

ESTRATTO

RIVISTA TICINESE  
DI DIRITTO

II- 2013

*Samuele Vorpe*

**L'imposizione secondo il dispendio  
tra passato, presente e futuro**

Direzione e responsabilità editoriale:

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

Redazione della parte fiscale:

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

incaricati dal Consiglio di Stato

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

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

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

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

Copertina: riproduzione da Cornelia Forster

ISSN 1661-0954 – ISBN 978-3-7190-3483-2 (Helbing Lichtenhahn)  
ISBN 978-88-6303-040-2 (Repubblica e Cantone Ticino)

# L'imposizione secondo il dispendio tra passato, presente e futuro

*Samuele Vorpe\**

1. Introduzione
2. I soggetti che possono beneficiare dell'imposizione secondo il dispendio
  - 2.1. I requisiti per ottenere l'imposizione secondo il dispendio
  - 2.2. Divieto all'imposizione secondo il dispendio per i cittadini svizzeri
  - 2.3. Essere assoggettati illimitatamente alle imposte in Svizzera per la prima volta o dopo un'interruzione di almeno dieci anni
  - 2.4. Divieto di esercitare un'attività lucrativa in Svizzera
  - 2.5. I requisiti per ottenere il permesso di residenza
3. La norma potestativa per i Cantoni
4. Il passaggio da una tassazione all'altra
5. Il diritto alla tassazione secondo il dispendio per i coniugi
  - 5.1. Legge del 14 dicembre 1990
  - 5.2. Legge del 28 settembre 2012
6. La determinazione del dispendio
  - 6.1. La definizione di dispendio
  - 6.2. La commisurazione del dispendio
7. Il calcolo di controllo
  - 7.1. In generale
  - 7.2. Gli elementi di estrazione svizzera
  - 7.3. Gli elementi di estrazione estera
8. L'imposizione secondo il dispendio «modificata»
  - 8.1. In generale
  - 8.2. Inclusione nel calcolo di controllo di tutti i redditi attribuiti alla Svizzera dalla CDI
  - 8.3. L'applicazione dell'aliquota mondiale
9. Il ruolo dell'imposta sulla sostanza per i Cantoni
  - 9.1. Legge del 14 dicembre 1990
  - 9.2. Legge del 28 settembre 2012
10. La tariffa ordinaria applicabile
  - 10.1. Legge del 14 dicembre 1990
  - 10.2. Legge del 28 settembre 2012

---

\* Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI.

11. L'entrata in vigore e la disposizione transitoria
12. La situazione nei diversi Cantoni
13. L'iniziativa popolare federale per abolire l'imposizione secondo il dispendio
14. La compatibilità con il diritto costituzionale
15. Conclusione

## 1. Introduzione

Con l'imposizione secondo il dispendio il legislatore federale ha voluto conciliare degli obiettivi spesso incompatibili tra loro: da un lato preservare la posizione concorrenziale della Svizzera nel confronto internazionale, evitando tuttavia di trasformare il Paese in un paradiso fiscale, dall'altro fornire alle autorità fiscali degli strumenti sufficienti per assoggettare ad imposizione una cerchia di contribuenti la cui situazione economica sfugge, in tutto o in parte, al loro controllo<sup>1</sup>.

Questa particolare cerchia di contribuenti è costituita da cittadini stranieri che non esercitano un'attività lucrativa in Svizzera. Queste persone una volta stabilite nel nostro Paese continuano a mantenere dei legami economici, finanziari o familiari con l'estero. Diventando contribuenti imposti ordinariamente in Svizzera, queste persone sono assoggettate il-limitatamente alle imposte sui loro patrimoni e redditi mondiali. Per contro, avvalendosi dell'imposizione secondo il dispendio, questa cerchia di contribuenti può non solo sfuggire all'imposta sulla sostanza e ai relativi redditi di fonte estera, ma non ha neanche l'obbligo di dichiarare questi elementi in Svizzera<sup>2</sup>.

Il popolo del Canton Zurigo con votazione del febbraio 2009 ha però deciso di abolire, ai fini dell'imposta cantonale e comunale, l'imposizione secondo il dispendio dopo il primo anno di permanenza in Svizzera da

---

<sup>1</sup> DANIELLE YERSIN, *Le statut des étrangers dans les projets législatifs d'harmonisation fiscale*, in: *Etrangers en Suisse, Recueil de travaux publiés par la Faculté de droit à l'occasion de l'assemblée de la Société suisse des juristes*, à Lausanne, du 1<sup>er</sup> au 3 octobre 1982, Losanna 1982, pag. 304.

<sup>2</sup> GEORGES WILHELM, *L'imposition des étrangers d'après la dépense*, in: *StR* 53/1998 74, pag. 75.

parte del contribuente straniero. Questo risultato ha dato nuova linfa agli oppositori della tassazione sul dispendio che la reputano lesiva dei principi dell'equità fiscale. Dopo il Canton Zurigo, la tassazione sul dispendio è stata abolita, in ordine di tempo e sempre in votazione popolare, nei Cantoni di Sciaffusa, Appenzello Esterno e Basilea Campagna. A Basilea Città è stato invece il parlamento a decretarne la fine. Nei Cantoni di Turgovia, San Gallo, Lucerna, Berna e Nidvaldo, le iniziative volte ad abolire questo particolare istituto giuridico non sono per contro riuscite, ma sono state inasprite le regole della tassazione sul dispendio dei diversi Cantoni coinvolti. Le battaglie degli oppositori non si sono fermate ai confini cantonali, ma hanno raggiunto Palazzo federale. Il 19 ottobre 2012 è stata infatti depositata un'iniziativa popolare federale che chiede l'abolizione dell'imposizione secondo il dispendio in tutta la Svizzera. La violazione del principio dell'uguaglianza orizzontale viene fortemente criticata dagli oppositori. È infatti difficile capire e giustificare perché un contribuente che esercita un'attività lucrativa in Svizzera e che ne ha la cittadinanza deve essere fortemente penalizzato rispetto ad un contribuente di nazionalità straniera che oltretutto non esercita alcuna attività lucrativa in Svizzera. Si discute da anni sull'opportunità o meno di cancellare questo privilegio dalle leggi federali e cantonali riferite alle imposte dirette. Sinora da parte delle autorità politiche è prevalsa la ragione di Stato per cui l'istituto dell'imposizione secondo il dispendio è ancora salvaguardato<sup>3</sup>.

Il Consiglio federale, ancor prima che l'iniziativa popolare federale fosse lanciata, aveva però colto l'insofferenza popolare verso l'imposizione secondo il dispendio. Dopo un iter legislativo durato due anni, il 28 settembre 2012 l'Assemblea federale ha approvato una legge federale che inasprisce le regole dell'imposizione secondo il dispendio e mira a rafforzare l'accettazione popolare. Le disposizioni contenute in questa legge rendono meno vantaggiosa la tassazione sul dispendio. In primo luogo i cittadini svizzeri, che potevano beneficiare di questa imposizione per l'anno di arrivo in Svizzera, ne sono stati esclusi. Il dispendio, poi, a li-

---

<sup>3</sup> MARCO BERNASCONI, Tassazione globale: che fare?, in: Corriere del Ticino, 22 giugno 2012, pagg. 1 e 3.

vello federale è stato stabilito in un minimo di fr. 400 000, i Cantoni mantengono invece la possibilità di decidere autonomamente il dispendio minimo. Il calcolo del dispendio si effettua moltiplicando per sette volte il valore locativo dell'abitazione risp. della pigione, invece di cinque volte come sinora previsto. Per garantire la certezza del diritto è stata inoltre introdotta una norma transitoria di cinque anni per i contribuenti tassati secondo il dispendio prima dell'entrata in vigore delle modifiche di legge. La nuova legge tiene anche conto del principio della riserva di legge, stabilito dall'art. 127 cpv. 1 della Costituzione federale (Cost.; RS 101). Sono stati infatti ancorate nella legge le basi di calcolo dell'imposizione secondo il dispendio che, prima, erano contemplate da un'ordinanza federale.

Contro l'iniziativa popolare federale, il Consiglio federale ha proposto alle Camere federali di non presentare alcun controprogetto, né diretto né indiretto, in quanto si ritiene che le modifiche approvate il 28 settembre 2012 rappresentino già un adeguato compromesso tra l'etica e la ragione di Stato.

Nel presente contributo si presenteranno le differenze riguardanti l'istituto della tassazione in funzione del dispendio secondo la Legge del 14 dicembre 1990, ovvero quando furono approvate dalle Camere federali le Leggi federali sull'imposta federale diretta e sull'armonizzazione fiscale, e quella più recente che si riferisce alla Legge federale sull'imposizione secondo il dispendio del 28 settembre 2012<sup>4</sup>. Quest'ultima legge, che modifica diverse disposizioni della tassazione in funzione del dispendio, esplica effetto dal 1° gennaio 2014 ai fini della Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14], risp. dal 1° gennaio 2016 ai fini della Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11]).

Nel proseguo di questo contributo, al fine di evidenziare le diverse modifiche intervenute all'istituto della tassazione in funzione del dispendio, si

---

<sup>4</sup> RU 2013 779. Si veda anche DFF, Inasprimento dell'imposizione secondo il dispendio a partire dal 2016, Comunicato stampa del 20 febbraio 2013.

farà più volte riferimento alla «Legge del 14 dicembre 1990» che riguarda le disposizioni previste nella LAID e nella LIFD prima delle modifiche approvate dalle Camere federali nel corso dell'autunno 2012, che invece si riferiranno alla «Legge del 28 settembre 2012».

Oltre ad uno sguardo al passato per commentare il presente, il contribuente terrà anche conto dell'iniziativa popolare federale, su cui Popolo e Cantoni dovranno presto esprimersi.

## **2. I soggetti che possono beneficiare dell'imposizione secondo il dispendio**

### ***2.1. I requisiti per ottenere l'imposizione secondo il dispendio***

La Legge del 28 settembre 2012 ammette al beneficio della tassazione sul dispendio soltanto le persone fisiche<sup>5</sup> che adempiono cumulativamente i tre seguenti requisiti (artt. 6 cpv. 1 LAID e 14 cpv. 1 LIFD):

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

### ***2.2. Divieto all'imposizione secondo il dispendio per i cittadini svizzeri***

La Legge del 28 settembre 2012 introduce un'importante novità rispetto alla Legge del 14 dicembre 1990 poiché non consente più ai cittadini svizzeri di richiedere l'imposizione secondo il dispendio sino al termine del periodo fiscale durante il quale, per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni, acquisiscono domicilio o dimora fiscale in Svizzera senza esercitarvi attività lucrativa<sup>6</sup>. Ne consegue che l'imposizione se-

---

<sup>5</sup> Pertanto questo particolare istituto giuridico non può essere applicato alle persone giuridiche, né tanto meno alle società di persone (OLIVER ARTER, Die Aufwandbesteuerung, in: AJP 2/2007 156, pag. 161).

<sup>6</sup> La Legge del 14 dicembre 1990 limita il diritto di scelta tra la tassazione ordinaria e quella secondo il dispendio al periodo di tempo compreso tra la presa di domicilio o dimora fiscale e la fine del periodo fiscale in cui ciò avviene. Il limite massimo del

condo il dispendio compete soltanto ai cittadini stranieri. Tale modifica legislativa, oltre a semplificare il diritto fiscale, è da ricondurre alla «*scarsissima importanza pratica*» che secondo il Consiglio federale questo istituto riveste per i cittadini svizzeri<sup>7</sup>. Si deve pure osservare che i cittadini svizzeri, che possiedono anche la nazionalità di un altro Stato, non sono considerati stranieri e non possono quindi beneficiare del diritto di scelta tra la tassazione ordinaria e l'imposizione secondo il dispendio<sup>8</sup>.

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

Rispetto alla Legge del 14 dicembre 1990, non sono stati apportati cambiamenti al criterio concernente l'assoggettamento illimitato alle imposte in Svizzera per coloro che, per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni, eleggono domicilio o dimora fiscale in Svizzera. Per stabilire l'appartenenza personale di una persona fisica ci si deve pertanto riferire al concetto di domicilio o di dimora fiscale stabilito agli

---

periodo fiscale può raggiungere 365 giorni se il contribuente arriva in un Cantone il 1° gennaio del medesimo periodo.

<sup>7</sup> FF 2011 5433, pag. 5445.

<sup>8</sup> Si osserva che la Legge del 14 dicembre 1990 stabilisce già il divieto all'imposizione secondo il dispendio per le persone che possiedono la doppia nazionalità (AFC, Circolare n. 9, 3 dicembre 1993, punto 1.1; MARCO BERNASCONI, La tassazione globale secondo il diritto federale e il diritto cantonale ticinese, in: Marco Bernasconi/Andrea Pedrolì [a cura di], *Lezioni di diritto fiscale svizzero*, Bellinzona/Agno 1999, pag. 63 [citato: *La tassazione globale*]; PETER LOCHER, *Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, Allgemeine Bestimmungen, Besteuerung der natürlichen Personen*, I<sup>a</sup> ediz., Therwil/Basilea 2001, N. 8 *ad art.* 14 [citato: *Kommentar zum DBG*]; BERNHARD ZWAHLEN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [a cura di], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]*, II<sup>a</sup> ediz., Basilea/Ginevra/Monaco 2002, N. 14 *ad art.* 6 [citato: *StHG Kommentar*]; BERNHARD ZWAHLEN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [a cura di], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]*, II<sup>a</sup> ediz., Basilea/Ginevra/Monaco 2008, N. 14 *ad art.* 14 [citato: *DBG Kommentar*]; UFFICIO DI INFORMAZIONI FISCALI, *L'imposition d'après la dépense*, edito dalla Conferenza fiscale svizzera, Berna, gennaio 2003, pag. 5). Nella Legge del 14 dicembre 1990 sono tuttavia previste delle eccezioni per i coniugi (cfr. *infra*, cap. 5).



artt. 3 cpv. 1 LAID e 3 cpv. 1 LIFD. Il domicilio fiscale si configura quando il cittadino straniero risiede nel Cantone (ai fini delle imposte cantonali), risp. in Svizzera (ai fini dell'imposta federale diretta) con l'intenzione di stabilirsi durevolmente (artt. 3 cpv. 2 LAID e 3 cpv. 2 LIFD)<sup>9</sup>. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, una persona ha il domicilio nel luogo in cui risiede di fatto con l'intenzione di rimanervi stabilmente. Occorrono dunque cumulativamente i due seguenti elementi:

- l'effettiva residenza in un determinato luogo;
- l'intenzione di rimanervi in modo duraturo.

A tal fine, non è determinante la dichiarazione di volontà della persona, bensì la sua condotta esteriore. Il luogo ove la persona assoggettata possiede il centro dei suoi interessi personali va, in altre parole, desunto dall'insieme delle circostanze oggettive e concrete del singolo caso, non invece dalle sue dichiarazioni<sup>10</sup>.

Secondo gli artt. 3 cpv. 1, *in fine* LAID e 3 cpv. 3 LIFD, la dimora fiscale nel Cantone (ai fini delle imposte cantonali), risp. in Svizzera (ai fini dell'imposta federale diretta) è data invece quando una persona vi soggiorna senza interruzioni apprezzabili:

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

La dimora fiscale non presuppone la permanenza in un determinato luogo, né tanto meno l'intenzione di rimanervi durevolmente. Per poter essere considerata qualificata, essa richiede tuttavia un soggiorno «*in blocco*», vale a dire senza interruzioni apprezzabili. Come dimostrano le di-

---

<sup>9</sup> Si è pure in presenza di un domicilio fiscale quando il diritto federale conferisce alle persone uno speciale domicilio legale. È il caso dei figli sotto l'autorità parentale, il cui domicilio è quello dei genitori, nonché quello delle persone sotto tutela, il cui domicilio si trova presso la sede dell'autorità tutoria (PETER LOCHER, Introduzione al diritto fiscale intercantonale, II<sup>a</sup> ediz., Manno 2010, pag. 24 [citato: Introduzione]).

<sup>10</sup> Sentenza CDT del 28 dicembre 2012, n. 80.2012.22, consid. 1.2, con riferimento a DTF 132 I 29 consid. 4.1; 125 I 54 consid. 2a; 123 I 289 consid. 2b.

sposizioni relative all'imposta alla fonte (art. 114 della Legge tributaria del Cantone Ticino del 21 giugno 1994 [LT; RL 10.2.1.1], art. 35 cpv. 1 lett. *a* LAID, art. 91 LIFD), un assoggettamento illimitato per appartenenza personale è in particolare da escludere in presenza di interruzioni regolari del soggiorno, seppure brevi<sup>11</sup>. Di principio, per poter ancora essere qualificata come «*transitoria*», un'interruzione non può inoltre superare il periodo stesso di permanenza<sup>12</sup>.

Le persone straniere che acquisiscono domicilio o dimora fiscale nel Cantone, risp. in Svizzera per la prima volta hanno dunque diritto all'imposizione secondo il dispendio in quanto si presuppone che esse abbiano instaurato un legame di tipo personale con la Svizzera sulla base di un assoggettamento illimitato alle imposte dirette. Inoltre, il diritto all'imposizione secondo il dispendio deve essere concesso soltanto alle persone straniere che nei dieci anni che precedono l'arrivo in Svizzera non hanno avuto né domicilio né dimora fiscale nel Paese. L'interruzione di almeno dieci anni presuppone un'assenza temporale consecutiva dalla Svizzera. Pertanto, la prassi adottata dal Canton Berna, secondo la quale è possibile estendere i benefici dell'imposizione secondo il dispendio anche a persone straniere che eleggono domicilio o dimora fiscale in Svizzera dopo un soggiorno all'estero inferiore ai dieci anni, purché prima di tale soggiorno fossero già al beneficio dell'imposizione secondo il dispendio in Svizzera, appare contraria al principio della legalità<sup>13</sup>. Questo trattamento di favore risulta contrario al tenore letterale della legge che prescrive, per coloro che già in precedenza avevano un domicilio o dimora fiscale in Svizzera, un'assenza di almeno dieci anni dal nostro Paese al fine di poter richiedere l'imposizione secondo il dispendio.

---

<sup>11</sup> *Ibidem*, consid. 1.3. Si pensi in particolare ai lavoratori pendolari (frontalieri) e quelli che rimangono solo durante la settimana, i quali vengono attribuiti alla categoria delle persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera ai fini dell'imposta alla fonte.

<sup>12</sup> LOCHER, Introduzione, 2010, pag. 25.

<sup>13</sup> CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON BERNA, Loi sur les impôts (LI) (Modification), Révision 2014 de la loi sur les impôts à l'intention du Grand Conseil, Berna 4 luglio 2012, pag. 14, in: [http://www.rr.be.ch/rr/fr/index/der\\_regierungsrat/der\\_regierungsrat/aktuell.assetref/content/dam/documents/portal/Medienmitteilungen/fr/2012/07/2012-07-06-gruene-vorlage-fr.pdf](http://www.rr.be.ch/rr/fr/index/der_regierungsrat/der_regierungsrat/aktuell.assetref/content/dam/documents/portal/Medienmitteilungen/fr/2012/07/2012-07-06-gruene-vorlage-fr.pdf) (pagina consultata il 16 agosto 2013).

## **2.4. Divieto di esercitare un'attività lucrativa in Svizzera**

### *2.4.1. Principio generale*

Le persone fisiche tassate in funzione del loro dispendio non possono esercitare in Svizzera un'attività lucrativa, sia essa svolta a titolo principale oppure accessorio<sup>14</sup>, a titolo di dipendente oppure di indipendente<sup>15</sup>, conseguendo dei proventi di fonte svizzera o estera imponibili ai sensi dell'art. 7 cpv. 1 LAID (per l'imposta cantonale), risp. ai sensi degli artt. 17 e 18 LIFD (per l'imposta federale diretta). Determinante è il luogo fisico in cui viene esercitata l'attività lucrativa, ovvero dove il contribuente esercita un'attività sul territorio svizzero indipendentemente che tale attività sia in rapporto diretto o meno con l'economia svizzera<sup>16</sup>. Per non esercitare un'attività lucrativa in Svizzera, il contribuente deve svolgere un'attività per la quale è richiesta la presenza fisica al di fuori dei confini nazionali<sup>17</sup>. Pertanto un impiegato di una società con sede in Svizzera, che esercita la sua attività esclusivamente all'estero, ha diritto di beneficiare dell'imposizione secondo il dispendio se tutte le condizioni soggettive sono riunite<sup>18</sup>. Allo stesso modo, il diritto all'imposizione secondo il dispendio deve essere concesso ancor quando venga costituita

---

<sup>14</sup> AFC, Circolare n. 9, punto 1.3.2; ARTER, pag. 161; LOCHER, Kommentar zum DBG, N. 13 *ad art.* 14; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer), II<sup>a</sup> ediz., Zurigo 2009, N. 11 *ad art.* 14 (citato: Handkommentar zum DBG); ZWAHLEN, StHG Kommentar, N. 21 *ad art.* 6.

<sup>15</sup> ARTER, pag. 161; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, N. 11 *ad art.* 14; ZWAHLEN, StHG Kommentar, N. 21 *ad art.* 6.

<sup>16</sup> ARTER, pag. 162; BERNASCONI, La tassazione globale, pag. 64. Si veda anche RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, N. 11 *ad art.* 14; ZWAHLEN, StHG Kommentar, N. 19 *ad art.* 6; DBG Kommentar, N. 19 *ad art.* 14.

<sup>17</sup> SOPHIE CARLSSON, L'imposition d'après la dépense à la lumière des Conventions de double imposition, Tesi di Master in Business Law, Università di Ginevra, gennaio 2009, pag. 11; CHRISTIAN STEINMANN, L'imposition sur la dépense. Privilège indu ou forme de taxation particulière?, in: ST 10/04 877, pag. 878; ZWAHLEN, DBG Kommentar, N. 19 *ad art.* 14.

<sup>18</sup> STEINMANN, pag. 878. Si veda anche la sentenza TF del 15 maggio 2000 = RDAF 2002 114, consid. 2a.

una nuova società con sede in Svizzera e le cui attività vengano esercitate soltanto all'estero<sup>19</sup>.

#### 2.4.2. *Eccezioni per talune attività lucrative esercitate in Svizzera?*

La prassi dell'AFC chiarisce che artisti, scienziati, inventori, sportivi e membri di consigli di amministrazione, che esercitano personalmente un'attività lucrativa in Svizzera, non hanno alcun diritto all'imposizione secondo il dispendio e devono quindi versare l'imposta ordinaria<sup>20</sup>. Parte della dottrina condivide questa tesi, ancorché il «risultato» di questa attività si manifesti soltanto all'estero<sup>21</sup>. Un'altra parte della dottrina considera invece oltremodo restrittiva la prassi dell'AFC e ritiene ammissibili delle deroghe al divieto di esercitare un'attività lucrativa in Svizzera nei seguenti casi<sup>22</sup>:

- per artisti, scienziati, inventori, scrittori, ecc. che esplicano un'attività di pensiero che non è legata ad un determinato luogo ma che può verificarsi ovunque. In tal caso il diritto all'imposizione secondo il dispendio deve essere concesso unicamente se la commercializzazione avviene fuori dalla Svizzera e se non vi sia alcun stabilimento d'impresa in Svizzera<sup>23</sup>;
- per persone, facenti parte di un consiglio di amministrazione di una società con sede in Svizzera, che dichiarano di svolgere tale attività esclusivamente a titolo onorifico e che percepiscono un gettone annuo di presenza pari o inferiore a fr. 10-12 000<sup>24</sup>;

---

<sup>19</sup> ARTER, pag. 163; CARLSSON, pag. 11. Di altra opinione UFFICIO DI INFORMAZIONI FISCALI, pag. 5.

<sup>20</sup> AFC, Circolare n. 9, punto 1.3.2.

<sup>21</sup> ARTER, pag. 163.

<sup>22</sup> MARCO BERNASCONI, in: Danielle Yersin/Yves Noël (a cura di), *Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct. Commentaire romand*, Basilea 2008, N. 9 seg. *ad* art. 14 (citato: *Commentaire romand*); La tassazione globale, pag. 64.

<sup>23</sup> P. es. un libro può essere stato ideato e scritto in Svizzera, ma l'editore che commercializza quest'opera intellettuale deve avere la sede all'estero.

<sup>24</sup> La prassi delle autorità fiscali sta tuttavia diventando più restrittiva a questo riguardo. P. es. l'amministrazione fiscale del Canton Ginevra acconsente che un contribuente assoggettato all'imposizione secondo il dispendio sieda in un consiglio di amministrazione a patto che non percepisca alcun genere di remunerazione. L'amministra-

- per artisti che svolgono degli spettacoli isolati in Svizzera e il cui provento viene versato in beneficenza;
- in qualità di socio accomandante, quindi limitatamente responsabile, di una società in accomandita svizzera, percependo soltanto gli interessi e l'utile connesso alla sua quota di capitale senza svolgere attività lucrativa. Se invece il contribuente è socio accomandatario, quindi illimitatamente responsabile, oppure socio esercitante un'attività lucrativa, ad esso viene precluso il diritto all'imposizione secondo il dispendio.

Per quanto concerne l'accertamento di un'attività lucrativa, il Tribunale federale ha deciso che spetta all'autorità fiscale dimostrare e documentare che il contribuente, assoggettato all'imposizione secondo il dispendio, abbia effettivamente svolto un'attività lucrativa in Svizzera<sup>25</sup>.

Il divieto all'imposizione secondo il dispendio viene pure esteso a coloro che esercitano attività lucrativa accessoria di commercianti di immobili oppure di titoli<sup>26</sup>. In questi casi non sussiste alcuna pretesa all'imposizione secondo il dispendio e questi contribuenti devono sottostare alle regole previste dalla tassazione ordinaria.

---

zione fiscale del Canton Vaud ha una prassi ancor più restrittiva del Canton Ginevra e non concede il diritto alla tassazione secondo il dispendio ai contribuenti che siedono in consigli di amministrazione di importanti società di investimento in ragione della loro notorietà. Per contro, la posizione dell'amministrazione vodese è più permissiva quando il contribuente siede in un consiglio di amministrazione di una società che è stata costituita con il solo fine di amministrare la sua sostanza privata (CARLSSON, pag. 10). In passato, anche l'amministrazione fiscale del Canton Basilea Campagna seguiva la prassi adottata dal Canton Ginevra (MADELEINE SIMONEK, in: Peter B. Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk [a cura di], *Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft*, Basilea 2004, N. 3 *ad* § 10<sup>bis</sup>). Il 23 settembre 2012, il popolo di Basilea Campagna ha approvato un'iniziativa popolare del Partito socialista che ne chiedeva l'abolizione e quindi l'imposizione secondo il dispendio non è più applicabile in questo Cantone.

<sup>25</sup> Sentenza TF del 15 maggio 2000 = RDAF 2002 114, consid. 2b-cc. Cfr. anche BERNASCONI, *Commentaire romand*, N. 13 *ad* art. 14.

<sup>26</sup> LOCHER, *Kommentar zum DBG*, N. 13 *ad* art. 14, con riferimento a DTF dell'8 gennaio 1987 nella causa M.E. = ASA 58, 367.

### 2.4.3. *Aver esercitato un'attività lucrativa in Svizzera*

Secondo la prassi dell'AFC, il fatto che l'interessato abbia in passato esercitato un'attività lucrativa in Svizzera non ha alcuna rilevanza, a condizione (i) che egli ritorni dopo un'assenza dal Paese di almeno dieci anni, (ii) che durante tale periodo non abbia esercitato un'attività lucrativa nel nostro Paese (neppure, p. es., come frontaliere) e (iii) che, dal momento del suo rientro, non ve ne eserciti più alcuna<sup>27</sup>. Dal tenore letterale degli artt. 6 cpv. 1 LAID e 14 cpv. 2 LIFD non si desume tuttavia che la persona fisica non debba aver esercitato un'attività lucrativa in Svizzera nel periodo di soggiorno all'estero.

Per la giurisprudenza, una norma va innanzitutto interpretata secondo il suo tenore letterale (*interpretazione letterale*). Se il testo legale non è assolutamente chiaro, o se più interpretazioni si prestano, è necessario ricercare il vero significato della norma, deducendolo dalle relazioni che intercorrono tra essa e altre disposizioni legali e dal contesto legislativo in cui si inserisce (*interpretazione sistematica*), dal fine che la norma persegue o dall'interesse tutelato (*interpretazione teleologica*), nonché dalla volontà del legislatore (*interpretazione storica*), così come essa traspare dai materiali legislativi. Se il testo di legge è chiaro, l'autorità chiamata ad applicare il diritto può distanziarsene soltanto se sussistono motivi fondati per ritenere che la sua formulazione non rispecchi completamente il vero senso della norma. Simili motivi possono risultare dai materiali legislativi, dallo scopo della norma, come pure dalla relazione tra quest'ultima e altre disposizioni<sup>28</sup>.

Dall'interpretazione letterale della norma non emerge chiaramente la tesi sostenuta dall'AFC, secondo la quale la persona non deve aver esercitato un'attività lucrativa in Svizzera durante la sua assenza di almeno dieci anni per richiedere la tassazione in funzione del dispendio al momento del suo arrivo in Svizzera.

---

<sup>27</sup> AFC, Circolare n. 9, punto 1.1. Si veda anche UFFICIO DI INFORMAZIONI FISCALI, pag. 4.

<sup>28</sup> Sentenza CDT del 16 agosto 2012, n. 80.2011.86, consid. 3.2; Sentenza CDT del 22 ottobre 2008, n. 80.2007.121, consid. 3.3; DTF 129 I 12 consid. 3.3; 128 II 56 consid. 4, 66 consid. 4a; 128 I 34 consid. 3b; 126 II 71 consid. 6d.

Tanto la formulazione in base alla Legge del 14 dicembre 1990, secondo la quale «*Le persone fisiche che, per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni, acquisiscono domicilio o dimora fiscale in Svizzera senza esercitarvi un'attività lucrativa [...]*» (artt. 6 cpv. 1 LAID e 14 cpv. 1 LIFD)<sup>29</sup>, quanto quella stabilita dalla Legge del 28 settembre 2012, in base alla quale «*Le persone fisiche hanno il diritto di pagare, invece dell'imposta sul reddito, un'imposta calcolata sul dispendio se: [...] b. per la prima volta o dopo un'interruzione di almeno dieci anni sono assoggettati illimitatamente alle imposte (art. 3); e c. non esercitano un'attività lucrativa in Svizzera*» (art. 14 cpv. 1 LIFD, l'art. 6 LAID al cpv. 1 contiene anche il riferimento all'imposta sulla sostanza)<sup>30</sup>, stabiliscono il divieto dell'esercizio di un'attività lucrativa al momento dell'arrivo in Svizzera. La portata del tenore letterale sembra pertanto avvalorare la tesi in base alla quale la persona possa aver esercitato un'attività lucrativa in Svizzera nei dieci anni precedenti il suo arrivo nel nostro Paese.

Indicazioni decisive non affiorano nemmeno da un'interpretazione sistematica della norma in quanto l'istituto giuridico dell'imposizione secondo il dispendio, composto da un unico articolo di legge (art. 6 LAID, art. 14 LIFD), prevede un'eccezione ai principi generali della tassazione ordinaria, fondata su ragioni pratiche, di tassazione mediante valutazione<sup>31</sup>.

---

<sup>29</sup> In lingua tedesca: «*Natürliche Personen, die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nehmen und hier keine Erwerbstätigkeit ausüben [...]*»; in lingua francese: «*Les personnes physiques qui, pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans, prennent domicile ou séjournent en Suisse au regard du droit fiscal, sans y exercer d'activité lucrative [...]*».

<sup>30</sup> In lingua tedesca: «*Natürliche Personen haben das Recht, anstelle der Einkommenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten, wenn sie: [...] b. erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt steuerpflichtig (Art. 3) sind; und c. in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben*»; in lingua francese: «*Les personnes physiques ont le droit d'être imposées d'après la dépense au lieu de verser l'impôt sur le revenu si elles remplissent les conditions suivantes: [...] b. être assujetties à titre illimité (art. 3) pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans; c. ne pas exercer d'activité lucrative en Suisse*».

<sup>31</sup> FF 1983 III 1, pag. 34.

L'interpretazione storica presuppone che si consideri la volontà del legislatore sulla base dei lavori legislativi. L'art. 18<sup>bis</sup> cpv. 1 del Decreto concernente l'imposta federale diretta, del 9 dicembre 1940 (DIFD, abrogato) in vigore sino al 31 dicembre 1994, prescriveva che *«I contribuenti [...] che non hanno la cittadinanza svizzera, non esercitano e non hanno mai esercitato nella Svizzera alcuna attività lucrativa, possono pagare una imposta globale invece dell'imposta sul reddito»*. Il Consiglio federale nel messaggio sull'armonizzazione del 25 marzo 1983 indica che *«Il capoverso 1 [ndr. art. 7 del disegno LAID] se ne differenzia nel senso che il contribuente imposto in base al dispendio deve inoltre mai avere esercitato un'attività lucrativa in Svizzera (cfr. art. 18<sup>bis</sup> DIFD)»*<sup>32</sup>.

L'esecutivo aveva quindi voluto espressamente mantenere il criterio, già stabilito dall'art. 18<sup>bis</sup> cpv. 1 DIFD, che condizionava il diritto alla tassazione sul dispendio a patto che il contribuente non avesse mai esercitato un'attività lucrativa in Svizzera. Dai disegni di legge degli artt. 6 LAID (nel messaggio figurava come art. 7) e 14 LIFD, si proponeva infatti quanto segue: *«Le persone fisiche che, per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni, prendono domicilio o dimora fiscale in Svizzera senza esercitarvi o avervi esercitato un'attività lucrativa, [...]»*<sup>33</sup>. Se il legislatore avesse voluto vietare categoricamente l'esercizio di una qualsiasi attività lucrativa in Svizzera prima della presa di domicilio o dimora fiscale, avrebbe allora dovuto mantenere l'inciso *«o avervi esercitato un'attività lucrativa»*<sup>34</sup>.

---

<sup>32</sup> *Ibidem*, pag. 57 con riferimento alla LAID. Si veda anche pag. 102 con riferimento alla LIFD, dove il Consiglio federale ulteriormente sostiene che *«il contribuente imposto secondo il tenore di vita non deve mai avere esercitato un'attività lucrativa in Svizzera»*.

<sup>33</sup> Il testo letterale in lingua italiana del disegno di legge riguardante l'art. 14 LIFD (FF 1983 III 1, pag. 222) è invece errato poiché non contiene l'inciso *«o avervi esercitato»*. Ciò non costituisce la volontà dell'esecutivo ma un errore letterale in quanto nella versione in lingua tedesca figura correttamente all'art. 14 LIFD l'inciso *«noch je ausgeübt haben»*, così come in quella francese *«ou y avoir exercé d'activité lucrative»*.

<sup>34</sup> ARTER, pag. 162.



Nei dibattiti parlamentari, la Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio degli Stati ha proposto al *plenum* una nuova formulazione, poi adottata, dell'art. 6 cpv. 1 LAID, ovvero quella riguardante lo stralcio del divieto di aver esercitato attività lucrativa in Svizzera. Il relatore della Commissione, on. Binder, così si è espresso al riguardo<sup>35</sup>:

Im Artikel 7 (ndr. ora art. 6) schlagen wir Ihnen eine neue Formulierung vor. Bei der Formulierung von Artikel 7 Absatz 1 wurde in der Kommission vor allem erwähnt, dass es auch Schweizer gibt, die vielleicht vor 20 bis 30 Jahre in der Schweiz gearbeitet haben, dann ins Ausland zogen, im Alter aber wieder in die Schweiz zurückkehren und hier keine Erwerbstätigkeit mehr ausüben. Sie könnten sich nicht auf Artikel 7 Absatz 1 berufen. Deshalb wurde hier der Zusatz gestrichen, sie dürften in der Schweiz nie eine Erwerbstätigkeit ausgeübt haben. Ich bitte Sie, diesem Abänderungsantrag Artikel 7 Absatz 1 zuzustimmen.

Parimenti la Commissione ha proposto la modifica dell'art. 14 cpv. 1 LIFD. Sulla modifica di questa disposizione il relatore della Commissione, on. Binder, si è espresso nel modo seguente<sup>36</sup>:

Hier haben wir eine Abänderung, da wir Ihnen beantragen, die Worte *«noch je ausgeführt haben»* zu streichen. Dieser Antrag entspricht Ihrem Beschluss im Steuerharmonisierungsgesetz.

Con l'entrata in vigore delle nuove leggi (LAID e LIFD), intervenuta il 1° gennaio 1995, il legislatore ha quindi voluto espressamente togliere dalle leggi federali l'inciso *«e non hanno mai esercitato nella Svizzera alcuna attività lucrativa»* rispetto a quanto inizialmente proposto dal Consiglio federale.

L'interpretazione storica induce pertanto a ritenere che il legislatore abbia voluto togliere dalla legge il requisito riferito al fatto che una persona non debba aver mai esercitato un'attività lucrativa in Svizzera, al fine di consentire anche ai cittadini svizzeri, che in passato avevano lavorato in Svizzera, di avvalersi dell'imposizione secondo il dispendio durante l'anno di arrivo in Svizzera. Evidentemente questo diritto è applicabile

---

<sup>35</sup> BU CS 1986, pag. 133.

<sup>36</sup> *Ibidem*, pag. 174. Il Consiglio nazionale poi ha aderito alla modifica del Consiglio degli Stati (BU CN 1987 I, pagg. 1729 e 1737 seg.).

*mutatis mutandis* ai cittadini stranieri, che prima del loro arrivo in Svizzera hanno qui esercitato un'attività lucrativa.

L'interpretazione teleologica avvalorata la conclusione che precede, soprattutto se si considera l'intervento dell'on. Binder dove si spiega la volontà del legislatore con la quale non si è voluto negare alle persone che in passato hanno lavorato per molti anni in Svizzera, la possibilità di ritornare a vivere nel nostro Paese e di chiedere i benefici della tassazione secondo il dispendio.

Anche una parte della dottrina contesta l'interpretazione dell'AFC in quanto ritiene che l'esercizio di un'attività lucrativa in Svizzera non metta in discussione il diritto a richiedere l'imposizione secondo il dispendio, a condizione però che la persona non sia stata assoggettata illimitatamente alle imposte in Svizzera nel corso dei dieci anni precedenti l'arrivo in Svizzera<sup>37</sup>.

Ne consegue che la prassi, tuttora seguita dall'AFC, è contraria allo spirito della legge e deve quindi essere concesso il diritto all'imposizione secondo il dispendio anche ad un cittadino che in passato abbia esercitato un'attività lucrativa in Svizzera e, che, non ve ne eserciti più alcuna dal momento in cui prenda domicilio o dimora fiscale in Svizzera.

Siccome la Legge del 28 settembre 2012 prescrive il divieto assoluto all'imposizione secondo il dispendio per i cittadini svizzeri, tale concessione deve comunque essere garantita anche ad un cittadino straniero che p. es. in qualità di frontaliere ha esercitato in Svizzera un'attività lucrativa senza prendervi domicilio o dimora fiscale. Importante è che già dal momento in cui si configura un assoggettamento illimitato in Svizzera sussistano le condizioni (cittadino straniero, assenza di dieci anni, nessuna attività lucrativa in Svizzera) per avvalersi dell'imposizione secondo il dispendio.

---

<sup>37</sup> ARTER, pag. 162; CARLSSON, pag. 9; STEINMANN, pag. 878.

## **2.5. I requisiti per ottenere il permesso di residenza**

### *2.5.1. In generale*

Le condizioni richieste affinché i cittadini stranieri che non esercitano un'attività lucrativa possano ottenere il permesso di residenza dipendono dalla loro cittadinanza.

### *2.5.2. Cittadini UE*

A partire dal 1° giugno 2002 è entrato in vigore l'Accordo tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone (ALC; RS 0.142.112.681). Secondo questo trattato i cittadini dell'Unione europea (UE), che non esercitano un'attività lucrativa nel nostro Paese, possono entrare in Svizzera ottenendo il permesso di residenza con una procedura agevolata rispetto a quella che era in vigore precedentemente. In base all'art. 24 dell'Allegato I ALC, le condizioni per l'ottenimento del permesso di residenza<sup>38</sup> richieste ai cittadini degli Stati membri dell'UE non esercitanti un'attività lucrativa in Svizzera sono le seguenti:

- a) avere a disposizione mezzi finanziari sufficienti tali da non dover ricorrere alla pubblica assistenza;
- b) aver stipulato un'assicurazione malattia che copra tutti i rischi.

### *2.5.3. Cittadini extra-UE*

Con riferimento ai cittadini extra-UE, si applicano invece le disposizioni previste dal diritto interno svizzero. Più precisamente la Legge federale del 16 dicembre 2005 sugli stranieri (LStr; RS 142.20) all'art. 28 regola il caso dei «*redditieri*», ovvero delle persone straniere che senza esercitare un'attività lucrativa in Svizzera possono essere ammesse nel nostro Paese. Le condizioni per essere ammessi in Svizzera sono le seguenti:

---

<sup>38</sup> Il permesso di residenza è costituito da una «*carta di soggiorno*» della durata di almeno cinque anni. I cittadini degli Stati dell'Associazione europea di libero scambio (AELS), ad eccezione del Liechtenstein, sono sottoposti, dal profilo della libera circolazione delle persone, alle medesime regole cui sottostanno i cittadini degli Stati membri dell'UE.

- a) aver raggiunto l'età minima fissata dal Consiglio federale;
- b) possedere legami personali particolari con la Svizzera; e
- c) disporre dei mezzi finanziari necessari.

Queste condizioni di ammissione in Svizzera sono precisate nell'Ordinanza del 24 ottobre 2007 sull'ammissione, il soggiorno e l'attività lucrativa (OASA; RS 142.201), la quale stabilisce all'art. 25 cpv. 1 un'età minima di 55 anni. Secondo l'art. 25 cpv. 2 OASA si devono poi considerare, quali legami personali particolari, i precedenti soggiorni in Svizzera di una certa durata (per vacanze, formazione o attività lucrativa), nonché legami stretti con parenti prossimi in Svizzera (genitori, figli, nipoti o fratelli).

Di particolare importanza è tuttavia l'art. 30 cpv. 1 lett. *b* LStr che ammette una deroga ai requisiti di ammissione stabiliti all'art. 28 LStr in caso di importanti interessi pubblici. L'art. 32 cpv. 1 lett. *c* OASA stabilisce che dei «*notevoli interessi fiscali cantionali*» costituiscono importanti interessi pubblici. Da queste considerazioni una persona straniera, che non esercita attività lucrativa e che è cittadina di uno Stato non membro dell'UE o dell'AELS, può dunque essere ammessa in Svizzera, unicamente se sussistono notevoli interessi fiscali cantionali. Per prassi, il Canton Ticino riconosce un importante interesse fiscale quando il reddito imponibile ammonta almeno a fr. 500 000<sup>39</sup>.

### **3. La norma potestativa per i Cantoni**

La Legge del 14 dicembre 1990 impone ai Cantoni l'obbligo di concedere l'imposizione secondo il dispendio per il periodo fiscale durante il quale le persone fisiche arrivano in Svizzera per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni (art. 6 cpv. 1 LAID). Dal periodo fiscale successivo i Cantoni possono decidere, per via legislativa, se concedere ai soli cittadini stranieri il diritto di continuare ad usufruire della tassa-

---

<sup>39</sup> Il mezzo milione di franchi era stato introdotto quando il minimo per la tassazione sul dispendio ammontava a ca. fr. 100 000. Quando il dispendio minimo sarà di fr. 400 000 esso dovrà forzatamente essere aumentato.

zione sul dispendio (art. 6 cpv. 2 LAID<sup>40</sup>). L'art. 6 cpv. 2, rispetto al cpv. 1, è quindi formulato come una norma potestativa per i Cantoni («*Kann-Vorschrift*»)<sup>41</sup>.

La Legge del 28 settembre 2012 conferisce ai Cantoni, già dal periodo fiscale durante il quale le persone fisiche arrivano in Svizzera per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni, la facoltà di decidere se vietare l'imposizione secondo il dispendio ai cittadini stranieri<sup>42</sup>. Ne consegue che i legislatori cantonali possono scegliere liberamente se inserire nelle loro leggi tributarie l'istituto giuridico dell'imposizione secondo il dispendio oppure se farne a meno.

Ad ogni modo, la persona che prende domicilio o dimora fiscale in un Cantone che non si avvale per via legislativa dell'imposizione secondo il dispendio, potrà richiederla ai fini dell'imposta federale diretta, sempre a condizione che siano rispettati tutti i requisiti soggettivi (art. 14 cpv. 1 LIFD).

#### **4. Il passaggio da una tassazione all'altra**

Secondo la prassi riferita alla Legge del 14 dicembre 1990, un cittadino straniero che adempie le condizioni soggettive per ottenere l'imposizione secondo il dispendio può scegliere, per ogni periodo fiscale, tra l'imposizione secondo il dispendio e la tassazione ordinaria<sup>43</sup>. Questa possibilità di scelta sussiste fintantoché la tassazione non è cresciuta in giudicato<sup>44</sup>. È quindi possibile passare dall'imposizione secondo il dispendio all'im-

---

<sup>40</sup> L'art. 6 cpv. 2 LAID nella versione del 1° gennaio 1995 (*i.e.* Legge del 14 dicembre 1990) prevede infatti che «*Se tali persone non sono cittadini svizzeri, il diritto di pagare l'imposta secondo il dispendio può essere prorogato oltre tale limite*».

<sup>41</sup> ARTER, pag. 164.

<sup>42</sup> Per i cittadini svizzeri questa possibilità viene già esclusa dalle nuove disposizioni. L'art. 6 cpv. 1 LAID secondo la Legge del 28 settembre 2012 prevede infatti che «*Il Cantone può concedere il diritto di pagare, invece dell'imposta sul reddito e sulla sostanza, un'imposta calcolata sul dispendio alle persone fisiche che: a. non hanno la cittadinanza svizzera; [...]*».

<sup>43</sup> AFC, Circolare n. 9, punto 1.1.

<sup>44</sup> LOCHER, Kommentar zum DBG, N. 7 ad art. 14.

posizione ordinaria, nel caso in cui la prima fosse stata più onerosa della seconda e viceversa<sup>45</sup>. Tuttavia secondo la prassi di alcuni Cantoni, il cittadino straniero deve, già dal suo arrivo in Svizzera, optare per un'imposizione secondo il dispendio, qualora voglia continuare ad usufruire di questa forma particolare di imposizione. Per altri, invece, la scelta resta possibile di anno in anno<sup>46</sup>.

Il Consiglio federale auspica che si continui a concedere la possibilità di scegliere, anche con la Legge del 28 settembre 2012, tra l'imposizione secondo il dispendio e l'imposizione ordinaria. Questo poiché l'imposta secondo il dispendio non è più ammessa in tutti i Cantoni. A tale proposito viene sollevato dall'esecutivo il caso in cui un cittadino straniero decidesse di trasferirsi per la prima volta in Svizzera e, nello specifico, nel Canton Zurigo. A livello cantonale (e comunale) questo contribuente non potrebbe essere tassato in funzione del suo dispendio. Se però in seguito si trasferisse in un altro Cantone in cui è prevista l'imposizione secondo il dispendio, gli dovrebbe essere concessa la possibilità di poter scegliere l'imposizione secondo il dispendio purché egli abbia soddisfatto le condizioni rimanenti (cittadinanza straniera e nessuna attività lucrativa in Svizzera) già al momento del suo arrivo in Svizzera<sup>47</sup>.

Si pone quindi la questione a sapere se il diritto di scelta all'imposizione secondo il dispendio debba essere fatto valere unicamente quando il cit-

---

<sup>45</sup> P. es. uno straniero imposto ordinariamente su una rendita di vecchiaia e su un modesto capitale riceve in eredità un ingente patrimonio di titoli esteri e per il quale l'imposizione secondo il dispendio potrebbe essere meno onerosa.

<sup>46</sup> STEINMANN, 2004, pag. 878. L'autore rileva che la prassi dell'autorità ginevrina permette di beneficiare dell'imposizione secondo il dispendio soltanto quando il cittadino straniero ha optato per questo istituto giuridico al momento del suo arrivo in Svizzera. Per contro, se al suo arrivo tale cittadino optasse per la tassazione ordinaria, ancorché adempisse tutti i criteri per optare per la tassazione in funzione del suo dispendio, egli non potrebbe più passare dalla tassazione ordinaria a quella secondo il dispendio. Si osserva a tale riguardo che l'autorità fiscale del Cantone Ticino ha chiesto che venisse precisato nella Circolare n. 9 dell'AFC che il passaggio dall'imposizione secondo il dispendio all'imposizione ordinaria fosse garantito in ogni momento, mentre il passaggio contrario non potesse essere invece consentito (AFC, Procedura di consultazione concernente l'imposizione secondo il dispendio. Rapporto sui risultati, Stato maggiore Legislazione, Berna, gennaio 2011, pag. 9).

<sup>47</sup> FF 2011 5433, pag. 5445.

tadino straniero elegge il suo domicilio fiscale per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni in Svizzera, oppure anche quando, dopo essere stato assoggettato ordinariamente alle imposte nel suo anno di arrivo in Svizzera, il contribuente scelga di optare per l'imposizione secondo il dispendio. Dalle condizioni poste dal legislatore si evince tuttavia che il diritto di scelta dovrebbe essere concesso al cittadino straniero, soltanto se al momento del suo arrivo in Svizzera adempisse tutte le condizioni (assoggettamento illimitato in Svizzera per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni, non esercitare un'attività lucrativa in Svizzera), ma ancorché egli decidesse di optare per la tassazione ordinaria piuttosto che quella secondo il dispendio.

È infatti dal suo arrivo in Svizzera che il cittadino straniero può scegliere il tipo di tassazione (ordinaria o secondo il dispendio). Dal testo letterale non si deduce infatti che il diritto all'imposizione secondo il dispendio debba essere concesso soltanto se il cittadino straniero decida di avvalersene immediatamente, ovvero fin dal suo arrivo in Svizzera. Questo poiché il diritto alla tassazione sul dispendio nasce dal momento in cui le condizioni richieste (cittadinanza straniera, prima volta in Svizzera o dopo un'assenza di almeno dieci anni, nessuna attività lucrativa in Svizzera) vengono adempite all'inizio dell'assoggettamento illimitato all'imposta.

Le considerazioni del Consiglio federale quanto alla possibilità di scegliere ogni anno se essere tassati ordinariamente oppure in funzione del dispendio, nel caso in cui i cittadini stranieri optassero per la tassazione ordinaria anziché quella sul dispendio al momento del loro arrivo in Svizzera, sono pertanto da condividere.

## **5. Il diritto alla tassazione secondo il dispendio per i coniugi**

### ***5.1. Legge del 14 dicembre 1990***

La Legge del 14 dicembre 1990 prevede per i cittadini svizzeri la possibilità di beneficiare dell'imposizione secondo il dispendio limitatamente al periodo fiscale durante il quale essi eleggono domicilio o dimora fiscale in Svizzera. Nonostante il chiaro testo letterale dell'art. 14 LIFD, ai fini dell'imposta federale, l'AFC ha deciso di estendere la possibilità di

far capo alla tassazione sul dispendio ai coniugi, anche se uno solo di loro, risp. i loro figli possiedono la nazionalità svizzera<sup>48</sup>. Parte della dottrina ha però criticato, a ragione, la prassi seguita dall'AFC, e invoca una violazione del principio della legalità in quanto la stessa è in netta contraddizione con il tenore letterale dell'art. 14 cpv. 2 LIFD che esclude il diritto all'imposizione secondo il dispendio per i cittadini svizzeri dopo l'anno del loro arrivo in Svizzera<sup>49</sup>. Tanto meno questa prassi può essere relazionata con la norma sull'assoggettamento in Svizzera (art. 3 LIFD) poiché si rivolge soltanto ai singoli contribuenti e non al nucleo familiare nel suo insieme; né tanto meno si potrebbe richiamare la disposizione sui coniugi e i figli soggetti all'autorità parentale (art. 9 LIFD) che riguarda unicamente il principio del cumulo dei redditi<sup>50</sup>.

Non essendoci una specifica disposizione nell'art. 6 LAID, ai fini dell'imposta cantonale il trattamento fiscale nei confronti dei coniugi varia da Cantone a Cantone<sup>51</sup>:

- nella maggior parte dei Cantoni, i due coniugi hanno un diritto illimitato all'imposizione secondo il dispendio, a condizione però che entrambi soddisfino le altre condizioni soggettive richieste. Tale principio si applica per analogia ai figli soggetti all'autorità parentale, anche se di nazionalità svizzera (si applica dunque la stessa soluzione avallata dall'AFC ai fini dell'imposta federale diretta);
- in quattro Cantoni (AR, OW, SZ e UR), il diritto è limitato sino alla fine del periodo fiscale dell'anno in cui i coniugi prendono domicilio o dimora fiscale in Svizzera, a condizione che nessun coniuge svolga un'attività lucrativa in Svizzera;
- in cinque Cantoni (BE, GE, LU, NE e TI), i coniugi, conformemente al principio dell'imposizione della famiglia, vengono imposti come un unico contribuente nell'ambito del cd. «*calcolo di controllo*». Da un lato devono essere indicati tutti gli elementi di reddito e di sostan-

---

<sup>48</sup> AFC, Circolare n. 9, punto 1.1.

<sup>49</sup> BERNASCONI, Commentaire romand, N. 7 ad art. 14. Si veda anche ARTER, pag. 164; ZWAHLEN, Kommentar DBG, N. 9 ad art. 14.

<sup>50</sup> BERNASCONI, Commentaire romand, N. 7 ad art. 14.

<sup>51</sup> UFFICIO DI INFORMAZIONI FISCALI, pag. 5.



za mondiali del coniuge svizzero, dall'altro tutti gli elementi di reddito e di sostanza di fonte svizzera del coniuge straniero, nonché quelli di fonte estera soltanto se si richiedono i benefici convenzionali.

## **5.2. *Legge del 28 settembre 2012***

La Legge del 28 settembre 2012 stabilisce esplicitamente il diritto alla tassazione sul dispendio in favore dei coniugi soltanto se entrambi non hanno la cittadinanza svizzera (artt. 6 cpv. 2 LAID e 14 cpv. 2 LIFD). In tal modo il Consiglio federale ha voluto evitare che fossero le prassi delle amministrazioni fiscali a decidere il trattamento da riservare ai coniugi ed ha inoltre deciso di applicare un criterio più restrittivo nel concedere la tassazione sul dispendio. La nuova regola consente quindi di evitare quei casi limite che potrebbero permettere ad un cittadino svizzero, coniugato con un cittadino straniero rimpatriato in Svizzera dopo un'assenza durata più di dieci anni, di poter essere tassato secondo il dispendio<sup>52</sup>.

## **6. La determinazione del dispendio**

### **6.1. *La definizione di dispendio***

Nella Legge del 14 dicembre 1990 la definizione di dispendio ai fini dell'imposta federale diretta trova la sua collocazione all'art. 1 cpv. 1 dell'Ordinanza del 15 marzo 1993 sull'imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta (Ordinanza sul dispendio; RS 642.123). Essendo la LAID silente sulla definizione di dispendio, ai fini delle imposte cantonali, la maggior parte dei Cantoni ha fatto riferimento, direttamente o indirettamente, al testo dell'Ordinanza sul dispendio, che stabilisce quanto segue:

L'imposta è calcolata sulla base delle spese annuali corrispondenti al tenore di vita del contribuente e delle persone che vivono in Svizzera a suo carico.

La prassi dell'AFC considera il dispendio imponibile come l'importo totale delle spese sostenute annualmente in Svizzera e all'estero per il

---

<sup>52</sup> FF 2011 5433, pag. 5446.

mantenimento del contribuente e delle persone che vivono in Svizzera a suo carico; determinante è il dispendio verificatosi durante il rispettivo periodo di calcolo. Ne fanno parte<sup>53</sup>:

- le spese per il vitto e l'abbigliamento,
- le spese per l'alloggio, compresi il riscaldamento, la pulizia, la manutenzione di giardini, ecc.,
- le spese complessive (prestazioni in contanti e in natura) per il personale di servizio del contribuente,
- le spese per la formazione, i divertimenti, lo sport, ecc.,
- le spese per viaggi, vacanze, soggiorni di cura, ecc.,
- le spese per la tenuta di animali domestici dispendiosi (cavalli da sella, ecc.),
- le spese di manutenzione e d'esercizio di automobili, motoscafi, panfili, aeroplani, ecc.,
- tutte le altre spese attinenti al tenore di vita<sup>54</sup>.

Fanno pure parte del dispendio imponibile le spese che il coniuge e i figli soggetti all'autorità parentale sostengono con i loro mezzi (art. 3 cpv. 3 LAID e 9 LIFD), a condizione che vivano in Svizzera.

Anche il Tribunale federale ha affermato che il dispendio deve tenere in considerazione sia le spese sostenute in Svizzera sia quelle sostenute all'estero<sup>55</sup>. L'Alta Corte ha precisato che «[...] anche i redditi esteri, di per sé tassabili nel Paese d'origine, possono riflettersi sulla tassazione globale, dato che il dispendio del contribuente è solitamente proporzionale ai suoi cespiti complessivi, indipendentemente dal luogo ove essi sono imposti: di qui, appunto, il diritto del contribuente di scegliere fra la tassazione globale e quella normale»<sup>56</sup>.

---

<sup>53</sup> AFC, Circolare n. 9, punto 2.1.

<sup>54</sup> Ne fanno parte anche le imposte dirette (PETER AGNER/BEAT JUNG/GOTTHARD STEINMANN/ANGELO DIGERONIMO, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurigo 2001, N. 3 *ad* art. 14).

<sup>55</sup> BERNASCONI, Commentaire romand, N. 16 *ad* art. 14.

<sup>56</sup> Sentenza TF n. A 390/76 del 28 ottobre 1977, citata in: BERNASCONI, La tassazione globale, pag. 66. Questa decisione conferma la giurisprudenza precedente (sentenza

La Legge del 28 settembre 2012 stabilisce direttamente agli artt. 6 cpv. 3 LAID e 14 cpv. 3 LIFD, e non più tramite l'art. 1 cpv. 1 dell'Ordinanza sul dispendio, la definizione di dispendio dove si codifica, tra l'altro, la prassi seguita dall'AFC secondo la quale è necessario prendere in considerazione il dispendio a livello mondiale:

L'imposta è calcolata sulla base delle spese annuali corrispondenti al tenore di vita del contribuente e delle persone al cui sostentamento egli provvede, sostenute durante il periodo di calcolo in Svizzera e all'estero [...].

Il riferimento al dispendio mondiale (si legga l'inciso «*in Svizzera e all'estero*») ha lo scopo di chiarire la portata territoriale del dispendio poiché parte della dottrina si era espressa a favore di una presa in considerazione unicamente del dispendio in Svizzera<sup>57</sup>.

## 6.2. *La commisurazione del dispendio*

La commisurazione del dispendio sulla base delle spese annuali del contribuente e delle persone a suo carico comporta per l'autorità fiscale un onere alquanto dispendioso, poiché essa è tenuta a chiedere al contribuente tassato in funzione del suo dispendio tutte le spese sostenute e documentate dai relativi giustificativi. Per ragioni di praticabilità, se il contribuente dispone di una propria economia domestica, l'autorità fiscale può determinare le sue spese annuali moltiplicando:

- *secondo la Legge del 14 dicembre 1990*: per cinque l'importo della pigione annua o del valore locativo (art. 1 cpv. 1 lett. *a* dell'Ordinanza sul dispendio);
- *secondo la Legge del 28 settembre 2012*: per sette l'importo della pigione annua o del valore locativo (artt. 6 cpv. 3 lett. *b* LAID e 14 cpv. 3 lett. *b* LIFD).

---

TF n. A 117/71 del 15 ottobre 1971, citata in: BERNASCONI, *La tassazione globale*, pag. 65), dove si afferma che «*è in principio irrilevante la questione della provenienza del reddito con il quale vengono sostenute le spese e parimenti non importa sapere se il dispendio avviene in Patria o all'estero*».

<sup>57</sup> FF 2011 5433, pag. 5447. Si veda RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar zum DBG*, N. 26 *ad* art. 14; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, III<sup>a</sup> ediz., Zurigo 2013, N. 27 *ad* § 13 (citato: *Zürcher Kommentar*); ZWAHLEN, *StHG Kommentar*, N. 24 *ad* art. 6; *DBG Kommentar*, N. 23 *ad* art. 14.

Se il contribuente non dispone di una propria economia domestica, l'autorità fiscale determina le spese annuali moltiplicando:

- secondo la *Legge del 14 dicembre 1990*: per due l'importo della pensione annua per il vitto e l'alloggio (art. 1 cpv. 1 lett. *b* dell'Ordinanza sul dispendio);
- secondo la *Legge del 28 settembre 2012*: per tre l'importo della pensione annua per il vitto e l'alloggio (artt. 6 cpv. 3 lett. *c* LAID e 14 cpv. 3 lett. *c* LIFD).

A questo proposito, la Circolare n. 9 dell'AFC fornisce una definizione della pigione, del valore locativo e del prezzo della pensione<sup>58</sup>:

- è considerata pigione annua l'effettivo canone locativo versato per un anno intero, escluse le spese di riscaldamento. Se l'appartamento o la casa in locazione sono di proprietà di una persona fisica o giuridica vicina al contribuente, si terrà conto dell'importo che un terzo estraneo dovrebbe pagare. Se il contribuente in Svizzera dispone di diversi immobili, il calcolo deve fondarsi sulla pigione, risp. sul valore locativo più elevato;
- quale valore locativo della casa propria o dell'appartamento proprio va indicato l'importo che il contribuente dovrebbe pagare annualmente per un oggetto analogo, in un'ubicazione equivalente. Una deduzione in caso di sottoutilizzazione è esclusa;
- quale prezzo di pensione annua sono considerate tutte le spese per il vitto e l'alloggio in alberghi, pensioni e simili, comprese le spese per le bevande, il riscaldamento, il servizio, ecc.

La prassi dell'AFC che considera per il calcolo del dispendio, in presenza di più immobili, la pigione risp. il valore locativo più elevato è criticata dalla dottrina, la quale ritiene debba essere invece considerato l'immobile situato nel luogo in cui il contribuente ha eletto il suo domicilio fiscale<sup>59</sup>. Parimenti la dottrina contesta la mancata deduzione in caso

---

<sup>58</sup> AFC, Circolare n. 9, punto 2.1.

<sup>59</sup> CARLSSON, pag. 15; ZWAHLEN, StHG Kommentar, N. 28 *ad* art. 6; DGB Kommentar, N. 27 *ad* art. 14.

di sottoutilizzazione secondo l'art. 21 cpv. 2 LIFD in quanto per la determinazione della base imponibile dovrebbero essere applicati gli stessi principi valevoli per i contribuenti tassati ordinariamente<sup>60</sup>. Non viene qui condivisa la tesi della dottrina poiché essendo l'imposizione secondo il dispendio una particolare forma di tassazione per apprezzamento, la stessa non può poggiare su disposizioni analoghe a quelle previste dalla tassazione ordinaria<sup>61</sup>. Infatti, il contribuente nel suo diritto di scelta può evidentemente passare, fintantoché la tassazione non cresce in giudicato, alla tassazione ordinaria. La valutazione del dispendio sulla base di una moltiplicazione del valore locativo è effettuata a titolo sussidiario. Il Tribunale federale ha infatti osservato che la determinazione del dispendio sulla base del valore locativo o della pigione, risp. sulla base della pensione, ha carattere puramente sussidiario. Per cui non è escluso che il dispendio mondiale possa essere superiore a quanto stabilito dalla moltiplicazione del valore locativo o della pigione. L'Alta Corte ha confermato questa tesi secondo cui *«[...] la regola in virtù della quale il dispendio va calcolato sulla base di almeno il quintuplo del canone di affitto (ndr. secondo il diritto vigente) è, come già dimostra il testo dell'ordinanza, di carattere sussidiario. Essa è applicabile quando il dispendio effettivo, vale a dire le spese per il tenore di vita, non può essere accertato o può esserlo solo con notevoli difficoltà. La regola si fonda manifestamente su un'opinione diffusa che le uscite per il pagamento del canone di locazione di una famiglia non eccedono in generale un quinto del reddito familiare»*<sup>62</sup>.

Qualora il contribuente ritenesse manifestamente elevato il dispendio desunto, può sempre giustificare le spese sostenute in Svizzera e all'estero per esso e per la sua famiglia, sempre che questa risieda in Svizzera. Per questi motivi, non si vede per quale ragione si debba prendere in consi-

---

<sup>60</sup> CARLSSON, pag. 15; ZWAHLEN, StHG Kommentar, N. 29 *ad* art. 6; DGB Kommentar, N. 28 *ad* art. 14.

<sup>61</sup> Inoltre, se così fosse, il valore locativo dell'abitazione primaria dovrebbe essere valutato al 60-70% del valore di mercato per tenere conto del principio costituzionale volto a favorire l'accesso alla proprietà.

<sup>62</sup> Sentenza TF n. A 117/71 del 15 ottobre 1971. Si veda anche BERNASCONI, La tassazione globale, pag. 65.

derazione il valore locativo o la pigione dell'abitazione in cui il contribuente ha eletto il suo domicilio o la dimora fiscale, quando in Svizzera esso disponga di altre abitazioni con valore locativo o pigione più elevati. Se poi si considera che sia la Legge del 14 dicembre 1990 (art. 1 cpv. 1 lett. *a* dell'Ordinanza sul dispendio) sia la Legge del 28 settembre 2012 (artt. 6 cpv. 3 lett. *b* LAID e 14 cpv. 3 lett. *b* LIFD) non prescrivono regole particolari, si deve considerare come base di calcolo quella che permette di conseguire il dispendio più elevato.

Secondo la Legge del 28 settembre 2012, in ogni caso il dispendio non potrà mai essere inferiore ad un importo minimo fissato dalla legge:

- *ai fini dell'imposta cantonale*: secondo un importo fissato dal Cantone (art. 6 cpv. 3 lett. *a* LAID)<sup>63</sup>;
- *ai fini dell'imposta federale diretta*: fr. 400 000 (art. 14 cpv. 3 lett. *a* LIFD).

Riassumendo si presenta la seguente situazione:

**Tabella 1:** *Basi di calcolo per l'imposizione secondo il dispendio*

Valore di calcolo annuale	Economia domestica	Calcolo del dispendio	Dispendio minimo	Base di calcolo
Valore locativo	Si		<i>Legge 14.12.1990:</i> IFD: fr. 0	L'importo più elevato da confrontare con il risultato del calcolo di controllo (somma elementi di estrazione svizzera, nonché di quelli esteri se si chiedono i benefici convenzionali)
Pigione	Si	<i>Legge 14.12.1990:</i> x 5 <i>Legge 28.09.2012:</i> x 7	<i>Legge 28.09.2012:</i> IFD: fr. 400 000 IC: scelta Cantone	
Pensione	No	<i>Legge 14.12.1990:</i> x 2 <i>Legge 28.09.2012:</i> x 3		

Quale base di calcolo si deve pertanto considerare quella variante, tra le quattro qui di seguito indicate, che consente di conseguire l'importo più elevato:

<sup>63</sup> In virtù dell'art. 129 cpv. 2 Cost., il legislatore federale ha deciso di lasciare ai Cantoni la scelta di decidere autonomamente l'importo minimo del dispendio.

- 1) dispendio a livello mondiale;
- 2) dispendio minimo di fr. 400 000 per l'imposta federale diretta<sup>64</sup> e di un importo stabilito dal Cantone per l'imposta cantonale<sup>65</sup>;
- 3) sette volte il valore locativo o la pigione per economie domestiche proprie, risp. tre volte la pensione in assenza di un'economia domestica;
- 4) somma degli elementi di estrazione svizzera, nonché di quelli esteri se si chiedono i benefici convenzionali, sulla base del cd. «*calcolo di controllo*»<sup>66</sup>.

## 7. Il calcolo di controllo

### 7.1. In generale

La Legge del 28 settembre 2012 non porta alcun cambiamento per quanto attiene alla determinazione del cd. «*calcolo di controllo*».

Ai fini dell'imposta cantonale, l'imposta calcolata sul dispendio deve essere almeno equivalente alla somma delle imposte sul reddito e sulla sostanza di estrazione svizzera elencate dall'art. 6 cpv. 6 lett. *a* fino a *e* LAID, nonché di estrazione estera se si chiedono i benefici convenzionali sulla base dell'art. 6 cpv. 6 lett. *f* LAID.

Ai fini dell'imposta federale diretta non viene per contro contemplata l'imposta sulla sostanza (art. 14 cpv. 3 lett. *d* LIFD), non essendo questa imposta riscossa dalla Confederazione. In tal caso, la somma dei redditi di estrazione svizzera (art. 14 cpv. 3 lett. *d*, cifra da 1 a 5 LIFD), nonché dei redditi di estrazione estera se si chiedono i benefici convenzionali (art. 14 cpv. 3 lett. *d*, cifra 6 LIFD), deve essere confrontata con il risultato del calcolo del dispendio.

---

<sup>64</sup> Il dispendio minimo di fr. 400 000, ai sensi del nuovo art. 14 cpv. 6 LIFD, verrà annualmente adeguato per tenere conto degli effetti della progressione a freddo stabilita secondo l'art. 215 cpv. 2 LIFD.

<sup>65</sup> I Cantoni devono considerare anche l'imposta sulla sostanza per la determinazione del dispendio ai sensi dell'art. 6 cpv. 5 LAID (cfr. *infra*, cap. 9).

<sup>66</sup> Cfr. *infra*, cap. 7.

Di conseguenza, l'imposta secondo il dispendio deve essere almeno pari all'imposta calcolata secondo le tariffe ordinarie sugli elementi:

- a) di reddito e di sostanza di estrazione svizzera per quanto riguarda l'imposta cantonale;
- b) di reddito di estrazione svizzera per quanto riguarda l'imposta federale diretta;
- c) alle lett. a) e b) si deve poi aggiungere il reddito di estrazione estera per quanto riguarda le imposte cantonale e federale diretta, a condizione che il contribuente decida di inserire tale reddito nel calcolo di controllo.

Se per i casi di cui alle lett. a) e b), il contribuente è obbligato a dichiarare i relativi elementi imponibili di estrazione svizzera (reddito e sostanza), per il caso di cui alla lett. c) il contribuente può invece decidere liberamente se dichiarare gli elementi imponibili (solo redditi) di estrazione estera.

## **7.2. *Gli elementi di estrazione svizzera***

### *7.2.1. La sostanza immobiliare situata in Svizzera e relativi proventi*

Gli immobili ed i loro accessori sono imponibili al loro valore venale (art. 14 LAID). Il valore locativo viene invece determinato in base alle disposizioni valevoli per l'imposta ordinaria. Sono deducibili le spese di manutenzione e di amministrazione degli immobili situati in Svizzera (per l'imposta federale si veda l'art. 2 cpv. 1 lett. a dell'Ordinanza sul dispendio<sup>67</sup>). I valori determinanti ai fini dell'imposta cantonale si applicano, di regola, anche ai fini dell'imposta federale diretta.

Ai fini dell'imposta cantonale si devono considerare unicamente gli immobili situati nel Cantone, altrimenti si correrebbe il rischio concreto di una doppia imposizione intercantonale, contraria alle regole elaborate dal Tribunale federale in applicazione dell'art. 127 cpv. 3 Cost., le quali as-

---

<sup>67</sup> Con effetto al 1° gennaio 2016 entrerà in vigore l'Ordinanza del 20 febbraio 2013 (RU 2012 787) che ha recepito le modifiche della Legge federale del 28 settembre 2012. L'art. 2 dell'Ordinanza sul dispendio qui indicato, diverrà l'art. 1.



segnano il diritto d'imposizione degli immobili e dei relativi redditi al luogo di situazione<sup>68</sup>. Parimenti, si deve tenere in considerazione, ai fini della determinazione dell'aliquota, la sostanza immobiliare situata in altri Cantoni e il relativo reddito (al netto delle spese di manutenzione)<sup>69</sup>. Per questo motivo, l'art. 6 cpv. 6 lett. a LAID che prevede l'obbligo di includere nel calcolo di controllo la «*sostanza immobiliare situata in Svizzera e relativi proventi*» costituisce verosimilmente un errore di trascrizione poiché si sarebbe dovuto prescrivere al contribuente l'obbligo di includere soltanto la «*sostanza immobiliare situata nel Cantone e relativi proventi*»<sup>70</sup>. Infatti, la sostanza immobiliare situata negli altri Cantoni e relativi proventi vengono già assoggettati ad imposta in virtù di un'appartenenza economica.

### 7.2.2. *I beni mobili che si trovano in Svizzera e relativi proventi*

I beni mobili (art. 713 del Codice civile [CC; RS 210]) sono costituiti da automobili, motoscafi, panfili, aeroplani, cavalli da sella, collezioni d'arte, quadri, sculture, gioielli e altre collezioni (francobolli, monete, ecc.). I proventi sono in realtà abbastanza rari, p. es. potrebbero essere quelli relativi alla locazione a terzi di tali beni mobili.

### 7.2.3. *Il capitale mobiliare collocato in Svizzera, inclusi i crediti garantiti da pegno immobiliare, e relativi proventi*

I redditi dei capitali mobiliari collocati in Svizzera, inclusi i crediti garantiti da pegno immobiliare, devono rientrare nel calcolo di controllo.

---

<sup>68</sup> ARTER, pag. 168; CHRISTOPH LEUCH/PETER KÄSTLI, Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz. Artikel 1 bis 125, Muri/Berna 2006, N. 7 ad art. 16; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N. 40 ad § 13; ZWAHLEN, StHG Kommentar, N. 33 ad art. 6. Per ulteriori informazioni sui problemi di doppia imposizione intercantonale si veda LOCHER, Introduzione, pag. 1 segg.

<sup>69</sup> L'art. 13 cpv. 6 LT prevede correttamente che «*Per il calcolo dell'imposta sull'insieme degli elementi menzionati al capoverso 3 sono ammesse unicamente le deduzioni sui proventi della sostanza dell'articolo 31. Le aliquote corrispondono all'insieme di tali elementi maggiorati della sostanza immobiliare situata in altri cantoni e dei relativi proventi*».

<sup>70</sup> Il Cantone Ticino all'art. 13 cpv. 3 lett. a LT prevede «*sostanza immobiliare situata nel Cantone e relativi proventi*».

La formulazione letterale di questa disposizione si presta a notevoli malintesi perché prevede che nel calcolo di controllo debbano rientrare i redditi dei capitali mobili collocati in Svizzera<sup>71</sup>. La formulazione è la medesima sia nel testo italiano, sia in quello tedesco, sia in quello francese e non costituisce un errore di traduzione (artt. 6 cpv. 3 lett. c LAID, 14 cpv. 3 lett. c LIFD).

Anche la Circolare n. 9 dell'AFC non risolve il problema dato che nella voce dei proventi di fonte svizzera si elencano i redditi di capitali mobili «collocati» in Svizzera<sup>72</sup>.

La dottrina osserva che il termine corretto da utilizzare sia di «fonte svizzera»<sup>73</sup>. La differenza tra le due terminologie («collocati in Svizzera» e «fonte svizzera») è rilevante poiché secondo il tenore letterale indicato nelle leggi federali sarebbe sufficiente collocare tutti i capitali svizzeri del contribuente al di fuori dei confini nazionali per evitare che rientrino nel calcolo di controllo. Il legislatore federale presumibilmente intendeva esprimere il concetto secondo il quale nel calcolo di controllo devono essere considerati i redditi dei valori mobiliari di fonte svizzera e non quelli di capitali collocati in Svizzera<sup>74</sup>.

Sono in ogni caso da considerare svizzeri solamente i valori mobiliari il cui debitore ha domicilio o sede in Svizzera, indipendentemente dal luogo in cui siano essi collocati<sup>75</sup>. A questo riguardo è necessario rifarsi alle disposizioni della Legge federale del 13 ottobre 1965 su l'imposta preventiva (LIP; RS 642.21). Nel calcolo di controllo deve essere quindi indicato il capitale mobiliare collocato in Svizzera secondo le disposizioni

---

<sup>71</sup> BERNASCONI, Commentaire romand, N. 18 ad art. 14.

<sup>72</sup> AFC, Circolare n. 9, punto 2.2.

<sup>73</sup> BERNASCONI, Commentaire romand, N. 18 ad art. 14; STEINMANN, pag. 879. Il Cantone Ticino all'art. 13 cpv. 3 lett. c LT prevede «valori mobiliari di fonte svizzera».

<sup>74</sup> BERNASCONI, Commentaire romand, N. 18 ad art. 14.

<sup>75</sup> BERNASCONI, Commentaire romand, N. 18 ad art. 14; CARLSSON, pag. 18; STEINMANN, pag. 879. A titolo d'esempio, un'azione della Nestlé SA è un titolo svizzero e questo indipendentemente dal luogo in cui essa venga depositata. Per contro, un'azione della Royal Dutch non è considerata un capitale mobiliare collocato in Svizzera, anche se l'azione in questione è depositata presso una banca svizzera (STEINMANN, pag. 879).

di cui all'art. 9 LIP che contiene la definizione di «*domiciliato*»<sup>76</sup>. L'art. 9 cpv. 1 LIP stabilisce infatti quanto segue:

Si considera domiciliato in Svizzera chiunque vi ha il domicilio, vi dimora durevolmente, vi ha la sede statutaria o è iscritto come impresa nel registro di commercio svizzero; sono pure considerate domiciliate in Svizzera, ai termini dell'articolo 4 le persone giuridiche o le società commerciali senza personalità giuridica la cui sede statutaria si trova all'estero, ma che di fatto hanno la direzione e svolgono un'attività in Svizzera.

Di conseguenza, il contribuente è tenuto ad inserire nel calcolo di controllo i patrimoni e i relativi redditi di capitali mobili che hanno per oggetto gli interessi, le rendite, le parti di utile e tutti gli altri redditi, che derivano (art. 4 cpv. 1 LIP)<sup>77</sup>:

- a) da obbligazioni, da cartelle ipotecarie e rendite fondiari emesse in serie, rilasciate da una persona domiciliata in Svizzera, di averi iscritti nel libro del debito pubblico;
- b) da azioni, quote sociali, in società, a garanzia limitata o cooperative, buoni di partecipazione e buoni di godimento, emessi da una persona domiciliata in Svizzera;
- c) da quote di investimenti collettivi di capitale ai sensi della Legge federale del 23 giugno 2006 sugli investimenti collettivi di capitale (LICOI; RS 951.31) emesse da una persona domiciliata in Svizzera o da una persona domiciliata all'estero unitamente a una persona domiciliata in Svizzera;
- d) da averi di clienti presso banche e casse di risparmio svizzere.

I contribuenti al beneficio della tassazione sul dispendio hanno ad ogni modo diritto al rimborso dell'imposta preventiva, sempre che siano adempiuti i requisiti di cui agli artt. 21-23 LIP:

- se alla scadenza della prestazione imponibile avevano il domicilio in Svizzera;
- se alla scadenza della prestazione imponibile avevano il diritto di godimento sui valori patrimoniali che hanno fruttato il reddito imponibile;

---

<sup>76</sup> ARTER, pag. 168. Si veda anche RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, N. 42 ad art. 14; Zürcher Kommentar, N. 42 ad § 13.

<sup>77</sup> *Ibidem*, pag. 168 seg.

- se hanno dichiarato alle autorità fiscali competenti un reddito colpito dall'imposta preventiva, o la sostanza da cui esso proviene.

Il rimborso dell'imposta preventiva deve essere concesso anche se i redditi di estrazione svizzera sono ininfluenti ai fini dell'imposta a carico del contribuente<sup>78</sup>.

Sono deducibili le spese di amministrazione dei titoli e dei capitali, quali le spese di custodia e di gestione ordinaria, comprese le spese necessarie per conseguire il reddito dei titoli (art. 2 cpv. 1 lett. *b* dell'Ordinanza sul dispendio)<sup>79</sup>.

#### *7.2.4. I diritti d'autore, i brevetti e i diritti analoghi sfruttati in Svizzera e relativi proventi*

Si intendono le remunerazioni di ogni genere, pagate per l'uso o per la concessione in uso di diritti d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche e le pellicole o le registrazioni per la radio e la televisione, di brevetti, marchi di fabbrica e di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi oppure per l'uso o per la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico che vengono esercitati o sfruttati in Svizzera<sup>80</sup>.

#### *7.2.5. Gli assegni di quiescenza, le rendite e le pensioni di fonte svizzera*

Anche in questo caso è importante che gli assegni di quiescenza, le rendite e le pensioni siano versati da emittenti con domicilio o sede in Svizzera. Vi rientrano in particolare le rendite da assicurazioni private, risp. gli alimenti, le rendite o altre prestazioni, a condizione che il debitore sia domiciliato in Svizzera<sup>81</sup>.

---

<sup>78</sup> BERNASCONI, Commentaire romand, N. 21 *ad* art. 14.

<sup>79</sup> Dal 1° gennaio 2016 l'art. 2 diverrà l'art. 1.

<sup>80</sup> AFC, Circolare n. 9, punto 2.2.

<sup>81</sup> ARTER, pag. 168; ZWAHLEN, StHG Kommentar, N. 40 *ad* art. 6; DBG Kommentar, N. 39 *ad* art. 14.

### **7.3. Gli elementi di estrazione estera**

#### *7.3.1. I proventi per i quali il contribuente pretende uno sgravio totale o parziale da imposte estere in virtù di una convenzione conclusa dalla Svizzera per evitare la doppia imposizione*

La Circolare n. 9 dell'AFC specifica che i redditi per il quale un contribuente «può pretendere, in tutto o in parte, l'esenzione dalle imposte estere o il rimborso, sono, oltre ai dividendi, agli interessi e ai canoni, anche il prodotto del lavoro, le pensioni e le rendite provenienti da tutti gli Stati con i quali la Svizzera ha finora concluso una convenzione per evitare la doppia imposizione. Per ammontare lordo di questi proventi si deve intendere il reddito diminuito della quota non rimborsabile dell'imposta estera»<sup>82</sup>.

Il contribuente imposto in funzione del suo dispendio ha il vantaggio di poter decidere liberamente quali proventi di fonte estera dichiarare e quali invece non dichiarare. Questo diritto di scelta non presuppone che il contribuente commetta una sottrazione d'imposta ai sensi degli artt. 56 LAID e 175 LIFD.

La dichiarazione dei proventi di fonte estera, per il quale il contribuente chiede un beneficio convenzionale, determina la loro inclusione nel calcolo di controllo<sup>83</sup>. Se invece il contribuente dovesse decidere di non dichiarare i proventi esteri, non potrà recuperare l'imposta alla fonte estera trattenuta in eccedenza a quanto stabilito dalla convenzione per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sulla sostanza (CDI) che la Svizzera ha concluso con lo Stato della fonte del reddito.

Ai fini dell'imposta cantonale lascia tuttavia qualche perplessità il fatto che il legislatore federale abbia deciso di prescrivere l'imposizione (facoltativa) soltanto dei redditi esteri, senza considerare i relativi capitali (esteri), che sarebbero invece da integrare nel calcolo di controllo e da considerare ai fini dell'imposta sulla sostanza. A tale riguardo la giurisprudenza del Tribunale federale in materia di doppia imposizione inter-

---

<sup>82</sup> AFC, Circolare n. 9, punto 2.2.

<sup>83</sup> CARLSSON, pag. 19.

cantonale prevede che la sostanza mobiliare sia imponibile al luogo di domicilio del contribuente. Questo principio è pure recepito nel diritto internazionale dall'art. 22 Modello OCSE di Convenzione per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio e dalle relative CDI sottoscritte dalla Svizzera con la Comunità internazionale.

Ci si potrebbe allora chiedere perché, mentre per gli altri fattori determinanti oltre al reddito si prevede anche l'imposizione della sostanza, questa è tralasciata quando si tratta dei redditi esteri per i quali viene domandata l'applicazione di una CDI. Probabilmente ci si è ispirati alla LIFD che non prevede l'imposizione della sostanza in nessun caso. Inoltre il legislatore federale potrebbe aver deciso di non imporre i capitali esteri anche perché il beneficio convenzionale riguarda soltanto i redditi esteri e non la sostanza estera<sup>84</sup>. Comunque, a mio parere, i capitali della sostanza mobiliare estera sarebbero dovuti rientrare nella disposizione del calcolo di controllo per l'imposta sulla sostanza<sup>85</sup>.

### 7.3.2. *L'imposta alla fonte sui proventi in uscita dallo Stato estero*

Gli Stati esteri sulla base del loro diritto interno trattengono, di regola, un'imposta alla fonte sugli interessi, i dividendi e sui canoni di licenza in uscita verso altri Stati. Nelle CDI concluse dalla Svizzera con gli Stati esteri, quest'ultimi devono rimborsare al contribuente domiciliato in Svizzera, quando ne fa richiesta, l'imposta trattenuta in eccedenza a quanto stabilito dalla CDI.

Se p. es. un residente in Svizzera consegue un dividendo di una società con sede nei Paesi Bassi, egli riceve il 75% poiché i Paesi Bassi confor-

---

<sup>84</sup> MARCO BERNASCONI, La tassazione globale. Studio delle norme applicabili nel diritto cantonale ticinese, nel diritto federale e nella convenzione germano-svizzera, in: RTT 1981, pag. 487 (citato: Studio sulla tassazione globale).

<sup>85</sup> Bernhard Zwahlen sostiene che nel calcolo di controllo debba essere indicata anche la sostanza mobiliare estera («*In die Kontrollrechnung aufgenommen werden müssen sämtliche Vermögen und Einkünfte, für welche der Steuerpflichtige ein ihm zustehendes Recht auf Entlastung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens in Anspruch nimmt*» [ZWAHLEN, StHG Kommentar, N. 41 ad art. 6]). Questa sua interpretazione non può tuttavia essere condivisa poiché il testo di legge esclude chiaramente l'imposizione della sostanza mobiliare estera.

memente al loro diritto interno prelevano un'imposta alla fonte del 25%. Sulla base dell'art. 10 par. 2 della Convenzione del 26 febbraio 2010 tra la Confederazione Svizzera e il Regno dei Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito (CDI-NL; RS 0.672.963.61), l'imposta alla fonte massima che i Paesi Bassi possono trattenere sui dividendi in uscita è del 15%. Di conseguenza devono restituire il 10% al contribuente domiciliato in Svizzera che dichiara tali dividendi e ne fa richiesta sulla base di una certificazione dell'autorità fiscale svizzera. Questo diritto spetta anche al contribuente tassato in funzione del suo dispendio.

Si rileva tuttavia che al contribuente imposto ordinariamente è data la facoltà di recuperare dall'autorità fiscale svizzera, attraverso il metodo del computo globale d'imposta previsto dall'Ordinanza del 22 agosto 1967 sul computo globale d'imposta (Ordinanza sul computo globale d'imposta; RS 672.201), l'imposta irrecuperabile prelevata dai Paesi Bassi del 15%<sup>86</sup>. Per contro, al contribuente imposto secondo il dispendio non può essere concesso il computo globale d'imposta in conformità dell'art. 4 cpv. 1 della relativa Ordinanza sul computo globale d'imposta, che prevede quanto segue<sup>87</sup>:

Le persone fisiche che pagano un'imposta secondo il dispendio in luogo e vece delle imposte ordinarie federali, cantonali e comunali sul reddito (p. es. art. 14 della LF del 14 dic. 1990 sull'imposta federale diretta, LIFD, e disposizioni simili del diritto fiscale cantonale) non possono chiedere il computo globale d'imposta.

### *7.3.3. Quando conviene dichiarare gli elementi di reddito di estrazione estera?*

Se dalla somma del calcolo di controllo degli elementi di estrazione svizzera, il valore ottenuto è inferiore a quello calcolato secondo il dispendio, allora è opportuno valutare la possibilità di inserire nel calcolo di controllo gli elementi di reddito di estrazione estera fino a concorrenza

---

<sup>86</sup> BERNASCONI, Commentaire romand, N. 22 *ad* art. 14. Si veda anche CARLSSON, pag. 31 *seg.*; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, N. 49 *ad* art. 14; Zürcher Kommentar, N. 52 *ad* § 13.

<sup>87</sup> LOCHER, Kommentar zum DBG, N. 33 *ad* art. 14.

dell'ammontare del dispendio. In tal modo le imposte in Svizzera non cambiano poiché la base di riferimento rimane quella sul dispendio calcolato, in quanto superiore alla somma degli elementi del calcolo di controllo, ma contestualmente si ha la possibilità di ottenere il rimborso dell'imposta alla fonte estera che eccede quella stabilita dalla CDI tra la Svizzera e lo Stato estero.

Nel momento in cui la somma degli elementi inseriti nel calcolo di controllo dovesse superare l'ammontare del dispendio calcolato, allora si dovrebbe esaminare se il rimborso dell'imposta alla fonte estera sia maggiore al differenziale di imposta federale, cantonale e comunale dovuto all'inclusione di fattori di reddito di fonte estera.

## **8. L'imposizione secondo il dispendio «modificata»**

### **8.1. In generale**

Accanto all'imposizione secondo il dispendio «classica» (oppure «ordinaria»), si situa quella «modificata». Secondo alcune CDI (quelle con l'Austria, il Belgio, il Canada, la Norvegia, l'Italia, la Germania e gli Stati Uniti d'America)<sup>88</sup>, il contribuente tassato secondo il dispendio in Svizzera non ha diritto ai benefici convenzionali<sup>89</sup>. Questo perché nelle CDI pattuite dalla Svizzera con questi Stati, di regola all'art. 4 che stabilisce i criteri inerenti al concetto di residenza delle persone fisiche, si afferma che una persona tassata secondo il dispendio non è considerata residente se non viene assoggettata su tutti i redditi che la CDI assegna per imposizione alla Svizzera. Siccome l'art. 1 di dette CDI prevede l'applicazione dei benefici convenzionali soltanto ai residenti di uno dei due Stati contraenti, le persone che non sono imponibili su tutti i redditi che

---

<sup>88</sup> Si osserva inoltre che la Francia non riconosce lo statuto di residente ad una persona tassata sul dispendio in ragione di un multiplo del valore locativo o del canone di locazione sulla base dell'art. 4 par. 6 lett. *b* della Convenzione del 9 settembre 1966 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese, modificata, intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza nonché a prevenire la frode e l'evasione fiscale (CDI-FRA; RS 0.672.934.91). Per ulteriori approfondimenti sui rapporti con la Francia si veda STEINMANN, pag. 880.

<sup>89</sup> BERNASCONI, Commentaire romand, N. 23 *ad* art. 14; La tassazione globale, pag. 68.



la CDI assegna per imposizione alla Svizzera non hanno diritto ai vantaggi convenzionali.

In questo caso il contribuente che dispone di redditi di fonte austriaca, belga, canadese, norvegese, italiana, tedesca o statunitense deve avvalersi della tassazione sul dispendio cd. «*modificata*». Il contribuente può così pretendere<sup>90</sup>:

- l'esenzione parziale o totale dell'imposta estera riscossa alla fonte o il rimborso di essa da parte dell'Austria, Belgio, Canada, Norvegia, Italia, Germania e Stati Uniti d'America;
- il computo globale sull'imposta svizzera dell'imposta estera irrecuperabile secondo l'art. 4 cpv. 3 dell'Ordinanza sul computo globale d'imposta.

L'imposizione secondo il dispendio «*modificata*» nella Legge del 14 dicembre 1990 è disciplinata dall'art. 5 dell'Ordinanza sul dispendio, mentre con la Legge del 28 settembre 2012 è disciplinata dagli artt. 14 cpv. 5 e 6 cpv. 7 LAID.

## **8.2. *Inclusione nel calcolo di controllo di tutti i redditi attribuiti alla Svizzera dalla CDI***

Se il contribuente acconsente che siano imponibili, oltre agli elementi di estrazione svizzera, tutti i redditi di un determinato Stato estero (Austria [art. 4 par. 4], Belgio [art. 4 par. 4 lett. *b*], Canada [art. 4 par. 5], Norvegia [art. 4 par. 4], Italia [art. 4 par. 5 lett. *b*], Germania [art. 4 par. 6 lett. *a*], Stati Uniti d'America [art. 4 par. 5]), esso ha diritto all'applicazione delle CDI. Pertanto gli viene riconosciuta, sulla base della CDI, la residenza fiscale in Svizzera<sup>91</sup>.

Il contribuente che si avvale della tassazione secondo il dispendio «*modificata*» è tenuto a pagare le imposte almeno:

- sui redditi indicati dagli artt. 6 cpv. 6 LAID e 14 cpv. 3 lett. *d* LIFD; nonché

---

<sup>90</sup> *Ibidem*, N. 24 *ad* art. 14; *Ibidem*, pag. 68; CARLSSON, pag. 34.

<sup>91</sup> LOCHER, Kommentar zum DBG, N. 34 *ad* art. 14; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, N. 51 *ad* art. 14.

- su tutti i redditi provenienti da uno o più di questi sette Stati che sono stati assegnati per imposizione alla Svizzera (artt. 6 cpv. 7 LAID, 14 cpv. 5 LIFD).

In ogni caso è dovuta almeno l'imposta calcolata secondo il dispendio. Per tale ragione il riconoscimento del computo globale dell'imposta estera non può mai consentire di pagare un'imposta inferiore a quella dovuta sul dispendio, secondo l'art. 4 cpv. 3 dell'Ordinanza sul computo globale d'imposta, che dispone quanto segue:

Le persone fisiche che fruiscono di un'imposta secondo il dispendio, ma che pagano le imposte intere su tutti i redditi provenienti da determinati Stati contraenti in base all'aliquota del reddito totale, possono pretendere il computo globale d'imposta per i redditi provenienti da questi Stati contraenti (art. 1 cpv. 2). Per contro, le deduzioni delle parti a carico della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni, conformemente agli articoli 20 e 21, non devono far sì che le imposte svizzere dovute sul reddito siano portate a un ammontare inferiore a quello dell'imposta da calcolarsi secondo il dispendio o secondo altre componenti del reddito più elevate, ad eccezione comunque degli elementi del reddito ai quali viene accordato il computo globale d'imposta.

Se il contribuente tassato sul dispendio con la «*modificata*» rinuncia a chiedere il computo globale dell'imposta estera può, ai sensi dell'art. 2 cpv. 3 dell'Ordinanza sul computo globale d'imposta, dedurre dal reddito le imposte estere irrecuperabili<sup>92</sup>:

Chiunque non chiede il computo globale d'imposta, o non ne ha il diritto secondo gli articoli 3 a 7, può chiedere che le imposte riscosse nello Stato contraente conformemente alla convenzione siano dedotte dall'ammontare lordo dei redditi, in sede di tassazione ai fini delle imposte svizzere sul reddito.

### **8.3. L'applicazione dell'aliquota mondiale**

Per poter usufruire dei vantaggi previsti dalle CDI con questi sette Stati, il contribuente che si avvale della tassazione secondo il dispendio «*modificata*» è tenuto a pagare non solo le imposte in base al calcolo di controllo, ma anche le imposte su tutti i redditi provenienti da uno o più di questi sette Stati che la CDI assegna per imposizione alla Svizzera, con l'aliquota applicabile al reddito complessivo, secondo il principio del-

---

<sup>92</sup> LOCHER, Kommentar zum DBG, N. 36 *ad* art. 14.

l'aliquota mondiale (artt. 14 cpv. 5 LIFD e 6 cpv. 7 LAID)<sup>93</sup>. Se il contribuente rinuncia alla regolare dichiarazione di tutti i suoi elementi, l'autorità fiscale applica l'aliquota massima cantonale, comunale e federale<sup>94</sup>.

## **9. Il ruolo dell'imposta sulla sostanza per i Cantoni**

### **9.1. Legge del 14 dicembre 1990**

L'art. 6 LAID sulla base della Legge del 14 dicembre 1990 lascia un ampio margine di apprezzamento ai Cantoni su come determinare il ruolo dell'imposta sulla sostanza ai fini della tassazione sul dispendio. Tant'è che la prassi delle autorità fiscali varia da Cantone a Cantone. Ad esempio nei Cantoni AI, LU, NW, SH, SZ e SG la sostanza imponibile viene determinata moltiplicando (o capitalizzando) per un fattore stabilito il reddito imponibile determinante e deve corrispondere almeno ai valori patrimoniali citati nell'art. 6 cpv. 3 LAID (calcolo di controllo). Per la determinazione del patrimonio corrispondente al dispendio, nel Canton BS il dispendio, che costituisce la base per l'imposta sul reddito, viene capitalizzato in maniera adeguata. Nel Canton BE, l'imposta sulla sostanza viene inclusa nella base di calcolo tenendo conto dei valori ufficiali dei terreni bernesi<sup>95</sup>.

Per quanto concerne il Canton Ticino, la legge prevede un rimando alle aliquote da applicare al reddito imponibile, escludendo di fatto che il dispendio ottenuto venga usato per l'imposta sulla sostanza (art. 13 cpv. 3 LT). In pratica, al dispendio ottenuto vengono applicate le aliquote dell'imposta ordinaria sul reddito; l'imposta ottenuta viene poi messa a confronto con l'imposta riferita al calcolo di controllo che si compone dell'imposta sul reddito e dell'imposta sulla sostanza.

---

<sup>93</sup> AFC, Circolare n. 9, punto 4.2. Si veda anche ARTER, pag. 172; BERNASCONI, Commentaire romand, N. 25 *ad* art. 14; CARLSSON, pag. 34; LOCHER, Kommentar zum DBG, N. 34 *ad* art. 14; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, N. 56 *ad* art. 14; Zürcher Kommentar, N. 58 *ad* § 13; STEINMANN, pag. 880.

<sup>94</sup> STEINMANN, pag. 880.

<sup>95</sup> FF 2011 5433, pag. 5450.

## 9.2. Legge del 28 settembre 2012

Il cpv. 5 dell'art. 6 LAID prevede esplicitamente che «*I Cantoni determinano in che modo l'imposizione secondo il dispendio copra l'imposta sulla sostanza*». Siccome nei Cantoni l'imposizione secondo il dispendio sostituisce, oltre all'imposta sul reddito, anche l'imposta sulla sostanza, questi devono considerare nel calcolo del dispendio (e non solo nel calcolo di controllo), l'imposta sulla sostanza. Il Consiglio federale nel suo messaggio ha chiarito che i Cantoni «*sono però tenuti a disciplinare esplicitamente nella legislazione cantonale le modalità di compensazione dell'imposta sulla sostanza (in aggiunta all'imposta sul reddito) nell'imposizione secondo il dispendio. La scelta di tali modalità è libera. Una possibilità consisterebbe nell'aumento adeguato dell'importo che risulta dal capoverso 3 oppure nel calcolo della sostanza in base al dispendio, che sarebbe poi sottoposta all'imposta ordinaria sulla sostanza*»<sup>96</sup>.

Ne consegue che, come per l'imposta sul reddito, deve essere prevista una modalità di calcolo dell'imposta secondo il dispendio in sostituzione dell'ordinaria imposta sulla sostanza.

**Tabella 2:** *Determinazione dell'imposta secondo il dispendio in alcuni Cantoni per quanto attiene al reddito e alla sostanza*

(CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON BERNA, *Loi sur les impôts [LI] [Modification], Révision 2014 de la loi sur les impôts à l'intention du Grand Conseil, Berna 4 luglio 2012, pag. 15*)

Cantone	Data di votazione	Reddito (dispendio) minimo (in fr.)	Sostanza (dispendio) minima (in fr.)
AR	11 marzo 2012 <i>Abrogata</i>	600 000	12 mio.
BE	23 settembre 2009	400 000	10 x reddito (dispendio) min. 4 mio.
LU	11 marzo 2012	600 000	20 x reddito (dispendio) min. 12 mio.
SG	27 novembre 2011	600 000	20 x reddito (dispendio) min. 12 mio.
SH	25 settembre 2011 <i>Abrogata</i>	400 000	20 x reddito (dispendio) min. 8 mio.

<sup>96</sup> *Idem.*

Nella Tabella 2 vengono indicate le situazioni di alcuni Cantoni che hanno deciso di inasprire le regole che disciplinano il calcolo del dispendio:

- nel Canton AR, il Governo aveva proposto, contro l'iniziativa per abolire l'imposizione secondo il dispendio, poi riuscita l'11 marzo 2012, l'introduzione di un dispendio minimo in sostituzione dell'imposta sul reddito di fr. 600 000 e di fr. 12 mio. in sostituzione dell'imposta sulla sostanza;
- nel Canton BE, il cui popolo ha deciso di mantenere la tassazione sul dispendio con la votazione popolare del 23 settembre 2009, è previsto un dispendio minimo di fr. 400 000 ai fini dell'imposta sul reddito. Ai fini dell'imposta sulla sostanza, il dispendio è pari a 10 volte il dispendio desunto ai fini dell'imposta sul reddito, ritenuto un minimo di fr. 4 mio.;
- nel Canton LU, che ha mantenuto la tassazione sul dispendio con la votazione popolare dell'11 marzo 2012, il dispendio minimo sul reddito è di fr. 600 000, mentre sulla sostanza è pari a 20 volte il reddito, ritenuto un minimo di fr. 12 mio.;
- nel Canton SG la situazione è la stessa di quella prevista dal Canton LU. La votazione popolare è avvenuta il 27 novembre 2011;
- a SH, la cui tassazione sul dispendio è stata abrogata dal popolo il 25 settembre 2011, il Consiglio di Stato aveva proposto un dispendio minimo sul reddito di fr. 400 000 e per quanto riguarda la sostanza, il dispendio doveva corrispondere almeno a 20 volte il reddito, ritenuto un minimo di fr. 8 mio.

## **10. La tariffa ordinaria applicabile**

### ***10.1. Legge del 14 dicembre 1990***

Ai fini dell'imposta federale diretta, l'imposizione secondo il dispendio è calcolata secondo la tariffa ordinaria di cui all'art. 36 cpvv. 1 e 2 LIFD (cfr. art. 14 cpv. 3 LIFD). Si applicano le tariffe riferite al sistema «*prae-numerando*» che è in disuso da quando, anche ai fini dell'imposta federale sul reddito, è stato applicato il sistema «*postnumerando*» che si rifà alle tariffe previste dall'art. 214 cpvv. 1 e 2 LIFD.

Ai fini dell'imposta cantonale, l'art. 6 cpv. 3 LAID rimanda alla tariffa ordinaria di cui all'art. 11 cpv. 1 del medesimo ordinamento che stabilisce il principio dell'imposizione differenziata tra persone coniugate e persone sole.

### **10.2. Legge del 28 settembre 2012**

Per quanto riguarda l'imposta federale diretta, la Legge del 28 settembre 2012 (art. 14 cpv. 4 LIFD) toglie il riferimento all'art. 36 LIFD e rimanda alle tariffe indicate all'art. 214 LIFD<sup>97</sup>. Viene tuttavia esplicitato che le persone a beneficio dell'imposizione secondo il dispendio non possono far valere la deduzione dall'ammontare dell'imposta per figli o persone bisognose a carico, indicata all'art. 214 cpv. 2<sup>bis</sup> LIFD. Questo divieto è in sintonia con l'art. 3 dell'Ordinanza sul dispendio che esclude le deduzioni sociali secondo gli artt. 35 e 213 LIFD<sup>98</sup>.

Per quanto riguarda invece l'imposta cantonale, l'art. 6 cpv. 4 LAID si limita a prescrivere un'imposizione secondo la tariffa fiscale ordinaria dei singoli Cantoni, evitando qualsiasi rimando all'art. 11 cpv. 1 LAID.

## **11. L'entrata in vigore e la disposizione transitoria**

La Legge del 28 settembre 2012<sup>99</sup> per quanto riguarda le imposte cantonali, disciplinate dalla LAID, esplica effetto dal 1° gennaio 2014. Tuttavia la LAID lascia ai Cantoni due anni di tempo, pertanto ne consegue che i legislatori cantonali sono tenuti ad adeguare le loro legislazioni fiscali, conformemente a quanto stabilito dall'art. 6 LAID, al più tardi en-

---

<sup>97</sup> Si osserva che il 1° gennaio 2014 entra in vigore la Legge federale sull'adeguamento formale delle basi temporali per l'imposizione diretta delle persone fisiche (RU 2013 2397), che ha espunto dalle leggi federali (LAID, LIFD, LIP) tutti i riferimenti al sistema «*praenumerando*». La tariffa applicabile ritorna dunque ad essere quella prevista dall'art. 36 cpv. 1 e 2 LIFD. Per maggiori informazioni si veda SAMUELE VORPE, Le leggi federali sono pronte per un primo restauro, in: *Novità fiscali*, n. 7/2011, SUPSI, Manno, luglio 2011, pag. 2 segg.

<sup>98</sup> L'art. 3 diverrà l'art. 2 dal 1° gennaio 2016.

<sup>99</sup> RU 2013 779. Si veda anche DFF, *Inasprimento dell'imposizione secondo il dispendio a partire dal 2016*, Comunicato stampa del 20 febbraio 2013.

tro il 31 dicembre 2015 (art. 72q LAID). Per quanto riguarda l'imposta federale diretta, il (nuovo) art. 14 LIFD entra invece in vigore il 1° gennaio 2016.

È stata prevista una disposizione transitoria per salvaguardare la certezza del diritto per coloro che, prima dell'entrata in vigore della Legge del 28 settembre 2012, già erano tassati in funzione del loro dispendio. A queste persone si continua ad applicare la Legge del 14 dicembre 1990 per una durata di cinque anni<sup>100</sup>. Tale diritto transitorio inizia a decorrere dal 1° gennaio 2016, data in cui entreranno in vigore le nuove disposizioni della LIFD. Infatti, l'art. 78e LAID dispone che per le *«persone fisiche che al momento dell'entrata in vigore della modifica del 28 settembre 2012 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (nдр. LIFD) erano tassate secondo il dispendio, l'articolo 6 del diritto anteriore si applica per cinque anni»*. La disposizione transitoria di cui all'art. 78e LAID decorre quindi a contare dall'entrata in vigore delle modifiche dell'art. 14 LIFD (1° gennaio 2016). Ai fini dell'imposta federale diretta è infatti prevista un'analogia disposizione transitoria di cinque anni (art. 205d LIFD). Questo allineamento si giustifica per le seguenti ragioni<sup>101</sup>:

---

<sup>100</sup> Di converso, al cittadino straniero che prende domicilio o dimora fiscale il 1° gennaio 2016 in Svizzera, verranno applicate le disposizioni stabilite nella Legge del 28 settembre 2012. Per contro, quindi, al cittadino straniero che oggi è a beneficio dell'imposizione secondo il dispendio, le regole della Legge del 14 dicembre 1990 (p. es. l'applicazione di cinque volte il valore locativo o nessun dispendio minimo applicabile ai fini dell'imposta federale diretta), continueranno ad esplicare effetto sino al 1° gennaio 2021. Si rileva inoltre che la disposizione transitoria, che esplicherà effetto dal 1° gennaio 2016, avrà effetto soltanto per i cittadini stranieri, poiché per quelli svizzeri l'ordinamento attuale concede il diritto alla tassazione globale soltanto nell'anno in cui prendono domicilio o dimora fiscale in Svizzera.

<sup>101</sup> Nel messaggio del 29 giugno 2011, n. 11.043, del Consiglio federale non si teneva conto del differenziale di due anni tra imposta federale diretta e imposta cantonale. Infatti, come già ricordato, i Cantoni hanno due anni di tempo a disposizione per recepire le modifiche della Legge del 28 settembre 2013 (art. 72q LAID). Questa svista è stata poi corretta durante i dibattiti parlamentari. Si veda in particolare l'intervento nel dibattito al Consiglio degli Stati della ministra del DFF, on. Evelyne Widmer-Schlumpf, del 6 marzo 2012 (BU CS 2012, pag. 92).

- se la disposizione transitoria di cinque anni entrasse in vigore per i Cantoni con effetto al 1° gennaio 2014, momento a partire dal quale i Cantoni hanno tempo due anni per adeguare le loro leggi fiscali, questa esplicherebbe effetto sino al 31 dicembre 2018. In tal caso i Cantoni che decidessero di adeguarsi al nuovo diritto non il 1° gennaio 2014, bensì il 1° gennaio 2016, disporrebbero di una disposizione transitoria ridotta a tre anni,
- per l'imposta federale diretta, invece, entrando le rispettive modifiche in vigore il 1° gennaio 2016, la disposizione transitoria esplicherebbe effetto sino al 31 dicembre 2020.

Tutto questo avrebbe avuto poco senso ed è per tale motivo che il diritto transitorio per le leggi dei singoli Cantoni inizierà a decorrere con l'entrata in vigore delle disposizioni nella LIFD (1° gennaio 2016)<sup>102</sup>.

## 12. La situazione nei diversi Cantoni

Da quando il 7 febbraio 2009 il Canton Zurigo ha abrogato l'imposizione secondo il dispendio in votazione popolare, questo istituto giuridico è stato messo in discussione in più Cantoni<sup>103</sup>. Al momento la situazione si presenta nel modo seguente:

---

<sup>102</sup> Si veda anche l'art. 7 dell'Ordinanza sul dispendio del 20 febbraio 2013 che si occupa delle disposizioni transitorie. Il commentario all'Ordinanza citata rileva, appunto, che il diritto transitorio per l'imposta cantonale e federale diretta inizierà a decorrere dal 1° gennaio 2016 e terminerà il 31 dicembre 2020. Il nuovo diritto si applicherà a tutte le persone tassate sul dispendio a partire dal 1° gennaio 2021 (AFC, *Commentaires de l'ordonnance sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct*, Berna, gennaio 2013).

<sup>103</sup> Per una panoramica sulle diverse modifiche intervenute nei Cantoni e sulle prassi in uso, si veda: JÜRIG BIRRI/PHILIPP ZÜND, *Steuerrecht/Besteuerung nach dem Aufwand – Quo vadis?*, in: Daniel Lengauer/Giordano Rezzonico, *Chancen und Risiken rechtlicher Neuerungen 2011/2012*, Zurigo 2012, pag. 174 segg.; STEPHAN METZ, *Aufwandbesteuerung 2011/12 – Was ändert sich in Zukunft*, in: *StR* 68/2013, pag. 100, in particolare pag. 105 segg.



**Tabella 3:** *Imposizione secondo il dispendio nei Cantoni**(Fonte: FF 2013 4659, pag. 4664)*

Imposizione secondo il dispendio abrogata nei Cantoni	ZH, AR, SH, BL, BS
Iniziativa popolare per l'abrogazione respinta, ma inasprimento della legislazione	TG, SG, LU, BE, NW
Iniziativa popolare riuscita, votazione non ancora avvenuta	GE (votazione non prima del 2014), TI
Iniziativa popolare lanciata	ZG, OW
Iniziativa popolare non riuscita	VD, AG

Nel Cantone Ticino è pendente un'iniziativa parlamentare generica del 27 settembre 2011 presentata dal deputato Matteo Pronzini del Movimento per il socialismo con la quale si chiede l'abolizione dell'imposizione secondo il dispendio per i cittadini esteri. L'iniziativa è ferma alla Commissione tributaria del Gran Consiglio (per decisione commissionale) in attesa delle decisioni definitive a livello federale.

### 13. L'iniziativa popolare federale per abolire l'imposizione secondo il dispendio

Il 19 ottobre 2012 è stata depositata l'iniziativa popolare federale «*Basta ai privilegi fiscali dei milionari (Abolizione dell'imposizione forfettaria)*»<sup>104</sup>. Il testo dell'iniziativa prevede un nuovo cpv. 2<sup>bis</sup> all'art. 127 Cost., del seguente tenore<sup>105</sup>:

I privilegi fiscali a favore delle persone fisiche sono inammissibili. L'imposizione secondo il dispendio è vietata.

Il testo si completa con una disposizione transitoria dell'art. 127 cpv. 2<sup>bis</sup> all'art. 197 n. 9 Cost., che prevede quanto segue:

<sup>1</sup> La Confederazione emana la legislazione d'esecuzione entro tre anni dall'accettazione dell'articolo 127 capoverso 2<sup>bis</sup>.

<sup>2</sup> Se entro tale termine non è posta in vigore una legge d'esecuzione, l'articolo 127 capoverso 2<sup>bis</sup> si applica direttamente.

<sup>104</sup> FF 2012 8106. Delle 103 353 firme depositate, 103 012 sono state ritenute valide dalla Cancelleria federale svizzera.

<sup>105</sup> FF 2011 3259.

Il Consiglio federale ha deciso di non presentare un controprogetto, né diretto né indiretto, all'iniziativa popolare. L'esecutivo federale ritiene infatti che la Legge del 28 settembre 2012, con la quale si sono inasprite le condizioni riguardanti l'imposizione secondo il dispendio, rappresenti già un compromesso tra l'esigenza dell'equità fiscale e quella dell'attrattiva della piazza svizzera. Pertanto esso ritiene che un'abolizione dell'imposizione secondo il dispendio sarebbe contraria a questo compromesso<sup>106</sup>. Pure contro il testo dell'iniziativa si è schierata la Conferenza dei direttori cantonali delle finanze (CDCF)<sup>107</sup>.

L'iniziativa, con il nuovo art. 127 cpv. 2<sup>bis</sup> Cost., vuole iscrivere direttamente nella Costituzione federale il divieto dell'imposizione secondo il dispendio. La disposizione transitoria prevede poi che la Confederazione emani la legislazione d'esecuzione entro tre anni dall'accettazione dell'iniziativa popolare. Se entro tale termine non è posta in vigore una legge d'esecuzione, la disposizione costituzionale si applica direttamente. Questo significa che nel caso in cui l'iniziativa popolare federale dovesse essere accolta da Popolo e Cantoni, l'imposizione secondo il dispendio potrebbe continuare ad essere applicata secondo il diritto vigente, ma limitatamente all'entrata in vigore della legge federale d'esecuzione, che dovrebbe essere emanata entro tre anni dall'accettazione<sup>108</sup>.

Nella direzione dell'iniziativa popolare vi è pure una raccomandazione dell'OCSE del gennaio 2012, che chiede l'abolizione dell'imposizione secondo il dispendio in quanto si sostiene che diminuisca la base imponibile degli altri Stati membri dell'OCSE<sup>109</sup>.

## **14. La compatibilità con il diritto costituzionale**

L'imposizione secondo il dispendio costituisce un'eccezione nel sistema fiscale svizzero e si sostituisce all'imposizione sul reddito e sulla sostanza.

---

<sup>106</sup> DFF, Il Consiglio federale intende mantenere l'imposizione secondo il dispendio, Comunicato stampa dell'8 marzo 2013.

<sup>107</sup> Si veda il comunicato stampa della CDCF del 17 maggio 2013.

<sup>108</sup> FF 2013 4659, 4665.

<sup>109</sup> OECD, Economic Surveys Switzerland, Parigi, gennaio 2012, pag. 8.

Essa si giustifica, perlomeno nell'ottica dei legislatori federale e cantonali, poiché anche in sua assenza, i fattori imponibili di questi contribuenti potrebbero essere fissati sostanzialmente solo per apprezzamento, essendo le fonti di reddito per lo più all'estero e le possibilità di accertamento limitate ai confini nazionali. Naturalmente non mancano voci critiche: a livello politico è diffusa l'opinione che si tratti di un ingiusto privilegio fiscale accordato ai contribuenti più facoltosi; a livello giuridico si sollevano invece dubbi con particolare riguardo al precetto generale di uguaglianza ed al principio dell'imposizione secondo la capacità economica<sup>110</sup>.

Il Tribunale federale ha rilevato che l'imposizione secondo il dispendio non costituisce né un accordo fiscale, né un privilegio, bensì una procedura a tutti gli effetti legale, instaurata per delle ragioni pratiche, che trova il suo epilogo nella notifica di una decisione di tassazione ordinaria<sup>111</sup>. La costituzionalità dell'imposizione secondo il dispendio è però controversa. Secondo alcuni autori l'imposizione secondo il dispendio viola il principio della parità di trattamento (art. 8 Cost.), risp. i principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione, come pure il principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.)<sup>112</sup>. È soprattutto il principio dell'uniformità dell'imposizione ad essere messo in discussione. Questo principio vuole che tutti coloro che si trovano nella stessa situazione siano imposti nello stesso modo e di imporre in maniera diversa le persone che si trovano in situazioni che presentano delle differenze importanti (cd. «*uguaglianza orizzontale*»)<sup>113</sup>.

Ogni persona o gruppo di persone che dispongono di un reddito identico devono pagare un importo d'imposta equivalente, mentre le persone che

---

<sup>110</sup> ARTER, pag. 156; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, N. 1 e 15 *ad* art. 14.

<sup>111</sup> Sentenza TF del 10 ottobre 2006, n. 2A.227/2006 = RDAF 2006 419, consid. 3.2.

<sup>112</sup> ARTER, pag. 158.

<sup>113</sup> DTF 133 I 206 = RDAF 63/2007, pag. 513 consid. 6.1, con riferimento a DTF 114 Ia 221, pag. 224 segg. consid. 2c; 114 Ia 321, pag. 323 consid. 3b. I principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione sono ormai da considerarsi assorbiti dal principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva, che è interpretato in modo tale da includere nel suo campo di applicazione anche questi postulati.

hanno dei redditi differenti devono essere imposte differientemente. Secondo la giurisprudenza è vietato porre delle distinzioni non giustificate, o sottoporre a un regime identico delle situazioni che tra loro presentano differenze importanti e che necessitano di un trattamento differente<sup>114</sup>. Siccome il vantaggio della tassazione secondo il dispendio risiede nel non dover dichiarare gli elementi imponibili esteri, la base imponibile risulta ridotta rispetto alla tassazione ordinaria che, invece, assoggetta ad imposizione tutti gli elementi imponibili ovunque prodotti. Si crea quindi una disparità di trattamento orizzontale tra contribuenti che, trovandosi nella stessa situazione, fanno capo a regimi di tassazione diversi: da un lato la tassazione secondo il dispendio, dall'altro la tassazione ordinaria. Va quindi esaminata la questione a sapere se esistono motivi fondati che consentano ad una particolare cerchia di contribuenti (cittadini stranieri che non esercitano attività lucrativa in Svizzera) di fruire di una base imponibile ridotta rispetto a tutti gli altri contribuenti (cittadini svizzeri, cittadini stranieri che esercitano attività lucrativa in Svizzera).

La principale giustificazione a favore dell'imposizione secondo il dispendio è da ricercare nell'indotto economico considerevole generato da questa cerchia di contribuenti. Un rapporto dell'AFC del 25 gennaio 2010 stima che i posti di lavoro legati all'imposizione secondo il dispendio ammontano a 22 497<sup>115</sup>. Nel 2012 le persone tassate secondo il dispendio erano 5634 ed hanno versato complessivamente 695 milioni di franchi di imposte sul reddito (quota federale, cantonale e comunale)<sup>116</sup>. Dimostrare l'indotto economico generato da coloro che sono al beneficio della tassazione secondo il dispendio non è però cosa agevole. Gli oppo-

---

<sup>114</sup> ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse*, Vol. II, *Les droits fondamentaux*, III<sup>a</sup> ediz., Berna 2013, N. 1036, pag. 481 seg.

<sup>115</sup> AFC, *Die Besteuerung nach dem Aufwand aus ökonomischer Sicht*, 25.1.2010, in: <http://www.estv.admin.ch/mwst/dokumentation/00294/00816/index.html?lang=de> (pagina consultata il 21 agosto 2013).

<sup>116</sup> FF 2013 4659, pag. 4666. In Ticino il numero di persone tassato secondo il dispendio alla fine del 2012 ammontava a 887 e contribuiva al gettito fiscale con entrate pari a 72 milioni di franchi (Comunicato stampa della CDCF del 13 maggio 2013).

sitori di questo istituto giuridico sostengono per contro che gli effetti economici siano completamente sopravvalutati<sup>117</sup>.

Un ulteriore motivo a favore di una deroga al principio di uguaglianza orizzontale è da ricondurre a ragioni di natura pratica poiché per le autorità fiscali sarebbe oltremodo difficoltoso accertare correttamente gli elementi di fonte estera dei cittadini stranieri che in Svizzera non esercitano attività lucrativa. Secondo il Tribunale federale il criterio della praticabilità invocato nel diritto fiscale si giustifica pienamente e permette di derogare al principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva o la parità di trattamento. Questo a condizione che dei valori approssimativi stabiliti forfettariamente consentano di ottenere un onere fiscale accettabile. Queste argomentazioni non sembrano tuttavia ancora validi al giorno d'oggi<sup>118</sup>, soprattutto se si tiene conto della decisione del Consiglio federale, del 13 marzo 2009, di riprendere lo *standard* dell'art. 26 Modello OCSE nell'ambito dell'assistenza amministrativa in materia fiscale<sup>119</sup>. L'autorità fiscale svizzera disporrebbe infatti oggi di strumenti tali da ottenere le informazioni necessarie per la corretta tassazione dei suoi contribuenti. L'art. 26 Modello OCSE, che la Svizzera ha ripreso nelle maggior parte delle sue CDI con la Comunità internazionale, permette di ottenere, su richiesta, quelle informazioni che uno Stato reputa necessarie per poter applicare correttamente il proprio diritto interno e per poter accertare in tal modo i redditi e i patrimoni riferiti ai suoi contribuenti.

I fattori della tassazione secondo il dispendio sostengono inoltre che i fattori di reddito esteri che, di regola, non rientrano nella base imponibile, sono comunque assoggettati ad un'imposta alla fonte all'estero. Per questo

---

<sup>117</sup> AFC, Procedura di consultazione concernente la legge federale sull'imposizione secondo il dispendio. Rapporto sui risultati, Stato maggiore Legislazione, Berna, gennaio 2011, pag. 5.

<sup>118</sup> CDCF, Exposé du professeur Ulrich Cavelti, conseiller juridique CDF, Berna, 20 gennaio 2012; ULRICH CAVELTI, Besteuerung nach dem Aufwand, in: IFF Forum für Steuerrecht 2010, pag. 150.

<sup>119</sup> Per un approfondimento si veda SAMUELE VORPE, La politica della Svizzera nell'ambito dell'assistenza amministrativa, in: Samuele Vorpe (a cura di), Il segreto bancario nello scambio di informazioni fiscali, SUPSI, Manno 2011, pagg. 181-227.

motivo la disparità tra la tassazione ordinaria e quella secondo il dispendio si situa entro limiti sostenibili.

Un argomento a favore della costituzionalità della tassazione globale risiede nella chiara base legale e nell'interesse pubblico fondamentale in funzione dell'utilità pubblica generale<sup>120</sup>. Proprio su quest'ultimo punto, nei dibattiti parlamentari, i difensori della tassazione in funzione del dispendio hanno evidenziato che il mantenimento di questo istituto salvaguarda l'attrattiva della piazza svizzera nel contesto internazionale e, soprattutto, contribuisce a consolidare l'economia delle regioni turistiche. Per i Cantoni di montagna l'imposizione secondo il dispendio rappresenta un importante strumento di politica fiscale di lunga tradizione e una sua abrogazione causerebbe a questi Cantoni serie difficoltà. Questo poiché si ritiene che i contribuenti stranieri che non esercitano un'attività lucrativa in Svizzera, difficilmente manterrebbero in Svizzera il loro domicilio fiscale<sup>121</sup>.

Con queste brevi argomentazioni non si può certamente risolvere la questione concernente la compatibilità dell'imposizione secondo il dispendio con il diritto costituzionale poiché, nonostante gli accorgimenti voluti dalle Camere federali che l'hanno resa più onerosa, continua a sussistere il problema di fondo ovvero quello attraverso il quale si concede la possibilità ad una determinata cerchia di contribuenti di non dover inserire nella propria base imponibile i redditi di fonte estera. Questa importante deroga al principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva non può nemmeno essere esaminata dal Tribunale federale in applicazione dell'art. 190 Cost. che gli impedisce di verificare la costituzionalità delle leggi federali. La questione rimane quindi insoluta.

---

<sup>120</sup> CDCE, Exposé du professeur Ulrich Cavelti, conseiller juridique CDF, Berna, 20 gennaio 2012; CAVELTI, pag. 150 seg.

<sup>121</sup> Si vedano in particolare gli interventi al Consiglio nazionale durante la sessione primavera 2012 (BU CN 2012, pag. 85 seg.).

## 15. Conclusione

Da quando nel febbraio 2009 nel Canton Zurigo è stata abolita, in votazione popolare, l'imposizione secondo il dispendio ai fini dell'imposta cantonale e comunale, in molti Cantoni i partiti di sinistra hanno lanciato delle iniziative parlamentari e/o popolari per chiederne l'abolizione. Il Consiglio federale ha cercato di attenuare il malcontento di una fetta della popolazione rendendo più restrittivi i requisiti che consentono ai cittadini stranieri che non esercitano un'attività lucrativa in Svizzera di avvalersi dell'imposizione secondo il dispendio ma, soprattutto, aumentando le basi di calcolo. Le proposte del Consiglio federale sono state accolte dall'Assemblea federale, nonostante i partiti di sinistra si siano sempre opposti al progetto di legge.

Nemmeno un mese dopo l'approvazione della Legge federale sull'imposizione secondo il dispendio del 28 settembre 2012 da parte dell'Assemblea federale, la Cancelleria federale ha annunciato che l'iniziativa popolare federale «*Basta ai privilegi fiscali dei milionari (Abolizione dell'imposizione forfettaria)*» è formalmente riuscita, per cui Popolo e Cantoni saranno chiamati ad esprimersi su questo tema anche perché il Consiglio federale si è già espresso contro questa iniziativa, invitando le Camere federali a fare altrettanto.

Il legislatore federale, al fine di garantire la certezza del diritto dei contribuenti che oggi sono tassati in funzione del loro dispendio, ha deciso di inserire nella legge un diritto transitorio di cinque anni, che tuttavia entrerà in vigore non prima di sette anni (vale a dire a contare dal 1° gennaio 2021). Siccome la legge federale esplica effetto dal 1° gennaio 2016, siamo quindi di fronte ad un diritto transitorio che appare troppo lungo, considerando il fatto che il Parlamento federale aveva voluto dare un segnale a coloro che ritengono ingiusta la tassazione secondo il dispendio.

Le modifiche approvate dal legislatore federale hanno avuto senz'altro il pregio di armonizzare l'imposizione secondo il dispendio sia tra i Cantoni («*armonizzazione orizzontale*») sia tra i Cantoni e la Confederazione («*armonizzazione verticale*»). Le basi di calcolo sono ora identiche in

tutti i Cantoni e nella Confederazione e trovano ora posto direttamente nelle leggi federali (LAID e LIFD), in conformità del disposto costituzionale dell'art. 127 cpv. 1 Cost. riguardante il principio della riserva di legge. Una ulteriore nota positiva risiede nella codificazione nelle leggi federali di alcune disposizioni che erano state messe in discussione dalla dottrina. Da un lato, solo i coniugi di nazionalità straniera possono chiedere i benefici della tassazione in funzione del dispendio, dall'altro la definizione di dispendio mondiale è finalmente chiarita dalla legge. Inoltre l'imposta sulla sostanza deve essere considerata dai singoli Cantoni nella determinazione del dispendio. Quest'ultima modifica costituisce un ulteriore segnale della volontà del legislatore di rendere più onerosa questa particolare forma di tassazione. Suscita per contro molte perplessità, proprio nell'ottica di inasprire l'imposizione secondo il dispendio, il fatto che il legislatore abbia completamente dimenticato di soffermarsi sulla necessità di includere nel calcolo di controllo la sostanza mobiliare estera (ai fini dell'imposta sulla sostanza), nel momento in cui il contribuente decide di dichiarare i relativi redditi esteri al fine di ottenere i benefici convenzionali.

Una ulteriore modifica, che è senz'altro la benvenuta, è quella riguardante l'introduzione di un dispendio minimo ai fini dell'imposta federale diretta e dell'imposta cantonale. In questo modo non ci saranno più persone che potranno chiedere di essere tassate in funzione di un dispendio di poca entità.

Le modifiche apportate all'istituto della tassazione secondo il dispendio si sono rese necessarie per cercare di mettere questo sistema d'imposizione al riparo da numerose critiche, anche giustificate, soprattutto da parte della popolazione. Tuttavia il problema di fondo è rimasto insoluto perché il principio di uguaglianza orizzontale continua ad essere messo in discussione e continuerà ad esserlo, nonostante l'entrata in vigore della nuova legge federale.