



# RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II - 2017

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO  
HELBIG LICHTENHAHN

ESTRATTO

RIVISTA TICINESE  
DI DIRITTO

II- 2017

*Samuele Vorpe*

**Novità legislative  
nel campo del diritto tributario**

Direzione e responsabilità editoriale:

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

Redazione della parte fiscale:

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

incaricati dal Consiglio di Stato

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

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

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

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

Copertina: riproduzione da Cornelia Forster

ISSN 1661-0954 – ISBN 978-3-7190-4028-4 (Helbing Lichtenhahn)  
ISBN 978-88-6303-048-8 (Repubblica e Cantone Ticino)

# Novità legislative nel campo del diritto tributario

*Samuele Vorpe\**

1. Legislazione federale e diritto internazionale
  - 1.1. Accordo multilaterale tra autorità competenti concernente lo scambio di rendicontazioni Paese per Paese
  - 1.2. Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa
  - 1.3. Legge federale sull'energia (LEne)
  - 1.4. Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) – Assoggettamento delle provvigioni da mediazioni immobiliari
  - 1.5. Legge federale sull'approvvigionamento economico del Paese
  - 1.6. Legge federale sulla formazione continua
  - 1.7. Nuovo ordinamento finanziario 2021
2. Legislazione cantonale
  - 2.1. Pacchetto di misure per il riequilibrio delle finanze cantonali
  - 2.2. Adeguamenti al CP e altre modifiche d'importanza secondaria
  - 2.3. Adeguamenti in ambito immobiliare

## **1. Legislazione federale e diritto internazionale**

### ***1.1. Accordo multilaterale tra autorità competenti concernente lo scambio di rendicontazioni Paese per Paese***

#### *1.1.1. Introduzione*

Il 27 gennaio 2016, il Consiglio federale ha firmato l'Accordo multilaterale tra autorità competenti concernente lo scambio di rendicontazioni Paese per Paese (Accordo SRPP)<sup>1</sup>. Questo Accordo prevede uno scambio

---

\* Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI.

<sup>1</sup> FF 2017 103. Il testo originale dell'Accordo SRPP è disponibile in: OCSE, Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13: Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Parigi, 5 ottobre 2015 (cit.: Azione 13), pag. 49 segg.

automatico di rendicontazioni Paese per Paese (*country-by-country report*) riguardante la ripartizione, sul piano mondiale, della cifra d'affari e delle imposte pagate, nonché altri indicatori afferenti ai gruppi di imprese multinazionali, risp. informazioni sulle principali attività economiche degli enti costitutivi del gruppo, sempre che la loro cifra d'affari annua complessiva sia almeno pari a fr. 900 milioni (mio.) (che corrisponde indicativamente a euro 750 mio.).

Di regola, la rendicontazione Paese per Paese viene compilata dalla casa madre e inviata, in modo automatico, dall'autorità fiscale dello Stato di residenza di questa alle omologhe autorità in cui hanno la residenza fiscale gli enti costitutivi, ovvero le società partecipate oppure le stabili organizzazioni<sup>2</sup>.

L'Accordo SRPP è il frutto del lavoro congiunto dell'OCSE e degli Stati del Gruppo dei Venti (G20) nell'ambito del progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), che persegue l'obiettivo di contrastare l'erosione della base imponibile e il trasferimento artificiale degli utili delle società verso Paesi a bassa o nulla fiscalità.

Delle 15 misure previste dal progetto BEPS, rese pubbliche il 5 ottobre 2015 con la pubblicazione dei rispettivi rapporti<sup>3</sup>, si analizza l'Azione 13, che si occupa di esaminare la documentazione in materia di prezzi di trasferimento<sup>4</sup> ed introduce una nuova rendicontazione Paese per Paese<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> Secondo la sez. 1 par. 1 lett. *f* Accordo SRPP, l'espressione «entità costitutiva» designa: (i) un'unità aziendale distinta di un gruppo di imprese multinazionali che è inclusa nel bilancio consolidato a fini di informativa finanziaria o lo sarebbe se le partecipazioni del gruppo di imprese multinazionali al capitale di rischio di tale unità aziendale fossero negoziate in una borsa valori pubblica; (ii) un'unità aziendale distinta che è esclusa dal bilancio consolidato del gruppo di imprese multinazionali unicamente a causa delle sue dimensioni o in base al principio di rilevanza; e (iii) ciascuna stabile organizzazione di un'unità aziendale distinta del gruppo di imprese multinazionali che rientra in quanto previsto al punto (i) o (ii), purché l'unità aziendale rediga un bilancio distinto per la stabile organizzazione ai fini dell'informativa finanziaria o a fini normativi, fiscali o di controllo interno della gestione.

<sup>3</sup> I 15 rapporti del progetto BEPS sono disponibili al seguente link: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm> (pagina consultata il 6 luglio 2017).

<sup>4</sup> I prezzi di trasferimento riguardano i prezzi delle transazioni tra le società appartenenti allo stesso gruppo e con residenza fiscale in Stati differenti. Essi presuppongono

La direzione verso cui si sta muovendo il progetto, nell'ambito della fiscalità internazionale, è dunque chiara: uno scambio di informazioni sempre più esteso e un livello sensibilmente più alto di trasparenza<sup>6</sup>.

Il funzionamento dell'Accordo SRPP si può senz'altro definire simile a quello previsto dall'Accordo multilaterale del 29 ottobre 2014 tra Autorità competenti concernente lo scambio automatico di informazioni relative a conti finanziari (Accordo SAI; RS 0.653.1), poiché, come quest'ultimo, si basa sull'art. 6 della Convenzione del Consiglio d'Europa e dell'OCSE del 25 gennaio 1988 sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale, così come emendata dal Protocollo del 27 maggio 2010 (Convenzione MAAT; RS 0.652.1)<sup>7</sup>.

Siccome l'Accordo SRPP contiene delle norme di diritto materiale, il legislatore svizzero ha dovuto elaborare una legge federale di attuazione, la cd. Legge federale sullo scambio automatico internazionale delle rendicontazioni Paese per Paese di gruppi di imprese multinazionali (LSRPP), approvata dalle Camere federali il 16 giugno 2017<sup>8</sup>, al fine di disciplinare le norme di diritto procedurale e penale riferite all'Accordo SRPP.

La LSRPP segue l'impostazione del modello di legislazione proposto dall'OCSE con l'Azione 13<sup>9</sup>, risp. la Legge federale del 18 dicembre

---

no delle transazioni infragrupo e il passaggio di una frontiera. Le transazioni tra due imprese associate hanno quale conseguenza la riduzione del risultato d'esercizio della prima società e il contestuale aumento per la seconda. In ambito di *transfer pricing* vige l'*arm's length principle*, ovvero il principio di libera concorrenza stabilito dalle Linee Guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento.

<sup>5</sup> OCSE, Azione 13, pag. 1 segg.

<sup>6</sup> PIERO BONARELLI, Country-by-Country Reporting: nuovi obblighi informativi per le multinazionali, in: *Fiscalità e commercio internazionale*, 5/2017, pagg. 19-23, pag. 19.

<sup>7</sup> L'Accordo SAI si applica allo scambio automatico di informazioni in materia fiscale relative a conti finanziari, per cui le rendicontazioni Paese per Paese non rientrano nel campo di applicazione dell'Accordo SAI. Cfr. anche OCSE, Azione 13, Allegato IV al Cap. V, pag. 41.

<sup>8</sup> FF 2017 3645. Il termine per il referendum scade il 5 ottobre 2017. Nessun partito politico e/o associazione ha al momento deciso di iniziare con la raccolta firme.

<sup>9</sup> OCSE, Azione 13, pag. 43 segg.

2015 sullo scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali (LSAI; RS 653.1)<sup>10</sup>.

L'entrata in vigore dell'Accordo SRPP, anch'esso approvato il 16 giugno 2017 mediante Decreto federale<sup>11</sup>, così come della citata legge federale di applicazione, è prevista per il 1° gennaio 2018<sup>12</sup>.

### 1.1.2. L'Azione 13 del progetto BEPS

Tra i principali obiettivi perseguiti dal progetto BEPS vi è la trasparenza fiscale delle imprese multinazionali. Per raggiungerlo l'OCSE ha voluto riesaminare la documentazione riguardante i prezzi di trasferimento in-fragruppo<sup>13</sup>. In particolare, con la rendicontazione Paese per Paese si è voluto mettere a disposizione delle autorità fiscali dei Paesi in cui sono residenti le diverse imprese che compongono il gruppo internazionale, le informazioni che consentono loro di valutare i maggiori rischi in materia di prezzi di trasferimento, così come i rischi legati all'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili<sup>14</sup>.

Quanto previsto dall'Azione 13 in materia di rendicontazione Paese per Paese rappresenta per gli Stati interessati uno *standard* minimo (*minimum standard*)<sup>15</sup>. Si osserva inoltre che questa Azione va a sostituire il

---

<sup>10</sup> Cfr. Messaggio relativo all'approvazione e all'attuazione dell'Accordo multilaterale tra autorità competenti concernente lo scambio di rendicontazioni Paese per Paese (Legge federale sullo scambio automatico internazionale delle rendicontazioni Paese per Paese di gruppi di imprese multinazionali, LSRPP), del 23 novembre 2016, in: FF 2017 33 (cit.: Messaggio Accordo e Legge SRPP).

<sup>11</sup> FF 2017 3683.

<sup>12</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 48 seg.

<sup>13</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 38.

<sup>14</sup> OCSE, Azione 13, par. 25 e Allegato IV al Cap. V, pag. 42; Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 38.

<sup>15</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 39. Le raccomandazioni del progetto BEPS, pur non essendo obbligatorie dal punto di vista giuridico (cd. «*soft law*»), hanno finito per imporsi sul piano internazionale. L'OCSE si aspetta che queste raccomandazioni vengano recepite dagli Stati interessati. Quest'ultimi (*i.e.* Stati membri dell'OCSE e del G20) hanno preso formalmente l'impegno politico di attuare le raccomandazioni del progetto BEPS. In un secondo momento, attraverso un processo di verifica, gli Stati verranno esaminati da un organo internazionale che verificherà se le raccomandazioni sono state correttamente implementate (cfr. OCSE, Myths and

Cap. V delle Linee Guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali<sup>16</sup>.

Secondo l'Azione 13, i gruppi di imprese multinazionali sono tenuti a preparare tre documenti in materia di prezzi di trasferimento<sup>17</sup>:

- 1) una rendicontazione Paese per Paese (*country-by-country*);
- 2) un file principale (*master file*)<sup>18</sup>;
- 3) un file locale (*local file*)<sup>19</sup>.

---

Facts about BEPS, Parigi 2015, in: <http://www.oecd.org/fr/ctp/a-propos-de-beps.htm> [pagina consultata il 4 luglio 2017]). A questo riguardo cfr. OCSE, BEPS Action 13 sur la déclaration pays par pays, Documents pour l'examen par les pairs, Parigi, febbraio 2017. Questo rapporto contiene i documenti chiave che devono essere utilizzati per un esame tra pari al fine di valutare l'implementazione delle raccomandazioni dell'Azione 13 nei diversi Stati e territori.

<sup>16</sup> OCSE, Azione 13, par. 1 seg.; Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 39. I contenuti dell'Azione 13 del progetto BEPS hanno aggiornato il Cap. V delle Linee Guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali. La nuova versione è disponibile dal 10 luglio 2017 e scaricabile al seguente link: <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/prix-de-transfert/principes-de-l-ocde-appliquables-en-matiere-de-prix-de-transfert-a-l-intention-des-entreprises-multinationales-et-des-administrations-20769723.htm> (pagina consultata il 14 luglio 2017); cfr. in particolare pagg. 255-275.

<sup>17</sup> OCSE, Azione 13, par. 16 segg.; Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 39.

<sup>18</sup> Il file principale completa la rendicontazione Paese per Paese con informazioni più precise (per le informazioni che devono essere contenute nel file principale cfr. OCSE, Azione 13, Allegato I al Cap. V, pag. 29 segg.). Fornisce infatti una visione d'insieme sulle attività del gruppo di imprese multinazionali considerato, segnatamente la natura delle sue attività mondiali, della sua politica globale in materia di prezzi di trasferimento e la ripartizione degli utili e delle attività su scala mondiale, con lo scopo di supportare le autorità fiscali nella valutazione della presenza di rischi importanti legati ai prezzi di trasferimento. In un'ottica generale, il file principale è destinato a fornire una panoramica riferita al gruppo multinazionale e a valutare la sua prassi in materia di prezzo di trasferimento nel loro contesto economico, giuridico, finanziario e fiscale (OCSE, Azione 13, par. 18; Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 40).

<sup>19</sup> Il file locale contiene le informazioni relative a specifiche transazioni tra imprese (p. es. l'importo delle transazioni effettuate tra gli enti di cui è composto il gruppo) (per le informazioni che devono essere contenute nel file locale, cfr. OCSE, Azione 13, Allegato II al Cap. V, pag. 31 segg.). Questo file deve essere consegnato soltanto alle autorità fiscali locali e completa le informazioni del file principale (Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 40).



Lo *standard* minimo riguarda soltanto il numero 1)<sup>20</sup>.

L'obiettivo dell'Azione 13 è dunque quello di fornire alle autorità fiscali uno strumento efficace per valutare il rischio legato al *transfer pricing*, cercando un bilanciamento tra esigenze delle autorità, in termini di mole e qualità delle informazioni a disposizione, e oneri amministrativi per le imprese<sup>21</sup>.

Sono cinque i modelli presenti nel rapporto dell'Azione 13, segnatamente<sup>22</sup>:

- 1) un modello di formulario di rendicontazione Paese per Paese<sup>23</sup>. Questo modello figura nell'Allegato III dell'Azione 13 e prescrive la forma e il contenuto della rendicontazione Paese per Paese. L'Allegato III contiene anche le istruzioni in merito ai dati che devono figurare nella rendicontazione Paese per Paese;
- 2) un modello di legislazione interna concernente la rendicontazione Paese per Paese<sup>24</sup>. Il modello di legislazione interna definisce i gruppi di imprese multinazionali tenuti a presentare una rendicontazione Paese per Paese e ne stabilisce il contenuto. Esso prevede inoltre la possibilità di ottenere la rendicontazione Paese per Paese mediante un meccanismo secondario, al di fuori della via convenzionale, qualora ricorrano determinate condizioni<sup>25</sup>. Gli Stati sono liberi di adattare il modello di legislazione al loro sistema giuridico;
- 3) un modello di accordo tra autorità competenti concernente lo scambio delle rendicontazioni Paese per Paese (Accordo SRPP)<sup>26</sup>. Questo accordo disciplina le modalità dello scambio della rendicontazione Paese per Paese;

---

<sup>20</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 40.

<sup>21</sup> OCSE, Azione 13, par. 4 e 17; BONARELLI, pag. 19.

<sup>22</sup> OCSE, Azione 13, Allegato IV al Cap. V, pag. 41; Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 40.

<sup>23</sup> OCSE, Azione 13, Allegato III al Cap. V, pag. 33 segg.

<sup>24</sup> OCSE, Azione 13, pag. 43 segg.

<sup>25</sup> Cfr. *infra* Cap. 1.1.8.

<sup>26</sup> OCSE, Azione 13, pag. 49 segg.

- 4) un modello di accordo tra autorità competenti relativo allo scambio delle rendicontazioni Paese per Paese sulla base di una Convenzione per evitare le doppie imposizioni (CDI)<sup>27</sup>. Questo accordo disciplina le modalità dello scambio della rendicontazione Paese per Paese quando è effettuato sulla base di una CDI;
- 5) un modello di accordo tra autorità competenti relativo allo scambio delle rendicontazioni Paese per Paese sulla base di un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale (*Tax Information Exchange Agreement*, TIEA)<sup>28</sup>. Questo accordo disciplina le modalità dello scambio della rendicontazione Paese per Paese quando è effettuato sulla base di un TIEA.

Dei cinque modelli presentati, la Svizzera ha recepito, nel proprio diritto interno, i primi tre modelli, come anche affermato dal Consiglio federale, secondo il quale *«l'adozione dello scambio automatico internazionale delle rendicontazioni Paese per Paese non può fondarsi sulle CDI o sui TIEA conclusi dalla Svizzera, ma rende necessaria la conclusione di un accordo specifico»*<sup>29</sup>.

### 1.1.3. La rendicontazione Paese per Paese

L'elemento di novità dell'Azione 13 è rappresentato dal criterio di aggregazione delle informazioni (oltre che dal tipo di dati richiesti): non rileva l'impresa singolarmente considerata, né il gruppo nel suo complesso, bensì il Paese in cui sono svolte le attività. I dati riferiti al gruppo verranno quindi esaminati attraverso un approccio Paese per Paese e non per singola entità giuridica<sup>30</sup>.

Si constata che, attualmente, le autorità fiscali dei Paesi di residenza degli enti costitutivi il gruppo multinazionale non hanno accesso alle informazioni relative al gruppo nel suo insieme. Infatti, le informazioni a disposizione delle autorità fiscali si limitano ai soli enti costitutivi pre-

---

<sup>27</sup> OCSE, Azione 13, pag. 63 segg.

<sup>28</sup> OCSE, Azione 13, pag. 69 segg.

<sup>29</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 50.

<sup>30</sup> BONARELLI, pag. 20.

sentì nel loro territorio, cosicché esse non sono in grado di apprendere le informazioni riguardanti l'integralità del gruppo e ignorano *de facto* dove gli utili sono dichiarati<sup>31</sup>. Con la rendicontazione Paese per Paese, le autorità fiscali riceveranno una panoramica sulla situazione generale del gruppo multinazionale e dovrebbero quindi essere in grado di tassare correttamente gli enti costitutivi che lo compongono.

La rendicontazione Paese per Paese contiene infatti i dati aggregati, distinti per Stato e territorio, relativi alla ripartizione, sul piano mondiale, della cifra d'affari e delle imposte pagate, accompagnati da altri indicatori sui gruppi di imprese multinazionali. Inoltre fornisce delle indicazioni sulle principali attività economiche degli enti costitutivi di un gruppo di imprese internazionali<sup>32</sup>.

Queste informazioni devono essere presentate ogni anno alle autorità fiscali (cfr. sez. 1 par. 1 lett. *h* Accordo SRPP), che poi, sempre annualmente, le trasmettono automaticamente agli Stati o ai territori *partner* nei quali uno o più enti costitutivi del gruppo di imprese multinazionali sono residenti ai fini fiscali o sono soggetti ad imposizione tramite una stabile organizzazione (cfr. sez. 2 par. 1 Accordo SRPP).

Lo *standard* minimo dell'Azione 13 si occupa in particolare di definire quali sono: (i) i gruppi di imprese multinazionali soggetti all'obbligo di fornire la rendicontazione Paese per Paese (*ambito soggettivo*); (ii) il contenuto della rendicontazione Paese per Paese (*ambito oggettivo*); (iii) il calendario di attuazione (*ambito temporale*); e (iv) i soggetti del gruppo incaricati di consegnare le informazioni alle autorità fiscali<sup>33</sup>.

Sono poi previsti dei meccanismi, detti principale, secondario e volontario, per evitare impedimenti nell'ambito dello scambio di informazioni fiscali. Spetta infine ai singoli Stati o territori stabilire con chi scambiare le rendicontazioni Paese per Paese (*attivazione bilaterale*).

---

<sup>31</sup> SENATO FRANCESE, Rapport fait au nom de la commission des finances (1) sur le projet de loi, adopté par l'assemblée nationale, autorisant l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays, par M. Éric Doligé, Sénateur, Session ordinaire de 2016-2017, N° 307, pag. 13.

<sup>32</sup> OCSE, Azione 13, par. 24; Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 40.

<sup>33</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 40.

#### 1.1.4. L'ambito soggettivo

Secondo la sez. 1 par. 1 lett. *d* Accordo SRPP sono considerati «gruppi di imprese multinazionali» i gruppi che comprendono due o più imprese la cui residenza fiscale si trova in Stati o territori diversi o i gruppi che comprendono un'impresa la cui residenza fiscale si trova in uno Stato o territorio, ma che è soggetta a imposizione in un altro Stato o territorio per una stabile organizzazione<sup>34</sup>.

Il termine «gruppo» designa un insieme di imprese collegate da partecipazioni o da un controllo e che sono tenute ad allestire un conto di gruppo conforme ai principi contabili applicabili. In Svizzera, la definizione di «gruppo» è prevista dall'art. 963 cpvv. 1-3 del Codice delle obbligazioni (CO; RS 220) (art. 2 lett. *c* LSRPP). Rientrano nel concetto di «gruppo» anche le imprese sottoposte in altro modo a un controllo unitario<sup>35</sup>.

Lo *standard* minimo prevede che devono presentare una rendicontazione Paese per Paese alle autorità fiscali soltanto i gruppi di imprese multinazionali che registrano una cifra d'affari consolidata di oltre 750 mio. di euro o un importo equivalente in valuta nazionale al 1° gennaio 2015 (per la Svizzera la soglia è pari a 900 mio. di franchi; cfr. sez. 3 par. 1 Accordo SRPP; artt. 5 e 6 cpv. 2 LSRPP), realizzata durante il periodo fiscale precedente<sup>36</sup>. I gruppi di imprese multinazionali che non raggiungono la soglia di 750 mio. di euro sono considerati un «gruppo di imprese multinazionali escluso», ovvero un gruppo che non è tenuto a presentare una rendicontazione Paese per Paese<sup>37</sup>.

---

<sup>34</sup> Cfr. anche Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 57.

<sup>35</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 57.

<sup>36</sup> OCSE, Azione 13, par. 52; Messaggio Accordo e Legge SRPP, pagg. 41 e 57. Si è convenuto tra gli Stati membri dell'OCSE e del G20 un nuovo riesame, entro la fine del 2020, dei contenuti della rendicontazione Paese per Paese, risp. della soglia della cifra d'affari annua consolidata (OCSE, Azione 13, par. 54; Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 47).

<sup>37</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 57.

### *1.1.5. L'ambito oggettivo*

Il contenuto della rendicontazione Paese per Paese è espressamente previsto nell'Allegato III dell'Azione 13 e si compone di tre tabelle (cfr. art. 3 cpv. 1 LSRPP)<sup>38</sup>:

- la prima contiene i dati per ogni Stato o territorio in cui risiede uno degli enti costitutivi del gruppo di imprese multinazionali, i quali vanno presentati sotto forma di una somma globale espressa per Stato o territorio (ricavi, utile [e perdite] al lordo delle imposte sull'utile, imposte sull'utile pagate e maturate, capitale dichiarato, utili non distribuiti, numero di dipendenti, immobilizzazioni materiali diverse dalle disponibilità liquide o mezzi equivalenti);
- la seconda prevede un elenco di tutti gli enti costitutivi del gruppo di imprese multinazionali disaggregati per: (i) Stato o territorio; (ii) Stato di costituzione, se questo non coincide con quello di residenza fiscale; e (iii) natura delle principali attività economiche esercitate;
- la terza, infine, consente di aggiungere delle informazioni supplementari.

Il contenuto della rendicontazione Paese per Paese, conformemente all'Azione 13, sarà poi definito dal Consiglio federale tramite un'ordinanza federale (art. 3 cpv. 2 LSRPP).

### *1.1.6. L'ambito temporale*

L'Azione 13 raccomanda agli Stati membri dell'OCSE e del G20 di presentare le prime rendicontazioni Paese per Paese per i periodi fiscali che iniziano con il 1° gennaio 2016<sup>39</sup>.

Per i gruppi di imprese multinazionali toccati dall'obbligo di presentare la rendicontazione Paese per Paese è previsto un termine di 12 mesi dalla chiusura del periodo fiscale per consegnare la documentazione alle autorità fiscali (art. 11 cpv. 1 LSRPP).

---

<sup>38</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 41 seg., pag. 67 seg. Per le informazioni che devono essere contenute nella rendicontazione Paese per Paese, cfr. OCSE, Azione 13, Allegato III al Cap. V, pag. 33 segg.

<sup>39</sup> OCSE, Azione 13, par. 50.

Negli Stati in cui il periodo fiscale ha avuto inizio il 1° gennaio<sup>40</sup>, le prime rendicontazioni Paese per Paese dovranno essere fornite alle autorità fiscali al più tardi entro la fine del 2017, le quali, a loro volta, le dovranno trasmettere entro 6 mesi dalla ricezione alle omologhe autorità degli Stati o territori interessati (per la Svizzera cfr. art. 13 cpv. 1 LSRPP in combinato disposto con sez. 3 par. 2 Accordo SRPP)<sup>41</sup>. Dagli anni successivi alla prima trasmissione, il termine viene ridotto a 3 mesi (sez. 3 par. 3 Accordo SRPP)<sup>42</sup>.

La Svizzera, prima di procedere alle trasmissioni delle rendicontazioni Paese per Paese, ha dovuto disporre delle basi giuridiche necessarie<sup>43</sup>. Per questa ragione, la Confederazione non è stata in grado di rispettare il calendario di attuazione raccomandato dall’Azione 13<sup>44</sup>. È infatti solo a partire dal 1° gennaio 2018 che potrà scambiare le rendicontazioni Paese per Paese.

Le differenze nell’attuazione del calendario tra i diversi Stati e territori coinvolti possono tuttavia generare delle problematiche temporanee e transitorie, le quali possono essere eliminate mediante l’uso dei meccani-

<sup>40</sup> Per la Svizzera si rimanda alla definizione di cui all’art. 2 lett. j LSRPP, che rimanda alle disposizioni previste dagli artt. 79 cpv. 2 della Legge federale sull’imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e 31 cpv. 2 della Legge federale sull’armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14). Il periodo fiscale non deve necessariamente coincidere con l’anno civile (cfr. Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 67).

<sup>41</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 42. Vi è dunque un termine temporale di 18 mesi dopo l’ultimo giorno del primo periodo fiscale oggetto della rendicontazione Paese per Paese.

<sup>42</sup> Il termine temporale è quindi di 15 mesi dopo l’ultimo giorno del periodo fiscale in questione.

<sup>43</sup> L’OCSE ha rilevato che certe giurisdizioni, quali appunto la Svizzera, avrebbero avuto bisogno di maggior tempo per dar seguito alle raccomandazioni a causa del processo legislativo interno. Pertanto, per queste giurisdizioni sono stati introdotti dei meccanismi (secondario e volontario) che consentono di non compromettere lo scambio di informazioni delle rendicontazioni Paese per Paese a partire dal 2016 (cfr. OCSE, Azione 13, par. 50).

<sup>44</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 42.

smi secondario o volontario concernenti lo scambio delle rendicontazioni Paese per Paese (cfr. *infra* Cap. 1.1.8)<sup>45</sup>.

La Svizzera ha introdotto questi meccanismi nella Legge SRPP, al fine di poter scambiare le informazioni retroattivamente, dal 1° gennaio 2016<sup>46</sup>.

*1.1.7. I soggetti del gruppo incaricati di consegnare le informazioni alle autorità fiscali (entità notificanti)*

Le rendicontazioni Paese per Paese devono essere presentate dalla società madre del gruppo di imprese multinazionali in qualità di entità notificante (per una definizione si rimanda all'art. 2 lett. *f-g* LSRPP), sulla base delle informazioni fornite dagli enti costitutivi del gruppo. La società madre deve in seguito consegnare all'autorità fiscale del suo Stato di residenza la rendicontazione Paese per Paese (artt. 6 cpv. 1 e 7 LSRPP)<sup>47</sup>, la quale, successivamente, la scambia automaticamente con tutti gli Stati o territori in cui il gruppo multinazionale dispone di un ente costitutivo, a condizione che questi Stati o territori abbiano concluso un accordo che preveda lo scambio delle rendicontazioni Paese per Paese<sup>48</sup>.

È comunque prevista la possibilità, a determinate condizioni, di designare una società madre supplente (per una definizione si rimanda all'art. 2 lett. *h* LSRPP) sulla base dell'art. 9 LSRPP. Lo Stato di residenza della società madre supplente è incaricato di trasmettere le informazioni agli Stati o territori nei quali il gruppo dispone di un ente costitutivo, sempre ritenuto che questi abbiano pattuito un accordo sulla rendicontazione Paese per Paese con la Svizzera<sup>49</sup>.

---

<sup>45</sup> Cfr. Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 45.

<sup>46</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 49.

<sup>47</sup> Per la Svizzera l'autorità fiscale di riferimento è l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC).

<sup>48</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 42.

<sup>49</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 43.

### 1.1.8. *I meccanismi di scambio di informazioni principale, secondario e volontario*

Il *meccanismo principale* è quello che poggia su basi convenzionali, quali l'Accordo SRPP o un accordo analogo che prevede lo scambio delle rendicontazioni Paese per Paese<sup>50</sup>. Questo meccanismo costituisce la regola.

Agli Stati viene inoltre data la possibilità di introdurre nel proprio diritto interno un *meccanismo secondario*, che consente alle autorità fiscali di rivolgersi all'ente costitutivo del gruppo presente sul territorio, il quale è chiamato a presentare la rendicontazione Paese per Paese contenente i dati del gruppo nel suo insieme<sup>51</sup>. Tale meccanismo non fa parte dello *standard* minimo stabilito dall'OCSE e costituisce una deroga alla via convenzionale, ovvero non si basa sull'art. 6 Convenzione MAAT e, di conseguenza, sull'Accordo SRPP<sup>52</sup>. La Svizzera ha inserito all'art. 8 LSRPP questo meccanismo<sup>53</sup>, che però non si applica qualora uno Stato o territorio sia sul punto di adottare le basi giuridiche necessarie per lo scambio di rendicontazione Paese per Paese<sup>54</sup>.

Vi è poi il *meccanismo volontario*, previsto per quegli Stati o territori che, come la Svizzera, non sono stati in grado di attuare per tempo lo *standard* minimo, ovvero per il periodo fiscale che ha avuto inizio con il 1° gennaio 2016 o successivamente.

L'Azione 13 stabilisce che questi Stati possano far uso di disposizioni di diritto interno (per la Svizzera vale la LSRPP)<sup>55</sup>, che permettano loro di

<sup>50</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 43.

<sup>51</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 43. Si veda sul punto anche OCSE, Azione 13, par. 60.

<sup>52</sup> Ne consegue che la società madre o l'ente costitutivo non viene protetto dalle garanzie convenzionali, quali il principio di specialità di cui all'art. 22 Convenzione MAAT, espressamente previste alla sez. 5 par. 1 Accordo SRPP. Il livello di protezione dipenderà quindi dal diritto interno di ciascun Stato o territorio che prevede il meccanismo secondario (cfr. Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 44).

<sup>53</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 44.

<sup>54</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 45.

<sup>55</sup> Si osserva tuttavia che l'introduzione di un meccanismo volontario da parte di uno Stato o territorio non garantisce uno scambio di informazioni reciproco da parte del-



fornire le rendicontazioni Paese per Paese su base volontaria agli altri Stati o territori interessati<sup>56</sup>. Il meccanismo volontario rappresenta uno strumento applicabile soltanto nel periodo transitorio, ovvero finché lo Stato o territorio di residenza della società madre non abbia ancora potuto attuare le basi convenzionali necessarie.

In presenza di un meccanismo volontario, il ricorso al meccanismo secondario, con la nomina di una società madre supplente da parte di uno Stato terzo, non si rende più necessario<sup>57</sup>, a patto che la società madre acconsenta alla presentazione della rendicontazione Paese per Paese.

I gruppi di imprese multinazionali presenti in Svizzera sono invitati (volontariamente) a presentare i dati delle rendicontazioni Paese per Paese relativi ai periodi fiscali 2016 e 2017 sulla base dell'art. 28 LSRPP<sup>58</sup>. Si tratta di una norma non vincolante per la società madre poiché, in base al principio di non retroattività delle leggi, i gruppi di imprese multinazionali interessati non possono essere sottoposti a tale obbligo per i periodi fiscali anteriori all'entrata in vigore della legge, *i.e.* il 2016 e il 2017<sup>59</sup>.

Ne consegue che il meccanismo secondario assume una funzione sussidiaria rispetto al meccanismo principale e, laddove previsto, al meccanismo volontario e costituisce pertanto un'*ultima ratio* per il gruppo multinazionale per presentare la rendicontazione Paese per Paese. Qualora i gruppi non intendessero dar seguito al meccanismo volontario, e quindi

---

l'altro Stato o territorio. Per un esempio si rimanda al Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 46.

<sup>56</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 43.

<sup>57</sup> Cfr. Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 45.

<sup>58</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pagg. 50 e 80 seg. Se la rendicontazione Paese per Paese è fornita su base volontaria dalla società madre residente in Svizzera, la trasmissione della rendicontazione Paese per Paese è effettuata in virtù dell'Accordo SRPP; di conseguenza, sono applicabili le garanzie convenzionali (cfr. Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 50).

<sup>59</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 80 seg. Se un gruppo di imprese multinazionali acconsente a fornire la rendicontazione Paese per Paese relativa al 2016 e al 2017, allora decade l'obbligo da parte degli altri enti costitutivi del gruppo residenti all'estero di presentare la rendicontazione Paese per Paese e, perciò, il meccanismo secondario non trova applicazione. Per le condizioni concernenti la non applicazione del meccanismo secondario cfr. Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 81 seg.

non fornire spontaneamente la rendicontazione Paese per Paese, ecco che, sussidiariamente, entrerebbe in funzione il meccanismo secondario<sup>60</sup>.

### *1.1.9. L'attivazione bilaterale*

La rendicontazione Paese per Paese, per quanto concerne la Svizzera, avviene in base all'Accordo SRPP. Questo accordo è stato firmato da 64 Stati e territori (stato al 22 giugno 2017)<sup>61</sup> e si ispira ampiamente all'Accordo SAI; per essere giuridicamente vincolante, uno Stato o territorio deve aver aderito alla Convenzione MAAT, il cui art. 6 costituisce la base di riferimento<sup>62</sup>. Questa disposizione rappresenta il fondamento giuridico di diritto internazionale dello scambio delle rendicontazioni Paese per Paese e dispone che, per talune categorie di casi e secondo le procedure determinate di comune accordo, due o più Parti possano scambiarsi automaticamente le informazioni<sup>63</sup>.

Affinché l'Accordo SRPP (analogamente all'Accordo SAI) venga attivato e che, quindi, due Stati o territori possano scambiarsi le informazioni, è necessario che questi abbiano (cfr. sez. 1 par. 1 lett. l'Accordo SRPP)<sup>64</sup>:

- 1) posto in vigore la Convenzione MAAT;
- 2) firmato l'Accordo SRPP;
- 3) confermato di disporre delle leggi necessarie per la presentazione e lo scambio di rendicontazione Paese per Paese;
- 4) notificato al Segretario dell'Organo di coordinamento (sez. 1 par. 1 lett. j'Accordo SRPP) l'intenzione di scambiare automaticamente le rendicontazioni Paese per Paese, oppure aver espresso l'intenzione che l'Accordo SRPP sia effettivo nei confronti di tutti gli altri Stati che hanno presentato una notifica.

---

<sup>60</sup> BONARELLI, pag. 21, rileva che il meccanismo secondario assicura un meccanismo di salvaguardia quando il metodo principale non può essere adottato.

<sup>61</sup> Cfr. <https://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf> (pagina consultata il 4 luglio 2017).

<sup>62</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pagg. 43 e 48.

<sup>63</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 48.

<sup>64</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 44.

Adempite le quattro condizioni di cui sopra, per lo Stato o territorio interessato ha inizio l'obbligazione giuridica di scambio delle rendicontazioni Paese per Paese<sup>65</sup>.

Per quanto riguarda la Svizzera, la prima condizione è da ritenersi soddisfatta in quanto la Convenzione MAAT è in vigore dal 1° gennaio 2017.

La seconda condizione è pure da ritenersi adempiuta, poiché il Consiglio federale ha firmato l'Accordo SRPP il 27 gennaio 2016 e, inoltre, lo stesso è stato approvato dalle Camere federali il 16 giugno 2017.

Il terzo punto è pure soddisfatto, poiché la LSRPP, approvata dal Parlamento in data 16 giugno 2017, consente alla Svizzera di disporre delle basi legali necessarie per dar seguito alle raccomandazioni dell'Azione 13. Il Consiglio federale deve ancora determinarne l'entrata in vigore, che sarà presumibilmente per il 1° gennaio 2018, referendum permettendo (scadenza prevista il 5 ottobre 2017).

Infine, secondo la quarta e ultima condizione, la Svizzera deve, in primo luogo, notificare al Segretariato dell'Organo di coordinamento l'introduzione delle leggi di applicazione (*in casu* la LSRPP) (cfr. sez. 8 par. 1 lett. *a* Accordo SRPP). Tale notifica sarà effettuata appena sarà trascorso infruttuosamente il termine del 5 ottobre 2017 per lanciare un referendum, con l'Accordo SRPP e la relativa legge federale di applicazione<sup>66</sup>. Nella notifica deve essere inoltre indicato il periodo fiscale a decorrere dal quale la Svizzera esigerà la presentazione delle rendicontazioni Paese per Paese. Per la Svizzera si tratta del 1° gennaio 2018; l'art. 28 LSRPP consente tuttavia di ottenere le rendicontazioni per i periodi fiscali 2016 e 2017 su base volontaria. In secondo luogo, nella notifica da trasmettere all'Organo di coordinamento, la Svizzera deve:

- indicare di non aver rinunciato alla reciprocità in sede di applicazione dell'Accordo SRPP (sez. 8 par. 1 lett. *b* Accordo SRPP)<sup>67</sup>;

---

<sup>65</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 44.

<sup>66</sup> Cfr. art. 1 cpv. 2 lett. *a* del Decreto federale che approva l'Accordo multilaterale tra autorità competenti concernente lo scambio di rendicontazioni Paese per Paese, del 16 giugno 2017.

<sup>67</sup> Cfr. anche Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 64. L'art. 15 cpv. 1 LSRPP prevede che l'AFC trasmetta le rendicontazioni ricevute dagli Stati *partner* alle autorità

- precisare i metodi di trasmissione elettronica dei dati (sez. 8 par. 1 lett. *c* Accordo SRPP);
- indicare di aver implementato il quadro giuridico e le infrastrutture necessarie per garantire la confidenzialità e la protezione dei dati (sez. 8 par. 1 lett. *d* Accordo SRPP)<sup>68</sup>;
- comunicare gli Stati *partner* (sez. 8 par. 1 lett. *e* Accordo SRPP) (cd. attivazione bilaterale).

L'attivazione bilaterale avviene attraverso la presentazione di un elenco di Stati e territori con i quali la Svizzera intende attivare lo scambio di rendicontazioni Paese per Paese. Come precisato dal Consiglio federale «[d]opo che la Svizzera ha depositato il suo elenco presso il Segretariato dell'Organo di coordinamento, lo scambio delle rendicontazioni Paese per Paese diventa effettivo unicamente se gli Stati e territori che figurano nell'elenco svizzero hanno, dal canto loro, iscritto la Svizzera nell'elenco degli Stati con i quali intendono scambiare le rendicontazioni Paese per Paese. In tal modo è garantita la reciprocità dello scambio. La reciprocità può tuttavia mancare se la rendicontazione Paese per Paese è stata fornita su base volontaria»<sup>69</sup>. Ne consegue che la Svizzera potrà scegliere gli Stati e i territori con i quali scambiare le rendicontazioni Paese per Paese (cfr. anche sez. 8 par. 1 lett. *e* Accordo SRPP)<sup>70</sup>.

La competenza di scegliere gli Stati *partner* compete, sulla base dell'art. 27 LSRPP, al Consiglio federale<sup>71</sup>.

#### *1.1.10. Utilizzo ai fini fiscali delle rendicontazioni Paese per Paese*

Le informazioni contenute nella rendicontazione Paese per Paese non consentono di esaminare compiutamente il prezzo di trasferimento rea-

---

fiscali cantonali competenti per il calcolo e la riscossione delle imposte dirette. Secondo l'Accordo SRPP, né l'AFC né le autorità fiscali cantonali competenti hanno la facoltà di effettuare adattamenti dei prezzi di trasferimento sulla base delle sole informazioni contenute nelle rendicontazioni Paese per Paese; cfr. a riguardo Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 75 (cfr. *infra* Cap. 1.1.10).

<sup>68</sup> Su questo punto si veda anche OCSE, Azione 13, par. 57.

<sup>69</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 49.

<sup>70</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 49.

<sup>71</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 80.

lizzato per ciascuna transazione, prezzo che deve basarsi su un'analisi funzionale e un'analisi di comparabilità completa. Di conseguenza, queste informazioni non permettono di concludere se il prezzo di trasferimento è corretto oppure no.

Per tali motivi, le autorità fiscali non sono autorizzate ad impiegare le informazioni ottenute con la rendicontazione Paese per Paese per giustificare un adattamento dell'utile imponibile della società del gruppo<sup>72</sup>.

Per contro, a seguito delle informazioni ottenute mediante la rendicontazione Paese per Paese, possono essere avviate delle indagini più approfondite in merito al contribuente<sup>73</sup>, anche attraverso l'ausilio dello scambio di informazioni su domanda.

In caso di successivo adeguamento dell'utile imponibile c'è da aspettarsi un aumento dei casi di doppia imposizione, che dovranno essere risolti con l'avvio di una procedura amichevole ai sensi dell'art. 25 del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE) e, eventualmente, chiamando in causa un tribunale arbitrale, laddove la convenzione lo preveda (art. 25 par. 5 M-OCSE)<sup>74</sup>.

#### *1.1.11. L'invio di informazioni false o incomplete*

Il Consiglio federale osserva che lo scambio delle rendicontazioni non costituisce un mero obbligo formale, dal momento che implica una presentazione chiara degli utili tassati nelle giurisdizioni in questione. Tuttavia, se emerge che le rendicontazioni contengono informazioni false o incomplete, l'Accordo SRPP e la relativa legge di applicazione non possono adempiere il loro scopo<sup>75</sup>. Per questa ragione *«[è] punito con la multa sino a 100 000 franchi chiunque nella rendicontazione Paese per Paese fornisce intenzionalmente informazioni errate o incomplete che falsano in modo sostanziale le informazioni richieste e danno un'immagine non veritiera della situazione»* (art. 25 cpv. 1 LSRPP).

---

<sup>72</sup> OCSE, Azione 13, par. 25 e 59.

<sup>73</sup> OCSE, Azione 13, par. 59.

<sup>74</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 85.

<sup>75</sup> Messaggio Accordo e Legge SRPP, pag. 79.

Il successivo cpv. 2 stabilisce poi che *«[s]e la multa applicabile non supera i 25 000 franchi e se la determinazione delle persone punibili secondo l'articolo 6 della legge del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA) esige provvedimenti d'inchiesta sproporzionati all'entità della pena, si può prescindere da un procedimento contro dette persone e, in loro vece, condannare l'impresa al pagamento della multa (art. 7 DPA)»*.

## **1.2. Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa**

### *1.2.1. Introduzione*

Le Camere federali hanno accolto il 16 dicembre 2016 la Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa<sup>76</sup>. Il termine di referendum è scaduto il 7 aprile 2017.

Lo scopo principale della legge, come osservato dal Consiglio federale nel compendio al messaggio del 28 novembre 2014, è quello di *«eliminare le disparità di trattamento tra persone assoggettate alla procedura di imposizione ordinaria come pure garantire il rispetto degli impegni internazionali»*<sup>77</sup>.

Per raggiungere questo obiettivo, la legge federale contempla al suo interno nuove possibilità che consentono di passare dal regime di imposizione alla fonte a quello ordinario, sia per le persone residenti sia per quelle non residenti<sup>78</sup>.

Queste possibilità si rendono necessarie a causa delle disparità di trattamento insite nel sistema d'imposizione alla fonte che, per ragioni sche-

---

<sup>76</sup> FF 2016 7963.

<sup>77</sup> Cfr. Messaggio concernente la legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, del 28 novembre 2014, in: FF 2015 603 (cit.: Messaggio Imposizione alla fonte), pag. 604.

<sup>78</sup> Sono assoggettati all'imposta alla fonte i lavoratori stranieri senza permesso di domicilio, ma con domicilio o dimora fiscali in Svizzera (residenti) nonché le persone senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera che conseguono un reddito lordo da attività lucrativa in Svizzera (non residenti) (cfr. Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 610).

matiche e di semplificazione, prevede delle deduzioni forfettarie/schematiche, basate, di regola, su valori medi e considerate nella tariffa dell'imposta alla fonte<sup>79</sup>.

Da un lato, questo modo di procedere ha contribuito certamente a semplificare il nostro sistema fiscale, dall'altro, però, ha creato inevitabilmente delle storture, poiché non considera sufficientemente le situazioni personali dei lavoratori che sono residenti all'estero<sup>80</sup>.

La goccia che ha fatto traboccare il vaso è stata una sentenza del Tribunale federale del 26 gennaio 2010 riguardante un cittadino svizzero residente fiscalmente in Francia, che esercitava un'attività lucrativa dipendente nel Canton Ginevra<sup>81</sup>. Ebbene, in questo caso, l'Alta Corte ha ravvisato una discriminazione contraria all'Accordo tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone (ALC; RS 0.142.112.681), poiché un residente in uno Stato membro dell'Unione europea (UE), che si trova in una situazione comparabile con un residente in Svizzera, viene trattato in maniera differente. Ciò è in particolare il caso quando i redditi di fonte svizzera della persona residente in uno Stato membro dell'UE (*in casu* la Francia) rappresentano la sua quasi totalità (nel caso ginevrino la soglia è stata fissata al 90 per cento dal Tribunale federale). In una tale situazione, il contribuente non residente deve essere considerato dall'autorità fiscale come un «quasi residente» in Svizzera, al quale deve essere garantito l'accesso alla tassazione ordinaria, accompagnata da tutte le deduzioni (organiche, anorganiche e sociali) previste per i residenti in Svizzera.

Il Tribunale federale ha osservato, infatti, che tra la situazione di un «quasi residente» e quella di un residente, che è tassato secondo la procedura ordinaria ed esercita un'attività dipendente, non sussiste alcuna

---

<sup>79</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 610.

<sup>80</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 610.

<sup>81</sup> DTF 136 II 241 = ASA 79, 479 = RDAF 2010 II 308 = RF 65/2010, 382. Per un commento critico cfr. SAMUELE VORPE/PAOLO ARGINELLI/PETER R. ALTENBURGER, Die Besteuerung der «Quasi-Ansässigen» in der Schweiz. Kritische Würdigung, in: ASA 83, pagg. 625-660; SAMUELE VORPE/PAOLO ARGINELLI, L'imposizione dei «quasi residenti» in Svizzera. Considerazioni critiche, in: RtiD I-2014, pagg. 677-721.

differenza oggettiva che possa giustificare una disparità di trattamento fiscale in considerazione della situazione personale e familiare del contribuente<sup>82</sup>.

Alla luce di questa sentenza, la necessità di apportare delle modifiche mirate a livello legislativo nel diritto relativo all'imposizione alla fonte (LIFD e LAID) è notevolmente aumentata<sup>83</sup>, non solo per i non residenti, come il caso affrontato dal Tribunale federale, ma anche per i residenti tassati alla fonte.

Infatti, in una sentenza del 2 giugno 2010, il Tribunale amministrativo del Canton Neuchâtel ha applicato, per analogia, le considerazioni dell'Alta Corte, rese nella sentenza del 26 gennaio 2010, anche per i residenti assoggettati all'imposta alla fonte<sup>84</sup>.

Concretamente si trattava di una coppia di coniugi con permesso di dimora B che conseguiva un reddito lordo inferiore a fr. 120'000 e alla quale non si poteva applicare, per legge, la tassazione ordinaria<sup>85</sup>. Il Tribunale cantonale aveva pertanto riconosciuto una discriminazione tra (i) residenti tassati alla fonte, i cui redditi sono inferiori a fr. 120'000 e (ii) residenti tassati ordinariamente.

Se, da un lato, la nuova legge approvata dalle Camere federali persegue un scopo legittimo, ovvero quello di garantire la parità di trattamento tra persone tassate secondo la procedura ordinaria e persone assoggettate alla fonte, dall'altro, il raggiungimento di questo obiettivo comporta, inevitabilmente, un aumento dell'onere amministrativo in capo alle autorità cantonali di tassazione, per effetto del crescente numero di tassazioni ordinarie da verificare<sup>86</sup>.

---

<sup>82</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 611.

<sup>83</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pagg. 604 e 611.

<sup>84</sup> Sentenza del Tribunale amministrativo del Canton Neuchâtel, TA.2009.161, del 2 giugno 2010 = StE 2010 A 32 N 16.

<sup>85</sup> Secondo l'Ordinanza del Dipartimento federale delle finanze (DFF) sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (OIFo; RS 642.118.2), se i redditi lordi assoggettati all'imposta alla fonte superano l'importo di fr. 120'000, l'autorità fiscale esegue d'ufficio una tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria (art. 4 cpv. 1 in combinato disposto con l'Appendice, cifra 2 OIFo).

<sup>86</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 613.



### 1.2.2. *Gli obiettivi della legge federale*

La legge federale si prefigge di evitare per quanto possibile le disparità di trattamento tra le persone assoggettate all'imposta alla fonte e quelle tassate secondo la procedura ordinaria. In particolare<sup>87</sup>:

- per i residenti assoggettati all'imposta alla fonte (persone con domicilio o dimora fiscali in Svizzera): vi è tassazione ordinaria ulteriore, se il reddito lordo supera un determinato importo (*tassazione ordinaria ulteriore d'ufficio*). Tutti gli altri contribuenti residenti assoggettati all'imposta alla fonte possono richiedere una tassazione ordinaria ulteriore (*tassazione ordinaria ulteriore su domanda*);
- per i «quasi residenti» (persone senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera): è previsto il diritto di fare richiesta di tassazione ordinaria ulteriore, se gran parte dei proventi sono realizzati in Svizzera;
- per tutti gli altri non residenti (che non soddisfano le condizioni dei «quasi residenti»): l'imposta alla fonte ha effetto liberatorio; essa si sostituisce all'imposta federale diretta riscossa sul reddito da attività lucrativa secondo la procedura ordinaria. Non vengono concesse successivamente altre deduzioni.

### 1.2.3. *La tassazione ordinaria ulteriore (obbligatoria e su richiesta) per i residenti*

I lavoratori senza permesso di domicilio che hanno domicilio o dimora fiscali in Svizzera, risp. nel Cantone, sono assoggettati ad imposta alla fonte per il reddito da attività lucrativa dipendente (art. 83 cpv. 1 LIFD; art. 32 cpv. 1 LAID)<sup>88</sup>. L'imposta alla fonte decade se uno dei coniugi

---

<sup>87</sup> DFF, Procedura di consultazione sulla legge federale concernente la revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, Rapporto esplicativo, Berna, 13 dicembre 2013, pag. 2; ANDREA PEDROLI, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin, Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2<sup>a</sup> ed., Basilea 2017, N 28d *ad* Intro. aux art. 83-101.

<sup>88</sup> Sono per contro esclusi dall'imposta alla fonte i contribuenti, i cui redditi di lavoro sono già assoggettati all'imposizione secondo la procedura di conteggio semplificata prevista agli artt. 37a LIFD e 11 cpv. 4 LAID (cfr. ultima frase artt. 83 cpv. 1 LIFD e 32 cpv. 1 LAID).

ottiene la cittadinanza svizzera o il permesso di domicilio (permesso C). La procedura di tassazione ordinaria vale quindi per entrambi i coniugi (art. 83 cpv. 2 LIFD; art. 32 cpv. 2 LAID)<sup>89</sup>.

Il diritto vigente stabilisce che queste persone sono tassate alla fonte fintantoché il loro reddito lordo non oltrepassa la soglia di fr. 120 000 fissata dal DFF d'intesa con i Cantoni<sup>90</sup>; superato questo importo, le autorità fiscali cantonali eseguono una tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria e la mantengono per gli anni successivi quand'anche il reddito non raggiungesse più, temporaneamente o durevolmente, l'importo di fr. 120 000 (art. 4 cpv. 1, seconda frase OIFo; art. 113 cpv. 1, seconda frase LT). Questo modo di procedere viene mantenuto anche con la nuova legge (cfr. art. 89 cpv. 1 lett. *a* LIFD; art. 33*a* cpv. 1 lett. *a* LAID).

Il nuovo diritto consente inoltre al contribuente di richiedere la tassazione ordinaria anche quando i redditi lordi non superano mai la soglia dei fr. 120 000, a condizione che la richiesta sia fatta entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello fiscale (art. 89*a* LIFD; art. 33*b* LAID)<sup>91</sup>.

Coloro che optano per questa scelta, rimangono vincolati al sistema di tassazione ordinaria ulteriore anche negli anni successivi (art. 89 cpv. 5 LIFD; art. 33*a* cpv. 5 LAID); mentre coloro che non vi optano, continuano ad essere tassati alla fonte e quest'ultima tassazione produce un effetto liberatorio (art. 89*a* cpv. 4 LIFD; art. 33*b* cpv. 4 LAID)<sup>92</sup>. Resta

<sup>89</sup> Rispetto al diritto vigente, è stata riformulata la disposizione del cpv. 2 e *contrario* (cfr. Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 622).

<sup>90</sup> Cfr. nota precedente n. 85. Per il Canton Ticino, la soglia è identica a quella dell'imposta federale diretta ed è prevista all'art. 113 cpv. 1 della Legge tributaria, del 21 giugno 1994 (LT; RL 10.2.1.1) e, in particolare, all'art. 14 del Decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2017, del 30 novembre 2016 (DEimpPF; RL 10.2.2.1.3).

<sup>91</sup> Il contribuente deve prendere in considerazione l'eventualità che una tassazione ordinaria possa essere anche superiore a quella alla fonte, per cui in questo caso potrebbe essere chiamato a sopportarne le conseguenze negative (Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 613; cfr. anche pag. 625).

<sup>92</sup> Il vigente art. 87 LIFD («Imposta considerata») viene abrogato dalla legge in quanto divenuto obsoleto con il nuovo art. 89*a* cpv. 4 LIFD.

tuttavia loro concessa la possibilità di optare per la tassazione ordinaria ulteriore durante il successivo anno fiscale<sup>93</sup>.

Da un profilo materiale, i contribuenti residenti che sono sottoposti, oppure possono chiedere di essere sottoposti, a tassazione ordinaria ulteriore anche se non raggiungono i fr. 120 000, sono equiparati a quelli tassati secondo la procedura ordinaria<sup>94</sup>.

Il vigente art. 90 LIFD (si veda per la LAID l'art. 34), che concerne la tassazione ordinaria complementare e la tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria quando il contribuente consegue proventi non imponibili alla fonte (*i.e.* redditi da sostanza mobiliare ed immobiliare, risp. proventi derivanti da un'attività accessoria indipendente), verrà abrogato e il suo contenuto sarà inserito nell'art. 89 cpvv. 1 lett. *b* e 4 LIFD (si veda per la LAID l'art. 33a cpvv. 1 lett. *b* e 4)<sup>95</sup>. I contribuenti che conseguono i redditi sopra citati hanno tempo per richiedere il modulo per la dichiarazione d'imposta all'autorità fiscale competente fino al 31 marzo dell'anno successivo a quello del periodo fiscale<sup>96</sup>. In caso di inosservanza viene eseguita una tassazione d'ufficio (art. 130 cpv. 2 LIFD)<sup>97</sup>.

Infine, con riferimento al cpv. 6 dell'art. 89 LIFD (risp. art. 33a LAID), l'imposta alla fonte già trattenuta viene computata nell'imposta ordinaria senza riconoscere eventuali interessi maturati<sup>98</sup>.

#### *1.2.4. La tassazione ordinaria ulteriore (su richiesta) per i «quasi residenti»*

I lavoratori che, senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera, esercitano un'attività lucrativa dipendente in Svizzera, risp. nel Cantone, per brevi

---

<sup>93</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 614.

<sup>94</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 614.

<sup>95</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 624 segg.

<sup>96</sup> Come osservato dal Consiglio federale il termine del 31 marzo ha delle ripercussioni sul rimborso dell'imposta preventiva prelevata sui redditi indicati all'art. 4 della Legge federale sull'imposta preventiva, del 13 ottobre 1965 (LIP; RS 642.21) (Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 625).

<sup>97</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 625.

<sup>98</sup> Cfr. anche Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 625.

periodi, durante la settimana<sup>99</sup> o come frontalieri, sono assoggettati all'imposta alla fonte sul reddito conseguito (art. 91 LIFD; art. 35 cpv. 1 lett. a LAID)<sup>100</sup>.

Al fine di poter codificare la giurisprudenza del Tribunale federale nell'ordinamento fiscale svizzero, la nuova legge federale stabilisce che i non residenti (*i.e.* «quasi residenti») possono, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello fiscale, richiedere una tassazione ordinaria ulteriore per ogni periodo fiscale se, alternativamente (art. 99a cpv. 1 LIFD; art. 35a LAID):

- a) la parte preponderante dei loro proventi mondiali, compresi i proventi del coniuge, è imponibile in Svizzera;
- b) la loro situazione è paragonabile a quella di un contribuente domiciliato in Svizzera<sup>101</sup>; oppure
- c) siffatta tassazione è necessaria per far valere deduzioni previste in convenzioni intese ad evitare la doppia imposizione (CDI).

<sup>99</sup> Vi fanno parte i dimoranti settimanali domiciliati all'estero, i quali sono sottoposti all'assoggettamento limitato, poiché, per mancanza di continuità, in Svizzera non hanno né domicilio né dimora fiscali (Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 626).

<sup>100</sup> Sono per contro esclusi dall'imposta alla fonte i contribuenti, i cui redditi di lavoro sono già assoggettati all'imposizione secondo la procedura di conteggio semplificata prevista agli artt. 37a LIFD e 11 cpv. 4 LAID (cfr. ultima frase artt. 91 cpv. 1 LIFD e 35 cpv. 2 LAID). Si segnala inoltre che la nuova legge federale ha spostato dall'art. 97 (poi abrogato) all'art. 91 cpv. 2 LIFD la disposizione concernente l'assoggettamento all'imposta alla fonte delle persone fisiche che lavorano nel traffico internazionale (per maggiori informazioni: cfr. Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 626).

<sup>101</sup> Il Consiglio federale osserva che *«[s]e un contribuente assoggettato all'imposta alla fonte non adempie le condizioni di cui alla lettera a, ma in ragione di proventi complessivi più bassi non è assoggettato all'imposta nello Stato di domicilio per cui la situazione personale e familiare non è presa in considerazione, secondo la nuova giurisprudenza della CGUE [ndr. CGUE 10 maggio 2012, causa C-39/10, Commissione/Estonia] lo Stato di lavoro deve assumere queste agevolazioni. In questo caso la situazione è paragonabile a quella di un contribuente domiciliato in Svizzera conformemente alla lettera b, poiché il contribuente consegue i suoi proventi da tassare prevalentemente esercitando un'attività nello Stato di lavoro. In entrambi i casi il diritto deve essere esercitato sotto forma di tassazione ordinaria ulteriore, che può essere richiesta entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello fiscale (termine di perenzione)»* (Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 628). Sono escluse le persone tassate alla fonte secondo gli artt. 92-96 LIFD.

Il contribuente che richiede la tassazione ordinaria ulteriore è tenuto a trasmettere alla competente autorità cantonale di tassazione i documenti necessari per la verifica delle condizioni della quasi residenza<sup>102</sup>. Inoltre, le autorità fiscali dispongono dello strumento convenzionale dell'assistenza amministrativa in materia fiscale sulla base dell'art. 26 M-OCSE, che consente loro, su richiesta, di ottenere ulteriori informazioni dallo Stato di residenza del contribuente tassato alla fonte, in modo da poter applicare correttamente il diritto interno dello Stato del lavoro.

Rispetto alla tassazione ordinaria ulteriore per i residenti, per i «quasi residenti» non è previsto che debbano forzatamente restare vincolati anche gli anni successivi alla tassazione ordinaria<sup>103</sup>. Infatti, essi hanno la facoltà di scegliere, di anno in anno, quale sistema di imposizione (alla fonte oppure ordinario) utilizzare. Il Consiglio federale osserva a questo proposito che *«[c]hi in qualità di quasi residente, ha deciso di optare per la tassazione ordinaria ulteriore, non rimane necessariamente legato a questo sistema. Nell'anno fiscale successivo egli può – ma non è obbligato – presentare nuovamente una richiesta di tassazione ordinaria ulteriore. Se la richiesta è stata presentata ma le condizioni non sono soddisfatte, l'imposta alla fonte ha effetto liberatorio»*<sup>104</sup>.

La percentuale (*i.e.* valore soglia) dei proventi che devono essere conseguiti in Svizzera, affinché il contribuente possa richiedere la tassazione ordinaria ulteriore, non è stata stabilita in una legge (cfr. art. 99a cpv. 1 lett. a LIFD; art. 35a lett. a LAID), bensì sarà il Consiglio federale a determinarla attraverso un'ordinanza federale (verosimilmente nell'OIFo).

Il Consiglio federale, nel suo messaggio, ipotizza una soglia del 90 per cento come è emerso dalle relative decisioni della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE)<sup>105</sup>.

---

<sup>102</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 614.

<sup>103</sup> Cfr. anche Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 615.

<sup>104</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 614. Si veda anche l'aggiunta all'art. 99 LIFD, seconda frase («Imposta considerata») (risp. il nuovo art. 36a LAID che riprende i contenuti del vigente art. 35 cpv. 2 LAID), che vieta espressamente una correzione della tariffa per la pretesa a posteriori di deduzioni supplementari nella base di calcolo (cfr. anche Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 627).

<sup>105</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pagg. 615 e 628. Cfr. CGUE 14 febbraio 1995,

La base di calcolo per determinare la percentuale deve considerare le seguenti disposizioni della LIFD: (i) i proventi imponibili (art. 16); (ii) i principi relativi all'attività lucrativa dipendente (art. 17); (iii) la sostanza mobiliare ed immobiliare (artt. 20-21); (iv) i proventi da fonti previdenziali (art. 22); e (v) gli altri proventi (art. 23)<sup>106</sup>. Ne consegue che, considerando che il sistema fiscale svizzero prevede l'imposizione della famiglia (art. 9 LIFD; art. 3 cpv. 3 LAID), anche i proventi del coniuge, seppur residente all'estero, devono essere considerati nella base di calcolo<sup>107</sup>.

La tassazione ordinaria ulteriore, con richiesta entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello del periodo fiscale, si rende inoltre necessaria per il non residente, che non ottempera i requisiti di persona «quasi residente», e che richiede delle deduzioni supplementari non considerate nella tariffa dell'imposta alla fonte. In particolare, si tratta di spese deducibili nello Stato di domicilio, quali le spese professionali e i contributi previdenziali del secondo pilastro che superano gli importi forfettari presi in considerazione nelle tariffe dell'imposta alla fonte<sup>108</sup>. Quale condizione per ottenere la deduzione integrale è necessaria l'esistenza di una CDI tra la Svizzera e lo Stato di residenza del contribuente e, che, al suo interno siano previste delle pertinenti disposizioni<sup>109</sup>.

---

causa C-279/93, *Schumacker*, I-249; CGUE 11 agosto 1995, causa C-80/94, *Wielockx*, I-2508; CGUE 27 giugno 1996, causa C-107/94, *Asscher*, I-3113; CGUE 14 settembre 1999, causa C-391/97, *Gschwind*, I-5478; CGUE 16 maggio 2000, causa C-87/99, *Zurstrassen*, I-3353. Si veda inoltre CGUE 10 maggio 2012, causa C-39/10, Commissione/Estonia, sentenza in cui la CGUE è giunta alla conclusione che in determinati casi è giustificato considerare come residente una persona assoggettata all'imposta alla fonte senza domicilio fiscale, sebbene i proventi conseguiti dalla stessa nello Stato in cui è situato il luogo di lavoro non raggiungano la soglia minima del 90 per cento.

<sup>106</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 628.

<sup>107</sup> Cfr. Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 627 seg.

<sup>108</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 616.

<sup>109</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 628.

### *1.2.5. La ritenuta d'imposta alla fonte*

Con la nuova legge federale, le basi (art. 85 LIFD) e la struttura della tariffa (art. 86 LIFD) sono riunite in un'unica disposizione (nuovo art. 85 LIFD)<sup>110</sup>.

Secondo il nuovo art. 85 LIFD:

- il cpv. 1 attribuisce all'AFC la competenza di fissare la ritenuta d'imposta alla fonte (questo articolo è rimasto invariato rispetto al diritto vigente);
- il cpv. 2 prevede quali sono le ritenute forfettarie da tenere in considerazione, prima disciplinate all'art. 86 cpv. 1 LIFD (per quanto concerne la LAID si rimanda all'art. 33 cpv. 3);
- il cpv. 3 corrisponde al vigente art. 86 cpv. 2 LIFD riguardante la ritenuta per i coniugi che vivono in comunione domestica e che esercitano entrambi un'attività lucrativa, ai quali viene concessa la deduzione per doppio reddito (per quanto concerne la LAID si rimanda all'art. 33 cpv. 2 LAID);
- il cpv. 4 costituisce invece la vera novità per due ragioni. Da un lato, stabilisce a livello legislativo una delega delle competenze dell'AFC, in collaborazione con i Cantoni, per disciplinare le modalità di imposizione della tredicesima mensilità, delle gratifiche, dell'occupazione irregolare, del lavoro remunerato su base oraria, del reddito derivante da un'attività lucrativa a tempo parziale o accessoria, nonché delle prestazioni ai sensi dell'art. 18 cpv. 3 Legge federale su l'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti, del 20 dicembre 1946 (LAVS; RS 831.10). Dall'altro, l'AFC ha il compito, sempre in collaborazione con i Cantoni, di definire la procedura da seguire in caso di cambiamento di tariffa, di adeguamento o correzione retroattivi dei salari, nonché di prestazioni fornite prima dell'inizio o dopo il termine dell'impiego (per quanto concerne la LAID si rimanda all'art. 33 cpv. 4 LAID)<sup>111</sup>;

---

<sup>110</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 623.

<sup>111</sup> Una parte delle competenze indicate al nuovo art. 85 cpv. 4 LIFD sono oggi coperte dall'art. 2 cpv. 1 lett. d OIFo.

- il cpv. 5 corrisponde invece al vigente art. 85 cpv. 2 LIFD, il quale stabilisce che le aliquote devono essere inglobate nella tariffa cantonale, a titolo d'imposta federale diretta (per quanto concerne la LAID si rimanda invece all'art. 33 cpv. 1, secondo il quale la ritenuta d'imposta alla fonte deve considerare nella tariffa le imposte federali, cantonali e comunali)<sup>112</sup>.

L'art. 86 LIFD sarà, infine, abrogato dalla legge federale.

### *1.2.6. La competenza dei Cantoni per la tassazione ordinaria ulteriore*

Nel caso in cui i residenti siano sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore, il diritto di imposizione compete, per tutto il periodo fiscale, al Cantone in cui il contribuente ha il proprio domicilio o dimora fiscali al 31 dicembre (art. 38 cpv. 4 LAID, primato del Cantone di domicilio)<sup>113</sup>, al quale competono eventuali importi di imposta alla fonte versati ad altri Cantoni durante l'anno civile (art. 107 cpvv. 4 e 5 LIFD; artt. 38 cpv. 4 e 38a LAID).

Con la nuova legge viene dunque meno la regola speciale, secondo la quale in caso di cambiamento di domicilio intercantonale, la ripartizione del diritto d'imposizione deve essere operata in relazione alla durata dell'assoggettamento nei rispettivi Cantoni (di partenza e di arrivo, cd. imposizione *pro-rata temporis*)<sup>114</sup>.

Per i «quasi residenti» è competente il Cantone del luogo di lavoro alla fine del periodo fiscale o dell'obbligo fiscale, mentre per i casi di dimo-

---

<sup>112</sup> Nel corso del dibattito parlamentare dell'8 marzo 2016, il Consiglio nazionale aveva approvato con 114 voti a favore e 70 contrari una proposta della commissione per prevedere che il moltiplicatore comunale fosse da determinarsi sulla base di un metodo di calcolo federale (media ponderata). In questo modo, la disposizione prevista dall'art. 114 cpv. 2 LT («*Per i frontalieri, l'imposta comunale corrisponde all'ammontare dell'imposta cantonale*»), che stabilisce un moltiplicatore comunale al 100%, anziché alla media ponderata, avrebbe dovuto essere abrogata (cfr. BU 2016 N, pag. 222). Tuttavia il Consiglio degli Stati ha tacitamente stralciato, il 20 settembre 2016, la proposta del Consiglio nazionale preferendo una soluzione federalista che permetta di lasciare autonomia ai Cantoni (BU 2016 S, pag. 719).

<sup>113</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 616.

<sup>114</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 616. Si rimanda anche alla DTF 140 II 167.



ranti settimanali domiciliati all'estero, la competenza spetta al Cantone in cui il contribuente soggiornava durante la settimana alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento (nuovi art. 107 cpv. 4 LIFD; art. 38 cpv. 4 LAID)<sup>115</sup>.

### 1.2.7. *La provvigione di riscossione*

Secondo gli artt. 88 cpv. 4 e 100 cpv. 3 LIFD, risp. l'art. 37 cpv. 3 LAID, il debitore della prestazione (di regola il datore di lavoro), in qualità di sostituto d'imposta, è tenuto a versare l'imposta alla fonte all'autorità fiscale. Per questo compito esso ha diritto ad una provvigione di riscossione, la quale non deve essere inferiore all'1 per cento né superare il 3 per cento dell'ammontare complessivo dell'imposta alla fonte (art. 13 cpv. 1 OIFo). Il cpv. 3 del medesimo articolo delega ai Cantoni il compito di determinare l'entità dell'aliquota e le modalità della provvigione di riscossione. Nel Canton Ticino, l'art. 121 cpv. 4, prima frase LT prevede che il debitore della prestazione imponibile riceve, nel caso di utilizzo dell'applicativo *IFonte*, una provvigione di riscossione del 2 per cento sulle imposte trattenute e riversate e dell'1 per cento negli altri casi.

La nuova legge federale introduce l'aliquota della provvigione direttamente nella legge. La nuova versione degli artt. 88 cpv. 4 e 100 cpv. 3 LIFD, risp. art. 37 cpv. 3 LAID stabilisce infatti che il debitore della prestazione ha diritto ad una provvigione di riscossione, fissata dall'autorità fiscale competente (*i.e.* l'autorità cantonale), compresa tra l'1 e il 2 per cento dell'ammontare complessivo dell'imposta alla fonte<sup>116</sup>.

### 1.2.8. *La deduzione dei costi di conseguimento dai proventi conseguiti da artisti, sportivi e conferenzieri*

Il nuovo cpv. 3 dell'art. 92 LIFD, risp. cpv. 2 dell'art. 36 LAID, statuisce che dai proventi conseguiti su suolo svizzero è possibile dedurre, quale

---

<sup>115</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 630.

<sup>116</sup> Per le prestazioni in capitale, la provvigione di riscossione è pari all'1 per cento dell'ammontare complessivo dell'imposta alla fonte, ma al massimo a fr. 50 per ogni prestazione in capitale, per quanto concerne l'imposta alla fonte di Confederazione, Cantone e Comune (cfr. art. 100 cpv. 3, seconda frase LIFD; art. 37 cpv. 3, seconda frase LAID).

costo di conseguimento a copertura di tutte le spese (anche se fossero più elevate)<sup>117</sup>:

- il 50 per cento dei proventi lordi conseguiti dagli artisti (lett. *a*);
- il 20 per cento dei proventi lordi conseguiti dagli sportivi e dai conferenzieri (lett. *b*).

Nel diritto vigente, la deduzione forfettaria è prevista dall'art. 7 cpv. 3 OIFo e stabilisce una deduzione del 20 per cento per tutte le categorie indicate sopra, con la possibilità di documentare spese più elevate.

### *1.2.9. L'imposta alla fonte trattenuta sui compensi conseguiti dagli amministratori*

L'art. 93 cpv. 1 LIFD è stato completato da una nuova frase, secondo la quale la ritenuta d'imposta alla fonte è da applicarsi anche alle indennità descritte al cpv. 1, secondo periodo, versate ad una terza persona (di regola una persona giuridica) anziché ad un membro, domiciliato all'estero, dell'amministrazione o della direzione di persone giuridiche aventi sede o amministrazione effettiva in Svizzera<sup>118</sup>.

### *1.2.10. La nuova norma collettrice per garantire la ritenuta d'imposta alla fonte*

È previsto un nuovo cpv. 3 all'art. 138 LIFD (risp. art. 49 cpv. 5 LAID) per garantire la ritenuta d'imposta alla fonte. Questa, di principio, deve essere conteggiata dal debitore della prestazione imponibile e versata all'autorità fiscale. Le imposte alla fonte non trattenute, o trattenute solo in parte, devono perciò essere richieste al debitore della prestazione. Tuttavia, nei casi in cui quest'ultimo non fosse più reperibile (p. es. in caso di fallimento), l'autorità fiscale può obbligare il contribuente a pagare gli arretrati dell'imposta alla fonte dovuta.

<sup>117</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 627.

<sup>118</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 627. Il Consiglio federale presenta inoltre il seguente esempio: i signori A e B hanno il domicilio fiscale in Germania. La X SA in Svizzera è una filiale di Y SA in Germania. Il consiglio di amministrazione di X SA è costituito soltanto dai signori A e B che sono rappresentanti «delegati» della Y SA. L'onorario di membro del consiglio di amministrazione dei signori A e B viene pagato direttamente dalla X SA alla Y SA ed è assoggettato all'imposta alla fonte.

Come, però, osservato dal Consiglio federale, se il contribuente ha il proprio domicilio fiscale all'estero, può essere difficile procedere ad una riscossione diretta, poiché la notifica di decisioni all'estero non è ammessa dal diritto internazionale<sup>119</sup>.

### *1.2.11. Ulteriori abrogazioni di disposizioni obsolete e/o ridondanti*

La legge federale approvata il 16 dicembre 2016 dalle Camere federali abroga inoltre<sup>120</sup>:

- l'art. 98 LIFD, poiché ritenuto ridondante rispetto agli artt. 4 e 51 LIFD, che già stabiliscono le tipologie di assoggettamento limitato all'imposta per le persone fisiche e giuridiche;
- la norma sulla rappresentanza obbligatoria (art. 118 LIFD), poiché la stessa viene disciplinata dai nuovi artt. 126a e 136a LIFD;
- la disposizione sul conteggio annuo dell'imposta federale diretta riscossa alla fonte da parte dei Cantoni, poiché divenuta superflua (art. 101 LIFD);
- il terzo periodo dell'art. 4b cpv. 1 LAID, in seguito alla modifica apportata dalla nuova legge all'art. 38 cpv. 4 LAID.

### *1.2.12. L'entrata in vigore*

Al Consiglio federale compete la decisione relativa all'entrata in vigore della legge ed è verosimile che la legge entri in vigore il 1° gennaio 2020<sup>121</sup>. I Cantoni sono obbligati ad adeguare le loro leggi tributarie immediatamente con l'entrata in vigore della legge (cfr. art. 72w cpv. 1 LAID)<sup>122</sup>.

---

<sup>119</sup> Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 632.

<sup>120</sup> Cfr. anche Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 627 segg.

<sup>121</sup> DANIEL R. GYGAX, *Le leggi fiscali federali (iva compresa la convenzione modello OCSE) 2017*, 7<sup>a</sup> ed., Zurigo 2017, pag. 35 (per la LAID) e pag. 114 (per la LIFD).

<sup>122</sup> FF 2016 7963, pag. 7975.

### **1.3. Legge federale sull'energia (LEne)**

#### *1.3.1. Introduzione*

In data 30 settembre 2016 è stata approvata dal Parlamento federale la Legge federale sull'energia (LEne)<sup>123</sup>. Contro la legge è riuscito il referendum, per cui il Popolo è stato chiamato a votare sul testo di legge<sup>124</sup>, che è stato poi accolto con il 58,2 per cento dei voti<sup>125</sup>.

La legge approvata dal Popolo costituisce un primo pacchetto di misure volto a ridurre il consumo di energia, aumentare l'efficienza energetica e promuovere le energie rinnovabili e rientra nell'ambito della Strategia energetica 2050. La nuova legge vieta inoltre la costruzione di nuove centrali nucleari.

Da un profilo fiscale, la legge estende il campo di applicazione delle deduzioni sulla sostanza per le persone fisiche. Queste nuove disposizioni sono state proposte durante i dibattiti parlamentari e non erano contenute nel messaggio del Consiglio federale<sup>126</sup>.

#### *1.3.2. Le deduzioni sulla sostanza*

Secondo l'art. 32 cpv. 2, prima frase LIFD, il contribuente che possiede immobili privati può dedurre le spese di manutenzione, le spese di riattazione di immobili di nuova acquisizione, i premi d'assicurazione e le spese d'amministrazione da parte di terzi.

La seconda frase del cpv. 2 stabilisce poi che il DFF ha la competenza di stabilire in quale misura gli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente possono essere assimilati alle spese di manutenzione. Si tratta di una misura extra-fiscale in quanto le spese di

---

<sup>123</sup> FF 2016 6921.

<sup>124</sup> FF 2017 678.

<sup>125</sup> I risultati della votazione federale sono disponibili al seguente link: <https://www.admin.ch/ch/i/pore/va/20170521/det612.html> (pagina consultata il 12 luglio 2017).

<sup>126</sup> Messaggio concernente il primo pacchetto di misure della Strategia energetica 2050 (Revisione del diritto in materia di energia) e l'iniziativa popolare «Per un abbandono pianificato dell'energia nucleare (Iniziativa per l'abbandono del nucleare)», del 4 settembre 2013, in: FF 2013 6489.

miglioria, diversamente da quelle di manutenzione, non costituiscono, di regola, un costo deducibile. Tuttavia, il legislatore per raggiungere determinati obiettivi costituzionali, principalmente legati al risparmio di energia e all'utilizzo di energie rinnovabili, ha deciso di parificare da un profilo fiscale tali costi alle spese di manutenzione e, quindi, renderli deducibili integralmente nella tassazione ordinaria<sup>127</sup>.

Attraverso la nuova legge sull'energia, il legislatore ha deciso di aggiungere un terzo periodo al cpv. 2 dell'art. 32 LIFD, secondo il quale *«[l]e spese di demolizione in vista della costruzione di un immobile di sostituzione sono parimenti assimilate alle spese di manutenzione»*.

Come osservato dal senatore del Partito Liberale Radicale (PLR), Martin Schmid, in un suo intervento avvenuto durante la sessione del Consiglio degli Stati, l'inserimento della deducibilità delle spese di demolizione, che costituiscono di per sé un costo di miglioria non deducibile dal reddito, persegue un obiettivo extra-fiscale, risp. vuole evitare una discriminazione tra coloro che demoliscono un immobile per edificarne uno nuovo con *standard* energetici di ultima generazione e coloro che, invece, possono dedurre i costi di riattazione di un immobile di nuova acquisizione. Di seguito sono riportate alcune sue considerazioni:

*«[p]er la minoranza non è logico che gli investimenti in una vecchia casa siano deducibili, mentre non lo siano almeno i costi di demolizione che intervengono quando qualcuno, al posto di un vecchio immobile, vuole edificarne uno nuovo energeticamente migliore. Anche dal punto di vista della pianificazione territoriale e della politica edificatoria vogliamo promuovere la costruzione di nuovi edifici sostitutivi e non gli investimenti in vecchi immobili. Vogliamo farlo anche per raggiungere altri obiettivi politici. Con l'attuale legislazione poniamo gli incentivi sbagliati. Per questi motivi la minoranza vi propone che almeno i costi di demolizione per l'edificazione di un nuovo immobile sostitutivo siano parificati agli investimenti per il risparmio energetico e per la protezio-*

---

<sup>127</sup> Si vedano anche gli artt. da 5 a 7 dell'Ordinanza concernente la deduzione dei costi di immobili del patrimonio privato in materia di imposta federale diretta, del 24 agosto 1992 (Ordinanza sui costi di immobili; RS 642.116).

*ne dell'ambiente. Potete oppormi l'argomento che ciò sia sbagliato dal punto di vista della sistematica fiscale. Sì, è vero. Ma dal punto di vista della sistematica fiscale è altrettanto sbagliato che nel vigente diritto siano deducibili gli investimenti che servono al risparmio energetico ed alla protezione dell'ambiente. Essi dovrebbero di conseguenza essere soppressi oppure, come chiesto dalla minoranza, vi si dovrebbero inserire anche i costi di demolizione per l'edificazione di un nuovo immobile sostitutivo»<sup>128</sup>.*

È poi stato inserito all'art. 32 LIFD un nuovo cpv. 2<sup>bis</sup>, che prevede quanto segue: «*[i] costi d'investimento di cui al capoverso 2 secondo periodo e le spese di demolizione in vista della costruzione di un immobile di sostituzione sono deducibili nel corso dei due periodi fiscali successivi se non possono essere interamente presi in considerazione nel periodo fiscale durante il quale sono stati sostenuti*».

Ne consegue che se le spese sostenute non possono essere completamente considerate nel corso del periodo fiscale di competenza, poiché permettono di azzerare la base imponibile, la parte che non si è potuto dedurre può essere riportata nei due periodi fiscali successivi.

Delle disposizioni analoghe sono pure previste all'art. 9 cpv. 3, terzo periodo LAID e all'art. 9 cpv. 3<sup>bis</sup> dello stesso ordinamento.

### *1.3.3. L'entrata in vigore*

I Cantoni sono tenuti ad adeguare le loro leggi tributarie entro due anni dall'entrata in vigore della legge sull'energia (cfr. art. 72v LAID)<sup>129</sup>.

Il Consiglio federale determina l'entrata in vigore della legge<sup>130</sup>.

<sup>128</sup> BU 2016 S 288. Libera traduzione dal tedesco da parte dell'autore.

<sup>129</sup> FF 2016 6921, pag. 6961 seg.

<sup>130</sup> FF 2016 6921, pag. 6953.

#### **1.4. Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) – Assoggettamento delle provvigioni da mediazioni immobiliari**

##### *1.4.1. Introduzione*

L'allora consigliere nazionale, on. Fulvio Pelli, ha depositato il 18 settembre 2013 una mozione dal titolo «*Assoggettamento fiscale delle provvigioni da mediazione immobiliare nei rapporti intercantionali. Una regola per tutti*»<sup>131</sup>.

Tanto la Camera bassa, in data 13 dicembre 2013, quanto la Camera alta, in data 17 giugno 2014, hanno dato seguito alla mozione che propone di stabilire il principio dell'imposizione del provento delle intermediazioni immobiliari nel Cantone di domicilio o sede del mediatore, a prescindere dal luogo in cui si trova l'oggetto dell'intermediazione.

Il Consiglio federale ha dunque presentato, il 17 giugno 2016, un disegno di legge, accompagnato dal relativo messaggio, per uniformare la regola concernente l'assoggettamento all'imposta per le provvigioni conseguite dagli intermediari nell'ambito della compravendita immobiliare<sup>132</sup>.

L'esecutivo, prendendo posizione sulla mozione, rileva che «*[l]e norme della LAID che definiscono il luogo di imposizione delle provvigioni di intermediazione sono modificate in modo che la legge prescriva l'imposizione di dette provvigioni nel luogo in cui si trova l'immobile in questione soltanto se il beneficiario della provvigione non ha né sede né domicilio in Svizzera*»<sup>133</sup>.

##### *1.4.2. La situazione attuale*

L'assoggettamento fiscale dei mediatori che conseguono una provvigione in seguito ad una compravendita immobiliare rappresenta, sin dall'en-

---

<sup>131</sup> Mozione Pelli n. 13.3728.

<sup>132</sup> Messaggio concernente la modifica della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni, del 17 giugno 2016, in: FF 2016 4757 (cit.: Messaggio Provvigioni immobiliari).

<sup>133</sup> Messaggio Provvigioni immobiliari, pag. 4758.

trata in vigore della LAID, un tema controverso in dottrina, a maggior ragione dopo una sentenza del Tribunale federale, risalente all'8 gennaio 2002, che ha sconfessato la dottrina dominante<sup>134</sup>.

Secondo l'ultima frase dell'art. 4 cpv. 1 LAID è previsto un assoggettamento limitato (appartenenza economica) in favore del Cantone, diverso da quello del domicilio o della dimora fiscale, nel quale una persona serve da intermediaria nel commercio di immobili o se vi esercita tale commercio. Sulla base di questa disposizione, l'assoggettamento limitato è legato all'esercizio di questa attività nel Cantone risp. in Svizzera ed è stabilito dal legame economico con l'immobile sito nel Cantone.

Nei rapporti intercantionali e in quelli internazionali, la LAID stabilisce un domicilio fiscale speciale al luogo di situazione dell'immobile, per il mediatore che vi ha conseguito un provento derivante dalla sua attività lucrativa legata alla compravendita immobiliare.

Per quanto riguarda invece le persone giuridiche, l'art. 21 cpv. 2 lett. *b* LAID determina un assoggettamento soltanto nei rapporti internazionali, ovvero quando la società, che funge da intermediario nelle operazioni immobiliari, ha la sede o l'amministrazione effettiva all'estero.

Rispetto alla formulazione adottata per le persone fisiche, vi è una mancata inclusione del criterio che assoggetta all'imposta nei rapporti intercantionali le persone giuridiche che fungono da intermediarie nelle operazioni immobiliari.

La dottrina dominante ritiene che la soluzione corretta, a causa di una presunta svista legislativa, sia quella riguardante le persone giuridiche (che stabilisce un assoggettamento delle provvigioni immobiliari soltanto nei rapporti internazionali), che dovrebbe applicarsi anche alle persone fisiche.

Tuttavia, il Tribunale federale, decidendo diversamente, con una sentenza dell'8 gennaio 2002, ha considerato corretta la disposizione prevista

---

<sup>134</sup> Sentenza TF 2P.289/2000, dell'8 gennaio 2002 = ASA 71 416 = StR 57/2002 184 = KURT LOCHER/PETER LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I B, n. 46.



dall'art. 4 cpv. 1, ultima frase LAID e, quindi, nonostante il tenore letterale dell'art. 21 cpv. 2 lett. *b* LAID, ha assoggettato ad un'imposizione nel Canton Vaud la provvigione conseguita con la compravendita di un immobile sito in quel Cantone, ancorché la società interessata avesse la sua sede nel Canton Ginevra.

Questa situazione ha creato di conseguenza una disarmonizzazione delle leggi tributarie cantonali, poiché alcuni Cantoni hanno seguito il parere della dottrina dominante, altri le motivazioni del Tribunale federale, mentre altri ancora non hanno fatto nulla ed hanno ripreso il testo divergente stabilito dalla LAID<sup>135</sup>.

#### *1.4.3. Le modifiche decise dalle Camere federali*

Dando seguito alla mozione Pelli, il Consiglio federale ha proposto al Parlamento di modificare le disposizioni sull'appartenenza economica delle persone fisiche (art. 4 cpv. 1, ultima frase LAID). In questo modo la legge prescrive l'imposizione nel luogo in cui si trova l'immobile in questione soltanto se la persona che percepisce la provvigione di intermediazione non è domiciliata in Svizzera (art. 4 cpv. 2 lett. *g* LAID [nuovo]). Ne consegue che la regolamentazione in materia sarà identica sia per le persone fisiche sia per le persone giuridiche<sup>136</sup>; per quest'ultime come statuito dall'art. 21 cpv. lett. *b* LAID.

Da un profilo formale, invece, il Consiglio federale ha pure proposto di modificare le disposizioni sull'appartenenza economica delle persone giuridiche che esercitano il commercio di immobili (nuova lett. *d* all'art. 21 cpv. 1 LAID). Si è voluto precisare esplicitamente con la nuova disposizione che le persone giuridiche che commerciano immobili sono assoggettate all'imposta nel Cantone in cui si trova l'immobile in questione qualora esse non vi abbiano la propria sede. Tali modifiche non hanno

---

<sup>135</sup> Per un approfondimento sul tema, si veda SAMUELE VORPE, L'assoggettamento delle provvigioni da mediazione immobiliare nei rapporti intercantionali, in: RtiD I-2013, pagg. 609-657 (cit.: Provvigioni immobiliari); cfr. anche Messaggio Provvigioni immobiliari, pag. 4766.

<sup>136</sup> Messaggio Provvigioni immobiliari, pag. 4763.

ripercussioni sulla prassi, ma consentono un'uniformazione formale della legislazione e di evitare problemi di interpretazione<sup>137</sup>.

Nella tabella seguente viene presentata, con riferimento alle provvigioni da intermediazione immobiliare, la situazione vigente (sia per la LAID, sia per la LIFD) confrontata con quella nuova, accolta in votazione dalle Camere federali il 17 marzo 2017:

**Tabella 1: Luogo di imposizione delle provvigioni da intermediazione ai sensi del diritto attuale e ai sensi delle modifiche proposte (Messaggio Provvigioni immobiliari, pag. 4764)**

Situazione	Situazione attuale		Nuova situazione
	LIFD (base legale in vigore)	LAID (base legale in vigore)	LAID (base legale secondo il disegno)
X, <b>indipendente</b> , domiciliato nel Cantone di <b>Soletta</b> , commercia immobili siti nel Cantone di <b>Soletta</b>	Appartenenza personale <i>art. 3 cpv. 1 LIFD</i>	Appartenenza personale <i>art. 3 cpv. 1 LAID</i>	Appartenenza personale <i>art. 3 cpv. 1 LAID</i>
X, <b>indipendente</b> , domiciliato nel Cantone <b>Ticino</b> , commercia immobili siti nel Cantone del <b>Vallese</b>	Appartenenza personale <i>art. 3 cpv. 1 LIFD</i>	Appartenenza economica <i>art. 4 cpv. 1 LAID</i>	Appartenenza personale <i>art. 3 cpv. 1 LAID</i>
X, <b>indipendente</b> , domiciliato in <b>Francia</b> , commercia immobili siti nel Cantone di <b>Berna</b>	Appartenenza economica <i>art. 4 cpv. 1 lett. d LIFD</i>	Appartenenza economica <i>art. 4 cpv. 1 LAID</i>	Appartenenza economica <i>art. 4 cpv. 1 lett. g LAID</i>
X SA, <b>società</b> con sede nel Cantone di <b>Zugo</b> , commercia immobili siti nel Cantone di <b>Zugo</b>	Appartenenza personale <i>art. 50 LIFD</i>	Appartenenza personale <i>art. 20 cpv. 1 LAID</i>	Appartenenza personale <i>art. 20 cpv. 1 LAID</i>

<sup>137</sup> Messaggio Provvigioni immobiliari, pag. 4763. Il Consiglio federale tiene a precisare che «[l]a modifica formale non cambia in alcun modo la nozione di commercio di immobili, nel senso che il commerciante di immobili deve, in un preciso momento, essere proprietario dell'immobile» (Messaggio Provvigioni immobiliari, pag. 4767).

Situazione	Situazione attuale		Nuova situazione
	LIFD (base legale in vigore)	LAID (base legale in vigore)	LAID (base legale secondo il disegno)
X SA, <b>società</b> con sede nel Cantone di <b>Vaud</b> , commercia immobili siti nel Cantone del <b>Giura</b>	Appartenenza personale <i>art. 50 LIFD</i>	Appartenenza economica <i>Sentenza TF 2P.289/2000</i>	Appartenenza personale <i>art. 20 cpv. 1 LAID</i>
X SA, <b>società</b> con sede in <b>Germania</b> , commercia immobili siti nel Cantone di <b>San Gallo</b>	Appartenenza economica <i>art. 51 cpv. 1 lett. e LIFD</i>	Appartenenza economica <i>art. 20 cpv. 2 lett. b LAID</i>	Appartenenza economica <i>art. 20 cpv. 2 lett. b LAID</i>

#### 1.4.4. Nessuna modifica alla LIFD

Per quanto riguarda la LIFD, il legislatore non ha voluto apportare delle modifiche. Secondo gli artt. 4 cpv. 1 lett. *d* e 51 cpv. 1 lett. *e* LIFD, le persone fisiche o giuridiche non aventi né domicilio né sede in Svizzera, che percepiscono provvigioni di intermediazione su un immobile sito in Svizzera, sono assoggettate all'imposta nel luogo in cui si trova l'immobile oggetto dell'intermediazione. Pertanto, il Consiglio federale, prendendo posizione sulla mozione Pelli, che chiedeva un adeguamento anche della LIFD, ha ritenuto che le norme ivi contenute già adempiano il mandato contenuto nella mozione<sup>138</sup>. Tuttavia, la richiesta dell'on. Pelli non è del tutto insensata. Infatti, questa tipologia di assoggettamento non dovrebbe essere collocata nell'art. 4, quanto piuttosto nell'art. 5 LIFD<sup>139</sup>. In tal modo si avvalorerebbe la tesi secondo cui l'assoggettamento delle persone che conseguono delle provvigioni da immobili sia applicabile soltanto nei rapporti internazionali<sup>140</sup>.

<sup>138</sup> Messaggio Provvigione immobiliare, pag. 4758.

<sup>139</sup> PETER LOCHER, Convenzioni di doppia imposizione: sovranità fiscale ed interpretazione, pagg. 15 e 43, in: Autori diversi, *Lezioni di fiscalità internazionale*, SUPSI, Manno 2005.

<sup>140</sup> VORPE, *Provvigioni immobiliari*, pag. 644.

#### 1.4.5. *L'entrata in vigore*

Secondo il Consiglio federale il luogo d'imposizione delle provvigioni di intermediazione cambierà dal 1° gennaio 2019<sup>141</sup>. Siccome queste riguardano soltanto il diritto cantonale, è prevista un'entrata in vigore simultanea in tutti i Cantoni secondo l'art. 72x LAID<sup>142</sup>.

### 1.5. *Legge federale sull'approvvigionamento economico del Paese*

#### 1.5.1. *La non imposizione dei marittimi per il lavoro a bordo di una nave d'alto mare*

La Legge federale sull'approvvigionamento economico del Paese (LAP), approvata dalle Camere federali il 17 giugno 2016, ha aggiunto un ultimo periodo agli artt. 5 cpv. 1 lett. *f* LIFD e 4 cpv. 2 lett. *f* LAID<sup>143</sup>.

Queste disposizioni concernono l'assoggettamento economico delle persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera, le quali sono assoggettate all'imposta alla fonte. La citata lett. *f* assoggetta ad imposizione coloro che ricevono un salario o altre remunerazioni da un datore di lavoro con sede o stabilimento d'impresa in Svizzera a motivo della loro attività nel traffico internazionale a bordo di navi o battelli, di un aeromobile o di un veicolo da trasporto stradale.

La novella legislativa introduce un'eccezione all'imposizione dei marittimi per il lavoro a bordo di una nave d'alto mare (cfr. anche artt. 97 LIFD e 35 cpv. 1 lett. *h* LAID) e concretizza due mozioni dello stesso tenore (dal titolo «*Imposizione dei marittimi della flotta d'alto mare*»)<sup>144</sup>, depositate il 16 giugno 1994, che chiedono di rinunciare all'imposizione dei marittimi stranieri a bordo di navi d'alto mare battenti bandiera svizzera.

Di seguito vengono riportate le motivazioni del Consiglio federale per meglio comprendere le ragioni delle due mozioni e delle modifiche legislative:

<sup>141</sup> DFF, CF – Il luogo d'imposizione delle provvigioni di intermediazione cambia dal 1° gennaio 2019, Comunicato stampa, Berna, 16 agosto 2017.

<sup>142</sup> FF 2017 2139, pag. 2140; Messaggio Provvigioni immobiliari, pag. 4767.

<sup>143</sup> RU 2017 3097, pag. 3119.

<sup>144</sup> Mozione Plattner n. 94.3270 e mozione Hubacher n. 94.3258.

«[i]n seguito all'entrata in vigore di queste due leggi [ndr. LIFD e LAID], il 1° gennaio 1995, detti marittimi sarebbero stati tassati alla fonte, quindi presso la sede della loro compagnia di armamento svizzera. Gli armatori, che rischiavano di perdere questi marittimi insostituibili, avevano preso in considerazione la possibilità di cambiare bandiera, il che avrebbe seriamente minacciato la flotta svizzera di navi d'alto mare. Il Consiglio federale si è pertanto dichiarato disposto ad approvare queste mozioni, che sono state accolte senza discussioni dalle due Camere. Il Consiglio federale intendeva rinviare questa modifica per integrarla in un progetto di legge più ampio. L'Amministrazione federale delle contribuzioni, con lettera del 5 dicembre 1994, ha invitato le autorità fiscali cantonali a non tassare alla fonte i marittimi stranieri in vista di una modifica della legge. Da allora i Cantoni vi si sono attenuti. Il disegno di legge consente di rimediare a questa situazione, giuridicamente insoddisfacente, modificando le disposizioni citate con formulazioni equivalenti»<sup>145</sup>.

### 1.5.2. L'entrata in vigore

L'entrata in vigore delle modifiche della LIFD e della LAID è avvenuta il 1° giugno 2017.

## 1.6. *Legge federale sulla formazione continua*

La Legge federale sulla formazione continua, del 20 giugno 2014, ha apportato una modifica redazionale ad alcuni articoli della LIFD e della LAID. Si tratta del termine «*perfezionamento*» che è stato sostituito, con i necessari adeguamenti grammaticali, con «*formazione continua*» agli artt. 17 cpv. 1<sup>bis</sup>, 27 cpv. 2 lett. e, 33 cpv. 1 lett. j e 59 cpv. 1 lett. e LIFD, risp. agli artt. 7 cpv. 1, 9 cpv. 2 lett. o, 10 cpv. 1 lett. f e 25 cpv. 1 lett. e LAID<sup>146</sup>.

Queste modifiche redazionali sono in vigore dal 1° gennaio 2017.

---

<sup>145</sup> Messaggio concernente la revisione totale della legge federale sull'approvvigionamento economico del Paese, del 3 settembre 2014, in: FF 2014 6105, pag. 6157.

<sup>146</sup> RU 2016 689, pag. 704.

## **1.7. Nuovo ordinamento finanziario 2021**

Il Decreto federale concernente il nuovo ordinamento finanziario 2021 è stato approvato dal Parlamento federale il 16 giugno 2017<sup>147</sup>. Siccome le disposizioni transitorie costituzionali che permettono alla Confederazione di riscuotere l'imposta federale diretta e l'imposta sul valore aggiunto scadranno alla fine del 2020, si è resa necessaria una modifica della Costituzione federale (Cost.; RS 101) al fine di prolungare il relativo regime transitorio.

Le Camere federali hanno accolto la proposta del Consiglio federale di prolungare il regime transitorio riferito alle due imposte sino alla fine del 2035 (modifiche degli artt. 196 n. 13, 14 cpv. 1 e 15 Cost.).

Trattandosi di una modifica costituzionale, Popolo e Cantoni saranno chiamati alle urne. La votazione sarà verosimilmente prevista il 4 marzo 2018<sup>148</sup>.

## **2. Legislazione cantonale**

### **2.1. Pacchetto di misure per il riequilibrio delle finanze cantonali**

#### *2.1.1. Aumento dei valori di stima e riduzione della deduzione chilometrica*

Nel pacchetto di misure per il riequilibrio delle finanze cantonali, presentato il 20 aprile 2016, il Consiglio di Stato ticinese ha proposto un adeguamento delle imposte cantonali e, in particolare, una riduzione delle deduzioni per spese di viaggio nell'ambito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, risp. un aumento dei valori di stima degli immobili<sup>149</sup>.

---

<sup>147</sup> FF 2017 3611. Si veda anche il Messaggio concernente il nuovo ordinamento finanziario 2021, del 22 giugno 2016, in: FF 2016 5609.

<sup>148</sup> Comunicato stampa del Consiglio federale, Nessuna votazione popolare federale il 26 novembre 2017, Berna, 5 luglio 2017, in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa/comunicati-stampa-consiglio-federale.msg-id-67423.html> (pagina consultata il 13 luglio 2017).

<sup>149</sup> Messaggio del Consiglio di Stato, Pacchetto di misure per il riequilibrio delle finanze cantonali, n. 7184, del 20 aprile 2016 (cit.: Riequilibrio finanze cantonali), pag. 41.

L'aggiornamento intermedio dei valori di stima (+18,03 per cento) porterà ad un aumento di gettito dell'imposta cantonale di ca. 31,77 mio. di franchi, in parte proveniente dall'imposta sulla sostanza delle persone fisiche<sup>150</sup>.

Per quanto riguarda le deduzioni delle spese di trasporto con un veicolo privato dal luogo di domicilio al luogo di lavoro, il Consiglio di Stato ha deciso di abbassare la deduzione chilometrica da 70 a 60 centesimi il km (cfr. art. 3 cpv. 2 DEimpPF)<sup>151</sup>. Questa misura porterà ad un aumento del gettito fiscale cantonale valutato in 2,9 mio. di franchi<sup>152</sup>.

### *2.1.2. Relazioni finanziarie con i Comuni*

Il Consiglio di Stato si è posto l'obiettivo di condurre una manovra finanziariamente neutra per i Comuni nel suo complesso<sup>153</sup>. Per compensare i vantaggi finanziari in favore dei Comuni sorti con il Pacchetto di riequilibrio finanziario, soprattutto dovuti all'incremento del gettito fiscale comunale, il Consiglio di Stato ha proposto di eliminare: (i) il riversamento ai Comuni dell'imposta immobiliare cantonale (art. 99 LT), trattandosi di una «risorsa condivisa non legata a compiti»; (ii) il riversamento ai Comuni della tassa sugli utili immobiliari (TUI, art. 140 LT)<sup>154</sup>. Quest'ultima misura dovrebbe comportare minori introiti per le casse comunali per un importo di ca. 29 mio. di franchi, mentre la prima misura ca. 1,40 mio. di franchi che, tuttavia, il Gran Consiglio ha deciso di non approvare, seguendo le indicazioni del Rapporto di maggioranza della Commissione delle gestione e delle finanze<sup>155</sup>. La citata Commis-

---

<sup>150</sup> Messaggio Riequilibrio finanze cantonali, pag. 47.

<sup>151</sup> Sino a 15 000 km annui, la deduzione chilometrica è pari a 70 centesimi, oltre i 15 000 km la deduzione scende a 65 centesimi.

<sup>152</sup> Messaggio Riequilibrio finanze cantonali, pagg. 47-48.

<sup>153</sup> Messaggio Riequilibrio finanze cantonali, pag. 51.

<sup>154</sup> Messaggio Riequilibrio finanze cantonali, pag. 51. Abrogando l'art. 140 LT è stato necessario aggiornare l'art. 15 cpv. 3 LT, sostituendo «art. 123-140 LT» con «art. 123-139 LT». Sono state inoltre abrogate le norme transitorie di cui agli artt. 309c cpv. 4, 314c cpv. 4 e 314d LT che facevano riferimento all'art. 140 LT.

<sup>155</sup> Rapporto di maggioranza della Commissione della gestione e delle finanze sul messaggio 20 aprile 2016 concernente il pacchetto di misure per il riequilibrio delle fi-

sione ha rilevato che le entrate provenienti dalla disposizione di cui all'art. 99 LT sono destinate principalmente a regioni che già per la loro situazione geografico-territoriale si trovano in una situazione di difficoltà e, per tale ragione, ha chiesto con successo al Gran Consiglio di eliminare questa misura<sup>156</sup>.

Le modifiche della Legge tributaria sono entrate in vigore il 1° gennaio 2017<sup>157</sup>.

## **2.2. Adegamenti al CP e altre modifiche d'importanza secondaria**

### *2.2.1. Introduzione*

Attraverso il messaggio n. 7219, del 14 novembre 2016, il Consiglio di Stato ha proposto al Gran Consiglio di<sup>158</sup>:

- adeguare la LT alle disposizioni generali del Codice penale (CP; RS 311.0) in ambito di prescrizione dell'azione penale;
- modificare la prescrizione del diritto di tassare in ambito immobiliare;
- introdurre una disposizione generale che regola la trasmissione, la conservazione e la distruzione di dati fiscali in forma elettronica.

### *2.2.2. L'adeguamento al CP*

Il 1° gennaio 2017 sono entrate in vigore nella LAID e nella LIFD le disposizioni previste dalla Legge federale su un adeguamento della LIFD e della LAID alle disposizioni generali del CP, del 26 settembre 2014. Queste modifiche sono già state commentate in un precedente contributo,

---

nanze cantonali, n. 7184 R1, del 6 settembre 2016 (cit.: Rapporto maggioranza Riequilibrio finanze cantonali).

<sup>156</sup> Rapporto maggioranza Riequilibrio finanze cantonali, pag. 4.

<sup>157</sup> BU 47/2016, pag. 451 seg.

<sup>158</sup> Messaggio del Consiglio di Stato, Modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT), Adeguamenti della Legge tributaria alla Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni del 14 dicembre 1990 (LAID) ed al Codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 (CP) in ambito di prescrizione penale, nonché alle prassi in ambito di trasmissione elettronica di dati, n. 7219, del 14 settembre 2016 (cit.: Adeguamenti al diritto federale superiore), pag. 1.



apparso su questa rivista<sup>159</sup>. Per questo motivo si rimanda a tale contributo per ulteriori approfondimenti.

L'art. 72s LAID obbliga i Cantoni ad adeguarsi alla LAID parallelamente all'entrata in vigore della modifica del 26 settembre 2014 (cpv. 1). Per tale motivo il Consiglio di Stato ha varato un disegno di legge il 14 settembre 2016, poi approvato dal Gran Consiglio l'8 novembre successivo, al fine di rendere conforme la LT alla LAID<sup>160</sup>.

Di seguito viene proposto l'elenco degli articoli della LT oggetto di modifica<sup>161</sup>:

- art. 266 cpv. 4 (modifica) (*procedura*);
- art. 267 cpv. 1 lett. *a* e *b*, cpv. 2 (modifica) (*prescrizione dell'azione penale*);
- art. 269 cpv. 1, seconda frase (nuovo) (*frode fiscale*) e art. 270 cpv. 1, seconda frase (nuovo) (*appropriazione indebita di imposte alla fonte*);
- art. 272 cpvv. 1 e 2 (modifica) (*prescrizione dell'azione penale*);
- art. 321 (modifica) (*prescrizione – lex mitior*).

### 2.2.3. *La prescrizione del diritto di tassare in ambito immobiliare*

Il previgente art. 193 cpv. 1 LT prevedeva una distinzione nel calcolo della prescrizione del diritto di tassare, tra l'imposta sugli utili immobiliari e le «altre imposte»<sup>162</sup>. Conformemente all'art. 47 cpv. 1 LAID, il diritto di tassare si prescrive in cinque anni dalla fine del periodo fiscale (prescrizione relativa) e, in caso di sospensione o di interruzione, al più tardi, in quindici anni dalla fine del periodo fiscale (prescrizione assoluta). Il Consiglio di Stato osserva a questo proposito, che «*la dottrina indica che l'art. 47 LAID è applicabile non solo alle imposte periodiche*

---

<sup>159</sup> Si veda SAMUELE VORPE, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in: RtiD II-2015, pagg. 501-557, pagg. 501-512 (cit.: *Novità legislative 2015*).

<sup>160</sup> BU 57/2016, pag. 528 seg.

<sup>161</sup> Messaggio Adeguamenti al diritto federale superiore, pag. 4 segg. Si rimanda a VORPE, *Novità legislative 2015*, pag. 501 segg., per un maggior approfondimento.

<sup>162</sup> Messaggio Adeguamenti al diritto federale superiore, pag. 6.

*come le imposte sul reddito o sull'utile, ma anche all'imposta sugli utili immobiliari»*<sup>163</sup>. Ne consegue una decisione dell'esecutivo cantonale volta ad allineare i termini di prescrizione del diritto di tassare per l'imposizione sugli utili immobiliari della LT con quelli valevoli per le altre imposte<sup>164</sup>.

Stessa cosa non si può invece dire per le imposte di successione e di donazione. In tal caso il Consiglio di Stato non ha voluto modificare la normativa riguardante la prescrizione del diritto di tassare (art. 193 cpv. 2 LT), considerando che, da un lato, la LAID è silente in proposito e, dall'altro, che il Ticino non è l'unico Cantone ad avere un termine di dieci anni (insieme al Ticino ci sono Zurigo, Zugo e Vaud)<sup>165</sup>.

#### *2.2.4. La trasmissione, la conservazione e la distruzione di dati fiscali in forma elettronica*

L'avvento dell'informatica nella gestione degli incarti dei contribuenti ha comportato per la Divisione delle contribuzioni (DdC) del Canton Ticino un cambiamento di paradigma nella gestione concreta degli atti per tutte le parti coinvolte nei processi informatici. Per assicurare la trasparenza nei confronti dei contribuenti si è voluto modificare il cpv. 2 dell'art. 180 LT<sup>166</sup>. Il Consiglio di Stato osserva che *«[t]rattandosi inoltre di attività di gestione di dati fiscali protetti dal segreto fiscale, riteniamo importante che tale compito sia espressamente ancorato nella LT e delegato all'autorità fiscale preposta che ne deve garantire l'assoluto rispetto»*<sup>167</sup>.

Pertanto l'art. 180 cpv. 2 LT viene completato nel senso che la DdC è competente non solo per emanare delle disposizioni regolanti la trasmissione di dati in forma cartacea, ma anche per quella elettronica, intesa nel senso più ampio del termine<sup>168</sup>. Viene inoltre menzionata la possibilità di

---

<sup>163</sup> Messaggio Adeguamenti al diritto federale superiore, pag. 7.

<sup>164</sup> Messaggio Adeguamenti al diritto federale superiore, pag. 7.

<sup>165</sup> Messaggio Adeguamenti al diritto federale superiore, pag. 7.

<sup>166</sup> Messaggio Adeguamenti al diritto federale superiore, pag. 9; BU 57/2016, pag. 528.

<sup>167</sup> Messaggio Adeguamenti al diritto federale superiore, pag. 9.

<sup>168</sup> Messaggio Adeguamenti al diritto federale superiore, pag. 9.

conservazione di dati fiscali, che in futuro potrà avvenire su supporto informativo (previa scansione), e la facoltà di distruzione della documentazione cartacea dopo tale operazione. In questo modo la documentazione potrà essere ottenuta unicamente come documento di stampa elettronica<sup>169</sup>.

La modifica è entrata in vigore il 1° gennaio 2017<sup>170</sup>.

### **2.3. *Adeguamenti in ambito immobiliare***

#### **2.3.1. *Introduzione***

Il Consiglio di Stato ha licenziato il messaggio n. 7231, del 4 ottobre 2016, mediante il quale ha voluto legiferare nei seguenti ambiti<sup>171</sup>:

- computo delle perdite aziendali con gli utili immobiliari;
- valenza dei valori di stima ufficiale della sostanza immobiliare in caso di impugnazione della decisione di stima;
- assoggettamento limitato di persone fisiche, assoggettate illimitatamente all'imposta in un altro Cantone, per l'attività di commercio immobiliare su immobili siti nel Canton Ticino;
- estensione della responsabilità solidale per i compratori e i venditori di immobili siti nel Cantone, per le imposte dovute da un commerciante di immobili (persona fisica) senza domicilio fiscale in Svizzera, per l'attività di commercio su immobili situati sul territorio cantonale;
- eliminazione della soglia di capitale proprio minimo (20 per cento) per il calcolo del capitale proprio occulto delle società immobiliari.

#### **2.3.2. *Il computo delle perdite aziendali con gli utili immobiliari***

Il Tribunale federale, con una sentenza del 19 novembre 2004, ha modificato la sua prassi riferita alla possibilità di compensare nei rapporti in-

---

<sup>169</sup> Messaggio Adeguamenti al diritto federale superiore, pag. 9.

<sup>170</sup> BU 57/2016, pag. 528 seg.

<sup>171</sup> Messaggio del Consiglio di Stato, Progetto di modifica della legge tributaria del 21 giugno 1994. Adeguamenti di alcune disposizioni in ambito immobiliare della legge tributaria, n. 7231, del 4 ottobre 2016 (cit.: Adeguamenti immobiliari), pag. 1.

tercantonali le perdite aziendali con gli utili immobiliari conseguiti in un Cantone diverso da quello di sede dell'impresa, al fine di non violare il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva del soggetto fiscale, assoggettato ad imposta in due o più Cantoni, di cui uno almeno legato ad un immobile<sup>172</sup>. Se prima della sentenza citata, il Cantone di sede non poteva compensare le perdite aziendali con gli utili immobiliari conseguiti in un altro Cantone, dopo la sentenza tale possibilità è ammissibile.

Da allora, diversi Cantoni hanno adeguato le loro legislazioni tributarie alla (nuova) giurisprudenza del Tribunale federale, in particolare coloro che conoscono il sistema monistico di imposizione degli utili immobiliari. Si tratta dei Cantoni di Berna, Giura, Basilea Città, Basilea Campagna, Svitto e Nidvaldo<sup>173</sup>.

Il Canton Ticino, nonostante la sua prassi fosse conforme alla giurisprudenza del Tribunale federale, ha modificato la sua legge soltanto a decorrere dal 1° gennaio 2017<sup>174</sup>.

La prassi della DdC è in linea con la giurisprudenza del Tribunale federale da quando la Camera di diritto tributario del Tribunale di appello del Canton Ticino ha deciso, con sentenza del 19 maggio 2010, che il computo delle perdite aziendali con gli utili immobiliari fosse applicabile anche per le imprese imponibili unicamente nel Canton Ticino (cd. imprese intracantonali)<sup>175</sup>. Si osserva inoltre che la possibilità di computare le perdite d'esercizio è limitata alla sola sostanza commerciale, mentre è esclusa la compensazione sugli utili da sostanza privata<sup>176</sup>.

La novella legislativa codifica la prassi seguita dagli Uffici di tassazione e si ispira alla normativa in vigore nei Cantoni di Basilea Città e Campagna (§ 108 cpv. 3 LT-BS e § 79 cpv. 3 LT-BL)<sup>177</sup>.

---

<sup>172</sup> DTF 131 I 249.

<sup>173</sup> Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 3.

<sup>174</sup> BU 57/2016, pag. 529 segg.

<sup>175</sup> Sentenza CDT del 19 maggio 2010, inc. 80.2009.143, consid. 4.6.

<sup>176</sup> Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 4.

<sup>177</sup> Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 4 seg.

Il nuovo art. 134a LT permette di dedurre dall'utile immobiliare conseguito con la vendita di uno o più immobili appartenenti alla sostanza commerciale le perdite subite dalla persona fisica, che esercita un'attività lucrativa indipendente, o dalla persona giuridica, a condizione che tali perdite non abbiano potuto essere compensate con altri redditi o utili<sup>178</sup>.

L'art. 134a LT si suddivide in cinque capoversi. Nella tabella seguente vengono inseriti i diversi capoversi, con l'aggiunta di alcuni esempi presenti nel messaggio del Consiglio di Stato<sup>179</sup>.

**Tabella 2: I nuovi cinque capoversi dell'art. 134a LT, con alcuni esempi di prassi della DdC codificati nella legge a decorrere dal 1° gennaio 2017**

cpv.	Disposizione con esempi proposti dal Consiglio di Stato
1	<p><i>In mancanza di altri redditi o utili, le perdite d'esercizio di un periodo fiscale sono computate con gli utili immobiliari realizzati dal contribuente, nel medesimo periodo fiscale, tramite trasferimento della proprietà di immobili appartenenti alla sostanza aziendale. Se dopo questo primo computo resta un'eccedenza, sono computate le perdite ai sensi degli articoli 30 e 75.</i></p> <p><b>Esempio 1 proposto dal Consiglio di Stato, cpv. 1, prima frase (Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 3):</b></p> <p>il contribuente, persona fisica, chiude l'esercizio in perdita, ma ha venduto, nel corso dell'anno, un immobile della sostanza aziendale, realizzando un utile immobiliare. Il contribuente ha conseguito nel corso dell'anno altri redditi non aziendali.</p> <p>La perdita d'esercizio viene computata anzitutto sui redditi non aziendali. Se dopo questo primo computo, risulta ancora una perdita d'esercizio, questa può essere computata sugli utili immobiliari, realizzati nel medesimo periodo fiscale, tramite trasferimento della proprietà di immobili appartenenti alla sostanza aziendale. Se ne risulta ancora un utile questo è imposto con la TUI.</p> <p><b>Esempio 2 proposto dal Consiglio di Stato, cpv. 1, prima frase (Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 3):</b></p> <p>il contribuente, persona giuridica, chiude l'esercizio in perdita, ma ha venduto, nel corso dell'anno, un immobile realizzando un utile immobiliare.</p> <p>La perdita d'esercizio viene computata sull'utile immobiliare. Se ne risulta ancora un utile questo è imposto con la TUI.</p>

<sup>178</sup> Cfr. Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 4.

<sup>179</sup> Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 3.

cpv.	Disposizione con esempi proposti dal Consiglio di Stato
	<p><b>Esempio 3 proposto dal Consiglio di Stato, cpv. 1 (Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 3 seg.):</b></p> <p>il contribuente, persona giuridica, chiude l'esercizio in perdita, ha perdite riportate degli anni precedenti che può ancora computare, ma ha venduto, nel corso dell'anno, un immobile realizzando un utile immobiliare.</p> <p>La perdita d'esercizio viene computata sull'utile immobiliare. Se resta ancora un'utile, le perdite riportate vengono computate su quest'ultimo. Se anche dopo il computo delle perdite riportate risulta ancora un utile, questo è imposto con la TUI.</p>
2	<p><i>Le perdite ai sensi degli articoli 30 e 75, sono anzitutto computate sugli utili d'esercizio o altri redditi imponibili ordinariamente e, in secondo luogo, sugli utili immobiliari realizzati dal contribuente, nel medesimo periodo fiscale, tramite trasferimento della proprietà di immobili appartenenti alla sostanza aziendale.</i></p> <p><b>Esempio 5 proposto dal Consiglio di Stato, cpv. 2 (Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 4):</b></p> <p>il contribuente, persona giuridica, chiude l'esercizio in utile, tuttavia ha delle perdite riportate degli anni precedenti che può ancora computare e ha venduto, nel corso dell'anno, un immobile realizzando un utile immobiliare.</p> <p>Le perdite riportate devono essere computate anzitutto sull'utile d'esercizio. Se anche dopo questo primo computo restano delle perdite riportate, queste vengono computate sull'utile immobiliare. Se resta un utile immobiliare, questo è imposto con la TUI.</p>
3	<p><i>Le perdite ai sensi dei capoversi 1 e 2, computabili sugli utili immobiliari della sostanza aziendale, sono ripartite in proporzione agli utili conseguiti su ciascun immobile venduto nel corso del periodo fiscale.</i></p> <p><b>Esempio 4 proposto dal Consiglio di Stato, cpvv. 1 e 3 (Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 4):</b></p> <p>il contribuente, persona giuridica, chiude l'esercizio in perdita, ha perdite riportate degli anni precedenti che può ancora computare, ma ha venduto, nel corso dell'anno, diversi immobili realizzando in quasi tutti (eccetto uno) un utile immobiliare.</p> <p>La perdita d'esercizio (che comprende la perdita immobiliare realizzata sull'unico immobile venduto in perdita) viene computata sull'utile immobiliare. Se resta ancora un utile immobiliare, le perdite riportate vengono computate su quest'ultimo. Se anche dopo il computo delle perdite riportate risulta ancora un utile immobiliare, questo è imposto con la TUI. In ogni caso, il computo delle perdite avviene proporzionalmente in base agli utili immobiliari realizzati sui singoli immobili venduti (escluso quindi l'immobile venduto in perdita).</p>

cpv.	Disposizione con esempi proposti dal Consiglio di Stato
	<p><b>Esempio 6 proposto dal Consiglio di Stato, cpvv. 2 e 3 (Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 4):</b></p> <p>il contribuente, persona giuridica, chiude l'esercizio in utile, tuttavia ha delle perdite riportate degli anni precedenti che può ancora computare e ha venduto, nel corso dell'anno diversi immobili, realizzando in quasi tutti (eccetto uno) un utile immobiliare. Le perdite riportate devono essere computate anzitutto sull'utile d'esercizio (utile che già considera la perdita immobiliare realizzata sull'unico immobile venduto in perdita). Se dopo questo primo computo restano delle perdite riportate, queste vengono computate sugli utili immobiliari. Se anche dopo il computo delle perdite riportate risultano ancora degli utili immobiliari, questi sono imposti con la TUI. In ogni caso, il computo delle perdite avviene proporzionalmente in base agli utili immobiliari realizzati sui singoli immobili venduti (escluso quindi l'immobile venduto in perdita).</p>
4	<p><i>Le perdite risultanti dopo le compensazioni secondo i capoversi 1 e 2 sono riportate conformemente agli articoli 30 e 75.</i></p>
5	<p><i>Nelle relazioni intercantionali ed internazionali, per la determinazione degli utili e delle perdite d'esercizio ai sensi dei capoversi 1 e 2, sono applicabili i principi del diritto federale concernenti il divieto di doppia imposizione intercantionale<sup>180</sup>.</i></p>

Si rileva infine che se la tassazione sugli utili immobiliari è già cresciuta in giudicato, al fine di computare le perdite aziendali con gli utili immobiliari è concessa d'ufficio una revisione della tassazione sugli utili immobiliari<sup>181</sup>.

### 2.3.3. *La valenza dei valori di stima ufficiale della sostanza immobiliare in caso di impugnazione della decisione di stima*

La novella legislativa, entrata in vigore il 1° gennaio 2017, ha lo scopo di determinare il valore di stima da considerare nel caso in cui la decisione di stima venga impugnata e la crescita in giudicato della stima stessa avvenga in un periodo fiscale diverso da quello oggetto della decisio-

<sup>180</sup> Cfr. per i casi intercantionali la Circolare n. 27, del 15 marzo 2007, della Conferenza svizzera delle imposte concernente l'eliminazione delle perdite di ripartizione nel diritto intercantionale, disponibile al seguente link: [http://www.steuerkonferenz.ch/downloads/kreisschreiben/ks027\\_f.pdf](http://www.steuerkonferenz.ch/downloads/kreisschreiben/ks027_f.pdf) (pagina consultata il 18 luglio 2017).

<sup>181</sup> Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 5.

ne di prima istanza<sup>182</sup>. L'esecutivo ha dunque voluto completare l'art. 42 cpv. 1 LT con la seguente aggiunta: *«se la decisione di stima è impugnata, una volta cresciuta in giudicato, il valore di stima avrà valenza a partire dalla data di entrata in vigore della stima decretata dal Consiglio di Stato»*<sup>183</sup>.

In altre parole, come osservato dalla Commissione speciale in materia tributaria, in caso di modifica, la nuova stima sarà utilizzata anche per l'imposizione della sostanza a prescindere da un eventuale reclamo o ricorso contro la stessa, perché essi non hanno effetto sospensivo ai sensi degli artt. 34 cpv. 3 e 39 cpv. 4 della Legge sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare, del 13 novembre 1996 (Lst; RL 10.2.9.1)<sup>184</sup>.

Nel caso in cui il reclamo o il ricorso portasse ad un valore diverso da quello oggetto di reclamo o ricorso, entrerà in considerazione a posteriori l'istituto della revisione (a favore del contribuente) oppure una procedura di recupero d'imposta (a sfavore del contribuente), che modificherà l'imposizione della sostanza del contribuente, sempre che questa sia cresciuta in giudicato<sup>185</sup>.

#### 2.3.4. *L'assoggettamento limitato di persone fisiche, assoggettate illimitatamente all'imposta in un altro Cantone, per l'attività di commercio immobiliare su immobili siti nel Canton Ticino*

Il Gran Consiglio ha modificato, con effetto al 1° gennaio 2017, il contenuto dell'art. 3 LT, nel senso di prevedere per le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscali nel Cantone, così come previsto dall'art. 4 cpv. 1 LAID, l'assoggettamento in virtù dell'appartenenza economica se queste esercitano un'attività di commercio di immobili siti nel Cantone<sup>186</sup>.

<sup>182</sup> Rapporto della Commissione speciale in materia tributaria sul messaggio 4 ottobre 2016 concernente il progetto di modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994 – Adeguamenti di alcune disposizioni in ambito immobiliare della legge tributaria, n. 7231R, del 21 ottobre 2016 (cit.: Adeguamenti immobiliari), pag. 3.

<sup>183</sup> Cfr. Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 7.

<sup>184</sup> Rapporto Adeguamenti immobiliari, pag. 3.

<sup>185</sup> Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 7; Rapporto Adeguamenti immobiliari, pag. 4.

<sup>186</sup> Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 8.



Si tratta di un adeguamento al diritto federale superiore, al fine di adeguare il tenore letterale della LT con la LAID da un profilo formale. Per contro, da un profilo sostanziale, l'aggiunta all'art. 3 cpv. 1 LT di una nuova lettera *d*, che prevede un assoggettamento limitato di una persona fisica residente fuori Cantone che commercializza immobili siti nel Canton Ticino, non comporta dei cambiamenti da un profilo fiscale per il commerciante, che può ricadere nell'assoggettamento limitato legato al possesso del fondo, poiché egli diviene, almeno per poco tempo, proprietario dell'immobile quando svolge la propria attività commerciale di compravendita.

*2.3.5. L'estensione della responsabilità solidale per i compratori e i venditori di immobili siti nel Cantone, per le imposte dovute da un commerciante di immobili (persona fisica) senza domicilio fiscale in Svizzera, per l'attività di commercio su immobili situati sul territorio cantonale*

Il Canton Ticino ha deciso di dotarsi di una norma analoga a quella della Confederazione, stabilita all'art. 13 cpv. 3 lett. *c* LIFD, che gli permetta di prevedere una responsabilità solidale dei compratori e dei venditori di immobili siti nel Cantone, fino a concorrenza del 3 per cento del prezzo di acquisto, per le imposte dovute dal mediatore senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera (il cui assoggettamento limitato è sancito dall'art. 4 cpv. 1 lett. *g* LT), per l'attività di mediatore prestata al compratore o al venditore<sup>187</sup>.

La nuova disposizione è stata introdotta all'art. 12 cpv. 3 lett. *c* LT ed è entrata in vigore il 1° gennaio 2017.

Nessuna disposizione è stata invece prevista per le persone giuridiche<sup>188</sup>.

---

<sup>187</sup> Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 9.

<sup>188</sup> Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 9.

### 2.3.6. *L'eliminazione della soglia di capitale proprio minimo (20 per cento) per il calcolo del capitale proprio occulto delle società immobiliari*

Sino al 31 dicembre 2016, il diritto cantonale stabiliva esplicitamente che per il calcolo del capitale proprio occulto, il capitale proprio minimo imponibile per una società immobiliare non poteva essere inferiore al 20 per cento del valore di tutti gli attivi di bilancio determinanti ai fini dell'imposta sull'utile (art. 82 LT, abrogato con effetto al 1° gennaio 2017)<sup>189</sup>.

Trattandosi di un *unicum* svizzero, il Gran Consiglio ha accettato la proposta del Consiglio di Stato di stralciare questa disposizione e di applicare anche alle società immobiliari la disposizione di cui all'art. 29 LAID sulla determinazione del capitale proprio occulto, che corrisponde a quella dell'art. 65 LIFD<sup>190</sup>.

---

<sup>189</sup> Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 10.

<sup>190</sup> Messaggio Adeguamenti immobiliari, pag. 11.

