

ESTRATTO

RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II- 2014

Samuele Vorpe

**Novità legislative
nel campo del diritto tributario**

Direzione e responsabilità editoriale:

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

Redazione della parte fiscale:

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

incaricati dal Consiglio di Stato

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

Distribuzione: – 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)

Novità legislative nel campo del diritto tributario

*Samuele Vorpe**

1. Legislazione federale
 - 1.1. Legge federale sul trattamento fiscale delle spese di formazione e perfezionamento professionali del 27 settembre 2013
 - 1.2. Legge federale sull'adeguamento formale delle basi temporali per l'imposizione diretta delle persone fisiche del 22 marzo 2013
2. Legislazione cantonale
 - 2.1. Amnistia fiscale cantonale
 - 2.2. Coefficiente di imposta cantonale
 - 2.3. Aliquota d'imposta alla fonte per redditi accessori
 - 2.4. Riduzione provvigione di riscossione imposta alla fonte
 - 2.5. Tassa per attestazioni fiscali e decisioni di esenzione
 - 2.6. Provvigione di rappresentanza
 - 2.7. Dispenso minimo per la tassazione secondo il dispendio
 - 2.8. Innalzamento delle deduzioni massime per liberalità ad enti di pubblica utilità

1. Legislazione federale

1.1. Legge federale sul trattamento fiscale delle spese di formazione e perfezionamento professionali del 27 settembre 2013

1.1.1. Parificazione delle spese di perfezionamento con quelle di formazione professionali, comprese le spese di riqualificazione

Dopo un lungo tira e molla tra il Consiglio degli Stati e il Consiglio nazionale, il 27 settembre 2013 l'Assemblea federale ha approvato la Legge federale sul trattamento fiscale delle spese di formazione e di perfezionamento professionali¹. Il Consiglio federale ha posto in vigore la ci-

* Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI.

¹ RU 2014 1105.

tata legge con effetto al 1° gennaio 2016². Le nuove disposizioni esplicheranno effetto da tale data sia ai fini dell'imposta federale diretta, sia ai fini delle imposte cantonali (art. 72r della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14])³.

La novella legislativa concretizza la mozione n. 08.3450, presentata dalla Commissione dell'economia e dei tributi (CET) del Consiglio degli Stati in data 1° settembre 2008. La mozione chiedeva al Consiglio federale di sottoporre un progetto di legge che parificasse il trattamento fiscale delle spese di formazione con quelle di perfezionamento, considerando tuttavia un tetto massimo ammesso in deduzione, nonché l'indeducibilità delle spese per la formazione professionale iniziale. Nonostante l'iniziale parere negativo del Consiglio federale, entrambe le Camere federali hanno accolto chiaramente la mozione⁴. Il nuovo ordinamento giuridico apporta le seguenti modifiche rispetto a quello attuale:

² DFF, La Deduzione fiscale riveduta delle spese di formazione e perfezionamento vale dal 2016, Comunicato stampa, Berna, 16 aprile 2014.

³ Il legislatore ha deciso di non concedere ai Cantoni un termine di due anni, a decorrere dall'entrata in vigore nella LAID della Legge federale sul trattamento fiscale delle spese di formazione e perfezionamento professionali. È per questo motivo che il Consiglio federale ha fissato quale data il 1° gennaio 2016; infatti in tal modo si è concesso ai Cantoni il tempo necessario per adeguare le loro leggi (cfr. FF 2011 2365, 2392).

⁴ Il Consiglio degli Stati ha adottato la mozione il 30 settembre 2009 con 25 voti contro 12, così come il Consiglio nazionale, con 157 voti favorevoli contro 3. In quest'ultimo caso l'approvazione è avvenuta il 23 settembre 2009.

Tabella 1: Differenze tra il diritto attuale e il nuovo diritto nell'ambito delle deduzioni per cicli di formazione e perfezionamento intrapresi dal contribuente

(Fonte: FF 2011 2365, 2383, con aggiunte dell'autore)

Tipo di spesa	Deducibilità	Diritto attuale sino al 31.12.2015	Deducibilità	Nuovo diritto dal 01.01.2016
Perfezionamento	Sì	Deduzione organica quale costo di conseguimento del reddito (artt. 26 cpv. 1 lett. <i>d</i> LIFD, 9 cpv. 1 LAID)	Sì	Raggruppate in un'unica deduzione anorganica sino ad un importo massimo (artt. 33 cpv. 1 lett. <i>j</i> LIFD, 9 cpv. 2 lett. <i>o</i> LAID)
Formazione in vista di un avanzamento	No	Costo di sostentamento non deducibile (artt. 34 lett. <i>b</i> LIFD, 9 cpv. 2 LAID e contrario)	Sì	
Riqualificazione volontaria	No		Sì	
Riqualificazione determinata da circostanze esterne	Sì	Deduzione organica quale costo di conseguimento del reddito (artt. 26 cpv. 1 lett. <i>d</i> LIFD, 9 cpv. 1 LAID)	Sì	
Reinserimento	Sì		Sì	
Prima formazione	No	Costo di sostentamento non deducibile (artt. 34 lett. <i>b</i> LIFD, 9 cpv. 2 LAID e contrario)	No	Costo di sostentamento non deducibile
Hobby	No		No	

Osservando la Tabella 1, si possono trarre le seguenti considerazioni:

- le spese di perfezionamento professionale, che costituiscono delle spese direttamente connesse con la professione attuale e necessarie per il suo esercizio (artt. 26 cpv. 1 lett. *d* della Legge federale sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11], 9 cpv. 1 LAID), continueranno ad essere deducibili anche nel nuovo diritto (artt. 33 cpv. 1 lett. *j* LIFD, 9 cpv. 2 lett. *o* LAID). Tuttavia, tale spesa non sarà più illimitatamente deducibile, in quanto il legislatore ha voluto introdurre un tetto massimo (di fr. 12 000 per l'imposta federale diretta e di un importo da stabilire per l'imposta diretta dei singoli Cantoni);
- le spese per la formazione in vista di un avanzamento professionale, che non sono in stretta relazione con la professione attualmente esercitata, non deducibili secondo il diritto vigente (artt. 34 lett. *b* LIFD,

9 cpv. 2 LAID *e contrario*), saranno considerate deducibili nel nuovo ordinamento sino ad importo massimo (artt. 33 cpv. 1 lett. *j* LIFD, 9 cpv. 2 lett. *o* LAID);

- le spese per una riqualificazione volontaria, dettate da un cambiamento di professione volontario del contribuente, oggi non deducibili, potranno essere dedotte limitatamente;
- le spese di riqualificazione professionale dettate da motivi oggettivi di natura esterna (p. es. malattia del contribuente, saturazione del mercato del lavoro), risp. le spese di reinserimento professionale, continueranno ad essere deducibili, seppur sino ad un importo massimo;
- le spese per la prima formazione⁵, così come quelle riferite all'esercizio di un proprio hobby, continueranno anche nel nuovo diritto a non essere deducibili dal reddito.

Le modifiche apportate dovrebbero permettere di evitare delle disparità di trattamento da un Cantone all'altro nell'interpretazione della legislazione⁶.

1.1.2. Importo deducibile limitato, ma sino ad un tetto massimo!

La Legge federale, accolta il 27 settembre 2013 dalle Camere federali, pone sullo stesso piano le spese di formazione, di perfezionamento e di riqualificazione professionali, le quali sono deducibili sino ad un importo, se comprovato, di fr. 12 000 ai fini dell'imposta federale diretta (art.

⁵ La prima formazione, almeno parzialmente, viene già fiscalmente considerata nelle deduzioni sociali per figli a carico e, per il Canton Ticino, anche con la deduzione per figli agli studi.

⁶ Rapporto della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio degli Stati sulle diverse mozioni e iniziative cantonali volte a concedere una deduzione per la formazione professionale nelle leggi tributarie, del 1° settembre 2008, pag. 5. Si veda anche la sentenza TF 2C_409/2012, del 19 febbraio 2013 in: RtiD II-2013, n. 15t, con cui l'Alta Corte si è soffermata sul principio del diritto alla parità di trattamento nell'illegalità invocato dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'Appello del Cantone Ticino. Nella causa si solleva la mancata vigilanza da parte dell'AFC nel verificare l'applicazione, da parte delle autorità fiscali cantonali, della Circolare n. 26. Secondo la Camera di diritto tributario i contenuti di questa Circolare si scostano dalla prassi federale, perlomeno nella misura in cui considera perfezionamento professionale il conseguimento della maestria professionale e del titolo di esperto contabile federale, senza esigere una valutazione del caso concreto. L'Alta Corte non ha tuttavia accolto queste argomentazioni, accogliendo il ricorso dell'AFC.

33 cpv. 1 lett. *j* LIFD) e ad un importo stabilito dal diritto cantonale ai fini delle imposte dirette dei singoli Cantoni (art. 9 cpv. 2 lett. *o* LAID).

L'importo di fr. 12 000 è coordinato con l'obbligo di dichiarazione secondo il certificato di salario. Infatti, secondo la cifra 13.3 delle *Istruzioni per la compilazione del certificato di salario risp. dell'attestazione delle rendite*, i contributi per la formazione e il perfezionamento che il datore di lavoro versa a terzi (in particolare agli istituti di formazione) sono da indicare (*i*) se prestati per un determinato dipendente e (*ii*) se in un anno ammontano o superano i fr. 12 000 per ogni singolo evento. In tal caso va inserito l'importo intero.

Infine, se i coniugi vivono in comunione domestica, l'importo della deduzione spetta a ciascuno di loro, poiché ciascuno è un soggetto fiscale⁷.

1.1.3. Condizioni per la deduzione delle spese di formazione e perfezionamento professionali, comprese le spese di riqualificazione

Affinché il contribuente possa far valere la (nuova) deduzione anorganica è necessario che egli (artt. 33 cpv. 1 lett. *j* LIFD, 9 cpv. 2 lett. *o* LAID):

1. abbia conseguito un diploma del livello secondario II, *oppure*
2. abbia compiuto i 20 anni e non si tratti di costi di formazione sostenuti fino al conseguimento di un primo diploma di livello secondario II.

Si tratta di escludere dalla deduzione le spese legate alla formazione della prima professione del contribuente⁸, applicando un criterio oggettivo basato sul sistema formativo svizzero e articolato nel modo seguente⁹:

⁷ FF 2011 2365, 2391.

⁸ Secondo il Consiglio federale «*Ai sensi del diritto fiscale è considerata prima formazione la formazione che permette alla persona interessata di conseguire per la prima volta l'indipendenza finanziaria, utilizzando le conoscenze acquisite durante quel ciclo formativo in un impiego a tempo pieno; in altre parole, se grazie a quella formazione la persona interessata è teoricamente in grado di provvedere da sé al proprio sostentamento. La prima formazione è considerata conclusa dal momento in cui il contribuente acquisisce il relativo diploma e non semplicemente dopo che egli ha terminato il tirocinio o lo studio necessari per conseguirlo*» (FF 2011 2365, 2383).

⁹ Per maggiori informazioni si rimanda al sito della conferenza svizzera dei direttori cantonali della pubblica educazione, in: <http://www.edk.ch> (pagina consultata il 12

- a) livello prescolare;
- b) livello primario o elementare;
- c) livello secondario I (*i.e.* scuola media);
- d) livello secondario II (*i.e.* scuole di maturità liceale e scuole specializzate, risp. tirocinio professionale);
- e) livello terziario (*i.e.* formazione professionale superiore e università).

Secondo la nuova disposizione possono fruire della deduzione per le spese di formazione e perfezionamento professionali, comprese le spese di riqualificazione, coloro che hanno conseguito un diploma del livello secondario II oppure, in assenza di tale diploma, coloro che hanno compiuto almeno i 20 anni¹⁰. *E contrario* sono pertanto escluse dalla deduzione le spese di formazione legate al livello prescolare, primario o elementare, secondario I e II; sono per contro sempre deducibili le spese di formazione legate al livello terziario.

La Legge federale del 27 settembre 2013 ha poi abrogato l'art. 26 cpv. 1 lett. *d* LIFD riguardante la deducibilità delle spese inerenti al perfezionamento e alla riqualificazione connessi con l'esercizio dell'attività professionale, risp. l'art. 34 lett. *d* LIFD riguardante l'indeducibilità delle spese di formazione. Si segnala inoltre l'abrogazione dell'art. 8 dell'Ordinanza del DFF sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta (Ordinanza sulle spese professionali; RS 642.118.1) riguardante la deducibilità delle spese per il perfezionamento o la riqualificazione professionale.

1.1.4. Spesa di riqualificazione volontaria, perfezionamento o hobby?

La Legge federale del 27 settembre 2013 esclude le spese per i cicli di formazione seguiti per hobby o che servono all'autorealizzazione, qualora non abbiano alcun fine professionale. Il Consiglio federale, nel suo messaggio, osserva che «*I cicli di formazione che permettono di ottenere una qualificazione professionale sono deducibili quali spese di forma-*

agosto 2014). Si rileva inoltre che tale definizione non ha alcun legame con quella prevista dal diritto civile di cui all'art. 277 cpv. 2 del Codice civile (CC, RS 210).

¹⁰ FF 2011 2365, 2385.

zione e perfezionamento professionali, anche se non è fornita la prova che il contribuente eserciti effettivamente la nuova professione»¹¹.

Per delimitare il confine della riqualificazione volontaria dall'attività di hobby o di autorealizzazione, decisiva è l'interpretazione del termine «*qualificazione professionale*». Sempre il Consiglio federale, osserva che si è in presenza di una qualificazione professionale soltanto «*se, sulla base del ciclo di formazione assolto, il contribuente è in grado di conseguire l'indipendenza finanziaria, utilizzando le conoscenze acquisite durante il ciclo di formazione in un impiego a tempo pieno*»¹².

Ne consegue che il contribuente non deve necessariamente svolgere la professione legata al percorso di formazione seguito, bensì deve dimostrare che il diploma ottenuto gli consenta di ottenere un impiego sufficientemente retribuito a tempo pieno. Non richiedendo la prova che il contribuente eserciti effettivamente la nuova professione – del resto giustificato dal fatto che non siamo in presenza di una deduzione legata al conseguimento del reddito, bensì di una deduzione generale – viene a mancare il nesso causale tra la formazione appresa e l'attività professionale esercitata, determinando difficoltà nella delimitazione tra la spesa di riqualificazione volontaria e quella legata ad un hobby.

Il presupposto di una capacità teorica di svolgere una nuova professione al fine di rendere deducibili le spese per il suo conseguimento pone delle criticità tra il riconoscimento di un ciclo di formazione seguito per una riqualificazione volontaria ed uno seguito per hobby, giacché viene a mancare il requisito dell'esercizio attuale della professione. Questo problema è tra l'altro stato sollevato nell'ambito della procedura di consultazione dal Canton Turgovia, secondo cui era più adeguato escludere «*la semplice capacità teorica di guadagnarsi da vivere*», ma riteneva «*che debba sussistere una connessione diretta con un'attività esercitata nell'ambito del perfezionamento*»¹³.

¹¹ FF 2011 2365, 2386.

¹² FF 2011 2365, 2386.

¹³ DFF, Procedura di consultazione concernente la legge federale sul trattamento fiscale delle spese di formazione e perfezionamento professionali, Rapporto sui risultati, Berna, 11 febbraio 2011, pagina 7.

L'elemento decisivo per riconoscere la deducibilità della spesa, ovvero una riqualificazione volontaria, è dato quando il ciclo di formazione intrapreso, una volta terminato, permette al contribuente di poter esercitare una professione riconosciuta sul mercato del lavoro. Si tratta in altre parole di ottenere una formazione, il cui titolo ottenuto ammetta l'abilitazione allo svolgimento di una determinata professione¹⁴.

Diverso il discorso tra perfezionamento e hobby. Infatti, la spesa di perfezionamento è legata alla professione esercitata. Vi è dunque un nesso di causalità tra la spesa e professione. Il perfezionamento comprende quelle attività direttamente connesse con la professione attualmente esercitata e a cui il contribuente non può rinunciare¹⁵. Le spese per corsi legati ad hobbies, invece, non hanno alcun legame diretto con la professione esercitata e devono dunque essere negate. In effetti, dal lato pratico, spesso vengono riconosciuti quali costi di perfezionamento i corsi informatici oppure di lingue straniere. La deducibilità dei costi sostenuti dal contribuente è tuttalpiù legata al tipo di professione esercitata. In caso contrario, incombe al contribuente dimostrare il nesso causale tra il perfezionamento e la sua attività professionale, in modo da distinguere il perfezionamento (deducibile), dall'hobby (non deducibile)¹⁶.

¹⁴ Il Consiglio federale espone i seguenti esempi: «Un panettiere può dedurre le spese per la formazione come istruttore di immersione, poiché tale qualifica gli permetterebbe, teoricamente, di provvedere da sé al proprio sostentamento. La deduzione può essere effettuata anche se il panettiere non lavorerà mai come istruttore di immersione. Una giurista può dedurre le spese per la formazione di massaggiatrice sportiva, anche se continuerà a lavorare come giurista» (FF 2011 2365, 2383).

¹⁵ FF 2011 2365, 2371.

¹⁶ Il Consiglio federale espone i seguenti esempi: «Un operatore sociale non può dedurre le spese dei corsi di salsa seguiti da anni, poiché tali corsi non gli permettono di esercitare un'attività professionale (ad es. quale maestro di danza) e devono quindi essere qualificati come passatempo. I corsi informatici rientrano in linea di principio nelle spese di formazione e perfezionamento professionali deducibili. I corsi di lingua senza alcun nesso con l'attività professionale sono considerati un hobby, come nel caso dell'impiegato dell'amministrazione che vuole imparare il russo perché ha deciso di trascorrere le prossime vacanze in Russia» (FF 2011 2365, 2386).

Questo significa che, se non sfocia in una qualificazione professionale e non è imposto da motivi professionali, il ciclo di formazione è da considerarsi sempre un hobby¹⁷.

1.1.5. Spese di formazione e perfezionamento professionali, comprese le spese di riqualificazione per dimoranti e «quasi residenti»

Le persone con dimora fiscale nel Cantone, risp. in Svizzera, soggiacciano, di regola, all'imposta alla fonte. Se queste persone seguono dei corsi di formazione, di perfezionamento o di riqualificazione professionali, hanno il diritto di beneficiare della nuova deduzione in sede di correzione della tariffa, in quanto la stessa è concessa soltanto se attestata. La domanda di correzione deve essere presentata entro il 31 marzo dell'anno successivo il periodo fiscale (artt. 137 LIFD, 49 LAID) all'amministrazione fiscale competente¹⁸.

La domanda di correzione può anche essere presentata dai cd. «quasi residenti», ovvero da persone residenti in uno Stato membro dell'UE e che in Svizzera svolgono un'attività lucrativa, dalla quale conseguono la totalità o la quasi totalità dei propri redditi. Questi soggetti, conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale¹⁹, devono essere trattati, ai fini fiscali, analogamente alle persone che hanno domicilio o dimora fiscali in Svizzera. Ne consegue, su richiesta del contribuente, un diritto integrale alle deduzioni stabilite dal diritto fiscale svizzero. Il riconoscimento dello statuto di «quasi residenti» permette infatti a questa categoria di contribuenti di ottenere dall'amministrazione fiscale competente la deduzione delle spese di formazione e perfezionamento professionali, comprese le spese di riqualificazione.

¹⁷ DFF, Procedura di consultazione Legge federale sul trattamento fiscale delle spese di formazione e perfezionamento, Rapporto esplicativo, Berna, aprile 2010, pag. 15.

¹⁸ FF 2011 2365, 2382.

¹⁹ DTF 136 II 241 = ASA 79 479 = RF 65/2010 382 = RDAF 2010 II 308. Questa giurisprudenza è stata in seguito confermata con le sentenze TF 2C_33/2010; 2C_34/2010; 2C_35/2010, del 04.10.2010. Si veda anche SAMUELE VORPE/PAOLO ARGINELLI, L'imposizione dei «quasi residenti» in Svizzera. Considerazioni critiche, RtiD I-2014, pag. 677 segg.; SAMUELE VORPE, Tassazione dei frontalieri: non tutte le discriminazioni sono uguali, NF 11/2010, pag. 2 segg.

1.1.6. Trattamento fiscale delle spese di formazione e perfezionamento professionali, comprese le spese di riqualificazione, assunte dal datore di lavoro oppure da una società semplice o di persone

Le spese di formazione e perfezionamento professionali del personale, comprese le spese di riqualificazione, costituiscono degli oneri giustificati dall'uso commerciale (artt. 27 cpv. 2 lett. *e* e 59 cpv. 1 lett. *e* LIFD; artt. 10 cpv. 1 lett. *f* e 25 cpv. 1 lett. *e* LAID). Queste spese sono pertanto deducibili, indipendentemente dal costo sostenuto, dal reddito aziendale. Si viene a creare quindi una disparità di trattamento tra una persona che svolge un'attività lucrativa dipendente oppure in formazione, da un lato, e una persona che svolge un'attività lucrativa indipendente oppure una persona giuridica, dall'altro, quando in un periodo fiscale vengono spesi più di fr. 12 000. Infatti, per effetto del tetto massimo previsto per la prima e la mancanza di un tetto massimo previsto per la seconda, risulta evidentemente essere più vantaggioso caricare il costo su una società di capitali o non, che svolge un'attività commerciale²⁰. Si osserva inoltre che la limitazione della deducibilità delle spese di perfezionamento professionale viola, per le spese annue superiori ai fr. 12 000 per la LIFD e all'importo stabilito dal diritto dei singoli Cantoni, il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 della Costituzione federale [Cost.; RS 101]). Questo poiché le spese di perfezionamento non dovrebbero confluire in una deduzione generale, ma essendo direttamente legate al reddito, dovrebbero continuare a costituire una deduzione organica. Siamo quindi in presenza di un errore di tecnica legislativa²¹.

²⁰ FF 2011 2365, 2387-2388. Si veda anche la presa di posizione alla consultazione della legge della Conferenza dei direttori cantonali delle finanze del 28 luglio 2010, disponibile al seguente link: http://www.fdk-cdf.ch/fr-ch/100728_stm_weiterbildungskostenabzug_brief_an_brm_def_f_uz.pdf (pagina consultata il 12 agosto 2014); nonché DENISE PAGANI ZAMBELLI, La nuova deduzione per le spese di formazione e di perfezionamento, NF 4/2011, pag. 7.

²¹ FRÉDÉRIC DE LE COURT/AXELROUD BUCHMANN, Frais de perfectionnement: état des lieux en Suisse romande à l'aube d'une prochaine réforme législative, RF 66/2011, pag. 292 segg., pag. 302.

Il principio di uguaglianza davanti alla legge (art. 8 cpv. 1 Cost.) viene a maggior ragione violato con i nuovi artt. 17 cpv. 1^{bis} LIFD e 7 cpv. 1, seconda frase LAID. Sulla base di queste disposizioni, quale che sia il loro ammontare, le spese di formazione e perfezionamento professionali sostenute dal datore di lavoro, comprese le spese di riqualificazione, non costituiscono vantaggi valutabili in denaro e, dunque, proventi imponibili per il dipendente.

Ammettiamo per ipotesi che due persone svolgano entrambe un'attività lucrativa dipendente e che entrambe stiano seguendo un ciclo di formazione, i cui costi annui di formazione sono superiori ai fr. 12 000 (nel nostro esempio ammettiamo pari a fr. 20 000). Nel primo caso il costo del ciclo di formazione viene assunto dal datore di lavoro, mentre nel secondo caso direttamente dal dipendente. Per effetto della limitata deducibilità della spesa a fr. 12 000, risp. alla non imponibilità del versamento del datore di lavoro per la parte eccedente i fr. 12 000, ci si trova confrontati nella seguente situazione:

- il primo dipendente ha ricevuto una prestazione di fr. 20 000 dal suo datore di lavoro. Per rispettare il principio della parità di trattamento con il secondo dipendente, egli avrebbe dovuto dichiarare un ulteriore reddito del lavoro, sottoposto tra l'altro ai contributi sociali, di fr. 8000.
- Infatti la differenza di fr. 12 000 si annulla poiché sarebbe imponibile da un lato quale prestazione da lavoro dipendente, mentre dall'altro sarebbe comunque deducibile in conformità all'art. 33 cpv. 1 lett. j LIFD.
- Il secondo dipendente, oltre a dover sborsare di tasca sua il ciclo di formazione, non può dedurre gli ulteriori fr. 8000.

Considerato che le due persone si trovano in una situazione comparabile e che la nuova Legge federale introduce una disposizione che crea una differenza di trattamento dal punto di vista fiscale, il criterio determinante è quello di sapere se esiste un motivo oggettivo per operare una simile differenziazione. Il diverso trattamento fiscale trova origine agli artt. 17 cpv. 1^{bis} LIFD e 7 cpv. 1, seconda frase LAID, inserite dalle Camere federali durante i dibattiti sulla Legge federale.

Il messaggio governativo iniziale non conteneva tali normative²². Il Consiglio degli Stati si è opposto a più riprese all’inserimento degli artt. 17 cpv. 1^{bis} LIFD e 7 cpv. 1, seconda frase LAID, voluti invece dal Consiglio nazionale. Per evitare di adire la Conferenza di conciliazione ha poi aderito al progetto del Consiglio nazionale²³. Il problema della violazione del principio della parità di trattamento è stato del resto sollevato e criticato anche dalla ministra delle finanze, on. Widmer-Schlumpf²⁴. I due articoli citati sono stati inseriti dal Consiglio nazionale durante il dibattito del 5 marzo 2013²⁵.

Secondo l’on. Meier-Schatz, la maggioranza della commissione ha reputato che non sarebbe stato corretto aggiungere al salario dell’impiegato l’impegno finanziario, volontario e incitativo fornito dal datore di lavoro. Si sarebbe aumentato non solo il carico fiscale, ma anche tutti gli oneri sociali dell’impiegato²⁶. Oltretutto giova osservare che il Consiglio nazionale era favorevole ad una deduzione illimitata delle spese di formazione e perfezionamento professionali, comprese le spese di riqualificazione.

Il diverso trattamento fiscale trae origine nella volontà del legislatore di premiare l’investimento del datore di lavoro nei confronti dei suoi dipendenti, esentando le prestazioni valutabili in denaro da esso forniti sotto forma di finanziamento ad istituti di formazione. A mio modo di vedere tale giustificazione non è tuttavia sufficiente per derogare al principio dell’imposizione secondo la capacità contributiva secondo l’art. 127 cpv. 2 Cost.

La disparità di trattamento potrebbe essere risolta in due modi da parte del legislatore:

- rendendo la prestazione valutabile in denaro del datore di lavoro imponibile per quella parte che eccede i fr. 12 000, *oppure*
- rendendo la deduzione illimitatamente deducibile.

²² FF 2011 2397.

²³ BU-CS 2013, pag. 680 segg.

²⁴ *Ibidem*, pag. 681.

²⁵ BU-CN 2013, pag. 42 segg.

²⁶ *Ibidem*, pag. 44.

Ai sensi dell'art. 190 Cost., il Tribunale federale, nonostante l'incostituzionalità delle disposizioni, sarà chiamato comunque ad applicare la Legge federale.

Tabella 2: Esempio di una situazione comparabile che crea una disparità di trattamento non giustificabile (importi in fr.)

	Primo dipendente	Secondo dipendente
Reddito del lavoro	100 000	100 000
Ciclo di formazione seguito	(20 000) Assunto dal datore di lavoro	(20 000) Pagato dal dipendente
Deduzione spesa formazione	-	(12 000)
Prestazione valutabile in denaro	0	-
Reddito imponibile	100 000	88 000

1.2. *Legge federale sull'adeguamento formale delle basi temporali per l'imposizione diretta delle persone fisiche del 22 marzo 2013*

1.2.1. *Una modifica soltanto formale ma necessaria delle leggi federali!*

In data 22 marzo 2013, le Camere federali hanno approvato all'unanimità²⁷ la Legge federale sull'adeguamento formale delle basi temporali per l'imposizione diretta delle persone fisiche²⁸.

L'obiettivo perseguito da questa legge è stato quello di «tagliare i rami secchi» dalla LIFD, dalla LAID e dalla Legge federale sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21) e di ridurre, di conseguenza, il numero di articoli. In tal modo gli articoli superflui e obsoleti riferiti al sistema di tassazione biennale (sistema *praenumerando*) sono eliminati, senza però apportare modifiche sostanziali agli ordinamenti fiscali²⁹. Finora, infatti, la sistematica delle leggi fiscali era alquanto imprecisa poiché si ritrovano le norme della tassazione annuale *postnumerando* nel titolo quarto

²⁷ Il Consiglio nazionale ha approvato la Legge federale con 188 voti a favore e nessun contrario (BU-CN 2013, pag. 534), mentre il Consiglio degli Stati ha pure approvato la Legge federale con 42 voti a favore e nessun contrario (BU-CS 2013, pag. 364).

²⁸ RU 2013 2397.

²⁹ SAMUELE VORPE, Le leggi federali sono state restaurate dal Parlamento, NF 10/2013, pag. 3.

«Disposizioni transitorie». La modifica formale delle leggi fiscali ha abrogato complessivamente 30 articoli, dei quali 10 nella LAID e 20 nella LIFD³⁰.

1.2.2. Come cambiano le leggi?

Nelle seguenti tabelle vengono presentate le disposizioni prima e dopo la modifica formale decisa dall'Assemblea federale, con entrata in vigore stabilita per il 1° gennaio 2014, con riferimento alla³¹:

a) LIFD; b) LAID; c) LIP.

a) Le modifiche alla LIFD			
Art. abrogato	Art. nuovo	Titolo dell'art.	Osservazioni
211	31 cpv. 1	Deduzione delle perdite	Il rinvio all'art. 209 è sostituito dal rinvio all'art. 40 (Periodo fiscale, anno fiscale)
212 cpv. 1	33 cpv. 1 lett. g. cpv. 1 ^{bis}	Interessi su debiti e altre deduzioni	Deduzione sui premi assicurativi e gli interessi dei capitali a risparmio
212 cpv. 2	33 cpv. 2		Deduzione per i coniugi con doppio reddito
212 cpv. 3	33 cpv. 3		Deduzione per la cura prestata da terzi ai figli
213 cpvv. 1 e 2	35 cpvv. 1 e 2	Deduzioni sociali	Figli e persone bisognose a carico, coniugi (lett. a, b, c del cpv. 1). Al cpv. 2 viene indicato il momento determinante per assegnare la deduzione, cioè la fine del periodo fiscale (art. 40)
214	36	Tariffe	Adeguamento annuale delle tariffe (art. 39)
--	38 cpvv. 1 ^{bis} e 2	Prestazioni in capitale provenienti dalla previdenza	Sostituisce il testo dell'art. 48 (che viene abrogato) secondo cui le imposte sulle prestazioni in capitale provenienti dalla previdenza sono fissate per l'anno fiscale durante il quale i proventi corrispondenti sono stati conseguiti Il cpv. 2 rimanda all'utilizzo delle tariffe previste dall'art. 36 cpvv. 1 e 2 per l'imposizione dei proventi tassati separatamente

³⁰ *Ibidem*, Le leggi federali sono pronte per un primo restauro, NF 7/2011, pag. 3. Si veda anche FF 2011 3279.

³¹ *Ibidem*, pag. 3 segg.

a) Le modifiche alla LIFD			
Art. abrogato	Art. nuovo	Titolo dell'art.	Osservazioni
209	40	Periodo fiscale	Disposizioni relative al periodo fiscale nel sistema della tassazione annuale <i>postnumerando</i>
210	41	Determinazione del reddito	
Modifica dell'art. 42		Tassazione in caso di matrimonio o scioglimento del matrimonio	Determinante la situazione familiare alla fine del periodo fiscale. Prima questa regola era prevista all'art. 5 dell'Ordinanza sulle basi temporali per le persone fisiche (RS 642.117.1)
43-48	--	<i>Abrogati</i>	Disposizioni riguardanti il sistema della tassazione biennale <i>praenumerando</i> che vengono dunque abrogate
216	105	Appartenza personale	Disposizione sulla competenza territoriale delle autorità cantonali. I cpvv. da 1 a 3 dell'art. 216 vengono sostituiti dai cpvv. da 1 a 3 dell'art. 105. Il cpv. 4 (<i>nuovo</i>) riguarda la competenza territoriale in caso di modifica dell'assoggettamento per prestazioni in capitale tassate secondo l'art. 38 LIFD (disposizione che corrisponde all'art. 4b LAID [<i>nuovo</i>])
217	106	Appartenza economica	Disposizione sulla competenza territoriale delle autorità cantonali. L'art. 217 viene integrato nell'art. 106
161 cpv. 3 lett. b	--	<i>Abrogato</i>	Disposizione si riferisce all'art. 47 e viene dunque abrogata
220a	205d (<i>nuovo</i>)	Disposizione transitoria relativa alla modifica del 20 marzo 2008	Disposizione deve essere anteposta siccome il Capitolo 3 del Titolo quarto delle «Disposizioni transitorie» viene abrogato
Da 208 a 220	--	<i>Abrogati</i>	Disposizioni transitorie del Capitolo 3 che riguardano la tassazione annuale facoltativa vengono abrogate

<i>b) Le modifiche alla LAID</i>			
Art. abrogato	Art. nuovo	Titolo dell'art.	Osservazioni
68	4b (<i>nuovo</i>)	Modifica dell'assoggettamento	Disposizione sulla modifica dell'assoggettamento all'interno della Svizzera in base all'appartenenza personale (cpv. 1) ed economica (cpv. 2)
67	10	Deduzione delle perdite	Disposizioni relative alla deduzione delle perdite nel sistema della tassazione annuale <i>postnumerando</i>
63	15	Periodo fiscale	Disposizioni relative al periodo fiscale nel sistema della tassazione annuale <i>postnumerando</i>
64	16	Determinazione del reddito	Disposizioni sul calcolo del reddito nel sistema della tassazione annuale <i>postnumerando</i>
66	17	Determinazione della sostanza	Disposizioni sul calcolo della sostanza nel sistema della tassazione annuale <i>postnumerando</i>
Modifica dell'art. 18		Tassazione in caso di matrimonio o scioglimento del matrimonio	Determinante la situazione familiare alla fine del periodo fiscale. Prima questa regola non era prevista dalla LAID
Da 62 a 70	--	<i>Abrogati</i>	Disposizioni Titolo settimo: «Tassazione annua per le persone fisiche» che riguardano la tassazione annuale vengono abrogate
Modifica dell'art. 72 cpv. 1		Adeguamento delle legislazioni cantionali	Riserva in favore dell'art. 16 (Periodo fiscale annuo facoltativo) viene abrogata
78b	--	<i>Abrogato</i>	Abrogazione art. 69 determina abrogazione art. 78b poiché tutti i Cantoni utilizzano il sistema della tassazione annuale <i>postnumerando</i>

<i>c) Le modifiche alla LIP</i>			
Art. abrogato	Art. nuovo	Titolo dell'art.	Osservazioni
29 cpvv. 3 e 4	29 cpv. 3	Esercizio del diritto al rimborso	<p>Modifiche formali a causa dell'unificazione delle basi temporali:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il matrimonio quale motivo per il rimborso a titolo preventivo viene meno (cpv. 3) • decadenza del rimborso provvisorio senza previa istanza (cpv. 4, abrogato)

2. Legislazione cantonale

2.1. *Amnistia fiscale cantonale*

2.1.1. *Ancora va scritta la parola fine!*

Dopo un estenuante percorso parlamentare, durato quattro anni, che ha visto l'amnistia fiscale cantonale risorgere dalle proprie ceneri, proprio come un'araba fenice dopo la sua morte, il Popolo ticinese ha deciso di accettarla con la votazione popolare del 18 maggio 2014³². Tuttavia contro l'amnistia fiscale cantonale è stato presentato un ricorso al Tribunale federale in base all'art. 82 lett. c della Legge sul Tribunale federale (LTF; RS 173.110), per un esame astratto della norma. Rimane quindi da superare l'ultima sfida per l'araba fenice, ovvero quella dei giudici di Mon-Repos i quali, nonostante l'approvazione popolare, potrebbero comunque decidere altrimenti, come già successe il 1° giugno 2007 con le aliquote regressive obvaldesi, allora plebiscitate da circa il 90% dei votanti³³. È evidente che un provvedimento di amnistia fiscale pone dei problemi con il principio della parità di trattamento secondo gli artt. 8 e 127 Cost., nonché con la Legge federale sull'armonizzazione che i Cantoni sono tenuti a rispettare. Va infatti osservato che l'art. 49 Cost. stabilisce il principio della preminenza del diritto federale su quello cantonale contrario.

2.1.2. *Campo di applicazione soggettivo*

L'amnistia fiscale cantonale è disciplinata dagli artt. 309e e 314e della Legge tributaria del Cantone Ticino (LT; RL 10.2.1.1). Possono beneficiare del provvedimento cantonale le persone fisiche e quelle giuridiche che dispongono di un assoggettamento illimitato e limitato nel Cantone (artt. 2 e 3 LT per le persone fisiche, artt. 60 e 61 LT per le persone giuridiche).

³² Il Popolo ha accettato l'amnistia con quasi il 53% dei voti favorevoli. Il Gran Consiglio aveva approvato l'amnistia fiscale in data 25 novembre 2013. La modifica di legge è stata pubblicata in: BU 37/2014 336.

³³ DTF 133 I 206 = ASA 76 pag. 406 = RDAF 2007 II 505.

Gli artt. 309e cpv. 2 e 314e cpv. 2 LT precisano poi che l'amnistia fiscale cantonale, sotto forma di un'attenuazione delle aliquote, è applicabile soltanto ai casi di autodenuncia esente da pena che:

- per le *persone fisiche*, rispettano le condizioni cumulative stabilite dall'art. 258 cpv. 3 LT, ovvero (a) la sottrazione d'imposta non sia nota ad alcuna autorità fiscale; (b) il contribuente aiuti senza riserve l'amministrazione a determinare l'ammontare dell'imposta sottratta; e (c) si adoperi seriamente per pagare l'imposta dovuta. Se non sono adempiute le condizioni stabilite dall'art. 258 cpv. 3 LT non si applica l'attenuazione dell'aliquota e il ricupero d'imposta avviene senza esenzione dalla pena;
- per le *persone giuridiche*, rispettano le condizioni stabilite dall'art. 265a cpv. 1 LT (le medesime di quelle previste per le persone fisiche). Se non sono adempiute le condizioni stabilite dall'art. 265a cpv. 1 LT non si applica l'attenuazione dell'aliquota e il ricupero d'imposta avviene senza esenzione dalla pena.

L'amnistia fiscale cantonale non è applicabile agli eredi che già beneficino di una procedura semplificata di ricupero d'imposta (art. 238a LT). Infatti se, nell'ambito di una successione, gli eredi denunciano spontaneamente gli elementi sottratti del *de cuius* – a patto che soddisfino le condizioni cumulative identiche come nei casi di denuncia spontanea (art. 238a cpv. 1 LT) –, beneficino di un ricupero d'imposta calcolato sui tre periodi fiscali che precedono l'anno del decesso³⁴. Non è prevista alcuna attenuazione dell'aliquota riferita agli elementi sottratti dal *de cuius*, oggetti di un ricupero d'imposta limitato agli ultimi tre periodi fiscali.

2.1.3. Campo di applicazione oggettivo

In caso di autodenuncia (o denuncia spontanea) esente da pena (art. 258 cpv. 3 LT), è possibile usufruire dell'amnistia fiscale cantonale sugli elementi sottratti nell'ambito di tutte le imposte cantonali e comunali. Vi

³⁴ Si veda anche MARCO BERNASCONI/DONATELLA FERRARI, Le nuove norme relative alla semplificazione del ricupero di imposta in caso di successione e all'introduzione dell'autodenuncia esente da pena, RtiD I-2008, pag. 487 segg.

rientrano quindi le imposte sul reddito, compresa l'imposta alla fonte, sulla sostanza delle persone fisiche, sull'utile e sul capitale delle persone giuridiche, come pure le imposte di donazione e di successione nonché l'imposta sugli utili immobiliari. Sono esclusi dal provvedimento di amnistia, oltre all'imposta federale diretta, tutti gli altri tributi e contributi federali e cantonali (per esempio l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta preventiva, l'imposta di bollo, i contributi AVS/AI, le prestazioni sociali³⁵, ecc.) non versati (o illecitamente goduti), che sono quindi oggetto delle normali procedure di ricupero³⁶.

2.1.4. Campo di applicazione temporale

Le disposizioni, approvate dal Popolo il 18 maggio 2014, entrano in vigore con effetto retroattivo al 1° gennaio 2014. Tuttavia l'amnistia fiscale cantonale resterà *sub judice* sino al verdetto definitivo del Tribunale federale³⁷. Nel caso in cui dall'Alta Corte dovesse giungere luce verde, gli artt. 309e e 314e LT al capoverso 1 stabiliscono una durata limitata a due anni del provvedimento di amnistia. Infatti questa è applicabile «alle autodenunce esenti da pena (nдр. art. 258 cpv. 3 LT) presentate dal 1° gennaio dell'entrata in vigore (nдр. 1° gennaio 2014) al 31 dicembre dell'anno successivo all'entrata in vigore (nдр. 31 dicembre 2015)». Si tratta dunque di una norma transitoria che esplica effetto dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2015.

Il Dipartimento delle finanze e dell'economia del Canton Ticino (DFE) ha preso posizione con un comunicato del 31 gennaio 2014, osservando

³⁵ Si pensi p. es. alla riduzione dei premi nell'assicurazione malattie, agli assegni familiari integrativi (AFI) e di prima infanzia (API), alle prestazioni assistenziali, alle borse di studio oppure ancora alle prestazioni cantonali per il mantenimento a domicilio di persone anziane o invalide non autosufficienti.

³⁶ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 6328, del 23 febbraio 2010, pag. 10 seg., pag. 14 seg.

³⁷ BU 37/2014 336. Il Consiglio di Stato osserva quanto segue: «la modifica 25 novembre 2013 della Legge tributaria del 21 giugno 1994 è pubblicata nel Bollettino ufficiale delle leggi e degli atti esecutivi ed entrerà in vigore con effetto retroattivo al 1° gennaio 2014, a condizione che l'atto normativo cantonale non venga impugnato davanti al Tribunale federale o che, in caso di impugnazione, i ricorsi vengano respinti».

quanto segue: «*Le decisioni sulle autodenunce verranno emanate dall'Ufficio delle procedure speciali soltanto dopo che la situazione giuridica dell'amnistia fiscale cantonale sarà chiarita, ossia dopo l'accettazione popolare dell'amnistia (n.d.r. avvenuta il 18 maggio 2014) e la decisione del Tribunale federale (n.d.r. tuttora pendente) che respinge il ricorso inoltrato. Qualora l'amnistia non entrasse in vigore ai contribuenti che faranno capo all'autodenuncia esente da pena non verrà comunque comminata nessuna multa e l'Ufficio delle procedure speciali procederà unicamente al recupero ordinario dell'imposta sottratta per il periodo massimo di prescrizione (10 anni)*»³⁸.

Le disposizioni sull'amnistia fiscale cantonale non consentono l'utilizzo da parte del contribuente di un comportamento volto a nascondere un elemento imponibile nel primo anno d'amnistia, con susseguente dichiarazione del medesimo elemento imponibile durante il secondo anno, al fine di beneficiare delle aliquote attenuate. Infatti, gli artt. 309e e 314e LT, al capoverso 4, dispongono che la riduzione delle aliquote è «*ammessa unicamente sugli elementi sottratti non dichiarati all'autorità fiscale entro il 31 dicembre dell'anno precedente l'entrata in vigore (n.d.r. 1° gennaio 2014)*».

Il Consiglio di Stato, nel suo messaggio del 23 febbraio 2010, spiega che il capoverso 4 è da relazionarsi a quelle situazioni in base alle quali il contribuente può far uso dell'amnistia cantonale. Secondo questo capoverso, l'attenuazione delle aliquote (del 70%) è data unicamente per gli elementi d'imposta sottratti e non dichiarati all'autorità fiscale entro il 31 dicembre 2013. In altri termini – rileva il Consiglio di Stato – può beneficiare dell'amnistia soltanto chi ha commesso una sottrazione d'imposta (in base ad una tassazione già emessa o cresciuta in giudicato) o un tentativo di sottrazione (in base ad una dichiarazione d'imposta già presentata) entro il 31 dicembre 2013. Si tratta di una norma che è stata inserita per evitare che i contribuenti sfruttino il momento dell'amnistia per ottenere un immeritato vantaggio fiscale. Un contribuente che non ha ancora

³⁸ DFE, Comunicato stampa sull'amnistia fiscale cantonale, Bellinzona, 31 gennaio 2014.

presentato la propria dichiarazione fiscale potrebbe infatti, a conoscenza dell'amnistia, essere indotto a non esporre nella dichiarazione ordinaria un proprio reddito (o un elemento della propria sostanza) per poi dichiararlo autodenunciandosi in sede di amnistia ottenendo così il vantaggio dell'applicazione dell'aliquota attenuata³⁹.

Questa disposizione ha l'effetto di escludere dall'amnistia fiscale gli elementi non dichiarati riferiti al periodo fiscale 2013. Inoltre, qualora un contribuente decidesse di far uso dell'autodenuncia esente da pena nel 2015, vi è il rischio di non poter applicare l'attenuazione delle aliquote per i periodi fiscali 2013 e 2014. Infatti, per ovvi motivi temporali, le dichiarazioni d'imposta 2013 e 2014 non potranno mai essere inoltrate prima dell'entrata in vigore dell'amnistia fiscale cantonale, stabilita al 1° gennaio 2014 (cfr. artt. 309e cpv. 4 e 314e cpv. 4 LT).

2.1.5. Attenuazione delle aliquote

Il provvedimento eccezionale di amnistia stabilisce una riduzione delle aliquote applicabili agli elementi sottratti, oggetto di un'autodenuncia esente da pena, nella misura del 70%.

Se p. es. un contribuente decidesse di dichiarare spontaneamente un milione di franchi di sostanza, che ha generato un reddito di fr. 30 000 annuo, si avrebbe la seguente situazione: la multa verrebbe evitata per effetto dell'autodenuncia esente da pena, mentre per quanto riguarda l'imposta cantonale e comunale (esclusa evidentemente quella federale), le aliquote applicabili verrebbero ridotte del 70%. Se quindi l'aliquota applicabile al reddito annuo non dichiarato di fr. 30 000 fosse pari al 20%, per effetto dell'amnistia cantonale questa verrebbe ridotta al 6%. Stesso meccanismo per l'aliquota applicabile alla sostanza annua non dichiarata di un milione di franchi; se fosse pari al 4%, per effetto dell'amnistia l'aliquota verrebbe ridotta del 70%, quindi all'1.2%⁴⁰.

³⁹ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 6328, del 23 febbraio 2010, pag. 10 seg., pag. 16.

⁴⁰ SAMUELE VORPE, Fino a quando durerà la doccia scozzese legata all'amnistia fiscale cantonale?, NF 7/2013, pag. 6.

L'art. 309e cpv. 1, ultima frase LT, stabilisce che «*Sugli elementi già tassati la riduzione è applicata sull'aumento dell'aliquota marginale*». Questa disposizione è riferita soltanto alle persone fisiche per tener conto della progressione delle aliquote applicabili agli elementi di reddito e di sostanza. Come rilevato dal Consiglio di Stato «*Nel calcolo dell'attenuazione si deve infatti tener conto che l'aliquota applicabile al reddito e alla sostanza delle persone fisiche è progressiva, diversamente da quella applicabile all'utile e al capitale delle persone giuridiche che è proporzionale. Per questa ragione nel calcolo dell'attenuazione dell'aliquota per le persone fisiche si terrà conto, anche della differenza tra aliquota applicabile al reddito e la sostanza già tassati e quella complessiva applicabile alla somma tra il reddito e la sostanza tassati e sottratti. E, come appena anticipato, è soltanto la differenza tra l'aliquota marginale maggiorata e quella applicata ai redditi già tassati che sarà oggetto della riduzione del 70%*»⁴¹.

La disposizione viene spiegata con l'ausilio del seguente esempio: ammettiamo per ipotesi che il signor X nell'anno N dichiara un reddito di 100, la cui aliquota media corrisponde al 10%. Nell'anno N+1 decide di far uso dell'istituto dell'autodenuncia esente da pena, dichiarando un reddito di 50. Le conseguenze per l'anno N, che viene riaperto, sono le seguenti: $100 + 50 = 150$, la cui nuova aliquota è pari ipoteticamente al 15% a causa dell'aumento della base imponibile. In assenza dell'amnistia fiscale cantonale, senza considerare eventuali interessi di ritardo, si avrebbe il seguente recupero d'imposta: $(150 \times 15\%) - (100 \times 10\%) = 12.5$, oppure: $(50 \times 15\%) + (100 \times [15-10]\%) = 12.5$; per contro in presenza dell'amnistia fiscale cantonale il recupero d'imposta sarebbe il seguente: $(50 \times [30\% \times 15\%]) + (100 \times [30\% \times (15-10)\%]) = 3.75$ ⁴².

⁴¹ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 6328, del 23 febbraio 2010, pag. 10 seg., pag. 15 seg.

⁴² SAMUELE VORPE, I limiti e le opportunità dell'amnistia fiscale ticinese, Atti della conferenza «*L'amnistia fiscale ticinese alla prova popolare*», Centro di competenze tributarie della SUPSI, Manno, 28 aprile 2014, pag. 12.

2.2. *Coefficiente di imposta cantonale*

2.2.1. *Principi di gestione finanziaria e freno ai disavanzi pubblici nella Costituzione*

Il 18 maggio 2014, il Popolo ticinese con il 55% dei voti ha detto sì all'inserimento nella Costituzione della Repubblica e Cantone Ticino (Cost./TI; RS 131.229, RL 1.1.1.1) di una normativa basata sui principi di gestione finanziaria e sul freno ai disavanzi pubblici (artt. 34^{bis} e 34^{ter} Cost./TI). Dal profilo fiscale, particolarmente importanti sono i capoversi 3 e 6 dell'art. 34^{ter} Cost./TI, poiché introducono lo strumento del «coefficiente cantonale d'imposta» (chiamato anche «moltiplicatore d'imposta cantonale») nell'ordinamento giuridico ticinese. La Legge tributaria ticinese, con effetto al 1° luglio 2014, si è dotata di due nuovi articoli: l'art. 1a e l'art. 1b LT⁴³.

2.2.2. *Da imposta effettiva ad imposta semplice: il coefficiente d'imposta cantonale nella legge tributaria!*

L'art. 1a cpv. 1 LT dispone che le imposte sul reddito e sulla sostanza, quelle sull'utile e sul capitale come pure quelle alla fonte sono determinate applicando le aliquote della presente legge. Esse costituiscono l'imposta cantonale base che fa stato ai fini dell'applicazione del coefficiente cantonale di imposta e del calcolo delle relative imposte comunali (art. 276 LT). *E contrario* non rientrano nel campo di applicazione del coefficiente d'imposta cantonale l'imposta di successione e donazione e l'imposta sugli utili immobiliari.

Il cpv. 2 stabilisce poi che l'imposta effettiva corrisponde all'imposta base cantonale (chiamata anche «imposta semplice») moltiplicata con il coefficiente di imposta cantonale. Il coefficiente di imposta applicabile è identico per tutte le imposte di cui al cpv. 1.

L'art. 1b cpv. 1 LT prevede che il coefficiente d'imposta cantonale per il periodo fiscale è pari al 100%. Ciò significa che, ai fini dell'imposta cantonale, l'imposta semplice è identica all'imposta effettiva. Il cpv. 2

⁴³ BU 33/2014, 314 seg.

dispone tuttavia che il coefficiente d'imposta può essere modificato annualmente dal Gran Consiglio⁴⁴ nell'ambito dell'adozione del preventivo tenuto conto del risultato di esercizio previsto e in particolare delle esigenze imposte dagli artt. 31a cpv. 3, 31b cpv. 5 e 31f LGF⁴⁵. La modifica del coefficiente è sempre soggetta a referendum facoltativo (cpv. 3).

2.3. Aliquota d'imposta alla fonte per redditi accessori

Dal 1° gennaio 2014, l'aliquota d'imposta alla fonte per i redditi accessori è stata innalzata dal 4 al 10% (artt. 108 cpv. 1 lett. d e 108 cpv. 4 LT). L'aumento dell'aliquota rientra nelle misure di risanamento delle finanze cantonali proposte dal Consiglio di Stato con il preventivo 2014⁴⁶. Sulla base della Direttiva n. 1 (valida dal 1° gennaio 2014, Versione 1.1) concernente l'imposizione alla fonte dei lavoratori dipendenti senza permesso di domicilio, l'aliquota del 10% è applicata ai redditi d'attività lucrativa dipendente, presso ogni singolo datore di lavoro, nei casi in cui il grado di occupazione è inferiore al 50% e la prestazione lorda mensile è inferiore o uguale a fr. 2000⁴⁷.

⁴⁴ Secondo l'art. 34^{ter} cpv. 6 Cost./TI una modifica del coefficiente d'imposta cantonale necessita una maggioranza qualificata, ovvero dei 2/3 del Gran Consiglio (cfr. anche art. 31f cpv. 3 della Legge sulla gestione e sul controllo finanziario dello Stato [LGF; RL 2.5.1.1]). Inoltre, la modifica è soggetta a referendum facoltativo.

⁴⁵ Di particolare importanza l'art. 31a cpv. 2 LGF in base al quale il preventivo del conto di gestione corrente può presentare un disavanzo di esercizio, ma non superiore al 4% dei ricavi correnti, dedotti gli accrediti interni, i prelevamenti da finanziamenti speciali e i contributi da riversare. Il successivo cpv. 3 precisa poi che se le misure di contenimento della spesa e/o di aumento dei ricavi non sono sufficienti per raggiungere l'obiettivo di cui al cpv. 2, interviene una modifica del coefficiente di imposta in misura sufficiente a contenere il disavanzo entro il limite indicato. In caso di grave crisi economica o di bisogni finanziari eccezionali, il limite del 4% può essere aumentato di un punto percentuale (art. 31b cpv. 1 LGF).

⁴⁶ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 6860, del 15 ottobre 2013, pag. 30 seg.; n. 6880, del 3 dicembre 2013, pag. 1. La modifica è stata pubblicata in: BU 8/2014 85.

⁴⁷ DIVISIONE DELLE CONTRIBUTZIONI, Direttiva n. 1 (valida dal 1° gennaio 2014, Versione 1.1), pag. 18.

2.4. *Riduzione provvigione di riscossione imposta alla fonte*

Tra le diverse modifiche apportate dal Consiglio federale all'Ordinanza del DFF sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (OIFo; RS 642.118.2), datate 25 febbraio 2013⁴⁸, vi è la riduzione della provvigione di riscossione dell'imposta alla fonte versata dall'amministrazione fiscale ai datori di lavoro (art. 13 cpv. 1 OIFo). Infatti, a decorrere dal 1° gennaio 2015, la provvigione di riscossione per il debitore della prestazione imponibile non dovrà essere inferiore all'1% né superare il 3% dell'ammontare complessivo dell'imposta alla fonte. La riduzione della forchetta, passata dal 2-4% all'1-3%, è giustificata dall'introduzione del nuovo software ELM/QSt che permette ai datori di lavoro di ridurre gli oneri amministrativi a loro carico per il versamento dell'imposta alla fonte⁴⁹.

Siccome l'art. 13 cpv. 3 OIFo lascia la competenza ai Cantoni nello stabilire le modalità della provvigione di riscossione entro una fascia dal 2 al 4% dell'ammontare dell'imposta per il periodo fiscale 2014, risp. dal 1 al 3% per i periodi fiscali successivi, il legislatore ticinese ha deciso di ridurre i limiti delle provvigioni d'incasso a favore dei datori di lavoro.

Nel 2014 si applicherà unicamente la provvigione minima prevista dall'art. 13 cpv. 1 OIFo, vale a dire del 2% (art. 121 cpv. 4 LT)⁵⁰; nel 2015 tale provvigione verrà ulteriormente ridotta all'1%⁵¹.

⁴⁸ RU 2013 783. Si vedano le spiegazioni alla modifica dell'ordinanza del DFF sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta, DFF, Berna, 19 febbraio 2013.

⁴⁹ Con il progetto «Salario standard e imposta alla fonte» (ELM/QSt) è stata offerta ai datori di lavoro la possibilità di trasmettere elettronicamente alle amministrazioni delle contribuzioni i loro dati sull'imposta alla fonte. L'introduzione di ELM/QSt consente ai datori di lavoro di automatizzare diversi processi di lavoro, semplificando in tal modo i processi amministrativi.

⁵⁰ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 6860, del 15 ottobre 2013, pag. 30; n. 6880, del 3 dicembre 2013, pag. 2. La modifica è stata pubblicata in: BU 8/2014 85.

⁵¹ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 6860, del 15 ottobre 2013, pag. 30.

2.5. *Tassa per attestazioni fiscali e decisioni di esenzione*

Nella Legge tributaria ticinese sono state inserite due nuove tasse causali per il rilascio di attestazioni fiscali (art. 191a LT) e decisioni o preavvisi di esenzione (art. 226a LT)⁵². In entrambi i casi, la tassa è stabilita dal Consiglio di Stato tramite il Regolamento della Legge tributaria (R-LT; RL 10.2.1.1.1)⁵³.

Per quanto riguarda il rilascio di attestazioni fiscali, l'art. 23 cpv. 1 R-LT dispone che per ogni attestazione fiscale rilasciata deve essere prelevata una tassa da un minimo di fr. 30 ad un massimo di fr. 300 a dipendenza dell'aggravio amministrativo. L'art. 23 cpv. 2 R-LT stabilisce inoltre che per le attestazioni vincolanti rilasciate dall'Ufficio esenzione e condoni ai sensi dell'art. 252 cpv. 4 LT (*i.e.* le attestazioni vincolanti sull'importo del credito garantito da ipoteca legale anche quando la relativa imposta non è ancora scaduta⁵⁴) e i nulla osta ai sensi dell'art. 172 LIFD (*i.e.* l'amministrazione cantonale dell'imposta federale diretta attesta all'alienante, per l'ufficiale del Registro fondiario, il suo consenso all'iscrizione, se l'imposta relativa al possesso e all'alienazione del fondo è stata pagata o coperta da garanzia oppure se è stabilito che non è dovuta alcuna imposta o se l'alienante offre sufficiente garanzia che soddisferà i suoi obblighi fiscali) deve essere prelevata una tassa di fr. 150.

Per quanto riguarda le decisioni o preavvisi di esenzione, l'art. 19a R-LT prevede tre tipi di tasse:

- 1) per decisioni positive di esenzione dal pagamento dell'imposta sull'utile e sul capitale (cpv. 1), risp. dell'imposta di successione e donazione (cpv. 2) viene percepita una tassa di fr. 50⁵⁵;

⁵² BU 8/2014 85.

⁵³ BU 65/2013 555.

⁵⁴ Si tratta di quantificare la quota parte del credito d'imposta garantito da ipoteca legale, risp. quantificare le imposte in fase di maturazione ed allestire la relativa attestazione all'indirizzo di notai e terze persone (MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 6860, del 15 ottobre 2013, pag. 29).

⁵⁵ Il Consiglio di Stato rileva, a tale riguardo, che il diritto tributario cantonale e federale dà la facoltà alle persone giuridiche che perseguono uno scopo pubblico o di pubblica utilità o perseguono fini di culto di richiedere l'esenzione dal pagamento

- 2) per ogni preavviso o decisione negativa viene percepita una tassa di fr. 100 (cpv. 3)⁵⁶;
- 3) per i casi particolarmente complessi⁵⁷ la tassa per decisioni e per i preavvisi viene commisurata al tempo di evasione impiegato fino ad un massimo di fr. 500 (cpv. 4).

Contro la decisione di esenzione è data facoltà di reclamo (artt. 206 segg. LT) e di ricorso (artt. 227 segg. LT), conformemente all'art. 226a cpv. 2 LT.

2.6. *Provvigione di rappresentanza*

Il cpv. 4 dell'art. 296 LT istituisce la possibilità per l'autorità cantonale di rappresentare il Comune nella procedura di riscossione delle imposte comunali. Dal 1° gennaio 2014 questo capoverso è stato completato con l'inserimento di una seconda frase che consente all'autorità cantonale di percepire una provvigione in suo favore, stabilita dal Consiglio di Stato, per procedure d'incasso particolarmente complesse⁵⁸. La provvigione è pari al 10% dell'imposta incassata di pertinenza comunale (art. 24a cpv. 1 R-LT)⁵⁹. Ne consegue che invece di riversare il 100% dell'importo di pertinenza comunale, l'Ufficio esazioni e condoni procederebbe a riversare il 90%⁶⁰. L'art. 24a cpv. 2 R-LT fornisce una definizione di «proce-

dell'imposta sull'utile (art. 65f LT e art. 56g LIFD) e sul capitale (art. 65g LT) e alle persone giuridiche che perseguono uno scopo pubblico o di pubblica utilità o perseguono scopi ideali di richiedere l'esenzione dal pagamento dall'imposta di successione e donazione (art. 154d LT) (MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 6860, del 15 ottobre 2013, pag. 30).

⁵⁶ La tassa di fr. 100 viene giustificata dal Consiglio di Stato a causa dell'onere amministrativo superiore in quanto le decisioni negative richiedono una motivazione più approfondita (MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 6860, del 15 ottobre 2013, pag. 30).

⁵⁷ In questo caso, il Consiglio di Stato definisce «i casi particolarmente complessi» come quelli in cui è richiesto un onere amministrativo aggravato, in considerazione di accertamenti, audizioni, ecc. (MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 6860, del 15 ottobre 2013, pag. 30).

⁵⁸ BU 8/2014 85.

⁵⁹ BU 65/2013 555.

⁶⁰ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 6860, del 15 ottobre 2013, pag. 29.

di riscossione particolarmente complesse», ovvero quelle procedure speciali che causano un aggravio amministrativo importante, in particolare i riscatti di attestati carenza beni, le procedure esecutive, l'allestimento delle domande di garanzie o di sequestro e le relative procedure amministrative.

2.7. Dispendio minimo per la tassazione secondo il dispendio

L'istituto della tassazione secondo il dispendio è stato modificato con la Legge federale sull'imposizione secondo il dispendio, del 28 settembre 2012⁶¹, che entrerà in vigore il 1° gennaio 2016. La Legge federale inasprisce le regole dell'imposizione secondo il dispendio e mira a rafforzare l'accettazione popolare, in particolare il legislativo ha espresso la volontà di⁶²:

- mantenere l'istituto dell'imposizione secondo il dispendio;
- inasprire i metodi indiretti per determinare il dispendio;
- fissare un reddito minimo imponibile di fr. 400 000;
- portare ad una maggiore armonizzazione tra i Cantoni;
- tener conto dell'imposta sulla sostanza;
- non permettere più ai cittadini svizzeri provenienti dall'estero di beneficiarne.

È previsto per le tassazioni secondo il dispendio accordate prima dell'entrata in vigore della Legge federale, un periodo transitorio di cinque anni (art. 78e LAID, art. 205d LIFD). Secondo l'art. 72q LAID, i Cantoni sono tenuti ad adeguare la loro legislazione entro il 1° gennaio 2016.

Con la modifica della Legge tributaria del 4 novembre 2013⁶³, il Gran Consiglio ha codificato nella legge un dispendio minimo, pari a fr. 400 000, per i contribuenti soggetti all'imposizione secondo il dispendio

⁶¹ RU 2013 779. Per un approfondimento sulle modifiche della legislazione federale si rimanda all'articolo di SAMUELE VORPE, L'imposizione secondo il dispendio tra passato, presente e futuro, RtiD II-2013, pag. 709 segg.

⁶² MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 6853, del 2 ottobre 2013, pag. 2.

⁶³ BU 66/2013 590.

(art. 13 cpv. 8 LT). In questo modo si è tenuto parzialmente conto delle modifiche avvenute con la Legge federale del 28 settembre 2012, istituendo un dispendio minimo. Un adeguamento a ulteriori criteri stabiliti dalla Legge federale è stato per contro rimandato a dopo la votazione popolare dell'iniziativa «Basta ai privilegi fiscali dei milionari (Abolizione dell'imposizione forfettaria)»⁶⁴, prevista per il 30 novembre 2014, con la quale si chiede a Popolo e Cantoni di abolire la tassazione secondo il dispendio in tutta la Svizzera⁶⁵.

2.8. *Innalzamento delle deduzioni massime per liberalità ad enti di pubblica utilità*

Attraverso la modifica della Legge tributaria del 18 dicembre 2013⁶⁶, i limiti di deducibilità delle prestazioni volontarie in contanti e in altri beni a persone giuridiche con sede in Svizzera che sono esentate dalle imposte in virtù del loro scopo pubblico o di utilità pubblica (art. 65 lett. *f* LT) sono stati innalzati dal 10 al 20% del reddito netto delle persone fisiche (nuovo art. 32a LT, abrogato art. 32 cpv. 1 lett. *h* LT), risp. dell'utile netto delle persone giuridiche (art. 68 cpv. 1 lett. *c* LT). In tal modo la legge cantonale si armonizza con la legge federale, che già conosce una deduzione di un importo del 20% per le liberalità ad enti esentati dalle imposte.

Per quanto concerne le persone fisiche, l'inserimento del nuovo art. 32a LT e l'abrogazione dell'art. 32 cpv. 1 lett. *h* LT è volto ad armonizzare verticalmente la legislazione cantonale con quella federale. Infatti, la deduzione del 20% per liberalità a livello federale (art. 33a LIFD) viene calcolata sul reddito intermedio dopo le deduzioni di cui agli artt. da 26 a 33 LIFD, mentre – sino al 31 dicembre 2013 – la deduzione del 10% a livello cantonale era calcolata sul reddito intermedio dopo le deduzioni

⁶⁴ FF 2014 4407.

⁶⁵ Cfr. MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 6853, del 2 ottobre 2013, pag. 4. Infatti, il Consiglio di Stato osserva quanto segue: «*In questo contesto non è opportuno un adeguamento affrettato alle disposizioni federali, attendendo piuttosto che sia il popolo svizzero ad esprimersi sul principio*».

⁶⁶ BU 9/2014 99.

di cui agli artt. da 25 a 32 LT, nella determinazione del quale era tuttavia compresa anche la deduzione per liberalità stessa (art. 32 cpv. 1 lett. *h* LT, abrogato con effetto al 1° gennaio 2014). Per ovviare nella legislazione cantonale a questa diversa formula per il calcolo dell'ammontare della deduzione e rendere questo calcolo simmetrico a quello dell'imposta federale diretta, si è dunque abrogato l'art. 32 cpv. 1 lett. *h* LT, poiché sostituito dal nuovo art. 32*a* LT⁶⁷.

Pure oggetto di modifica è stato l'art. 24 LT, secondo il quale il reddito netto del contribuente corrisponde ai proventi lordi imponibili meno le spese di acquisizione e le deduzioni generali di cui agli articoli 25-32*a* LT.

⁶⁷ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 6839, del 20 agosto 2013, pag. 2 seg.