



RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II - 2021

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO
HELBIG LICHTENHAHN

ESTRATTO

RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II- 2021

Sacha Cattelan/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: 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 978-3-7190-4547-0 (Helbing Lichtenhahn)
ISBN 978-88-6303-056-3 (Repubblica e Cantone Ticino)

Novità legislative nel campo del diritto tributario

Sacha Cattelan/Samuele Vorpe***

1. Legislazione federale
 - 1.1. La Legge federale sulle procedure elettroniche in ambito fiscale
 - 1.2. La Legge federale sul trattamento fiscale delle sanzioni pecuniarie
 - 1.3. La revisione del diritto della società anonima
 - 1.4. La modifica dell'Ordinanza del DFF sulla deduzione delle spese professionali (uso privato di veicoli aziendali)
 - 1.5. La modifica all'Ordinanza sull'imposta preventiva per il rimborso dell'imposta nei casi di eredità indivise
 - 1.6. La proroga delle eccezioni vigenti nell'ambito dell'imposta preventiva per gli interessi derivanti da strumenti «too big to fail»
2. Legislazione cantonale
 - 2.1. L'adeguamento della Legge tributaria cantonale alla Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa
 - 2.2. L'adeguamento della Legge tributaria cantonale alla giurisprudenza federale nell'ambito della deduzione per la cura dei figli prestata da terzi
 - 2.3. La modifica al Regolamento cantonale di applicazione concernente la Legge federale sull'imposta preventiva, il computo globale d'imposta e la trattenuta supplementare d'imposta USA

1. Legislazione federale

1.1. La Legge federale sulle procedure elettroniche in ambito fiscale

La digitalizzazione è in pieno corso anche in ambito fiscale e l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) si è posta l'obiettivo di poter ricevere e inviare tutti i dati per via elettronica. Tuttavia, a tal fine, è stato necessario creare i presupposti giuridici.

* Docente-ricercatore SUPSI.

** Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI.

In questo senso, il 20 maggio 2020 il Consiglio federale ha licenziato il Messaggio concernente la Legge federale sulle procedure elettroniche in ambito fiscale¹, con il quale ha, tra l'altro, attuato la mozione «Abrogazione dell'obbligo di firmare la dichiarazione d'imposta», depositata dal consigliere agli Stati on. Martin Schmid il 31 maggio 2017 e accolta il 6 marzo 2018 dalle Camere federali².

L'esecutivo federale ha così voluto creare le basi giuridiche necessarie per introdurre procedure elettroniche continue, che consentono all'AFC il trattamento online dei casi durante l'intero *iter* e che, in futuro, potranno essere previste come procedure standard. Secondo l'esecutivo federale, la procedura elettronica dovrà essere garantita senza discontinuità dei sistemi di trasmissione, ovvero dovrà essere svolta completamente per via elettronica e, in particolare, non richiedere più documenti cartacei muniti di firma autografa. La digitalizzazione dovrà consentire di migliorare la qualità degli atti presentati dai contribuenti o dai richiedenti e quella del lavoro dell'AFC, sgravando i suoi collaboratori dalle attività (di correzione) ripetitive, come pure di aumentare l'orientamento al cliente, donando un'immagine dell'AFC quale organizzazione moderna e al passo coi tempi³.

Le modifiche riguardano l'imposta preventiva, le tasse di bollo, l'IVA, lo scambio internazionale di informazioni a fini fiscali (assistenza amministrativa fiscale internazionale, scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali e scambio automatico internazionale delle rendicontazioni Paese per Paese di gruppi di imprese multinazionali), la tassa d'esenzione dall'obbligo militare e le imposte dirette federale, cantonali e comunali (imposte sul reddito, sulla sostanza, sugli utili e sul capitale).

¹ Messaggio del Consiglio federale concernente la legge federale sulle procedure elettroniche in ambito fiscale, n. 20.051, del 20 maggio 2020, in: FF 2020 4215 (cit.: Messaggio sulle procedure elettroniche).

² FF 2021 1499.

³ SACHA CATTELAN, Procedure elettroniche in ambito fiscale, in: NF 9/2020, pagg. 549-553, pag. 549.

1.1.1. La situazione attuale

Già in passato l'AFC proponeva determinati portali online, sviluppati di continuo⁴ e la maggior parte dei Cantoni (tra cui il Canton Ticino) già autorizzava la trasmissione elettronica della dichiarazione d'imposta. Non esistevano, tuttavia, basi legali che obbligavano i contribuenti a comunicare con le autorità fiscali esclusivamente per via elettronica.

Qualora alcune operazioni dovessero essere digitalizzate, vi sarebbe la necessità, sul piano giuridico, di obbligare i contribuenti a procedere per via elettronica⁵.

Secondo l'art. 2 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11), la tassazione e la riscossione dell'imposta federale diretta spettano ai Cantoni sotto la vigilanza della Confederazione. Le autorità fiscali cantonali, giusta l'art. 30 cpv. 1 della Legge federale sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21), sono responsabili anche del rimborso dell'imposta preventiva alle persone fisiche e secondo l'art. 124 cpv. 2 LIFD la dichiarazione d'imposta deve essere firmata personalmente. Inoltre, l'art. 29 LIP prevede che il diritto al rimborso dell'imposta preventiva debba essere fatto valere con istanza scritta. In dottrina si precisa che il requisito della forma scritta di un'istanza implica anche la firma dell'istante o del suo procuratore⁶.

Come suesposto, nella maggior parte dei Cantoni la dichiarazione per l'imposta federale diretta e l'imposta cantonale sul reddito e sulla sostanza delle persone fisiche, rispettivamente sull'utile e sul capitale delle persone giuridiche, già poteva essere compilata elettronicamente e tra-

⁴ Ad esempio in ambito IVA l'iscrizione nel registro dei contribuenti e la dichiarazione dell'imposta con le eventuali correzioni successive possono avvenire per via elettronica ed è inoltre possibile richiedere online la proroga di inoltro del rendiconto IVA. Altre procedure digitalizzate sono disponibili per il pagamento del canone radiotelevisivo, per la richiesta di rimborso dell'imposta preventiva, nonché per l'iscrizione dell'istituto finanziario tenuto alla comunicazione nell'ambito dello scambio automatico di informazioni ai fini fiscali.

⁵ Messaggio sulle procedure elettroniche, pag. 4219.

⁶ BERNHARD ZWAHLEN, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli (a cura di), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, 2^a ed., Basilea 2012, N 3 ad art. 29 LIP.

smessa online con i relativi giustificativi e, in tutti i Cantoni, l'istanza di rimborso dell'imposta preventiva per le persone fisiche viene presentata con la dichiarazione d'imposta⁷. Di norma, è richiesto l'invio di una ricevuta firmata a conferma che la dichiarazione è effettivamente stata presentata⁸.

Tuttavia, il requisito della firma per la dichiarazione nell'ambito dell'imposta federale diretta e per la richiesta di rimborso dell'imposta preventiva impedisce la presentazione completamente elettronica della dichiarazione d'imposta, a meno che non si utilizzi la firma elettronica, la quale non si è però ancora affermata del tutto⁹.

1.1.2. Le modifiche alla LIFD, LAID e LTEO

Per quanto concerne la LIFD, il disegno di legge del Consiglio federale propone quanto segue:

- promuovere la possibilità di presentare in forma completamente elettronica la dichiarazione d'imposta e altri atti scritti;
- qualora i Cantoni, in qualità di autorità di tassazione dell'imposta federale diretta, prevedano la possibilità di svolgere procedure elettroniche, l'autenticità e l'integrità dei dati trasmessi dovranno essere garantite dal diritto cantonale (art. 104a cpv. 1 LIFD);
- in caso di presentazione per via elettronica di atti scritti per i quali la legge prescrive la firma, l'autorità cantonale può prevedere, in sua sostituzione, la possibilità della conferma dei dati per via elettronica da parte del contribuente (art. 104a cpv. 2 LIFD);
- in vista dell'auspicata digitalizzazione, viene creata anche la base giuridica per la trasmissione elettronica di documenti da parte delle autorità. A titolo di esempio, i Cantoni devono poter notificare la decisio-

⁷ Nella pagina con l'elenco titoli (modulo 2).

⁸ In alcuni Cantoni, l'identificazione del contribuente avviene mediante un codice personale di accesso (come nel Canton Ticino) o *SuisseID*, che rappresenta il primo prodotto standardizzato per comprovare l'identità di una persona fisica mediante identità elettronica in Svizzera e che consente l'utilizzo di una firma elettronica giuridicamente valida.

⁹ CATTELAN, op. cit., pag. 550.

ne di tassazione concernente l'imposta federale diretta per via elettronica, purché il contribuente vi acconsenta (art. 104a cpv. 3 LIFD);

- infine, l'art. 124 cpvv. 1-3 LIFD viene adeguato alla possibilità di presentare per via elettronica la dichiarazione d'imposta.

Si rileva che l'imposta federale diretta è dichiarata e riscossa nel corso della stessa procedura applicata per le imposte cantonali sul reddito e sulla sostanza delle persone fisiche, rispettivamente sull'utile e sul capitale delle persone giuridiche. Secondo il Consiglio federale è, dunque, opportuno lasciare ai Cantoni la facoltà di decidere l'attuazione tecnica e impostare la procedura elettronica nel dettaglio¹⁰.

A livello procedurale, secondo gli articoli da 124 a 126 LIFD, la riscossione delle imposte è caratterizzata dall'interazione tra il contribuente e le autorità fiscali, dove quest'ultime devono chiarire i fatti d'ufficio e ai contribuenti spetta l'obbligo di cooperare e presentare la dichiarazione d'imposta che implica la compilazione completa e veritiera dell'apposito modulo ufficiale in tutte le sue parti (fogli ausiliari, questionari, ecc.), il quale deve essere firmato personalmente e inviato all'autorità fiscale competente entro il termine stabilito. In mancanza della firma autografa sulla dichiarazione d'imposta, l'obbligo di cooperazione non è adempiuto dal punto di vista formale e al contribuente viene intimato di rimediare all'omissione entro un congruo termine. L'obbligo di apporre la firma autografa è una prescrizione d'ordine e la sola mancanza della firma non inficia la validità della dichiarazione d'imposta e, pertanto, anche sulla base di una dichiarazione d'imposta non firmata può essere emessa una decisione di tassazione valida.

Tuttavia, l'autorità di tassazione è autorizzata a pretendere che il contribuente produca una dichiarazione d'imposta correttamente firmata e, in caso di mancata osservanza di tale obbligo, dopo diffida, può infliggergli una multa. Firmando la dichiarazione d'imposta, il contribuente si assume la responsabilità della veridicità e della completezza dei dati forniti, rispondendo così delle infrazioni fiscali che gli possono essere imputate. Segnatamente, non può esimersi dalle sue responsabilità facendo valere

¹⁰ Messaggio sulle procedure elettroniche, pag. 4228.

di essere stato aiutato o mal consigliato. In effetti, come rilevato in dottrina, un contribuente che si fa rappresentare da un terzo non deve essere avvantaggiato rispetto a qualcuno che compila personalmente la dichiarazione d'imposta¹¹.

1.1.3. La procedura elettronica non sarà un obbligo

Continuerà ad essere possibile presentare nel modo convenzionale la dichiarazione d'imposta con i suoi allegati (ad esempio certificato di salario, giustificativi delle deduzioni fatte valere, conto annuale, ecc.) e l'istanza di rimborso dell'imposta preventiva (modulo ufficiale in forma cartacea, compilato a mano e firmato). Anche le forme miste come la presentazione per via elettronica con invio della ricevuta cartacea firmata a conferma che la dichiarazione è stata presentata saranno ancora possibili. Tuttavia, le disposizioni di legge saranno modificate e regoleranno, quindi, anche i casi in cui i Cantoni prevedono la possibilità di svolgere queste operazioni esclusivamente per via elettronica¹². I contribuenti potranno, quindi, continuare a scegliere liberamente tra la procedura scritta e quella elettronica¹³.

In caso di presentazione per via elettronica della dichiarazione d'imposta, la sua natura di dichiarazione di conoscenza e volontà non verrà modificata in alcun modo. Tuttavia, l'autenticità (autenticazione del contribuente che lo identifica come l'autore o il mittente della dichiarazione d'imposta) e l'integrità dei dati trasmessi dovrà essere garantita. A tal fine le nuove disposizioni di legge non prescrivono requisiti specifici in materia di autenticazione. In particolare, non stabiliscono la modalità con cui procedere all'autenticazione o se occorre un solo fattore (ad esempio

¹¹ MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (a cura di), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 3^a ed., Basilea 2017, N 18 ss. *ad art.* 124 LIFD.

¹² Tutti i Cantoni avranno l'obbligo di prevedere la procedura elettronica. In questo senso si rileva che il 2 giugno 2021, il Consiglio degli Stati ha appianato l'ultima divergenza con il Consiglio nazionale, il quale nell'ambito dei dibattiti parlamentari chiedeva fosse prevista l'obbligatorietà per i Cantoni di offrire ai contribuenti una procedura completamente elettronica oltre a quella scritta. I Cantoni saranno quindi obbligati a proporre delle procedure elettroniche, oltre a quelle cartacee.

¹³ Messaggio sulle procedure elettroniche, pag. 4228.

una *password*) o più fattori (ad esempio una *password* combinata con una *smart card* o un SMS, ecc.). Con «integrità dei dati» si intende, in particolare, la prova che i dati (la dichiarazione d'imposta e altri atti) non siano stati modificati durante la trasmissione dal mittente al destinatario. La responsabilità del rispetto di tale garanzia spetta ai Cantoni, i quali decideranno come strutturarla.

La soluzione scelta varrà poi anche per l'imposta federale diretta. Se l'autenticità e l'integrità dei dati saranno garantite, la presentazione per via elettronica della dichiarazione d'imposta sarà equiparata alla presentazione convenzionale in forma cartacea¹⁴.

Se le procedure saranno svolte per via elettronica giusta l'art. 104a cpv. 1 LIFD, il requisito dell'apposizione a un atto scritto (ad esempio alla dichiarazione d'imposta) della firma autografa, costituirà un ostacolo alla garanzia di una procedura senza discontinuità dei sistemi di trasmissione. Al fine di concretizzare il capoverso 1, il secondo capoverso dispone che, in caso di presentazione per via elettronica di atti scritti secondo il capoverso 1, i Cantoni potranno rinunciare al requisito della firma prescritto dalla LIFD o dalle sue disposizioni d'esecuzione. In questo caso, invece della firma autografa, i Cantoni devono prevedere la possibilità della conferma dei dati per via elettronica da parte del contribuente. Lo stesso vale anche se la dichiarazione d'imposta è compilata da un terzo (ad esempio un fiduciario). È competenza dei Cantoni decidere come strutturare questo requisito dal punto di vista tecnico. Ad ogni modo la procedura elettronica non deve imporre requisiti più stringenti rispetto al diritto vigente. I Cantoni hanno la facoltà di decidere se esigere una firma anche in caso di trasmissione elettronica (ad esempio sulla ricevuta che conferma l'inoltro della dichiarazione d'imposta).

Nel caso di sospetto di (tentata) sottrazione d'imposta, l'autorità fiscale deve dimostrare, in un procedimento penale, il comportamento illecito.

Si evidenzia che il contribuente deve firmare personalmente la dichiarazione d'imposta (art. 124 cpv. 2 LIFD), anche qualora decidesse di inca-

¹⁴ Messaggio sulle procedure elettroniche, pag. 4230.

ricare un terzo rappresentante. Come ribadito dal Tribunale federale, firmando la dichiarazione d'imposta, il contribuente si assume la responsabilità dell'esattezza dei dati forniti¹⁵. Per gli atti trasmessi elettronicamente, la conferma elettronica dei dati da parte del contribuente sostituisce la firma. In questo modo si vuole evitare il rischio che in un eventuale procedimento penale non si possa comprovare il comportamento illecito del contribuente.

Con l'art. 104a cpv. 3 LIFD, il Consiglio federale ha voluto introdurre le relative basi giuridiche per l'elaborazione elettronica di ulteriori operazioni, tra cui la notifica di decisioni e di altri documenti da parte della autorità cantonali, sebbene ad oggi, i contribuenti non possono essere obbligati ad accettare la trasmissione elettronica di documenti ufficiali¹⁶.

Si rileva, infine, che anche la tassa d'esenzione dall'obbligo militare è riscossa dai Cantoni, per cui sono da prevedere le stesse disposizioni di cui all'art. 104a LIFD per la Legge federale sulla tassa d'esenzione dall'obbligo militare (LTEO; RS 661), in particolare all'art. 30a cpvv. 1-3 LTEO. Anche per quanto concerne la Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14), alle procedure elettroniche sono state apportate modifiche in analogia a quelle della LIFD (art. 38a LAID).

1.1.4. Le modifiche alla LTB, LIVA, LIP, LAAF, LSAI e LSRPP

Al Consiglio federale è stata conferita la competenza di obbligare i contribuenti a comunicare con l'AFC per via elettronica conformemente agli artt. 41a della Legge federale sulle tasse di bollo (LTB; RS 614.10), 65a della Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA; RS 641.20), 34a della Legge federale sull'imposta preventiva, 4a della Legge federale sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (LAAF; RS 651.11), 28a della Legge federale sullo scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali (LSAI; RS 653.11) e 22a della Legge federale sullo scambio automatico internazionale delle rendicontazioni Paese per Paese di gruppi di imprese multinazionali

¹⁵ Cfr. Sentenza TF n. 2C_908/2011 del 23 aprile 2012 consid. 3.5.

¹⁶ Messaggio sulle procedure elettroniche, pag. 4230.

(LSRPP; RS 654.1). A tal fine, l'esecutivo federale può prescrivere anche le modalità di esecuzione (ad esempio l'utilizzo di una piattaforma messa a disposizione dall'AFC). L'AFC, in caso di svolgimento di procedure per via elettronica, deve garantire l'autenticità e l'integrità dei dati trasmessi e, in caso di presentazione per via elettronica di atti scritti per i quali la legge prescrive la firma, l'AFC può riconoscere un'altra conferma dei dati per via elettronica¹⁷.

Nell'ambito del rimborso dell'imposta preventiva alle persone fisiche, i Cantoni possono inoltre prevedere la possibilità di trasmettere atti scritti per via elettronica, introducendo disposizioni in analogia a quelle della LIFD (art. 35a LIP). Sempre nella LIP è poi stata creata la base legale per l'utilizzo sistematico del numero AVS da parte delle autorità (art. 36a cpv. 2, terzo periodo LIP). Al riguardo occorre rimandare al disegno di modifica della Legge federale su l'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti (LAVS; RS 831.10)¹⁸.

1.1.5. L'entrata in vigore

La Legge federale sulle procedure elettroniche in ambito fiscale, essendo stata accolta il 18 giugno 2021 dall'Assemblea federale, sottostà al referendum facoltativo, la cui scadenza per la raccolta firme è prevista entro il 7 ottobre 2021. Spetterà poi al Consiglio federale determinare la sua entrata in vigore¹⁹, la cui data probabilmente sarà il 1° gennaio 2022 o 2023.

Secondo l'art. 72 cpv. 1 LAID previsto dalla Legge federale sulle procedure elettroniche in ambito fiscale «*[i] Cantoni adeguano la loro legislazione alle disposizioni della presente legge per la data della loro entrata in vigore. Nel determinare la data dell'entrata in vigore, la Confederazione tiene conto dei Cantoni; accorda loro di norma un termine di almeno due anni per l'adeguamento della loro legislazione*».

¹⁷ Messaggio n. 20.051, pag. 4225.

¹⁸ Messaggio del Consiglio federale concernente la modifica della legge federale sull'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti (Modernizzazione della vigilanza nel 1° pilastro e sua ottimizzazione nel 2o pilastro della previdenza per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità), n. 19.080, del 20 novembre 2019, in: FF 2020 1.

¹⁹ FF 2021 1499, cifra III.

1.1.6. Considerazioni finali

La digitalizzazione si sviluppa velocemente e sarà sempre più imprescindibile. Ciononostante, per motivi di principio o di carattere pratico, la stessa suscita anche reazioni di rifiuto e scetticismo. La prescrizione di una procedura esclusivamente elettronica appare quindi sproporzionata. Per questa ragione, il Consiglio federale può stabilire tramite ordinanza quali contribuenti o richiedenti debbano comunicare per via elettronica con l'AFC, in alcuni ambiti o in modo generale, a partire da un dato momento. In ogni caso, le novità introdotte creano i presupposti giuridici per una più ampia digitalizzazione in ambito fiscale e renderanno possibile lavorare conformemente allo sviluppo tecnologico attuale. Ciò determinerà sicuramente effetti positivi per l'economia nazionale, seppure non quantificabili in modo univoco.

1.2. La Legge federale sul trattamento fiscale delle sanzioni pecuniarie

1.2.1. L'iter legislativo

Le Camere federali hanno approvato il 19 giugno 2020, al termine di un lungo *iter* legislativo durato quasi quattro anni da quando è stato licenziato il relativo Messaggio del Consiglio federale²⁰, la Legge federale sul trattamento fiscale delle sanzioni pecuniarie²¹.

L'*iter* è iniziato formalmente con l'accoglimento da parte del Parlamento della mozione n. 14.3450 «Deducibilità fiscale delle multe», depositata il 16 giugno 2014 dall'allora consigliere agli Stati on. Werner Luginbühl. Secondo questo atto parlamentare nel diritto fiscale è controversa la questione a sapere se le multe, le pene pecuniarie e le sanzioni amministrative che perseguono uno scopo penale debbano essere ammesse in deduzione dall'utile oppure no²². Pertanto, si dovrebbe prevedere l'indeduci-

²⁰ Messaggio del Consiglio federale concernente la legge federale sul trattamento fiscale delle sanzioni finanziarie, n. 16.076, del 16 novembre 2016, in: FF 2016 7575 (cit.: Messaggio sulle sanzioni); cfr. anche MARIAGABRIELLA CAPOZZI, Il nuovo trattamento fiscale delle multe, in: NF 4/2021, pagg. 190-194, pag. 190.

²¹ RU 2020 5121.

²² Siccome la norma di legge concernente le persone giuridiche stabilisce soltanto l'indeducibilità delle multe fiscali (artt. 59 cpv. 1 lett. a LIFD e 25 cpv. 1 lett. a

bilità delle multe e di altre sanzioni finanziarie di carattere penale inflitte in Svizzera e all'estero, di modo che non possano più rientrare negli oneri giustificati dall'uso commerciale. Le due Camere federali, accogliendo la mozione, hanno quindi incaricato il Consiglio federale di elaborare un progetto di legge volto a meglio definire il quadro giuridico relativo al trattamento fiscale delle multe. Si osserva, tuttavia, che rispetto al disegno di legge iniziale del Consiglio federale, il Parlamento ha voluto permettere, non senza polemiche e contro le indicazioni dell'esecutivo, la possibilità di dedurre fiscalmente, al ricorrere di determinate condizioni, le multe inflitte alle aziende svizzere operanti anche all'estero. Tale decisione è, in particolare, frutto dell'esperienza passata con le autorità americane da parte degli istituti finanziari svizzeri, i quali sono stati chiamati a pagare pesanti multe all'*Internal Revenue Service* per aver violato il diritto americano.

1.2.2. *Le modifiche in breve*

Sulla base della nuova Legge federale, le multe, le pene pecuniarie e le sanzioni amministrative inflitte da autorità svizzere che perseguono uno scopo penale non sono deducibili fiscalmente, come già previsto dal diritto vigente²³. Per contro, se queste vengono pronunciate da autorità estere, sono ammesse in deduzione soltanto se sono incompatibili con l'ordine pubblico (*ordre public*) svizzero oppure se l'azienda ha dimostrato in modo credibile di aver adottato tutte le misure che si potevano

LAIID), e contrario, secondo una parte della dottrina, le altre multe e sanzioni amministrative di natura finanziaria che perseguono uno scopo penale sarebbero, quindi, fiscalmente deducibili (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2^a ed., Zurigo 2009, N 4 *ad* art. 59 LIFD). Il Consiglio federale, tuttavia, respinge questa tesi con valide argomentazioni (cfr. Messaggio sulle sanzioni, pag. 7585). Secondo altra dottrina, per contro, le multe non fiscali non dovrebbero costituire un onere giustificato dall'uso commerciale (PETER AGNER/BEAT JUNG/GOTTHARD STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die Direkte Bundessteuer, Zurigo 2000, N 1 *ad* art. 59 LIFD; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basilea 2004, N 35 *ad* art. 27 LIFD). La maggior parte dei Cantoni segue il parere di quest'ultima dottrina (Messaggio sulle sanzioni, pag. 7583).

²³ DTF 143 II 8 = StR 2016, pag. 45 segg. = StE 2016 B 72.14.2, n. 47 = ZStP 2016, pag. 350 segg. Secondo l'Alta Corte, per contro, sono deducibili le sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono uno scopo penale (consid. 7).

ragionevolmente esigere al fine di conformarsi alla legge. Le altre principali novità previste dalla Legge federale riguardano l'indeducibilità, da un lato, delle retribuzioni corruttive versate a soggetti privati e, dall'altro, delle spese finalizzate all'attuazione di reati penali o che costituiscono la controprestazione per la perpetrazione di quest'ultimi²⁴.

Il legislatore ha previsto la medesima formulazione tanto per le società di persone e per coloro che svolgono un'attività lucrativa indipendente (artt. 27 LIFD e 10 LAID), quanto per le persone giuridiche (artt. 59 LIFD e 25 LAID), in modo da garantire la neutralità della forma giuridica. L'elenco dei costi indeducibili per l'azienda non è da ritenersi esaustivo, poiché la norma di legge contiene l'avverbio «segnatamente». Ad esempio, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il risarcimento dei danni causati da negligenza grave non costituisce un onere giustificato dall'uso commerciale²⁵.

Va, infine, osservato che le multe fiscali non sono più menzionate espressamente negli artt. 59 cpv. 1 lett. a LIFD e 25 cpv. 1 lett. a LAID, ovvero nella stessa norma che regola la deducibilità delle imposte federali, cantonali e comunali, che continuano ad essere giustificate dall'uso commerciale, diversamente dalle imposte estere. Le multe fiscali (svizzere ed estere), compresi gli interessi di ritardo, con la nuova Legge federale, rientrano ora negli artt. 59 cpv. 2 lett. c e 25 cpv. 1^{ter} lett. c LAID. Queste disposizioni esplicitano le «multe» quale onere non giustificato dall'uso commerciale²⁶.

1.2.3. L'indeducibilità delle retribuzioni corruttive a privati

Gli artt. 10 cpv. 3 lett. a e 59 cpv. 2 lett. a LIFD, rispettivamente gli artt. 10 cpv. 2 lett. a e 25 cpv. 1^{bis} lett. a LAID, stabiliscono il divieto di dedurre «*i versamenti di retribuzioni corruttive ai sensi del diritto penale svizzero*». Sulla base del diritto vigente non sono deducibili i versamenti

²⁴ DFF, Le multe inflitte all'estero saranno fiscalmente deducibili in casi eccezionali dal 2022, Comunicato stampa, Berna, 11 novembre 2020.

²⁵ Sentenza TF n. 2C_566/2008 del 16 dicembre 2008 consid. 2.3.

²⁶ Messaggio sulle sanzioni, pag. 7601 seg. Anche gli artt. 27 cpv. 2 lett. c LIFD e 10 cpv. 1^{bis} lett. c LAID stabiliscono per le persone fisiche che svolgono attività commerciale l'indeducibilità delle multe (e delle pene pecuniarie).

di retribuzioni corruttive ai sensi del diritto penale svizzero fatti a pubblici ufficiali svizzeri o stranieri²⁷, mentre lo sono quelle versate a soggetti privati, benché sia stata prevista la punibilità a partire dal 2006 ai sensi dell'art. 23 in combinato disposto con l'art. 4a della Legge federale sulla concorrenza sleale (LCSI; RS 241) e dal 2016 ai sensi dell'art. 322^{octies} seg. del Codice penale (CP; RS 311.0)²⁸. La normativa in oggetto elimina, quindi, la discrepanza esistente tra il diritto fiscale e il diritto penale²⁹.

1.2.4. La deducibilità delle sanzioni che incidono sull'utile e non perseguono uno scopo penale

La qualifica come spese giustificate dall'uso commerciale delle sanzioni aventi un carattere non penale, che incidono sull'utile aziendale, è stata ammessa dal Tribunale federale con un decisione del 26 settembre 2016³⁰. Il legislatore ha, dunque, voluto codificare la deducibilità di queste sanzioni con i nuovi artt. 27 cpv. 2 lett. f e 59 cpv. 1 lett. f LIFD, rispettivamente artt. 10 cpv. 1 lett. g e 25 cpv. 1 lett. f LAID.

Questa tipologia di sanzioni viene inflitta nei casi in cui un'attività commerciale redditizia viola delle disposizioni di legge e ha la finalità di ristabilire una situazione conforme al diritto, poiché riduce, nell'anno del suo conseguimento, la parte dell'utile risultante dalla violazione commessa. La *ratio* è, infatti, quella di correggere i vantaggi competitivi conseguiti dall'azienda con il suo comportamento illecito³¹. Non si tratta, dunque, di una punizione, bensì di una correzione della situazione che si è venuta a creare violando le disposizioni legali³².

²⁷ L'indeducibilità concernenti i versamenti di retribuzioni corruttive fatti a pubblici ufficiali è entrata in vigore il 1° gennaio 2001 (RU 2000 2147). L'attuale formulazione «a pubblici ufficiali svizzeri o esteri» è destinata ad essere stralciata dalla LIFD e dalla LAID.

²⁸ Messaggio sulle sanzioni, pagg. 7588 e 7593.

²⁹ Messaggio sulle sanzioni, pag. 7593.

³⁰ DTF 143 II 8 = StR 2016, pag. 45 segg. = StE 2016 B 72.14.2, n. 47 = ZStP 2016, pag. 350 segg.

³¹ Messaggio sulle sanzioni, pag. 7587.

³² Messaggio sulle sanzioni, pag. 7598. Si pensi alla confisca prevista dal diritto amministrativo ai sensi dell'art. 35 della Legge federale concernente l'Autorità federale di vi-

1.2.5. L'indeducibilità delle sanzioni che perseguono uno scopo penale, salvo determinate eccezioni

La Legge federale statuisce l'indeducibilità delle multe (artt. 27 cpv. 3 lett. *c* e 59 cpv. 2 lett. *c* LIFD, rispettivamente artt. 10 cpv. 1^{bis} lett. *c* e 25 cpv. 1^{bis} lett. *c* LAID). Si tratta delle multe e delle pene pecuniarie sancite dal Codice penale e dal diritto penale accessorio, così come delle multe fiscali e dei relativi interessi di ritardo³³. Sono poi ricomprese le sanzioni paragonabili a quelle svizzere che sono state pronunciate da un'autorità estera³⁴. La particolarità delle multe e delle pene consiste nel fatto che sono inflitte per compensare un'ingiustizia commessa. Secondo il principio della colpevolezza devono colpire personalmente l'autore e sono stabilite in funzione della sua colpa³⁵.

Si considerano poi ineducibili le sanzioni pecuniarie amministrative, nella misura in cui abbiano un carattere penale (artt. 27 cpv. 3 lett. *d* e 59 cpv. 2 lett. *d* LIFD, rispettivamente artt. 10 cpv. 1^{bis} lett. *d* e 25 cpv. 1^{bis} lett. *d* LAID). Come esempio, il Messaggio del Consiglio federale enuncia le sanzioni amministrative riferite alla cifra d'affari ai sensi dell'art. 49a della Legge federale sui cartelli e altre limitazioni della concorrenza (LCart; RS 251), dell'art. 60 della Legge sulle telecomunicazioni (LTC; RS 784.10) e dell'art. 90 della Legge federale sulla radiotelevisione (LRTV; RS 784.40)³⁶. La base di calcolo di questa tipologia di sanzioni è data dall'utile presumibile che l'azienda ha conseguito attraverso il suo comportamento illecito³⁷.

Rispetto al disegno di legge del Consiglio federale, il Parlamento ha deciso di ammettere la deducibilità di sanzioni, intese come multe e san-

gilanza sui mercati finanziari (LFINMA; RS 956.1) o la confisca prevista dall'art. 70 CP.

³³ Messaggio sulle sanzioni, pag. 7600; OPEL, Neuregelung des Bussenabzugs für Unternehmen, in: StR 75/2020, pagg. 518-539, pag. 521.

³⁴ OPEL, op. cit., pag. 521.

³⁵ Messaggio sulle sanzioni, pag. 7600; OPEL, pag. 521.

³⁶ Messaggio sulle sanzioni, pag. 7601.

³⁷ OPEL, op. cit., pag. 522.

zioni pecuniarie amministrative con una componente penale³⁸, pronunciate da autorità penali o amministrative estere, (i) se queste risultano contrarie all'ordine pubblico svizzero oppure (ii) se il contribuente ha dimostrato in modo plausibile di aver intrapreso tutto quanto si poteva ragionevolmente pretendere da lui per conformarsi alla legge (artt. 27 cpv. 4 lett. a-b e 59 cpv. 3 lett. a-b LIFD, rispettivamente artt. 10 cpv. 1^{ter} lett. a-b e 25 cpv. 1^{ter} lett. a-b LAID).

L'ordine pubblico (*ordre public*) entra in considerazione quando non vengono rispettati principi rilevanti dell'ordinamento giuridico³⁹. La sua portata raggiunge un limite laddove un procedimento penale estero viola i principi procedurali elementari oppure è fortemente lacunoso, risultando pertanto in contrasto con l'ordine pubblico svizzero⁴⁰. In particolare, vi è violazione dell'ordine pubblico svizzero quando una sanzione estera viene comminata in assenza di una base legale oppure all'estero non vengono garantite le procedure, che dovrebbero essere previste da uno Stato di diritto (ad esempio la violazione del diritto di essere sentiti)⁴¹ oppure se all'estero viene punito un atto che non sarebbe sanzionabile secondo il diritto penale svizzero, rispettivamente se la pena pecuniaria inflitta all'estero oltrepassa il massimo previsto dal diritto penale svizzero⁴².

³⁸ Si tratta di quanto indicato agli artt. 27 cpv. 3 lett. c-d e 59 cpv. 2 lett. c-d LIFD, rispettivamente artt. 10 cpv. 1^{bis} lett. c-d e 25 cpv. 1^{bis} lett. c-d LAID.

³⁹ Si veda, con riferimento all'ordinamento giuridico tedesco, Messaggio sulle sanzioni, pag. 7594 seg.

⁴⁰ Messaggio sulle sanzioni, pag. 7601.

⁴¹ CAPOZZI, op. cit., pag. 193; OPEL, op. cit., pag. 522. Si pensi alle multe DoJ comminate dalle autorità americane IRS agli istituti finanziari svizzeri, i quali sono stati «costretti» al pagamento sulla base di un accordo transattivo (senza possibilità di una verifica giudiziaria), al fine di evitare un'incriminazione negli USA che avrebbe minacciato la loro esistenza.

⁴² Si veda l'intervento del 18 settembre 2018 della relatrice della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale, on. Céline Amaudruz, in: BU CN 2018, pag. 1401. Si pensi alla controversia fiscale in atto tra Francia e UBS. La multa inflitta in prima istanza all'istituto finanziario svizzero da parte dell'autorità penale francese è stata pari a 3,7 miliardi di euro. Un simile importo supera notevolmente il massimo di legge previsto dall'art. 102 CP stabilito in 5 milioni di CHF. Ci si chiede, pertanto, se l'elevato importo in gioco sia ancora compatibile con il senso di giustizia. Lo stesso discorso vale per le (elevate) sanzioni inflitte dall'IRS agli istituti finanziari svizzeri accusati di aver violato il diritto americano.

La seconda eccezione si applica se l'azienda interessata è in grado di dimostrare di aver intrapreso tutti gli sforzi ragionevoli per rispettare l'ordinamento giuridico. Un comportamento passivo non è, per contro, sufficiente⁴³. Per quanto attiene alle aziende di una certa dimensione, si presuppone che siano presenti al loro interno dei sistemi di *compliance*, in particolare uno standard abituale nel settore di attività (si pensi al settore bancario). Nel caso di piccole e medie imprese è, invece, necessario soppesare quali misure possono essere considerate ragionevoli. Ad ogni modo, l'azienda interessata è tenuta a rendere plausibile in un caso concreto, indipendentemente dai principi di *compliance* previsti, di aver messo in atto tutte le ragionevoli misure atte a prevenire la violazione della legge. Questo *modus operandi* è particolarmente indicato in caso di sanzioni che non potevano essere prevedibili da parte dell'azienda⁴⁴.

Queste eccezioni conferiscono, tuttavia, un ampio margine di apprezzamento alle autorità fiscali, il quale potrebbe essere percepito come problematico in termini di Stato di diritto⁴⁵.

Le aziende interessate sono libere di invocare le eccezioni cumulativamente, vale a dire una non esclude l'altra. Trattandosi però di fatti che riducono la base imponibile, l'onere della prova incombe al contribuente⁴⁶. Quest'ultimo sopporta pure l'onere della prova, quando – in presenza di sanzioni «miste», ovvero che contengono anche una componente penale – deve dimostrare in quale misura la sanzione non abbia una componente penale (e viceversa) al fine di poterla portare in deduzione dall'utile imponibile⁴⁷.

⁴³ CAPOZZI, op. cit., pag. 193; OPEL, op. cit., pag. 525 con riferimento ai dibattiti parlamentari.

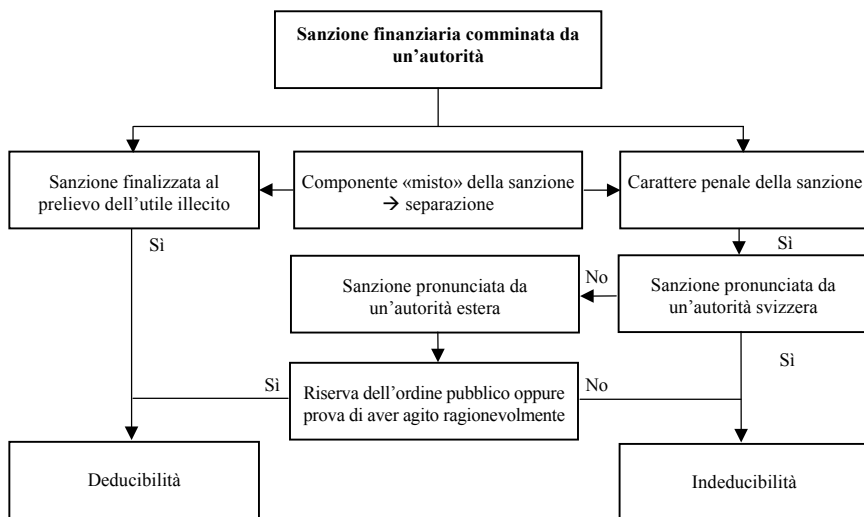
⁴⁴ OPEL, op. cit., pag. 525 con riferimento ai dibattiti parlamentari.

⁴⁵ OPEL, op. cit., pag. 531.

⁴⁶ OPEL, op. cit., pag. 525.

⁴⁷ Messaggio sulle sanzioni, pag. 7599; OPEL, op. cit., pag. 520; DTF 143 II 8 = StR 2016, pag. 45 segg. = StE 2016 B 72.14.2, n. 47 = ZStP 2016, pag. 350 segg., consid. 8 *in fine*.

Schematicamente, l'esame dell'(in)deducibilità delle sanzioni può essere presentato nel modo seguente⁴⁸:



1.2.6. Le spese in relazione ai reati punibili

Con la revisione legislativa, il Parlamento ha voluto esplicitamente vietare, nonostante il diritto vigente lo preveda già implicitamente, l'indeducibilità delle spese finalizzate a rendere possibili reati o che costituiscono la controprestazione per la commissione di reati (artt. 27 cpv. 3 lett. *b* e 59 cpv. 2 lett. *b* LIFD, rispettivamente gli artt. 10 cpv. 2 lett. *b* e 25 cpv. 1^{bis} lett. *b* LAID)⁴⁹. Tali spese possono essere di per sé illegali (si pensi alle spese per il finanziamento del terrorismo, che hanno un legame diretto con il reato punibile ai sensi dell'art. 260^{quinques} CP). Nel campo di applicazione di questa disposizione ricadono tuttavia anche quelle spese che hanno un nesso indiretto con il reato (si pensi alle spese di locazione per locali commerciali utilizzati per attività punibili oppure le spese di consulenza per attività illecite o ancora le spese causate da un collaboratore

⁴⁸ La figura rappresentata è tratta da OPEL, op. cit., pag. 521.

⁴⁹ Messaggio sulle sanzioni, pagg. 7589 e 7594.

per eseguire un'operazione illecita con un cliente, così come il relativo bonus che il collaboratore ha in seguito percepito)⁵⁰. Vi sono poi le controprestazioni per commettere dei reati (si pensi alle provvigioni o ai rimborsi spese), per le quali pure deve essere negata la deducibilità da parte dell'autorità fiscale. Quest'ultima ha a disposizione due possibilità: da un lato, se constata l'esistenza essa stessa di spese «illecite» in base a degli indizi, potrà avviare una procedura di recupero d'imposta o di sottrazione d'imposta, segnalando parimenti il caso al Ministero pubblico qualora vi siano elementi sufficienti per una frode fiscale. D'altro lato, in presenza di una sentenza penale cresciuta in giudicato, essa potrà desumere il nesso di causalità tra la spesa e il reato. In tale evenienza, l'autorità fiscale potrà riaprire una tassazione cresciuta in giudicato attraverso una procedura per recupero d'imposta (ed eventualmente anche un procedimento penale fiscale) e disconoscere, di conseguenza, le spese aventi natura illecita⁵¹.

1.2.7. Le spese processuali

La questione della deducibilità fiscale delle spese processuali che il contribuente ha sostenuto in relazione a multe, pene pecuniarie e sanzioni amministrative che perseguono uno scopo penale non è stata disciplinata nella nuova Legge federale⁵². Come osserva il Consiglio federale, nella prassi è, di principio, ammessa la deducibilità di tali spese sopportate dalle persone giuridiche, poiché rappresentano un onere giustificato dall'uso commerciale. Per quanto riguarda, invece, le persone fisiche che svolgono un'attività lucrativa indipendente, la deducibilità viene conces-

⁵⁰ Messaggio sulle sanzioni, pagg. 7589 e 7600.

⁵¹ Messaggio sulle sanzioni, pagg. 7594 e 7600.

⁵² La rinuncia da parte del Consiglio federale ad occuparsi di questo tema è da ricondurre ai risultati della procedura di consultazione, poiché da diverse cerchie interessate è stato sollevato, in primo luogo, il diritto ad un procedimento equo e alla possibilità di adottare misure difensive da parte del contribuente toccato dalla sanzione. In secondo luogo, in particolare per questioni di praticabilità, poiché aziende con proprio ufficio legale avrebbero potuto dedurre le spese dal conto economico, anche in caso di condanna, come costo del personale, mentre quelle che hanno conferito un mandato a difensori esterni non avrebbero potuto, in caso di condanna, dedurre tali spese (Messaggio sulle sanzioni, pag. 7591 seg.).

sa dalle autorità fiscali se sussiste un nesso tra il procedimento penale e l'attività professionale⁵³.

1.2.8. L'entrata in vigore

L'entrata in vigore della Legge federale sul trattamento fiscale delle sanzioni pecuniarie è prevista per il 1° gennaio 2022 sia per la LIFD sia per la LAID così da garantire l'armonizzazione verticale e orizzontale⁵⁴.

1.3. La revisione del diritto della società anonima

Con la revisione del diritto societario approvata dalle Camere federali il 19 giugno 2020 sono state modificate alcune disposizioni di diritto fiscale⁵⁵.

1.3.1. La possibilità di presentare i conti in moneta estera

Il nuovo diritto societario permette alle aziende di utilizzare una moneta estera ammessa dal Consiglio federale per esprimere il valore del capitale azionario (cd. moneta funzionale). In caso di scelta di una moneta estera, questa deve essere impiegata anche per la contabilità e la presentazione dei conti (art. 621 cpv. 2 del Codice delle obbligazioni [CO; RS 220]). Benché sia, quindi, possibile avvalersi di una moneta diversa dal franco svizzero, le imposte devono comunque continuare ad essere versate con tale moneta. Infatti, gli artt. 80 cpv. 1^{bis} LIFD e 31 cpv. 3^{bis} LAID stabiliscono che, in caso di chiusura dei conti in moneta estera, l'utile netto imponibile deve essere convertito in franchi svizzeri sulla base del corso medio delle divise (vendita) durante il periodo fiscale. In caso di assoggettamento inferiore al periodo fiscale, il corso medio deve essere calcolato su tale periodo⁵⁶.

⁵³ Messaggio sulle sanzioni, pag. 7590.

⁵⁴ DFF, Le multe inflitte all'estero saranno fiscalmente deducibili in casi eccezionali dal 2022, Comunicato stampa, Berna, 11.11.2020; Messaggio sulle sanzioni, pag. 7597.

⁵⁵ RU 2020 4005. Per una visione panoramica sulle modifiche previste dalla revisione del CO, si vedano DIETER GERICKE/ANDREAS MÜLLER/DANIEL HÄUSERMANN/NINA HAGMANN, Neues Aktienrecht: Tour d'Horizon, in: GesKR 2020, pagg. 323-341; MATTEO BRUNONE/DANIEL MITRIC, Revisione del diritto della società anonima: tra nuovi obblighi e più flessibilità, in: NF 12/2020, pagg. 796-801.

⁵⁶ Messaggio concernente la modifica del Codice delle obbligazioni (Diritto della società anonima), n. 16.077, del 23 novembre 2016, in: FF 2017 325, pag. 568 (cit.:

Per quanto attiene al capitale proprio imponibile, ai sensi dell'art. 31 cpv. 5 LAID, in caso di chiusura dei conti in moneta estera, pure è necessario effettuare una conversione in franchi svizzeri, che si basa in tal caso sul corso delle divise (vendita) alla fine del periodo fiscale (principio del giorno di riferimento)⁵⁷.

La revisione del diritto societario nulla prevede per quanto riguarda l'imposta preventiva e l'imposta di bollo, per cui per la conversione in franchi svizzeri deve essere effettuata sulla base del corso medio delle divise dell'ultimo giorno feriale precedente la nascita del credito fiscale⁵⁸.

1.3.2. Il margine di variazione del capitale azionario

Con le modifiche del CO viene introdotta la possibilità per il Consiglio di amministrazione di avvalersi dell'istituto del margine di variazione del capitale azionario, meglio noto con il termine di «*Kapitalband*» (art. 653s segg. CO)⁵⁹. Secondo tale istituto è possibile, in un periodo di cinque anni al massimo, aumentare o ridurre il capitale azionario entro una banda predefinita attraverso una modifica statutaria decisa dall'Assemblea generale. Il limite superiore non potrà mai eccedere la metà del capitale azionario iscritto nel registro di commercio, mentre il limite inferiore dovrà essere pari almeno alla metà del capitale azionario⁶⁰. Non è comunque ammesso scendere sotto il capitale azionario minimo di CHF 100 000⁶¹. Alla scadenza dei cinque anni sarà possibile prevederne uno nuovo modificando nuovamente lo statuto.

Il principio degli apporti di capitale, stabilito agli artt. 20 cpv. 3 LIFD, 7b cpv. 1 LAID e 5 cpv. 1^{bis} LIP, consente di rimborsare ai titolari dei di-

Messaggio sulla revisione del CO); BRANKO BALABAN/MARKUS METZGER, *Steuerliche Aspekte im neuen Aktienrecht*, in: TREX 2021, pagg. 92-95, pag. 93.

⁵⁷ Messaggio sulla revisione del CO, pag. 568; BALABAN/METZGER, *op. cit.*, pag. 93.

⁵⁸ STEFAN OESTERHELT/SUSANNE SCHREIBER, *Steuerrechtliche Aspekte der Aktienrechtsrevision*, in: EF 6/2021, pagg. 273-280, pag. 279.

⁵⁹ Per un approfondimento sul tema si veda SALIBA BETAR, *Revisione del diritto della SA: il margine di variazione del capitale («das Kapitalband»)*, in: NF 4/2021, pagg. 235-239.

⁶⁰ La riduzione è ammessa soltanto se la società non ha rinunciato alla revisione limitata del conto annuale (art. 653s cpv. 4 CO).

⁶¹ BETAR, *op. cit.*, pag. 237.

ritti di partecipazione in esenzione di imposta non soltanto il capitale azionario e il capitale sociale, ma anche gli apporti, l'aggio e i pagamenti suppletivi da essi forniti⁶².

I nuovi artt. 20 cpv. 4 LIFD, 7b cpv. 2 LAID e 5 cpv. 1^{ter} LIP prevedono di compensare gli aumenti e le riduzioni di capitale durante il periodo di durata del margine di variazione del capitale, basandosi quindi sul relativo valore netto. Di conseguenza, gli aumenti di capitale sono considerati riserve da apporti di capitale soltanto se, nel corso della durata di validità del margine di variazione del capitale, oltrepassano i rimborsi di capitale. Soltanto alla scadenza del margine di variazione del capitale, il valore netto potrà essere usato per rimborsare agli azionisti le riserve da apporti di capitale esenti da imposta o per sostituire dividendi imponibili con rimborsi esenti da imposta⁶³.

Anche ai fini dell'imposta di bollo di emissione, il relativo credito fiscale concernente i nuovi diritti di partecipazione derivanti dall'aumento del capitale sorgerà allo scadere del margine di variazione del capitale (art. 7 cpv. 1 lett. f LTB) e sarà dovuto nella misura in cui l'aumento di capitale supera il relativo rimborso (cd. valore netto ai sensi dell'art. 9 cpv. 3 LTB). Il margine di variazione del capitale porta, quindi, ad un differimento del prelievo della tassa di emissione e ad un privilegio rispetto ad un aumento ordinario del capitale azionario, il quale soggiace immediatamente alla tassa, nella misura in cui questa è dovuta⁶⁴.

1.3.3. *I dividendi interinali*

L'art. 675a cpv. 1 CO permette all'Assemblea generale di deliberare il versamento di un acconto sui dividendi, in presenza di un conto intermedio (cfr. art. 960f CO). Secondo il successivo capoverso, la distribuzione

⁶² Messaggio sulla revisione del CO, pag. 565.

⁶³ Messaggio sulla revisione del CO, pag. 566. Si pensi ad esempio ad una società che apporta un capitale nell'anno N+1 di CHF 11 400 e nell'anno N+3 di CHF 12 000. I rimborsi di capitale nei 5 anni di validità del margine di variazione del capitale sono, invece, pari a CHF 22 800. Pertanto, alla fine dei 5 anni, si costituirà una riserva da apporti di capitale di CHF 600. Questo importo sarà da trasferire dalle altre riserve di capitale alle riserve da apporto di capitale.

⁶⁴ Cfr. anche OESTERHELT/SCHREIBER, op. cit., pag. 273.

di un acconto sui dividendi è tuttavia ammessa a condizione che l'ufficio di revisione abbia verificato il conto intermedio prima della deliberazione dell'Assemblea generale. La verifica non è però necessaria se la società non è tenuta a sottoporre il proprio conto annuale a una revisione limitata da parte di un ufficio di revisione (cd. *opting-out* ai sensi dell'art. 727a CO)⁶⁵. È comunque possibile rinunciare alla verifica se tutti gli azionisti hanno acconsentito al versamento di acconti sui dividendi e il soddisfacimento dei crediti non ne risulta compromesso.

La terminologia in tedesco parla di «*Zwischendividende*» e in francese di «*dividende intermédiaire*». Tradotto letteralmente in italiano, si parla di «*dividendo intermedio*», che altro non è che un dividendo interinale la cui distribuzione, prima della modifica legislativa, era vietata. Per dividendo interinale si intende la distribuzione di un dividendo a partire dall'utile del periodo in corso, senza attendere la chiusura annuale⁶⁶. Ciò corrisponde con la definizione dell'art. 675 cpv. 1 CO. Per contro, un acconto sui dividendi viene versato sulla base di una decisione del Consiglio di amministrazione quale acconto su dividendi futuri e prende la forma di un prestito a breve termine all'azionista⁶⁷.

La distribuzione di dividendi interinali, da un profilo fiscale, deve essere trattata come una distribuzione ordinaria o straordinaria di dividendi⁶⁸. Si rileva, tuttavia, che la possibilità di distribuire dividendi interinali può essere usata per conseguire un'ottimizzazione fiscale. Si pensi al caso in cui un azionista debba sostenere importanti spese, ad esempio colmare una lacuna previdenziale, affrontare spese di manutenzione di un immobile, e i redditi imponibili non siano sufficientemente capienti per assorbire integralmente le deduzioni; egli potrà avvalersi di questa nuova di-

⁶⁵ SUSANNE SCHREIBER/RENÉ BUCHMANN, *Reserven und Dividenden – Neuerungen der Aktienrechtsrevision aus buchhalterischer und steuerlicher Sicht*, in: RR-VR 3/2021, pagg. 5-7, pag. 6.

⁶⁶ PATRICK SCHUBIGER, *Contabilizzazione simultanea dei dividendi all'interno di un gruppo. Quando è imponible un dividendo?*, in: NF 7/2019, pagg. 396-402, pag. 397; OESTERHELT/SCHREIBER, op. cit., pag. 279; SCHREIBER/BUCHMANN, op. cit., pag. 6.

⁶⁷ SCHUBIGER, op. cit., pag. 397.

⁶⁸ BALABAN/METZGER, op. cit., pag. 95. Da un profilo contabile, invece, vanno indicati come una posta negativa del capitale proprio (SCHREIBER/BUCHMANN, op. cit., pag. 7).

sposizione al fine di sfruttare al massimo le deduzioni ammesse dalla tassazione ordinaria⁶⁹.

1.3.4. L'entrata in vigore

Il Consiglio federale non ha ancora fissato l'entrata in vigore delle nuove norme del CO. Secondo alcune fonti, le stesse dovrebbero però entrare in vigore il 1° gennaio 2023 in luogo del preventivato 1° gennaio 2022 a causa di difficoltà tecniche di implementazione riguardanti alcune norme⁷⁰.

1.4. La modifica dell'Ordinanza del DFF sulla deduzione delle spese professionali (uso privato di veicoli aziendali)

1.4.1. La situazione iniziale

Il 29 agosto 2017, la Commissione dei trasporti e delle telecomunicazioni del Consiglio degli Stati ha presentato la mozione n. 17.3631 «FAIF. Eccessivi oneri amministrativi per i titolari di veicoli aziendali».

La Commissione rileva che dal 1° gennaio 2016 le persone che esercitano un'attività lucrativa dipendente possono far valere nel calcolo dell'imposta federale diretta soltanto una deduzione delle spese di trasporto per un importo massimo di CHF 3000 annui (art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD). Nella mozione viene evidenziato che il datore di lavoro, che mette a disposizione di un lavoratore dipendente un veicolo di servizio, eroga una prestazione imponibile supplementare, poiché si prende a carico per conto del dipendente il tragitto tra il domicilio e il luogo di lavoro e gli permette di utilizzare il veicolo di servizio a titolo gratuito per scopi privati. Si tratta, quindi, di un vantaggio valutabile in denaro ricevuto dal lavoratore dipendente. In base alla prassi seguita dall'AFC, il lavoratore dipendente è tenuto a dichiarare per ogni periodo fiscale a titolo di reddito un importo pari al 9,6% del prezzo di acquisto del veicolo per l'uso privato, IVA esclusa (pari, quindi, allo 0,8% al mese). Per contro, il percorso tra il domicilio del lavoratore dipendente e il luogo di lavoro non è compreso in questa percentuale. Ne consegue che i lavoratori dipendenti,

⁶⁹ BALABAN/METZGER, op. cit., pag. 95.

⁷⁰ OESTERHELT/SCHREIBER, op. cit., pag. 280; SCHREIBER/BUCHMANN, op. cit., pag. 7.

che hanno a disposizione un veicolo di servizio aziendale, devono dichiarare come reddito il tragitto complessivo tra il domicilio e il luogo di lavoro al prezzo di 70 cts./km. La mozione chiede, quindi, una semplificazione amministrativa sotto forma di un aumento della compensazione forfettaria per l'uso del veicolo aziendale che includa l'uso per recarsi al lavoro. In questo caso, la deduzione delle spese di trasporto sarebbe, dunque, esclusa.

Essendo stata accolta la mozione dalle Camere federali, il Consiglio federale ha modificato l'Ordinanza del Dipartimento federale delle finanze (DFF) sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta (Ordinanza sulle spese professionali; RS 642.118.1)⁷¹.

1.4.2. Il nuovo diritto

Il nuovo art. 5a Ordinanza sulle spese professionali stabilisce che l'imposizione dell'uso di veicoli aziendali a scopo privato avviene su base forfettaria e deve comprendere anche le spese di trasporto per recarsi al lavoro.

Secondo il primo capoverso *«[s]e il contribuente usa un veicolo aziendale a titolo gratuito per il trasporto dal luogo di domicilio a quello di lavoro nonché per altri scopi privati, anziché conteggiare le spese effettive derivanti dall'uso privato e operare una deduzione delle spese di trasporto secondo l'articolo 5 [ndr. 70 cts./km fino ad un massimo di CHF 3000], è possibile effettuare un calcolo forfettario delle spese di trasporto»*. Si tratta, quindi, di una norma potestativa per il contribuente⁷².

⁷¹ Si veda a tale riguardo DFF, Modifica dell'ordinanza del DFF sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta (attuazione della mozione CTT-CS 17.3631), Spiegazioni, Berna, 25 febbraio 2021 (cit.: Spiegazioni sulla modifica Ordinanza spese professionali).

⁷² Se si opta per la quota privata forfettaria, ciò comporta una riduzione dell'imposta federale diretta per i lavoratori dipendenti che devono percorrere un lungo tragitto dal domicilio al luogo di lavoro. Pertanto, i lavoratori dipendenti con tragitti brevi sceglieranno piuttosto il conteggio effettivo, benché più oneroso dal punto di vista amministrativo (DFF, Spiegazioni sulla modifica Ordinanza spese professionali, pag. 4).

Il successivo capoverso 2 riguarda la quota privata forfettaria: «*[a]i fini del calcolo forfettario delle spese di trasporto, è considerato reddito mensile derivante da tale uso lo 0,9 per cento [ndr. prima della modifica pari allo 0,8 secondo la prassi seguita dall'AFC] del prezzo d'acquisto del veicolo*». Vi è, dunque, un aumento della quota privata forfettaria che passa dall'attuale 9,6 al 10,8% all'anno del prezzo di acquisto del veicolo⁷³. L'aumento di questa percentuale è volto, come richiesto dalla mozione, ad escludere, almeno ai fini dell'imposta federale diretta, che il contribuente faccia valere la deduzione delle spese di trasporto (art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD e art. 5 Ordinanza sulle spese professionali)⁷⁴.

La modifica dell'Ordinanza sulle spese professionali, come emerso nella fase di consultazione, crea però nuove disparità di trattamento, questo poiché il *forfait* non tiene conto della situazione personale del contribuente, anche se presenta il vantaggio della semplificazione amministrativa, che è anche lo scopo perseguito dalla mozione n. 17.3631⁷⁵.

1.4.3. L'entrata in vigore

La modifica dell'Ordinanza sulle spese professionali entrerà in vigore il 1° gennaio 2022⁷⁶.

⁷³ L'aumento della deduzione forfettaria è concepito in modo che l'aumento della quota privata e l'abolizione della deduzione delle spese di trasporto corrispondano alla compensazione effettuata finora per l'imposta sul reddito della Confederazione nella media dei casi. In linea di principio, la nuova regolamentazione non ha, quindi, ripercussioni sul gettito dell'imposta federale diretta (DFF, Spiegazioni sulla modifica Ordinanza spese professionali, pag. 4).

⁷⁴ DFF, Spiegazioni sulla modifica Ordinanza spese professionali, pag. 3.

⁷⁵ DFF, Spiegazioni sulla modifica Ordinanza spese professionali, pag. 3.

⁷⁶ DFF, Uso privato di veicoli aziendali: deduzione forfettaria più consistente, Comunicato stampa, Berna, 17 marzo 2021.

1.5. *La modifica all'Ordinanza sull'imposta preventiva per il rimborso dell'imposta nei casi di eredità indivise*

1.5.1. Il rimborso dell'imposta preventiva dei soggetti appartenenti alla comunione ereditaria

Il giorno del decesso viene aperta la successione all'ultimo domicilio del *de cuius* e con essa sorge automaticamente la comunione ereditaria, che costituisce un soggetto giuridico autonomo (cfr. artt. 537, 538 e 602 del Codice civile [CC; RS 210])⁷⁷. In virtù della successione universale, gli eredi subentrano nella posizione giuridica della persona defunta. Gli eredi o il loro rappresentante comune sono tenuti a inviare all'ultimo Cantone di domicilio del defunto una dichiarazione d'imposta indicando i redditi conseguiti fino alla data del decesso e la sostanza esistente a tale data. In questo modo, l'imposizione dell'insieme dei redditi e della sostanza è garantita per tutto il periodo compreso tra l'ultima dichiarazione d'imposta del defunto e il giorno del suo decesso. Per quanto riguarda i redditi futuri provenienti dall'eredità e la relativa sostanza, l'imposizione è in capo ai singoli eredi nel caso in cui accettino l'eredità.

Dal punto di vista del diritto civile l'eredità indivisa appartiene alla comunione ereditaria, per contro, dal punto di vista del diritto fiscale, ogni erede è assoggettato all'imposta nella misura della sua quota sui redditi provenienti dall'eredità e sulla relativa sostanza. Questa regola è applicabile fino allo scioglimento della comunione ereditaria⁷⁸. In questo contesto, si evidenzia che dal 1° gennaio 2013, la comunione ereditaria non figura più tra i soggetti fiscali dell'ordinamento tributario cantonale⁷⁹.

I beneficiari di una prestazione gravata dell'imposta preventiva aventi il proprio domicilio in Svizzera hanno diritto al rimborso dell'ammontare

⁷⁷ ALFREDO HATZ, *Comunioni ereditarie indivise: si è chiusa la consultazione per migliorare il rimborso dell'imposta preventiva*, in: *Novità Fiscali* 6/2020, pag. 320.

⁷⁸ *Rapporto esplicativo concernente la modifica dell'ordinanza sull'imposta preventiva del 3 febbraio 2021* (cit. *Rapporto esplicativo modifica OIPrev*), pagg. 1-2.

⁷⁹ SEBASTIAN MASCETTI, *Comunione ereditaria e proprietà: la festa è finita*, in: *NF* 1/2014, pagg. 3-4.

totale dell'imposta preventiva⁸⁰ (i) se indicano correttamente i propri redditi e la propria sostanza nella dichiarazione fiscale, (ii) se hanno diritto al godimento del rimborso e (iii) se presentano tempestivamente l'istanza⁸¹.

L'intento è spingere i contribuenti a dichiarare alle autorità di tassazione competenti i redditi gravati dell'imposta preventiva e la relativa sostanza (ad esempio un conto bancario e gli interessi maturati), garantendo in tal modo una corretta imposizione del reddito e della sostanza (funzione di garanzia dell'imposta preventiva).

Se i valori patrimoniali ereditati generano redditi gravati dell'imposta preventiva, occorre quindi stabilire:

- chi deve presentare l'istanza per il rimborso dell'imposta preventiva e a quale autorità fiscale cantonale compete; e
- chi deve soddisfare le condizioni per il rimborso (diritto di godimento, presentazione tempestiva dell'istanza e corretta dichiarazione).

Conformemente all'art. 30 cpv. 3 LIP e agli artt. 58 seg. dell'Ordinanza federale sull'imposta preventiva (OIPrev; RS 642.211), si distingue tra i redditi gravati dell'imposta preventiva che sono venuti a scadere prima del decesso dell'autore della successione e quelli che sono venuti a scadere dopo il decesso.

1.5.2. L'esigenza di una riforma

Secondo il diritto in vigore fino al 31 dicembre 2021, il rimborso dell'imposta preventiva è di competenza dell'ultimo Cantone di domicilio del defunto, a prescindere dal momento in cui sono scaduti i redditi gravati dell'imposta preventiva. Questo Cantone deve verificare se tutte

⁸⁰ Giusta l'art. 32 LIP, il diritto al rimborso si estingue se l'istanza non è presentata nei tre anni successivi alla fine dell'anno civile in cui è venuta a scadere la prestazione imponibile.

⁸¹ Se le predette condizioni non sono soddisfatte, il diritto al rimborso è inesistente oppure perento. Il rimborso non è inoltre ammesso nei casi in cui comporterebbe un'elusione fiscale.

le condizioni per il rimborso sono soddisfatte⁸². I casi in cui i redditi gravati dell'imposta preventiva sono scaduti prima del decesso dell'autore della successione non pongono particolari problemi. L'ultimo Cantone di domicilio controlla esso stesso se il defunto nell'ambito della dichiarazione d'imposta ordinaria e gli eredi nell'ambito della dichiarazione d'imposta per la data del decesso del suddetto defunto hanno adempiuto l'obbligo di dichiarazione e se il defunto ha il relativo diritto di godimento. Non pongono problemi neppure i casi in cui i redditi gravati dell'imposta preventiva sono scaduti dopo il decesso dell'autore della successione e gli eredi e l'autore della successione sono assoggettati all'imposta nello stesso Cantone⁸³.

La procedura richiede, invece, un dispendio di risorse maggiore quando i redditi gravati dell'imposta preventiva sono scaduti dopo il decesso dell'autore della successione e gli eredi o alcuni di essi non sono domiciliati nell'ultimo Cantone di domicilio del defunto e l'eredità non è ancora stata divisa⁸⁴.

In questo caso la verifica della dichiarazione eseguita ai fini del rimborso dell'imposta preventiva è di competenza dell'ultimo Cantone di domicilio del defunto. La dichiarazione dei redditi e della sostanza viene però inviata a un altro Cantone. I Cantoni coinvolti sono poi tenuti a scambiarsi le relative informazioni. A tale scopo, i Cantoni si basano sul modulo S-167⁸⁵, che gli eredi utilizzano per l'istanza di rimborso. Questo modulo non permette tuttavia di accertare il diritto al rimborso poiché da esso non si evince se la dichiarazione è stata compilata correttamente. Poiché non esiste un sistema di notifica uniforme più esaustivo del modulo S-167, la verifica di siffatte istanze di rimborso comporta un dispendio di risorse ed è soggetta a errori⁸⁶.

⁸² DFF, Modifica dell'ordinanza sull'imposta preventiva, Spiegazioni, Berna, 3 febbraio 2021, pag. 5 (cit.: Modifica OIprev).

⁸³ DFF, Modifica OIprev, pag. 5.

⁸⁴ DFF, Modifica OIprev, pag. 5.

⁸⁵ AFC, Formulario S-167 Istanza di rimborso dell'imposta preventiva nei casi di successione, in: <https://www.estv.admin.ch/estv/it/home/verrechnungssteuer/verrechnungssteuer/dienstleistungen/schweiz.html> (pagina consultata il 02.08.2021).

⁸⁶ DFF, Modifica OIprev, pag. 5.

Non si può, quindi, escludere la possibilità che in passato l'imposta preventiva sia stata rimborsata a torto oppure due volte, ovvero una volta alla comunione ereditaria da parte dell'ultimo Cantone di domicilio del defunto e una volta agli eredi da parte del rispettivo Cantone di domicilio. Infatti, il Cantone che rimborsa l'imposta preventiva può verificare se i redditi e la sostanza sono stati dichiarati correttamente soltanto a fronte di un dispendio di risorse considerevole. Non è, quindi, possibile garantire che, ai fini dell'imposta sul reddito e sulla sostanza, la quota parte della comunità ereditaria sia stata dichiarata correttamente nel rispettivo Cantone di domicilio degli eredi.

Da sempre, l'AFC esercita l'alta vigilanza sul corretto rimborso dell'imposta preventiva. Se constata che l'imposta preventiva è stata rimborsata a torto, essa emana una decisione in cui dispone una riduzione dell'ammontare (art. 57 cpv. 3 LIP). In questa decisione il Cantone è obbligato a trasferire all'AFC l'importo dell'imposta preventiva rimborsato a torto. In seguito, esso ha la possibilità di chiederne la restituzione al beneficiario dei redditi gravati dell'imposta preventiva. Secondo il diritto in vigore sino al 31 dicembre 2021, siffatte decisioni sono destinate unicamente al Cantone di domicilio degli eredi. Questa procedura non è appropriata se l'ultimo Cantone di domicilio del defunto ha rimborsato agli eredi, a torto, l'imposta preventiva sulle prestazioni scadute dopo il decesso del defunto (ad esempio nessuna dichiarazione nel Cantone di domicilio degli eredi). Il Cantone che ha rimborsato l'imposta preventiva (ultimo Cantone di domicilio del defunto) non è necessariamente lo stesso che deve trasferire in un secondo momento tale imposta all'AFC a seguito di un rimborso concesso a torto (Cantone di domicilio degli eredi).

1.5.3. La procedura di consultazione

La procedura di consultazione è durata dal 6 dicembre 2019 al 23 marzo 2020⁸⁷. Oltre alla nuova regolamentazione concernente il rimborso dell'imposta preventiva nel caso delle eredità indivise, il progetto posto in

⁸⁷ DFF, Procedura di consultazione concernente la modifica dell'ordinanza sull'imposta preventiva, Rapporto sui risultati, Berna, 3 febbraio 2021, pagg. 4-6 (cit.: Risultati della procedura di consultazione).

consultazione ha previsto anche che, nel caso di funzionari svizzeri domiciliati all'estero, il rimborso dell'imposta preventiva non deve più essere stato eseguito dall'AFC, come finora, bensì dall'autorità fiscale cantonale competente per la tassazione.

La modifica riguardante l'attribuzione della competenza per le eredità indivise è stata accolta favorevolmente dalla maggioranza dei partecipanti alla consultazione. La nuova attribuzione della competenza nel caso dei funzionari pubblici ha, invece, suscitato reazioni diverse. 20 Cantoni, tra cui il Ticino⁸⁸, hanno respinto questa modifica, poiché la soluzione prospettata appariva sproporzionata rispetto al numero di casi e poiché per attuare il nuovo disciplinamento i Cantoni avrebbero dovuto adeguare le loro soluzioni informatiche e i loro processi lavorativi, ciò avrebbe, quindi, avuto ripercussioni negative sia sul piano finanziario che organizzativo. In particolare, in assenza di domicilio in Svizzera, non sarebbe stato possibile computare l'imposta preventiva, come di consueto, con l'importo dovuto delle imposte cantonali e comunali. Inoltre, secondo i Cantoni contrari, gli accertamenti svolti dall'AFC hanno mostrato che i sistemi informatici dei Cantoni presentano diversi gradi di adeguamento. Per motivi amministrativi, per almeno una parte dei Cantoni, il dispendio legato all'attuazione risulterebbe sproporzionato al numero di casi.

1.5.4. La nuova normativa

A partire dal 1° gennaio 2022, il rimborso dell'imposta preventiva deve essere effettuato dal rispettivo Cantone di domicilio degli eredi anziché dall'ultimo Cantone di domicilio del defunto. Di conseguenza, anche l'istanza di rimborso dell'imposta preventiva deve essere presentata da ciascun erede al proprio Cantone di domicilio. Grazie alle informazioni fornite dall'ultimo Cantone di domicilio del defunto, il rispettivo Cantone di domicilio degli eredi viene a conoscenza dell'eredità e della quota ereditaria. Esso è, quindi, in grado di verificare se la quota di eredità indivisa è stata dichiarata correttamente. Può così sia garantire la riscos-

⁸⁸ Cfr. DFF, Risultati della procedura di consultazione, pagg. 4-6; Parere del Consiglio di Stato del 18 marzo 2020, n. 1522.

sione dell'imposta sul reddito e sulla sostanza sia verificare il diritto al rimborso dell'imposta preventiva. Se gli eredi soddisfano le condizioni per il rimborso, il loro Cantone di domicilio procede al rimborso dell'imposta preventiva⁸⁹.

La nuova normativa permette di ridurre il dispendio necessario per eseguire gli accertamenti nell'ultimo Cantone di domicilio del defunto, poiché attribuisce la competenza per il rimborso dell'imposta preventiva al rispettivo Cantone di domicilio degli eredi⁹⁰. Le informazioni del Cantone di domicilio del defunto relative alla successione e all'identificazione degli eredi possono essere trasmesse per via elettronica e possono essere integrate nella procedura di tassazione dei Cantoni.

Il Cantone di domicilio degli eredi beneficia dei vantaggi offerti da un sistema di notifica migliorato, che semplifica lo scambio di informazioni tra i Cantoni. La nuova attribuzione delle competenze consente di evitare che il rimborso dell'imposta preventiva venga concesso a torto e garantisce una corretta imposizione. La competenza territoriale per l'imposizione del reddito e quella per il rimborso dell'imposta preventiva coincidono, rafforzando la funzione di garanzia dell'imposta preventiva⁹¹.

1.5.5. Gli aspetti pratici

Il nuovo disciplinamento si applica alle prestazioni imponibili la cui scadenza decorre dall'anno dell'entrata in vigore della modifica dell'ordinanza, ovvero dal 1° gennaio 2022. A partire da questa data, ogni contribuente deve presentare al proprio Cantone di domicilio un'istanza per il rimborso dell'imposta preventiva in proporzione alla sua quota.

Mentre il capoverso 1 dell'art 59 OIPrev, che disciplina la procedura di rimborso per le prestazioni gravate dall'imposta preventiva maturate prima del decesso dell'autore della successione, non ha subito modifiche

⁸⁹ DFF, Modifica OIprev, pag. 7.

⁹⁰ Per dovere di completezza, bisogna ricordare che il rimborso non compete soltanto al Cantone di domicilio del defunto; in determinate situazioni esso può rientrare tra i compiti dell'AFC, ad esempio quando il defunto ha il proprio domicilio all'estero.

⁹¹ DFF, Modifica OIprev, pag. 7.

rispetto al diritto vigente sino al 31 dicembre 2021, il capoverso 2, che disciplina il rimborso dell'imposta preventiva che deriva dalla sostanza facente parte di un'eredità indivisa e che matura dopo il decesso dell'autore della successione, ha introdotto le seguenti novità, riassunte schematicamente qui di seguito⁹²:

Tabella 1: Domande e risposte in merito alla modifica dell'OIPrev

(Fonte: DFF, Modifica OIprev, pag. 4 seg.)

	Risposta	Spiegazione
Cosa si deve indicare nella dichiarazione d'imposta?	<p>Gli eredi dichiarano, con decorrenza dalla data del decesso dell'autore della successione, oltre agli elementi usuali</p> <ul style="list-style-type: none"> • la sostanza: la loro quota successoria; • il reddito (in particolare i redditi gravati dell'imposta preventiva): la loro quota sui redditi provenienti dall'eredità. 	Corrisponde al diritto vigente.
Dove bisogna inviare la dichiarazione d'imposta?	Nel rispettivo Cantone di domicilio degli eredi	Corrisponde al diritto vigente sino al 31 dicembre 2021. A partire dal 1° gennaio 2022 la dichiarazione d'imposta e l'istanza di rimborso dovranno essere inoltrate allo stesso Cantone.
Dove vengono tassati i redditi gravati dell'imposta preventiva e la sostanza?	Nel rispettivo Cantone di domicilio degli eredi.	Corrisponde al diritto vigente sino al 31 dicembre 2021.
Chi deve soddisfare le condizioni per il rimborso?	Ogni erede per la propria quota successoria.	Corrisponde al diritto vigente sino al 31 dicembre 2021.

⁹² DFF, Modifica OIprev, pag. 9 seg.

Chi deve presentare l'istanza di rimborso?	A partire dal 1° gennaio 2022 ogni erede presenterà la propria istanza di rimborso.	In questo modo, ogni erede deve dimostrare di soddisfare le condizioni per il rimborso. Non è più necessario l'intervento di un rappresentante della comunità ereditaria che fornisca la prova per tutti gli eredi.
Dove bisogna presentare l'istanza di rimborso?	Nel rispettivo Cantone di domicilio dell'erede.	Questo Cantone può verificare facilmente se i redditi gravati dell'imposta preventiva e la sostanza sono stati indicati nella dichiarazione d'imposta. È così garantita la correttezza della decisione di rimborso.
Quale Cantone effettua il rimborso?	Il rispettivo Cantone di domicilio dell'erede.	Questo Cantone può verificare facilmente se i redditi gravati dell'imposta preventiva e la sostanza sono stati indicati nella dichiarazione d'imposta.
Quali possibilità di controllo ha il Cantone che effettua il rimborso?	Notifiche uniformi tra i Cantoni.	Cfr. capitolo 1.5.6

È opportuno precisare che le novità indicate nella Tabella 1 riguardano anche gli eredi di un autore della successione che al suo decesso non era assoggettato illimitatamente alle imposte in Svizzera. Con il diritto vigente sino al 31 dicembre 2021, questi casi erano disciplinati nel capoverso 4 (che viene abrogato con la modifica dell'OIPrev).

1.5.6. Lo scambio di informazioni tra i Cantoni

Affinché le novità suesposte riescano effettivamente ad ottimizzare la procedura per il rimborso dell'imposta preventiva in caso di eredità indivise, è essenziale che vi sia una fluida comunicazione tra i Cantoni (*i.e.* ultimo Cantone di domicilio del defunto e Cantoni di domicilio degli eredi). Questo aspetto è disciplinato dal nuovo capoverso 3 dell'art. 59

OIPrev. L'obiettivo è migliorare il sistema già in essere «*CH-Meldewesen*» per lo scambio di informazioni tra i Cantoni.

La notifica deve contenere i seguenti dati:

- le informazioni rilevanti sulla successione (valori patrimoniali, data del decesso, ecc.);
- il nome e l'indirizzo degli eredi; e
- la loro quota successoria.

Questo consente al Cantone di domicilio dell'erede di ricevere i dati sull'intera successione (tutti i valori patrimoniali) e non soltanto i dati sui redditi e sulla sostanza gravati dell'imposta preventiva. In questo modo si garantisce che il rispettivo Cantone di domicilio degli eredi disponga tempestivamente di tutte le informazioni necessarie per procedere a una corretta tassazione e a un corretto rimborso dell'imposta preventiva⁹³.

1.5.7. L'entrata in vigore

Il Consiglio federale ha stabilito che le modifiche all'OIPrev entrano in vigore il 1° gennaio 2022⁹⁴.

1.6. La proroga delle eccezioni vigenti nell'ambito dell'imposta preventiva per gli interessi derivanti da strumenti «too big to fail»

Le disposizioni «*too big to fail*», introdotte nel 2013 nella Legge federale sulle banche e le casse di risparmio (LBCR; RS 952.0), hanno lo scopo di evitare che in caso di crisi le banche di rilevanza sistemica⁹⁵, assoggettate alla sorveglianza dell'Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari (FINMA), debbano essere salvate con le imposte versate dai contribuenti⁹⁶.

⁹³ DFF, Modifica OIprev, pag. 10.

⁹⁴ DFF, Il Cantone di domicilio degli eredi sarà responsabile per l'imposta preventiva sull'eredità, Comunicato stampa, Berna, 3 febbraio 2021.

⁹⁵ Per banche di rilevanza sistemica, giusta l'art. 7 cpv. 1 LBCR, si intendono banche, gruppi finanziari e conglomerati finanziari dominati dal settore bancario il cui dissesto danneggerebbe notevolmente l'economia svizzera e il sistema finanziario svizzero.

⁹⁶ Messaggio del Consiglio federale concernente la modifica della legge federale sull'imposta preventiva (Strumenti «too big to fail»), n. 20.079, del 28 ottobre 2020, in:

Per ridurre le probabilità di dissesto e migliorare le possibilità di risanamento e liquidazione sono previste quattro misure: (i) l'aumento dei fondi propri, (ii) il miglioramento della liquidità, (iii) la pianificazione della stabilizzazione e del risanamento, e (iv) delle disposizioni particolari sulla liquidazione. Le prescrizioni relative alle prime due esigenze in materia di vigilanza prudenziale riguardano, in misura minore, anche le banche senza rilevanza sistemica.

Le banche possono soddisfare le esigenze prudenziali aumentando il capitale proprio, ad esempio attraverso l'emissione di azioni. Le banche di rilevanza sistemica devono soddisfare circa il 70% delle esigenze in materia di fondi propri necessari alla continuazione dell'attività ordinaria della banca attraverso tale capitale proprio. Per quanto riguarda il restante 30% e le esigenze relative ai fondi supplementari in grado di assorbire le perdite, il regime «*too big to fail*» prevede sostanzialmente tre strumenti⁹⁷:

- i «Contingent convertibles» (CoCos)⁹⁸;
- le obbligazioni «*write-off*»⁹⁹;
- le obbligazioni «*bail-in*»¹⁰⁰.

FF 2020 7607, pag. 7609 (cit.: Messaggio Too big to fail). Attualmente sono considerate banche di rilevanza sistemica l'UBS, il Credit Suisse, la Banca cantonale di Zurigo, il Gruppo Raiffeisen e la PostFinance.

⁹⁷ Messaggio Too big to fail, pag. 7610.

⁹⁸ Prestiti che al verificarsi di un evento determinante (cd. *trigger*) sono convertiti in capitale proprio (prevalentemente azioni) della banca in questione. Questo capitale può essere, in una certa misura, computato nei fondi propri conformemente alle esigenze normative. Tutte le banche possono utilizzare tali strumenti. Nella prima fase del regime «*too big to fail*», gli strumenti emessi erano i CoCos; attualmente sul mercato svizzero non esistono più.

⁹⁹ Vengono ammortizzate al verificarsi di un evento determinante. Con queste obbligazioni è altresì possibile soddisfare, in una certa misura, le esigenze normative in materia di fondi propri. Anche tali strumenti possono essere utilizzati da tutte le banche. In data 20 giugno 2020 (data in cui è stato pubblicato il Messaggio Too big to fail), Credit Suisse e UBS hanno in essere complessivamente obbligazioni «*write-off*» per circa 38 miliardi di CHF. Secondo la FINMA, bisogna attendersi a medio termine che questo volume diminuirà presumibilmente di circa 5-7 miliardi di CHF. Le altre tre banche di rilevanza sistemica hanno in essere complessivamente obbligazioni «*write-off*» per circa 3 miliardi di CHF, mentre tutti gli altri istituti finanziari nel loro insieme per circa 3,5 miliardi di CHF.

¹⁰⁰ Sono perlopiù prestiti obbligazionari che, in caso di (minaccia di) insolvenza, possono essere ridotti o convertiti in capitale proprio nell'ambito di una procedura di risana-

Secondo le prescrizioni in materia di vigilanza, le banche di rilevanza sistemica devono effettuare l'emissione di strumenti «*too big to fail*» da un'unità con sede in Svizzera. Considerata la necessità di fondi rispetto alle dimensioni della piazza finanziaria svizzera, non tutti possono essere collocati presso investitori nazionali. Per gli investitori esteri i suddetti strumenti sono più interessanti delle azioni, in particolare anche per motivi fiscali.

1.6.1. Il trattamento fiscale degli strumenti «too big to fail» e la necessità di prorogare le eccezioni precedentemente in vigore

L'art. 5 cpv. 1 lett. g LIP prevede delle eccezioni concernenti l'imposta preventiva sugli interessi derivanti dai *CoCos* e dalle obbligazioni «*write-off*». Con effetto dal 1° gennaio 2017 queste eccezioni sono state prorogate sino alla fine del 2021 ed è stata aggiunta un'eccezione per le obbligazioni «*bail-in*», anch'essa valida fino alla suddetta data di scadenza (art. 5 cpv. 1 lett. i LIP)¹⁰¹.

Parallelamente alle eccezioni introdotte nella LIP, quella prevista nella LTB per i *CoCos* convertiti in capitale proprio in caso di crisi è stata integrata con un'eccezione analoga per le obbligazioni «*bail-in*», applicabile dal 1° gennaio 2017 (art. 6 cpv. 1 lett. l e m LTB).

Inoltre, è stata introdotta con effetto dal 1° gennaio 2019 una disposizione relativa all'imposta sull'utile sia nell'art. 70 cpv. 6 LIFD che nel-

mento avviata dalla FINMA. Per questi prestiti non sussiste un *trigger* predefinito, ma è la FINMA a decidere in merito alla conversione o all'ammortamento. Le obbligazioni «*bail-in*» permettono di soddisfare le esigenze relative ai fondi supplementari in grado di assorbire le perdite. Queste esigenze si applicano attualmente soltanto alle banche di rilevanza sistemica. Nel mese di giugno 2020, Credit Suisse e UBS avevano in essere complessivamente obbligazioni «*bail-in*» per circa 74 miliardi di CHF. Secondo stime della FINMA, nei prossimi 3-4 anni il loro volume potrebbe aumentare di ulteriori 20-25 miliardi di CHF. Sempre secondo la FINMA, è probabile che le altre banche di rilevanza sistemica soddisferanno le esigenze relative ai fondi in grado di assorbire le perdite soprattutto attraverso altri meccanismi (ad esempio le garanzie dello Stato, che vengono computate nei fondi supplementari in grado di assorbire le perdite).

¹⁰¹ Fino al momento di un'eventuale conversione gli strumenti «*too big to fail*» costituiscono in genere delle obbligazioni, i cui interessi sarebbero soggetti all'imposta preventiva. Nell'interesse della stabilità finanziaria, è tuttavia cresciuta la necessità di emettere questi strumenti in Svizzera e di assoggettarli al diritto svizzero

l'art. 28 cpv. 1^{quater} LAID. Per evitare che l'emissione di strumenti «*too big to fail*» abbia ripercussioni sull'imposizione dei redditi di partecipazioni, il calcolo della riduzione per partecipazioni della società madre di banche di rilevanza sistemica viene adeguato in modo mirato. Anche in caso di emissione di strumenti «*too big to fail*» o di trasferimento di fondi, l'onere dell'imposta sull'utile sui redditi di partecipazioni rimane invariato rispetto a quello risultante prima dell'emissione degli strumenti¹⁰².

In assenza di una proroga delle eccezioni suesposte, gli interessi derivanti dagli strumenti «*too big to fail*» la cui emissione fosse stata successiva al 1° gennaio 2022, sarebbero stati soggetti all'imposta preventiva. Per le banche sarebbe quindi stato molto più difficile e costoso raccogliere fondi. Infatti, molti investitori internazionali non avrebbero accettato la ritenuta dell'imposta preventiva e, pur potendo far valere il rimborso di tale imposta in virtù di una convenzione contro le doppie imposizioni (CDI), sarebbero passati ad altri prodotti qualora l'importo dell'imposta preventiva non sarebbe stato compensato da tassi d'interesse più elevati.

La proroga delle eccezioni permette, pertanto, alle banche di soddisfare le esigenze del regime «*too big to fail*» evitando che i costi derivanti da tale capitalizzazione risultino elevati a causa dell'imposta preventiva.

Con l'entrata in vigore della riforma dell'imposta preventiva¹⁰³, la proroga in parola prevista nella LIP per gli interessi derivanti da strumenti «*too big to fail*» diverrebbe priva d'oggetto, dal momento che verrebbero create condizioni quadro competitive per tutti i prestiti e, quindi, anche per gli strumenti «*too big to fail*». Tuttavia, dato che il progetto non è

¹⁰² Messaggio Too big to fail, pag. 7611.

¹⁰³ Nella seduta del 14 aprile 2021, il Consiglio federale ha licenziato il Messaggio n. 21.024 concernente una modifica della Legge federale sull'imposta preventiva (rafforzamento del mercato dei capitali di terzi), in: FF 2021 976. Nel contempo, ha avviato la procedura di consultazione relativa all'estensione della procedura di notifica all'interno di un gruppo nell'ambito dell'imposta preventiva. La riforma prevede l'abolizione dell'imposta preventiva sugli interessi svizzeri, ad eccezione di quelli derivanti da averi di persone fisiche domiciliate in Svizzera. A seguito della riforma si prevede che le emissioni di obbligazioni finora effettuate all'estero in futuro avverranno sempre più spesso dalla Svizzera. In questo modo è possibile rafforzare il mercato svizzero dei capitali di terzi.

stato evaso dalle Camere federali entro la fine del 2021, nell'interesse della stabilità finanziaria il legislatore ha deciso di prorogare fino al 31 dicembre 2026 la validità delle disposizioni derogatorie.

Il termine di 5 anni è da ritenersi ragionevole se si tiene conto dei risultati della consultazione e corrisponde alla durata dell'ultima proroga e dovrebbe permettere alle Camere federali di dibattere in modo adeguato la riforma dell'imposta preventiva (rafforzamento del mercato dei capitali di terzi).

La facoltà della Confederazione di riscuotere un'imposta preventiva sul reddito dei capitali mobili si fonda sull'art. 132 cpv. 2 della Costituzione federale (Cost.; RS 101). I requisiti posti dall'art. 127 Cost. si applicano anche alla riscossione dell'imposta preventiva. La LIP disciplina in particolare l'oggetto e il soggetto dell'imposta. Tutti questi principi sono osservati. Le eccezioni sono oggettivamente giustificate poiché gli strumenti *«too big to fail»* servono a mantenere la stabilità del mercato finanziario svizzero¹⁰⁴. Ne consegue che la proroga (limitata nel tempo) per il trattamento privilegiato riservato a questi strumenti rispetto alle altre obbligazioni societarie è nell'interesse pubblico ed è, quindi, conforme alla Costituzione.

¹⁰⁴ Messaggio Too big to fail, pag. 7614 seg.

2. Legislazione cantonale

2.1. *L'adeguamento della Legge tributaria cantonale alla Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa*

2.1.1. *L'obbligo di adeguare il diritto cantonale a quello federale superiore*

Il 16 dicembre 2016, le Camere federali hanno approvato la Legge federale concernente la revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa¹⁰⁵. Lo scopo di questa legge consiste nell'evitare o quanto meno attenuare le disparità di trattamento tra le persone tassate secondo la procedura ordinaria e quelle assoggettate all'imposta alla fonte. Ai fini dell'imposta federale diretta, il Consiglio federale ne ha stabilito l'entrata in vigore con effetto al 1° gennaio 2021¹⁰⁶. La stessa data d'entrata in vigore vale anche ai fini delle imposte cantonali, poiché l'art. 72v LAID stabilisce per i Cantoni l'obbligo di adeguare la loro legislazione per la data d'entrata in vigore della modifica del 16 dicembre 2016, cioè il 1° gennaio 2021.

2.1.2. *Le modifiche in breve*

Le persone con domicilio o dimora fiscale nel Canton Ticino assoggettate all'imposta alla fonte il cui reddito lordo annuo da attività lucrativa supera i CHF 120 000 sono sottoposte ad una tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria. Lo stesso dicasi quanto queste persone ritraggono redditi d'altra fonte che non soggiacciono all'imposta alla fonte, indipendentemente dal limite di cui sopra. Inoltre, queste persone hanno pure il diritto di richiedere una tassazione ordinaria ulteriore, benché il loro reddito da attività lucrativa non superi tale soglia. Una volta tassati ordinariamente, questa forma di tassazione li vincola anche per gli anni successivi.

¹⁰⁵ RU 2018 1813. Questa legge è già stata commentata in questa stessa rivista. Si veda SAMUELE VORPE, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in: *RtiD II-2017*, pagg. 563-617, pag. 581 segg.

¹⁰⁶ DFF, *Entrata in vigore nel 2021 delle modifiche dell'imposizione alla fonte*, Comunicato stampa, Berna, 11 aprile 2018.

In altre parole, il termine «tassazione ordinaria ulteriore» significa che ha luogo un primo assoggettamento alla tassazione alla fonte e, in seguito, a quella ordinaria. In tal caso, l'imposta riscossa alla fonte costituisce una forma di acconto al pagamento delle imposte e non è mai definitiva.

La richiesta di una tassazione ordinaria ulteriore può essere presentata anche dai cd. «quasi residenti», vale a dire da persone senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera che realizzano il proprio reddito essenzialmente mediante un'attività esercitata nel nostro Paese. I redditi di fonte svizzera devono essere pari ad almeno il 90% dei redditi mondiali. La parità di trattamento di questa categoria di persone è stata imposta da una sentenza del Tribunale federale, del 26 gennaio 2010, che ha esaminato per la prima volta la compatibilità del regime svizzero di imposizione alla fonte con l'Accordo sulla libera circolazione delle persone che la Svizzera ha concluso con l'Unione europea (ALC; RS 0.142.112.681)¹⁰⁷.

2.1.3. La tassazione delle persone residenti

Le persone residenti, senza permesso di domicilio (cd. permesso C) con domicilio o dimora fiscale nel Cantone, sono assoggettate all'imposta alla fonte per il loro reddito da attività lucrativa dipendente, eccettuati gli conseguiti secondo la procedura di conteggio semplificata di cui all'art. 37a della Legge tributaria del Canton Ticino (LT; RL 640.100) (art. 104 cpv. 1 LT)¹⁰⁸. L'assoggettamento alla fonte decade per i coniugi, che vivono in comunione domestica, se uno di loro possiede la nazionalità svizzera (art. 104 cpv. 2 LT)¹⁰⁹.

¹⁰⁷ DTF 136 II 241. Cfr. Messaggio del Consiglio di Stato del Canton Ticino sull'adeguamento della Legge tributaria cantonale alla legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, n. 7883, del 9 settembre 2020 (cit.: Messaggio Imposizione alla fonte).

¹⁰⁸ L'art. 104 cpv. 1 LT è stato oggetto di una revisione redazionale. Esso rimane invariato dal punto di vista materiale. L'ultimo periodo della versione previgente dell'art. 104 cpv. 1 è stato spostato nel nuovo art. 106 cpv. 2 (rispettivamente nel nuovo art. 111 cpv. 2 per i non residenti). Per contro, la procedura di conteggio semplificata secondo l'articolo 37a non è toccata dalla revisione.

¹⁰⁹ Rispetto al diritto previgente, la disposizione del capoverso 2 è stata formulata al contrario.

La novità per questa categoria di contribuenti è da ricercare nell'art. 108 LT, che permette loro di far capo alla tassazione ordinaria ulteriore. Quest'ultima può essere obbligatoria o su richiesta.

a) La tassazione ordinaria ulteriore «obbligatoria»

L'obbligatorietà della tassazione ordinaria ulteriore è stabilita al capoverso 1 dell'art. 108 LT. Secondo la lettera *a*, se i redditi lordi assoggettati all'imposta alla fonte di un residente superano un determinato importo – stabilito dal Consiglio di Stato in base all'art. 108 cpv. 2 LT –, il contribuente è assoggettato obbligatoriamente alla procedura della tassazione ordinaria ulteriore. L'art. 7 cpv. 1 del Regolamento sull'imposta alla fonte, nel quadro della legge tributaria (RFLT; RL 640.120), fissa questo importo per l'imposta cantonale e prevede attualmente che la tassazione ordinaria ulteriore deve essere effettuata obbligatoriamente per le persone assoggettate all'imposta alla fonte con domicilio o dimora fiscale in Svizzera, il cui reddito lordo annuo da attività lucrativa dipendente è pari o superiore a CHF 120 000 (importo analogo a quello applicabile all'imposta federale diretta)¹¹⁰.

Per la determinazione dell'importo minimo nel caso di coniugi che vivono in comunione domestica (art. 108 cpv. 3 LT)¹¹¹, i redditi lordi da attività lucrativa dipendente da essi conseguiti non vengono sommati. Pertanto, se il reddito lordo di un coniuge ammonta ad almeno CHF 120 000 nel corso di un anno fiscale vi è l'obbligo della tassazione ordinaria ulteriore per entrambi (art. 7 cpv. 3 RFLT). In caso di assoggettamento inferiore a un anno, per calcolare l'importo minimo i redditi salariali lordi periodici sono convertiti in un reddito su 12 mesi e a questo vengono aggiunte le componenti salariali lorde aperiodiche non convertite (art. 7 cpv. 5 RFLT). Se i coniugi divorziano oppure si separano legalmente o di fatto, la tassazione ordinaria ulteriore è mantenuta sino alla fine del-

¹¹⁰ Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 4.

¹¹¹ I coniugi che vivono in comunione domestica non sono assoggettati all'imposta alla fonte se uno di essi ha la cittadinanza svizzera o possiede il permesso di domicilio. Se il coniuge con cittadinanza svizzera o permesso di domicilio è residente all'estero con domicilio separato, il lavoratore residente e operante in Svizzera rimane assoggettato all'imposta alla fonte (cfr. Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 4).

l'assoggettamento all'imposta alla fonte, anche se il reddito lordo è temporaneamente o durevolmente inferiore all'importo minimo di CHF 120 000 (art. 7 cpv. 4 RFLT)¹¹².

Secondo la lettera *b* dell'art. 108 cpv. 1 LT, l'obbligatorietà si impone anche quando il contribuente consegue proventi non imponibili alla fonte. Il nuovo diritto cancella la cd. tassazione complementare prevista in questi casi (previgente art. 122 LT). Per i contribuenti residenti con redditi e sostanza che non sottostanno all'imposta alla fonte viene, quindi, applicata una sola modalità di tassazione. I contribuenti, che finora erano tassati con la tassazione ordinaria complementare, con il nuovo diritto vengono assoggettati obbligatoriamente, per la totalità dei loro proventi, alla tassazione ordinaria ulteriore. L'imposta alla fonte già ritenuta sul reddito da attività lucrativa viene in seguito computata senza interessi nell'importo dell'imposta dovuta secondo la procedura ordinaria (art. 108 cpv. 6 LT)¹¹³.

Sono considerati redditi non imponibili alla fonte, in particolare, i redditi da attività lucrativa indipendente, gli alimenti e i contributi di mantenimento, le rendite per orfani, le rendite per vedovi e i ricavi da sostanza mobiliare o immobiliare. In questi casi la persona assoggettata all'imposta alla fonte è tenuta a richiedere all'autorità fiscale i moduli per la dichiarazione d'imposta entro il 31 marzo dell'anno fiscale successivo a quello della scadenza della prestazione (art. 108 cpv. 4 LT)¹¹⁴. La tassazione ordinaria ulteriore si applica sino alla fine dell'assoggettamento all'imposta alla fonte (art. 108 cpv. 5 LT).

b) La tassazione ordinaria ulteriore «su richiesta»

La tassazione ordinaria ulteriore è ammessa anche secondo i disposti dell'art. 109 LT. In tal caso non siamo in presenza di una «obbligatorietà» data dalla legge, bensì di una possibilità accordata al contribuente residente di avvalersi, di sua spontanea iniziativa, della tassazione ordinaria.

¹¹² Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 4.

¹¹³ Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 5.

¹¹⁴ Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 5. L'imposta alla fonte è dovuta alla scadenza della prestazione imponibile.

Da qui il termine «su richiesta». Questa facoltà è data allorché il contribuente non raggiunge il reddito lordo da attività lucrativa dipendente di CHF 120 000 (art. 109 cpv. 1 LT). La richiesta, che vincola anche il coniuge che vive in comunione domestica con il richiedente (art. 109 cpv. 2 LT), deve essere presentata entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello fiscale o, in caso di partenza dalla Svizzera, entro il momento della notificazione (art. 109 cpv. 3 LT).

Una volta ottenuta la tassazione ordinaria ulteriore, questa vincola il contribuente fino al termine dell'assoggettamento all'imposta alla fonte (art. 109 cpv. 5 LT in combinato disposto con art. 108 cpv. 5 LT). Non è quindi possibile rinunciare alla tassazione ordinaria ulteriore nei periodi fiscali successivi.

Come indicato dal Messaggio governativo, il contribuente che presenta una richiesta tempestiva e corretta deve essere cosciente anche delle eventuali conseguenze negative del suo atto. Infatti, la richiesta non può più essere ritirata e, se il debito fiscale accertato nella procedura di tassazione ordinaria dovesse risultare superiore all'imposta ritenuta alla fonte, egli sarà chiamato nuovamente alla cassa¹¹⁵.

Per quanto riguarda i contribuenti residenti che rinunciano a presentare una richiesta, l'imposta alla fonte continua a costituire un onere definitivo con effetto liberatorio¹¹⁶.

2.1.4. La tassazione delle persone non residenti

La principale novità della revisione legislativa è quella concernente la possibilità per le persone senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera di avvalersi della tassazione ordinaria. La modifica legislativa codifica la giurisprudenza del Tribunale federale sui «quasi» residenti¹¹⁷. L'Alta Corte ha stabilito che le persone assoggettate all'imposta alla fonte che

¹¹⁵ Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 6.

¹¹⁶ Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 6.

¹¹⁷ DTF 136 II 241. Per un approfondimento si vedano SAMUELE VORPE/PAOLO ARGINELLI, L'imposizione dei «quasi residenti» in Svizzera. Considerazioni critiche, in: RtiD II-2014, pagg. 677-721.

non hanno domicilio o dimora fiscale in Svizzera, ma che in Svizzera ritraggono oltre il 90% dei loro proventi mondiali, hanno diritto alle stesse deduzioni delle persone assoggettate alla tassazione ordinaria¹¹⁸. Il nuovo art. 118 cpv. 1 LT prevede che le persone fisiche non residenti possono richiedere, entro il 31 marzo dell'anno successivo al corrispondente periodo fiscale, una tassazione ordinaria ulteriore se:

- 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 Svizzera¹¹⁹; o
- c) siffatta tassazione è necessaria per far valere deduzioni previste in convenzioni intese ad evitare la doppia imposizione (CDI)¹²⁰.

Questa richiesta può essere effettuata per ogni periodo fiscale (art. 118 cpv. 1 LT). Ciò significa che la persona non residente non rimane affatto vincolata alla tassazione ordinaria ulteriore per i periodi fiscali successivi, ma deve sempre farne esplicita richiesta¹²¹. Tuttavia, una volta pre-

¹¹⁸ La soglia del 90% è stata codificata all'art. 16 cpv. 1 RFLT. Nell'ambito della procedura di tassazione l'Ufficio delle imposte alla fonte e del bollo verifica se la persona assoggettata all'imposta alla fonte nell'anno fiscale soddisfa le condizioni della «quasi» residenza. A tal fine, determina secondo gli artt. 15-17 e 19-22 LT dapprima i proventi lordi mondiali e, in seguito, la quota dei proventi lordi imponibili in Svizzera (art. 16 cpv. 2 RFLT). Nella verifica vanno considerati anche i proventi del coniuge, così come il valore locativo dell'abitazione sita all'estero (Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 6).

¹¹⁹ Se un contribuente assoggettato all'imposta alla fonte non adempie le condizioni di cui alla lett. a), ma in ragione di proventi complessivi più bassi non è assoggettato all'imposta nello Stato di domicilio, per cui la sua situazione personale e familiare non può essere presa in considerazione, è competenza dello Stato di lavoro farsene carico. In questo caso la situazione risulta infatti paragonabile a quella di un contribuente domiciliato nel Cantone, poiché il contribuente consegue i suoi proventi imponibili prevalentemente esercitando un'attività nello Stato di lavoro (Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 17).

¹²⁰ Si tiene conto del fatto che la Svizzera si è impegnata in numerose CDI ad ammettere in deduzione, per i lavoratori senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera, i contributi al sistema previdenziale dell'altro Stato contraente, analogamente a quanto previsto per i contributi al sistema previdenziale svizzero (Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 17).

¹²¹ Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 7.

sentata, la richiesta non può più essere ritirata, per il periodo fiscale in questione (art. 16 cpv. 1 RFLT).

L'imposta trattenuta alla fonte costituisce un acconto che viene computato senza interessi sull'imposta definitiva (art. 118 cpv. 2 LT).

Per i non residenti, che non soddisfano le condizioni della quasi residenza, l'imposta alla fonte ha effetto definitivo e liberatorio¹²². Chi, in qualità di non residente, richiede deduzioni supplementari (non comprese nella tariffa dell'imposta alla fonte) è tenuto a far valere tali spese nel suo Stato di residenza. Ciò vale in particolare per le spese professionali e i contributi previdenziali del secondo pilastro che superano gli importi forfettari presi in considerazione nelle tariffe dell'imposta alla fonte, nonché tutte le altre deduzioni. Le eventuali disposizioni disciplinate nelle CDI costituiscono eccezioni¹²³. Di conseguenza con il nuovo diritto non è più possibile per il non residente far valere le correzioni della tariffa dell'imposta alla fonte a posteriori.

Si osserva, infine, che l'art. 119 LT permette all'autorità fiscale di procedere d'ufficio a una tassazione ordinaria ulteriore nei confronti dei non residenti.

2.1.5. L'obbligatorietà dell'applicativo ufficiale IFonte

L'art. 121 cpv. 1 lett. d LT introduce l'obbligo per il debitore della prestazione di allestire, tramite l'applicativo ufficiale *IFonte*, i conteggi corrispondenti e trasmetterli per via elettronica all'indirizzo dell'autorità fiscale competente, nonché consentire a quest'ultima la consultazione di tutti i documenti utili al controllo della riscossione dell'imposta. Questo nuovo obbligo si impone a partire dal periodo fiscale 2022, come previsto dalla norma transitoria di cui all'art. 315 cpv. 1 LT. L'uso del cartaceo sarà, quindi, possibile ancora (e soltanto) per il periodo fiscale 2021.

A contare dal 2022 la provvigione riconosciuta ai debitori della prestazione che utilizzano l'applicativo ufficiale *IFonte* verrà modificata e portata all'1,5% (prima pari al 2%). Per le prestazioni in capitale, l'art. 120

¹²² Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 7.

¹²³ Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 7.

cpv. 7 LT prevede, tuttavia, che la provvigione di riscossione debba essere pari all'1% dell'ammontare complessivo dell'imposta alla fonte, introducendo un tetto massimo per le prestazioni in capitale di CHF 50 per ogni prestazione in capitale per quanto concerne l'imposta alla fonte di Confederazione, Cantone e Comune¹²⁴.

2.1.6. Le modifiche concernente l'imposizione degli artisti, sportivi e conferenzieri

Il capoverso 3 dell'art. 112 LT stabilisce che gli artisti hanno diritto a una riduzione forfettaria del 50% dei proventi lordi per i costi di conseguimento del reddito (lett. a), mentre per gli sportivi e i conferenzieri, non residenti la riduzione viene stabilita nel 20% dei proventi lordi (lett. b).

Questo importo forfettario copre tutte le spese, anche nel caso di spese più elevate che in futuro non sarà più possibile dedurre¹²⁵.

2.1.7. Le modifiche concernente l'imposizione degli amministratori

La trattenuta d'imposta alla fonte viene applicata con il nuovo diritto (art. 113 cpv. 1 LT) anche alle indennità versate a un terzo, anziché a un membro dell'amministrazione o della direzione domiciliato all'estero. In tal modo esse sono equiparate ai proventi e alle indennità tassati alla fonte che non sono pagati agli artisti, agli sportivi o ai conferenzieri domiciliati all'estero, ma a un terzo che ha organizzato la loro attività¹²⁶.

2.1.8. La competenza dei Cantoni per tassare

Per quanto riguarda le persone residenti sottoposte a tassazione ordinaria ulteriore di cui all'art. 108 LT, l'art. 121 cpv. 4 lett. a LT attribuisce al

¹²⁴ Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 9.

¹²⁵ Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 16.

¹²⁶ Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 16. Si veda l'esempio proposto nel Messaggio governativo a pag. 16: i signori A. e B. hanno il domicilio fiscale in Germania. La X. SA in Canton Ticino 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.

Cantone di domicilio o dimora fiscale al 31 dicembre o di fine assoggettamento la competenza esclusiva di tassare per tutto il periodo fiscale. In caso di dimoranti settimanali domiciliati all'estero, competente è il Cantone in cui hanno la dimora settimanale alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento (art. 121 cpv. 4 lett. c LT).

Per questi soggetti, che sottostanno alla tassazione ordinaria ulteriore, non è più ammesso, in caso di cambiamento di domicilio o dimora fiscale, il sistema di tassazione proporzionale (cd. imposizione *pro rata temporis*) secondo il vecchio art. 122 cpv. 4 LT¹²⁷. Di conseguenza, i Cantoni che hanno riscosso eventuali importi di imposta alla fonte devono riversarli al Cantone in cui il contribuente ha domicilio o dimora fiscale alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento (art. 121 cpv. 5 LT)¹²⁸. Ai fini dell'imposta comunale, la competenza è attribuita al Comune di domicilio o dimora fiscale alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento (art. 122 cpv. 1 LT)¹²⁹.

Se le persone residenti non sottostanno alla tassazione ordinaria ulteriore e, quindi, il loro reddito da attività lucrativa è assoggettato all'imposta alla fonte, il diritto di tassare compete al Cantone in cui la persona ha domicilio o dimora fiscale alla scadenza della prestazione imponibile (art. 121 cpv. 1 lett. a LT). Il nuovo art. 240 cpv. 4 LT precisa che la trattenuta dell'imposta alla fonte scade al momento del pagamento, del versamento, del bonifico, dell'accredito o della compensazione della prestazione imponibile. Pertanto, quando si ha a che fare con persone residenti senza tassazione ordinaria ulteriore, rimane applicabile il principio di tassazione *pro rata temporis* in caso di cambiamento di domicilio o dimora fiscale all'interno della Svizzera.

¹²⁷ La modifica si è imposta a seguito di una decisione del Tribunale federale che ha ritenuto il sistema di imposizione proporzionale discriminatorio e contrario all'ALC (DTF 140 II 167 = StR 69/2014, pag. 316 segg). Cfr. tuttavia anche la sentenza CDT n. 80.2020.64 del 9 febbraio 2021, in: RtiD II-2021 N. 6t.

¹²⁸ Sul tema si veda DANIEL DE VRIES REILINGH, Les nouvelles compétences intercantionales et territoriales en matière d'impôts à la source, in: NF 3/2021, pagg. 151-154.

¹²⁹ Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 10.

Per quanto riguarda, invece, le persone «quasi» residenti l'art. 121 cpv. 4 lett. *b* LT attribuisce la competenza impositiva al Cantone nel quale esercitano la loro attività lucrativa alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento.

Con riferimento alle persone non residenti, ovvero coloro che non hanno domicilio o dimora fiscale nel Cantone (artt. 110 e 113-117 LT, cioè frontalieri, dimoranti settimanali e dimoranti di breve durata domiciliati all'estero, nonché amministratori, creditori ipotecari, beneficiari di prestazioni previdenziali e delle partecipazioni di collaboratore), il prelievo dell'imposta alla fonte avviene da parte del Cantone in cui il debitore della prestazione imponibile ha domicilio o dimora fiscale oppure sede o amministrazione alla scadenza della prestazione imponibile (art. 121 cpv. 1 lett. *b* LT).

Per la tassazione ordinaria ulteriore dei lavoratori frontalieri con rientro giornaliero, l'art. 276 cpv. 2 LT stabilisce che per questa categoria di contribuenti l'imposta comunale deve corrispondere all'ammontare dell'imposta cantonale base e non a quella calcolata sul moltiplicatore comunale medio.

Infine, per artisti, sportivi e conferenzieri (art. 112 LT), competente è il Cantone nel quale viene svolta l'attività (art. 121 cpv. 1 lett. *c* LT).

2.1.9 L'imposizione dei contributi AVS non rimborsati

Il nuovo art. 105 cpv. 2 lett. *c* LT elimina una lacuna nell'imposizione dei contributi AVS. Come evidenziato dal Consiglio di Stato, attualmente i cittadini di Stati che non hanno concluso convenzioni di sicurezza sociale con la Svizzera possono richiedere il rimborso, senza interessi, dei loro contributi AVS, purché abbiano lasciato definitivamente la Svizzera e versato contributi per almeno un anno (art. 18 cpv. 3 della Legge federale sull'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti [LAVS; RS 831.10]). Siccome i contributi AVS rimborsati non venivano assoggettati all'imposta alla fonte, nonostante la loro deducibilità dal reddito imponibile, con la nuova lettera *c* all'art. 105 cpv. 2 LT si stabilisce espressamente l'imponibilità di queste prestazioni¹³⁰.

¹³⁰ Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 11 seg.

2.1.10. Altre modifiche di poco conto o redazionali

La revisione legislativa contempla anche modifiche di poco conto o di carattere redazionale. Si rimanda al Messaggio governativo per ulteriori informazioni¹³¹. Tra queste si segnalano, in particolare, la struttura delle aliquote della ritenuta d'imposta alla fonte per i lavoratori residenti (art. 107 LT) e i lavoratori non residenti (art. 111 LT), la rappresentanza e il recapito obbligatori (artt. 200a e 209a LT), la decisione di assoggettamento all'imposta alla fonte (art. 210 LT), la possibilità di riscuotere in casi eccezionali l'imposta alla fonte direttamente dal contribuente (art. 211 cpv. 3 LT) e il riparto del gettito dell'imposta alla fonte tra i Comuni interessati (art. 277 cpv. 3^{bis} LT).

2.1.11. L'entrata in vigore

Le disposizioni di adeguamento della LT alla Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa sono entrate in vigore il 1° gennaio 2021¹³².

2.2. L'adeguamento della Legge tributaria cantonale alla giurisprudenza federale nell'ambito della deduzione per la cura dei figli prestata da terzi

La deduzione per la cura dei figli prestata da terzi è stata introdotta nella LT in data 1° gennaio 2012 in ottemperanza della Legge federale sullo sgravio fiscale delle famiglie con figli del 25 settembre 2009, la quale ha ancorato nella LAID e nella LIFD la possibilità per i genitori di dedurre le spese di accudimento dei figli¹³³.

Per avvalersi della deduzione per la cura dei figli prestata da terzi, la norma legale di riferimento prevede che debbano essere adempite cumulativamente le seguenti condizioni¹³⁴:

¹³¹ Cfr. Messaggio Imposizione alla fonte, pag. 12 segg.

¹³² BU 4/2021 15, pag. 25.

¹³³ RU 2010 455.

¹³⁴ Messaggio del Consiglio di Stato del Canton Ticino, Modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT). Adeguamento della Legge tributaria alla recente giurispru-

- il figlio dev'esser d'età inferiore ai 14 anni;
- il figlio deve vivere nella stessa comunione domestica del contribuente al cui sostentamento provvede e;
- la spesa dev'esser comprovata e avere un nesso di causalità diretta con l'attività lucrativa, la formazione o l'incapacità di guadagno (con contemporanea incapacità di custodia).

Non essendo assimilabili a delle spese professionali, la deduzione delle spese per la cura dei figli prestata da terzi è stata concepita dal legislatore federale come deduzione generale fissando un limite massimo deducibile di CHF 10 100 ai fini dell'imposta federale diretta (cfr. art. 33 cpv. 3 LIFD) e lasciando ai Cantoni la facoltà di stabilire liberamente l'importo massimo deducibile ai fini dell'imposta cantonale (cfr. art. 9 cpv. 2 lett. *m* LAID).

In questo senso, il Gran Consiglio ticinese aveva deciso di introdurre una deduzione scalare con un limite massimo di CHF 10 000 per i contribuenti con reddito netto imponibile inferiore o uguale a CHF 80 000 e un limite massimo, più restrittivo, di CHF 5500 per i contribuenti con un reddito netto imponibile superiore a tale soglia (art. 32 cpv. 3 LT e, dal 1° gennaio 2016, art. 32a LT del medesimo tenore)¹³⁵, contrariamente agli intendimenti del Governo, che nel suo Messaggio aveva proposto un limite massimo deducibile per le spese comprovate per la cura di figli prestata da terzi pari a CHF 5500¹³⁶.

Nonostante in sede di esame del Messaggio n. 6481 il Consiglio di Stato e la minoranza della Commissione speciale in materia tributaria avessero avuto modo di segnalare le criticità giuridiche legate alla compatibilità della deduzione scalare con il diritto superiore e con il principio costitu-

denza federale nell'ambito della deduzione per la cura dei figli prestata da terzi, n. 7922, dell'11 novembre 2020, pag. 1 (cit.: Messaggio sulla deduzione per la cura dei figli prestata da terzi).

¹³⁵ Il reddito che fa stato per il calcolo della deduzione è il reddito dopo le deduzioni di cui agli artt. 25 a 32 LT.

¹³⁶ Messaggio del Consiglio di Stato del Canton Ticino, Progetto di modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT). Sgravi fiscali delle famiglie con figli, n. 6481, del 23 marzo 2020, pag. 5.

zionale della parità di trattamento, la deduzione scalare fu poi approvata dal Gran Consiglio¹³⁷.

2.2.1. Una norma incompatibile con il diritto superiore e con i principi costituzionali

Chiamato a statuire su un ricorso in materia di diritto pubblico presentato da un contribuente (il cui reddito netto imponibile superava la soglia di CHF 80 000) che contestava l'applicazione della limitazione a CHF 5500 dell'importo deducibile per spese di accudimento dei figli, il Tribunale federale ha accolto il ricorso del ricorrente giudicando la deduzione regressiva prevista dall'art. 32a LT come contraria al diritto federale superiore e al principio dell'uguaglianza giuridica¹³⁸.

La decisione di differenziare gli importi deducibili è stata giudicata incompatibile con le deduzioni generali elencate in maniera esaustiva dall'art. 9 cpv. 2 LAID. L'Alta Corte ha precisato che le deduzioni generali non mirano ad equilibrare il carico fiscale tra diversi gruppi di contribuenti, come succede per le deduzioni sociali, bensì a compensare spese reali, causate dalla cura prestata da terzi a figli con meno di 14 anni¹³⁹.

L'Alta Corte ha inoltre giudicato la deduzione regressiva, lesiva del principio costituzionale dell'uguaglianza giuridica in quanto gli oneri per la cura dei figli da parte di terzi riducono la capacità economica dei contribuenti indistintamente, in ogni fascia di reddito di modo che – a parità di spese sostenute – anche le deduzioni riconosciute in relazione a tali spese devono essere le medesime.

Considerato come nel suo ricorso il contribuente (il cui reddito netto imponibile superava CHF 80 000) avesse sollevato la censura della violazione del principio costituzionale dell'uguaglianza invocando la deduzione massima prevista dell'art. 32a lett. a pari a CHF 10 000, il Tribu-

¹³⁷ La norma relativa alla deduzione scalare (art. 32 cpv. 3 LT e successivamente art 32a LT) è entrata in vigore il 1° gennaio 2012 e da allora la deduzione per spese di accudimento dei figli è stata concessa in modo inversamente proporzionale al reddito.

¹³⁸ Cfr. sentenza TF n. 2C_256/2018 del 14 settembre 2020.

¹³⁹ IVAN BOTTINELLI, L'Alta Corte si è espressa contro la deduzione regressiva per le spese per la cura prestata da terzi ai figli, in: NF 3/2021, pagg. 179-182.

nale federale, giudicando la distinzione degli importi deducibili per spese di cura da parte di terzi come contraria al diritto federale superiore e al principio costituzionale dell'uguaglianza giuridica, ha statuito che al ricorrente dovesse essere concessa una deduzione fino ad un massimo di CHF 10 000, come da lui postulato, alla stessa stregua dei contribuenti con reddito inferiore o uguale a CHF 80 000.

Ne consegue che, essendo stata la lett. *b* dell'art. 32a LT giudicata incostituzionale dall'Alta Corte, a tutti i casi ancora aperti si dovrà applicare l'importo massimo deducibile di CHF 10 000 previsto dalla lett. *a*, a prescindere dal reddito netto imponibile del contribuente.

2.2.2. La sostituzione della deduzione scalare con un unico limite massimo deducibile

Tenuto conto dell'incompatibilità con il diritto superiore e con il principio costituzionale della parità di trattamento dell'attuale disposizione riguardante la cura dei figli prestata da terzi, il Consiglio di Stato ha ritenuto opportuno procedere ad adeguare l'art. 32a LT, sostituendo la deduzione scalare con un unico limite massimo deducibile riprendendo la proposta di CHF 5500, contenuta nel Messaggio n. 6481 del 23 marzo 2011. Trattandosi di una modifica legislativa a detrimento dei contribuenti, la norma non poteva entrare in vigore con effetto retroattivo. Considerato come un atto normativo possa entrare in vigore soltanto alla scadenza del termine referendario di 60 giorni e constatata l'impossibilità di far entrare in vigore la nuova disposizione entro il 1° gennaio 2021 senza ledere il principio del divieto della retroattività delle norme, il nuovo limite massimo deducibile entrerà in vigore unicamente a partire dal 1° gennaio 2022¹⁴⁰.

Ciò significa concretamente che, per tutte le tassazioni ancora aperte e fino al periodo fiscale 2021, deve essere applicata la sentenza del Tribunale federale che prevede il riconoscimento di un importo massimo deducibile di CHF 10 000 per le spese comprovate per la cura dei figli prestata da terzi, indipendentemente dall'entità dei redditi netti imponibili (cfr. *supra*).

¹⁴⁰ Messaggio sulla deduzione per la cura dei figli prestata da terzi, pag. 3.

2.3. *La modifica al Regolamento cantonale di applicazione concernente la Legge federale sull'imposta preventiva, il computo globale d'imposta e la trattenuta supplementare d'imposta USA*

Con la modifica del 2 dicembre 2020 (in vigore dal 1° gennaio 2021)¹⁴¹, il Consiglio di Stato del Canton Ticino ha aggiunto una nuova lettera c all'art. 6 del Regolamento cantonale di applicazione concernente la legge federale sull'imposta preventiva, il computo globale d'imposta e la trattenuta supplementare d'imposta USA (RL 642.250). In particolare, con la revisione della norma in parola l'esecutivo cantonale ha voluto estendere il computo dell'imposta preventiva¹⁴², del computo globale d'imposta¹⁴³, nonché della trattenuta supplementare d'imposta USA¹⁴⁴, anche ai fini dell'imposta federale diretta. Ne consegue che, a partire dal 1° gennaio 2021, l'importo di spettanza del contribuente verrà restituito, previa compensazione su imposte e/o multe arretrate, in via prioritaria su tutte le imposte cantonali previste dalla legge tributaria cantonale (art. 6 lett. a), in via sussidiaria su tutte le imposte comunali previste dalla Legge tributaria cantonale (art. 6 lett. b) e, in via ancora più sussidiaria, sull'imposta federale diretta.

Con la modifica in parola, il Canton Ticino si è allineato a quanto già previsto dall'Ordinanza sul computo globale dell'imposta (OCglm; RS 672.201), la quale è stata di recente oggetto di una più ampia revisione a seguito dell'entrata in vigore della Legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA), entrata in vigore il 1°

¹⁴¹ BU 2020, pag. 372.

¹⁴² La domanda di rimborso dell'imposta preventiva è da presentare per il tramite dell'Elenco dei titoli e di altri collocamenti di capitali (Modulo 2 della dichiarazione fiscale).

¹⁴³ Il computo globale d'imposta è concesso su istanza all'Ufficio di tassazione del circondario di domicilio tramite il formulario DA1 (per le persone fisiche) e DA2 (per le persone giuridiche).

¹⁴⁴ Il rimborso della trattenuta supplementare d'imposta USA è concesso su istanza all'Ufficio di tassazione del circondario di domicilio tramite il formulario R-US 164.

gennaio 2020 e rinominata Ordinanza sul computo di imposte alla fonte estere (OCIFo; RS 672.201)¹⁴⁵.

In occasione della revisione dell'OCIFo, il legislatore federale ha colto l'occasione per riformare in modo sostanziale le disposizioni relative alla ripartizione del computo d'imposta tra Confederazione, Cantoni e Comuni.

In particolare, l'OCIFo ha introdotto una nuova ripartizione, effettiva e non più forfettaria, dell'ammontare del computo tra Confederazione, Cantoni e Comuni. Nel diritto previgente, l'art. 12 OCglm prevedeva, infatti, in un'ottica di semplificazione, un'attribuzione forfettaria, nella misura di 1/3 alla Confederazione e 2/3 ai Cantoni/Comuni. È stata introdotta, con l'abrogazione dell'art. 12 ed il nuovo art. 20 OCIFo, un'attribuzione effettiva, sulla base delle aliquote d'imposta, per le persone fisiche, e nella proporzione esistente tra le imposte (federale, cantonali e comunali) e l'utile imponibile, per le persone giuridiche¹⁴⁶.

¹⁴⁵ Per una panoramica approfondita inerente la revisione dell'Ordinanza sul computo globale dell'imposta (OCglm; RS 672.201) si vedano SANDRO JAEGER/CHIARA ZILLI, La nuova ordinanza sul computo di imposte alla fonte estere (OCIFo), in: NF 2/2021, pagg. 75-78.

¹⁴⁶ JAEGER/ZILLI, op. cit., pag. 78.