

ESTRATTO

# RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II- 2014

*Marco Bernasconi / Samuele Vorpe / Paolo Arginelli*

**L'esenzione delle imprese, degli immobili e  
degli stabilimenti d'impresa siti all'estero**  
**Il contrasto tra le norme della LIFD e quelle della LAID**

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 978-3-7190-3624-9 (Helbing Lichtenhahn)  
ISBN 978-88-6303-042-6 (Repubblica e Cantone Ticino)

# L'esenzione delle imprese, degli immobili e degli stabilimenti d'impresa siti all'estero

## Il contrasto tra le norme della LIFD e quelle della LAID

*Marco Bernasconi\* / Samuele Vorpe\*\* / Paolo Arginelli\*\*\**

1. Introduzione
  - 1.1. Secondo la LIFD
  - 1.2. Secondo la LAID
2. Il principio dell'imposizione secondo il diritto svizzero
  - 2.1. Il principio dell'imposizione del reddito globale netto
  - 2.2. L'eccezione alla regola
  - 2.3. Una scelta giurisprudenziale?
  - 2.4. ...oppure una scelta non motivata e quindi casuale?
  - 2.5. Il margine di manovra cantonale
3. L'obbligo dei Cantoni di adeguarsi alla LAID
  - 3.1. Il Ticino si è adeguato alla LIFD invece che alla LAID
  - 3.2. L'armonizzazione orizzontale e le regole di assoggettamento della LAID
  - 3.3. La LAID non consente nessun margine di manovra ai Cantoni
4. Le regole previste quando è applicabile una CDI
  - 4.1. Secondo la LIFD
  - 4.2. Secondo la LAID
5. Le regole previste quando non è applicabile una CDI
6. La giurisprudenza del Tribunale federale in materia di (doppia) non imposizione
  - 6.1. La prassi del Tribunale federale si applica anche agli immobili situati all'estero
  - 6.2. I timori del Tribunale federale di una non imposizione
7. L'iniziativa parlamentare per evitare un'incongruenza tra LIFD e LAID
8. I trend internazionali
  - 8.1. Introduzione
  - 8.2. L'attenzione per il fenomeno della (doppia) non imposizione nel secondo dopoguerra: i primi documenti elaborati dall'OCSE

---

\* Professore SUPSI.

\*\* Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI; per la parte riguardante il diritto cantonale e federale svizzero.

\*\*\* SUPSI, Università Cattolica del Sacro Cuore (Piacenza), IBFD; per la parte riguardante i trend internazionali.

- 8.3. L'evoluzione intervenuta nell'approccio OCSE al problema della (doppia) non imposizione
- 8.4. Il progetto BEPS
- 8.5. La (doppia) non imposizione nei recenti lavori del Consiglio e della Commissione dell'UE
- 8.6. Conclusioni
- 9. Conclusioni e conseguenze per il Canton Ticino

*Le legislazioni fiscali dei Cantoni devono essere conformi dal 1° gennaio 2001, come è noto, alla LAID. Nel caso in cui la LAID fosse silente è data ai Cantoni la possibilità di riferirsi alle disposizioni della LIFD. L'esenzione delle imprese, degli immobili e degli stabilimenti d'impresa siti all'estero è lecita soltanto per l'imposta federale diretta poiché è prescritta dalle relative disposizioni della LIFD (artt. 6 cpv. 1 e 52 cpv. 1). Per contro la LAID non prevede l'esenzione di questi elementi e dei loro redditi, ma all'art. 7 cpv. 4 limita l'esenzione soltanto degli elementi espressamente indicati da questa disposizione. La maggior parte dei Cantoni, compreso il Ticino, esentano, contrariamente a quanto previsto dalla LAID, questi elementi e i relativi redditi. In questo articolo ci si interroga quanto alla legittimità delle decisioni adottate a questo proposito dalla maggior dei legislatori cantonali. Si esamina inoltre la tendenza in atto a livello internazionale volta ad evitare la concorrenza pregiudizievole tra gli Stati.*

## 1. Introduzione

### 1.1. Secondo la LIFD

La sostanza immobiliare e quella appartenente alle imprese e agli stabilimenti d'impresa situati all'estero, così come i loro redditi, non sono imponibili secondo quanto stabilito dall'imposta federale diretta. Così è previsto dagli artt. 6 cpv. 1<sup>a</sup> e 52 cpv. 1<sup>2</sup> della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e confermato dal Messaggio sull'armonizzazione del 25 maggio 1983 del Consiglio federale con questa argomentazione: «un contribuente che possiede un'impresa, uno stabilimento d'impresa o un fondo all'estero, non è imposto in Svizzera per tali elementi anche se di fatto non è assoggettato all'imposta all'estero»<sup>3</sup>.

Di fatto le relative norme della LIFD hanno una portata internazionale. Tutti gli altri redditi della sostanza, sulla base del principio dell'universalità dell'imposizione, sono invece tassati in capo alle persone fisiche e alle persone giuridiche con domicilio o sede nel nostro Paese. L'esenzione degli elementi riferiti ad imprese, stabilimenti d'impresa e fondi siti all'estero costituisce quindi, *de iure* e *de facto*, un'evidente disparità di trattamento, considerata a livello internazionale una concorrenza fiscale nei confronti degli altri Stati «pregiudizievole». È difficile spiegarsi con motivi razionali la scelta effettuata dal legislatore svizzero in occasione dell'esame e della promulgazione, con effetto al 1° gennaio 1995, della vigente legislazione federale. Appare infatti inconcepibile, come in anni recenti, si abbia contravvenuto al principio dell'universalità dell'imposizione e al principio della parità di trattamento riferita agli elementi imponibili. A volte le spiegazioni non dipendono da strategie o da scelte di principio, ma semplicemente dalla casualità. Potrebbe essere questo il

---

<sup>1</sup> «L'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale è illimitato; esso non si estende tuttavia alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero».

<sup>2</sup> «L'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale è illimitato; esso non si estende tuttavia alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero».

<sup>3</sup> Messaggio a sostegno delle leggi federali sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni e sull'imposta federale diretta, del 25 maggio 1983, in: FF 1983 III 1, pag. 100 (citato: Messaggio sull'armonizzazione).

caso poiché la matrice della legislazione federale vigente in materia di imposte dirette risale ad anni lontani e, più precisamente, al 9 dicembre 1940, quando il Consiglio federale, dotato allora dei pieni poteri, promulgò il Decreto concernente la riscossione di un'imposta federale diretta (DIFD, abrogato il 1° gennaio 1995). L'art. 19 DIFD per le persone fisiche, e l'art. 51 cpv. 3 DIFD per le persone giuridiche, esentavano dall'imposizione il reddito riguardante i fondi, le aziende e gli stabilimenti d'impresa appartenenti al contribuente situati all'estero. Queste norme, al momento in cui vennero promulgate, avevano un loro senso compiuto, poiché, allora, costituiva un fatto eccezionale possedere immobili all'estero, così come esercitare un'attività aziendale al di fuori del nostro Paese. La giustificazione di questa scelta è inoltre condivisibile poiché ai quei tempi non vi era una rete di convenzioni internazionali volta ad evitare la doppia imposizione: se la Svizzera non avesse previsto questa esenzione attraverso il proprio diritto interno, questi redditi e queste sostanze sarebbero molto probabilmente stati tassati due volte: nello Stato di situazione e in Svizzera.

Oggi, invece, la Svizzera ha pattuito circa un centinaio di convenzioni internazionali che eliminano la doppia imposizione dei redditi e dei patrimoni (CDI)<sup>4</sup>. E allora la giustificazione che nel 1940 aveva un suo senso, oggi è venuta a cadere, creando un privilegio riferito agli elementi riconducibili alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero.

Sulla base delle CDI, la norma di diritto interno svizzero (artt. 6 cpv. 1 e 52 cpv. 1 LIFD) non ha alcun effetto concreto poiché le CDI assegnano chiaramente la potestà impositiva allo Stato di situazione degli immobili e allo Stato in cui viene svolta l'attività imprenditoriale. Ma è proprio in assenza di trattati internazionali che le norme di diritto interno svizzero citate assumono un ruolo significativo, poiché i contribuenti con sostanze significative possono, senza infrangere la LIFD, sottrarre anche una

---

<sup>4</sup> Si veda: <https://www.sif.admin.ch/sif/it/home/themen/internationale-steuerpolitik/doppelbesteuerung-und-amtshilfe.html> (pagina consultata il 2 settembre 2014).

Non sono p. es. state firmate CDI con il Principato di Monaco, con il Brasile, le Isole Cayman, ecc.

parte importante dei loro redditi immobiliari e aziendali, acquistando immobili o svolgendo attività imprenditoriali nei Paesi nei quali non vi è alcuna tassazione. Si tratta, nei fatti, di un privilegio in favore dei ricchi contribuenti, analogo a quello previsto dalla tassazione secondo il dispendio che esenta i redditi di fonte estera. Nella fattispecie di questo privilegio fiscale possono beneficiare anche i cittadini svizzeri che svolgono un'attività lucrativa, mentre nella tassazione secondo il dispendio, solo stranieri senza attività lucrativa in Svizzera possono beneficiare di questo trattamento fiscale privilegiato.

Questa stortura della LIFD consente di evitare ogni forma d'imposizione sia in Svizzera sia negli Stati con fiscalità nulla, quasi si fosse pattuita una convenzione non già per evitare la doppia imposizione, bensì ogni e qualsiasi forma d'imposizione.

## ***1.2. Secondo la LAID***

L'impostazione della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14), con riferimento all'esenzione o meno delle imprese, degli stabilimenti d'impresa e dei fondi siti all'estero, diverge completamente da quella della LIFD. Questo perché l'esenzione degli elementi sopra richiamati non è stabilita da alcuna norma.

Viene quindi a rompersi l'armonizzazione verticale, sulla base della quale la LAID deve assumere gli stessi criteri della LIFD. I criteri dell'imposizione generale dei redditi della LIFD e della LAID sono analoghi. Diversi sono invece i principi riferiti alle esenzioni dei redditi. La LAID stabilisce infatti l'esenzione riferita «soltanto», e quindi esaustiva, di determinati redditi; la LIFD invece rinuncia ad una formulazione restrittiva dei redditi esenti, omettendo l'inciso «soltanto», tanto è vero che prevede l'ulteriore esenzione dei redditi riferiti alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero che non è stabilita dalla LAID.

È evidente che le legislazioni cantonali devono essere conformi alla LAID e non alla LIFD. Di conseguenza, a nostro giudizio, i Cantoni non avrebbero la facoltà di esentare le imprese, gli stabilimenti d'impresa e i

fondi siti all'estero, perché la relativa norma sui redditi esenti non consente di prevederne l'esenzione.

## **2. Il principio dell'imposizione secondo il diritto svizzero**

### ***2.1. Il principio dell'imposizione del reddito globale netto***

Come ha ripetutamente sottolineato il Tribunale federale, il legislatore ha fatto proprio il principio dell'imposizione del reddito netto globale («Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung»). L'art. 16 cpv. 1 LIFD contiene una clausola generale<sup>5</sup>, che è completata, agli artt. da 17 a 23 LIFD, da una lista esemplificativa di diverse componenti reddituali e da un elenco tassativo di redditi esenti (art. 24 LIFD<sup>6</sup>) dall'imposta<sup>7</sup>.

La LIFD oltre ai redditi esenti di cui all'art. 24 estende l'esenzione anche agli elementi di reddito riferiti alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero.

La LAID riprende una formulazione analoga riferita all'imposizione del reddito globale netto (art. 7 cpv. 1, prima frase LAID)<sup>8</sup> e, sussidiariamente, della sostanza globale netta (art. 13 cpv. 1 LAID)<sup>9</sup>.

Le eccezioni all'imposizione del reddito globale netto sono previste, nella forma dell'esenzione, dall'art. 7 cpv. 4 LAID<sup>10</sup>.

La divergenza tra le disposizioni riferite alle esenzioni dei redditi previste dalla LIFD e dalla LAID, è evidente da un profilo formale e soprattutto sostanziale. La LAID nell'ingresso all'art. 7 cpv. 4, che regge l'elen-

---

<sup>5</sup> L'art. 16 cpv. 1 LIFD stabilisce che «Sottostà all'imposta sul reddito la totalità dei proventi, periodici e unici». Si veda anche il Messaggio sull'armonizzazione, secondo cui vige il «principio dell'imposizione generale del reddito» (FF 1983 III 1, pag. 102).

<sup>6</sup> Art. 24 LIFD: «Non sottostanno all'imposta sul reddito: a. ...»

<sup>7</sup> DTF 125 II 113 = ASA 67 pag. 644 = RDAF 1999 II 385 consid. 4a.

<sup>8</sup> L'art. 7 cpv. 1 LAID stabilisce che «Sottostà all'imposta sul reddito la totalità dei proventi, periodici o unici».

<sup>9</sup> Analogamente, per le persone giuridiche, l'imposta sull'utile ha per oggetto l'utile netto complessivo (art. 24 cpv. 1 LAID) e, sussidiariamente, l'imposta sul capitale ha per oggetto il capitale proprio (art. 29 cpv. 1 LAID).

<sup>10</sup> Art. 7 cpv. 4 LAID: «Sono esenti dall'imposta soltanto: a. ...»

co dei redditi esenti, stabilisce che *solo* i redditi elencati dalla lettera *a* ad *m* compresi sono oggetto di esenzione; la LIFD invece omette nell'ingresso dell'art. 24 l'avverbio «soltanto». Non si tratta solo di una divergenza formale, poiché nella LIFD possono essere previste altre esenzioni, oltre a quelle di cui all'art. 24, come p. es. quelle riferite ai redditi concernenti le imprese, gli stabilimenti d'impresa e i fondi siti all'estero. Questo invece non è possibile nel contesto della LAID poiché viene limitata soltanto l'esenzione dei redditi di cui all'art. 7 cpv. 4 LAID. È importante rilevare l'analogia linguistica delle tre lingue ufficiali:

- in italiano: *soltanto*;
- in francese: *seuls*;
- in tedesco: *nur*.

Un ulteriore conforto a questa tesi si rileva dal Messaggio sull'armonizzazione a commento dell'art. 7 cpv. 4 LAID, dove si afferma quanto segue: «L'imposta cantonale e comunale sul reddito ha di massima per oggetto la totalità dei redditi, periodici o unici, del contribuente (principio dell'imposta generale sul reddito), *sempréché la presente legge non li esenti espressamente*»<sup>11</sup>. Siccome non prevede alcuna esenzione riferita ai redditi concernenti le imprese, gli stabilimenti d'impresa e i fondi siti all'estero, perché nulla prescrive a questo proposito, ne consegue che i Cantoni, almeno a nostro avviso, non possono escluderne l'imponibilità nelle loro leggi tributarie cantonali.

L'art. 24 LIFD, che regola le esenzioni, non è esaustivo, poiché un'ulteriore esenzione è stabilita dall'art. 16 cpv. 3 LIFD che non impone gli utili in capitale privato. Diversamente la LAID non prevede una disposizione speciale sull'esenzione degli utili in capitale privato. L'art. 7 cpv. 4 LAID, la sola disposizione in materia di esenzione dei redditi, comprende anche alla lettera *b* gli utili in capitale privato. Il legislatore ha stabilito disposizioni e tecniche legislative diverse nella LAID e nella LIFD.

Gli avverbi *soltanto*, *seuls*, *nur*, hanno anche un analogo significato nel diritto internazionale. Le CDI pattuite dalla Svizzera nell'esame delle differenti fonti di reddito stabiliscono talvolta che il diritto impositivo è

---

<sup>11</sup> Messaggio sull'armonizzazione, in: FF 1983 III 1, pag. 58.

conferito soltanto ad uno dei due Stati contraenti. Tali locuzioni sono previste p. es. dall'art. 8, 19 e 21 del Modello OCSE. Questo significa che l'altro Stato non ha il diritto di includere nella propria base imponibile un reddito che compete soltanto alla sovranità fiscale dell'altro Stato contraente.

## 2.2. *L'eccezione alla regola*

Nella LAID non è stata dunque ripresa l'impostazione della LIFD.

La formulazione contenuta agli artt. 6 cpv. 1 e 52 cpv. 1 LIFD prevede, infatti, una misura unilaterale che esclude dall'imposizione federale gli elementi riferiti ad imprese, stabilimenti d'impresa e fondi siti all'estero. Per le persone fisiche questa esenzione non è illimitata, ma tiene conto degli elementi esteri per determinare l'aliquota complessiva sul reddito e sulla sostanza (art. 7 cpv. 1 LIFD, cosiddetta «riserva dell'aliquota mondiale»)<sup>12</sup>, per la ripartizione proporzionale dei debiti e degli interessi passivi, nonché per la riduzione proporzionale di alcune deduzioni, soprattutto quelle di natura sociale (art. 6 cpv. 3, prima frase LIFD che prevede nel diritto internazionale l'applicazione dei principi del diritto federale concernente il divieto di doppia imposizione intercantonale). È importante rilevare che l'esenzione delle imprese, degli stabilimenti d'impresa e dei fondi siti all'estero non è legata ad alcuna condizione, per cui, non è in particolare necessario che l'elemento (impresa, stabilimento d'impresa o immobile) estero sia effettivamente tassato, questo significa che l'esenzione è *incondizionata*<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Le persone giuridiche sono imposte con un'aliquota proporzionale (art. 68 LIFD), in luogo di un'aliquota progressiva. Per questa ragione il principio della «riserva dell'aliquota mondiale» non è applicabile alle persone giuridiche.

<sup>13</sup> PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1-48. Allgemeine Bestimmungen, Besteuerung der natürlichen Personen, Therwil 2001, N 7 ad Art. 6 (citato: Kommentar zum DBG, I. Teil); Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer. II. Teil, Art. 49-102 DBG. Besteuerung der juristischen Personen, Quellensteuer für natürliche und juristische Personen, Therwil 2001, N 7 ad Art. 52 (citato: Kommentar zum DBG, II. Teil); Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, Berna 2005, pag. 58 (citato: Internationales Steuerrecht); DANIEL DE VRIES REILINGH, Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la

Ne consegue una vera e propria doppia non imposizione, nel caso in cui lo Stato di situazione non abbia una base impositiva.

### ***2.3. Una scelta giurisprudenziale?***

Il legislatore federale ha fatto propri, nei rapporti con l'estero regolati dalla LIFD, i principi giurisprudenziali elaborati dal Tribunale federale nell'ambito del divieto di doppia imposizione intercantonale (art. 127 cpv. 3 Cost.). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, i Cantoni nei rapporti intercantonali sono tenuti ad esentare i redditi e le sostanze attribuibili alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti fuori Cantone. Tuttavia non vi è un'esenzione completa, poiché tali elementi di reddito e di sostanza vengono considerati per determinare l'aliquota complessiva per tenere conto del principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva del contribuente (art. 127 cpv. 2 Cost.).

### ***2.4. ...oppure una scelta non motivata e quindi casuale?***

Né da un esame del Messaggio del Consiglio federale riferito ai disegni di legge sull'imposta federale diretta e sull'armonizzazione del 25 maggio 1983<sup>14</sup>, né tantomeno dai dibattiti parlamentari è possibile risalire alle ragioni che hanno portato il legislatore federale a promulgare due legislazioni federali con due campi d'applicazione oggettivi differenti.

### ***2.5. Il margine di manovra cantonale***

A nostro giudizio i Cantoni, la cui legislazione deve essere conforme alla LAID, non hanno, in materia di esenzione, alcuna competenza. Questo poiché la LAID non consente altra esenzione, al di là di quelle stabilite dall'art. 7 cpv. 4. Si deve qui rilevare l'analogia con l'art. 9 cpv. 4 LAID<sup>15</sup>,

---

Suisse, Ginevra/Zurigo/Basilea 2011, pag. 110, Nr. 255 (citato: Droit fiscal intercantonale et international).

<sup>14</sup> Messaggio sull'armonizzazione, in: FF 1983 III 1.

<sup>15</sup> Art. 9 cpv. 4 LAID: «Non sono ammesse altre deduzioni. Rimangono salve le deduzioni per i figli e le altre deduzioni sociali giusta il diritto cantonale».

che non lascia alcuna competenza ai Cantoni di istituire altre deduzioni che non siano esplicitamente previste dai capoversi 1, 2 e 3 dell'art. 9 LAID.

Anche se da un profilo del principio i Cantoni dovrebbero adeguare il loro sistema fiscale a quello della Confederazione (LIFD), per attuare il postulato dell'armonizzazione verticale, vi è da chiedersi se abbiano la facoltà di stabilire un'esenzione unilaterale degli elementi riferiti ad imprese, stabilimenti d'impresa e fondi siti all'estero. Ci si deve inoltre chiedere, se in assenza di una disposizione specifica nella LAID (a nostro giudizio solo in apparenza) i Cantoni possano prevedere un'esenzione di questi elementi.

Ribadiamo che, da un profilo giuridico, le legislazioni tributarie cantonali devono essere conformi alla LAID e non, necessariamente, alla LIFD. Di conseguenza, è necessario verificare, l'esistenza o meno di questa competenza dei Cantoni, solo nell'ambito della LAID.

Per quanto sopra evidenziato, non ci sembra giuridicamente legittima una decisione dei Cantoni che preveda l'esenzione di questi elementi di reddito e di sostanza dalla loro base imponibile. È pur vero che l'art. 1 cpv. 3 LAID stabilisce che, in assenza di disposizioni specifiche, Cantoni e Comuni disciplinano le loro imposte conformemente al diritto cantonale e che, comunque, i Cantoni hanno la facoltà di stabilire le tariffe, le aliquote e gli importi esenti da imposte. La *ratio* di questa disposizione è rivolta soprattutto a ribadire l'assoluta competenza dei Cantoni, in conformità a quanto stabilito espressamente dall'art. 129 cpv. 2 Cost. in materia di tariffe, aliquote fiscali e importi esenti da imposta. Tuttavia, per quanto riguarda la facoltà di prevedere un'esenzione degli elementi riferiti ad imprese, stabilimenti d'impresa e fondi siti all'estero, la LAID non è per nulla silente. Infatti, l'art. 7 cpv. 4, con il conforto dell'interpretazione consegnata nel Messaggio del Consiglio federale, esclude, dal profilo formale e sostanziale, la possibilità di esentare i redditi riferiti a tali elementi dalla loro base imponibile<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Cfr. cap. 2.1. precedente.

Anche nel caso in cui l'impossibilità per i Cantoni di esentare gli elementi riferiti ad imprese, stabilimenti d'impresa e fondi siti all'estero non fosse limitata dall'art. 7 cpv. 4 LAID, le legislazioni tributarie cantonali non possono interpretare il silenzio della LAID per istituire esenzioni a loro piacimento. Se così fosse, si vanificherebbe sia l'art. 129 cpv. 2 Cost., sia la legge federale di applicazione (LAID) che perseguono la finalità di limitare la competenza legislativa tributaria dei Cantoni in materia di assoggettamento, oggetto e periodo di calcolo delle imposte, procedura e disposizioni penali.

### **3. L'obbligo dei Cantoni di adeguarsi alla LAID**

#### ***3.1. Il Ticino si è adeguato alla LIFD invece che alla LAID***

Il Canton Ticino, come la stragrande maggioranza degli altri Cantoni, ha ripreso nella propria legge tributaria le medesime disposizioni previste dalla LIFD (cfr. artt. 5 cpv. 1 e 62 cpv. 1 della Legge tributaria del Cantone Ticino [LT; RL 10.2.1.1]). In tal modo il legislatore cantonale, in luogo di seguire l'impostazione della LAID, legge alla quale è obbligato a conformarsi, ha adottato le norme di una legge (la LIFD) che non è applicabile alle legislazioni tributarie dei Cantoni.

Se l'esenzione degli elementi riferiti ad imprese, stabilimenti d'impresa e fondi situati in altri Cantoni è imperativa sulla base della giurisprudenza vincolante del Tribunale federale, lo stesso non si può affermare quando questi elementi sono all'estero. Infatti i Cantoni sono tenuti, a decorrere dal 1° gennaio 2001 (art. 72 cpv. 1 LAID), a conformare le loro disposizioni per quanto concerne l'assoggettamento all'imposta, l'oggetto dell'imposta, le basi di calcolo, le procedure e le disposizioni penali alla LAID, che è la sola legge federale che governa le leggi fiscali dei Cantoni. La LAID è l'applicazione dell'articolo costituzionale 129 cpv. 2 che obbliga i Cantoni ad armonizzare le loro leggi fiscali in materia di imposte dirette. I Cantoni sono liberi soltanto di determinare, nel rispetto dei principi della Costituzione federale e della LAID (art. 1 cpv. 3), il prelievo fiscale (aliquote e importi delle deduzioni).

### **3.2. *L'armonizzazione orizzontale e le regole di assoggettamento della LAID***

Nelle regole di assoggettamento illimitato delle persone fisiche e giuridiche (artt. 3 e 20 LAID) non si ritrova alcuna norma che imponga ai Cantoni di esentare le imprese, gli stabilimenti d'impresa e gli immobili siti all'estero. Infatti, la seguente disposizione (artt. 6 cpv. 1 e 52 cpv. 1 LIFD):

L'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale è illimitato; esso non si estende tuttavia alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero.

non è stata inserita nella LAID.

Nella LAID nemmeno si fa riferimento alla giurisprudenza del Tribunale federale nei rapporti internazionali prevista solo dagli artt. 6 cpv. 3, prima frase e 52 cpv. 3, prima frase LIFD, del seguente tenore:

Nelle relazioni internazionali l'assoggettamento delle imprese, degli stabilimenti d'impresa e dei fondi è delimitato secondo i principi del diritto federale concernente il divieto della doppia imposizione intercantonale.

Rispetto agli artt. 6 cpv. 1 e 52 cpv. 1 LIFD, i Cantoni, a nostro giudizio per le motivazioni addotte, non possono esentare le imprese, gli stabilimenti d'impresa e gli immobili siti all'estero. Anzi ai Cantoni è impedita in base all'esplicita formulazione dell'art. 7 cpv. 4 LAID, ogni esenzione al di fuori di quelle espressamente stabilite da questa norma.

### **3.3. *La LAID non consente nessun margine di manovra ai Cantoni***

Secondo la dottrina dominante, l'assenza di una regolamentazione specifica nella LAID in questo specifico settore, concede un margine di manovra al legislatore cantonale<sup>17</sup>. Ne consegue che, sempre secondo questa tesi, i Cantoni sarebbero competenti nel definire i limiti dell'assoggettamento all'imposta dei propri contribuenti. Nella fattispecie tuttavia i Cantoni non possono dipartirsi dalla LAID poiché questa legge, come già detto, prevede chiaramente una disposizione, nel senso che tutti gli

---

<sup>17</sup> ERNST HOHN/ROBERT WALDBURGER, *Steuerrecht*, Band I, 9<sup>a</sup> ed., Berna/Stoccarda/Vienna 2001, pag. 282; PETER ATHANAS/STEFAN WIDMER, *Kommentar StHG*, N 46 ad Art. 20.

elementi di reddito e di sostanza sono imponibili, ad esclusione di quelli stabiliti all'art. 7 cpv. 4 LAID. In nessun modo i Cantoni hanno la facoltà di esentare redditi non indicati all'art. 7 cpv. 4 LAID. Infatti l'ingresso di questa disposizione prevede che «soltanto» i redditi di cui all'art. 7 cpv. 4 LAID sono esenti. Ne consegue che a nostro parere, l'esenzione di altri redditi, e quindi quelli riferiti alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero, costituisce una violazione della LAID.

A nostro parere i Cantoni non hanno qui alcun margine di manovra per cui non possono seguire per analogia le disposizioni della LIFD, poiché la LAID non lo consente con una norma esplicita.

Molti Cantoni hanno però seguito l'approccio della Confederazione; altri invece:

- quali Turgovia<sup>18</sup> e Grigioni, hanno, correttamente, rinunciato ad una disposizione interna riguardante l'esenzione unilaterale (l'esenzione è concessa soltanto quando è applicabile una CDI);
- altri ancora, come Lucerna, esentano gli stabilimenti d'impresa siti all'estero soltanto se questi sono tassati effettivamente nello Stato in cui esercitano l'attività<sup>19</sup>;
- vi sono poi altri Cantoni (Appenzello Esterno e Interno, Berna, Glarona e San Gallo<sup>20</sup>) che riconoscono l'esistenza di uno stabilimento d'impresa all'estero quando si verificano le seguenti condizioni cumulative: (i) almeno l'80% dei proventi dello stabilimento d'impresa è di fonte estera e (ii) lo stabilimento d'impresa direttamente, o per mezzo di una terza persona, fornisce almeno l'80% dei suoi servizi all'estero.

---

<sup>18</sup> Il § 70 cpv. 1 della Legge tributaria del Canton Turgovia prevede l'esenzione unilaterale per le persone giuridiche, ma non contiene alcuna norma per le persone fisiche (cfr. anche DE VRIES REILINGH, *Droit fiscal intercantonal et international*, pag. 108, Nr. 252).

<sup>19</sup> § 13 cpv. 4 e § 67 cpv. 3 della Legge tributaria del Canton Lucerna.

<sup>20</sup> § 54 cpv. 1 della Legge tributaria del Canton Appenzello Interno; § 6 cpv. 1 della Legge tributaria del Canton Appenzello Esterno; § 7 cpv. 2 e § 79 cpv. 2 della Legge tributaria del Canton Berna; § 56 cpv. 1 della Legge tributaria del Canton Glarona; § 73 cpv. 1 della Legge tributaria del Canton San Gallo. Si veda anche ATHANAS/WIDMER, N 55 *ad* Art. 20 LAID.

## **4. Le regole previste quando è applicabile una CDI**

### **4.1. Secondo la LIFD**

Quando è stata conclusa una CDI tra la Svizzera e uno Stato contraente, i redditi e le sostanze delle persone fisiche (risp. gli utili e i capitali delle persone giuridiche) riconducibili ad un'impresa, ad uno stabilimento d'impresa e ad un fondo sito all'estero sono imponibili nel luogo dove è svolta l'attività aziendale o in cui è situato l'immobile. La Svizzera, quale Stato di domicilio o di sede del contribuente, per evitare una doppia imposizione, applica il sistema dell'esenzione con riserva di progressione dell'aliquota mondiale. Ne consegue che, ai fini dell'imposta federale diretta, le norme di cui agli artt. 6 cpv. 1 e 52 cpv. 1 LIFD, che dispongono l'esenzione unilaterale degli elementi riferiti ad un'impresa, ad uno stabilimento d'impresa e ad un fondo sito all'estero, trovano conferma nel diritto internazionale superiore. Il diritto interno non viene dunque limitato da quello internazionale. La Svizzera potrà tenere conto di questi elementi per l'aliquota mondiale, per la ripartizione dei debiti e degli interessi passivi, per la riduzione di alcune deduzioni, soprattutto quelle di natura sociale.

### **4.2. Secondo la LAID**

Per quanto riguarda le legislazioni tributarie dei Cantoni, che sono governate dalla LAID, il diritto internazionale superiore limiterà il diritto impositivo della Svizzera (quale Stato di domicilio o di sede del contribuente), obbligandola ad esentare gli elementi riferiti ad un'impresa, ad uno stabilimento d'impresa e ad un fondo sito nell'altro Stato contraente. Tuttavia la Svizzera potrà tenere conto di questi elementi per l'aliquota mondiale, per la ripartizione dei debiti e degli interessi passivi, per la riduzione di alcune deduzioni, soprattutto quelle di natura sociale.

## **5. Le regole previste quando non è applicabile una CDI**

Vi sono tuttavia Stati con i quali la Svizzera non ha stipulato alcuna CDI; si tratta soprattutto degli Stati che non prevedono un'imposizione dei

redditi e delle sostanze, meglio conosciuti come «paradisi fiscali». Le conseguenze per quanto concerne gli elementi riferiti ad un'impresa, ad uno stabilimento d'impresa e ad un fondo sito in uno di questi Stati potrebbero pertanto essere le seguenti:

- a) ai fini dell'imposta federale diretta, è prevista un'esenzione *incondizionata* per le persone fisiche e le persone giuridiche (art. 6 cpv. 1 e 52 cpv. 1 LIFD). Per le persone fisiche, in base all'art. 7 cpv. 1 LIFD si terrà conto di questi elementi esteri esentati ai fini dell'aliquota (art. 36 LIFD). Per le persone giuridiche, invece, non vi è alcuna progressione di aliquota poiché si applica un'aliquota proporzionale (art. 68 LIFD). L'esenzione comporta per le persone fisiche una deduzione proporzionale dei debiti e degli interessi passivi e di alcune deduzioni, soprattutto quelle di natura sociale, in conformità dell'art. 6 cpv. 3, prima frase LIFD, che prevede un rinvio ai principi del diritto federale concernente il divieto di doppia imposizione intercantonale. Anche per le persone giuridiche (art. 52 cpv. 3, prima frase LIFD) si applicano i principi del diritto federale concernente il divieto di doppia imposizione intercantonale;
- b) ai fini delle imposte cantonali (e comunali), se un Cantone ha seguito le norme previste dalla LIFD, si applicheranno i principi di cui alla precedente lettera a);
- c) se invece il Cantone non prevede l'esenzione di tali elementi, e a nostro giudizio in conformità di quanto prevede formalmente e materialmente la LAID (art. 7 cpv. 4 LAID), non vi è alcun rischio che questi elementi, anche se situati in uno Stato a tassazione privilegiata, possano sfuggire all'imposizione nel Cantone.

## **6. La giurisprudenza del Tribunale federale in materia di (doppia) non imposizione**

### **6.1. *La prassi del Tribunale federale si applica anche agli immobili situati all'estero***

Benché il divieto costituzionale della doppia imposizione intercantonale (art. 127 cpv. 3 Cost.) abbia effetti soltanto nei rapporti intercantonali e

non sia applicabile nei conflitti internazionali<sup>21</sup>, l'Alta Corte ha riconosciuto una portata internazionale a questa disposizione. Di conseguenza i Cantoni non possono tassare gli immobili siti all'estero di proprietà di persone assoggettate illimitatamente in Svizzera, se questi elementi sono tassati nel Paese in cui sono siti<sup>22</sup>. In tal caso il Cantone, in virtù dell'applicazione della prassi di doppia imposizione intercantonale anche a livello internazionale, deve rinunciare all'imposizione del reddito e della sostanza dell'immobile estero<sup>23</sup>.

Questa giurisprudenza è stata criticata poiché estende il campo di applicazione dell'art. 127 cpv. 3 Cost. oltre i confini nazionali<sup>24</sup>. Inoltre dalla giurisprudenza non si può rilevare se lo stesso trattamento stabilito per gli immobili possa applicarsi anche agli stabilimenti d'impresa e alle imprese situate all'estero<sup>25</sup>. Il Tribunale federale non ha ancora ad oggi reso alcuna giustificazione giuridicamente sufficiente secondo la quale l'art. 127 cpv. 3 Cost. accorderebbe ugualmente una protezione in caso di doppia imposizione internazionale. Inoltre, non ha chiarito né giustificato perché questa protezione dovrebbe essere limitata alla proprietà immobiliare<sup>26</sup>. Secondo parte della dottrina in realtà sono in primo luogo dei motivi di giustizia fiscale risp. la riconoscibilità di un legame intenso e costante tra l'immobile e il territorio sul quale esso è situato che avreb-

---

<sup>21</sup> LOCHER/LOCHER, § 2, III C, 1 a, n° 1, 3, 5 a 9, 11, 13, e 14; PETER LOCHER, Introduzione al diritto fiscale intercantonale, II<sup>a</sup> ed., Manno 2010, pag. 9; DANIEL DE VRIES REILINGH, Droit fiscal intercantonale et international, pag. 109, Nr. 254; La double imposition intercantonale, Berna 2005, pag. 32, Nr. 76 (citato: Double imposition).

<sup>22</sup> LOCHER/LOCHER, § 2, III C, 2a; DE VRIES REILINGH, Droit fiscal intercantonale et international, pag. 109, Nr. 254; Double imposition, pagg. 32-33, Nr. 76.

<sup>23</sup> LOCHER/LOCHER, § 2, III C, 2a; DE VRIES REILINGH, Droit fiscal intercantonale et international, pag. 109, Nr. 254; Double imposition, pag. 33, Nr. 76.

<sup>24</sup> ERNST HOHN, in: Jean-François Aubert/Kurt Eichenberger/Jörg Paul Müller/René A. Rhinow/Dietrich Schindler (a cura di), Commentaire de la Constitution fédérale Suisse du 29 mai 1874, Basilea/Zurigo/Berna 1996, N 69 *ad* Art. 46 cpv. 2 (citato: Commentaire aCost); DE VRIES REILINGH, Droit fiscal intercantonale et international, pag. 109, Nr. 254; Double imposition, pag. 33, Nr. 76.

<sup>25</sup> HOHN, Commentaire aCost., N 69 *ad* Art. 46 cpv. 2; LOCHER/LOCHER, § 2, III C, 2b; DE VRIES REILINGH, Droit fiscal intercantonale et international, pag. 110, Nr. 254.

<sup>26</sup> HOHN, Commentaire aCost., N 71 *ad* Art. 46 cpv. 2.

bero portato il Tribunale federale a giudicare che gli immobili esteri non sono imponibili in Svizzera<sup>27</sup>, a condizione, che siano tassati all'estero.

## **6.2. I timori del Tribunale federale di una non imposizione**

Di recente, poi, il Tribunale federale si è dovuto occupare delle condizioni per il riconoscimento di uno stabilimento d'impresa creato in un paradiso fiscale (le Isole Cayman) da una società con sede in Svizzera (Canton Zugo)<sup>28</sup>. Nella sentenza, l'Alta Corte si è chinata sull'interpretazione della nozione di stabilimento di impresa. In particolare quando si tratta di definire lo stabilimento d'impresa estero di un'impresa svizzera, la legge deve stabilire se ed in quale misura l'utile di un'impresa svizzera debba essere esentato dall'imposizione.

Le disposizioni unilaterali che mirano ad evitare la doppia imposizione devono essere interpretate tendenzialmente a favore del diritto di imporre della Svizzera, anche perché, osserva il Tribunale federale, se vi è una CDI, sarà quest'ultima a mitigare un'eventuale eccessiva estensione del diritto d'imporre. Questa conclusione si giustifica anche alla luce di un'interpretazione teleologica della disposizione: è vero che le misure unilaterali si prefiggono di ridurre il rischio di una doppia imposizione, ma nel limite del possibile si deve anche impedire che tale disciplina unilaterale comporti una doppia non imposizione; quest'ultima è raramente evitata da accordi bilaterali in materia di doppia imposizione, ai quali è estranea la preoccupazione di evitare una doppia non imposizione<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> DE VRIES REILINGH, *Droit fiscal intercantonal et international*, pag. 110, Nr. 254; JEAN-MARC RIVIER, *Le droit fiscal international*, Neuchâtel 1983, pag. 44; LOCHER, *Kommentar zum DBG, I. Teil, N 6 ad Art. 6; Kommentar zum DBG, II. Teil, N 6 ad Art. 52; Internationales Steuerrecht*, pagg. 57-58, ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6. Auflage, Zurigo 2002, pagg. 118-119.

<sup>28</sup> Sentenza del 5 ottobre 2012 n. 2C\_708/2011, in: DTF 139 II 78; cfr. ANDREA PEDROLI, *Novità e tendenze legislative nel campo del diritto tributario*, RtiD II-2013, pag. 676 segg.

<sup>29</sup> PEDROLI, pag. 681; cfr. anche DTF 139 II 78 = RDAF 2013 II 445, consid. 3.1.2.

Questa sentenza è stata oggetto di critiche da parte della dottrina<sup>30</sup>, soprattutto con riferimento alla volontà del Tribunale federale di ricostruire una presunta volontà del legislatore, fondandosi su di un'interpretazione teleologica volta a combattere il fenomeno della doppia non imposizione nei casi di esenzione unilaterale.

Senza entrare nel merito di questa discussione, quel che ci interessa sottolineare è l'importanza data dall'Alta Corte, sia nella sua giurisprudenza concernente l'imposizione degli immobili all'estero, sia in quella più recente concernente il riconoscimento di uno stabilimento d'impresa, del principio dell'effettiva tassazione al luogo di situazione in assenza di un trattato convenzionale tra la Svizzera e lo Stato estero. Da un lato, il Tribunale federale vieta ai Cantoni, fondandosi sulle norme di collisione previste dal diritto di doppia imposizione intercantonale, di tassare gli immobili esteri, a patto che questi subiscano un'effettiva tassazione al luogo di situazione; dall'altro, invece, si richiedono esigenze un po' più elevate quando si tratta di ammettere l'esistenza di uno stabilimento d'impresa situato all'estero dove non esiste una CDI con la Svizzera, al fine di evitare il fenomeno di doppia non imposizione.

## **7. L'iniziativa parlamentare per evitare un'incongruenza tra LIFD e LAID**

La consigliera nazionale Marina Carobbio Guscetti aveva sollevato fondate obiezioni quanto alla mancata giustificazione politica riferita all'esenzione di un'impresa, di uno stabilimento d'impresa e di un fondo sito all'estero. Aveva quindi presentato un'iniziativa parlamentare il 23 dicembre 2011 con la quale proponeva di adeguare la LIFD per evitare un conflitto tra questa legge e la LAID<sup>31</sup>.

---

<sup>30</sup> ROBERT DANON, Benefices «offshore» et exemption au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD, in: Laurence Uttinger/Daniel P. Rentzsch/Conradin Luzi, Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zurigo/Basilea/Ginevra 2014, pag. 355 segg.; ROBERT DANON, Le principe de territorialité de l'impôt à l'épreuve de la planification fiscale des entreprises, RDAF 2013 II pag. 429.

<sup>31</sup> Iniziativa parlamentare «Imponibilità degli immobili situati all'estero e relativi redditi. Adattare la legge sull'imposizione federale diretta per evitare un'incongruenza tra LAID e LIFD», n. 11.498.

Il testo depositato e la relativa motivazione sono i seguenti:

### **Testo depositato**

Fondandomi sull'articolo 160 capoverso 1 della Costituzione federale e sull'articolo 107 della legge sul Parlamento, presento la seguente iniziativa:

Chiedo di modificare e adeguare la legge sull'imposta federale diretta per precludere la possibilità di esentare immobili e stabilimenti d'impresa esteri, particolarmente in Paesi a bassa fiscalità, e relativi redditi da parte delle persone fisiche e giuridiche.

### **Motivazione**

L'articolo 7 capoverso 1 e l'articolo 13 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (LAID) non consentono ai cantoni di escludere l'imponibilità degli immobili e di sostanza aziendale situati all'estero e relativi redditi. Nel contempo però la legge sull'imposta federale diretta (LIFD) consente l'esenzione dei redditi degli immobili situati all'estero e del reddito d'impresa esercitato all'estero con una stabile organizzazione (art. 6 e art. 52). Per quanto riguarda l'imponibilità degli immobili situati all'estero e della sostanza aziendale estera e relativi redditi la LAID e la LIFD sono in aperta contraddizione.

Inoltre quasi tutte le legislazioni cantonali non sono conformi alla LAID poiché escludono dall'imponibilità immobili e sostanza aziendale situati all'estero nonché i relativi redditi. Eppure non solo le imposte dei cantoni e dei comuni dal 1° gennaio 2001 devono essere conformi alla legge federale quadro, ma il legislatore nel 1990 approvò congiuntamente la LAID e la LIFD per garantire un'armonizzazione dei principi fondamentali tra le due leggi. L'imposizione anche a livello federale e dei cantoni dei redditi di immobili e stabilimenti di impresa esteri e dei relativi redditi risponde a un criterio di equità: tutti i contribuenti (persone fisiche e giuridiche) devono essere posti sullo stesso piano, indipendentemente dagli elementi di reddito e sostanza da loro detenuti.

È vero che le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni concluse dalla Svizzera con Stati esteri già stabiliscono la facoltà impositiva soltanto da parte dello Stato di situazione degli immobili e degli stabilimenti di impresa. Vi sono tuttavia alcuni Stati con i quali la Svizzera non ha patuito alcuna convenzione contro le doppie imposizioni e che non prevedono alcuna imposizione di questi elementi di reddito e di sostanza. È proprio nei confronti di questi casi che bisogna prevedere un'imposizione in Svizzera.

La Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale, il 12 novembre 2012, ha respinto con 18 voti contro 7 l'atto parlamentare della deputata ticinese con le seguenti motivazioni<sup>32</sup>:

Secondo una maggioranza della Commissione non c'è bisogno di intervenire nel senso chiesto dall'iniziativa. Dato che nel caso della LAID si tratta di una legge quadro, risultano determinanti le leggi fiscali cantonali. La supposta contraddizione tra la LAID e la LIFD in realtà non sussisterebbe, tanto più che la maggior parte dei Cantoni non riscuote imposte su immobili e stabilimenti d'impresa esteri. Reputa inoltre estremamente limitato il rischio di una doppia non imposizione di immobili e stabilimenti d'impresa nei Paesi con i quali la Svizzera non ha concluso convenzioni contro le doppie imposizioni, soprattutto se si pensa al notevole dispendio amministrativo che comporterebbe un abbandono dell'esenzione dall'imponibilità di questi valori di reddito e di sostanza. La maggioranza della Commissione ritiene perciò l'attuale sistema dell'imposizione nel luogo di origine, analogo a quello praticato nella concorrenza fiscale intercantonale, pertinente e sufficientemente efficace.

Una minoranza della Commissione è favorevole all'iniziativa perché, dandovi seguito, potrebbero essere esaminati dettagliatamente il problema generale della doppia non imposizione e le eventuali misure intese a disciplinarlo. Ritiene che il Consiglio federale abbia finora trascurato la questione, nonostante organizzazioni internazionali come l'OCSE o la Commissione europea esprimano la loro preoccupazione in merito.

Sarebbe opportuno conoscere se, e con quali motivazioni, il Dipartimento delle finanze ha preso posizione su questo atto parlamentare e, se ha esaminato l'art. 7 cpv. 4 LAID che, a nostro giudizio, vieta ai Cantoni di inserire nelle loro legislazioni, esenzioni non previste dallo stesso art. 7 cpv. 4 LAID.

## **8. I trend internazionali**

### **8.1. Introduzione**

Nella definizione del perimetro territoriale della norma tributaria in senso materiale, ossia nell'individuazione dell'ambito spaziale dei presup-

---

<sup>32</sup> Critico sulla precipitosità della decisione di accantonare l'iniziativa parlamentare dell'on. Carobbio Guscelli PEDROLI, pag. 683.

posti oggetto della potestà tributaria di uno Stato (o altro ente dotato di una competenza, più o meno estesa, in materia tributaria), uno degli aspetti che possono essere valutati dal legislatore è rappresentato dalla possibilità che una determinata fattispecie che integri il presupposto teorico del tributo sfugga completamente ad imposizione, sia in detto Stato, sia nel diverso Stato con il quale tale fattispecie presenti un legame sostanziale.

In particolare, tale valutazione tende ad assumere rilevanza con riferimento a quelle imposte di carattere generale, intese a costituire la spina dorsale di un ordinamento tributario fondato su principi di equità sociale, solidarietà e ripartizione degli oneri pubblici in base alla capacità contributiva di chi possa godere dei relativi beni pubblici (e, quindi, alle imposte con finalità anche redistributiva). Nella maggior parte dei Paesi occidentali, tale funzione, all'interno dei rispettivi ordinamenti tributari, è svolta dalle imposte sul reddito e, in minor misura, sul patrimonio<sup>33</sup>. Detti tributi, al fine di ottemperare alla propria funzione redistributiva e solidaristica, sono oggi frequentemente fondati sul principio della teorica assoggettabilità ad imposta di tutte le fattispecie imputabili a persone che presentino un radicamento con lo Stato che sia ritenuto, in base ad una molteplicità di parametri (prevalentemente di carattere sostanziale), significativo da parte del legislatore<sup>34</sup>.

Appare dunque evidente che, nel presupposto della suddetta funzione attribuita alle imposte sui redditi, il legislatore tenda a bilanciare e contemporaneamente (*i*) il perseguimento di obiettivi di politica economica attraverso la definizione del perimetro territoriale delle norme tributarie (p. es.,

---

<sup>33</sup> Le statistiche elaborate dall'OCSE con riferimento alla ripartizione delle entrate tributarie dei suoi Stati membri evidenzia un'incidenza delle imposte sul reddito (delle persone fisiche e giuridiche) sul totale delle entrate tributarie pari a circa il 35% nel periodo 1995-2005. Se tale dato è combinato a quello dell'incidenza delle imposte sul patrimonio (6%) e dei contributi sociali (25%), i quali hanno una base imponibile analoga a quella dell'imposta gravante sui redditi da lavoro, l'incidenza totale di tali tributi «personali» arriva a 2/3 del gettito tributario complessivo (cfr. OECD, *Revenue Statistics 1965-2006*, Parigi 2007, pagg. 33-38).

<sup>34</sup> Si veda, per un'analisi comparativa in merito, IBFD Tax Research Platform, Country Surveys.

l'eliminazione di ostacoli e disincentivi tributari per le imprese nazionali che intendano stabilirsi all'estero, o la concessione indiretta di sussidi all'esportazione di prodotti nazionali) e l'esigenza, spesso sentita, di eliminare o alleviare fenomeni di doppia imposizione internazionale, con (ii) lo scopo di evitare che fattispecie impositive che presentino un sostanziale collegamento con lo Stato (di tipo personale o reale) sfuggano sia all'imposta nazionale, che ad analoghe imposte estere, in spregio al principio di capacità contributiva.

## **8.2. *L'attenzione per il fenomeno della (doppia) non imposizione nel secondo dopoguerra: i primi documenti elaborati dall'OCSE***

Che la preoccupazione di cui al punto (ii) di cui sopra non sia di recente genesi lo si può desumere indirettamente da una sommaria analisi storica del Modello di Convenzione fiscale OCSE sui redditi e sul patrimonio.

Nella Bozza di Modello pubblicata dall'OCSE nel 1963, che si fondava sui lavori svolti negli anni Cinquanta in seno all'Organizzazione per la Cooperazione Economica Europea, p. es., si evidenziavano i rischi di (doppia) non imposizione derivanti dalla diversa qualificazione delle società di persone (ed enti analoghi) ai sensi della disciplina delle imposte sui redditi degli Stati contraenti e si raccomandava a questi ultimi di includere nelle proprie convenzioni specifiche norme che regolassero tali fattispecie<sup>35</sup>. Ancora, in relazione all'art. 21, il quale attribuiva potestà impositiva esclusiva allo Stato di residenza con riferimento ad ogni reddito non soggetto alla specifica disciplina recata da altri articoli della Bozza, il relativo Commentario<sup>36</sup> evidenziava il rischio di (doppia) non imposizione nei casi in cui, per norma interna, lo Stato della residenza non assoggettasse ad imposta il rilevante reddito. Inoltre, l'art. 23A, che disciplinava l'eliminazione della doppia imposizione attraverso il metodo dell'esenzione, (i) prevedeva già un'eccezione all'applicazione di tale metodo nel caso di dividendi ed interessi, in considerazione della limitata potestà (e dunque livello) impositiva(o) riconosciuta allo Stato della

---

<sup>35</sup> Paragrafo 3 del Commentario all'articolo 3 della Bozza di Modello OCSE (1963).

<sup>36</sup> Paragrafo 2 del Commentario all'articolo 21 della Bozza di Modello OCSE (1963).

fonte dagli artt. 10 e 11 della Bozza e (ii) subordinava in ogni caso l'applicazione dell'esenzione da parte dello Stato della residenza all'esistenza di una teorica potestà impositiva in capo allo Stato della fonte in base alle norme di ripartizione di detta potestà recate dagli articoli 6-22. Il Commentario a tale articolo, poi, evidenziava la possibilità che gli Stati contraenti potessero adottare delle deroghe all'obbligo di applicare il metodo dell'esenzione, in particolare nei casi in cui lo Stato della fonte non disponesse di una norma impositiva di diritto interno che permettesse l'effettivo esercizio della potestà impositiva attribuitagli dalla convenzione (e dunque al fine di evitare fenomeni di – doppia – non imposizione)<sup>37</sup>.

Nel Modello di Convenzione del 1977, il Commentario riprendeva il tema della (doppia) non imposizione con riferimento alle società di persone<sup>38</sup> ed evidenziava i rischi di (doppia) non imposizione derivanti dalla prassi di taluni Stati di attribuire in sede convenzionale la potestà impositiva esclusiva allo Stato di bandiera di navi impiegate in traffico internazionale, con riferimento alle remunerazioni per attività di lavoro subordinato svolte a bordo di dette navi<sup>39</sup>. Più interessante è tuttavia notare come il Commentario all'art. 23A, elaborando il corrispondente commento presente nel Commentario alla Bozza di Modello del 1963, descrivesse la prassi di alcuni Paesi di prevedere circostanziate eccezioni alla generale applicazione del metodo dell'esenzione, in particolare al fine di evitare fenomeni di (doppia) non imposizione nei casi in cui talune fattispecie reddituali non fossero assoggettate ad imposizione da parte dello Stato della fonte o, a motivo di circostanze di fatto (p. es. in decorso dei termini di accertamento, o la compensazione con perdite pregresse), la relativa imposta non fosse ivi riscossa<sup>40</sup>. Una simile preoccupazione, connessa al rischio che l'applicazione della rilevante convenzione potes-

---

<sup>37</sup> Paragrafo 33 del Commentario all'articolo 23 della Bozza di Modello OCSE (1963).

<sup>38</sup> Paragrafo 6 del Commentario all'articolo 1 del Modello OCSE (1977).

<sup>39</sup> Paragrafo 4 del Commentario all'articolo 15 del Modello OCSE (1977).

<sup>40</sup> Paragrafo 35 del Commentario all'articolo 23 del Modello OCSE (1977). In simili termini si esprimeva il Commentario all'art. 17, paragrafo 5, con riferimento al caso in cui il reddito derivante dalla prestazione artistica o sportiva, imponibile nello Stato della fonte ai sensi dell'art. 17, comma 2, non fosse assoggettata ad imposta da parte di detto Stato ai sensi del proprio diritto interno.

se generare fattispecie di (doppia o parziale) non imposizione, era inoltre manifestata anche con riferimento alle norme convenzionali che limitavano la potestà impositiva dello Stato della fonte, tanto che il Commentario si premurava di suggerire agli Stati contraenti possibili soluzioni per scongiurare detto fenomeno, innescato dalla mancata imposizione del reddito da parte dello Stato della residenza<sup>41</sup>.

### **8.3. *L'evoluzione intervenuta nell'approccio OCSE al problema della (doppia) non imposizione***

L'impostazione seguita dall'OCSE con riferimento al fenomeno della (doppia) non imposizione si è evoluta nel corso degli anni. Da un lato, infatti, l'OCSE ha continuato a riconoscere una rilevanza autonoma al tema della (doppia) non imposizione derivante dalla fisiologica interazione tra ordinamenti tributari nazionali non armonizzati e tra detti ordinamenti e le convenzioni in materia fiscale elaborate sulla base del Modello OCSE. Dall'altro, tuttavia, l'organizzazione internazionale ha iniziato a manifestare uno specifico interesse per la (doppia, totale o parziale) non imposizione quale effetto potenzialmente patologico di manovre elusive ed evasive consistenti nello sfruttamento strumentale delle disparità tra gli ordinamenti tributari di Stati diversi e delle maggiori difficoltà di attuazione del prelievo tributario (accertamento e riscossione dell'imposta) in fattispecie transfrontaliere, nonché nell'utilizzo improprio delle convenzioni fiscali. Il primo punto di svolta in tal senso è rappresentato dagli studi elaborati dall'OCSE a metà degli anni Ottanta e culminati con la pubblicazione nel 1987 di *International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies*<sup>42</sup>.

Il tema della (doppia) non imposizione – considerata quale situazione giuridica di per sé da non perseguire, o, quantomeno, da non favorire da

---

<sup>41</sup> Cfr. il paragrafo 20 del Commentario all'articolo 10, il paragrafo 10 del Commentario all'art. 11, il paragrafo 6 del Commentario all'art. 12, il paragrafo 21 del Commentario all'art. 13 e il paragrafo 3 del Commentario all'art. 21.

<sup>42</sup> Nella stessa direzione va inquadrato il rapporto *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*, approvato dal Consiglio dell'OCSE nel 1998, con la significativa astensione di Svizzera e Lussemburgo.

parte degli Stati – ha continuato tuttavia ad essere oggetto di interesse da parte dell'OCSE. Verso la fine degli anni Novanta, il Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE (CFA) ha elaborato i principi che dovrebbero informare l'applicazione delle convenzioni fiscali alle società di persone e, nel 1999, ha pubblicato il rapporto *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, le cui conclusioni sono state poi incluse nel Commentario al Modello OCSE del 2000. In tale rapporto, l'esigenza di evitare doppie non imposizioni «potenziali» è sostanzialmente equiparata dall'OCSE a quella di evitare fenomeni di doppia imposizione; tale esigenza assume inoltre a parametro di riferimento che deve essere tenuto in debita considerazione al fine di interpretare ed applicare le convenzioni conformi al Modello<sup>43</sup>.

#### **8.4. Il progetto BEPS**

Con la recente crisi finanziaria internazionale, e il conseguente acuirsi delle esigenze di bilancio manifestate da molti governi, il tema della (doppia) non imposizione internazionale è poi divenuto uno specifico oggetto di interesse all'interno delle azioni intraprese da tali governi per arginare il più ampio fenomeno dell'erosione della base imponibile e della traslazione all'estero degli utili d'impresa (BEPS, acronimo dell'inglese *Base Erosion and Profit Shifting*). Giova in merito ricordare come i rappresentanti degli Stati membri del gruppo informale G20, nel corso dell'incontro tenutosi il 18 e 19 giugno 2012 a Los Cabos, abbiano sottolineato la necessità di prevenire il suddetto fenomeno e, meno di un anno più tardi, gli stessi abbiano sostanzialmente dato mandato all'OCSE di elaborare un piano di azione contenente le misure ritenute necessarie per contrastarlo efficacemente<sup>44</sup>.

---

<sup>43</sup> Cfr., a titolo esemplificativo, i paragrafi 52 e 109 del rapporto ed il paragrafo 32.6 del Commentario all'articolo 23 del Modello OCSE, come modificato nel 2000. Parte della dottrina ha criticato tale impostazione. Cfr., per tutti, MICHAEL LANG, *Double non-taxation: General Report*, *IFA Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, pag. 81 segg.

<sup>44</sup> Si veda la dichiarazione dei leader del G20 a margine dell'incontro tenutosi a Parigi il 29 e 30 maggio 2013 (adottata il 29 maggio 2013, in: [http://www.oecd.org/tax/C-MIN\(2013\)22-FINAL-ENG.pdf](http://www.oecd.org/tax/C-MIN(2013)22-FINAL-ENG.pdf) [pagina consultata il 12 settembre 2014]).

Dando seguito a tale mandato, l'OCSE ha elaborato un Piano d'Azione, pubblicato il 19 luglio 2013, che rappresenta la *roadmap* delle attività che dovrebbero essere completate entro la fine del 2015 per garantire l'implementazione di un'efficace azione di contrasto multilaterale al fenomeno BEPS. L'elaborazione concettuale dell'OCSE rappresenta l'evoluzione più recente e la sintesi dei lavori, concernenti l'evasione e l'elusione fiscale internazionale e il contrasto alla competizione fiscale dannosa, sviluppati nel corso dei tre decenni precedenti e sopra sommariamente descritti (cfr. paragrafo 8.3.). L'OCSE, in particolare, evidenzia come le attuali norme che reggono l'applicazione delle imposte dirette nei rapporti internazionali (sia di diritto interno, sia di fonte pattizia) creino diverse opportunità per i gruppi internazionali di implementare strategie di BEPS. L'OCSE rileva in merito come la (doppia) non imposizione non costituisca, di per sé, motivo di preoccupazione, ma lo diventi nei casi in cui, attraverso condotte artificiali, la base imponibile sia dissociata dalle attività che effettivamente generino la stessa (la preoccupazione, così espressa, appare simile a quella manifestata dal Tribunale federale nella sopra richiamata sentenza concernente l'esistenza di uno stabilimento d'impresa nelle Isole Cayman)<sup>45</sup>. Per contrastare tali condotte l'OCSE ritiene necessario elaborare nuovi standard internazionali che siano diffusamente implementati sia nella legislazione interna, che nelle convenzioni bilaterali concluse dagli Stati in materia tributaria<sup>46</sup>.

Tale volontà di arginare il fenomeno della (doppia) non imposizione provocato da condotte artificiali, volte a dissociare la base imponibile dalle relative attività di impresa, si estrinseca in particolare in quattro azioni suggerite dall'OCSE nel Piano d'Azione. In primo luogo, con l'azione 2, l'OCSE propone che gli Stati modifichino le loro norme interne e le proprie convenzioni fiscali al fine di evitare che l'impiego nei rapporti internazionali di strumenti finanziari ed enti fiscalmente ibridi (ossia qualificati in modo difforme da parte di due Stati) possa condurre a fattispecie di (doppia) non imposizione<sup>47</sup>. In secondo luogo, con l'azio-

---

<sup>45</sup> OCSE, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Parigi 2013, pagg. 10 e 13.

<sup>46</sup> *Ibidem*, pag. 13.

<sup>47</sup> *Ibidem*, pagg. 15 e 16. Si pensi al caso della deduzione, da parte di uno Stato, di pagamenti operati da una società ivi residente e che esso qualifichi come interessi e

ne 3, l'OCSE suggerisce di rafforzare le discipline CFC, al fine di contrastare più efficacemente fenomeni di temporanea (doppia) non imposizione<sup>48</sup>. In terzo luogo, con l'azione 4, l'OCSE prospetta la possibilità di contrastare fenomeni di sostanziale (doppia) non imposizione attraverso l'introduzione di norme interne volte a limitare la deducibilità degli oneri finanziari, in particolare infragruppo, che non siano imponibili nello Stato di residenza del percettore, o che maturino su prestiti impiegati per finanziare attività che generano redditi esenti<sup>49</sup>. Infine, con l'azione 6, l'OCSE propone di introdurre norme interne e pattizie volte a prevenire un utilizzo abusivo delle convenzioni fiscali finalizzato alla creazione di fattispecie di (doppia) non imposizione<sup>50</sup>.

### **8.5. *La (doppia) non imposizione nei recenti lavori del Consiglio e della Commissione dell'UE***

Una simile attenzione al fenomeno della (doppia) non imposizione ha anche caratterizzato le recenti attività del Consiglio e della Commissione dell'UE.

Già nella sua comunicazione del 19 dicembre 2006, concernente il coordinamento dei sistemi di imposizione diretta degli Stati membri, la Commissione aveva evidenziato come le «sfasature tra sistemi fiscali dovute alla mancanza di coordinamento possono anche dar luogo ad una involontaria non imposizione e a possibilità di abuso», le quali «pregiudicano in egual misura gli interessi del mercato interno in quanto compromettono l'equità e l'equilibrio dei sistemi fiscali degli Stati membri».

---

della corrispondente esenzione degli stessi da parte dello Stato di residenza del percettore, che li qualifichi come dividendi e applichi pertanto le proprie norme interne volte ad eliminare il fenomeno della doppia imposizione economica.

<sup>48</sup> *Ibidem*, pag. 16.

<sup>49</sup> *Ibidem*, pagg. 16 e 17.

<sup>50</sup> *Ibidem*, pagg. 18 e 19. È interessante notare come l'OCSE esplicitamente preveda che «*Work will also be done to clarify that tax treaties are not intended to be used to generate double non-taxation and to identify the tax policy considerations that, in general, countries should consider before deciding to enter into a tax treaty with another country*».

La Commissione si era quindi impegnata ad analizzare tali fenomeni nell'ambito delle sue future iniziative in materia.

Inoltre, il Consiglio, nelle sue conclusioni del 24 giugno 2011, aveva espressamente richiesto alla Commissione di impegnarsi nella lotta alle pratiche fiscali dannose e di elaborare proposte volte a contrastare i fenomeni di frode ed evasione fiscale nel mercato interno<sup>51</sup>.

In risposta a tali stimoli, la Commissione ha posto in essere una serie di azioni coordinate, concernenti (anche) il tema della (doppia) non imposizione.

In primo luogo, nella comunicazione dell'11 novembre 2011, concernente la doppia imposizione nel mercato interno<sup>52</sup>, ha sottolineato la necessità che gli Stati membri si impegnino al fine di evitare fenomeni di (doppia) non imposizione ed ha evidenziato come il perseguimento di tale politica sia particolarmente urgente in un momento di pressanti esigenze di bilancio.

La Commissione ha quindi lanciato una pubblica consultazione nel mese di febbraio 2012, che si è conclusa alla fine di maggio dello stesso anno, concernente il fenomeno della (doppia) non imposizione nell'UE<sup>53</sup>. Le informazioni ricevute nel corso della consultazione sono poi state rielaborate ed utilizzate per redigere la *comunicazione COM(2012) 722 final* e la *raccomandazione 2012/772/UE* del 6 dicembre 2012.

Con la comunicazione del 6 dicembre 2012, la Commissione ha fatto il punto sulle iniziative intraprese e sulle nuove azioni da implementare al fine di contrastare i fenomeni di frode ed evasione fiscale nel mercato interno. In tale comunicazione<sup>54</sup>, la Commissione ha evidenziato il rischio che la pianificazione fiscale aggressiva, posta in essere da contribuenti europei che si avvalgano, anche artificiosamente, delle incon-

---

<sup>51</sup> EUCO 23/11, pag. 4.

<sup>52</sup> COM(2011) 712 final.

<sup>53</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/2012\\_double\\_non\\_taxation\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2012_double_non_taxation_en.htm) (pagina consultata il 12 settembre 2014).

<sup>54</sup> COM(2012) 722 final, pagg. 6-8.

gruenze tra legislazioni nazionali, possa condurre a situazioni in cui alcuni redditi restino «ovunque non assoggettati ad imposta». La Commissione ha pertanto raccomandato agli Stati membri di introdurre, nel loro diritto interno e nelle loro convenzioni fiscali, norme comuni ed efficaci nel contrastare detto fenomeno e si è impegnata a rilanciare le attività del gruppo di lavoro del codice di condotta sulla tassazione delle imprese<sup>55</sup>.

Infine, con la raccomandazione 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva nel settore dell'imposizione diretta, la Commissione ha nuovamente evidenziato il rischio che detta pianificazione conduca a fattispecie di (doppia) non imposizione<sup>56</sup> e ha suggerito la necessità di intraprendere azioni coordinate da parte degli Stati membri al fine di contrastare detto fenomeno<sup>57</sup>, il quale può indurre flussi artificiali di capitali e movimenti artificiali di contribuenti nel mercato interno, danneggiando il corretto funzionamento dello stesso ed erodendo le basi imponibili degli Stati membri<sup>58</sup>. La Commissione ha poi riconosciuto come la causa prima del fenomeno della (doppia) non imposizione sia rinvenibile nella inadeguatezza tanto nelle norme tributarie convenzionali, quanto di quelle interne degli Stati membri. La Commissione, in particolare, ha puntato il dito contro le norme interne che dispongono l'esenzione unilaterale dei redditi conseguiti all'estero da contribuenti residenti a prescindere dall'effettiva imposizione di detti redditi nello Stato della fonte<sup>59</sup>. Con riferimento a tali fattispecie, ha quindi incoraggiato gli Stati membri a non esentare unilateralmente i redditi di fonte estera che non siano effettivamente assoggettati ad imposta nello Stato di origine<sup>60</sup>.

---

<sup>55</sup> Nel 2013 e nel 2014, il Gruppo di lavoro sul Codice di Condotta si è occupato di analizzare le problematiche di (doppia) non imposizione derivanti dall'utilizzo di strumenti finanziari ed enti ibridi, nonché dai diversi standard di stabile organizzazione impiegati dagli Stati membri dell'Unione (cfr. «EU Update», in *European Taxation* (2014), pag. EU-31).

<sup>56</sup> Raccomandazione 2012/772/UE, considerando 2 e 5.

<sup>57</sup> *Ibidem*, considerando 4.

<sup>58</sup> *Ibidem*, considerando 5.

<sup>59</sup> *Ibidem*, considerando 7.

<sup>60</sup> *Ibidem*, punto 3.3.

Nello stesso solco, si rileva che l'8 luglio 2014 il Consiglio (ECOFIN) ha approvato la proposta di modifica della Direttiva Madre-Figlia, originariamente presentata dalla Commissione, che prevede una disposizione di contrasto dei fenomeni di (doppia) non imposizione derivanti dalla diversa qualificazione di uno strumento finanziario da parte di due Stati membri<sup>61</sup>. La Direttiva di modifica prevede in merito che l'esenzione degli utili distribuiti, nello Stato della società Madre, sia subordinata alla non deducibilità degli stessi utili ai sensi del diritto tributario dello Stato della società Figlia<sup>62</sup>. Come evidenziato nel secondo considerando della Direttiva di modifica, il Consiglio ha ritenuto che i benefici della Direttiva Madre-Figlia non debbano «portare a situazioni di doppia non imposizione e pertanto generare vantaggi fiscali involontari per i gruppi di società madri e figlie di Stati membri diversi rispetto ai gruppi di società di uno stesso Stato membro».

## 8.6. Conclusioni

Dalla breve analisi sopra condotta è possibile trarre le seguenti conclusioni.

In primo luogo, i lavori dell'OCSE relativi al Modello di Convenzione fiscale sui redditi e sul patrimonio evidenziano che, almeno a partire dagli anni Sessanta, una parte dei Paesi membri dell'organizzazione si è sempre dimostrata sensibile al problema della possibile (doppia) non imposizione scaturente dall'applicazione di convenzioni bilaterali conformi al suddetto Modello. A *fortiori*, si può desumere che, per tali Stati, il tema della (doppia) non imposizione internazionale abbia rappresentato – e rappresenti – una rilevante questione di politica fiscale in relazione alla definizione del perimetro territoriale delle proprie norme tributarie in senso materiale.

In secondo luogo, per quanto il tema della (doppia) non imposizione mantenga una sua autonoma rilevanza nella politica tributaria internazionale, gli sviluppi degli ultimi decenni, riscontrabili dall'analisi dei lavori dell'OCSE e dell'UE, evidenziano come lo stesso assurga a sempre

---

<sup>61</sup> Direttiva 2014/86/UE dell'8 luglio 2014.

<sup>62</sup> *Ibidem*, articolo 1, comma 1, lettera a).

maggior rilievo quale patologica conseguenza di atti di pianificazione fiscale aggressiva e di elusione tributaria. Tali fenomeni sono oggi oggetto di una (almeno nominale) convergenza delle politiche tributarie dei più importanti Paesi presenti sullo scacchiere internazionale, convergenza diretta ad affermare il principio del necessario contrasto di tali fenomeni e degli effetti dannosi che ne possano derivare.

All'interno di tale generale tendenza, ed in terzo luogo, si va delineando un chiaro orientamento degli Stati a considerare inaccettabile la (doppia) non imposizione derivante dalla messa in opera, da parte dei contribuenti, di condotte artificiose che producano l'effetto (i) di dissociare la base imponibile dalle attività (d'impresa) che la generano e di (ii) allocare formalmente tale base imponibile in Stati o territori a fiscalità privilegiata o sostanzialmente nulla. La preoccupazione che tale orientamento manifesta, la quale emerge limpidamente nei recenti lavori dell'OCSE concernenti il progetto BEPS ed in quelli della Commissione europea in materia di pianificazione fiscale aggressiva e di elusione fiscale, evoca la preoccupazione palesata dal Tribunale federale nella sentenza richiamata al precedente paragrafo 6.2., emanata in un procedimento avente ad oggetto l'(in)esistenza di uno stabilimento di impresa di una società svizzera alle Isole Cayman.

## **9. Conclusioni e conseguenze per il Canton Ticino**

Le disposizioni della LAID stabiliscono il principio dell'imposizione universale del reddito e della sostanza della persona fisica, risp. dell'utile e del capitale della persona giuridica. Nei rapporti intercantonali sono applicabili le norme di collisione elaborate dal Tribunale federale sulla base dell'art. 127 cpv. 3 Cost.

Alcuni Cantoni hanno previsto disposizioni sulla base delle quali il reddito e la sostanza (risp. l'utile e il capitale) esteri riferiti alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero sono imponibili nella loro giurisdizione. La Legge tributaria ticinese invece, come quella di altri Cantoni, stabilisce l'esonazione di questi elementi di reddito e di sostanza delle persone fisiche (art. 5 cpv. 1 LT), risp. di utile e di capitale delle persone giuridiche (art. 62 cpv. 1 LT), situati all'estero.

I Cantoni sono tenuti a rispettare, nell'elaborazione della loro legislazione, i principi della LAID. Nel caso in cui, come quello di specie, le norme della LAID differiscano da quelle della LIFD, i Cantoni sono pure obbligati a seguire le disposizioni della LAID (art. 72 cpv. 2 LAID). Per quanto riguarda la LT è stata seguita la LIFD (artt. 6 cpv. 1 e 52 cpv. 1 LIFD), in luogo della LAID. È necessario quindi, non solo per questioni di parità di trattamento, ma anche e soprattutto per rispettare l'art. 7 cpv. 4 LAID e gli ultimi sviluppi giurisprudenziali e internazionali, che le autorità politiche abbiano a riesaminare gli artt. 5 cpv. 1 e 62 cpv. 1 LT, al fine di conformarli alla LAID.

La necessità di una modifica volta ad imporre gli elementi riferiti alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero, si propone oggi con urgenza anche in considerazione dello stato sempre più precario della finanza pubblica del Cantone Ticino e dei suoi Comuni. Non è giustificabile in un momento in cui si richiedono sacrifici finanziari a tutti i ceti della popolazione, anche a quelli più disagiati, che gli elementi situati all'estero e oggi oggetto di un'esenzione unilaterale possano continuare a beneficiare di un privilegio fiscale ingiustificato e non conforme al diritto federale superiore.

Non possiamo concludere questo articolo senza rilevare che l'esenzione stabilita dalla LIFD è di per sé difficilmente giustificabile dal profilo equitativo e costituisce una concorrenza fiscale pregiudizievole nei confronti degli altri Stati.