



RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II - 2016

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO
HELBIG LICHTENHAHN

ESTRATTO

RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II- 2016

Samuele Vorpe

**Novità legislative
nel campo del diritto tributario**

Direzione e responsabilità editoriale:

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

Redazione della parte fiscale:

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

incaricati dal Consiglio di Stato

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

Distribuzione: – Ufficio della legislazione e delle pari opportunità,
6501 Bellinzona (e-mail: rtid@ti.ch)
– Schweizer Buchzentrum, Industriestrasse Ost, 4614 Hägendorf

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

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

Copertina: riproduzione da Cornelia Forster

ISSN 1661-0954 – ISBN 978-3-7190-3943-1 (Helbing Lichtenhahn)
ISBN 978-88-6303-046-4 (Repubblica e Cantone Ticino)

Novità legislative nel campo del diritto tributario

*Samuele Vorpe**

1. Legislazione federale
 - 1.1. Leggi federali con entrata in vigore nel 2014 e nel 2016
 - 1.2. Leggi federali con entrata in vigore nel 2016
 - 1.3. Leggi federali con entrata in vigore nel 2016 e nel 2018
 - 1.4. Leggi e decreti federali con entrata in vigore nel 2017
2. Legislazione cantonale
 - 2.1. L'innalzamento dell'importo delle deduzioni massime per liberalità a favore del Cantone, dei Comuni e di loro stabilimenti
 - 2.2. L'adeguamento della tassazione secondo il dispendio
 - 2.3. Il trattamento fiscale per le spese di formazione, perfezionamento e riqualificazione professionale
 - 2.4. Le modifiche nell'ambito delle vincite da lotterie e da manifestazioni analoghe
 - 2.5. Adeguamento della sistematica delle deduzioni per la cura dei figli da parte di terzi, delle spese di malattia e infortunio e delle prestazioni volontarie
 - 2.6. Nuova aliquota applicabile all'imposta immobiliare cantonale per le persone giuridiche estere
 - 2.7. Le attestazioni vincolanti delle ipoteche legali
 - 2.8. La riduzione delle percentuali di calcolo del deposito
 - 2.9. L'aumento dell'imposta personale comunale
 - 2.10. Il supplemento d'imposta immobiliare per le persone giuridiche dal 2016 al 2019
 - 2.11. La proroga del decreto che concede gli ammortamenti accelerati

1. Legislazione federale

1.1. Leggi federali con entrata in vigore nel 2014 e nel 2016

Il Consiglio federale ha deciso l'entrata in vigore con effetto al 1° gennaio 2014 per la Legge federale sull'armonizzazione delle imposte di-

* Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI.

rette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) e al 1° gennaio 2016 per la Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) della seguente legge¹:

- Legge federale sull'imposizione secondo il dispendio del 28 settembre 2012².

1.2. Leggi federali con entrata in vigore nel 2016

Il Consiglio federale ha deciso l'entrata in vigore con effetto al 1° gennaio 2016 per la LAID e la LIFD delle seguenti leggi³:

- Legge federale sul trattamento fiscale delle spese di formazione e perfezionamento professionali del 27 settembre 2013⁴,
- Legge federale concernente la nuova disciplina del condono dell'imposta (legge sul condono dell'imposta) del 20 giugno 2014⁵,
- Legge federale concernente il finanziamento e l'ampliamento dell'infrastruttura ferroviaria del 21 giugno 2013⁶.

¹ Si veda anche AFC, Leggi federali e ordinanze con entrata in vigore 2016, Stato al 31 dicembre 2015, in: <https://www.estv.admin.ch/estv/it/home/allgemein/dokumentation/rechtsetzung/inkrafttreten-neuerungen.html> (pagina consultata il 2 agosto 2016).

² Per un approfondimento cfr. SAMUELE VORPE, L'imposizione secondo il dispendio tra passato, presente e futuro, in: RtiD II-2013, pag. 709 segg. (cit.: Imposizione secondo il dispendio).

³ Si veda anche AFC, Leggi federali e ordinanze con entrata in vigore 2016, Stato al 31 dicembre 2015, in: <https://www.estv.admin.ch/estv/it/home/allgemein/dokumentation/rechtsetzung/inkrafttreten-neuerungen.html> (pagina consultata il 2 agosto 2016).

⁴ Per un approfondimento cfr. SAMUELE VORPE, Novità legislative nel campo del diritto tributario, in: RtiD II-2014, pagg. 551-580 (cit.: Novità legislative 2014).

⁵ Per un approfondimento cfr. SAMUELE VORPE, Novità legislative nel campo del diritto tributario, in: RtiD II-2015, pagg. 501-557 (cit.: Novità legislative 2015).

⁶ Per un approfondimento cfr. SAMUELE VORPE, Novità legislative 2015, pagg. 501-557.

1.3. Leggi federali con entrata in vigore nel 2016 e nel 2018

Il Consiglio federale ha deciso l'entrata in vigore con effetto al 1° gennaio 2016 per la LAID e al 1° gennaio 2018 per la LIFD della seguente legge⁷:

- Legge federale sull'imposizione degli utili delle persone giuridiche con scopi ideali del 20 marzo 2015⁸.

1.4. Leggi e decreti federali con entrata in vigore nel 2017

Il Consiglio federale ha deciso l'entrata in vigore delle seguenti leggi e decreti federali con effetto al 1° gennaio 2017 per la LAID, la LIFD e per quanto riguarda lo scambio automatico di informazioni fiscali⁹:

- Legge federale su un adeguamento della LIFD e della LAID alle disposizioni generali del CP del 26 settembre 2014¹⁰,
- Legge federale sullo scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali (LSAI) del 18 dicembre 2015¹¹,
- Decreto federale che approva l'Accordo multilaterale tra Autorità Competenti concernente lo scambio automatico di informazioni relative a Conti Finanziari del 18 dicembre 2015¹²,

⁷ Si veda anche AFC, Leggi federali e ordinanze con entrata in vigore 2017-2019, Stato al 20 aprile 2016, in: <https://www.estv.admin.ch/estv/it/home/allgemein/dokumentation/rechtsetzung/inkrafttreten-neuerungen.html> (pagina consultata il 2 agosto 2016).

⁸ Per un approfondimento cfr. SAMUELE VORPE, *Novità legislative 2015*, pagg. 501-557.

⁹ Si veda anche AFC, Leggi federali e ordinanze con entrata in vigore 2017-2019, Stato al 20 aprile 2016, in: <https://www.estv.admin.ch/estv/it/home/allgemein/dokumentation/rechtsetzung/inkrafttreten-neuerungen.html> (pagina consultata il 2 agosto 2016).

¹⁰ Per un approfondimento cfr. SAMUELE VORPE, *Novità legislative 2015*, pagg. 501-557.

¹¹ Per un approfondimento cfr. SAMUELE VORPE/GIOVANNI MOLO, *Lo scambio automatico d'informazioni fiscali*, in: *RtiD II-2015*, pagg. 625-666; SAMUELE VORPE/GIOVANNI MOLO/PETER R. ALTENBURGER, *Der automatische Informationsaustausch (AIA) von Steuerdaten*, in: *ASA 84*, pagg. 745-779.

¹² Per un approfondimento cfr. SAMUELE VORPE/GIOVANNI MOLO, *op. cit.*, pagg. 625-666; SAMUELE VORPE/GIOVANNI MOLO/PETER R. ALTENBURGER, *op. cit.*, pagg. 745-779.

- Decreto federale concernente l'approvazione e l'attuazione della Convenzione del Consiglio d'Europa e dell'OCSE sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale del 18 dicembre 2015¹³,
- Decreto federale che approva e traspone nel diritto svizzero un Protocollo di modifica dell'Accordo sulla fiscalità del risparmio tra la Svizzera e l'UE del 17 giugno 2016¹⁴.

2. Legislazione cantonale

2.1. *L'innalzamento dell'importo delle deduzioni massime per liberalità a favore del Cantone, dei Comuni e di loro stabilimenti*

2.1.1. *Introduzione*

Era il 18 dicembre 2013, quando il Gran Consiglio – dando seguito ad un'iniziativa parlamentare elaborata¹⁵ – decise di modificare la Legge tributaria innalzando dal 10 al 20% del reddito netto delle persone fisiche (art. 32a della Legge tributaria del Cantone Ticino [LT; RL 10.2.1.1¹⁶]), risp. dell'utile netto delle persone giuridiche (art. 68 cpv. 1 lett. c LT), i limiti di deducibilità delle prestazioni volontarie in contanti o in altri beni a favore di persone giuridiche con sede in Svizzera che sono esentate dalle imposte in virtù del loro scopo pubblico o di pubblica utilità (art. 65 lett. f LT). La medesima deduzione è stata concessa in caso di prestazioni analoghe versate alla Confederazione, ai Cantoni, ai Comuni e ai loro stabilimenti (art. 65 lett. a-c LT)¹⁷.

¹³ Per un approfondimento cfr. SAMUELE VORPE/GIOVANNI MOLO, op. cit., pagg. 625-666; SAMUELE VORPE/GIOVANNI MOLO/PETER R. ALTENBURGER, op. cit., pagg. 745-779.

¹⁴ Per un approfondimento cfr. SAMUELE VORPE/GIOVANNI MOLO, op. cit., pagg. 625-666; SAMUELE VORPE/GIOVANNI MOLO/PETER R. ALTENBURGER, op. cit., pagg. 745-779.

¹⁵ Cfr. l'iniziativa parlamentare presentata nella forma elaborata da Christian Vitta e cofirmatari per il Gruppo PLR «Aumento dell'aliquota del limite delle deduzioni per donazioni a enti di utilità pubblica», del 20 giugno 2011, in: <http://www4.ti.ch/fileadmin/POTERI/GC/allegati/inizielaborate/pdf/IE357.pdf> (pagina consultata il 28 luglio 2016); cfr. anche MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7046, dell'11 febbraio 2015, pag. 1.

¹⁶ Questo articolo è ora il 32c LT (cfr. *infra* cap. 2.5).

¹⁷ BU 9/2014 99. Cfr. anche SAMUELE VORPE, *Novità legislative 2014*, pag. 579 seg.

A meno di due anni di distanza da quella votazione, il Gran Consiglio ha deciso, in data 2 novembre 2015, di innalzare nuovamente i limiti di questa deduzione al 50% sia per le persone fisiche che per quelle giuridiche, a condizione, però, che le liberalità siano versate soltanto al Cantone, ai Comuni e ai loro stabilimenti (artt. 32c cpv. 2 e 68 cpv. 1 lett. *c^{bis}* LT)¹⁸.

Le nuove disposizioni sono entrate in vigore il 1° gennaio 2016¹⁹.

2.1.2. I requisiti per beneficiare del limite di deduzione del 50% del reddito netto per le liberalità versate

La deduzione maggiorata, sino ad un massimo del 50% del reddito netto per le liberalità versate, non viene concessa a tutte le persone giuridiche e a tutti gli enti, esentati dalle imposte in base all'art. 65 LT, bensì (i) solo quando i beneficiari sono il Cantone, i Comuni e i loro stabilimenti, nonché le persone giuridiche controllate dal Cantone o dai Comuni ed esentate dalle imposte in virtù del loro scopo pubblico o di pubblica utilità; (ii) inoltre il Consiglio di Stato ha il compito di esaminare le liberalità, caso per caso, e secondo il requisito dell'interesse pubblico rilevante²⁰.

2.1.3. Le conseguenze sul gettito fiscale

Garantendo l'aumento del limite al 50% «soltanto» per quegli enti che, *de facto*, perderebbero substrato fiscale nel Canton Ticino, la misura accettata dal Gran Consiglio condurrebbe tuttavia ad un vantaggio economico per Cantone e Comuni. Secondo un esempio esposto dal Consiglio di Stato, una persona con un reddito di fr. 1 mio. che versa fr. 200 000 di liberalità (20% del reddito netto), paga imposte per fr. 289 062. Se il medesimo contribuente versa fr. 500 000 di liberalità al Cantone o al Comune, paga imposte per fr. 207 042. Il minor gettito fiscale di fr. 82 021 viene

¹⁸ BU 58/2015 567. I Cantoni di Basilea Città (artt. 33b cpv. 1 lett. *b* e 70b cpv. 1 lett. *c* LT-BS) e di Lucerna (artt. 40 cpv. 1 lett. *i* e 73 cpv. 1 lett. *c* LT-LU) conoscono già una simile disposizione nel loro diritto cantonale. Nel Canton Lucerna, gli enti verso i quali le liberalità versate sono oggetto di una maggiore deduzione, sono indicati nel Luzerner Steuerbuch, Band 1, Weisungen StG: Einkommenssteuer, § 40 Nr. 9 (ultima modifica: 21 luglio 2016).

¹⁹ BU 58/2015 567.

²⁰ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7046, dell'11 febbraio 2015, pag. 4.

però compensato dalla maggior liberalità ricevuta, pari a fr. 300 000. Ne consegue un vantaggio economico del Cantone o del Comune di fr. 217 979²¹.

È evidente però che se, un domiciliato nel Comune A effettua una liberalità nel Comune B, allora vi è un vantaggio economico per B a discapito di A. Per evitare il verificarsi di queste situazioni sfavorevoli, la nuova normativa impone al Consiglio di Stato di sentire i Comuni interessati e di soppesare le loro risposte, prima di prendere una decisione²².

2.1.4. Il requisito dell'interesse pubblico rilevante

I nuovi artt. 32c cpv. 2 e 68 cpv. 1 lett. *c*^{bis} LT dispongono che l'aumento del limite, dal 20 ad un massimo del 50% della deduzione dal reddito netto per le liberalità versate, possa essere concesso soltanto «in presenza di un interesse pubblico rilevante».

Secondo il Consiglio di Stato «[l']*interesse pubblico rilevante dovrà tenere conto delle necessità dell'ente pubblico, degli importi in gioco, del donatario e di qualunque altro elemento atto a valutare compiutamente l'adeguatezza di tale requisito*»²³.

Pertanto non basterà che vi sia un «interesse pubblico», ma occorrerà che questo sia anche «rilevante». Dal profilo della certezza del diritto questa definizione è senz'altro problematica²⁴.

2.1.5. L'aumento del limite dal 20 ad un massimo del 50% solo su richiesta scritta del contribuente

Da un profilo procedurale, il contribuente, secondo le indicazioni fornite dal Consiglio di Stato, dovrà inoltrare una domanda preventiva all'esecutivo cantonale il quale, dopo aver sentito il parere del Comune o dei Co-

²¹ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7046, dell'11 febbraio 2015, pag. 5.

²² MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7046, dell'11 febbraio 2015, pag. 5.

²³ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7046, dell'11 febbraio 2015, pag. 5.

²⁴ Si veda in particolare l'intervento di Sergio Morisoli, in: Verballi del Gran Consiglio, Seduta XIII: lunedì 2 novembre 2015 – pomeridiana, pag. 1758 seg.

muni interessato/i e ponderato l'interesse pubblico rilevante, emetterà un preavviso vincolante²⁵.

2.1.6. Non solo Cantone e Comuni, ma anche gli enti da loro controllati!

La novella legislativa fa riferimento anche alle «*persone giuridiche controllate dal Cantone o dai Comuni*». Affinché si possa innalzare il limite della deduzione sino ad un massimo del 50%, questi enti devono essere pure al beneficio dell'esenzione fiscale ai sensi dell'art. 65 lett. f LT. Secondo il Rapporto di maggioranza della Commissione speciale tributaria, ritenendo corretta l'interpretazione della Divisione delle contribuzioni, rientrano in questa categoria quelle persone giuridiche, per le quali la rappresentanza in seno al comitato (in caso di associazione) o al consiglio (in caso di fondazione) dei delegati del Cantone o dei Comuni costituisce la maggioranza²⁶. Vi rientrano p. es. gli ospedali controllati da enti pubblici²⁷.

Il Consiglio di Stato inoltre osserva che «*[p]er quanto riguarda gli scopi della destinazione delle liberalità, il testo legislativo proposto [...] è stato concepito per abbracciare tutti gli scopi pubblici o di utilità pubblica: dal sostegno alla cultura, agli ospedali, alle scuole, alle università, senza essere esaustivi. In effetti, i compiti di interesse pubblico amministrati da Cantone e Comuni coprono una vastissima gamma di servizi e prestazioni e il potenziale benefattore può vincolare le proprie donazioni agli obiettivi più disparati*»²⁸.

2.1.7. Verso una disarmonizzazione verticale!

La modifica legislativa porta inevitabilmente ad un trattamento fiscale diverso dei contribuenti che effettuano delle liberalità al Cantone e ai

²⁵ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7046, dell'11 febbraio 2015, pag. 5 seg. Nessuna norma è stata inserita nel Regolamento LT, per cui le decisioni del Consiglio di Stato, siano esse positive o negative, non sottostanno ad alcuna tassa.

²⁶ RAPPORTO DI MAGGIORANZA DELLA COMMISSIONE SPECIALE TRIBUTARIA, n. 7046 R1, del 16 ottobre 2015, pag. 2.

²⁷ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7046, dell'11 febbraio 2015, pag. 6.

²⁸ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7046, dell'11 febbraio 2015, pag. 6.

Comuni, nonché agli enti da loro controllati, ai fini dell'imposta cantonale, per la quale il limite massimo è aumentabile sino al 50%, e ai fini dell'imposta federale diretta, che dispone invece di un massimo del 20% del reddito netto per le liberalità elargite alle persone giuridiche con sede in Svizzera che sono esentate dall'imposta in virtù del loro scopo pubblico o di utilità pubblica (art. 56 lett. g LIFD), nonché alla Confederazione, ai Cantoni, ai Comuni e ai loro stabilimenti (art. 56 lett. a-c LIFD).

2.1.8. La differenza tra le prestazioni volontarie giustificate dall'uso commerciale e quelle non giustificate

Per quanto riguarda le prestazioni volontarie giustificate dall'uso commerciale, la persona giuridica o la persona fisica che svolge un'attività commerciale può dedurle dal proprio reddito illimitatamente, in quanto sono legate al conseguimento dell'utile e non dipendono dalle condizioni poste dall'art. 59 cpv. 1 lett. c LIFD²⁹. Secondo la giurisprudenza, vi rientrano le prestazioni volontarie riguardanti il sostegno di attività culturali, sociali o sportive (*sponsoring*) fintanto che queste siano legate, almeno indirettamente, con l'utile realizzato dalla società o permettano a quest'ultima di promuovere una certa «reputazione commerciale» verso il pubblico³⁰.

Nel caso in cui la prestazione volontaria non costituisca un onere giustificato dall'uso commerciale, allora in luogo dell'art. 58 cpv. 1 lett. a LIFD sarebbe applicabile l'art. 59 cpv. 1 lett. c LIFD, che statuisce un limite

²⁹ Come osserva correttamente il Consiglio di Stato, le prestazioni volontarie che sono in relazione con la fornitura di beni e servizi rappresentano dei costi dal profilo economico. Qualora queste fossero in relazione diretta con un prodotto o un servizio e contribuiscano alla promozione delle vendite e all'aumento della cifra d'affari dell'impresa, rappresenterebbero dei costi giustificati dall'uso commerciale e potrebbero quindi essere dedotti dall'utile commerciale (MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7046, dell'11 febbraio 2015, pag. 7).

³⁰ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7046, dell'11 febbraio 2015, pag. 7, con riferimento a ROBERT DANON, N 18 seg. *ad* Art. 59 LIFD, in: Danielle Yersin/Yves Noël (a cura di), *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Basilea 2008; PETER BRÜLISAUER/ANDREAS HELBING, N 16 e 25 *ad* Art. 59 LIFD, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (a cura di), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, I/2a, 2^a ed., Basilea 2008.

massimo del 20% dell'utile netto per le liberalità elargite. Entro questo limite, le liberalità elargite dalla persona giuridica (o dalla persona fisica che svolge attività commerciale) non sono oggetto di alcun tipo di ripresa fiscale nei confronti dell'azionista (o della persona fisica che svolge attività commerciale).

Nel caso concreto, qualora una persona giuridica con sede o amministrazione effettiva in Ticino (o una persona fisica che svolge attività commerciale in Ticino attraverso una base fissa d'affari) versasse una prestazione a titolo volontario superiore al 20% del suo utile netto, in contanti o in altri beni, al Cantone, ai Comuni ed ai loro stabilimenti o a persone giuridiche controllate dal Cantone o dai Comuni, che sono esentati dalle imposte in virtù del loro scopo pubblico o di pubblica utilità, e se questa prestazione non fosse giustificata dall'uso commerciale, ai fini dell'imposta federale diretta saremmo in presenza di un costo fiscalmente non deducibile per la parte che eccede il 20% dell'utile netto (art. 59 cpv. 1 lett. *c* LIFD). Il costo non deducibile rappresenta una distribuzione dissimulata solo ai fini dell'imposta federale diretta. Vi sarà una ripresa fiscale sull'utile imponibile per la parte che eccede il 20% dell'utile netto, mentre per quanto riguarda l'azionista, l'eccedenza rappresenta una prestazione valutabile in denaro imponibile quale reddito da sostanza mobiliare³¹.

Anche ai fini dell'imposta preventiva, come avviene per l'imposta federale diretta, l'eccedenza non è coperta dall'art. 5 cpv. 1 lett. *f* della Legge federale sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21), e costituisce pertanto una prestazione imponibile al 35%. Alla persona giuridica che ha effettuato la liberalità incombe l'obbligazione fiscale (art. 10 LIP)³².

2.1.9. La compatibilità con la LAID

Per quanto concerne l'imposta sul reddito delle persone fisiche, rappresentano delle deduzioni generali, ai sensi dell'art. 9 cpv. 2 lett. *i* LAID:

«le prestazioni volontarie in contanti e in altri beni, entro i limiti determinati dal diritto cantonale, a persone giuridiche con sede in Svizzera che sono

³¹ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7046, dell'11 febbraio 2015, pag. 9.

³² MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7046, dell'11 febbraio 2015, pag. 9.

esentate dall'imposta in virtù del loro scopo pubblico o di utilità pubblica (art. 23 cpv. 1 lett. f) nonché alla Confederazione, ai Cantoni, ai Comuni e ai loro stabilimenti (art. 23 cpv. 1 lett. a-c).»

Di tenore analogo l'art. 25 cpv. 1 lett. c LAID che prescrive la medesima deduzione per le persone giuridiche.

Secondo quanto indicato dal Rapporto di maggioranza della Commissione speciale tributaria, la nuova disposizione di cui si è dotato il Canton Ticino «*rispetta la compatibilità con la Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) e permette alla collettività di non perdere substrato fiscale*»³³, senza però motivarne le ragioni.

Di altra opinione il Rapporto di minoranza della Commissione speciale tributaria che considera la formulazione adottata dal Gran Consiglio incompatibile con la LAID, segnatamente per quattro ragioni³⁴:

«1. perché mantiene il riferimento territoriale al Ticino (il Cantone, i Comuni, i loro stabilimenti le persone giuridiche controllate dal Cantone o dai Comuni), creando disparità di trattamento con la Confederazione, gli altri Cantoni svizzeri, gli altri Comuni svizzeri, nonché i loro stabilimenti;

2. perché introduce l'ulteriore disparità tra mano pubblica e persone giuridiche di diritto privato (soggettivamente esenti) non controllate dalla mano pubblica, allorquando il testo di legge dell'art. 9 cpv. 2 LAID (e similmente l'art. 25 LAID) non lascia intendere alcuna differenziazione tra mano pubblica e privati;

3. perché introduce un elemento discrezionale sulla cui compatibilità con il principio della certezza del diritto e di legalità in materia tributaria ex art. 127 cpv. 1 Costituzione federale i giuristi potrebbero a lungo disquisire;

³³ RAPPORTO DI MAGGIORANZA DELLA COMMISSIONE SPECIALE TRIBUTARIA, n. 7046 R1, del 16 ottobre 2015, pag. 2.

³⁴ RAPPORTO DI MINORANZA DELLA COMMISSIONE SPECIALE TRIBUTARIA, n. 7046 R2, del 16 ottobre 2015, pag. 4.

4. perché, in linea con quanto faceva notare la nota dell'Ufficio giuridico della DDC, tale emendamento potrebbe ledere anche la parità di trattamento tra contribuenti che effettuano liberalità ad enti con sede in Ticino e contribuenti che effettuano liberalità ad enti con sede in Svizzera».

In effetti, al di là della percentuale del reddito netto, di importi minimi e/o massimi, che sono di competenza del diritto cantonale, l'art. 9 cpv. 2 lett. i LAID non concede ai Cantoni ulteriori margini di manovra. Le considerazioni espresse nel Rapporto di minoranza sono quindi personalmente da condividere. La norma votata dal Gran Consiglio non è pienamente conforme alla legge quadro.

2.2. L'adeguamento della tassazione secondo il dispendio

2.2.1. Introduzione

Il 2 novembre 2015, il Gran Consiglio ha approvato gli adeguamenti all'istituto della tassazione secondo il dispendio proposti dal Consiglio di Stato con il messaggio del 23 settembre 2015³⁵. La revisione dell'art. 13 LT si è resa necessaria a seguito della modifica degli artt. 6, 72q e 78e LAID avvenuta con la Legge federale sull'imposizione secondo il dispendio, del 28 settembre 2012³⁶.

Le modifiche all'art. 13 LT sono entrate in vigore il 1° gennaio 2016.

2.2.2. Il campo di applicazione soggettivo

La tassazione secondo il dispendio può essere concessa soltanto a quelle persone fisiche che rispettano cumulativamente i seguenti criteri (artt. 13 cpv. 1 LT, 6 cpv. 1 LAID)³⁷:

- a) non hanno la cittadinanza svizzera;
- b) per la prima volta o dopo un'interruzione di almeno dieci anni sono assoggettate illimitatamente alle imposte; e
- c) non esercitano un'attività lucrativa in Svizzera.

³⁵ BU 58/2015 571; cfr. MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7120, del 23 settembre 2015, pag. 1 segg.

³⁶ RU 2013 779.

³⁷ SAMUELE VORPE, Imposizione secondo il dispendio, pag. 713.

La prima importante novità apportata alla tassazione secondo il dispendio è quella secondo la quale ai cittadini svizzeri viene precluso l'utilizzo di questo particolare istituto. Nel diritto previgente questa possibilità era loro data soltanto per il periodo fiscale durante il quale, per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni, acquisivano domicilio o dimora fiscale in Svizzera senza esercitarvi attività lucrativa³⁸. Si osserva inoltre che l'accesso a questo istituto è pure precluso ai cittadini svizzeri che possiedono una doppia nazionalità³⁹.

2.2.3. Le regole per le persone coniugate

Prima della modifica legislativa, in presenza di un coniuge svizzero e uno straniero, la prassi ticinese li tassava come un unico contribuente nell'ambito del calcolo di controllo. Da un lato si indicavano tutti gli elementi di reddito e di sostanza mondiali del coniuge svizzero, dall'altro tutti gli elementi di reddito e di sostanza di fonte svizzera del coniuge straniero, nonché quelli di fonte estera soltanto se fossero stati richiesti i benefici convenzionali⁴⁰.

Il nuovo art. 13 cpv. 2 LT (art. 6 cpv. 2 LAID) prescrive ora chiaramente che il diritto alla tassazione sul dispendio in favore dei coniugi è possibile soltanto se entrambi non possiedono la cittadinanza svizzera. Ne consegue che la prassi ticinese non può più trovare applicazione con la nuova disposizione di legge⁴¹.

2.2.4. La scelta della base imponibile più elevata

Quale base di calcolo si deve considerare quella variante che, tra quelle qui di seguito indicate, permette di ottenere l'importo in franchi più elevato (artt. 13 cpv. 3 LT, 6 cpv. 3 LAID)⁴²:

³⁸ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7120, del 23 settembre 2015, pag. 3; SAMUELE VORPE, *Imposizione secondo il dispendio*, pag. 713 seg.

³⁹ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7120, del 23 settembre 2015, pag. 3; SAMUELE VORPE, *Imposizione secondo il dispendio*, pag. 714.

⁴⁰ SAMUELE VORPE, *Imposizione secondo il dispendio*, pag. 730 seg.

⁴¹ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7120, del 23 settembre 2015, pag. 4; SAMUELE VORPE, *Imposizione secondo il dispendio*, pag. 731.

⁴² Cfr. anche MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7120, del 23 settembre 2015, pag. 4; SAMUELE VORPE, *Imposizione secondo il dispendio*, pag. 736 seg.

- 1) dispendio a livello mondiale;
- 2) sette volte il valore locativo o la pigione per economie domestiche proprie (prima della modifica si moltiplicava per cinque), risp. tre volte la pensione in assenza di un'economia domestica (prima della modifica si moltiplicava per due);
- 3) somma degli elementi di estrazione svizzera, nonché di quelli esteri se si chiedono i benefici convenzionali, sulla base del calcolo di controllo di cui all'art. 13 cpv. 6 LT.

In ogni caso, il dispendio minimo di fr. 400 000 per l'imposta cantonale costituisce la soglia minima per ottenere il diritto alla tassazione secondo il dispendio⁴³.

Il dispendio minimo scelto dal legislatore (fr. 400 000), corrisponde a quello attualmente previsto dall'art. 13 cpv. 8 LT e, in base al principio dell'armonizzazione fiscale verticale, è il medesimo di quello stabilito per l'imposta federale diretta⁴⁴.

Si osserva inoltre che il nuovo tenore dell'art. 13 cpv. 3 LT, riprendendo i disposti del diritto federale superiore (art. 6 cpv. 3 LAID), stabilisce che quando il contribuente dispone di un'economia domestica propria, il valore locativo deve essere moltiplicato per sette in luogo di cinque. Per contro, in assenza di un'economia domestica propria, il valore della pensione deve essere moltiplicato per tre in luogo di due. Per quanto riguarda il dispendio, nella legge è stato inserito il concetto di «dispendio mondiale». Il riferimento al dispendio mondiale (si legga l'inciso «*in Svizzera e all'estero*») ha lo scopo di chiarire la portata territoriale del dispendio poiché parte della dottrina si era espressa a favore di una presa in considerazione unicamente del dispendio in Svizzera⁴⁵.

⁴³ Ammettiamo p. es. che un contribuente dichiara un valore locativo annuo di fr. 50 000. Considerando come base di calcolo 7 volte il valore locativo, il dispendio applicabile è pari a fr. 350 000. In questo caso, l'imposta è dovuta almeno su un dispendio minimo di fr. 400 000. Se, invece, il valore locativo fosse pari a fr. 70 000 annui, allora egli dovrebbe pagare un'imposta calcolata su un dispendio di fr. 490 000, che è superiore al dispendio minimo di fr. 400 000.

⁴⁴ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7120, del 23 settembre 2015, pag. 4.

⁴⁵ SAMUELE VORPE, *Imposizione secondo il dispendio*, pag. 733.

2.2.5. *L'aliquota applicabile*

Il cambiamento è puramente formale. Il capoverso 4 sostituisce il capoverso 3, prima frase (cfr. artt. 13 cpv. 4 LT, 6 cpv. 4 LAID). Come nel diritto previgente, l'imposta continuerà ad essere calcolata in base alla tariffa ordinaria applicabile alle persone fisiche (art. 35 cpv. 1 LT per gli altri contribuenti e art. 35 cpv. 2 LT per i coniugi e le famiglie monoparentali).

2.2.6. *Novità: anche la sostanza deve essere considerata nel dispendio!*

Sino al 31 dicembre 2015 il ruolo dell'imposta sulla sostanza nella tassazione secondo il dispendio era del tutto marginale. Infatti, la legge ticinese prevedeva un rimando alle aliquote da applicare al reddito imponibile, escludendo di fatto che il dispendio ottenuto fosse da usare per l'imposta sulla sostanza. In pratica, al dispendio ottenuto venivano applicate le aliquote dell'imposta ordinaria sul reddito; l'imposta ottenuta veniva poi messa a confronto con l'imposta riferita al calcolo di controllo che si componeva sia dell'imposta sul reddito che dell'imposta sulla sostanza⁴⁶.

La nuova disposizione dell'art. 13 cpv. 5 LT, che si armonizza all'art. 6 cpv. 5 LAID, considera l'imposta sulla sostanza nel calcolo del dispendio. Come altri Cantoni, anche il Ticino ha scelto di definire la sostanza imponibile minima dei contribuenti tassati in funzione del loro dispendio capitalizzando per un coefficiente il relativo reddito imponibile (il cosiddetto dispendio)⁴⁷. Ai fini dell'imposta sulla sostanza è stato introdotto un limite di cinque volte il dispendio derivante dall'imposta sul reddito. Come osserva il Consiglio di Stato, «*con questo nuovo articolo, il cosiddetto calcolo di controllo avverrà separatamente per reddito e sostanza*»⁴⁸.

La scelta del fattore «5x», uno dei più bassi in uso dai Cantoni per la tassazione secondo il dispendio, è stata dettata dall'onere fiscale dell'imposta sulla sostanza ticinese che, nel raffronto intercantonale, è certamente uno dei più elevati⁴⁹.

⁴⁶ SAMUELE VORPE, *Imposizione secondo il dispendio*, pag. 749.

⁴⁷ GIORDANO MACCHI, *L'imposizione secondo il dispendio 2.0*, in: NF 12/2015, pag. 5.

⁴⁸ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7120, del 23 settembre 2015, pag. 5.

⁴⁹ RAPPORTO DELLA COMMISSIONE SPECIALE TRIBUTARIA, n. 7120 R1, del 16 ottobre 2015, pag. 2; GIORDANO MACCHI, *op. cit.*, pag. 5.

2.2.7. *Nessuna novità nel calcolo di controllo!*

Per quanto riguarda il calcolo di controllo non si segnalano novità rispetto alla versione precedente (artt. 13 cpv. 6 LT, 6 cpv. 6 LAID). L'imposta secondo il dispendio deve essere almeno pari all'imposta calcolata secondo le tariffe ordinarie sugli elementi: (i) di reddito e di sostanza di estrazione svizzera; (ii) eventualmente si deve aggiungere il reddito di estrazione estera (esclusa la relativa sostanza), a condizione che il contribuente abbia ottenuto per esso dei benefici convenzionali⁵⁰.

2.2.8. *La tassazione modificata secondo il dispendio*

Secondo alcune convenzioni (quelle con l'Austria, il Belgio, il Canada, la Norvegia, l'Italia, la Germania e gli Stati Uniti d'America), il contribuente tassato secondo il dispendio in Svizzera non ha diritto ai benefici convenzionali. Questo perché nelle Convenzioni contro la doppia imposizione (CDI) pattuite dalla Svizzera con questi Stati, di regola all'art. 4 che stabilisce i criteri inerenti al concetto di residenza delle persone fisiche, si afferma che una persona tassata secondo il dispendio non è considerata residente se non viene assoggettata su tutti i redditi che la CDI assegna per imposizione alla Svizzera⁵¹. Per farsi riconoscere la residenza fiscale in Svizzera, il contribuente al beneficio dell'imposizione secondo il dispendio deve acconsentire all'imposizione, oltre degli elementi di estrazione svizzera, di tutti i redditi acquisiti in uno degli Stati poc'anzi citati (artt. 13 cpv. 7 LT, 6 cpv. 7 LAID)⁵².

2.2.9. *Gli effetti della progressione a freddo*

Il Consiglio di Stato è incaricato dal Gran Consiglio di adeguare il dispendio minimo (art. 13 cpv. 3 lett. a LT) all'indice nazionale dei prezzi al consumo (art. 13 cpv. 8 LT).

⁵⁰ SAMUELE VORPE, Imposizione secondo il dispendio, pag. 737.

⁵¹ SAMUELE VORPE, Imposizione secondo il dispendio, pag. 746.

⁵² MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7120, del 23 settembre 2015, pag. 6.

2.2.10. *La disposizione transitoria*

La norma transitoria (art. 309e LT), che ha una validità di cinque anni a decorrere dal 1° gennaio 2016, permette ai contribuenti che, prima di tale data erano tassati secondo il dispendio, di continuare ad essere imposti secondo il diritto previgente. Come sottolinea il Consiglio di Stato, «[c]iò significa che al contribuente, già imposto secondo il dispendio prima dell'entrata in vigore della modifica dell'art. 13, continuerà ad essere applicabile la norma del diritto anteriore fino al periodo 2020 compreso»⁵³.

Ne consegue, p. es., che per queste persone l'imposta sulla sostanza sarà esigibile unicamente a partire dal periodo fiscale 2021⁵⁴. Per contro, ai contribuenti che otterranno il diritto alla tassazione secondo il dispendio dopo il 1° gennaio 2016, si applicherà la novella legislativa⁵⁵.

2.3. ***Il trattamento fiscale per le spese di formazione, perfezionamento e riqualificazione professionale***

2.3.1. *Introduzione*

Il Gran Consiglio, in data 22 settembre 2015, ha adottato alcune modifiche della Legge tributaria ticinese al fine di adeguare il proprio diritto cantonale a quello federale. In particolare sono state adottate delle disposizioni che permettono al contribuente, sia esso persona fisica o giuridica, di dedurre dal proprio reddito le spese di formazione, di perfezionamento e di riqualificazione professionale.

Nel caso di una persona fisica che esercita un'attività lucrativa dipendente, la deduzione è limitata ad un massimo di fr. 10 000 per periodo fiscale; mentre nel caso di una persona fisica che svolge un'attività lucra-

⁵³ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7120, del 23 settembre 2015, pag. 6. A pag. 7 del messaggio vengono indicati due esempi concreti.

⁵⁴ GIORDANO MACCHI, op. cit., pag. 6.

⁵⁵ GIORDANO MACCHI, op. cit., pag. 6.

tiva indipendente la deduzione è illimitata⁵⁶, sempre se la spesa professionale costituisce un onere giustificato dall'uso commerciale.

Le modifiche sono entrate in vigore il 1° gennaio 2016. Con il nuovo diritto non sarà in particolare più necessario distinguere tra spese di formazione professionale (indeducibili dal reddito) e spese di perfezionamento professionale (deducibili in forma illimitata quali costi di conseguimento del reddito)⁵⁷.

2.3.2. *Una deduzione generale per spese di formazione, perfezionamento e riqualificazione professionale*

Sino al 31 dicembre 2015, le spese di formazione professionale costituivano dei costi che non potevano essere dedotti dal reddito della persona fisica secondo l'art. 33 lett. *b* LT (norma poi abrogata). Esse erano considerate delle spese di mantenimento senza un nesso causale diretto con il conseguimento del reddito. Parimenti le spese di perfezionamento erano deducibili in forma illimitata ai sensi dell'art. 25 cpv. 1 lett. *d* LT (art. 9 cpv. 1 LAID), poiché si qualificavano come spese di conseguimento del reddito e presentavano un nesso causale diretto con tale fine⁵⁸ (norma poi abrogata), così come le spese di riqualificazione professionale dettate da motivi oggettivi di natura esterna (p. es. malattia del contribuente, saturazione del mercato del lavoro), risp. le spese di reinserimento professionale. Le spese di riqualificazione professionale volontaria, dettate da un cambiamento di professione volontario del contribuente, oggi deducibili, erano per contro indeducibili⁵⁹.

⁵⁶ Questo è anche il caso delle persone giuridiche che inseriscono tra i costi deducibili, in quanto giustificati dall'uso commerciale, le spese di formazione, di perfezionamento e di riqualificazione professionale dei propri dipendenti.

⁵⁷ Su questo argomento, cfr. anche ANNA MAESTRINI, Estensione della deducibilità delle spese di formazione ai fini professionali: che cosa cambierà?, in: NF 1/2016, pagg. 6-12.

⁵⁸ SAMUELE VORPE, *Novità legislative 2014*, pag. 553; MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7089, del 29 aprile 2015, pag. 2.

⁵⁹ ANNA MAESTRINI, *op. cit.*, pag. 6 seg.; SAMUELE VORPE, *Novità legislative 2014*, pag. 553; MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7089, del 29 aprile 2015, pag. 2.

La nuova deduzione anorganica di cui all'art. 32 cpv. 1 lett. *n* LT (art. 9 cpv. 2 lett. *o* LAID), in vigore dal 1° gennaio 2016, stabilisce che le spese di formazione e di perfezionamento professionali, comprese le spese di riqualificazione (volontarie e non), sono deducibili dal reddito⁶⁰, indipendentemente dall'attività lucrativa dipendente esercitata dal contribuente, sino ad un massimo di fr. 10 000, a condizione che esso:

- abbia conseguito un diploma di livello secondario II (p. es. maturità liceale o diploma di tirocinio) conformemente al sistema educativo svizzero⁶¹ riconosciuto, *oppure*
- abbia compiuto i 20 anni e non si tratti di costi di formazione sostenuti fino al conseguimento di un primo diploma del livello secondario II.

La distinzione fra il concetto di formazione e quello di perfezionamento viene dunque a cadere, ma la deduzione, che prima era illimitata per il perfezionamento professionale, viene limitata ad un importo massimo con la nuova disposizione di legge.

2.3.3. *Un onere giustificato dall'uso commerciale per tutte le spese di natura professionale delle persone fisiche con attività aziendale e delle persone giuridiche*

Le modifiche sono di natura puramente formale, in quanto già con il diritto previgente le persone fisiche che esercitano un'attività lucrativa indipendente, risp. le persone giuridiche, potevano dedurre dal loro utile conseguito le spese professionali relative alla formazione, al perfeziona-

⁶⁰ Secondo l'art. 10 del Decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche, valido per il periodo fiscale 2016, «*[p]er spese di formazione a fini professionali si intendono le spese che permettono al contribuente di mantenere il suo posto di lavoro, di avanzare professionalmente o che sfociano in una qualifica professionale che permette di esercitare una nuova attività lucrativa dipendente o indipendente oppure di riprenderne una già esercitata precedentemente. Le spese di formazione a fini professionali includono le spese di formazione e perfezionamento, nonché le spese di riqualificazione riguardanti l'attività professionale*».

⁶¹ Il sistema educativo svizzero si compone dei seguenti livelli: (i) livello prescolare; (ii) livello primario o elementare; (iii) livello secondario I (scuola media); (iv) livello secondario II (liceo, scuole specializzate e scuole di formazione professionali di base); (v) livello terziario (università e scuole professionali superiori). Cfr. MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7089, del 29 aprile 2015, pag. 7.

mento e alla riqualificazione, a condizione che vi fosse un nesso di causalità tra le spese e l'attività svolta⁶².

Il nuovo diritto prevede che costituiscono delle spese aziendali e professionali giustificate per le persone fisiche con attività aziendale, risp. degli oneri giustificati dall'uso commerciale per le persone giuridiche: le spese di formazione e perfezionamento professionali del personale, comprese le spese di riqualificazione (artt. 26 cpv. 2 lett. *e* e 68 cpv. 1 lett. *e* LT; artt. 10 cpv. 1 lett. *f* e 25 cpv. 1 lett. *e* LAID). In questo caso non è previsto alcun limite deducibile⁶³.

2.3.4. Il finanziamento delle spese di formazione e di perfezionamento professionali, comprese le spese di riqualificazione da parte del datore di lavoro

L'art. 16 cpv. 3 LT precisa che le spese di formazione e di perfezionamento professionali sostenute dal datore di lavoro, comprese le spese di riqualificazione professionale, non costituiscono in nessun caso vantaggi valutabili in denaro ai sensi del capoverso 1. Pertanto, quando il datore di lavoro decide di finanziare i corsi di formazione, di perfezionamento e di riqualificazione professionale, questa prestazione – deducibile fiscalmente in capo al datore di lavoro – non è imponibile ai fini dell'imposta sul reddito in capo al dipendente⁶⁴.

2.3.5. Il trattamento fiscale delle spese legate agli hobby

Le spese legate agli *hobby* continuano ad essere indeducibili secondo la LT. Pertanto è necessario delimitare in maniera oggettiva quando una spesa è legata ad una professione, che non deve necessariamente essere quella attualmente esercitata, e quando una spesa è legata ad un *hobby*⁶⁵. Nel primo caso trattasi di una spesa deducibile sino a fr. 10 000, mentre nel secondo caso trattasi, come detto, di una spesa non deducibile.

⁶² MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7089, del 29 aprile 2015, pag. 3 seg.

⁶³ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7089, del 29 aprile 2015, pag. 5.

⁶⁴ Sui problemi relativi ad una violazione del principio di uguaglianza, cfr. SAMUELE VORPE, *Novità legislative 2014*, pag. 560 segg.

⁶⁵ ANNA MAESTRINI, *op. cit.*, pag. 10.

Il Consiglio federale, nel messaggio del 2011, osserva come nel concetto di formazione ai fini professionali rientrano quei cicli di formazione che permettono al contribuente di conseguire una propria indipendenza finanziaria, grazie alle conoscenze acquisite durante la formazione⁶⁶. Il requisito fondamentale è dunque rappresentato dall'indipendenza finanziaria raggiunta soltanto utilizzando le conoscenze acquisite con la formazione⁶⁷.

2.4. Le modifiche nell'ambito delle vincite da lotterie e da manifestazioni analoghe

2.4.1. Introduzione

La Legge federale del 15 giugno 2012 concernente le semplificazioni nell'imposizione delle vincite da lotteria⁶⁸ ha apportato delle modifiche nell'ambito della tassazione delle vincite da lotterie e da manifestazioni analoghe sia in ambito di LIFD sia in ambito di LAID. In particolare ai Cantoni si prescrive l'obbligo di prevedere nelle loro leggi tributarie una deduzione generale forfettaria, sino ad un importo massimo espresso in franchi, quando un contribuente consegue un tale provento (art. 9 cpv. 2 lett. *n* LAID). Inoltre i Cantoni devono esentare le vincite da lotterie e da manifestazioni analoghe sino a un certo importo espresso in franchi (art. 7 cpv. 4 lett. *m* LAID).

Dall'entrata in vigore della suddetta legge federale, avvenuta il 1° gennaio 2014, i Cantoni hanno avuto due anni di tempo per adeguare il loro diritto cantonale alla LAID (art. 72^p cpv. 1 LAID). Il Ticino ha adeguato la propria legge dal 1° gennaio 2016⁶⁹.

⁶⁶ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO FEDERALE CONCERNENTE LA LEGGE FEDERALE SUL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SPESE DI FORMAZIONE E PERFEZIONAMENTO PROFESSIONALI, n. 11.023, del 4 marzo 2011, p. 2386; MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7089, del 29 aprile 2015, pag. 9.

⁶⁷ Per diversi esempi in merito, cfr. SAMUELE VORPE, *Novità legislative 2014*, pag. 558, note a piè di pag. 14 e 16; ANNA MAESTRINI, *op. cit.*, pag. 11.

⁶⁸ RU 2012 5977.

⁶⁹ BU 58/2015 568.

2.4.2. *Le singole vincite sino a fr. 1000 esenti da imposte*

Oltre all'esenzione dall'imposta preventiva per le singole vincite inferiori ai fr. 1000 (art. 6 cpv. 1 LIP), è parimenti prevista una medesima esenzione, ai fini delle imposte dirette federale e cantonale, sempre di fr. 1000. Come osservato dal Consiglio di Stato, si è scelta la via, per motivi di praticità e semplicità, di allineare l'importo ticinese esente da imposta con quello federale⁷⁰.

Ai sensi dell'art. 23 lett. *j* LT le singole vincite da lotterie e da manifestazioni analoghe che non superano i fr. 1000 sono esenti da imposta, mentre l'art. 22 lett. *e* LT stabilisce che sono imponibili le singole vincite da lotterie e da manifestazioni analoghe che superano i fr. 1000.

Il cambiamento legislativo fa in modo che l'esenzione sino a fr. 1000 per ogni singola vincita diventi una soglia d'imponibilità che, una volta superata, ne determina l'imposizione all'aliquota corrispondente al totale delle vincite conseguite durante l'anno (art. 58 cpv. 1, prima frase LT)⁷¹.

2.4.3. *Una deduzione generale per ogni vincita*

Il Canton Ticino sino al 31 dicembre 2015 non concedeva alcun tipo di deduzione per le vincite da lotterie e da manifestazioni analoghe, conformemente all'art. 36 cpv. 3 LT («*Per il calcolo dell'imposta non si tiene conto di deduzione alcuna*»). Il nuovo art. 9 cpv. 2 lett. *n* LAID ha però imposto anche al Ticino di prevedere una deduzione anorganica in caso di singole vincite. Pertanto è stato abrogato il capoverso 3 e aggiunto un nuovo capoverso *1a* all'art. 36 LT. Per ogni vincita il contribuente ha diritto ad una deduzione forfettaria, per costi delle poste giocate, del 5%, calcolata sul lordo di ogni singola vincita e considerato un massimo di fr. 5000. Ne consegue che il tetto massimo di fr. 5000 si attiva quando le vincite oltrepassano i fr. 100 000⁷².

⁷⁰ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7115, del 26 agosto 2015, pag. 4.

⁷¹ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7115, del 26 agosto 2015, pag. 4.

⁷² SAMUELE VORPE, Il Parlamento federale ha sbancato la lotteria, in: NF 1/2013, pagg. 3-8, pag. 4 (cit.: Lotteria).

2.4.4. *L'imposizione separata delle vincite*

Il legislatore ticinese ha deciso di continuare a mantenere la tassazione delle vincite da lotterie e da manifestazioni analoghe separatamente dagli altri redditi ordinari, sulla base delle seguenti considerazioni:

«Le vincite alle lotterie e a manifestazioni analoghe sono da considerare, in genere, dei redditi <straordinari>, quindi, non periodici. In quest'ottica, l'imposta annua intera risulta meno incisiva su redditi medio-bassi rispetto alla tassazione congiunta di questi redditi straordinari con gli altri redditi, in quanto non va ad incidere sulla progressione delle aliquote degli altri redditi imponibili: una persona non particolarmente abbiente che vince una discreta somma di denaro non si trova pertanto a dover pagare un'imposta più alta per gli altri redditi <ordinari>. Per questi motivi lo scrivente propende per mantenere il sistema d'imposizione attuale con tassazione separata di questi redditi straordinari con un'imposta annua intera»⁷³.

Permangono tuttavia alcuni dubbi di natura giuridica per quanto riguarda la compatibilità di una simile disposizione con la LAID⁷⁴.

Le vincite continuano dunque ad essere imposte separatamente con un'imposta annua intera (art. 36 cpv. 1 LT), che viene calcolata sul totale della somma delle vincite imponibili, al netto della nuova deduzione (art. 36 cpv. 2 LT). La tariffa applicabile continua ad essere quella dei coniugi e delle famiglie monoparentali (art. 35 cpv. 2 LT), indipendentemente dallo stato familiare del contribuente che consegue la vincita.

2.4.5. *Più vincite nel corso di un periodo fiscale*

Se p. es. un contribuente dovesse vincere nel corso del periodo fiscale 2016 fr. 500, poi fr. 200, poi nuovamente fr. 900 alla stessa lotteria, queste tre vincite, nonostante l'importo complessivo superiore ai fr. 1000, sarebbero esenti sia dalle imposte dirette sia dall'imposta preventiva. Se il contribuente invece dovesse vincere, sempre nel periodo fiscale 2016,

⁷³ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7115, del 26 agosto 2015, pag. 3 seg.

⁷⁴ SAMUELE VORPE, *Lotteria*, pag. 6.

fr. 500, poi fr. 2000, poi nuovamente fr. 1500, egli sarà imposto, in base all'art. 36 cpv. 1^a in combinato disposto con l'art. 58 cpv. 1, prima frase LT, sul totale della somma delle vincite imponibili⁷⁵. Pertanto sarà imposto su fr. 3500 (fr. 2000 + fr. 1500), mentre i primi fr. 500 vinti saranno esenti. Il contribuente potrà inoltre dedurre il 5% di fr. 3500, ossia fr. 175, quale deduzione forfettaria, indipendentemente dal costo totale delle singole giocate. Al contribuente, p. es. celibe, verranno poi applicate le aliquote più favorevoli di cui all'art. 35 cpv. 2 LT.

2.5. *Adeguamento della sistematica delle deduzioni per la cura dei figli da parte di terzi, delle spese di malattia e infortunio e delle prestazioni volontarie*

La sistematica del testo di legge e quella di calcolo delle deduzioni per la cura prestata da terzi per ogni figlio (nuovo art. 32a LT) è stata rivista dal legislatore cantonale⁷⁶.

Prima della modifica di legge, la deduzione generale per la cura dei figli da parte di terzi si trovava all'art. 32 cpv. 3 LT. Il reddito determinante per calcolare l'ammontare della deduzione era dato dal «*reddito netto imponibile*» (cfr. previgente art. 32 cpv. 3 lett. a-b LT). Tale formulazione è stata definita «*impropria per la legislazione tributaria svizzera*» dal Consiglio di Stato⁷⁷. Come osserva quest'ultimo «*il reddito intermedio sul quale è stata calcolata la deduzione per cura dei figli da terzi è stato finora interpretato come il reddito imponibile prima dell'applicazione delle aliquote d'imposta. Tuttavia, sia la sistematica del testo di legge sia quella del calcolo andrebbero riviste in quanto non conformi alla si-*

⁷⁵ Si veda anche la modifica all'art. 240 cpv. 3 lett. a LT, la quale prevede che con la notifica della decisione di tassazione scadono: a) l'imposta annua intera sulle vincite da lotteria e da manifestazioni analoghe (art. 36), in luogo della precedente versione che indicava «*imposta sui proventi*». Con il cambiamento legislativo non sono più i proventi (ossia diverse vincite che sommate superavano l'importo esente) ad essere soggetti ad imposizione, bensì le singole vincite se superano i fr. 1000 (cfr. MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7115, del 26 agosto 2015, pag. 5).

⁷⁶ BU 58/2015 568.

⁷⁷ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7115, del 26 agosto 2015, pag. 5.

stematica fiscale»⁷⁸. Ne consegue pertanto che il reddito intermedio sul quale calcolare la deduzione andrebbe considerato prima di computare le deduzioni sociali in modo da riflettere la sistematica prevista dal diritto federale per quanto attiene alle deduzioni generali⁷⁹.

La modifica, decisa dal Gran Consiglio il 2 novembre 2015, consiste nel correggere questa «*svista redazionale*»⁸⁰ relativa al «*reddito netto imponibile*» per la determinazione del valore della deduzione per la cura dei figli da parte di terzi. Pertanto, il legislatore ha deciso di abrogare l'art. 32 cpv. 3 LT e di introdurre il nuovo art. 32a LT. In questo modo, secondo le nuove lettere *a* e *b* dell'art. 32a LT, la dicitura «*reddito netto imponibile*» è stata sostituita con «*provento imponibile, dopo le deduzioni di cui agli art. da 25 a 32*».

Sempre per motivi di sistematica, a seguito di questa modifica, si è reso necessario spostare la deduzione per le spese di malattia e infortunio dall'art. 32 cpv. 1 lett. *i* (abrogato) all'art. 32b (nuovo) LT. Di conseguenza, il contribuente può dedurre dai propri redditi le spese per malattia e infortunio, quando queste oltrepassano il 5% dei proventi imponibili, al netto delle deduzioni di cui agli artt. da 25 a 32b LT. In questo modo la norma ticinese si allinea perfettamente con quella dell'imposta federale diretta⁸¹.

Anche la deduzione relativa alle prestazioni volontarie è stata spostata dall'art. 32a (abrogato) all'art. 32c LT (nuovo).

⁷⁸ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7115, del 26 agosto 2015, pag. 5.

⁷⁹ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7115, del 26 agosto 2015, pag. 5.

⁸⁰ Come definita dal Consiglio di Stato (cfr. MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7115, del 26 agosto 2015, pag. 5).

⁸¹ *Esempio*: ammettiamo per ipotesi che un contribuente celibe abbia un reddito netto prima delle deduzioni di cui agli artt. da 25 a 32 LT, di fr. 100 000. Il contribuente, giustifica all'autorità fiscale spese per l'asilo nido di suo figlio, per fr. 10 000. Ai sensi dell'art. 32a lett. *b* LT, potrà dedurre fr. 5500. Il suo nuovo reddito netto è pari a fr. 94 500. Ora, il contribuente giustifica spese per malattia e infortunio di fr. 5000. Per considerare la cd. «franchigia» non è possibile applicare il 5% a fr. 94 500, che dà come risultato fr. 4725. È infatti necessario considerare nel reddito netto anche la deduzione per spese di malattia e infortunio. Nel caso in questione, fr. 94 500 costituisce il 105%, per cui il 100% è pari a fr. 90 000. La soglia del 5%, oltre alla quale è possibile dedurre le spese effettive sostenute, è di fr. 4500 e non di fr. 4725. Il contribuente potrà pertanto dedurre fr. 500 a titolo di spese per malattia e infortunio.

La deduzione per la cura prestata da terzi ai figli considera quindi il reddito netto, al lordo delle deduzioni per le spese di malattia e infortunio, e delle liberalità a enti esenti o di pubblica utilità.

2.6. Nuova aliquota applicabile all'imposta immobiliare cantonale per le persone giuridiche estere

La normativa ticinese conosceva una disparità di trattamento, lesiva del principio di uguaglianza di cui all'art. 8 Cost., tra persone giuridiche indigene e persone giuridiche straniere ai fini dell'aliquota applicabile all'imposta immobiliare cantonale. Infatti per gli immobili di proprietà delle persone giuridiche con sede all'estero la Legge tributaria stabiliva un'aliquota del 3‰ (art. 98 lett. *c* LT), mentre per le persone giuridiche con sede in Svizzera l'aliquota era del 2‰ (art. 98 lett. *b* LT). Non vi erano però motivi oggettivi per applicare due aliquote diverse a soggetti che si trovavano in una situazione analoga.

A seguito di un ricorso davanti alla Camera di diritto tributario⁸², il legislatore ha deciso di eliminare tale disparità e di allineare il trattamento fiscale riservato alle persone giuridiche con sede all'estero con quello delle persone giuridiche con sede in Svizzera⁸³. Di conseguenza è stata abrogata con effetto al 1° gennaio 2016 la lettera *c* dell'art. 98 LT, mentre alla lettera *b* è stato tolto il riferimento alle società con sede (o amministrazione effettiva) in Svizzera secondo gli artt. 59 cpv. 1 lett. *a* e 59 cpv. 2 LT.

2.7. Le attestazioni vincolanti delle ipoteche legali

Il Gran Consiglio ha apportato una modifica all'art. 252 cpv. 5 LT concernente le attestazioni vincolanti emesse dall'autorità fiscale per attestare i debiti fiscali del contribuente in relazione ad un'imminente transa-

⁸² Si veda la sentenza n. 80.2009.169 della Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, del 15 giugno 2011. Si veda anche lo specifico contributo di AURELIO FRANCIOLI/MARTINO PINELLI, *Imposta immobiliare sulle persone giuridiche: il Ticino discrimina le società non residenti?*, in: NF 6/2012, pagg. 9-13.

⁸³ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7115, del 26 agosto 2015, pag. 8 segg.

zione immobiliare. In questo modo l'acquirente che richiede l'attestazione viene informato sulle eventuali ipoteche legali che gravano l'immobile⁸⁴. Di questa forma di attestazione si è fatto un largo uso prima dell'entrata in vigore dell'art. 836 del Codice civile (CC; RS 210), al fine di evitare all'acquirente del fondo il pagamento delle imposte non saldate dai precedenti proprietari del fondo. Tuttavia, con l'entrata in vigore dell'istituto del deposito (art. 253a LT), l'attestazione vincolante ha perso d'importanza⁸⁵. Infatti, secondo l'art. 252 cpv. 5 LT le attestazioni vincolanti comprendono tutte le ipoteche legali costituite entro il 31 dicembre 2011, ovvero sino all'entrata in vigore dell'istituto del deposito in caso di trasferimenti immobiliari. Con l'obbligo di deposito da parte dell'alienante, per gli acquirenti è venuta meno l'utilità delle attestazioni vincolanti, essendo essi già tutelati dal deposito.

Sino al 31 dicembre 2015, l'art. 252 cpv. 2 LT permetteva inoltre di ottenere delle attestazioni vincolanti dopo il 1° gennaio 2012 *«solamente in caso di mancato o non richiesto versamento del deposito o di mancata o non richiesta presentazione della garanzia bancaria»*. Questa frase è stata stralciata dal legislatore.

Secondo il Consiglio di Stato, infatti, si giustifica lo stralcio poiché *«la procedura attuale prevede che in caso di mancato deposito o mancata presentazione di una garanzia, si procede con la diffida di pagamento e la conseguente multa per violazione dei propri obblighi procedurali ai sensi dell'art. 257 LT. Viene in seguito effettuato un calcolo provvisorio dell'imposta TUI dovuta per l'eventuale iscrizione dell'ipoteca legale a garanzia della stessa. In questi casi, inoltre, l'effetto liberatorio nei confronti del terzo proprietario del pegno non è dato [...]. L'attestazione vincolante non è pertanto uno strumento <alternativo> o <suppletorio> a chi viola i doveri derivanti dal deposito»*⁸⁶.

⁸⁴ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7115, del 26 agosto 2015, pag. 12.

⁸⁵ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7115, del 26 agosto 2015, pag. 11.

⁸⁶ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7115, del 26 agosto 2015, pag. 12.

2.8. *La riduzione delle percentuali di calcolo del deposito*

Dal 1° gennaio 2016 le percentuali per il calcolo del deposito in caso di un trasferimento immobiliare sono state ridotte dal legislativo (art. 253a cpv. 1 LT)⁸⁷. In luogo del 5% del valore di alienazione per una durata di 10 anni, del 6% per una durata superiore ai 5 e non oltre i 10 anni, e dell'8% per una durata non superiore ai 5 anni, il legislatore ha optato per il 4% nel primo caso (art. 253a cpv. 1 lett. a LT), per il 5% nel secondo caso (art. 253a cpv. 1 lett. b LT) e, infine, per il 6,5% nel terzo caso (art. 253a cpv. 1 lett. c LT).

2.9. *L'aumento dell'imposta personale comunale*

Con la modifica del 16 dicembre 2015 della Legge tributaria⁸⁸, il Gran Consiglio ha raddoppiato l'importo dell'imposta personale comunale, passando da fr. 20 a fr. 40 (art. 290 cpv. 2 LT). Parimenti è stata abbassata l'età dalla quale è dovuta l'imposta, che è passata dai 20 ai 18 anni di età (art. 290 cpv. 1 LT)⁸⁹.

L'imposta personale, pari a fr. 40 per persona, è quindi dovuta da tutte le persone fisiche che, alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento nel Cantone, sono assoggettate in virtù della loro appartenenza personale (art. 2 LT), cioè sono domiciliate o dimoranti nel Comune, e hanno compiuto i 18 anni di età. I coniugi devono ciascuno l'intera imposta personale anche se tassati congiuntamente (art. 290 LT)⁹⁰. Essendo una tassa «personale», anche i contribuenti esenti da imposte sul reddito e sulla sostanza, sono tenuti a versarla al rispettivo Comune di domicilio o di dimora.

⁸⁷ BU 58/2015 568.

⁸⁸ BU 7/2016 72.

⁸⁹ Per delle considerazioni sulla compatibilità dell'imposta personale con il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva si veda: MARKUS REICH, *Verfassungsmässigkeit des Steuertarifs gemäss Vernehmlassungsbericht (betr. Kanton Uri)* vom 19. Dezember 2007, Gutachten, Künsnacht, 27 febbraio 2008. pag. 6 segg.

⁹⁰ Cfr. Direttiva n. 1/2009 della Divisione delle contribuzioni, Disposizioni per i Municipi concernenti la Legge tributaria del 21 giugno 1994, pag. 18.

Come indicato nel Messaggio del Consiglio di Stato, ad oggi altri 9 Cantoni prelevano questo genere di imposta e sono: Ginevra, Lucerna, Nidvaldo, Sciaffusa, Soletta, Uri, Vallese, Vaud e Zurigo. L'importo oscilla tra fr. 10 e fr. 70⁹¹.

2.10. Il supplemento d'imposta immobiliare per le persone giuridiche dal 2016 al 2019

Nelle disposizioni transitorie della Legge tributaria si trova l'art. 314c LT che prevede un supplemento d'imposta temporaneo, da calcolarsi sull'imposta cantonale immobiliare di cui all'art. 98 LT. In particolare è stato previsto, per i periodi fiscali 2006 e 2007, una maggiorazione dell'aliquota dello 0,5% per gli immobili appartenenti ad associazioni, fondazioni e altre persone giuridiche (art. 314c cpv. 2 lett. a LT) e dell'1% per gli immobili appartenenti a società di capitali, società cooperative e fondi di investimento (art. 314c cpv. 2 lett. b LT)⁹².

Il Gran Consiglio ha deciso di mantenere questa maggiorazione del 50% dell'imposta cantonale immobiliare per le persone giuridiche anche per i periodi fiscali dal 2016 al 2019 compreso (art. 314c cpv. 2^{quater} LT)⁹³, dopo averne fatto uso dai periodi 2008-2011 e 2012-2015⁹⁴.

2.11. La proroga del decreto che concede gli ammortamenti accelerati

Il Decreto legislativo del 1° gennaio 1997 concernente la concessione di ammortamenti accelerati per nuovi investimenti è stato prorogato a cinque riprese con delle decisioni del Gran Consiglio. L'ultima proroga risale al 23 settembre 2014. Come osserva il Consiglio di Stato, con il susseguirsi di queste modifiche legislative, la particolare disposizione sugli

⁹¹ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7121, del 29 settembre 2015, pag. 32.

⁹² La lettera c dell'art. 314c cpv. 2 LT (così come quella di cui al capoverso 1) è stata abrogata perché discriminatoria (cfr. *supra* cap. 2.6).

⁹³ BU 58/2015 572.

⁹⁴ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7121, del 29 settembre 2015, pag. 31.

ammortamenti accelerati è stata applicata per un periodo di 19 anni (dal 1° gennaio 1997 al 31 dicembre 2014)⁹⁵.

Con la decisione del 2 novembre 2015, il Parlamento ha aderito alla proposta del Consiglio di Stato di prorogare l'applicazione di tale decreto sino al periodo fiscale 2019 (cfr. art. 3 cpv. 1, prima frase del Decreto legislativo)⁹⁶.

In deroga agli artt. 27 cpv. 2 e 71 cpv. 2 LT, mediante il Decreto legislativo sugli ammortamenti accelerati è possibile applicare dei tassi di ammortamento, pari al doppio di quelli usualmente ammessi, sui valori di bilancio dei nuovi investimenti nell'anno in cui questi sono avvenuti. Questa possibilità permette alle persone fisiche con attività aziendale, risp. alle persone giuridiche di differire nel tempo gli utili imponibili. Infatti, gli utili differiti per effetto degli ammortamenti accelerati sono compensati dalla minor possibilità di ammortamento negli anni successivi. Per questo motivo gli effetti del Decreto legislativo sono neutri nel medio-lungo periodo per le imprese⁹⁷.

Il Decreto legislativo è entrato in vigore retroattivamente al 1° gennaio 2015, con una durata di 5 anni⁹⁸. La misura è applicabile anche ai fini dell'imposta federale diretta⁹⁹.

⁹⁵ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7119, del 9 settembre 2015, pag. 1. Per maggiori informazioni sull'utilizzo dell'ammortamento accelerato, si veda VANESSA MAURI-BOUAKKAZ, Ammortamenti accelerati, in: NF 7/2012, pag. 8 seg.

⁹⁶ BU 58/2015 573.

⁹⁷ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7119, del 9 settembre 2015, pag. 2.

⁹⁸ BU 58/2015 573.

⁹⁹ MESSAGGIO DEL CONSIGLIO DI STATO, n. 7119, del 9 settembre 2015, pag. 3.