent box*³⁶. Lo scopo è quello di impedire che l'utilizzo di un *patent box* possa determinare situazioni di concorrenza fiscale³⁷. Lo standard OCSE disciplina, in particolare, i diritti ammessi nel *patent box*, nonché le modalità di calcolo per determinare l'ammontare degli utili al beneficio del *patent box*, che si basa sul cd. «approccio *Nexus* modificato».

Tale approccio è fondato sulle attività di ricerca e sviluppo alla base del brevetto o di un diritto analogo e comporta che la quota di utile tassabile ad aliquota ridotta è tanto più elevata quanto maggiore è l'attività di ricerca e sviluppo che può essere attribuita al contribuente (cd. «spese per le attività di ricerca e sviluppo ammesse»)³⁸.

Si considerano spese ammesse: (i) le spese imputabili al brevetto e al diritto analogo già sostenute per l'attività di ricerca e sviluppo svolta in Svizzera dal contribuente stesso; (ii) le spese imputabili al brevetto e al diritto analogo già sostenute dal contribuente per l'attività di ricerca e sviluppo svolta in Svizzera da società del gruppo ai sensi dell'art. 963 del Codice delle obbligazioni (CO; RS 220) oppure svolta in Svizzera o all'estero da terzi indipendenti.

Per contro, non sono considerate spese ammesse: (i) le spese già sostenute per l'acquisizione di brevetti e diritti analoghi compresi nel prodotto; (ii) le spese imputabili al prodotto già sostenute dal contribuente per

³⁵ Si vedano le direttive dell'autorità fiscale nidvaldese «*Besteuerung von Lizenzträgen*», del 22 gennaio 2016, disponibili in: http://www.steuern-nw.ch/uploads/tx_sb-downloader/StP-NW_85_RL_Lizenzbox_neu_01.pdf (pagina consultata il 26 luglio 2019).

³⁶ Si veda SAMUELE VORPE, Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo, in: RtiD II-2015, pagg. 715-760, pag. 729 segg. (cit. Misure di promozione fiscale).

³⁷ Messaggio PF17, pag. 2102.

³⁸ Messaggio PF17, pag. 2141.

l'attività di ricerca e sviluppo svolta all'estero da società del gruppo ai sensi dell'art. 963 CO, imprese e stabilimenti d'impresa³⁹.

In altre parole, il metodo «*Nexus* modificato» permette di accordare una tassazione privilegiata ai redditi legati alla proprietà intellettuale nella misura in cui questi sono stati generati da spese di ricerca e sviluppo sostenute dal contribuente⁴⁰.

Si parla di «modificato», perché il modo di calcolo include la possibilità di indennizzare il finanziamento e il controllo dell'attività di ricerca e sviluppo condotta da società del gruppo con sede all'estero, che sono considerate spese non ammesse, nel calcolo del quoziente *Nexus* mediante un supplemento (cd. «*uplift*») del 30% delle spese ammesse, a condizione che all'estero sia effettivamente svolta un'attività di ricerca e sviluppo di tale entità⁴¹. Il quoziente *Nexus* modificato non potrà, comunque, mai superare il 100%, percentuale che corrisponde alla massima deducibilità dell'utile netto imponibile riguardante il brevetto e il diritto analogo, che sarà poi ridotto nella percentuale di sgravio prevista dal diritto cantonale, ritenuto un massimo del 90%.

Riassumendo la formula da applicare è pertanto la seguente:

$$(a + b) \times 130\% / a + b + c + d$$

dove (cfr. art. 4 del progetto di ordinanza sull'imposizione ad aliquota ridotta degli utili da brevetti e diritti analoghi):

- *a* = totale delle spese imputabili al brevetto, al diritto analogo o al prodotto già sostenute per l'attività di ricerca e sviluppo svolta in Svizzera dal contribuente stesso;
- *b* = totale delle spese imputabili al brevetto, al diritto analogo o al prodotto già sostenute dal contribuente per l'attività di ricerca e sviluppo svolta in Svizzera da società del gruppo ai sensi dell'art. 963 CO oppure svolta in Svizzera o all'estero da terzi indipendenti;

³⁹ CINA, pag. 22.

⁴⁰ VORPE, Misure di promozione fiscale, pag. 731 seg.

⁴¹ VORPE, Misure di promozione fiscale, pag. 734. Per degli esempi si veda VORPE, Misure di promozione fiscale, pag. 735.

- c = totale delle spese già sostenute per l'acquisizione di brevetti e diritti analoghi compresi nel prodotto;
- d = totale delle spese imputabili al prodotto già sostenute dal contribuente per l'attività di ricerca e sviluppo svolta all'estero da società del gruppo ai sensi dell'art. 963 CO, imprese e stabilimenti d'impresa;
- 130% = fattore di compensazione («*uplift*») delle spese effettivamente sostenute per l'attività di ricerca e sviluppo svolta all'estero da società del gruppo ai sensi dell'art. 963 CO, imprese e stabilimenti d'impresa.

Il *patent box*, che può essere fatto valere soltanto su richiesta del contribuente (art. 24b cpv. 1 LAID), è ammesso sia per le persone giuridiche (artt. 24a e 24b LAID) sia per le persone fisiche che svolgono un'attività lucrativa indipendente (art. 8a LAID).

Ammessi ai fini del *patent box* «svizzero» sono i brevetti e i diritti analoghi (art. 24a LAID). L'art. 24a cpv. 1 LAID considera «brevetti»⁴²:

- a) quelli secondo la Convenzione del 5 ottobre 1973 sul brevetto europeo, nella versione riveduta del 29 novembre 2000, con designazione «Svizzera» (RS 0.232.142.2);
- b) quelli secondo la Legge federale del 25 giugno 1954 sui brevetti d'invenzione (LBI; RS 232.14);
- c) quelli esteri che corrispondono ai brevetti di cui alle lettere a)-b). Per ragioni pratiche, quest'ultima categoria fa riferimento alla legislazione estera sui brevetti.

L'espressione «diritti analoghi» riguarda i diritti svizzeri paragonabili ai brevetti in termini di estensione della protezione giuridica o in considerazione del processo di registrazione e comprende⁴³:

- a) i certificati protettivi complementari secondo la LBI e la loro proroga;

⁴² Messaggio PF17, pag. 2140.

⁴³ Messaggio PF17, pag. 2140.

- b) le topografie protette secondo la Legge federale del 9 ottobre 1992 sulla protezione delle topografie di prodotti a semiconduttori (LTo; RS 231.2);
- c) le varietà vegetali protette secondo la Legge federale del 20 marzo 1975 sulla protezione delle novità vegetali (RS 232.16);
- d) i documenti protetti secondo la Legge federale del 15 dicembre 2000 sui medicinali e i dispositivi medici (LATER; RS 812.21);
- e) le relazioni alle quali si applica la protezione in virtù di disposizioni di esecuzione della Legge federale del 29 aprile 1998 sull'agricoltura (LAgr; RS 910.1);
- f) i diritti esteri che corrispondono ai diritti di cui alle lettere a)-e).

L'elenco dei brevetti e dei diritti analoghi deve considerarsi esaustivo⁴⁴ e non meramente esemplificativo, come si desume dall'assenza di un avverbio del tipo «in particolare» o «segnatamente», rispettivamente di una clausola generale finale.

Diversamente da quanto previsto dallo standard OCSE, il legislatore svizzero, per ragioni di praticabilità⁴⁵, non ha, invece, ripreso le invenzioni non coperte da brevetto di piccole e medie imprese (PMI) e i *software* protetti dai diritti d'autore⁴⁶. Si precisa, però, che in Svizzera è data la possibilità di brevettare un *software*, ma solo a condizione che sia un elemento costitutivo di un'invenzione⁴⁷.

⁴⁴ Messaggio PF17, pag. 2141.

⁴⁵ Il motivo principale è l'assenza di un registro e la mancanza di conoscenza tecniche dei funzionari fiscali per valutare la portata delle invenzioni e dei diritti d'autore (Messaggio PF17, pag. 2102 seg.).

⁴⁶ Messaggio PF17, pag. 2102.

⁴⁷ Si tratta delle cd. «*computer implemented innovation*», vale a dire le invenzioni implementate al computer (Messaggio PF17, pag. 2103). Il Consiglio federale precisa che si tratta di «*software al servizio di applicazioni tecniche che, ad esempio, in quanto parte costitutiva di un dispositivo, gestiscono processi industriali, migliorano la trasmissione e la memorizzazione di dati a livello tecnico, potenziano la sicurezza del sistema informatico oppure ne rendono più agevole l'utilizzo (interfaccia uomo-macchina)*» (Messaggio PF17, pag. 2103).

A fronte della facoltà concessa da molti Stati di brevettare i *software*, il legislatore svizzero ha ammesso di ammetterli nel *patent box* purché siano stati brevettati all'estero (art. 24a cpv. 1 lett. c LAID)⁴⁸.

Per la determinazione dell'utile derivante da brevetti e diritti analoghi viene utilizzato il metodo residuale. Per l'applicazione del *patent box*, l'utile netto risultante da brevetti e diritti analoghi deve, dunque, essere separato dal restante utile del prodotto⁴⁹. Secondo questo metodo si parte dall'utile del prodotto o, se questo non è determinabile, dall'utile complessivo dell'impresa⁵⁰. Successivamente si eliminano dal *patent box* tutte le quote di utili non riconducibili a brevetti e a diritti analoghi, per le quali è prevista l'imposizione ordinaria. L'utile è inoltre diminuito per ogni prodotto di un importo forfettario corrispondente al 6% dei costi complessivi attribuiti a ciascun prodotto⁵¹, nonché del compenso per l'uso del marchio⁵² (art. 24b cpv. 2 LAID). Quello che alla fine resta nel *patent box* è soggetto ad un'imposizione agevolata⁵³; la parte esclusa è, invece, soggetta ad imposizione senza riduzione.

Il Consiglio federale sottolinea comunque le difficoltà pratiche che si riscontreranno per separare l'utile risultante da brevetti e diritti analoghi dagli altri utili. Pertanto, sempre secondo l'esecutivo, il metodo residuale si baserà su approssimazioni e comprenderà valori forfettari⁵⁴.

All'ingresso nel *patent box*, l'art. 24b cpv. 3, primo periodo LAID, stabilisce che le spese di ricerca e sviluppo già considerate in periodi fiscali precedenti (10 anni secondo il Messaggio PF17 e l'art. 4 del progetto di

⁴⁸ Messaggio PF17, pagg. 2103 e 2140.

⁴⁹ Messaggio PF17, pag. 2141.

⁵⁰ Esistono quattro modalità di calcolo dell'utile netto basati sul metodo residuale. Si veda CINA, pag. 23.

⁵¹ Si vuole escludere dall'imposizione ridotta la parte di utile riferita alle funzioni di routine (Messaggio PF17, pag. 2141).

⁵² La deduzione del compenso per l'uso del marchio risponde allo standard OCSE secondo il quale i marchi non possono essere ammessi nel *patent box* (Messaggio PF17, pag. 2141).

⁵³ Messaggio PF17, pag. 2104.

⁵⁴ Messaggio PF17, pag. 2141.

ordinanza⁵⁵), come pure la superdeduzione, sono da aggiungere all'utile netto imponibile.

Come si evince dal Messaggio PF17 del Consiglio federale, l'obiettivo della disposizione consiste nel sottoporre ad un'imposizione privilegiata solo gli utili netti. Infatti, qualora le spese per le attività di ricerca e sviluppo fossero integralmente deducibili e gli utili tassati con un'aliquota ridotta, l'onere fiscale risultante sarebbe considerato troppo basso⁵⁶.

Con questa norma viene, quindi, neutralizzata la deducibilità effettuata nei periodi fiscali precedenti nel momento in cui si generano i primi utili. Sono escluse le spese per attività di ricerca e sviluppo sostenute dagli stabilimenti d'impresa e delle imprese all'estero⁵⁷. Inoltre, occorre considerare se, e in quale misura, queste spese siano oggetto del valore dell'imposta sull'utile al momento del trasferimento. Se tali spese sono state iscritte all'attivo nei periodi fiscali precedenti e ammortizzate con un'incidenza sull'imposta sull'utile, gli ammortamenti fatti valere devono essere trattati analogamente alle spese a carico del conto economico⁵⁸.

Riassumendo: nel momento in cui l'utile netto da brevetti e diritti analoghi viene imposto per la prima volta nel *patent box* con un'aliquota ridotta, le spese per le attività di ricerca e sviluppo già considerate nei dieci periodi fiscali precedenti, inclusa la superdeduzione secondo quanto stabilito dall'art. 25a LAID, devono essere aggiunte all'utile netto imponibile e, parimenti, deve essere costituita una riserva occulta tassata di entità pari alla ripresa fiscale (art. 24b cpv. 3, primo periodo LAID)⁵⁹.

Ad ogni modo, il legislatore federale ha deciso di dare la possibilità ai Cantoni di garantire questa imposizione in altro modo entro cinque anni dall'ingresso nel *patent box* (art. 24b cpv. 3, primo periodo LAID).

⁵⁵ Messaggio PF17, pag. 2104.

⁵⁶ Messaggio PF17, pag. 2142.

⁵⁷ Messaggio PF17, pag. 2142.

⁵⁸ Messaggio PF17, pag. 2142.

⁵⁹ Valga il seguente esempio: il valore venale del brevetto è pari a 100, mentre le spese per attività di ricerca e sviluppo sostenute nei cinque periodi fiscali precedenti ammontano a 30 e sono state interamente sostenute in Svizzera. Secondo l'art. 24b cpv. 3 LAID, nel primo anno cui trova applicazione il *patent box* viene aggiunto 30 all'utile imponibile (Messaggio PF17, pag. 2142).

Il contribuente, per evitare la ripresa fiscale delle deduzioni per le attività di ricerca e sviluppo, può sempre decidere di non aderire al *patent box*. Questa scelta dipende dall'entità delle spese sostenute in passato e dalle prospettive di generare utili da parte dei prodotti che sono stati sviluppati.

Infine, si osserva che il capoverso 4 dell'art. 24b LAID delega al Consiglio federale l'emanazione di disposizioni complementari per quanto concerne il metodo residuale, l'approccio *Nexus* modificato, gli obblighi di documentazione, l'inizio e la fine dell'imposizione ad un'aliquota ridotta nel *patent box* e il trattamento delle perdite⁶⁰. A tal fine, a far data dal 1° gennaio 2020, entrerà in vigore l'Ordinanza federale sull'imposizione ad aliquota ridotta degli utili da brevetti e diritti analoghi⁶¹.

1.1.11. La deduzione per l'autofinanziamento

La deduzione per l'autofinanziamento persegue lo scopo principale di garantire la parità di trattamento tra capitale proprio e capitale di terzi dal punto di vista fiscale. Infatti, secondo il diritto vigente soltanto gli interessi passivi derivanti da debiti contratti dall'impresa verso terzi sono deducibili fiscalmente dal conto economico fiscale. Per contro, il capitale proprio non influisce minimamente sul conto economico fiscale.

La nuova deduzione (art. 25a^{bis} LAID), stabilita a livello cantonale e per di più facoltativa, permette all'impresa di dedurre dal conto economico fiscale degli interessi figurativi (*i.e.* fittizi) calcolati su una parte del capitale proprio (cd. «capitale proprio di garanzia»).

Benché la deduzione sia facoltativa per i Cantoni, per poterla introdurre nella legge tributaria è necessario che l'onere fiscale complessivo dell'imposta sull'utile statutaria nel capoluogo cantonale, considerando l'imposta cantonale, quella comunale e quella di altri enti che si amministrano da sé (ad es. parrocchie), sia pari almeno al 13,5% (art. 25a^{bis} cpv. 1 LAID). Se si aggiunge l'aliquota statutaria dell'imposta federale diretta applicabile all'utile, pari all'8,5% (art. 68 LIFD), l'onere fiscale minimo

⁶⁰ Messaggio PF17, pag. 2142.

⁶¹ Si veda il progetto di ordinanza al seguente link: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/49604.pdf> (pagina consultata il 30 luglio 2019).

capoluogo cantonale deve essere pari ad almeno il 22%. Se, però, consideriamo che le imposte costituiscono un onere fiscalmente deducibile per le persone giuridiche (art. 59 cpv. 1 lett. *a* LIFD; art. 25 cpv. 1 lett. *a* LAID), l'aliquota effettiva minima deve essere almeno del 18,03%⁶².

Questa disposizione non era stata proposta dal Consiglio federale nel Messaggio PF17 in quanto già oggetto di pesanti critiche nell'ambito della Riforma III dell'imposizione delle imprese⁶³. Le Camere federali hanno, tuttavia, deciso di inserirla nella RFFA in sede di discussione del progetto.

Secondo l'art. 25a^{bis} cpv. 2 LAID, il capitale proprio di garanzia corrisponde alla parte del capitale proprio imponibile in Svizzera, prima di una sua riduzione in base a quanto stabilito dall'art. 29 cpv. 3 LAID (cfr. *infra* cap. 1.1.15.), che eccede quanto necessario per esercitare l'attività aziendale sul lungo termine. Detto altrimenti, il capitale di garanzia è dato dalla differenza positiva fra il capitale proprio complessivo fiscalmente determinante e il capitale proprio di base. Quest'ultimo costituisce il capitale proprio di cui un'impresa ha bisogno per esercitare la sua attività aziendale sul lungo termine.

Per il calcolo del capitale proprio di base si devono considerare dei tassi di copertura stabiliti in funzione dei rischi concernenti la categoria di attività interessata. Le percentuali saranno definite in un'apposita ordinanza federale, che compete al Consiglio federale in base all'art. 25a^{bis} cpv. 6 LAID⁶⁴.

Sul capitale proprio di base non si può, invece, ottenere una deduzione per l'autofinanziamento.

⁶² L'aliquota effettiva del 18,03% si trova con il seguente calcolo: $100 \times 22\% / 122\%$. Si parte infatti dal presupposto che, per effetto della deducibilità delle imposte, un utile di 100 corrisponda al 122%, per cui al 100% troviamo un utile di 88. Se a questo aplichiamo l'aliquota del 22%, l'imposta effettiva su un utile di 100 è di 18,03.

⁶³ Messaggio PF17, pag. 2123.

⁶⁴ Si veda il progetto di ordinanza al seguente link: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/56476.pdf> (pagina consultata il 30 luglio 2019).

L'art. 25a^{bis} cpv. 3 LAID contiene un elenco negativo di attivi ai quali non va applicato l'interesse figurativo. Vi rientrano:

- a) le partecipazioni ai sensi dell'art. 28 cpv. 1 LAID, vale a dire quelle detenute dalla persona giuridica nella misura di almeno il 10% del capitale azionario o sociale di un'altra società;
- b) gli attivi non necessari all'azienda (ad es. immobili d'investimento);
- c) gli attivi ai sensi dell'art. 24a LAID, vale a dire i brevetti e i diritti analoghi;
- d) le riserve occulte dichiarate ai sensi dell'art. 24c all'inizio dell'assoggettamento fiscale, compreso il valore aggiunto generato internamente, e analoghe riserve occulte dichiarate, ma non assoggettate ad imposta;
- e) gli attivi relativi ad operazioni che portano ad un risparmio fiscale ingiustificato, segnatamente i crediti di qualsiasi genere nei confronti di persone vicine.

L'aliquota applicabile all'interesse figurativo sul capitale proprio di garanzia, vale a dire l'importo che eccede il capitale proprio di base, si basa sul rendimento delle obbligazioni della Confederazione con scadenza dieci anni.

Al momento in cui si sta redigendo questo contributo (30 luglio 2019), si registra un tasso negativo pari al -0,651%⁶⁵. Siccome l'applicazione di una simile aliquota comporterebbe un aggravio fiscale per l'impresa, il progetto di ordinanza in caso di rendimento negativo stabilisce un'aliquota pari a 0.

Un'eccezione è, per contro, prevista per i crediti di qualsiasi genere nei confronti di persone vicine, per i quali si applica un'aliquota conforme al mercato (art. 25a^{bis} cpv. 4 LAID).

Infine, il capoverso 5 dell'art. art. 25a^{bis} LAID definisce come viene calcolato l'interesse figurativo sul capitale proprio di garanzia alla fine del periodo fiscale.

⁶⁵ Si veda il seguente link per un aggiornamento: https://www.snb.ch/it/i/about/stat/statrep/id/current_interest_exchange_rates#t2 (pagina consultata il 30 luglio 2019).

1.1.12. *La dichiarazione delle riserve occulte delle società ordinarie*

Il diritto vigente prevede che il trasferimento all'estero della sede, dell'amministrazione, di un'impresa o di uno stabilimento d'impresa è parificato alla liquidazione (art. 58 cpv. 1 lett. c, secondo periodo LIFD). In tal caso, le riserve occulte esistenti⁶⁶, compreso il valore aggiunto generato internamente (*goodwill* iniziale, avviamento o valore aggiunto⁶⁷), vengono assoggettate a tassazione equiparando il trasferimento all'estero alla liquidazione della società. Nel diritto tributario svizzero manca, invece, una disposizione che consenta all'impresa, in arrivo dall'estero, di dichiarare le riserve occulte esistenti, le quali non dovrebbero per coerenza essere assoggettate all'imposta sull'utile al momento della loro realizzazione in Svizzera, essendosi formate all'estero⁶⁸. In assenza di una simile normativa, vi è, quindi, il rischio concreto che le riserve occulte sugli attivi trasferiti in Svizzera possano essere oggetto di imposizione due volte: una prima volta all'estero in sede di emigrazione (cd. «*exit taxation*»), una seconda volta in Svizzera in occasione di una futura realizzazione, anche solo per ragioni di sistematica fiscale⁶⁹.

Pertanto la RFFA contribuisce ad accrescere la certezza del diritto dando la possibilità alle imprese, all'inizio dell'assoggettamento in Svizzera, di dichiarare le riserve occulte, compreso il valore aggiunto generato internamente. Infatti, le riserve occulte possono essere dichiarate nel bilancio fiscale, derogando al principio della preminenza (cd. «*Massgeblichkeitsprinzip*»), al momento dell'insediamento ed attribuiti ai singoli attivi, per

⁶⁶ Il diritto svizzero permette la creazione di riserve occulte in seguito ad una sottovallutazione contabile degli attivi in confronto al loro valore di realizzazione oppure una sopravvalutazione dei passivi. In caso di creazione delle riserve occulte, l'utile imponibile si abbassa, mentre in caso di realizzazione delle riserve occulte, l'utile imponibile aumenta.

⁶⁷ Si tratta di un valore intangibile di un'impresa che riflette la sua posizione sul mercato, la bontà del suo marchio, la rete di clienti e fornitori, la sua reputazione, ecc. (MATTEO GAMBONI/PAOLO PAMINI, *La dichiarazione delle riserve occulte all'inizio e alla fine dell'assoggettamento*, in: NF 1/2019, pagg. 8-16, pag. 11).

⁶⁸ Messaggio PF17, pag. 2120.

⁶⁹ GAMBONI/PAMINI, pag. 9.

poi essere ammortizzate negli anni successivi, andando così ridurre l'imposta sull'utile (art. 61a LIFD; art. 24c LAID)⁷⁰.

Affinché le riserve occulte possano essere dichiarate nel bilancio fiscale è, però, necessario che queste si siano prodotte in un periodo in cui soggiacevano ad una sovranità fiscale estera o erano fiscalmente esenti (artt. 56 LIFD e 23 cpv. 1 LAID)⁷¹. L'autorità fiscale non è ad ogni modo vincolata alle constatazioni effettuate dall'autorità fiscale estera⁷².

Per quanto concerne il valore commerciale o il valore dell'impresa generato internamente, questo può essere considerato a prescindere dal fatto che venga iscritto oppure no all'attivo di bilancio secondo il diritto commerciale. Per il suo calcolo occorre procedere ad un confronto con terzi indipendenti attraverso un metodo che poi dovrà essere il medesimo anche alla fine dell'assoggettamento, a meno che la situazione economica dell'impresa non sia significativamente cambiata rispetto all'inizio dell'assoggettamento⁷³.

Ai sensi degli artt. 61a cpv. 1, primo periodo LIFD e 24c cpv. 1, primo periodo LAID, la dichiarazione all'inizio dell'assoggettamento delle riserve occulte, così come del *goodwill*, non ha effetti ai fini dell'imposta sull'utile.

La dichiarazione delle riserve occulte, che è facoltativa, deve tuttavia avvenire al più tardi con la presentazione della prima dichiarazione d'imposta, poiché secondo l'art. 125 cpv. 3 LIFD, il contribuente deve indicare il capitale proprio rilevante al termine del periodo fiscale nel suo bilancio fiscale⁷⁴. Non è possibile dichiarare le riserve occulte su parteci-

⁷⁰ Messaggio PF17, pag. 2120.

⁷¹ Messaggio PF17, pag. 2137.

⁷² GAMBONI/PAMINI, pag. 11.

⁷³ Messaggio PF17, pag. 2137 seg. Quale metodo *save haven* potrebbe essere utilizzato il metodo di valutazione previsto dalla Circolare n. 28 del 28 agosto 2008 della Conferenza svizzera delle imposte (cd. «metodo pratico») (GAMBONI/PAMINI, pag. 11).

⁷⁴ Messaggio PF17, pag. 2137. Secondo GAMBONI/PAMINI questo termine potrebbe essere posticipato a prima della crescita in giudicato della tassazione e, comunque, sino al momento in cui è ancora possibile, secondo il diritto procedurale, proporre fatti nuovi (GAMBONI/PAMINI, pag. 10).

pazioni ai sensi degli artt. 69 LIFD e 28 cpv. 1 LAID in quanto all'atto della loro realizzazione sono indirettamente esentate mediante la deduzione per partecipazioni (artt. 61a cpv. 1, secondo periodo LIFD e 24c cpv. 1, secondo periodo LAID)⁷⁵.

Per inizio dell'assoggettamento si intendono elementi in relazione alla situazione transfrontaliera (trasferimento di beni, di esercizi, di rami di attività o di funzioni dall'estero in un'impresa o in uno stabilimento d'impresa situati in Svizzera) oppure con la fine di un'esenzione fiscale di cui agli artt. 56 LIFD e 23 cpv. 1 LAID (artt. 61a cpv. 2 LIFD e 24c cpv. 2 LAID)⁷⁶.

L'ammortamento delle riserve occulte deve avvenire ad ogni periodo fiscale secondo i tassi di ammortamento fiscali vigenti (artt. 61a cpv. 3 LIFD e 24c cpv. 3 LAID)⁷⁷.

Infine, gli artt. 61a cpv. 4 LIFD e 24c cpv. 4 LAID riguardano l'ammortamento del valore aggiunto generato internamente che è stato dichiarato all'inizio dell'assoggettamento nel bilancio fiscale e che non è stato attribuito ai singoli attivi. Secondo questa disposizione, il valore aggiunto deve essere ammortizzato entro dieci anni⁷⁸.

Parimenti, il legislatore ha previsto una disposizione per l'imposizione delle riserve occulte non tassate ed esistenti al momento della fine dell'assoggettamento fiscale, compreso il valore aggiunto generato internamente (art. 61b LIFD; art. 24d LAID) che non porta alcuna novità rispetto al diritto vigente, se non quella di garantire la certezza del diritto e disciplinare in modo chiaro e netto come devono essere trattate le riserve occulte alla fine dell'assoggettamento⁷⁹. Ne consegue, quindi, che l'art.

⁷⁵ Messaggio PF17, pag. 2137. Per una critica su questa disposizione, in particolare sulla soglia del 10% di partecipazione che dà diritto alla riduzione per partecipazioni, si vedano GAMBONI/PAMINI, pag. 12.

⁷⁶ Messaggio PF17, pag. 2137.

⁷⁷ Messaggio PF17, pag. 2138.

⁷⁸ Messaggio PF17, pag. 2138. Per una critica sulla durata decennale dell'ammortamento si vedano GAMBONI/PAMINI, pag. 14.

⁷⁹ GAMBONI/PAMINI, pag. 15.

58 cpv. 1 lett. c, secondo periodo LIFD, relativo alla tassazione delle riserve occulte, è stato abrogato⁸⁰.

Il capoverso 1 degli artt. 61*b* LIFD e 24*d* LAID riguarda proprio il principio di imposizione delle riserve occulte, compreso il valore aggiunto generato internamente, non tassate alla fine dell'assoggettamento. Questa situazione, sulla base del capoverso 2, si manifesta sia con il trasferimento di beni, di esercizi, di rami di attività o di funzioni dalla Svizzera in un'impresa o in uno stabilimento d'impresa situati all'estero (situazione a specchio rispetto a quanto previsto dagli artt. 61*a* cpv. 2 LIFD e 24*c* cpv. 2 LAID), sia con il passaggio ad un'esenzione fiscale ai sensi degli artt. 56 LIFD e 23 cpv. 1 LAID, sia con il trasferimento all'estero della sede o dell'amministrazione effettiva (art. 61*b* cpv. 2 LIFD; art. 24*d* cpv. 2 LAID).

I nuovi disposti disciplinano unicamente il trattamento fiscale delle riserve occulte. In caso d'immigrazione, essi non autorizzano l'importazione delle perdite sorte all'estero. Diversamente, in sede di emigrazione o fine assoggettamento, possono essere dedotte eventuali perdite fiscali dall'utile di liquidazione⁸¹.

1.1.13. La dichiarazione delle riserve occulte delle società a statuto speciale

Le riserve occulte, compreso il valore aggiunto generato internamente, delle società a statuto speciale, si sono formate in un periodo temporale durante il quale gli utili erano tassati in forma privilegiata. Per cui, la loro imposizione in caso di realizzazione, rispetto a quelle create dalle società ordinarie, dovrebbe risultare inferiore o non avere addirittura luogo⁸².

⁸⁰ Messaggio PF17, pag. 2136.

⁸¹ GAMBONI/PAMINI, pag. 11.

⁸² Messaggio PF17, pag. 2120. Si osserva tuttavia che soltanto le società holding potranno contare su una rivalutazione al 100% delle riserve occulte che poi saranno tassate ad aliquota ridotta, in quanto queste società sono esentate integralmente dall'imposta sull'utile a livello cantonale grazie allo statuto speciale. Per contro, le società di domicilio e quelle miste, essendo tassate in funzione dell'importanza della loro attività amministrativa svolta in Svizzera, vedranno le loro riserve occulte rivalutarsi nella misura del 70-80% circa, in quanto i loro utili, per effetto degli statuti

In assenza di una disposizione transitoria per garantire il passaggio dal regime speciale a quello ordinario, queste riserve occulte verrebbero tassate ordinariamente con un'imposta decisamente maggiore o, comunque, con un trattamento diverso da Cantone a Cantone, a seconda della regolamentazione o della prassi ivi applicata.

L'art. 78g cpv. 1 LAID mira a garantire questo passaggio al fine di evitare degli *choc* fiscali. La soluzione dell'aliquota speciale per le società che godono di uno statuto speciale è analoga a quella della dichiarazione delle riserve occulte in caso di insediamento in Svizzera (art. 61a LIFD; art. 24c LAID)⁸³. Le riserve occulte non sono, però, dichiarate nel bilancio fiscale, bensì oggetto di accertamento mediante una decisione dell'autorità fiscale cantonale (art. 78g cpv. 2 LAID). Se la società non fa valere riserve occulte, non occorre emanare alcuna decisione⁸⁴.

Nei cinque anni successivi, le riserve occulte esistenti al termine del regime speciale, compreso il valore aggiunto generato internamente, saranno tassate separatamente sino a concorrenza del valore massimo stabilito al momento della loro realizzazione con un'aliquota decisa dai legislatori cantonali. Parimenti dovrà essere registrato un loro ammortamento che andrà a ridurre l'utile imponibile tassato ordinariamente⁸⁵.

Al momento del cambiamento di statuto, l'utile annuo della società viene, quindi, suddiviso in due contenitori: un basket A imponibile ordinariamente e un basket B imponibile con un'aliquota ridotta. L'importo massimo delle riserve occulte, oggetto di una decisione impugnabile dell'autorità fiscale, rappresenta la somma totale del basket B che la società si vedrà tassato entro cinque anni dalla rinuncia dello statuto speciale⁸⁶.

speciali, sono stati tassati nella misura del 20-30% in Svizzera a livello cantonale (SIMONE LEONARDI/ANDREA BERNASCONI, Il trattamento delle riserve occulte nel quadro della RFFA: passaggio di sistema «invariato», in: NF 1/2019, pagg. 5-7, pag. 7).

⁸³ Messaggio PF17, pag. 2120.

⁸⁴ Messaggio PF17, pag. 2146.

⁸⁵ LEONARDI/BERNASCONI, pag. 6.

⁸⁶ LEONARDI/BERNASCONI, pag. 7.

L'art. 78g LAID non riguarda un vero e proprio *step-up*, vale a dire una dichiarazione delle riserve occulte nel bilancio commerciale o fiscale, quanto piuttosto un calcolo delle riserve occulte allocate in un basket privilegiato a causa dell'aliquota ridotta⁸⁷.

1.1.14. *La limitazione dello sgravio fiscale*

La limitazione dello sgravio fiscale è regolata dall'art. 25b LAID. La finalità di questa disposizione è quella di evitare che un'impresa dopo aver utilizzato i nuovi strumenti fiscali apportati dalla RFFA (*patent box* [art. 24b LAID], superdeduzione [art. 25a LAID], deduzione per autofinanziamento [art. 25a^{bis} LAID], ammortamento delle riserve occulte esistenti prima del passaggio dal regime degli statuti speciali al regime ordinario [art. 78g cpv. 3 LAID]) si trovi a non dover più pagare alcuna imposta cantonale e comunale oppure presenti una perdita fiscale compensabile con gli utili futuri (quest'ultimo caso espressamente vietato dal capoverso 3 dell'art. 25b LAID).

Pertanto, secondo l'art. 25b cpv. 1 LAID, i Cantoni hanno l'obbligo di assoggettare a tassazione almeno il 30% dell'utile imponibile che un'impresa avrebbe dichiarato senza applicare i nuovi strumenti previsti dalla RFFA (artt. 24b cpvv. 1-2, 25a e 25a^{bis} LAID), escludendo il ricavo netto delle partecipazioni conformemente all'art. 28 cpvv. 1 e 1^{bis} LAID, che soggiace all'esenzione indiretta mediante la riduzione per partecipazioni. I Cantoni sono liberi di scegliere una percentuale minima d'imposizione superiore (art. 25b cpv. 2 LAID).

Si veda a tale riguardo il seguente esempio contenuto nel Messaggio PF17 del Consiglio federale⁸⁸: un'impresa dichiara un utile imponibile di 100 prima di aver applicato gli strumenti fiscali previsti dalla RFFA. Non registra né un riporto di perdite né ricavi dalle partecipazioni. Dopo l'applicazione del *patent box* e della superdeduzione l'impresa presenta un utile imponibile di 20. La limitazione dello sgravio, considerando che il Cantone di domicilio dell'impresa prevede di assoggettare a tassazione

⁸⁷ LEONARDI/BERNASCONI, pag. 7.

⁸⁸ Messaggio PF17, pag. 2144.

almeno il 30% dell'utile imponibile ha, come conseguenza, l'aumento dell'utile imponibile a 30.

1.1.15. Gli sgravi facoltativi per l'imposta sul capitale

La Riforma II dell'imposizione delle imprese ha introdotto l'art. 30 cpv. 2 LAID. Si tratta di una disposizione facoltativa che permette ai Cantoni di computare l'imposta sull'utile nell'imposta sul capitale. Per i Cantoni che hanno ripreso nel loro diritto interno questa disposizione, l'imposta sul capitale non è dovuta quando questa è inferiore a quella sull'utile.

Con la RFFA è stato introdotto un nuovo capoverso 3 all'art. 29 LAID per ridurre l'ammontare del capitale proprio imponibile in caso di (i) diritti di partecipazione secondo l'art. 28 cpv. 1 LAID; (ii) brevetti e diritti analoghi secondo l'art. 24a LAID; (iii) mutui concessi a società del gruppo. Anche questa disposizione ha carattere potestativo per i legislatori cantonali. Se, da un lato, i primi due punti erano previsti dal Messaggio PF17 del Consiglio federale, d'altro lato, il terzo punto è stato invece voluto dal Parlamento federale.

Per quanto riguarda le partecipazioni di cui all'art. 28 cpv. 1 LAID, questa misura (cd. «riduzione per partecipazioni») consente di eliminare l'onere fiscale multiplo concernente l'imposta sul capitale a carico del gruppo societario⁸⁹. Il Canton Ticino ha ripreso questa norma con la riforma fisco-sociale entrata in vigore il 1° gennaio 2018 all'art. 87a della Legge tributaria (LT; RL 640.100)⁹⁰.

Per quanto riguarda i brevetti e i diritti analoghi secondo l'art. 24b LAID, il legislatore federale ha introdotto una misura parallela al *patent box* anche ai fini dell'imposta sul capitale. Come per la riduzione per partecipazione, anche per brevetti e diritti analoghi la riduzione dell'imposta sul capitale avverrà nella proporzione esistente tra gli attivi composti da brevetti e diritti analoghi e gli attivi complessivi. Questa riduzione è ammessa anche ai fini dell'imposta sulla sostanza per le persone fisiche

⁸⁹ Messaggio PF17, pag. 2119.

⁹⁰ SAMUELE VORPE, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in: RtiD II-2018, pagg. 563-601, pag. 579 seg.

che svolgono un'attività lucrativa indipendente (art. 14 cpv. 3, secondo periodo LAID).

L'ultima misura, vale a dire lo sgravio dell'imposta sul capitale per il capitale proprio ascrivibile ai prestiti interni al gruppo, inizialmente prevista dall'avamprogetto di legge sulla riforma dell'imposizione delle imprese III, del 22 settembre 2014⁹¹, è stata in seguito stralciata dal progetto legislativo a seguito della sua incostituzionalità riscontrata da un perizia commissionata dal Consiglio federale⁹². Quest'ultimo osserva, inoltre, che questa disposizione consente di ridurre artificiosamente l'onere dell'imposta sul capitale mediante la concessione di prestiti tra le società dello stesso gruppo⁹³.

1.1.16. L'imposizione dei dividendi

Ai fini dell'imposta federale diretta sono state modificate le due disposizioni concernenti l'imposizione parziale dei dividendi provenienti dalla sostanza commerciale e da quella privata (artt. 18b cpv. 1 e 20 cpv. 1^{bis} LIFD).

Il legislatore ha voluto modificare verso l'alto la percentuale d'imposizione dei redditi da partecipazioni di almeno il 10% del capitale azionario o sociale di una società di capitali o di una cooperativa. Il nuovo diritto, indipendentemente da dove è detenuta la partecipazione (sostanza commerciale o privata), stabilisce un'imposizione parziale pari al 70% dei redditi da partecipazione (dividendi, quote di utili, eccedenze di liquidazione, prestazioni valutabili in denaro provenienti da azioni, quote in società a garanzia limitata o in società cooperative e buoni di parteci-

⁹¹ DFF, Il Consiglio federale avvia la consultazione sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese, Comunicato stampa, Berna, 22 settembre 2004. Al seguente link è possibile scaricare sia l'avamprogetto di legge sia il rapporto esplicativo: <https://www.admin.ch/gov/it/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-54566.html> (pagina consultata il 28 luglio 2019).

⁹² Per maggiori informazioni si veda ROBERT DANON, Avis de droit, La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), in: <https://biblio.parlament.ch/e-docs/384330.pdf> (pagina consultata il 28 luglio 2019), pag. 68 seg.

⁹³ Messaggio PF17, pag. 2124.

pazioni). È, quindi, stato deciso un aumento del 20% per i redditi da partecipazioni qualificate della sostanza commerciale, rispettivamente del 10% per i redditi da partecipazioni qualificate della sostanza privata⁹⁴.

Parimenti, gli utili in capitale conseguiti con l'alienazione di partecipazioni appartenenti alla sostanza commerciale non saranno più imposti al 50%, bensì al 70%. Restano invece invariate le condizioni oggettive per beneficiare dell'imposizione parziale degli utili stabilite all'art. 18*b* cpv. 2 LIFD (cfr. anche il nuovo art. 8 cpv. 2^{quinques} LAID).

Ai fini delle imposte cantonali si rimanda alla modifica dell'art. 7 cpv. 1 LAID (partecipazioni della sostanza privata) e all'introduzione del nuovo art. 8 cpv. 2^{quinques} LAID (partecipazione della sostanza commerciale). Due sono comunque le novità principali:

- l'introduzione di una percentuale di imposizione parziale minima del 50% in tutti i Cantoni⁹⁵. A quest'ultimi è data la possibilità di stabilire percentuali d'imposizione parziale superiori;
- l'obbligo in capo ai Cantoni di utilizzare il sistema dello sgravio della base di calcolo, come avviene già a livello federale e in buona parte dei Cantoni (Ticino incluso). Per i Cantoni che utilizzano il sistema di riduzione dell'aliquota sono, dunque, da prevedere degli adeguamenti legislativi (Zurigo, Berna, Nidvaldo, Glarona, Basilea Campagna, Sciaffusa, Appenzello Esterno, Appenzello Interno, San Gallo e Argovia) in quanto questo sistema non è più autorizzato dalla LAID⁹⁶.

1.1.17. La correzione del principio degli apporti di capitali

La RFFA contiene delle correzioni al principio degli apporti di capitale. Le nuove normative (art. 20 cpvv. 5-8 LIFD; art. 7*b* cpvv. 2-5 LAID; artt. 4*a* cpv. 4 e 5 cpvv. 1^{ter}-1^{sexies} della Legge federale sull'imposta preventiva [LIP; RS 642.21]), volute espressamente dalle Camere federali, introducono la cd. «regola della proporzionalità», secondo la quale una

⁹⁴ Messaggio PF17, pag. 2135.

⁹⁵ Il Consiglio federale aveva proposto il 70%, limite poi abbassato al 50% dalle Camere federali.

⁹⁶ Messaggio PF17, pagg. 2106 e 2139.

società che rimborsa ai suoi azionisti le riserve da apporti di capitale deve distribuire anche dividendi imponibili di pari valore⁹⁷.

Non si tratta di un adeguamento resosi necessario per motivi di sistematica fiscale poiché il principio degli apporti di capitale è da ritenersi corretto. Piuttosto si tratta di una cortesia politica ottenuta dai partiti di sinistra per accettare tutto il pacchetto della RFFA, con cui si è deciso di modificare parzialmente le disposizioni accolte con la Riforma II dell'imposizione delle imprese. Quindi, queste disposizioni rappresentano un compromesso politico che limitano il principio degli apporti di capitale e introducono delle regole in caso di rimborso e di liquidazione parziale della società⁹⁸.

Le nuove disposizioni si rivolgono soltanto alle società quotate in una borsa svizzera. Per le società quotate in una borsa estera nulla cambia rispetto al diritto vigente⁹⁹. Lo stesso dicasi per le piccole e medie imprese¹⁰⁰.

Benché gli artt. 20 cpv. 3 LIFD, 7b cpv. 1 LAID e 5 cpv. 1^{bis} LIP, introdotti con la Riforma II dell'imposizione delle imprese, stabiliscano il principio dell'esenzione ai fini delle imposte dirette e dell'imposta preventiva in capo al detentore dei diritti di partecipazione in caso di rimborso di riserve da apporti di capitale, essendo queste trattate in modo analogo al rimborso del capitale azionario o sociale, la RFFA stabilisce un'eccezione a tale principio nei nuovi artt. 20 cpv. 4 LIFD, 7b cpv. 2 LAID e 5 cpv. 1^{ter} LIP.

Secondo tale eccezione vi è un'imposizione, in capo ai detentori dei diritti di partecipazione, del rimborso di riserve da apporti di capitale se non vengono distribuite anche altre riserve di pari valore (*i.e.* 1:1). Nel caso in cui venga violata questa regola, vi è una correzione fiscale, vale a dire il rimborso è imponibile per un importo pari alla metà della differenza tra il rimborso stesso e la distribuzione delle altre riserve, ma al

⁹⁷ Messaggio PF17, pag. 2124.

⁹⁸ REMO KÜTTEL, Die Anpassung des Kapitaleinlageprinzips im Rahmen der STAF, in: IFF Forum für Steuerrecht 2019, pagg. 3-13, pag. 4.

⁹⁹ KÜTTEL, pag. 4.

¹⁰⁰ KÜTTEL, pag. 4.

massimo per un importo pari a quello delle altre riserve disponibili nella società che possono essere oggetto di una distribuzione secondo il diritto commerciale¹⁰¹.

Se, invece, il rimborso di riserve da apporti di capitale è pari o inferiore alla distribuzione di altre riserve, allora continua a sussistere l'esenzione fiscale.

Il principio della regola del rimborso è chiaro: in presenza di sufficienti altre riserve, deve esserci almeno un rapporto 1:1 con le riserve da apporti da capitale da distribuire per evitare un'imposizione fiscale in capo all'azionista del dividendo (regola 50:50)¹⁰².

Il principio dell'esenzione d'imposta in caso di rimborso di riserve da apporti di capitale viene, quindi, limitato da questa nuova disposizione.

Gli artt. 20 cpv. 5 LIFD, 7b cpv. 3 LAID e 5 cpv. 1^{quater} LIP stabiliscono a quali riserve da apporti di capitale non si applica l'imposizione di cui al capoverso precedente. La norma serve a mantenere un'attrattività internazionale della Svizzera e a garantire una sicurezza giuridica¹⁰³. Si tratta, infatti, di esentare il rimborso di riserve da apporti di capitale concernenti casi di «immigrazione», quando queste riserve:

- a) sono state costituite dopo la votazione popolare del 24 febbraio 2008, quando il Popolo svizzero accolse la Riforma II dell'imposizione delle imprese, mediante conferimento di diritti di partecipazione ad una società di capitali o cooperativa estera nell'ambito di concentrazioni aventi carattere di fusione sulla base degli artt. 61 cpv. 1 lett. c

¹⁰¹ Esempio tratto da KÜTTEL, pag. 6: la Public-Holding SA è quotata alla borsa SIX Swiss Exchange e dispone di un capitale azionario di 1000, di riserve per apporti di capitale di 1000 e di altre riserve di 5000. Nella primavera 2021 la società decide di distribuire un dividendo del 6% sulla base del risultato d'esercizio 2020. Il dividendo di 60 viene distribuito attingendo per 40 dalle riserve per apporti di capitale e per 20 dalle altre riserve. La regola del rimborso viene, quindi, violata poiché il dividendo avrebbe dovuto avere una componente di almeno 30 delle altre riserve. Pertanto il rimborso delle riserve da apporti di capitale di 40 viene esentato per 30 e imposto per 10 nei confronti dell'azionista sulla base del seguente calcolo: $(40-20)/2=10$. Questo importo di 10 è assoggettato anche all'imposta preventiva.

¹⁰² KÜTTEL, pag. 6.

¹⁰³ KÜTTEL, pag. 7.

LIFD e 24 cpv. 3 lett. *c* LAID o mediante un trasferimento transfrontaliero ad una filiale svizzera ai sensi degli artt. 61 cpv. 1 lett. *d* LIFD e 24 cpv. 3 lett. *d* LAID;

- b) erano già esistenti in una società di capitali o società cooperativa estera, dopo il 24 febbraio 2008, al momento di una fusione o ristrutturazione transfrontaliera ai sensi degli artt. 61 cpv. 1 lett. *b* e 3 LIFD e 24 cpv. 3 lett. *b* e 3^{quater} LAID oppure del trasferimento della sede o dell'amministrazione effettiva.

Queste eccezioni permettono di continuare ad applicare senza eccezioni il principio degli apporti di capitale per quelle riserve da apporti di capitale provenienti dall'estero oppure apportate dall'estero in Svizzera in caso di un loro rimborso¹⁰⁴.

Parimenti l'esenzione del rimborso delle riserve da apporti di capitale si applica sempre in caso di liquidazione della società di capitali o società cooperativa (artt. 20 cpv. 5 lett. *c* LIFD, 7*b* cpv. 3 lett. *c* LAID e 5 cpv. 1^{quater} lett. *d* LIP).

L'imposta preventiva, oltre a non applicarsi ai casi sopracitati, non si applica neanche alle riserve da apporti di capitale rimborsate a persone giuridiche svizzere o straniere che possiedono almeno il 10% del capitale azionario o sociale della società che effettua il versamento, nonché in caso di trasferimento della società di capitali o società cooperativa all'estero (cfr. art. 5 cpv. 1^{quater} lett. *c* e *d* LIP). Si tratta in questo caso di rimborsi che avvengono all'interno dello stesso gruppo societario.

Secondo gli artt. 20 cpv. 6 LIFD, 7*b* cpv. 4 LAID e 5 cpv. 1^{sexies} LIP, le nuove disposizioni introdotte con la RFFA si applicano *mutatis mutandis* anche alle riserve da apporti di capitale utilizzate per l'emissione di azioni gratuite o agli aumenti gratuiti del valore nominale.

Infine, gli artt. 20 cpv. 7 LIFD e 7*b* cpv. 5 LAID prevedono un ulteriore caso di imposizione del rimborso delle riserve da apporti di capitali. Si tratta di una regola della liquidazione parziale¹⁰⁵. Se, in occasione della

¹⁰⁴ KÜTTEL, pag. 7.

¹⁰⁵ KÜTTEL, pag. 10.

vendita di diritti di partecipazione ad una società di capitali o società cooperativa che è quotata in una borsa svizzera e li ha emessi, il rimborso delle riserve da apporti di capitale non corrisponde almeno alla metà dell'eccedenza di liquidazione ottenuta, la parte imponibile di questa eccedenza di liquidazione è ridotta della metà della differenza tra la parte stessa e il rimborso, ma al massimo di un importo pari a quello delle riserve da apporti di capitale disponibili nella società e imputabili a tali diritti di partecipazione.

1.1.18. Gli adeguamenti relativi alla trasposizione

La teoria della trasposizione, regolata agli artt. 20a cpv. 1 lett. b LIFD e 7a cpv. 1 lett. b LAID, si applica quando una persona fisica, che detiene dei diritti di partecipazione nella sua sostanza privata, cede quest'ultimi ad una persona giuridica detenuta dalla stessa persona nella misura di almeno il 50% (cd. «vendita a sé stesso»)¹⁰⁶. In questo caso l'utile in capitale conseguito con la vendita dei diritti di partecipazione non è esente ai sensi degli artt. 16 cpv. 3 LIFD e 7 cpv. 4 lett. b LAID, bensì imponibile ai sensi degli artt. 20a cpv. 1 lett. b LIFD e 7a cpv. 1 lett. b LAID, nonostante il carattere privato della partecipazione, nella differenza tra la controprestazione ricevuta e il valore nominale, comprese le riserve da apporti di capitale¹⁰⁷.

L'imposizione avviene soltanto se è stato alienato almeno il 5% dei diritti di partecipazione. Con la RFFA questa soglia minima viene tolta dagli artt. 20a cpv. 1 lett. b LIFD e 7a cpv. 1 lett. b LAID in considerazione del fatto che, secondo il Consiglio federale, essa «non è adeguata perché induce ad effettuare transazioni che rappresentano una mera manovra di pianificazione fiscale e che possono ammontare a milioni di franchi»¹⁰⁸. Ne consegue, quindi, che la vendita a sé stessi sarà sempre assoggettata ad imposizione, indipendentemente dalla percentuale dei diritti di partecipazione alienati¹⁰⁹.

¹⁰⁶ Messaggio PF17, pag. 2135.

¹⁰⁷ Messaggio PF17, pag. 2136.

¹⁰⁸ Messaggio PF17, pag. 2121.

¹⁰⁹ Messaggio PF17, pag. 2121.

1.1.19. L'estensione del computo globale d'imposta per gli stabilimenti d'impresa

Il computo globale d'imposta (chiamato anche credito d'imposta) viene disciplinato dall'Ordinanza sul computo globale dell'imposta (RS 672.201). Questa ordinanza federale costituisce lo strumento affinché la Svizzera, in qualità di Stato di residenza del contribuente, possa tenere in considerazione le imposte alla fonte estere prelevate, di regola, sui dividendi, interessi e canoni di licenza sulla base delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sulla sostanza (CDI)¹¹⁰.

La RFFA prevede una modifica di tale ordinanza al fine di permettere anche agli stabilimenti d'impresa svizzeri di una società estera, che sono assoggettati ad imposizione ordinaria ai fini dell'imposta federale diretta federale, cantonale e comunale, di vedersi accordato il computo globale d'imposta per i redditi provenienti da uno Stato terzo convenzionato gravati da imposte alla fonte irrecuperabili¹¹¹.

Il legislatore ha introdotto una nuova lettera *g* all'art. 2 cpv. 1 della Legge federale concernente l'esecuzione delle convenzioni internazionali concluse dalla Confederazione per evitare i casi doppia imposizione (RS 672.2) che accorda la facoltà di modificare la citata ordinanza al Consiglio federale¹¹².

1.1.20. Gli adeguamenti della perequazione finanziaria

L'abrogazione dell'art. 28 cpvv. 2-5 LAID concernente la tassazione delle società holding, di domicilio e miste ha richiesto un adeguamento della perequazione delle risorse, con particolare riferimento ai fattori che tengono conto degli utili delle imprese per il calcolo del potenziale delle risorse (passaggio dai cd. fattori «beta» a quelli «zeta», il cui valore si colloca al di sotto della soglia di 0,4)¹¹³.

¹¹⁰ Si veda COSTANTE GHIEMMETTI, L'Ordinanza sul computo globale d'imposta (attuazione mozione Pelli – n. 13.3184), in: NF 3/2015, pagg. 5-7.

¹¹¹ Messaggio PF17, pag. 2121.

¹¹² Messaggio PF17, pag. 2146.

¹¹³ Messaggio PF17, pag. 2115 seg.

Infatti, con l'abrogazione degli statuti speciali cantonali non si deve più considerare l'imposizione ridotta degli utili conseguiti dalle società holding, di domicilio e miste nella determinazione del potenziale delle risorse¹¹⁴. Inoltre, è stato previsto un ulteriore fattore «zeta 2» riferito agli utili provenienti dal *patent box* ai sensi dell'art. 24b LAID, essendo questo strumento obbligatorio in tutti i Cantoni.

La perequazione delle risorse si fonda sul principio secondo il quale l'indice delle risorse non può essere influenzato dalla politica fiscale cantonale: in altri termini sono irrilevanti gli strumenti fiscali e le aliquote d'imposta con cui i Cantoni utilizzano effettivamente il loro potenziale fiscale¹¹⁵. Questo poiché i fattori zeta sono calcolati a livello nazionale e risultano identici in tutti i Cantoni¹¹⁶.

Gli artt. 3 cpv. 3, secondo e terzo periodo, rispettivamente 23a della Legge federale concernente la perequazione finanziaria e la compensazione degli oneri (LPFC; RS 613.2) sono stati pertanto modificati. La prima disposizione concerne, appunto, l'introduzione del fattore zeta per tutte le persone giuridiche e del fattore zeta 2 per gli utili del *patent box*. La seconda disposizione ha, invece, un carattere transitorio al fine di evitare che il passaggio al nuovo sistema venga ostacolato¹¹⁷ e tiene conto dell'imposizione separata delle riserve occulte delle società a statuto speciale (art. 78g LAID). Inoltre, gli utili conseguiti all'estero da queste società saranno ponderati con i fattori beta sino a cinque anni dopo l'entrata in vigore della RFFA¹¹⁸.

L'impatto delle nuove disposizioni avrà delle ripercussioni soprattutto nei Cantoni in cui la quota degli utili conseguiti dalle società a statuto speciale è elevata. La soppressione del fattore beta comporterà, di conseguenza, un aumento delle risorse segnatamente per Zugo, Vaud e Neuchâtel.

¹¹⁴ Messaggio PF17, pag. 2132.

¹¹⁵ Messaggio PF17, pag. 2115.

¹¹⁶ Messaggio PF17, pag. 2116.

¹¹⁷ Messaggio PF17, pag. 2116 seg.

¹¹⁸ Messaggio PF17, pag. 2134.

Se, invece, queste società otterranno notevoli benefici dal *patent box*, allora l'indice delle risorse potrebbe diminuire a causa del fattore zeta 2 (p. es. Basilea Città)¹¹⁹. Per il Canton Ticino si prospetta una riduzione dell'indice delle risorse (-4,9)¹²⁰.

1.1.21. *La modifica dell'ingresso della LIFD*

L'ingresso della LIFD rimanda agli artt. 41^{ter} e 42^{quinques} della previgente Costituzione federale del 29 maggio 1874. La RFFA ha aggiornato il rimando agli artt. 128 e 129 Cost.¹²¹.

1.2. ***La modifica del 28 settembre 2018 della Legge federale sull'imposta preventiva***

1.2.1. *L'intervento della politica per chiarire il diritto al rimborso dell'imposta preventiva*

Il diritto al rimborso dell'imposta preventiva viene accordato dalle autorità fiscali quando il beneficiario soddisfa i requisiti previsti dagli art. 21 segg. LIP. Tra questi, vi è l'art. 23 LIP, secondo il quale «*chiunque, contrariamente alle prescrizioni di legge, non dichiara alle autorità fiscali competenti un reddito colpito dalla imposta preventiva, o la sostanza da cui esso proviene, perde il diritto al rimborso dell'imposta preventiva dedotta da questo reddito*».

Gli obblighi del contribuente in fatto di «dichiarazione regolare»¹²², quale presupposto per il rimborso dell'imposta preventiva, discendono dagli

¹¹⁹ Messaggio PF17, pag. 2117.

¹²⁰ Cfr. Figura 4 e Tabella 5 del Messaggio PF17, pag. 2118 seg.

¹²¹ Messaggio PF17, pag. 2135.

¹²² Per non effettuare una dichiarazione «*contrariamente alle prescrizioni di legge*», il contribuente deve effettuare una cd. «*dichiarazione regolare*». Per dichiarazione regolare si intende una dichiarazione d'imposta del contribuente (FRANCESCA CODONI, Entrata in vigore della modifica di legge concernente l'art. 23 LIP in caso di dichiarazioni d'imposta incomplete, in: NF 4/2019, pagg. 175-179, pag. 177; THOMAS JAUSSE, Hoffnung in Bezug auf Art. 23 des Verrechnungssteuergesetzes, in: NF 5/2018, pagg. 209-215, pag. 212).

artt. 124 cpv. 2 e 125 LIFD¹²³. Pertanto, una dichiarazione si considera regolare se il beneficiario dichiara i redditi colpiti da imposta preventiva e la relativa sostanza nella loro totalità e tempestivamente prima della dichiarazione fiscale successiva alla scadenza della prestazione.

L'art. 23 LIP non definisce tuttavia concretamente la nozione di dichiarazione regolare, che è stata, quindi, oggetto di interpretazione da parte del Tribunale federale¹²⁴. L'attuazione da parte dell'AFC della giurisprudenza del Tribunale federale con la pubblicazione della Circolare n. 40¹²⁵ ha, in seguito, suscitato diverse critiche negli ambienti politici¹²⁶ ed economici essendo ritenuta troppo restrittiva¹²⁷ rispetto alla prassi precedentemente utilizzata¹²⁸.

È, dunque, intervenuto il legislatore introducendo un nuovo capoverso 2 all'art. 23 LIP, segnatamente per consentire il rimborso dell'imposta preventiva anche in caso di negligenza, al fine di meglio precisare i presupposti per la dichiarazione regolare.

1.2.2. I presupposti per ottenere il diritto al rimborso dell'imposta preventiva secondo la modifica di legge

Prima della modifica legislativa, la dichiarazione regolare veniva considerata adeguata in caso di¹²⁹: (i) indicazione nella dichiarazione d'imposta; (ii) correzione di errori di calcolo; oppure (iii) dichiarazione succes-

¹²³ Messaggio concernente una modifica della legge sull'imposta preventiva, n. 18.030, del 28 marzo 2018, in: FF 2018 1951, pag. 1957 (cit.: Messaggio modifica LIP). Il Consiglio federale cita la sentenza TF 2C_85/2015 del 16 settembre 2015 consid. 2.3.

¹²⁴ Sentenze TF 2C_95/2011 dell'11 ottobre 2011 e 2C_80/2012 del 16 gennaio 2013.

¹²⁵ AFC, Circolare n. 40, Perdita del diritto delle persone fisiche al rimborso dell'imposta preventiva secondo l'articolo 23 LIP, Berna, 11 marzo 2014.

¹²⁶ Si vedano in particolare gli atti parlamentari della consigliera nazionale Daniela Schneeberger (mozione n. 16.3797 del 29 settembre 2016) e del consigliere nazionale Luzi Stamm (iniziativa parlamentare n. 16.474 del 30 settembre 2016).

¹²⁷ Messaggio modifica LIP, pag. 1954.

¹²⁸ Per le prassi utilizzate precedentemente dall'AFC in materia di rimborso dell'imposta preventiva, si veda: COSTANTE GHIELMETTI, *Passato, presente e futuro della Circolare dell'AFC n. 40 dell'11 marzo 2015*, in: NF 10/2017, pagg. 300-303.

¹²⁹ Messaggio modifica LIP, pag. 1961.

siva spontanea presentata dal beneficiario della prestazione gravata da imposta preventiva.

Il nuovo capoverso 2 dell'art. 23 LIP, approvato dalle Camere federali il 28 settembre 2018, stabilisce che *«il diritto al rimborso non decade se il reddito o la sostanza non sono stati indicati nella dichiarazione d'imposta per negligenza e se, nell'ambito di una procedura di tassazione, di revisione o di recupero d'imposta non ancora chiusa con una decisione passata in giudicato, essi (a) sono indicati in una dichiarazione successiva; o (b) sono computati nel reddito o nella sostanza dall'autorità fiscale sulla base di propri accertamenti»*¹³⁰.

L'aggiunta del capoverso 2 garantisce l'esistenza di una dichiarazione regolare anche nei casi di compensazione dei proventi o della sostanza non dichiarati dal contribuente operata dall'autorità fiscale sulla base di propri accertamenti in caso di negligenza (lett. *b*).

Si tratta, quindi, dei casi in cui (*i*) prima della scadenza del termine di reclamo, e dopo che è intervenuta l'autorità fiscale, il beneficiario della prestazione imponibile dichiara successivamente i redditi o la sostanza non dichiarati nella dichiarazione d'imposta; oppure (*ii*) l'autorità fiscale definisce di propria iniziativa il reddito o la sostanza non dichiarati nel quadro della tassazione in funzione delle proprie conoscenze e degli elementi a sua disposizione. In entrambe le situazioni l'omessa dichiarazione originaria deve essere imputabile ad un comportamento negligente del contribuente¹³¹, ciò che consente di non far decadere il diritto al rimborso dell'imposta preventiva¹³². Non è, invece, il caso in cui vi sia da parte del contribuente un tentativo di sottrazione d'imposta¹³³.

Due sono le condizioni necessarie affinché sulla base dell'art. 23 cpv. 2 LIP il beneficiario abbia diritto al rimborso dell'imposta preventiva¹³⁴:

¹³⁰ RU 2019 433, pag. 434 seg.

¹³¹ GHIELMETTI, pag. 303.

¹³² Messaggio modifica LIP, pag. 1961.

¹³³ CODONI, pag. 178.

¹³⁴ Messaggio modifica LIP, pagg. 1964 e 1967 seg.; CODONI, pag. 177; JAUSSI, pag. 213.

- una «temporale», nello specifico il momento della dichiarazione successiva (entro la scadenza del termine di reclamo);
- l'altra «motivazionale» della mancata dichiarazione, nello specifico il comportamento del contribuente, che deve essere riconducibile alla negligenza.

Il Consiglio federale osserva che il contribuente è tenuto a verificare la decisione di tassazione in ossequio al principio della procedura di tassazione mista che stabilisce il principio della cooperazione tra autorità fiscali e contribuente¹³⁵. Quest'ultimo deve, infatti, accorgersi di un'eventuale mancata dichiarazione e deve a posteriori dichiarare quanto omesso. La possibilità di presentare una dichiarazione successiva entro il termine previsto per il reclamo gli permette di porre rimedio all'inosservanza del suo obbligo di diligenza e di dichiarazione¹³⁶.

Pertanto, il diritto al rimborso decade qualora il beneficiario presenti una dichiarazione successiva o se viene effettuata una compensazione dopo la scadenza del termine di 30 giorni per presentare un'istanza di reclamo all'autorità fiscale, ad eccezione delle correzioni per errori di calcolo¹³⁷. Determinante è la decorrenza astratta del termine, indipendentemente dal fatto che un reclamo venga presentato o meno e quando ciò sia avvenuto¹³⁸.

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, una sottrazione o un tentativo di sottrazione intenzionali presuppongono che il contribuente abbia agito consapevolmente e volontariamente (cfr. art. 12 cpv. 2 del Codice penale [CP; RS 311.0] in combinato disposto con gli artt. 333 cpv. 1 e 104 CP). Il dolo eventuale è sufficiente; esso presuppone che l'autore prenda in considerazione il risultato dannoso, ma agisca comunque poiché lo può accettare nel caso in cui esso dovesse verificarsi. Non è, tuttavia, facile distinguere tra dolo eventuale e negligenza deliberata. Secondo la costante giurisprudenza, la prova di un comportamento intenzionale in relazione ad un tentativo di sottrazione fiscale deve essere

¹³⁵ Messaggio modifica LIP, pagg. 1956 e 1964.

¹³⁶ Messaggio modifica LIP, pagg. 1964 e 1968.

¹³⁷ Messaggio modifica LIP, pag. 1961.

¹³⁸ Messaggio modifica LIP, pag. 1968.

considerata come fornita quando è sufficientemente certo che il contribuente era cosciente del fatto che le informazioni fornite erano inesatte o incomplete, ciò che va stabilito in funzione dell'insieme del comportamento dell'interessato al momento della dichiarazione. In tal caso, si deve presumere che egli abbia voluto ingannare deliberatamente le autorità fiscali, o perlomeno che egli abbia agito per dolo eventuale al fine di ottenere una tassazione inferiore. Tale presunzione non è facilmente confutabile, in quanto è difficile immaginare quale altro motivo potrebbe indurre un contribuente a fornire all'autorità fiscale delle informazioni che sa essere errate o incomplete. Una persona agisce con negligenza se, con un'imprevidenza colpevole, non si rende conto o non tiene conto delle conseguenze del suo atto. L'imprevidenza è colpevole quando il contribuente non ha usato le precauzioni richieste dalle circostanze e dalla sua situazione personale, ovvero la sua formazione, le sue capacità intellettuali e la sua esperienza professionale¹³⁹.

Generalmente non sussiste negligenza se nella dichiarazione d'imposta il beneficiario non ha dichiarato intenzionalmente all'autorità fiscale le relative componenti del reddito e della sostanza per evitare che la prestazione sia rilevata ai fini dell'imposta sul reddito e sulla sostanza¹⁴⁰.

Come sottolinea il Consiglio federale, la nuova *«regolamentazione permette di evitare che, in caso di mancate dichiarazioni dovute a negligenza, il contribuente venga gravato cumulativamente dall'imposta sul reddito e dall'imposta preventiva»*¹⁴¹.

Il legislatore, aggiungendo l'art. 23 cpv. 2 LIP, ha cercato di riproporre, a livello legislativo, la prassi dell'AFC in vigore prima della pubblicazione della Circolare n. 40¹⁴².

¹³⁹ Sentenza TF 2C_1066/2018 del 21 giugno 2019 consid. 4.1.

¹⁴⁰ AFC, Circolare n. 40, cifra 3.1; Messaggio modifica LIP, pag. 1968.

¹⁴¹ Messaggio modifica LIP, pag. 1961.

¹⁴² GHIEMMETTI, pag. 303.

1.2.3. La procedura di notifica dei proventi in natura imponibili

La Legge federale sui giochi in denaro (LGD; RS 935.51) ha modificato a partire dal 1° gennaio 2019 l'art. 6 LIP:

- il capoverso 1 stabilisce che soggiacciono all'imposta preventiva le vincite ai giochi in denaro che hanno per oggetto le singole vincite versate che non sono esentate dall'imposta sul reddito secondo l'art. 24 lett. *i-i^{ter}* LIFD¹⁴³;
- il capoverso 2 assoggetta all'imposta preventiva le vincite ai giochi di destrezza e le lotterie destinati a promuovere le vendite che hanno per oggetto le singole vincite versate e che non sono esentate dall'imposta sul reddito secondo l'art. 24 lett. *j* LIFD¹⁴⁴.

Stante la possibile erogazione di tali vincite anche in natura, per queste casistiche il legislatore ha deciso di introdurre, per ragioni amministrative, l'obbligazione fiscale in capo all'organizzatore di soddisfare tramite la notifica della prestazione imponibile all'AFC entro i 90 giorni successivi alla scadenza della vincita (cd. procedura di notifica ai sensi del nuovo art. 20a LIP, cfr. cpvv. 2 e 3)¹⁴⁵. Si tratta di un termine d'ordine e non di un termine perentorio (art. 20a cpv. 4 in combinato disposto con l'art. 64 cpv. 1 lett. *d* LIP)¹⁴⁶.

Si vuole in tal modo impedire che, nel caso di vincite in natura, in mancanza di una traslazione dell'imposta preventiva si proceda ad una compensazione al 100%¹⁴⁷.

¹⁴³ Ai sensi dell'art. 24 lett. *i^{bis}* LIFD, le singole vincite fino a un milione di franchi ai giochi di grande estensione ammessi secondo la LGD e ai giochi da casinò in linea ammessi secondo la LGD sono esenti da imposta.

¹⁴⁴ È prevista un'esenzione sino a fr. 1000.

¹⁴⁵ Messaggio modifica LIP, pag. 1962.

¹⁴⁶ Messaggio modifica LIP, pag. 1970.

¹⁴⁷ Il Consiglio federale osserva che per evitare una compensazione del valore al 100% e, di conseguenza, una sopravvalutazione della prestazione: in virtù di questa compensazione, l'importo (lordo) distribuito o il corrispondente valore della vincita in natura verrebbe considerato importo netto della prestazione (65%) e l'imposta preventiva verrebbe calcolata sulla base di tale importo netto maggiorato (Messaggio modifica LIP, pag. 1962). Si veda a tale riguardo l'esempio a pag. 1963 del Messaggio modifica LIP.

1.2.4. *L'entrata in vigore*

La Legge federale del 28 settembre 2018 che modifica la LIP¹⁴⁸ è entrata in vigore il 1° gennaio 2019 retroattivamente, essendo il termine di referendum del 31 gennaio 2019 trascorso infruttuosamente (cfr. cap. III cpv. 2 della Legge federale del 28 settembre 2018).

L'art. 23 cpv. 2 LIP si applica alle pretese sorte a partire dal 1° gennaio 2014, se il diritto al rimborso dell'imposta preventiva non è ancora stato oggetto di una decisione passata in giudicato (art. 70d LIP).

2. **Legislazione cantonale**

2.1. *Adeguamento alla Legge federale del 17 marzo 2017 concernente le provvigioni da mediazione immobiliare*

Il tema dell'assoggettamento per appartenenza economica nei rapporti intercantionali per le provvigioni conseguite dagli intermediari nell'ambito della compravendita immobiliare è stato ampiamente affrontato nei passati numeri di questa rivista, ai quali si rimanda¹⁴⁹. Dopo che la LAID è stata modificata con la Legge federale del 17 marzo 2017 dalla Camere federali nel senso della mozione n. 13.3728 presentata dall'allora consigliere nazionale Fulvio Pelli, i Cantoni hanno adeguato il loro diritto fiscale conformemente all'art. 72w LAID a decorrere dal 1° gennaio 2019¹⁵⁰.

Come evidenziato dal Consiglio di Stato nel Messaggio n. 7583, *«le normative della legge tributaria ticinese sono già conformi alla nuova normativa federale, per quanto attiene sia all'imposizione per appartenenza economica delle provvigioni di intermediazione su immobili siti in Canton Ticino, sia all'assoggettamento per appartenenza economica di*

¹⁴⁸ RU 2019 433.

¹⁴⁹ Si veda SAMUELE VORPE, L'assoggettamento delle provvigioni da mediazione immobiliare nei rapporti intercantionali, in: RtiD I-2013, pagg. 609-657; SAMUELE VORPE, Novità legislative nel campo del diritto tributario, in: RtiD II-2017, pagg. 563-617, pag. 598 segg.

¹⁵⁰ RU 2017 5039.

persone fisiche con domicilio o dimora fiscale fuori Cantone per l'attività di commercio di immobili siti in Canton Ticino»¹⁵¹.

È, invece, stata necessaria una modifica formale della Legge tributaria, più precisamente all'art. 61 cpv. 1 lett. *d* (nuova) e cpv. 2 lett. *b* LT, per adeguarla alla nuova normativa federale riferita all'assoggettamento per appartenenza economica di persone giuridiche con sede o amministrazione effettiva fuori Cantone per attività di commercio di immobili siti nel Cantone (art. 21 LAID). In particolare, è stato precisato espressamente che le persone giuridiche che commerciano immobili siti in Canton Ticino sono assoggettate all'imposta per appartenenza economica indipendentemente da dove hanno la sede fuori Cantone (altro Cantone o estero). Con questa modifica l'art. 61 cpv. 1 lett. *d* LT si allinea all'art. 21 cpv. 1 lett. *d* LAID, che prevede l'assoggettamento per appartenenza economica per commercio di immobili siti in Cantone Ticino di persone giuridiche con sede o amministrazione effettiva fuori Cantone (e non solo fuori dalla Svizzera, come previsto finora all'art. art. 61 cpv. 2 lett. *b* LT). Dall'art. 61 cpv. 2 lett. *b* LT viene, di conseguenza, espunto il commercio di immobili nel Cantone; esso riguarderà, quindi, l'assoggettamento fiscale per appartenenza economica nei rapporti internazionali soltanto per le persone giuridiche che fungono da intermediari in operazioni riguardanti immobili siti nel Cantone, conformemente all'art. 21 cpv. 2 lett. *b* LAID¹⁵².

Queste modifiche della Legge tributaria ticinese sono entrate in vigore, come previsto dal diritto federale superiore, il 1° gennaio 2019¹⁵³.

¹⁵¹ Messaggio del Consiglio di Stato del Canton Ticino, Modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT). Adeguamenti della Legge tributaria alla Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID), alla Legge federale sulle imposte federali dirette (LIFD), nonché ad altre disposizioni federali e/o cantonali, tra le quali i giochi in denaro, n. 7583, del 28 settembre 2018 (cit. Messaggio n. 7583), pag. 2.

¹⁵² Messaggio n. 7583, pag. 2 seg.

¹⁵³ BU 58/2018 pag. 475 segg., pag. 476; BU 4/2019 pag. 9.

2.2. *Adeguamento alla Legge federale del 29 settembre 2017 sui giochi in denaro*

La Legge federale sui giochi in denaro, del 29 settembre 2017¹⁵⁴, è già stata oggetto di un commento in questa stessa rivista¹⁵⁵.

L'art. 72x cpv. 1 LAID stabilisce che i Cantoni devono adeguare la loro legge tributaria agli artt. 7 cpv. 4 lett. *l-m* e 9 cpv. 2 lett. *n* per la data d'entrata in vigore della LGD, che corrisponde al 1° gennaio 2019.

Il Canton Ticino ha adeguato la propria legge tributaria entro tale data¹⁵⁶. Come indicato dal Consiglio di Stato, il margine di discrezione lasciato ai Cantoni si limita alla determinazione di una quota esente per i giochi da casinò in linea e per quelli di grande estensione uguale o superiore ad un milione di franchi, nonché alla determinazione del limite imponibile in caso di giochi destinati a promuovere le vendite. Inoltre, viene lasciato un certo margine di manovra ai Cantoni in merito al «*quantum*» delle deduzioni generali ammesse consistenti nelle poste giocate in caso di giochi in denaro non esentati¹⁵⁷.

A livello cantonale sono stati, quindi, ripresi i medesimi valori stabiliti ai fini dell'imposta federale diretta:

- una quota esente pari a un milione di franchi per quanto attiene ai giochi da casinò in linea e ai giochi di grande estensione (art. 23 lett. *j* LT);
- un limite di esenzione di fr. 1000 per quanto attiene ai giochi in denaro destinati alla promozione delle vendite (art. 23 lett. *m* LT).

Per contro, è stato mantenuto l'attuale sistema cantonale d'imposizione delle vincite contemplate dalla LGD tramite un'imposta annua intera (art. 36 LT)¹⁵⁸. Tuttavia, soltanto le vincite imponibili a giochi in denaro

¹⁵⁴ RU 2018 5103.

¹⁵⁵ SAMUELE VORPE, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in: RtiD II-2018, pagg. 563-601, pag. 565 segg.

¹⁵⁶ BU 58/2018 pag. 475 segg.; BU 4/2019 pag. 9.

¹⁵⁷ Messaggio n. 7583, pag. 6.

¹⁵⁸ Messaggio n. 7583, pag. 7.

contemplate dall'art. 23 lett. *j* e *m* LT possono beneficiare dell'istituto dell'imposta annua intera di cui all'art. 36 LT.

Le altre vincite, quali ad es. quelle dei giochi non ammessi o in ogni modo al di fuori del perimetro della LGD, sono trattate come redditi imposti ordinariamente (art. 22 lett. *e* LT), in particolare¹⁵⁹:

- le vincite a giochi in denaro esercitati all'estero;
- le vincite a giochi in denaro sprovvisti della necessaria autorizzazione o comunque non tollerati in Svizzera, riservata la particolare autonomia dei Cantoni nel decidere se sottoporre o meno determinati giochi di piccola estensione ad una formale autorizzazione cantonale;
- le vincite a giochi in denaro conseguite da giocatori professionisti, in quanto tali vincite sono equiparate da un punto di vista fiscale ai redditi da attività lucrativa indipendente e, pertanto, tassati ordinariamente;
- le vincite a giochi in denaro nella cerchia privata.

Per il resto si rimanda a quanto già descritto nel numero II-2018 di questa rivista per un commento delle diverse normative introdotte a livello cantonale, che corrispondono esattamente a quelle dell'imposta federale diretta.

2.3. *Adeguamenti formali*

Il legislatore ticinese ha apportato alcune correzioni di natura formale alla Legge tributaria¹⁶⁰.

In primo luogo, la formulazione dell'art. 23 lett. *d* LT indica l'esenzione per i redditi provenienti dalle «*allocazioni per grandi invalidi*». Questa denominazione è stata sostituita con la più corretta «*assegni per grandi invalidi*»¹⁶¹.

¹⁵⁹ Messaggio n. 7583, pag. 7.

¹⁶⁰ Si veda BU 58/2018 pag. 475, pag. 476; BU 4/2019 pag. 9.

¹⁶¹ Messaggio n. 7583, pag. 11.

In secondo luogo, è stato corretto un refuso all'art. 32a lett. b LT che riguarda la deduzione per la cura dei figli prestata da terzi. È stata emendata la formulazione per la determinazione dell'ammontare della deduzione in base al reddito del contribuente, in quanto quest'ultimo secondo la norma veniva stabilito «prima» delle deduzioni di cui agli artt. 25 a 32 LT, quando invece la corretta formulazione, come indicato anche nel Messaggio n. 6481 del 18 aprile 2012, è «dopo» le deduzioni di cui agli artt. 25 a 32 LT.

La formulazione dell'art. 32a lett. b LT è stata modificata da:

«b) 5500 franchi se il provento imponibile, prima delle deduzioni di cui agli art. da 25 a 32, è superiore a 80 000 franchi»

a:

«b) 5500 franchi se il provento imponibile, dopo le deduzioni di cui agli art. da 25 a 32, è superiore a 80 000 franchi».

