

50 anni



RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II - 2025

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO

HELBING LICHTENHAHN

ESTRATTO

RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II- 2025

Samuele Vorpe

Novità legislative nel campo del diritto tributario

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO

HELBING LICHTENHAHN

Direzione e responsabilità editoriale:

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

Redazione della parte fiscale:

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

incaricati dal Consiglio di Stato

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

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

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

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

Copertina: riproduzione da Cornelia Forster

ISSN 1661-0954 – ISBN 978-88-6303-066-2 (Helbing Lichtenhahn)
ISBN 978-3-7190-5067-2 (Repubblica e Cantone Ticino)

Novità legislative nel campo del diritto tributario

*Samuele Vorpe**

1. Legislazione federale
 - 1.1. La Legge federale sull'imposizione del telelavoro in ambito internazionale
 - 1.2. La Legge federale sulla lotta contro l'abuso del fallimento
 - 1.3. La Legge federale sull'imposizione delle rendite vitalizie e delle forme di previdenza simili
 - 1.4. L'adeguamento delle tariffe e delle deduzioni all'indice nazionale dei prezzi al consumo (cd. progressione a freddo)
 - 1.5. I riscatti retroattivi nel pilastro 3a in base all'OPP3
2. Legislazione cantonale
 - 2.1. La revisione della Legge organica comunale e l'entrata in vigore di alcune decisioni del 2019
 - 2.2. Il supplemento transitorio dell'imposta immobiliare cantonale delle persone giuridiche
 - 2.3. L'adeguamento della LT in relazione alla Legge federale sull'imposizione del telelavoro in ambito internazionale
 - 2.4. L'adeguamento della LT in relazione alla Legge federale sull'imposizione di rendite vitalizie e forme di previdenza simili
 - 2.5. L'estensione da tre a cinque anni del periodo di agevolazione fiscale per le start-up innovative
 - 2.6. La responsabilità solidale dell'amministratore formale e di fatto per il versamento dell'imposta alla fonte
 - 2.7. La possibilità per l'autorità fiscale cantonale di impugnare le decisioni di ordine penale
 - 2.8. La tassa amministrativa causale per l'allestimento del riparto quote dei coniugi
 - 2.9. La proroga per l'inoltro della dichiarazione fiscale delle persone fisiche
 - 2.10. Prima riduzione dell'aliquota massima applicabile al reddito delle persone fisiche
 - 2.11. L'adeguamento delle tariffe e delle deduzioni all'indice nazionale dei prezzi al consumo (cd. progressione a freddo)

* Professore ordinario SUPSI di diritto tributario, Responsabile del Centro competenze tributarie e giuridiche della SUPSI, of counsel at COLLEGAL Studio legale e notabile Attorneys at law.

1. Legislazione federale

1.1. *La Legge federale sull'imposizione del telelavoro in ambito internazionale*

1.1.1. *I motivi della legge federale*

L'Assemblea federale ha approvato il 14 giugno 2024 la Legge federale sull'imposizione del telelavoro in ambito internazionale¹. Questa legge crea le basi legali necessarie agli artt. 5 cpv. 1 della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e 4 cpv. 2 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) affinché i redditi, conseguiti attraverso un'attività lucrativa dipendente esercitata da una persona fisica domiciliata all'estero che svolge telelavoro per conto di un datore di lavoro svizzero, possano essere assoggettati ad imposizione ai fini dell'imposta federale diretta e dell'imposta cantonale. Questo è il caso con Francia e Italia, Paesi con i quali la Svizzera ha sottoscritto un accordo specifico per l'imposizione al luogo di sede del datore di lavoro (o dove si trova l'amministrazione effettiva o lo stabilimento d'impresa) dei redditi conseguiti nell'ambito del telelavoro.

Senza una modifica legislativa, la Svizzera non potrebbe imporre tali redditi, benché gli accordi con Francia e Italia le attribuiscono tale diritto. Infatti, questi accordi specifici disciplinano esclusivamente quale Stato può imporre il reddito da attività lucrativa dipendente conseguito in regime di telelavoro. Spetta poi allo Stato al quale è attribuita la competenza impositiva prevedere, nel proprio diritto interno, una base legale che consenta l'imposizione.

La pandemia da Covid-19 ha fortemente accelerato lo svolgimento dell'attività professionale dalla propria abitazione, in luogo della sede del datore di lavoro. Se, nell'ambito intercantonale, questa tendenza non ha significative ripercussioni, poiché il diritto impositivo compete sem-

¹ FF 2024 1453. Su questo tema, cfr. FRANCESCA AMADDEO, La (nuova) Legge federale sull'imposizione del telelavoro in ambito internazionale, in: NF 1/2025, p. 18 ss.; CLAUDIA BLANC, Das Bundesgesetz über die Besteuerung der Telearbeit im internationalen Verhältnis, in: StR 3/2025, p. 202 ss.

pre al luogo di domicilio fiscale della persona, nell'ambito internazionale la situazione è completamente diversa. Infatti, l'art. 15 par. 1 del Modello OCSE di Convenzione fiscale attribuisce il diritto di imposizione allo Stato di residenza del lavoratore, a meno che l'attività professionale non sia svolta effettivamente al luogo di sede del datore di lavoro. In tal caso, lo Stato di sede di quest'ultimo (cd. Stato della fonte) ha diritto ad imporre il relativo reddito. Spetta poi allo Stato di residenza della persona (cd. Stato di residenza) evitare la doppia imposizione attraverso il credito d'imposta oppure esentando il relativo reddito (che potrà, come avviene in Svizzera, essere tenuto in considerazione per la determinazione dell'aliquota complessiva).

Quando la Svizzera riveste il ruolo di Stato della fonte, la base legale è da individuare nelle disposizioni concernenti l'assoggettamento limitato in ragione dell'appartenenza economica. Gli artt. 5 cpv. 1 lett. *a* LIFD e 4 cpv. 2 lett. *a* LAID, vigenti fino al 31 dicembre 2024, stabiliscono che le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza economica se esercitano un'attività lucrativa in Svizzera. I redditi derivanti dall'attività lucrativa dipendente sono assoggettati all'imposta alla fonte secondo gli artt. 91 LIFD e 35 cpv. 1 lett. *a* LAID.

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, affinché la Svizzera possa imporre il reddito del lavoro dipendente, è necessario che l'attività sia stata esercitata fisicamente sul territorio svizzero. Secondo l'Alta Corte la formulazione letterale degli artt. 5 cpv. 1 lett. *a* LIFD e 4 cpv. 2 lett. *a* LAID è chiara e prevede l'assoggettamento limitato nel caso in cui le persone fisiche residenti all'estero «*esercitano un'attività lucrativa in Svizzera*». L'attività svolta in regime di telelavoro all'estero per conto di un datore di lavoro svizzero non è, quindi, imponibile in Svizzera².

La giurisprudenza del Tribunale federale è, tra l'altro, conforme all'art. 15 par. 1 M-OCSE, il quale anch'esso presuppone una presenza fisica per l'esercizio del diritto di imposizione da parte dello Stato in cui ha sede il luogo di lavoro («*Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni per-*

² DTF 137 II 246 consid. 4; sentenza TF n. 2C_215/2009 del 1° ottobre 2009 consid. 2.1.

cepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato»)³. Di conseguenza, il fatto che una persona residente all'estero percepisca un salario da una fonte svizzera (in casu il datore di lavoro svizzero) per i giorni in cui l'attività professionale è svolta in modalità di telelavoro nello Stato di residenza non consente alla Svizzera di assoggettare tale reddito per appartenenza economica⁴.

Alla luce di questa situazione, sono state introdotte le basi legali nella LIFD e nella LAID in modo da assoggettare limitatamente ad imposizione il reddito da attività lucrativa dipendente conseguito in telelavoro, a condizione che esista un trattato tra la Svizzera e lo Stato estero che attribuisca alla Svizzera il diritto di imporre tali redditi.

L'approccio seguito dal legislatore è quello di circoscrivere il campo di applicazione del telelavoro possibilmente agli Stati confinanti, con i quali esistono delle regolamentazioni specifiche per i lavoratori frontalieri⁵. I primi Stati con cui sono stati portati avanti degli accordi internazionali in tal senso sono stati la Francia e l'Italia.

1.1.2. Il nuovo accordo con la Francia sul telelavoro

Svizzera e Francia hanno sottoscritto il 27 giugno 2023 un accordo aggiuntivo alla Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese, modificata, intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza nonché a prevenire la frode e l'evasione fiscale (CDI-F; RS 0.672.934.91), per disciplinare a lungo termine l'imposizione del telelavoro⁶.

³ Se ad esempio una persona residente all'estero svolgesse in regime di telelavoro il 40% della sua attività dipendente, solo il 60% dell'attività professionale svolta effettivamente sul territorio svizzero potrebbe essere assoggettata ad imposizione secondo gli artt. 5 cpv. 1 lett. a LIFD e 4 cpv. 2 lett. a LAID, conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale. Si veda anche il Messaggio concernente la legge federale sull'imposizione del telelavoro in ambito internazionale, n. 24.024, del 1° marzo 2024, in: FF 2024 650, p. 5 s. (cit.: Messaggio sul telelavoro).

⁴ Messaggio sul telelavoro, p. 6.

⁵ Messaggio sul telelavoro, p. 16.

⁶ FF 2023 2746.

L'Accordo aggiuntivo alla CDI-F è stato approvato dall'Assemblea federale tramite Decreto federale il 14 giugno 2024⁷.

L'art. 10 par. 3 dell'Accordo aggiuntivo alla CDI-F stabilisce che le «*attività esercitate in telelavoro dallo Stato di residenza*» sono costituite da qualsiasi forma di organizzazione del lavoro in cui un lavoro che avrebbe potuto essere svolto anche nei locali del datore di lavoro è svolto da un lavoratore nel proprio Stato di residenza, a distanza e al di fuori dei locali del datore di lavoro, per conto di quest'ultimo, conformemente agli accordi contrattuali tra il lavoratore e il datore di lavoro, utilizzando le tecnologie dell'informazione e della comunicazione. Questa espressione include anche gli impieghi temporanei svolti dal lavoratore per conto di tale datore di lavoro nello Stato di residenza o in uno Stato terzo, purché la loro durata cumulata non ecceda i dieci giorni all'anno⁸.

La soluzione negoziata con la Francia si compone, in particolare, dei seguenti elementi⁹:

- per quanto concerne i Cantoni di Berna, Soletta, Basilea Città, Basilea Campagna, Vaud, Vallese, Neuchâtel e Giura, ai quali si applica l'Accordo dell'11 aprile 1983, è stato concordato che il telelavoro fino ad un massimo del 40% del tempo di lavoro non rimette in discussione né lo statuto di lavoratore frontaliere né l'attribuzione del diritto di imposizione dei redditi da attività lucrativa dipendente allo Stato di residenza del lavoratore. La soluzione negoziata non modifica neanche la base di calcolo per il pagamento compensativo da parte della Francia, pari al 4.5% della massa salariale lorda;
- secondo l'accordo amichevole concernente l'Accordo dell'11 aprile 1983, le persone che oltrepassano il limite massimo stabilito per l'esercizio dell'attività lucrativa da casa (*i.e.* il 40%) perdono lo statuto di lavoratore frontaliere e sono, pertanto, soggette alle disposizioni della CDI-F, compreso l'Accordo aggiuntivo che disciplina in

⁷ FF 2024 1461.

⁸ Cfr. anche Messaggio sul telelavoro, p. 13.

⁹ Messaggio sul telelavoro, p. 13.

particolare l'imposizione del telelavoro a lungo termine dopo la sua entrata in vigore;

- l'Accordo aggiuntivo attribuisce allo Stato del luogo di lavoro il diritto di imposizione del reddito da attività lucrativa dipendente esercitata sotto forma di telelavoro se non viene superata la soglia del 40% del tempo di lavoro per anno civile. In tal caso, lo Stato di residenza del lavoratore ottiene una compensazione finanziaria dallo Stato del luogo di lavoro pari al 40% delle imposte che sono dovute sulle remunerazioni per l'attività svolta nello Stato di residenza in modalità di telelavoro. Se viene superato il limite del 40% del tempo di lavoro per anno civile, va effettuata una ripartizione fiscale internazionale con effetto a partire dal primo giorno di telelavoro;
- infine, per quanto attiene al Canton Ginevra, il versamento compensativo che il Cantone effettua già oggi ai Dipartimenti francesi dell'Ain e dell'Alta Savoia, pari al 3.5% della massa salariale lorda dei lavoratori frontalieri, viene adeguato in modo tale che la Svizzera versi conformemente all'Accordo aggiuntivo una compensazione per il telelavoro soltanto per i giorni di telelavoro che concorrono a formare il 15-40% del tempo di lavoro per anno civile.

L'Accordo aggiuntivo alla CDI-F è entrato in vigore il 24 luglio 2025 e sarà applicabile a partire dal 1° gennaio 2026¹⁰.

1.1.3. Il nuovo accordo con l'Italia sul telelavoro

Il 6 giugno 2024 Svizzera e Italia hanno firmato un Protocollo di modifica dell'Accordo fiscale sui lavoratori frontalieri del 23 dicembre 2020, al fine di disciplinare durevolmente l'imposizione del telelavoro per i lavoratori frontalieri che ricadono nel campo di applicazione dell'Accordo tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri (RS 0.642.045.43)¹¹.

¹⁰ Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SFI), Entrata in vigore dell'Accordo aggiuntivo alla Convenzione tra la Svizzera e la Francia contro la doppia imposizione, Comunicato stampa, Berna, 29 luglio 2025.

¹¹ DFF, Svizzera e Italia firmano norme fiscali durevoli per il telelavoro, Comunicato stampa, Berna, 6 giugno 2024.

Secondo l'art. I del Protocollo di modifica, che interviene sul punto 2 del Protocollo aggiuntivo dell'Accordo, il lavoratore frontaliero può svolgere al massimo il 25% della sua attività di lavoro dipendente in modalità di telelavoro presso il proprio domicilio nello Stato di residenza nel corso di un anno civile, senza che ciò comporti alcuna modifica dello *status* di lavoratore frontaliero ai sensi dell'Accordo fiscale. Detto altrimenti, se svolto per un massimo del 25% del tempo di lavoro, il telelavoro non ha ripercussioni né sullo Stato legittimato ad imporre il reddito da attività lucrativa dipendente né sullo statuto di frontaliero. Va da sé che, se il lavoratore frontaliero dovesse esercitare più del 25% del suo tempo di lavoro in telelavoro, egli perderebbe lo statuto di frontaliero ai sensi dell'Accordo fiscale sui lavoratori frontalieri e ricadrebbe nel campo di applicazione della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (CDI-I; RS 0.672.945.41), in particolare dell'art. 15 par. 1.

La modifica deve, tuttavia, ancora essere approvata dall'Assemblea federale per poi essere in seguito ratificata. Fino al 31 dicembre 2025 continua ad esplicare effetto l'accordo amichevole firmato dalle due autorità che prevede pure un limite massimo del 25%¹². È verosimile che lo stesso verrà in seguito rinnovato di un ulteriore anno in attesa della ratifica da parte dei due Stati del Protocollo di modifica all'Accordo fiscale sui lavoratori frontalieri.

¹² Accordo amichevole firmato il 28 novembre 2023, ai sensi del paragrafo 3 dell'articolo 26, nonché del paragrafo 4 dell'articolo 15, della Convenzione del 9 marzo 1976 tra la Confederazione svizzera e la Repubblica italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e ai sensi del paragrafo 1 dell'articolo 6 dell'Accordo tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri, con Protocollo aggiuntivo e Scambio di Lettere, sottoscritto a Roma il 23 dicembre 2020 («Accordo frontalieri del 2020»).

1.1.4. L'assoggettamento limitato dei redditi conseguiti in regime di telelavoro

La principale modifica riguarda l'introduzione della lett. *a^{bis}* agli artt. 5 cpv. 1 LIFD e 4 cpv. 2 LAID. Questa nuova fattispecie impositiva riguarda le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera che *«esercitano un'attività lucrativa dipendente per un datore di lavoro con sede, amministrazione effettiva o stabilimento d'impresa in Svizzera e, in virtù della convenzione internazionale applicabile in ambito fiscale conclusa con lo Stato confinante interessato, alla Svizzera è accordato il diritto di imposizione dell'attività lucrativa esercitata all'estero»*.

Vi sono, quindi, due condizioni cumulative per questa tipologia di appartenenza economica, il cui provento è assoggettato alla fonte¹³:

- 1) conseguire un reddito da attività lucrativa dipendente per conto di un datore di lavoro che in Svizzera dispone della propria sede o dell'amministrazione effettiva (art. 50 LIFD; art. 20 LAID) oppure per conto di uno stabilimento d'imposta situato in Svizzera di un datore di lavoro estero (art. 51 cpv. 1 lett. *b* LIFD; art. 20 cpv. 1 lett. *b* LAID); e
- 2) esistenza di un trattato di diritto internazionale tra la Svizzera e uno Stato confinante (*in casu*, quindi, Austria, Francia, Germania, Italia e Liechtenstein), che attribuisce alla Svizzera il diritto di imporre il reddito da attività lucrativa dipendente svolto in regime di telelavoro, vale a dire il diritto di imporre tale reddito anche in assenza di una presenza fisica sul territorio.

Al momento questa nuova disposizione trova applicazione nei casi con la Francia e l'Italia.

Il progetto posto inizialmente in consultazione dal DFF il 9 giugno 2023 prevedeva la possibilità di assoggettare i redditi da telelavoro senza particolari limitazioni (così recitava la norma: *«esercitano un'attività lucrativa dipendente per un datore di lavoro con sede, amministrazione effettiva o stabilimento d'impresa in Svizzera»*). In sede di consultazione,

¹³ Cfr. Messaggio sul telelavoro, p. 17 ss.

tuttavia, la norma avente una portata extraterritoriale molto più ampia di quella poi approvata dal legislatore, è stata criticata dalle principali associazioni mantello, poiché avrebbe avuto come risultato una moltitudine di doppie imposizioni involontarie e inevitabili, con aumento dei costi amministrativi¹⁴. Si è scelto, quindi, una soluzione più pragmatica.

Si osserva, tuttavia, che avendo limitato l'assoggettamento dei redditi conseguiti in modalità telelavoro soltanto agli Stati limitrofi e in presenza di una convenzione che attribuisce il diritto di tassare alla Svizzera, con gli Stati con i quali non è prevista una convenzione internazionale (si pensi ad esempio al Principato di Monaco), il risultato finale potrebbe condurre ad una doppia non imposizione a vantaggio del contribuente. Pertanto, in un'ottica di ottimizzazione fiscale, potrebbe risultare favorevole essere un lavoratore dipendente di una società con sede o amministrazione effettiva in Svizzera e svolgere tale attività da remoto in un paradiso fiscale.

1.1.5. Le altre modifiche legislative

Gli artt. 5 cpv. 1 lett. *a* LIFD e 4 cpv. 2 lett. *a* LAID prevedono l'assoggettamento all'imposta dei redditi da attività lucrativa conseguiti da persone fisiche domiciliate fiscalmente all'estero. Le due norme sono state ulteriormente precisate, poiché viene ora indicato che deve trattarsi di un reddito da attività lucrativa dipendente o indipendente. Tra coloro che esercitano un'attività lucrativa indipendente rientrano, segnatamente, gli artisti, gli sportivi e i conferenzieri.

Con la precisazione apportata – di natura puramente dichiarativa e senza incidere sul risultato materiale – gli artt. 5 cpv. 1 lett. *a* LIFD e 4 cpv. 2 lett. *a* LAID comprendono, di fatto, tutte le forme di attività lucrativa esercitate fisicamente in Svizzera¹⁵.

È stata inoltre apportata una modifica agli artt. 5 cpv. 1 lett. *f* LIFD e 4 cpv. 2 lett. *f* LAID, mediante una precisazione legislativa concernente l'appartenenza economica in caso di salari o altre remunerazioni conse-

¹⁴ Messaggio sul telelavoro, p. 15 s.

¹⁵ Messaggio sul telelavoro, p. 22.

guiti con attività nel traffico internazionale a bordo di navi o battelli, di un aeromobile o di un veicolo da trasporto stradale. In primo luogo, ai criteri della sede o dello stabilimento d'impresa in Svizzera, rispettivamente nel Cantone, si aggiunge anche quello dell'amministrazione effettiva. In secondo luogo, viene inserita un'eccezione nel caso in cui, da un lato, la persona svolga un'attività lucrativa a bordo di una nave battente bandiera svizzera e, dall'altro, tale nave sia gestita dal datore di lavoro stesso. Dall'esenzione sono, quindi, escluse le persone impiegate quale personale a prestito presso gestori di imbarcazioni da agenzie che non dispongono di navi proprie¹⁶.

L'art. 91 cpv. 1 LIFD ha subito una modifica di carattere redazionale senza conseguenze materiali. La dicitura «*[i] frontalieri, i dimoranti settimanali e i dimoranti di breve durata domiciliati all'estero*» da assoggettare all'imposta alla fonte è stata sostituita da «*[i] lavoratori domiciliati all'estero*». In questo modo la disposizione fa riferimento, in modo analogo, a quanto disposto dall'art. 35 cpv. 1 lett. a LAID¹⁷. Per contro, le eccezioni all'imposizione alla fonte, costituite dai redditi da attività lucrativa dipendente che ricadono sotto la procedura di conteggio semplificata (art. 37a LIFD), rispettivamente da quelli conseguiti da persone che lavorano a bordo di una nave battente bandiera svizzera sono state inserite all'art. 91 cpv. 4 LIFD¹⁸.

L'art. 94 cpv. 2 LIFD ribadisce per la procedura di imposizione alla fonte secondo gli artt. 84 e 85 LIFD gli stessi principi enunciati nell'art. 5 cpv. 1 lett. a^{bis} LIFD. Stessa disposizione è prevista all'art. 35 cpv. 1 lett. a^{bis} LAID.

Il previgente capoverso 2 dell'art. 94 LIFD è stato spostato al capoverso 3, con alcune piccole modifiche. Si tratta dell'imposizione alla fonte, ai sensi degli artt. 84 e 85 LIFD, dei lavoratori domiciliati all'estero che percepiscono un salario o altre remunerazioni da un datore di lavoro con sede, amministrazione effettiva o stabilimento d'impresa in Svizzera, in

¹⁶ Messaggio sul telelavoro, p. 23.

¹⁷ Messaggio sul telelavoro, p. 23.

¹⁸ Messaggio sul telelavoro, p. 23 s.

ragione della loro attività nel traffico internazionale a bordo di navi o battelli, di un aeromobile o di un veicolo da trasporto stradale. La stessa norma nella LAID la si ritrova all'art. 35 cpv. 1 lett. *h*, la quale contiene pure l'esclusione dall'imposizione alla fonte dei redditi da attività lucrativa dipendente conseguiti da persone che lavorano a bordo di una nave battente bandiera svizzera.

L'imposizione in Svizzera del telelavoro prestato in uno Stato limitrofo ha richiesto l'inserimento di un nuovo capoverso 3 all'art. 127 LIFD, rispettivamente di un nuovo capoverso 1^{bis} all'art. 43 cpv. 1^{bis} LAID, che consente al lavoratore, in caso di cambiamento d'impiego, di farsi rilasciare dal datore di lavoro un'attestazione contenente i dati rilevanti relativi all'attività lucrativa dipendente esercitata, affinché si possano applicare correttamente le disposizioni previste dai trattati internazionali in materia di imposizione del telelavoro. In tal modo, il nuovo datore di lavoro viene informato sul numero di giorni di lavoro già svolti in modalità telelavoro nel corso dell'anno e può concordare con il lavoratore i giorni residui da prestare in tale forma nei limiti previsti dal trattato internazionale¹⁹.

Il datore di lavoro è, a sua volta, tenuto a presentare un'attestazione all'autorità di tassazione, per ogni periodo fiscale, sui dati salariali concernenti i lavoratori non domiciliati in Svizzera che svolgono telelavoro ai sensi degli artt. 91 cpvv. 1 e 2 LIFD, 35 cpv. 1 lett. *a* e *a*^{bis} LAID. Questa attestazione dev'essere trasmessa unicamente qualora esista una convenzione internazionale in ambito fiscale che prevede lo scambio automatico di informazioni di tali dati (artt. 129 cpv. 1 lett. *e* LIFD e 45 cpv. 1 lett. *f* LAID)²⁰.

¹⁹ Messaggio sul telelavoro, p. 24.

²⁰ Per quanto attiene alla Francia, con cui esiste una pertinente convenzione, si tratta di segnalare le informazioni indicate all'art. 5a dell'Ordinanza del DFF sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (OIFo; RS 642.118.2). Esse riguardano le generalità del lavoratore domiciliato all'estero, il periodo di assoggettamento limitato, il tasso di occupazione medio, i giorni di lavoro durante i quali la persona è in viaggio di servizio o d'affari, il numero di giorni di telelavoro o la quota di telelavoro durante il periodo di assoggettamento.

1.1.6. Entrata in vigore

Il Consiglio federale ha fissato l'entrata in vigore della Legge federale sull'imposizione del telelavoro in ambito internazionale con effetto al 1° gennaio 2025²¹.

1.2. La Legge federale sulla lotta contro l'abuso del fallimento

La Legge federale sulla lotta contro l'abuso del fallimento, approvata dal Parlamento il 18 marzo 2022²², è stata oggetto di commento in precedenti contributi pubblicati in questa stessa rivista²³. Brevemente, si tratta del dovere di comunicazione dell'autorità fiscale nei confronti dell'Ufficio cantonale del Registro di commercio, nel caso in cui una persona giuridica non abbia prodotto i suoi conti annuali secondo quanto previsto dall'art. 125 cpv. 2 lett. *a* LIFD. La comunicazione deve avvenire entro tre mesi dalla scadenza dei rispettivi termini (nuovo art. 112 cpv. 4 LIFD).

Con decisione del Consiglio federale del 25 ottobre 2023, tale disposizione è entrata in vigore il 1° gennaio 2025²⁴.

²¹ RU 2024 573, p. 4. Si veda anche Consiglio federale, Entrata in vigore della legge federale sull'imposizione del telelavoro in ambito internazionale, Comunicato stampa, Berna, 16 ottobre 2024. Alla stessa data sono entrate in vigore le modifiche del 16 ottobre 2024 all'OIFo (RU 2024 586). Si tratta dell'introduzione dell'art. 5a OIFo.

²² RU 2023 628.

²³ SAMUELE VORPE, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in: *RtiD II-2022*, p. 479 ss., p. 499 s.; SAMUELE VORPE, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in: *RtiD II-2024*, p. 487 ss., p. 510.

²⁴ Consiglio federale, *Misure più severe contro i fallimenti abusivi dal 1° gennaio 2025*, Comunicato stampa, Berna, 25 ottobre 2023.

1.3. La Legge federale sull'imposizione delle rendite vitalizie e delle forme di previdenza simili

La Legge federale sull'imposizione delle rendite vitalizie e delle forme di previdenza simili, approvata dal Parlamento il 17 giugno 2022, è già stata oggetto di un commento su questa stessa rivista²⁵.

Il 25 gennaio 2023, il Consiglio federale ha deciso di fissare l'entrata in vigore di questa legge al 1° gennaio 2025²⁶.

1.4. L'adeguamento delle tariffe e delle deduzioni all'indice nazionale dei prezzi al consumo (cd. progressione a freddo)

Con effetto al 1° gennaio 2025, le aliquote (art. 36 LIFD) e gli importi delle deduzioni, così come gli importi esenti o i limiti di esenzione, sono stati adeguati al fine di tenere conto degli effetti della progressione a freddo (art. 39 LIFD)²⁷. Il Dipartimento federale delle finanze (DFF) adegua ogni anno le tariffe e le deduzioni all'indice nazionale dei prezzi al consumo. È determinante lo stato dell'indice il 30 giugno prima dell'inizio del periodo fiscale.

Tra i diversi adeguamenti si segnala ad es. l'aumento del dispendio minimo per i globalisti, da fr. 429 100 a fr. 434 700 (art. 14 cpv. 3 lett. *a* LIFD), mentre la deduzione sociale per figli è aumentata da fr. 6700 a fr. 6800 (art. 35 cpv. 1 lett. *a* LIFD).

²⁵ SAMUELE VORPE, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in: RtiD II-2022, p. 479 ss., p. 502 ss.

²⁶ Consiglio federale, *Dal 2025 le rendite vitalizie verranno tassate in modo flessibile*, Comunicato stampa, Berna, 25 gennaio 2023.

²⁷ RU 2024 479. Si veda l'Ordinanza federale del DFF sulla compensazione degli effetti della progressione a freddo per le persone fisiche in materia di imposta federale diretta (OPFr; RS 642.119.2).

1.5. I riscatti retroattivi nel pilastro 3a in base all'OPP3

1.5.1. La spinta del Parlamento

Il 6 novembre 2024, il Consiglio federale, su impulso del Parlamento, ha apportato delle modifiche all'Ordinanza sulla legittimazione alle deduzioni fiscali per i contributi a forme di previdenza riconosciute (OPP3; RS 831.461.3). Le modifiche introdotte permettono ai salariati e agli indipendenti di effettuare dei riscatti volontari, deducibili dalle imposte sul reddito, in presenza di lacune contributive nella previdenza individuale vincolata (pilastro 3a).

Il 19 giugno 2019, il consigliere agli Stati Erich Ettlin ha depositato la mozione n. 19.3702, con la quale ha chiesto al Consiglio federale di intervenire affinché le persone che, negli anni precedenti, non hanno potuto versare contributi al pilastro 3a – o vi sono riuscite solo parzialmente – possano farlo retroattivamente e dedurre integralmente l'importo versato dal reddito imponibile nell'anno del riscatto. Come indicato nelle motivazioni della citata mozione, *«l'introduzione della possibilità del riscatto e quindi del versamento a posteriori per anni di contribuzione passati rafforzerebbe la previdenza delle persone che non avevano un conto 3a negli anni di gioventù, o che in quanto indipendenti non sono riuscite a risparmiare i fondi necessari (p. es. contadini) oppure che non hanno potuto costituirsi un pilastro 3a poiché non disponevano di un proprio reddito soggetto all'AVS (in particolare le madri senza attività lucrativa)»*. Per raggiungere questo obiettivo, il consigliere agli Stati Ettlin ha previsto nella mozione le seguenti tre restrizioni:

- a) riscatto solo ogni cinque anni;
- b) limitazione dell'importo del riscatto alla deduzione prevista per gli indipendenti (nel 2025 questo importo è pari a 36 288 franchi);
- c) deduzione dall'importo massimo del riscatto di tutti i prelievi anticipati effettuati nell'ambito della promozione della proprietà d'abitazioni.

Il Consiglio federale, con parere del 14 agosto 2019, ha proposto al Parlamento di respingere la mozione, poiché *«[l]a possibilità di effettuare versamenti al pilastro 3a d'importo superiore a quello massimo annuo*

per anni di contribuzione passati andrebbe a beneficio unicamente di un ristretto gruppo di persone, ossia quelle che conseguono un reddito imponibile superiore a 100 000 franchi».

Nonostante il parere negativo dell'Esecutivo federale, sia il Consiglio degli Stati (12 settembre 2019) sia il Consiglio nazionale (2 giugno 2020) hanno accolto la mozione, incaricandolo quindi di procedere nel senso indicato dal consigliere agli Stati Ettlin.

Il Consiglio federale ha modificato l'OPP3 il 6 novembre 2024 conformemente alla delega legislativa che gli è stata attribuita dall'art. 82 cpvv. 2 e 3 della Legge federale sulla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità (LPP; RS 831.40)²⁸.

1.5.2. Le condizioni per versare un riscatto al pilastro 3a

Secondo l'art. 7a cpv. 1 OPP3, il diritto al riscatto soggiace a diverse condizioni, che devono essere adempiute cumulativamente²⁹. In primo luogo, deve esistere una lacuna contributiva nei dieci anni precedenti l'anno in cui viene richiesto il riscatto dalla persona (lett. a). Il diritto al riscatto sussiste, dunque, unicamente per coloro che, nei dieci anni precedenti, non hanno versato l'importo massimo dei contributi ordinari ammessi.

In questo lasso temporale, inoltre, la persona doveva essere legittimata a versare un contributo al pilastro 3a (lett. b). È, pertanto, necessario che la persona che decide di effettuare dei riscatti volontari abbia svolto un'attività lucrativa dipendente o indipendente, il cui reddito è stato assoggettato ai contributi AVS³⁰. La disposizione non considera un anno ri-

²⁸ RU 2024 622. Si veda anche Ufficio federale delle assicurazioni sociali (UFAS), Modifica dell'ordinanza sulla legittimazione alle deduzioni fiscali per i contributi a forme di previdenza per i contributi a forme di previdenza riconosciute (OPP3) concernente l'introduzione di riscatti nel pilastro 3a, Commento, Berna, novembre 2023, p. 3 (cit.: Commento modifiche OPP3).

²⁹ Cfr. UFAS, Commento modifiche OPP3, p. 5 s.

³⁰ Infatti, la condizione per versare un contributo al pilastro 3a è quella di conseguire un reddito lavorativo o un reddito sostitutivo soggetto all'AVS (UFAS, Commento modifiche OPP3, p. 2).

scattabile se la persona non è stata attiva professionalmente, ad es. perché in maternità o agli studi. Occorre poi tener conto del requisito temporale. Infatti, per quanto attiene alle lacune contributive riferite a periodi anteriori di oltre dieci anni, esse non potranno più essere compensate con dei riscatti.

Ulteriore condizione è che la persona abbia versato l'intera somma fiscalmente deducibile al pilastro 3a nell'anno in cui presenta la richiesta per il riscatto (lett. c). Quest'ultimo viene, quindi, versato in aggiunta al contributo ordinario. Questa scelta è volta ad evitare, in particolare, che si crei una nuova lacuna contributiva nell'anno di versamento del riscatto, che diventa quindi sussidiario al contributo ordinario.

1.5.3. L'importo massimo riscattabile al pilastro 3a

Come previsto dall'art. 7a cpv. 2 OPP3, l'importo massimo del versamento annuo oggetto di un riscatto corrisponde alla cosiddetta «piccola deduzione», che per l'anno 2025 è pari a 7258 franchi. Farà comunque stato il valore vigente nell'anno del riscatto. Questo importo vale non soltanto per i salariati, ma anche per gli indipendenti, compresi quelli che non hanno mai costituito una polizza 3a, i quali fiscalmente possono dedurre un contributo ordinario pari al 20% del reddito aziendale, ritenuto un massimo di 36 288 franchi nel 2025³¹.

Scelta quantomeno discutibile, questa, da parte del Consiglio federale, che a mente di chi scrive potrebbe determinare una disparità di trattamento contraria alla Costituzione federale tra chi svolge un'attività lucrativa dipendente e chi, invece, indipendente.

Sempre secondo l'art. 7a cpv. 2 OPP3, l'importo riscattabile non può, inoltre, superare la somma delle lacune contributive retroattivamente compensabili degli ultimi dieci anni. Detto altrimenti, il riscatto deducibile deve corrispondere alla differenza tra l'importo massimo ammesso nell'anno in questione e l'importo effettivamente versato nello stesso anno.

³¹ UFAS, Commento modifiche OPP3, p. 6.

1.5.4. Un solo riscatto per una o più lacune contributive

La lacuna contributiva di un determinato anno può essere colmata esclusivamente attraverso un unico riscatto; quest'ultimo può tuttavia servire a coprire lacune contributive riferite a diversi anni (art. 7a cpv. 3 OPP3). Ad es., la lacuna contributiva esistente nel 2025 non potrà essere riscattata su più anni, ammettiamo il 2026 e 2027, ma in un anno solo e, questo, anche quando la lacuna contributiva annua non può essere compensata integralmente. Se nel 2025 sono stati versati soltanto 1000 franchi al pilastro 3a, nel 2026, a condizione che la persona abbia versato per intero il contributo ordinario, potrà riscattare la differenza tra 7258 franchi e 1000 franchi. Essa avrà la possibilità di dedurre ulteriori 6258 franchi dai propri redditi imponibili nel 2026 riscattando la lacuna contributiva creatasi nel 2025³².

1.5.5. Le condizioni per la decadenza dei riscatti

Il diritto di procedere con dei riscatti contributivi decade definitivamente quando la persona ha compiuto 60 anni di età e, parimenti, ha richiesto il prelievo anticipato del capitale accumulato (art. 7a cpv. 4 OPP3). Ammettiamo ad es. che una persona di 62 anni decida di chiudere una delle due polizze del pilastro 3a per prelevare il capitale. Ella non potrà più effettuare dei riscatti con l'altra polizza esistente, benché vi sia una lacuna contributiva³³. Questa disposizione è volta ad impedire che una persona prelevi la prestazione in capitale dal pilastro 3a e, poco dopo, continui ad effettuare riscatti fiscalmente deducibili nello stesso pilastro 3a conseguendo un'ottimizzazione fiscale.

Si segnala poi che, ai sensi dell'art. 7a cpv. 5 OPP3, la persona che decide di continuare ad esercitare un'attività lucrativa dopo il raggiungimento dell'età pensionabile ha diritto di versare i contributi ordinari al pilastro 3a per un massimo di cinque anni. In questo lasso di tempo, vi è ancora la possibilità di procedere con dei riscatti, a condizione che la

³² UFAS, Commento modifiche OPP3, p. 6 s.

³³ UFAS, Commento modifiche OPP3, p. 7 s.

persona non abbia già iniziato a riscuotere le sue prestazioni di vecchiaia dal pilastro 3a³⁴.

1.5.6. L'importanza della norma transitoria

Le citate modifiche all'OPP3 soffrono, tuttavia, di una grossa limitazione. È, infatti, prevista una norma transitoria («*Disposizione transitoria della modifica del 6 novembre 2024*») che limita in modo significativo l'efficacia per coloro che sono già attivi nel mondo del lavoro e che presentano lacune contributive.

La norma transitoria stabilisce che le lacune contributive sorte prima del 1° gennaio 2025 non possono, infatti, essere compensate attraverso un riscatto. Pertanto, soltanto le lacune contributive maturate dal 2025 in avanti potranno essere riscattate. Se, ad es., una persona aveva versato dei contributi al pilastro 3a per l'ultima volta nel 2020, ella potrà compensare per la prima volta nel 2026 un'eventuale lacuna sorta nel 2025. Per contro, le lacune contributive esistenti negli anni tra il 2021 e il 2024 non saranno più riscattabili³⁵. La disposizione dei dieci anni andrà, quindi, a regime con il 2035.

1.5.7. Aspetti procedurali

Dal profilo amministrativo, si osserva che per ottenere il riscatto l'assicurato è tenuto a presentare al suo istituto bancario o assicurativo una richiesta scritta preventiva, fornendo una serie di informazioni (art. 7b cpv. 1 OPP3), segnatamente: ammontare del riscatto (lett. a), anno o anni oggetto del riscatto (lett. b) e ammontare dei contributi ordinari versati negli anni oggetto del riscatto (lett. c).

Inoltre, ai sensi dell'art. 7b cpv. 2 OPP3, l'assicurato deve confermare quanto segue: aver versato il contributo ordinario nell'anno in cui presenta la richiesta del riscatto (lett. a), aver percepito un reddito soggetto all'AVS nell'anno in cui intende compensare le lacune contributive (lett. b), indicare di non aver già effettuato riscatti per l'anno in cui si chiede la

³⁴ UFAS, Commento modifiche OPP3, p. 8.

³⁵ UFAS, Commento modifiche OPP3, p. 12.

compensazione (lett. *c*) e non aver già riscosso delle prestazioni AVS (lett. *d*).

L'istituto di previdenza individuale è tenuto a verificare la congruità dei dati forniti dalla persona (art. 7*b* cpv. 3 OPP)³⁶.

1.5.8. Considerazioni personali

La riforma del pilastro 3a è da accogliere positivamente, perlomeno nel lungo periodo. Due aspetti restano però criticabili: da un lato, l'ammontare del riscatto, considerato troppo esiguo per gli indipendenti privi di un secondo pilastro, risulta problematico sotto il profilo della parità di trattamento; dall'altro, la norma transitoria limita fortemente la possibilità di colmare le lacune contributive per i salariati o gli indipendenti attivi da diversi anni sul mercato del lavoro che non hanno potuto versare il contributo ordinario massimo o non l'hanno affatto versato. La sensazione è, quindi, che il Consiglio federale avrebbe sicuramente potuto fare di più, come anche esplicitamente richiesto dalla mozione Ettlin accolta dalle Camere federali, ma abbia invece deciso di escludere dalla riforma, almeno parzialmente, la maggior parte della forza lavoro attiva in Svizzera.

1.5.9. Entrata in vigore

Le modifiche all'OPP3 che permettono il riscatto volontario e retroattivo delle contributive nella previdenza individuale vincolata sono entrate in vigore il 1° gennaio 2025³⁷.

³⁶ UFAS, Commento modifiche OPP3, p. 8 ss.

³⁷ Consiglio federale, Il Consiglio federale introduce la possibilità di effettuare riscatti retroattivi nel pilastro 3a, Comunicato stampa, Berna, 6 novembre 2024.

2. Legislazione cantonale

2.1. *La revisione della Legge organica comunale e l'entrata in vigore di alcune decisioni del 2019*

2.1.1. *La decisione del Gran Consiglio del 2019 in merito al doppio moltiplicatore*

Il Gran Consiglio del Canton Ticino, approvando il 4 novembre 2019 le misure di attuazione della Riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA)³⁸, aveva – tra le diverse misure – introdotto un moltiplicatore comunale differenziato tra persone fisiche e giuridiche (c.d. «doppio moltiplicatore»), con entrata in vigore prevista per il 1° gennaio 2025³⁹.

Secondo l'art. 276 cpv. 1 della Legge tributaria del Canton Ticino (LT; RL 640.100), l'imposta comunale viene prelevata in base alle classificazioni per l'imposta cantonale del medesimo anno. La nuova facoltà di differenziare il prelievo comunale tra persone fisiche e giuridiche viene ancorata ai nuovi cpvv. 2 e 3 dell'art. 276 LT.

L'art. 177 cpv. 1 della Legge organica comunale (LOC; RL 181.100) stabilisce che il moltiplicatore d'imposta per le imposte dirette delle persone fisiche rappresenta la percentuale che determina il prelievo per l'imposta comunale, applicata al gettito di imposta cantonale base del Comune, segnatamente all'imposta sul reddito e sulla sostanza.

In riferimento alle persone giuridiche, l'art. 177 cpv. 1^{bis} LOC prevede poi che il moltiplicatore d'imposta per le imposte dirette delle persone giuridiche rappresenta la percentuale che determina il prelievo per l'imposta comunale, applicata al gettito di imposta cantonale base del Comune, segnatamente all'imposta sull'utile e sul capitale.

La possibilità di variare il moltiplicatore d'imposta comunale, di competenza dell'Assemblea comunale o del Consiglio comunale, applicabile

³⁸ RU 2019 2395.

³⁹ Si veda SAMUELE VORPE, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in: *RtiD II-2020*, p. 675 ss., p. 686 ss.

uno alle persone fisiche e l'altro alle giuridiche è, tuttavia, soggetta a limitazioni, nello specifico:

- entrambi i moltiplicatori non possono essere inferiori alla soglia minima del 40% dell'imposta cantonale di base, e
- il moltiplicatore d'imposta per le persone giuridiche non può essere inferiore di oltre 20 punti percentuali né superiore di oltre 60 punti percentuali rispetto al moltiplicatore delle persone fisiche.

L'obiettivo dichiarato di questa forchetta asimmetrica è quello di permettere ai Comuni di proteggere, in termini assoluti, il gettito fiscale precedente all'attuazione cantonale della RFFA, in considerazione del fatto che l'aliquota cantonale applicabile all'imposta sull'utile delle persone giuridiche è scesa dall'8% al 5.5% a partire dal 1° gennaio 2025 (art. 76 cpv. 1 in combinato disposto con art. 314b cpv. 5 LT).

Oltre alla riduzione dell'aliquota applicabile all'utile, si segnala l'aumento dal 10% al 16% del computo dell'imposta sull'utile nell'imposta sul capitale (art. 87c in combinato disposto con art. 314e LT). Inoltre, perde di effetto la norma transitoria di cui all'art. 314d LT concernente il cd. «*step-up*» (imposizione delle riserve occulte con un'aliquota speciale) applicabile alle società che fino al 31 dicembre 2019 erano sottoposte agli statuti fiscali speciali previsti agli artt. 91-93 LT (holding, amministrazione e ausiliarie).

2.1.2. Il doppio moltiplicatore è da cambiare prima che entri in vigore!

Nel mese di aprile del 2024, il Consiglio di Stato ha avviato un'indagine presso tutti i Comuni ticinesi sul moltiplicatore comunale differenziato per persone giuridiche e persone fisiche, votato nel 2019. Dai risultati raccolti è emerso che il 76% dei Comuni rispondenti – inclusi i principali centri urbani – ha espresso la volontà che il moltiplicatore delle persone giuridiche non possa essere inferiore a quello previsto per le persone fisiche. Poco più della metà dei Comuni favorevoli a questa soluzione ha, inoltre, proposto di limitare tale vincolo a cinque anni. La maggior parte dei Comuni, tra i quali i Centri urbani, si è quindi mostrata preoccupata circa la possibile concorrenza fiscale da parte dei Comuni periferici e le

perdite di gettito che comporterebbe una riduzione del moltiplicatore per le persone giuridiche⁴⁰.

Il 4 novembre 2024, poco meno di 60 giorni prima dell'entrata in vigore del doppio moltiplicatore, il Gran Consiglio ha accolto una proposta del Consiglio di Stato basata sui risultati della citata indagine volta ad inserire nella LOC una norma transitoria (*recte*: una moratoria) per rivedere l'ampiezza della forchetta entro cui può variare il doppio moltiplicatore illustrato⁴¹. L'art. 216, in vigore dal 1° gennaio 2025, stabilisce infatti «[p]er i periodi fiscali dal 2025 al 2029 compreso, in deroga all'art. 177 cpv. 1^{bis} LOC, il moltiplicatore d'imposta delle persone giuridiche non può essere inferiore al moltiplicatore delle persone fisiche».

Pertanto, la nuova norma, che si applicherà fino al 2029, sancisce che il moltiplicatore delle persone giuridiche potrà essere uguale o superiore a quello delle persone fisiche. In quest'ultimo caso, rimane valida la regola dell'art. 177 cpv. 1^{bis} LOC, approvata il 4 novembre 2019, secondo la quale il moltiplicatore delle persone giuridiche non potrà essere superiore di oltre 60 punti rispetto a quello delle persone fisiche⁴².

2.1.3. Diversi Comuni hanno innalzato il moltiplicatore delle persone giuridiche

Ceteris paribus, la riduzione dell'aliquota cantonale applicabile alle persone giuridiche dall'8% al 5.5% comporta una corrispondente perdita di gettito fiscale per i Comuni.

Al fine di attenuare la perdita di gettito, diversi Comuni hanno deciso, per l'anno 2025, di aumentare il moltiplicatore applicabile alle persone giuridiche. In particolare, rispetto al 2024, i seguenti Comuni hanno aumentato il moltiplicatore riferito alle persone giuridiche: Agno dall'82% al 95%, Avegno Gordevio dal 95% al 121%, Bioggio dal 65% al 72%,

⁴⁰ Messaggio del Consiglio di Stato del Canton Ticino concernente la revisione della Legge organica comunale relativa all'introduzione dei moltiplicatori distinti per le persone fisiche e le persone giuridiche, n. 8458, del 3 luglio 2024, p. 1 (cit.: Messaggio sul doppio moltiplicatore).

⁴¹ BU n. 1/2026, p. 1.

⁴² Messaggio sul doppio moltiplicatore, p. 2.

Castel San Pietro dal 55% al 70% (quello delle persone fisiche è pure aumentato dal 55% al 65%), Cevio dal 94% al 113%, Gambarogno dall'85% al 100%, Lamone dal 90% al 95% (mentre quello delle persone fisiche è sceso all'85%), Locarno dal 90% al 97%, Lugano dal 77% all'82%, Maggia dal 90% al 126% e Mendrisio dal 77% all'82%.

2.2. Il supplemento transitorio dell'imposta immobiliare cantonale delle persone giuridiche

2.2.1. Il rinnovo del supplemento per ulteriori tre periodi fiscali

Il 14 ottobre 2024, il Gran Consiglio ha rinnovato per ulteriori tre periodi fiscali, ossia dal 2025 al 2027, il supplemento dell'imposta immobiliare cantonale delle persone giuridiche, così come richiesto dal Consiglio di Stato (art. 314c cpv. 2^{septies} LT)⁴³.

Il supplemento dell'imposta immobiliare è pari al 50% delle aliquote ordinarie. Pertanto, le persone giuridiche sino al 2027 dovranno corrispondere un'imposta immobiliare cantonale dell'1.5% del valore di stima per gli immobili appartenenti alle associazioni e alle fondazioni, rispettivamente del 3% del valore di stima per gli immobili appartenenti alle società di capitali e cooperative (art. 98 in combinato disposto con le norme transitorie di cui all'art. 314c cpvv. 2 e 2^{septies} LT).

2.2.2. Lo scetticismo del Gran Consiglio

Già in passato la Commissione gestione e finanze del Gran Consiglio aveva manifestato le proprie perplessità relativamente all'ancoraggio del supplemento dell'imposta immobiliare cantonale in una disposizione di diritto transitorio. Da quel che emerge dal Rapporto commissionale la proroga fino al 2027 dovrebbe essere l'ultima. Pertanto, in futuro il Gran Consiglio dovrà decidere se far decadere definitivamente la norma transitoria oppure codificare il supplemento direttamente all'interno dell'art. 98 LT⁴⁴.

⁴³ BU n. 42/2024, p. 328. Cfr. Messaggio concernente la modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT) in relazione all'imposta immobiliare cantonale delle persone giuridiche, n. 8435, del 5 giugno 2024, p. 1 ss.

⁴⁴ Rapporto della Commissione gestione e finanze sul messaggio del 5 giugno 2024 concernente la modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT) in relazione

2.3. *L'adeguamento della LT in relazione alla Legge federale sull'imposizione del telelavoro in ambito internazionale*

Come indicato al precedente cap. 1.1., dal 1° gennaio 2025 sono entrate in vigore le disposizioni della Legge federale sull'imposizione del telelavoro in ambito internazionale. Per conformarsi alla LAID, sono stati introdotti o modificati gli artt. 4 cpv. 1 lett. *a*, *a^{bis}* e *f*, 110, 201 cpv. 3 e 203 cpv. 1 lett. *e* LT. Per un commento si rimanda, dunque, alle spiegazioni degli articoli della LAID di cui al cap. 1.1.⁴⁵.

Si segnala che l'entrata in vigore di queste norme nel diritto cantonale ticinese è stata anticipata dal legislatore al 1° gennaio 2024 per dar seguito al Protocollo di modifica derivante dall'Accordo fiscale sui lavoratori frontalieri tra Svizzera e Italia⁴⁶.

2.4. *L'adeguamento della LT in relazione alla Legge federale sull'imposizione di rendite vitalizie e forme di previdenza simili*

Le disposizioni della Legge federale sull'imposizione di rendite vitalizie e forme di previdenza simili sono già state oggetto di commento su questa rivista, alle quali si rimanda integralmente (cfr. anche, *supra*, cap. 1.3.).⁴⁷.

Le norme introdotte nella LT (artt. 21 cpv. 3 e 31 cpv. 1 lett. *b* LT) con effetto al 1° gennaio 2025 corrispondono a quelle della LAID (artt. 7 cpv. 2 e 9 cpv. 2 lett. *b*)⁴⁸.

all'imposta immobiliare cantonale delle persone giuridiche, n. 8435R, del 24 settembre 2024, p. 2.

⁴⁵ Si segnala che è stato introdotto anche l'art. 5a del Regolamento della Legge tributaria (RLT; RL 640.110 / BU n. 36/2024, p. 262), che è identico all'art. 5a OIFo (cfr., *supra*, nota a piè di pagina n. 20).

⁴⁶ BU n. 42/2024, p. 329 ss., in particolare p. 332; cfr. Messaggio del Consiglio di Stato del Canton Ticino concernente gli adeguamenti della Legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT) alle leggi federali sull'imposizione del telelavoro in ambito internazionale e sull'imposizione delle rendite vitalizie e forme di previdenza simili, nonché altri adeguamenti della LT, n. 8472, del 7 agosto 2024, p. 4 (cit.: Messaggio di adeguamento al telelavoro, alle rendite vitalizie e altre misure).

⁴⁷ SAMUELE VORPE, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in: RtiD II-2022, p. 479 ss., p. 502 ss.

⁴⁸ BU n. 42/2024, p. 329 ss.

2.5. *L'estensione da tre a cinque anni del periodo di agevolazione fiscale per le start-up innovative*

L'art. 37c cpv. 1 LT, in vigore dal 1° gennaio 2018, stabilisce che i redditi equivalenti per importo agli investimenti in società di capitali o cooperative innovative, assoggettate per appartenenza personale nel Cantone, sono imposti separatamente con un'imposta annua intera dell'1%.

A contare dal 1° gennaio 2025, l'agevolazione fiscale di cui sopra è stata estesa da tre a cinque periodi fiscali in cui la società di capitali o cooperativa è considerata innovativa⁴⁹.

L'estensione dell'agevolazione fiscale per cinque periodi fiscali per le società innovative vale anche per l'aliquota dell'imposta sul capitale, pari allo 0.01% del capitale imponibile (art. 87 cpv. 1^{bis} LT), rispettivamente per l'imposta minima da cui sono esonerate (art. 89 LT)⁵⁰. Infine, sempre per cinque periodi fiscali vale anche l'esenzione dall'imposta di donazione dei versamenti a fondo perso effettuati da un terzo a favore di queste società (art. 155 cpv. 4 LT).

2.6. *La responsabilità solidale dell'amministratore formale e di fatto per il versamento dell'imposta alla fonte*

Dal 1° gennaio 2025, il legislatore ticinese ha introdotto il nuovo capoverso 5^{bis} all'art. 120 LT riguardante la responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta alla fonte⁵¹. Secondo questa disposizione, se il datore di lavoro è una società semplice, una società di persone o una persona giuridica, le persone incaricate dell'amministrazione (*i.e.* amministratori formali o di fatto), rispettivamente quelle incaricate della liquidazione (*i.e.* liquidatori formali o di fatto), sono solidalmente responsabili con il debitore della prestazione imponibile per gli obblighi di quest'ultimo stabiliti all'art. 120 cpv. 5 LT. Quest'ultimo capoverso sancisce, a

⁴⁹ BU n. 42/2024, p. 329 ss.

⁵⁰ Anche l'art. 5a cpv. 2 RLT è stato modificato di conseguenza (BU n. 36/2024, p. 261).

⁵¹ BU n. 42/2024, p. 329 ss.

sua volta, che il debitore della prestazione imponibile è solidalmente responsabile con il contribuente o il lavoratore per il prelevamento delle imposte alla fonte. Egli è inoltre l'unico responsabile del successivo riversamento degli importi ricevuti all'autorità fiscale.

Di conseguenza, gli organi (formali e di fatto) della società per la quale esercita l'attività lucrativa dipendente, diventano solidalmente responsabili insieme alla società stessa per il pagamento dell'imposta alla fonte.

Questa modifica legislativa è la conseguenza di una sentenza del Tribunale federale⁵², nell'ambito della quale i giudici hanno constatato l'assenza di una base legale, che preveda la responsabilità solidale del contribuente e/o dell'amministratore (formale o di fatto) della società, in caso di mancato pagamento da parte del sostituto d'imposta⁵³.

A proposito della responsabilità solidale dell'amministratore, come ricordato dai giudici, il Consiglio federale aveva proposto l'introduzione della seguente frase negli artt. 88 cpv. 3 e 100 cpv. 2 LIFD e 37 cpv. 4 LAID: *«Se il debitore [ndr. della prestazione imponibile] è una persona giuridica, sono solidalmente responsabili a titolo sussidiario del pagamento dell'imposta alla fonte i membri dell'amministrazione e tutte le persone che si occupano della direzione o della liquidazione»*. In particolare, il Consiglio federale aveva motivato questa proposta legislativa affermando che *«le persone fisiche che operano a titolo sussidiario per il debitore della prestazione imponibile sono responsabili del pagamento dell'imposta alla fonte, ossia i membri dell'amministrazione e tutte le persone che si occupano della direzione o della liquidazione. La responsabilità a titolo sussidiario degli organi di una persona giuridica corrisponde ai principi di diritto generali e si trova anche nel diritto privato. In quest'ottica, la responsabilità degli organi in relazione alla procedu-*

⁵² Sentenza TF n. 9C_619/2022 del 26 giugno 2023; cfr. anche TAULANT GÉRBIQI, La (mancata) responsabilità dell'amministratore in caso di trattenuta insufficiente delle imposte alla fonte, in: NF 6/2024, p. 355 ss.

⁵³ Si segnala che gli artt. 12 e 64 LT stabiliscono una responsabilità solidale degli organi formali e di fatto, ma questa responsabilità non vale per l'imposta alla fonte (Messaggio di adeguamento al telelavoro, alle rendite vitalizie e altre misure, p. 9).

ra d'imposizione alla fonte è pertanto adeguata»⁵⁴. Il Parlamento federale non aveva però accolto tale proposta.

Il 21 agosto 2024, sempre il Consiglio federale ha poi accolto una mozione presentata dal consigliere nazionale Giorgio Fonio per introdurre una simile disposizione nella LIFD e nella LAID. Il 21 marzo scorso il Consiglio nazionale ha adottato la mozione. Si attende ora il giudizio del Consiglio degli Stati.

2.7. La possibilità per l'autorità fiscale cantonale di impugnare le decisioni di ordine penale

Con l'inserimento del capoverso 3 all'art. 271 LT, con effetto al 1° gennaio 2025, la Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino ha pieni diritti di parte nel procedimento penale ai sensi dell'art. 104 cpv. 2 del Codice di diritto processuale penale svizzero (CPP; RS 312.0)⁵⁵. Quest'ultima disposizione stabilisce, infatti, che la Confederazione e i Cantoni possono conferire pieni o limitati diritti di parte ad altre autorità cui spetta la tutela di interessi pubblici.

Con la modifica legislativa, la Divisione delle contribuzioni si potrà opporre ad eventuali decisioni di non luogo a procedere o di abbandono da parte del Ministero pubblico⁵⁶. Di conseguenza, in qualità di parte al procedimento penale, l'autorità fiscale avrà la possibilità di essere sentita, di partecipare agli atti procedurali, di impugnare le decisioni, ecc.⁵⁷.

⁵⁴ Messaggio concernente la legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, n. 14.093, del 28 novembre 2014, in: FF 2015 603, p. 624.

⁵⁵ BU n. 42/2024, p. 329 ss.

⁵⁶ Va osservato che fino al 31 dicembre 2024 l'autorità fiscale cantonale aveva soltanto il potere di denunciare ai sensi dell'art. 271 cpv. 1 LT un fatto penalmente rilevante al Ministero pubblico, trasmettendogli gli atti per perseguire il delitto fiscale denunciato (Messaggio di adeguamento al telelavoro, alle rendite vitalizie e altre misure, p. 10).

⁵⁷ Messaggio di adeguamento al telelavoro, alle rendite vitalizie e altre misure, p. 10.

2.8. *La tassa amministrativa causale per l'allestimento del riparto quote dei coniugi*

Il nuovo capoverso 6 all'art. 12 LT, in vigore dal 1° gennaio 2025, attribuisce la facoltà al Consiglio di Stato di prelevare una tassa amministrativa causale per la determinazione delle singole quote d'imposta richieste dai coniugi dovute a separazione, divorzio, insolvenza o su semplice richiesta scritta (art. 12 cpv. 1 LT)⁵⁸.

L'art. 1 RLT stabilisce che per ogni decisione di riparto quote coniugi può essere percepita una tassa di 200 franchi⁵⁹.

2.9. *La proroga per l'inoltro della dichiarazione fiscale delle persone fisiche*

Dal 1° gennaio 2025, la prima richiesta di proroga del termine per l'inoltro della dichiarazione fiscale delle persone fisiche è da inoltrare in formato elettronico all'autorità fiscale (art. 2a prima frase del Regolamento sulle procedure elettroniche in ambito fiscale [RPEAF; RL 640.130] in combinato disposto con gli artt. 192 cpv. 1 e 198 cpvv. 2 e 2^{bis} LT)⁶⁰. Eventuali successive proroghe sono concesse dall'autorità fiscale soltanto in casi eccezionali, a condizioni che siano debitamente comprovate, previa richiesta in forma cartacea (art. 2a seconda frase RPEAF).

2.10. *Prima riduzione dell'aliquota massima applicabile al reddito delle persone fisiche*

Il 9 giugno 2024, il Popolo ticinese ha accolto la riforma fiscale delle persone fisiche⁶¹. Tra le diverse misure accolte in votazione popolare, vi è stata anche quella della riduzione graduale dell'aliquota massima dell'imposta sul reddito. La prima riduzione è avvenuta con il 1° gennaio

⁵⁸ Messaggio di adeguamento al telelavoro, alle rendite vitalizie e altre misure, p. 10.

⁵⁹ BU n. 36/2024, p. 261.

⁶⁰ Si veda il seguente link per la richiesta: <https://www4.ti.ch/dfe/dc/dichiarazione/richiesta-di-proroga> (pagina consultata il 02.08.2025).

⁶¹ SAMUELE VORPE, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in: RtiD II-2024, p. 487 ss., p. 515 ss.

2025: l'aliquota massima è scesa al 14.5% (art. 35 cpvv. 1 e 2 in combinato disposto con art. 309h LT).

2.11. L'adeguamento delle tariffe e delle deduzioni all'indice nazionale dei prezzi al consumo (cd. progressione a freddo)

Per il periodo fiscale 2025 sono state adeguate le tariffe e aumentate le deduzioni conformemente a quanto previsto dall'art. 39 LT⁶². L'adeguamento si è reso necessario dato che l'indice nazionale dei prezzi al consumo è aumentato dell'1% dall'ultimo adeguamento.

Tra i diversi adeguamenti si segnala ad es. l'aumento del dispendio minimo dei globalisti, da fr. 429 100 a fr. 434 700 (art. 13 cpv. 3 lett. a LT), mentre la deduzione sociale per figli è aumentata da fr. 10 300 a fr. 11 500.

⁶² BU n. 36/2024, p. 268, in particolare p. 272 ss.