



**Università
degli Studi
di Ferrara**

**DOTTORATO DI RICERCA IN
“DIRITTO DELL’UNIONE EUROPEA E ORDINAMENTI NAZIONALI”**

CICLO XXXIII°

COORDINATORE Prof. De Cristofaro Giovanni

*I privilegi fiscali per le persone facoltose
secondo il diritto svizzero, italiano ed euro-unitario*

Settore Scientifico Disciplinare IUS/12

Dottorando

Dott. Vorpe Samuele

Tutore

Prof. Greggi Marco

(firma)

(firma)

Anni 2017/2020

Sommario

I.	Bibliografia	XV
II.	Elenco dei materiali	XLII
III.	Elenco delle abbreviazioni	LIII
1.	Introduzione	1
2.	La tassazione secondo il dispendio in Svizzera	7
2.1.	Introduzione a questa particolare forma di tassazione	7
2.2.	La nascita e la sua evoluzione	9
2.3.	Le due opzioni di scelta	14
2.4.	La riforma dell'imposizione secondo il dispendio	15
2.4.1.	I tentativi di abolire l'imposizione secondo il dispendio nel Parlamento federale.....	15
2.4.1.1.	Mozione n. 01.3390 dell'on. Christian Grobet del 22 giugno 2001.....	16
2.4.1.2.	Iniziativa parlamentare n. 03.458 dell'on. Susanne Leutenegger Oberholzer del 3 ottobre 2003.....	16
2.4.1.3.	Iniziativa parlamentare n. 06.421 dell'on. Susanne Leutenegger Oberholzer del 24 marzo 2006.....	17
2.4.1.4.	Mozione n. 07.3491 dell'on. Susanne Leutenegger Oberholzer del 22 giugno 2007.....	18
2.4.1.5.	Mozione n. 09.3064 dell'on. Susanne Leutenegger Oberholzer del 5 marzo 2009.....	19
2.4.1.6.	Iniziativa cantonale n. 08.309 del Cantone di San Gallo del 2 aprile 2008.....	20
2.4.1.7.	Iniziativa parlamentare n. 09.455 dell'on. Susanne Leutenegger Oberholzer dell'11 giugno 2009.....	20
2.4.2.	L'iniziativa popolare (riuscita) nel Canton Zurigo per abolire l'imposizione secondo il dispendio.....	21
2.4.3.	L'iniziativa popolare federale (non riuscita) per abolire l'imposizione secondo il dispendio.....	22
2.4.3.1.	Il testo dell'iniziativa popolare federale.....	22
2.4.3.2.	L'esito dell'iniziativa popolare federale.....	24

2.4.4.	La Legge federale dell'imposizione secondo il dispendio del 28 settembre 2012	24
2.4.5.	La struttura e la sistematica legislativa delle disposizioni concernenti l'imposizione secondo il dispendio	27
2.4.5.1.	La struttura delle disposizioni ai fini dell'imposta federale diretta e cantonale ticinese.....	27
2.4.5.2.	La sistematica legislativa	29
2.5.	La situazione nei diversi Cantoni	30
2.5.1.	L'importanza dell'imposizione secondo il dispendio nei Cantoni.....	30
2.5.2.	Il dispendio minimo nei Cantoni	37
2.5.3.	Le imposte minime nei Cantoni e la concorrenza fiscale intercantonale.....	41
2.5.4.	Le iniziative cantonali.....	44
2.5.4.1.	Glarona	45
2.5.4.2.	Turgovia	45
2.5.4.3.	Argovia.....	46
2.5.4.4.	Sciaffusa	46
2.5.4.5.	San Gallo	46
2.5.4.6.	Lucerna	46
2.5.4.7.	Argovia.....	47
2.5.4.8.	Appenzello Esterno.....	47
2.5.4.9.	Soletta.....	47
2.5.4.10.	Basilea Città.....	47
2.5.4.11.	Berna	47
2.5.4.12.	Basilea Campagna.....	48
2.5.4.13.	Nidvaldo	48
2.5.4.14.	Appenzello Interno	48
2.5.4.15.	Ticino	48
2.5.4.16.	Ginevra	48
2.5.4.17.	Vaud	49
2.6.	Le tre forme di imposizione secondo il dispendio.....	49

2.7. L'imposizione "classica" secondo il dispendio	50
2.7.1. Le condizioni per accedere all'imposizione secondo il dispendio	50
2.7.1.1. Le condizioni soggettive (cumulative)	50
2.7.1.2. Una particolare forma di tassazione soltanto per le persone fisiche	52
2.7.1.3. Il divieto di possedere la cittadinanza svizzera	52
2.7.1.4. Essere assoggettati illimitatamente alle imposte in Svizzera per la prima volta o dopo un'interruzione di almeno dieci anni	56
2.7.1.5. I requisiti per ottenere il permesso di dimora	66
2.7.1.6. Il divieto di esercitare un'attività lucrativa in Svizzera.....	71
2.7.1.7. Il passaggio dalla tassazione globale a quella ordinaria, e viceversa	90
2.7.1.8. Il diritto alla tassazione secondo il dispendio per i coniugi	93
2.7.1.9. La norma potestativa per i Cantoni	99
2.7.2. La determinazione del dispendio	100
2.7.2.1. Le condizioni oggettive (cumulative)	100
2.7.2.2. La definizione di dispendio.....	100
2.7.2.3. L'esenzione unilaterale delle imprese, degli stabilimenti di impresa e degli immobili.....	103
2.7.2.4. La commisurazione del dispendio imponibile.....	105
2.7.2.5. La definizione di valore di pigione	106
2.7.2.6. La definizione di valore locativo	107
2.7.2.7. La definizione di pensione.....	109
2.7.2.8. Il divieto di sottoutilizzazione e il valore locativo o pigione più elevato secondo la prassi AFC: considerazioni critiche	109
2.7.2.9. Il dispendio minimo applicabile ai fini dell'imposta sul reddito	110
2.7.2.10. Il dispendio da considerare (anche) ai fini dell'imposta sulla sostanza	111
2.7.2.11. Il dispendio secondo il principio dell'imposizione della famiglia	112
2.7.2.12. Il dispendio dei figli maggiorenni agli studi	113
2.7.3. Le basi di calcolo	113
2.7.4. Il calcolo di controllo	114

2.7.4.1.	In generale	114
2.7.4.2.	Gli elementi di estrazione svizzera.....	116
2.7.4.3.	Gli elementi di estrazione estera	128
2.7.4.4.	Gli elementi di fonte svizzera non ricompresi nel calcolo di controllo.....	134
2.7.4.5.	Le deduzioni previste	134
2.7.4.6.	Le tariffe applicabili	137
2.7.4.7.	Il confronto tra calcolo di controllo e dispendio	139
2.7.5.	Il diritto transitorio	141
2.7.5.1.	Entrata in vigore delle modifiche legislative del 28 settembre 2012	141
2.7.5.2.	La funzione del diritto transitorio	141
2.7.5.3.	L'allineamento tra diritto federale e cantonale.....	143
2.7.5.4.	La tassazione dei coniugi.....	144
2.8.	L'imposizione secondo il dispendio nella forma "modificata"	145
2.8.1.	La genesi	145
2.8.2.	Il computo di imposte alla fonte estere.....	148
2.8.3.	L'inclusione nel calcolo di controllo di tutti i redditi attribuiti alla Svizzera dalla CDI..	153
2.8.4.	L'applicazione dell'aliquota mondiale.....	156
2.8.5.	L'attestazione di dichiarazione dei redditi provenienti dallo Stato contraente	156
2.8.6.	La determinazione della residenza fiscale nel diritto convenzionale	157
2.8.6.1.	La regola dell'art. 4 par. 1 M-OCSE	157
2.8.6.2.	La regola dell'art. 4 par. 2 M-OCSE	157
2.8.7.	La CDI tra Svizzera e Germania	158
2.8.8.	La CDI tra Svizzera ed Italia	161
2.8.8.1.	La tassazione globale modificata	161
2.8.8.2.	La black list italiana del 1999 e l'inversione dell'onere probatorio.....	162
2.8.9.	La CDI tra Svizzera e USA	164
2.8.10.	Le CDI tra Svizzera e gli altri Stati con i quali si applica la globale "modificata"	164
2.8.11.	Sette Stati o anche più?.....	164

2.9. L'imposizione secondo il dispendio "maggiorata"	167
2.9.1. La CDI CH-FRA e l'accordo amichevole	167
2.9.2. La rinuncia unilaterale da parte francese all'accordo amichevole	169
2.9.3. L'interpretazione dell'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA	170
2.9.4. Le posizioni diametralmente opposte delle autorità fiscali francesi e svizzere.....	177
2.9.5. La procedura amichevole instaurata dal contribuente.....	177
2.9.6. Le possibili vie da seguire per i contribuenti	178
2.10. Lo scambio di informazioni tra le autorità fiscali	180
2.10.1. Le richieste di assistenza amministrativa per chiarire la residenza fiscale dei contribuenti.....	180
2.10.2. Lo scambio di informazioni fiscali concernenti i globalisti	181
2.10.2.1. Introduzione	181
2.10.2.2. Le informazioni sul modo di tassare una persona in Svizzera sono verosimilmente rilevanti. Il caso francese.....	182
2.10.2.3. Le informazioni sul modo di tassare una persona in Svizzera sono verosimilmente rilevanti. Il caso spagnolo.....	187
2.10.3. Lo scambio automatico di informazioni	192
2.11. L'ammissibilità di accordi tra autorità fiscale e contribuente	193
2.11.1. I <i>ruling</i> fiscali	193
2.11.2. L'ammissibilità di un <i>ruling</i> per l'imposizione secondo il dispendio	195
2.12. I principi procedurali	197
2.13. Le imposte di successione e di donazione	197
2.14. Le contravvenzioni e i delitti fiscali	199
2.15. L'assoggettamento ai contributi sociali	201
2.16. La costituzionalità dell'imposizione secondo il dispendio	203
2.16.1. L'(in)compatibilità della tassazione globale: cenni introduttivi	203
2.16.2. I principi della giustizia fiscale	205
2.16.2.1. Il principio di uguaglianza: in generale	205
2.16.2.2. Il principio di uguaglianza nel campo delle imposte	205
2.16.2.3. Il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva	206

2.16.3. L'imposizione secondo il dispendio in rapporto ai principi costituzionali	208
2.16.3.1. Il problema con il principio di uguaglianza orizzontale	208
2.16.3.2. La giustificazione data dal principio di praticabilità.....	209
2.16.3.3. I limiti del principio di praticabilità	211
2.16.3.4. L'assistenza amministrativa in materia fiscale non giustifica più il principio di praticabilità.....	211
2.16.3.5. Gli obiettivi extra-fiscali possono giustificare una deroga al principio dell'uguaglianza orizzontale?	212
2.16.3.6. L'impossibilità del Tribunale federale di sindacare la (in)costituzionalità dell'imposizione secondo il dispendio	216
2.16.4. Considerazioni conclusive	218
2.17. Casi pratici	219
2.17.1. Osservazioni introduttive.....	219
2.17.2. Caso 1	220
2.17.2.1. Fattispecie.....	220
2.17.2.2. Soluzione	220
2.17.3. Caso 2	221
2.17.3.1. Fattispecie.....	221
2.17.3.2. Soluzione	221
2.17.4. Caso 3	222
2.17.4.1. Fattispecie.....	222
2.17.4.2. Soluzione	223
2.17.5. Caso 4	224
2.17.5.1. Fattispecie.....	224
2.17.5.2. Soluzione	224
2.17.6. Caso 5	225
2.17.6.1. Fattispecie.....	225
2.17.6.2. Soluzione	226
2.17.7. Caso 6	227
2.17.7.1. Fattispecie.....	227

2.17.7.2. Soluzione	227
2.17.8. Caso 7	228
2.17.8.1. Fattispecie.....	228
2.17.8.2. Soluzione	229
3. La tassazione dei neo-residenti in Italia	231
3.1. Introduzione a questa particolare forma di tassazione	231
3.2. La struttura della norma.....	236
3.3. Le condizioni di accesso al regime	237
3.3.1. Le condizioni soggettive (cumulative)	237
3.3.2. Una particolare forma di tassazione soltanto per le persone fisiche senza vincoli di cittadinanza e di provenienza	239
3.3.3. Aver costituito la residenza fiscale in Italia per la prima volta o dopo un'assenza decennale	240
3.3.3.1. In generale	240
3.3.3.2. L'onere probatorio.....	242
3.3.3.3. Il requisito dell'iscrizione nell'APR.....	242
3.3.3.4. Il requisito del domicilio	244
3.3.3.5. Il requisito della residenza.....	246
3.3.3.6. Il rapporto tra la residenza secondo il diritto interno e quella secondo il diritto convenzionale	247
3.3.3.7. I cittadini italiani emigrati in Paesi black list.....	249
3.3.3.8. L'assenza decennale dal territorio italiano	253
3.3.3.9. I requisiti per ottenere un permesso di dimora	255
3.4. L'imposta sostitutiva (o capitaria).....	258
3.4.1. L'esercizio dell'opzione	258
3.4.1.1. Per il neo-residente (contribuente principale).....	258
3.4.1.2. Per i familiari al seguito	260
3.4.2. L'ammontare dell'imposta.....	262
3.4.2.1. La misura dell'imposta capitaria per il contribuente principale e i familiari al seguito	262

3.4.2.2.	La funzione dell'imposta capitaria	263
3.4.3.	Il versamento dell'imposta	264
3.4.3.1.	L'obbligazione tributaria	264
3.4.3.2.	Il contribuente che ha versato l'imposta sostitutiva senza aver perfezionato l'opzione.....	264
3.4.3.3.	La compensazione della ritenuta d'imposta prima dell'esercizio dell'opzione .	265
3.4.3.4.	Il divieto di compensazione con altre imposte.....	266
3.4.4.	I redditi coperti dal regime.....	266
3.4.4.1.	La lettura rovesciata dell'art. 23 TUIR.....	266
3.4.4.2.	Le deduzioni e le detrazioni	269
3.4.4.3.	Casi particolari	270
3.4.5.	L'esclusione di uno o più Stati esteri dal regime opzionale.....	278
3.4.5.1.	La cd. "cherry picking clause"	278
3.4.5.2.	La possibilità di utilizzare il credito d'imposta per gli Stati esclusi	279
3.4.5.3.	La possibilità di beneficiare delle aliquote convenzionali più favorevoli	280
3.4.5.4.	Lo scopo della "cherry picking clause"	280
3.4.5.5.	L'invariato ammontare dell'imposta sostitutiva.....	281
3.4.5.6.	La facoltà di ampliare il numero di Stati, ma non di restringerli	282
3.4.6.	L'esclusione delle plusvalenze da partecipazioni qualificate estere.....	282
3.4.6.1.	Lo scopo della norma.....	282
3.4.6.2.	La nozione di partecipazioni qualificate.....	283
3.4.6.3.	Le tipologie di redditi generati da una partecipazione	284
3.4.6.4.	La determinazione del valore della partecipazione	284
3.4.6.5.	Il conteggio del periodo quinquennale.....	285
3.4.6.6.	La tassazione delle partecipazioni qualificate	286
3.5.	L'interpello probatorio.....	287
3.5.1.	La deroga alla norma di legge decretata dal Provvedimento attuativo.....	287
3.5.2.	La finalità	289
3.5.3.	Le modalità e i termini di consegna	290

3.5.4.	La risposta dell'Amministrazione finanziaria	291
3.5.5.	Gli effetti di una risposta negativa dell'Amministrazione finanziaria	292
3.5.6.	Gli elementi da indicare	293
3.5.7.	La <i>check list</i>	294
3.5.8.	La documentazione di supporto	297
3.5.9.	I familiari al seguito	298
3.5.10.	Le cause di inammissibilità	300
3.5.10.1.	Le cause di inammissibilità legate al contenuto dell'interpello	300
3.5.10.2.	Le ulteriori cause	301
3.6.	I motivi di esclusione.....	301
3.6.1.	La cessazione	301
3.6.1.1.	La durata massima di quindici anni	301
3.6.1.2.	La decorrenza temporale in presenza di familiari al seguito	302
3.6.2.	La revoca	302
3.6.2.1.	La possibilità di revoca in qualsiasi momento	302
3.6.2.2.	La comunicazione alla Direzione Centrale Accertamento	303
3.6.2.3.	Gli effetti sui familiari al seguito	303
3.6.2.4.	La preclusione ad un nuovo regime opzionale	304
3.6.3.	La decadenza	304
3.6.3.1.	Le cause	304
3.6.3.2.	Gli effetti sui familiari al seguito	305
3.6.3.3.	La preclusione ad un nuovo regime opzionale	305
3.6.4.	I familiari quali nuovi contribuenti principali	305
3.6.4.1.	La possibilità per i familiari di esercitare in forma autonoma l'opzione	305
3.6.4.2.	Il periodo d'imposta a partire dal quale i familiari diventano dei contribuenti principali	306
3.6.4.3.	L'estensione per i familiari al seguito	306
3.6.5.	L'annullamento	306
3.6.6.	Il caso particolare del decesso	307
3.6.6.1.	Gli effetti sul contribuente principale	307

3.6.6.2.	Gli effetti sui familiari al seguito.....	307
3.6.6.3.	I familiari quali nuovi contribuenti principali	308
3.6.6.4.	I familiari non confermano l'opzione.....	308
3.6.6.5.	Il decesso nella prima parte dell'anno in cui è avvenuto il trasferimento della residenza	308
3.7.	Gli effetti su altre discipline	308
3.7.1.	L'esonero dall'obbligo di monitoraggio e dal pagamento dell'IVIE/IVAFE.....	308
3.7.1.1.	In generale	308
3.7.1.2.	L'esonero dal monitoraggio fiscale.....	309
3.7.1.3.	L'esonero dal pagamento dell'IVIE	309
3.7.1.4.	L'esonero dal pagamento dell'IVAFE	310
3.7.1.5.	Nessuna deroga per gli Stati esclusi dal regime sostitutivo e per le partecipazioni qualificate nel periodo quinquennale.....	310
3.7.2.	L'esenzione dall'imposta di successione e donazione sui beni e diritti esteri	311
3.7.2.1.	L'applicazione del principio di territorialità per i soli neo-residenti.....	311
3.7.2.2.	L'esenzione (anche) per i trasferimenti a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli.....	313
3.7.2.3.	Nessuna esenzione per le imposte ipotecarie e catastali, nonché per l'imposta di bollo	313
3.7.2.4.	Nessuna deroga per gli Stati esclusi dal regime sostitutivo e per le partecipazioni qualificate nel periodo quinquennale.....	314
3.7.2.5.	La norma agevolativa per le partecipazioni sociali si applica?	315
3.7.2.6.	Le CDI stipulate dall'Italia.....	316
3.7.2.7.	Le verifiche prima di effettuare un trasferimento di proprietà o di diritti	316
3.7.2.8.	Il caso dei contribuenti che non hanno presentato un'istanza di interpello.....	316
3.7.3.	Il divieto di cumulo con altri regimi agevolativi	316
3.8.	Le norme procedurali e quelle penali.....	317
3.9.	Lo scambio di informazioni tra le autorità fiscali.....	317
3.9.1.	Lo scambio spontaneo.....	317

3.9.2.	Gli strumenti di cooperazione amministrativa	318
3.9.3.	Un regime riservato?	319
3.10.	Il regime sostitutivo e le norme convenzionali	319
3.10.1.	Il campo di applicazione dell'art. 4 par. 1 M-OCSE.....	319
3.10.2.	La presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate.....	320
3.10.3.	Le condizioni per essere considerati soggetti residenti ai fini convenzionali.....	321
3.10.4.	La (vera) utilità della "cherry picking clause".....	322
3.11.	La compatibilità con i principi costituzionali	324
3.11.1.	Introduzione	324
3.11.2.	I profili agevolativi del regime sostitutivo e le problematiche (irragionevoli) ad esso correlate.....	326
3.11.3.	L'(in)ammissibilità di una modulazione del sistema impositivo da parte del legislatore se esistono fondate giustificazioni.....	330
3.11.4.	Il criterio di collegamento dei neo-residenti con il territorio	336
3.11.5.	Le implicazioni con il principio della riserva di legge	342
3.11.6.	Le vie ricorsuali.....	343
3.11.7.	Considerazioni conclusive	344
4.	La compatibilità con il diritto euro-unitario	345
4.1.	Introduzione	345
4.2.	La competenza dell'UE in materia di imposte dirette	346
4.2.1.	L'adeguamento delle legislazioni fiscali nazionali al diritto euro-unitario.....	346
4.2.2.	Le norme fiscali previste dal TFUE	346
4.2.3.	Il settore dell'imposizione diretta nel diritto euro-unitario	347
4.2.4.	L'integrazione negativa nel settore dell'imposizione diretta	348
4.3.	Il principio di non discriminazione	350
4.3.1.	Il divieto di discriminazioni o di restrizioni per garantire il corretto funzionamento del mercato interno.....	350
4.3.2.	La funzione sussidiaria e residuale dell'art. 18 TFUE	350
4.3.3.	Le discriminazioni e le restrizioni vietate.....	351
4.3.4.	Host State Discrimination vs. Home State Restriction	352
4.3.5.	I casi di discriminazione orizzontale.....	353
4.3.6.	Le giustificazioni del trattamento discriminatorio.....	359
4.3.7.	La struttura ternaria del giudizio di non discriminazione	359

4.3.8.	La compatibilità dell'art. 24- <i>bis</i> TUIR	360
4.3.8.1.	In generale	360
4.3.8.2.	La discriminazione a rovescio	360
4.3.8.3.	La discriminazione puramente interna	362
4.3.8.4.	Problema di compatibilità con la libera circolazione dei capitali?	363
4.4.	Il divieto di aiuti di Stato.....	366
4.4.1.	Il divieto di aiuti di Stato per garantire il corretto funzionamento del mercato interno.....	366
4.4.2.	Il settore dell'imposizione diretta sottostà al divieto di aiuti di Stato	366
4.4.3.	Le condizioni che configurano un aiuto di Stato.....	367
4.4.4.	Il primo criterio	367
4.4.4.1.	La necessità di esercitare un'attività economica	367
4.4.4.2.	L'incidenza sugli scambi	368
4.4.4.3.	La nozione di vantaggio economico	368
4.4.4.4.	La natura fiscale che configura un vantaggio economico.....	368
4.4.5.	Il secondo criterio.....	370
4.4.5.1.	Il collegamento tra Stato e risorse utilizzate.....	370
4.4.5.2.	Il trasferimento di risorse dallo Stato al beneficiario	370
4.4.6.	Il terzo criterio	371
4.4.6.1.	La nozione di impresa	371
4.4.6.2.	La nozione di produzione	371
4.4.7.	Il quarto criterio	371
4.4.7.1.	Il carattere selettivo dell'aiuto di Stato.....	371
4.4.7.2.	Il requisito della selettività materiale.....	372
4.4.7.3.	Il requisito della selettività territoriale	373
4.4.8.	Le causa di non applicabilità del divieto di aiuti di Stato	374
4.4.9.	Gli aiuti " <i>de minimis</i> "	375
4.4.10.	La compatibilità dell'art. 24- <i>bis</i> TUIR	375
4.4.10.1.	In generale	375
4.4.10.2.	Il caso dei lavoratori dipendenti.....	376

4.4.10.3.	Il caso dei lavoratori autonomi all'estero	377
4.5.	Il Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese.....	379
4.5.1.	Le ragioni della sua adozione	379
4.5.2.	L'approccio soft law	380
4.5.3.	I suoi contenuti.....	381
4.5.4.	La valutazione delle misure considerate "dannose".....	382
4.5.5.	La compatibilità dell'art. 24- <i>bis</i> TUIR	382
4.5.6.	La presa di posizione della Commissione europea.....	382
5.	La compatibilità con i principi OCSE	386
5.1.	Introduzione	386
5.2.	Il ruolo dell'OCSE nella lotta alla concorrenza fiscale dannosa	386
5.3.	Il Progetto BEPS	389
5.3.1.	Le finalità	389
5.3.2.	La Convenzione BEPS e la doppia non imposizione	390
5.4.	Il giudizio dell'OCSE in merito ai regimi forfettari.....	393
5.5.	La compatibilità dei regimi forfettari con il principio di non discriminazione ...	394
6.	Conclusioni	396
6.1.	I principi costituzionali delle tassazioni forfettarie	396
6.2.	Le analogie e le differenze tra le due tassazioni forfettarie	398
6.3.	Un privilegio fiscale per personaggi spesso famosi	401
6.4.	La situazione nell'UE e il ruolo del diritto euro-unitario.....	402
6.5.	La necessità di una regolamentazione nel diritto euro-unitario	403
6.6.	Le scelte di politica fiscale sulla base del diritto vigente.....	404
6.7.	L'assenza di regole comuni	406
Allegati	408
A.	Disposizioni sulla tassazione secondo il dispendio recepite dalla Confederazione e dai Cantoni	408
B.	Articolo 24-<i>bis</i> TUIR.....	438

I. Bibliografia

Modo di citare:

Le seguenti opere, se non indicato diversamente, saranno citate con il cognome dell'autore e il numero della pagina o della nota marginale.

- ABRUZZESE EMILIO La nuova tassazione sostitutiva per i "ricchi immigrati", in: Bollettino tributario d'informazioni 5/2017, pp. 364-370
- ADONNINO PIETRO *Sub voce* "Armonizzazione fiscale nell'Unione europea, in: Enciclopedia del diritto, Agg. vol. III, Milano 1999
- AEBY PASCAL/
PICOT CAERELLIA L'imposition d'après la dépende, in: ST 5/15, pp. 400-403
- AGNER PETER/
JUNG BEAT/
STEINMANN GOTTHARD Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995
- AMADDEO FRANCESCA Iscrizione all'AIRE: criterio non più determinante per la residenza?, in: NF 5/2019, pp. 223-226 (cit.: Iscrizione AIRE)
- ID. Schemi Citizenship-by-investment e Residence-by-investment: confine tra legittimità ed elusione del CRS, in: NF 10/2018, pp. 458-469 (cit.: Schemi CBI e RBI)
- ANDREANI GIULIO/
FERRANTI GIANFRANCO Testo Unico Imposte Sui Redditi, Commentari IPSOA, Milano 2017
- ANTONACCI DOMENICO Agevolazioni fiscali per chi trasferisce la residenza: confronto con la normativa internazionale, 19 gennaio 2017, in:
<<https://www.altalex.com/documents/news/2016/12/13/agevolazioni-fiscali-per-chi-trasferisce-la-residenza-confronto-con-la-normativa-internazionale>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021)

- ARCURI GIOVANNI La nuova imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera per coloro che si trasferiscono nel Mezzogiorno, in: NF 2/2019, pp. 63-64
- ARGINELLI PAOLO/
AVELLA FRANCESCO New Italian Tax Regime to Attract High Net Worth Individuals, in: European Taxation, febbraio-marzo 2017, pp. 113-115
- ARGINELLI PAOLO/
CUZZOLARO GIULIO “Vecchie ruggini” e mancate occasioni nell’ordinanza della Cassazione n. 16634/2018 sulla presunzione di residenza fiscale degli iscritti nelle Anagrafi della popolazione residente, in: Riv. dir. trib., Supplemento online, 9 agosto 2018
- ARGINELLI PAOLO/
CUZZOLARO GIULIO/
ZANNI ROBERTO Sull’applicabilità delle convenzioni contro le doppie imposizioni ai c.d. “UK Non-Domiciled Tax Residents” alla luce dei recenti orientamenti giurisprudenziali, in: Riv. dir. trib., Supplemento online, 1° novembre 2019
- ARIEMME VALENTINA/
MASSAI SIMONA Imposta sostitutiva sui soggetti che trasferiscono la residenza in Italia: presupposti, opzione ed effetti, in: il fisco 25/2017, pp. 2415-2422
- ARIEMME VALENTINA/
PARASILITI COLLAZZO
ANTONIO Redditi esteri e casa in Italia. Sconto fiscale per il “trasloco”, in: FiscoOggi, 23 maggio 2017, <<https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/redditi-esteri-e-casa-italia-sconto-fiscale-trasloco>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021)
- ARTER OLIVER Die Aufwandbesteuerung, in: AJP 2/2007, pp. 156-174
- ASCOLI GIUSEPPE/
PELLECCHIA MASSIMO Il nuovo regime impositivo per le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia, in: il fisco 6/2017, pp. 507-512
- ATHANAS PETER/
GIGLIO GIUSEPPE Commento all’art. 24 LT-AG, in: Klöti-Weber Marianne/Siegriest Dave/Weber Dieter (a cura di), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4ª ed., Muri/Berna 2015 (cit.: Aargauer Kommentar)
- AUER ANDREAS/
MALINVERNI GIORGIO/
HOTTELIER MICHEL Droit constitutionnel suisse, Vol. I, L’Etat, 3ª ed., Berna 2013 (cit.: Etat)

- ID. Droit constitutionnel suisse, Vol. II, Les droits fondamentaux, 3^a ed., Berna 2013 (cit.: Droits fondamentaux)
- AVOLIO DIEGO CFC: ancora dubbi per le nuove disposizioni *post* ATAD nella dichiarazione dei redditi, in: *il fisco* 27/2020, pp. 2651-2656
- BACCAGLINI FRANCESCO Analisi comparata del regime globalista svizzero e neo-residente italiano, in: *NF* 10/2018, pp. 444-466 (cit.: Analisi comparata)
- ID. Aspetti sistematici della fiscalità finanziaria, in: *NF* 12/2017, pp. 373-387 (cit.: Aspetti sistematici)
- ID. I criteri di territorialità nella fiscalità delle gestioni patrimoniali dei neo residenti, in: *NF* 5/2020, pp. 263-270 (cit.: Gestori patrimoniali dei neo-residenti)
- BAUER ANDRÉ/
KNIRSCH DEBORAH/
SCHANZ SEBASTIAN Die Ermittlung der schweizerischen Besteuerung nach dem Aufwand bei Wegzug aus Deutschland, in: *IWB*, Nr. 13, dell'11 luglio 2007, pp. 711-724 (cit.: Wegzug aus Deutschland)
- ID. Für wen lohnt sich die schweizerische Besteuerung nach dem Aufwand?, in: *Finanz Betrieb* 1/2006, pp. 55-61 (cit.: Schweizerische Besteuerung nach dem Aufwand)
- BABORO ROBERTO La variabilità della residenza delle persone fisiche alla luce delle ultime elaborazioni della Corte di Cassazione, in: *Riv. dott. comm.* 3/2016, pp. 505-514
- BAMMENS NIELS The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law, Amsterdam 2012
- BARASSI MARCO La Cassazione torna sulla nozione di residenza fiscale, in: *NF* 12/2015, pp. 8-11
- BEGHIN MAURO Barack Obama, flat tax e dintorni, in: *Ipsoa quotidiano*, 18 marzo 2017, in: <<https://www.ipsoa.it/documents/fisco/imposte-dirette/quotidiano/2017/03/18/barack-obama-flat-tax-e-dintorni>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021)

- BELLUZZO LUIGI/
BERGAMIN PAOLA La polizza assicurativa estera detenuta da un neo-residente: profili fiscali alla luce delle ultime pronunce dell'Agenzia delle entrate, in: *Fiscalità & Commercio internazionale* 10/2020, pp. 27-32
- BENIGNI CARLOTTA „Res non Dom“: nuovo regime fiscale premiale per chi rientra in Italia (con ingenti capitali), in: *Pratica fiscale e professionale* 3/2017, pp. 69-72
- BENZ ROLF Verfassungsmässige Aspekte degressiver Einkommens- und Vermögenssteuertarife, in: *zsis* 3/2006, pp. 4-5
- BERETTA GIORGIO From Worldwide to Territorial Taxation: Is Italy Now an Attractive Destination for Migrating Individuals?, in: *IBFD, Bulletin for international taxation*, agosto 2020, pp. 437-443
- BERNARDO MAURIZIO/
SBARAGLIA GIANPAOLO Nuovo regime dei neo-residenti: necessario il coordinamento con le norme convenzionali, in: *il fisco* 30/2018, pp. 2940-2948
- BERNASCONI MARCO Commento all'art. 14 LIFD, in: Yersin Danielle/Noël Yves (a cura di), *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Commentaire romand, Basilea 2008* (cit.: *Commentaire romand* 1^a ed.)
- ID. Die Pauschalbesteuerung, Zurigo 1983 (cit.: *Pauschalbesteuerung*)
- ID. La tassazione globale. Studio delle norme applicabili nel diritto cantonale ticinese, nel diritto federale e nella convenzione germano-svizzera, in: *RTT* 1981, pp. 453-562 (cit.: *Studio sulla tassazione globale*)
- ID. La tassazione globale secondo il diritto federale e il diritto cantonale ticinese, in: Bernasconi Marco/Pedroli Andrea (a cura di), *Lezioni di diritto fiscale svizzero, Bellinzona/Agno 1999* (cit.: *La tassazione globale*)
- BERNASCONI MARCO/
VORPE SAMUELE/
ARGINELLI PAOLO L'esenzione delle imprese, degli immobili e degli stabilimenti d'impresa siti all'estero. Il contrasto tra le norme della LIFD e quelle della LAID, in: *RtiD* II-2014, pp. 701-732
- BERTOCCHI FEDERICO La residenza delle persone fisiche nell'ambito delle convenzioni contro la doppia imposizione, in: *NF* 6/2020, pp. 346-351

- BEUSCH MICHAEL Aufwandbesteuerung – Privileg für reiche Ausländer oder aus praktischen Gründen gebotene Art der Ermessensveranlagung?, in: zsis 10/2005, pp. 185-192 (cit.: Aufwandbesteuerung)
- ID. Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: ST 8/2005, pp. 613-616 (cit.: Kreisschreiben)
- BIAGGINI GIOVANNI Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 2^a ed., Zurigo 2017
- BIRRI JÜRIG/
ZÜND PHILIPP Steuerrecht/Besteuerung nach dem Aufwand – Quo vadis?, in: Lengauer Daniel/Rezzonico Giordano (a cura di), Chancen und Risiken rechtlicher Neuerungen 2011/2012, Zurigo 2012, pp. 169-178
- BIZIOLI GIANLUIGI I principi di non discriminazione fiscale in ambito europeo, in: Claudio Sacchetto (a cura di), Principi di diritto tributario europeo e internazionale, 2^a ed., Torino 2016, pp. 99-116 (cit.: Principi di non discriminazione fiscale)
- ID. Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale, Bergamo 2008 (cit.: Processo di integrazione)
- BLANK OLIVER Besteuerung nach dem Aufwand. Wie sehen die neuen rechtlichen Bestimmungen aus?, in: EF 5/2015, pp. 394-399
- BLANKART CHARLES B./
MARGRAF SIMON Die volkswirtschaftlichen Auswirkungen der Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz, Humboldt Universität zu Berlin und Universität Luzern, 7 novembre 2009
- BLUMENSTEIN ERNST Schweizerisches Steuerrecht, Tübingen 1926
- BORIA PIETRO Diritto tributario europeo, 3^a ed., Milano 2017
- BOSS WALTER H. Commento all'art. 25 M-OCSE, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Matteotti René (a cura di), Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea 2015 (cit.: Internationales Steuerrecht)

- BOTTINELLI IVAN/ Novità legislative nel campo del diritto tributario, in: RtiD II-2020, pp. 675-727
- CATTELAN SACHA/
VORPE SAMUELE
- BRISACANI MARGHERITA Gli aiuti di Stato e le misure di concorrenza fiscale dannosa, in: Dragonetti Alessandro/Piacentini Valerio/Sfondrini Anna (a cura di), Manuale di fiscalità internazionale, 8^a ed., Milano 2019, pp. 1991-2070 (cit.: Aiuti di Stato e concorrenza dannosa)
- BRODARD JUSTIN/ L'imposition de la fortune en cas de détention de tokens, in: EF 6-7/2020, pp. 426-428
- SOMMARUGA JÉRÉMIE
- BRUNO ERNESTO/ Il principio di non discriminazione e il divieto di restrizioni fiscali, in: Dragonetti Alessandro/Piacentini Valerio/Sfondrini Anna (a cura di), Manuale di fiscalità internazionale, 8^a ed., Milano 2019, pp. 255-317 (cit.: Principio di non discriminazione)
- VALENTE ALESSIO
- BUCCISANO MARCO Il ruolo della residenza fiscale delle persone fisiche nell'imposizione sui redditi, e la introduzione di un nuovo discutibile criterio di tassazione per i "neo residenti", in: Riv. dir. trib. 5/2018, pp. 25-78
- CALCAGNO MARCO/ Il concetto di residenza fiscale: Svizzera e Italia a confronto, in: NF 6/2018, pp. 271-275
- INFRANCA GIORGIO
- CARDELLA PIER LUCA Il prelievo sostitutivo improprio nel sistema di imposizione sul reddito, Torino 2018
- CARLSSON SOPHIE L'imposition d'après la dépense à la lumière des Conventions de double imposition, Tesi di Master in Business Law, Università di Ginevra, gennaio 2009
- CARONI MARTINA Inländerdiskriminierung am Beispiel des Familiennachzuges, in: recht 2014, pp. 37-48
- CARTABIA MARTA I principi di ragionevolezza e proporzionalità nella giurisprudenza italiana, Conferenza trilaterale delle Corte costituzionali italiana, portoghese e spagnola, Roma 2013

- CATTELAN SACHA L'imposizione del capital gain in Svizzera, in: NF 6/2014, pp. 10-16
- CAVELTI ULRICH Besteuerung nach dem Aufwand, in: IFF Forum für Steuerrecht, 2010, pp. 144-155
- CENSI DAMIANO Un sistema fiscale europeo: non una questione di se, ma di come e quando, in: NF 7-8/2019, pp. 357-360
- CIPOLLINA SILVIA Armonizzazione vs. competizione fiscale: il trade-off Europa Italia, in: Riv. dir. fin. 1/2004, pp. 93-132 (cit.: Armonizzazione vs. competizione fiscale)
- ID. La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale, in: Perrone Leonardo/Berliri Claudio (a cura di), Diritto tributario e Corte costituzionale, Napoli 2006, pp. 163-184 (cit.: Riserva di legge)
- CISALE MICHELE/
NAVONE SILVIA Il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero: definitività e decadenza sul fronte nazionale e convenzionale, in: Fiscalità & Commercio internazionale 11/2018, pp. 33-38
- CONTRINO ANGELO/
DELL'ERA PIETRO Commentario sistematico alla Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni su reddito e patrimonio, Lugano 2007
- CORDEIRO GUERRA
ROBERTO Le fattispecie con elementi di estraneità, in: Roberto Cordeiro Guerra (a cura di), Diritto tributario internazionale, Istituzioni, 2ª ed., Padova 2016, pp. 33-61
- CORDEWENER AXEL EC law protection against "horizontal" tax discrimination on the rise – or how to play snooker in an Internal Market, in: EC Tax Review 5/2007, pp. 210-212
- CORSO LUISA/
ODETTO GIANLUCA Regime dei neo domiciliati, in: Eutekne, Schede di aggiornamento, Scheda n. 1201.1, n. 7, luglio 2017, pp. 1463-1493
- COSTA ANDREA/
FUSCO ANGELA Il regime opzionale per gli individui ad alto potenziale, in: Diritto & Pratica del Lavoro 44/2017, pp. 2657-2662
- COSTA GIOVANNA La famiglia nel sistema dell'imposizione reddituale in Italia, in: NF 2/2011, pp. 13-15

- DANON ROBERT Avis de droit. La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), Losanna 2015
- DAUCHEZ OLIVIER Article 4-6, b de la convention franco-suisse: dans quelles conditions les contribuables soumis en Suisse au régime du «forfait» sont-ils résidents au sens de cette convention?, in: Revue de droit fiscal, n. 23, 6 giugno 2013, pp. 7-11
- DAUTRICOURT CAMILLE/
THOMAS SEBASTIEN Reverse Discrimination and free movement of persons under Community law: all for Ulysses, nothing for Penelope?, in: European Law Review 34/2009, pp. 433-454
- DEGANI GIORGIO E. L'interpello probatorio per i soggetti "neo residenti", in: NF 6/2020, pp. 338-345
- DELL'OSTE CRISTIANO La tassa fissa decolla: quadruplicati i nuovi residenti in Italia, in: Il Sole 24 Ore – Norme e Tributi Plus, 26 agosto 2020
- DELLA CARITÀ ANTONIO Iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente presupposto della residenza fiscale, in: Corr. trib. 3/2020, pp. 242-248 (cit.: Iscrizione APR)
- ID. La gestione del contenzioso tributario nelle ipotesi di contestazione della residenza fiscale delle persone fisiche, in: NF 9/2020, pp. 554-563 (cit.: Gestione del contenzioso)
- DELLA CARITÀ ANTONIO/
PALMITESSA ELIO A. I regimi fiscali italiani per attrarre capitale umano: concorrenza fiscale vs. eguaglianza tributaria, in: Fiscalità & Commercio internazionale 8-9/2020, pp. 24-33
- DELLA VALLE EUGENIO/
INNOCENZI EMANUELE Chiarimenti sull'imposta sostitutiva per le persone fisiche neo-residenti, ma i dubbi di costituzionalità restano, in: il fisco 29/2017, pp. 2822-2826 (cit.: Chiarimenti sull'imposta sostitutiva)
- ID. Flat tax sui redditi di fonte estera: le istruzioni dell'Agenzia delle entrate, in: il fisco 15/2017, pp. 1407-1411 (cit.: Flat tax sui redditi di fonte estera)
- DELLA VALLE EUGENIO/
STRAFILE MARCO La nuova imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera, in: il fisco 45/2016, pp. 4346-4350

- DE MITRI THIERRY Entraide administrative: le mode d'imposition, une information vraisemblablement pertinente?, in: NF 12/2019, pp. 585-593 (cit.: Entraide administrative)
- ID. Note à l'ATF 141 I 78, in: RDAF 2015, pp. 244-246 (cit.: Amnistia fiscale)
- DE VRIES REILINGH DANIEL Manuel de droit fiscal international, 2^a ed., Berna 2014
- DELL'ERA MIRIAM Gli atout della globale. L'imposta forfettaria, una risposta in tempi di crisi, Lavoro di tesi, Manno 2009
- DI SIENA MARCO La dimensione comunitaria del diritto fiscale, in: Dragonetti Alessandro/Piacentini Valerio/Sfondrini Anna (a cura di), Manuale di fiscalità internazionale, 8^a ed., Milano 2019, pp. 221-251 (cit.: Dimensione comunitaria del diritto fiscale)
- DORIGO STEFANO Il diritto tributario nell'Unione europea, in: Roberto Cordeiro Guerra (a cura di), Diritto tributario internazionale, Istituzioni, 2^a ed., Padova 2016, pp. 185-248
- FALLETTI VITTORIO/
MAGGI MAURIZIO/
PIPERNO STEFANO Manuale di economia e finanza pubblica, Milano 1996
- FALSITTA GASPARE Manuale di diritto tributario, Parte generale, Padova 2017
- ID. Commento all'art. 3 Cost., in: Falsitta Gaspare/Fantozzi Augusto/Marongiu Giovanni/Moschetti Francesco (a cura di), Commentario breve alle Leggi Tributarie – Tomo I: Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, Padova 2011 (cit.: Commentario breve)
- FANTOZZI AUGUSTO Il diritto tributario, Torino 2003
- FARRI FRANCESCO Flat tax per neo-residenti: i dubbi permangono, in: Riv. dir. trib., Supplemento online, 22 giugno 2017
- FAZIO ADRIANO La residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione ai fini delle imposte sui redditi (2006-2016). Parte prima, in: Diritto e pratica tributaria 3/2017, pp. 1322-1356 (cit.: Residenza – parte prima)

- ID. La residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione ai fini delle imposte sui redditi (2006-2016). Parte seconda, in: *Diritto e pratica tributaria* 4/2017, pp. 1808-1838 (cit.: *Residenza – parte seconda*)
- LAROMA JEZZI PHILIP Integrazione negativa e fiscalità diretta. L’impatto delle libertà fondamentali sui sistemi tributari dell’Unione europea, Pisa 2012 (cit.: *Integrazione negativa e fiscalità diretta*)
- ID. Territorialità e diritto Ue: le “istruzioni per l’uso” delle libertà fondamentali nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, in: *Riv. dir. trib.* 9/2013, pp. 239-303 (cit.: *Territorialità e diritto UE*)
- FORMICA GIOVANNI/
DE NICOLA MICHELE Regime degli “impatriati” ampliato e potenziato, ma meno conveniente per gli sportivi professionisti, in: *il fisco* 31/2019, pp. 3029-3036
- FRANZÈ ROBERTO I metodi di eliminazione della doppia imposizione internazionale sul reddito, in: Claudio Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, 2^a ed., Torino 2016, pp. 83-98 (cit.: *Principi di non discriminazione fiscale*)
- FREGNI MARIA CECILIA La residenza fiscale delle persone fisiche, in: *Giur. It.* 11/2009, pp. 2564-2572
- FREI FELIX/
MOSIMANN HANS-JAKOB/
BOLLINGER SUSANNE AHVG/IVG Kommentar, Bundesgesetze über die Alters- und Hinterlassenenversicherung, die Invalidenversicherung und über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG) mit weiteren Erlassen, Zurigo 2018
- FROHOFER SILVIA/
KOCHER MARTIN Die pauschale Steueranrechnung – Voraussetzungen und Rechtsfolgen, in: *ASA* 73, pp. 513-538
- GABELLI MASSIMO/
PORRELLO MARIA C. Le agevolazioni fiscali per i “nuovi residenti”: le modalità applicative del nuovo regime: in: *Fiscalità & Commercio internazionale* 5/2017, pp. 33-40
- GAFFURI ALBERTO M. La residenza fiscale nel diritto comunitario, in: *Giur. It.* 11/2009, pp. 2579-2592
- GANI RAPHAËL Analyse de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale dans le deuxième semestre 2019, in: *ASA* 88, pp. 877-890 (cit.: *Jurisprudence du Tribunal fédéral 2019*)

- ID. 5. Double imposition internationale / E. Imputation forfaitaire d'impôt et clause «subject to tax» – TF 2C_750/2013 du 9 octobre 2014, pp. 78-81, in: Obrist Thierry, La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2014, RDAF 2015, pp. 3-96 (cit.: Double imposition internationale)
- GARBARINO CARLO Manuale di tassazione internazionale, 2^a ed., Milano 2008
- GLAUSER PIERRE-MARIE/
EPITAUX FREDERIC La portée de l'interdiction de l'exercice d'une activité lucrative dans le contexte du forfait fiscal. Examen en particulier du cas des administrateurs, in: ASA 88, pp. 623-643
- GRIBNAU HANS Per una maggiore legittimazione della soft law nel diritto tributario dell'Unione Europea, in: Antonio Di Pietro (a cura di), Per una costituzione fiscale europea, Milano 2008
- GRISEL GUILLAUME Le trust en Suisse, Ginevra/Zurigo/Basilea 2020
- GRÜNINGER HAROLD Steuerrechtliche Entwicklungen, in: SZW 2003, pp. 18-34
- GUGLIELMI STEFANO La clausola della nazione più favorita nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, in: Fiscalità & Commercio internazionale 7-8/2017, pp. 292-301
- GUSMEROLI MICHELE Italian Domicile and Centre of Vital Interests: An Emigrant's Nightmare, an Immigrant's Dream, in: European Taxation, vol. 49, 1/2009, pp. 50-53
- HAINAUT JEAN-MARIE/
BONNY FREDERIC/
GRETER MICHEL KS 44: Besteuerung nach dem Aufwand. Besteht Handlungsbedarf nach der Publikation des neuen Kreisschreiben durch die ESTV?, in: EF 2018/12, pp. 1012-1016
- HAINAUT JEAN-MARIE/
SAUGY ANOUCK La nouvelle Circulaire 44, Imposition d'après la dépense, in: EF, 4/19, pp. 351-355
- HAUSHEER HEINZ/
AEBI-MÜLLER REGINA E. Das Personenrecht des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, 4^a ed., Berna 2016

- HELMINEN MARJAANA EU Tax Law – Direct Taxation, Amsterdam 2019
- HINNY PASCAL Die bilateralen Verträge und ihre Auswirkungen auf unser Steuerrecht, in: ST 2000, pp. 1147-1154 (cit.: Bilaterale Verträge)
- HOLENSTEIN DANIEL Commento all'art. 26 M-OCSE, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Matteotti René (a cura di), Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea 2015 (cit.: Internationales Steuerrecht)
- HUBER MARKUS F./
BARTZ ANNA SOPHIE Blickpunkt Frankreich, in: StR/RF, 68/2013, pp. 129-130
- IMBODEN MAX/
RHINOW RENÉ A. Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Band I, 6^a ed., Basilea 1986
- JEITZINER BRUNO/
MORGER MARIO Aufwandbesteuerung im Spannungsfeld zwischen Steuergerechtigkeit und Standortattraktivität, in: Die Volkswirtschaft, 10/2011, pp. 62-66
- JUNG PETER/
KUNZ V. PETER/
BÄRTSCHI HARALD Gesellschaftsrecht, 2^a ed., Zurigo/Basilea/Ginevra 2018
- KÄSTLI PETER/
TEUSCHER HANNES Commento all'art. 16 LT-BE, in: Leuch Christoph/Kästli Peter/Langenegger Markus (a cura di), Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, Muri/Berna 2014 (cit.: Berner Kommentar)
- KENEL PHILIPPE Dans quel État se délocaliser?, in: Banking in Switzerland and Liechtenstein (BSL), 2018-2019,
<<https://www.philippekenel.ch/multimedia/documents/1551696831583j5j5HS4IQj4m.docx>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021)
- ID. Délocalisation et investimentes des personnes fortunées étrangères en Suisse et en Belgique, 3^a ed., Losanna 2014 (cit.: Délocalisation et investimentes)

- ID. Etude juridique de l'évolution récente des relations entre la Suisse et la France en matière fiscale et cadre admissible de négociation pour la Suisse, 23 gennaio 2013, in: <<https://www.philippekenel.ch/multimedia/documents/14308321689y9J6RK3253659s.pdf>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021)
- ID. Imposition d'après la dépense et assistance administrative en matière fiscale, in: Not@lex 3/19, pp. 107-118 (cit.: Assistance administrative)
- ID. L'imposition d'après la dépense, in: Revue européenne et internationale de droit fiscal 2016/1, pp. 60-66 (cit.: Imposition d'après la dépense)
- ID. L'imposition d'après la dépense en Suisse, in: Revue Générale du Contentieux Fiscal 2018/6, Novembre-Décembre, pp. 489-507 (cit.: Imposition d'après la dépense en Suisse)
- ID. Les exigences légales relatives à la durée du séjour en Suisse d'un ressortissant étranger imposé d'après la dépense, in: Not@lex 1/10, pp. 26-32 (cit.: Séjour en Suisse)
- KENEL PHILIPPE/
QUEYROUX JERÔME La France peut-elle exclure unilatéralement du champ d'application de la convention Franco-Suisse les personnes imposées d'après la dépense?, in: Not@lex 2/13, pp. 80-89
- KOBIERSKI MARLENE Beiträge der Nichterwerbstätigen an die 1. Säule, in: EF 5/2016, pp. 391-397
- KOCHER MARTIN/
JOLIDON EMMANUELLE/
SAVOLDELLI MARCO Aktuelles aus dem Bundesgericht, Actualités du Tribunal fédéral, in: ASA 83, pp. 299-310
- LAMEDICA TOMMASO Tappeti rossi ai soggetti "non residenti" con alto potenziale di ricchezza, in: Corr. trib. 20/2017, pp. 1621-1622
- LEO MAURIZIO Le imposte sui redditi nel Testo Unico, Tomo I, Milano 2018
- LISI ALESSANDRO Le molteplici nozioni di paradiso fiscale, in: NF 6/2020, pp. 332-337

- LOCHER PETER Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, in: Recht 24/2006, pp. 117-129 (cit.: Degressive Tarife)
- ID. Introduzione al diritto fiscale intercantonale con riferimento alla legge federale sull'armonizzazione fiscale ed a quelle tributarie cantonali bernese e ticinese, 3^a ed., Berna 2015 (cit.: Introduzione)
- ID. Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, 2^a ed., Basilea 2019 (cit.: Kommentar DBG)
- ID. System des schweizerischen Steuerrechts, 7^a ed., Zurigo 2016 (cit.: System des Steuerrechts)
- ID. Praktikabilität im Steuerrecht, in: Behnisch Urs R./Marantelli Adriano, Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. em. Dr. iur. Peter Locher, Berna 2014, pp. 229-253 (cit.: Praktikabilität im Steuerrecht)
- LOCHER PETER/
MARANTELLI ADRIANO/
OPEL ANDREA Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4^a ed., Berna 2019
- LÖTSCHER RAFAEL/
HABEGGER CYRILL Assurances sociales: Questions d'assujettissement modernisées CH/UE, in: TREX 2015, pp. 36-39
- LUDOVICI PAOLO Neo residenti dossier estero con intermediario italiano, in: Il Sole 24 Ore – Norme e Tributi, 12 febbraio 2020, p. 28
- LÜTHI CAROL GREGOR Die Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz, Zurigo 2017
- MACCHI GIORDANO Imposizione secondo il dispendio: aggiornamento della prassi ticinese alla luce della Circolare n. 44, in: NF 4/2019, pp. 173-174 (cit.: Prassi ticinese)
- ID. L'imposizione secondo il dispendio 2.0, in: NF 12/2015, pp. 5-7 (cit.: Imposizione secondo il dispendio)

- MACCHI GIORDANO/
MONDADA RENATO Imposizione secondo il dispendio in Ticino: dati aggiornati al 2014, in: NF 10/2014, pp. 4-5
- MAGLIARO ALESSANDRA/
CENSI SANDRO Ancora un ampliamento delle norme tributarie di favore per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia, in: Riv. dir. trib., Supplemento online, 9 settembre 2019
- MAISTO GUGLIELMO Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, in: Riv. dir. trib. 7-8/1998, pp. 217-225
- MAITROT DE LA MOTTE
ALEXANDRE Droit fiscal de l'Union européenne, 2^a ed., Bruxelles 2016
- MANZITTI ANDREA Le agevolazioni fiscali ai "neo-residenti" tra il principio di eguaglianza e quello di capacità contributiva, in: NF 3/2020, pp. 126-132
- MARAIA JEAN-FRÉDÉRIC Commento all'art. 14 LIFD, in: Noël Yves/Aubry Girardin Florence (a cura di), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Commentaire romand, 2^a ed., Basilea 2017 (cit.: Commentaire romand 2^a ed.)
- MARIANETTI GIUSEPPE Flat tax sui redditi di fonte estera per i neo-residenti, in: Corr. trib. 10/2017, pp. 757-763
- MARINELLO ANTONIO L'imposizione sui dividendi di fonte italiana distribuiti a soggetti non residenti: inquadramento sistematico e profili ricostruttivi, in: NF 3/2020, pp. 133-139
- MASSAROTTO STEFANO/
SORCI GIULIA Il regime speciale per gli high net worth individuals che si trasferiscono in Italia, in: Corr. trib. 17/2017, pp. 1330-1335
- MASTELLONE PIETRO Il trattamento impositivo dei "residenti non domiciliati" nel Regno Unito e la sua legittimità nel panorama internazionale, in: Diritto e pratica tributaria 3/2009, pp. 1369-1444 (cit.: Residenti non domiciliati)
- Id. Il ventaglio dei regimi fiscali per attrarre soggetti ad "alta capacità" intellettuale, lavorativa, sportiva e... contributiva: pianificazione successoria e compatibilità con le regole europee, in: Riv. dir. trib. 1/2020, pp. 1-60 (cit.: Ventaglio dei regimi fiscali)

- ID. L'appel della flat tax per attrarre gli HNWI in Italia e la sua compatibilità con le regole dell'UE, in: NF 5/2019, pp. 232-238 (cit.: L'appel della flat tax)
- ID. L'Italia è bella per viverci... ma anche per morire!, in: NF 10/2018, pp. 414-421 (cit.: L'Italia è bella per viverci)
- MASTELLONE PIETRO/
GIOVANNELLI GIUSTO Recent Competitive Tax and Immigration Measures are Turning Italy into an 'El Dorado' for Foreign Investors, Workers and HNWI, in: Intertax, vol. 45, Issue 8-9, 2017, pp. 577-588
- MASTROBERTI RAFFAELE Opzione per la Flat Tax anche senza interpello, in: Pratica fiscale e professionale 15/2017, pp. 14-21
- MATHIS KLAUS/
ANDERHUB ALAIN Die Kosten der Einzelfallgerechtigkeit. Praktikabilität des Rechts aus rechtlicher und ökonomischer Sicht, in: SZS/RSAS 53/2009, pp. 301-330
- MATTEOTTI RENÉ/
GERBER ALEXANDRA J.B. Schnapsideen in der Spirituosensteuergesetzgebung, Verfassungsrechtliche Überlegungen zur beabsichtigten steuerlichen Privilegierung der inländischen Spirituosenherstellung, in: Uttinger Laurence/Rentzsch Daniel P./Luzi Conradin (a cura di), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zurigo/Basilea/Ginevra 2014, pp. 23-49
- MATTEOTTI RENÉ/
WINGEIER TATJANA Analyse der Bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem ersten Halbjahr 2019, in: ASA 88, pp. 527-540
- MAYR SIEGFRIED Die neue italienische Pauschalsteuer für ausländische Einkünfte, in: IFF Forum für Steuerrecht 2017, pp. 270-274 (cit.: Italienische Pauschalsteuer)
- ID. L'imposta sostitutiva per i redditi esteri per le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia, ovvero un pugno di dollari (di tasse) per milioni (di redditi), in: Bollettino tributario d'informazioni 1/2017, pp. 11-15 (cit.: Imposta sostitutiva)
- MEIER-HAYOZ ARTHUR/
PETER FORSTMOSER/
SETHE ROLF Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 12^a ed., Berna 2018

- MELIS GIUSEPPE Manuale di diritto tributario, Torino 2019 (cit.: Manuale)
- ID. Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale di cui all'art. 10 della L. 23 dicembre 1998, n. 448, in: Rassegna tributaria, 1999, pp. 1077-1098 (cit.: Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale)
- ID. Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi, Milano 2009 (cit.: Trasferimento della residenza fiscale)
- MEROLA ANTONIO Il principio del trattamento della nazione più favorita contro il "treaty shopping" nell'Unione Europea, in: ITAXA Blog, La Fiscalità Internazionale in parole semplici, 4 giugno 2020, <<https://www.itaxa.it/blog/mfn-treaty-shopping-ue>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021)
- METZ STEPHAN Aufwandbesteuerung 2011/12. Was ändert sich in Zukunft, in: StR/RF 68/2013, pp. 100-112
- MODUGNO FRANCO Effetti della declaratoria di incostituzionalità nei rapporti tributari pregressi, in: Dir. pubbl., 1998, pp. 343-369
- MOLO GIOVANNI/
SCHLICHTING LARS/
VORPE SAMUELE Lo scambio automatico di informazioni fiscali, Commentario, Manno 2017
- MORETTI MARCELLO Il divieto degli aiuti di Stato, in: Claudio Sacchetto (a cura di), Principi di diritto tributario europeo e internazionale, 2ª ed., Torino 2016, pp. 117-130 (cit.: Divieto degli aiuti di Stato)
- NOËL YVES Commento all'art. 18 LIFD, in: Noël Yves/Aubry Girardin Florence (a cura di), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Commentaire romand, 2ª ed., Basilea 2017 (cit.: Commentaire romand 2ª ed.)
- OBERSON XAVIER Commento all'art. 26 M-OCSE, in: Danon Robert/Gutmann Daniel/Oberon Xavier/Pistone Pasquale (a cura di), Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, Basilea 2014 (cit.: Commentaire Modèle de Convention)

- ID. Droit fiscal suisse, 4^a ed., Basilea 2012 (cit.: Droit fiscal suisse)
- ID. La constitutionnalité de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse dans le cadre de la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), in: ASA 84, pp. 513-538 (cit.: Constitutionnalité d'une taxe au tonnage)
- ID. Précis de droit fiscal international, 4^a ed., Berna 2014 (cit.: Droit fiscal international)
- OBERSON XAVIER/
GREGORY CLERC Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR: l'incertitude grandit au regard de la récente jurisprudence du Tribunal fédéral, in: RDAF 2019, pp. 195-221 (cit.: Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR)
- OBERSON XAVIER/
JEAN-FREDERIC MARAIA Artistes, art et fiscalité, in: SJ 2012, pp. 61-98
- OESCH MATTHIAS Differenzierung und Typisierung. Zur Dogmatik der Rechtsgleichheit in der Rechtsetzung, Berna 2008 (cit.: Differenzierung und Typisierung)
- ID. Inländerdiskriminierung, in: ZBJV 2009, pp. 787-820 (cit.: Inländerdiskriminierung)
- OESCH MATTHIAS/
OESCH CLAUDIA Die „rechtliche Fragwürdigkeit“ von ausserfiskalischen Zielen im Steuerrecht, in: Caroni Martina/Heselhaus Sebastian/Mathis Klaus/Norer Roland (a cura di), Auf der Scholle und in lichten Höhen, Festschrift für Paul Richli zum 65. Geburtstag, Zurigo/San Gallo 2010
- OESTERHELT STEFAN Diskriminierungsverbote im internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: ASA 79, pp. 269-302 (cit.: Diskriminierungsverbote)
- ID. Pauschale Steueranrechnung bei Teilbesteuerung, in: StR/RF 69/2014, pp. 832-837 (cit.: Pauschale Steueranrechnung)
- OFFERMANN RENÉ/
BOTELHO MONIZ RITA Special Tax Regimes for High Net Worth Individuals, in: European Taxation, August 2020, pp. 365-369

- OPEL ANDREA Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht im Jahr 2016 – Ein Resümee, in: *Successio* 2017, pp. 218-227 (cit.: Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht)
- ID. Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, *Tesi, Basilea 2009* (cit.: Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten)
- PACIELLO VITO
ALEXANDER Direttiva ATAD: nuovo regime CFC e modifiche alla tassazione dei dividendi black list, in: *NF* 1/2020, pp. 27-35
- PALMITESSA ELIO A. I regimi speciali per “lavoratori impatriati” e “neo-residenti”, tra forme di competizione fiscale e vincoli europei in materia di concorrenza, in: *NF* 8/2020, pp. 522-529
- PAGANI ZAMBELLI
DENISE Paperoni al beneficio del nuovo regime opzionale di imposizione sostitutiva italiano, in: *NF* 1/2017, pp. 388-392
- PAGLIA RAOUL Salario o dividendo? La sentenza del Tribunale federale del 24 gennaio 2019 chiarifica alcuni punti, in: *NF* 5/2019, pp. 206-208
- PAPOTTI RAUL-ANGELO/
FERRO LORENZO The Italian High-Net-Worth Individual Tax Regime in Practice: Analysis and Opportunities, in: *tax notes international*, 7 gennaio 2019, pp. 95-99
- PARISOTTO RENZO Allineamento della tassazione dei redditi di partecipazioni qualificate e non qualificate, in: *Corr. Trib.* 5/2018, pp. 339-344
- PEDROLI ANDREA Il moltiplicatore d'imposta comunale nell'imposizione alla fonte dei frontalieri, in: *RtiD* I-2015, pp. 405-425 (cit.: Moltiplicatore comunale)
- ID. Non solo aliquote. Le imposte fra etica, giustizia e concorrenza fiscale, in: *RtiD* I-2008, pp. 11-53 (cit.: Non solo aliquote)
- ID. Novità e tendenze legislative nel campo del diritto tributario, in: *RtiD* II-2010, pp. 453-511 (cit.: Novità e tendenze legislative 2010)
- ID. Novità giurisprudenziali nel campo del diritto tributario, in: *RtiD* II-2019, pp. 559-615 (cit.: Novità giurisprudenziali 2019)

- ID. Novità giurisprudenziali nel campo del diritto tributario, in: RtiD II-2020, pp. 729-793 (cit.: Novità giurisprudenziali 2020)
- PELLEGRINI DAVIDE/
BARBIERI FEDERICO Le soluzioni dell'ODCEC di Milano alle problematiche sul regime dei neo-residenti, in: Corr. trib. 22/2017, pp. 1758-1764
- PERSANO FEDERICA Le imposte dirette nel diritto dell'Unione europea, in: Preite Filippo/Gazzanti Pugliese Di Crotone Antonio (a cura di), Atti notarili, Diritto comunitario e internazionale, vol. 4, Diritto comunitario, Tomo I, Milano 2011, pp. 1595-1626
- PESSINA CARLO/
PESSINA ANDREA Paperoni esteri benvenuti in Italia, in: NF 5/2017, pp. 144-150
- PEVERINI LUCA Sulla legittimità costituzionale dell'art. 24 bis Tuir e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio, in: Riv. dir. trib. 6/2018, pp. 683-704
- PIACENTINI VALERIO/
BERNACCHI CHIARA Principi generali di tassazione: la residenza, i redditi esteri dei soggetti residenti ed i redditi italiani dei soggetti non residenti, in: Dragonetti Alessandro/Piacentini Valerio/Sfondrini Anna (a cura di), Manuale di fiscalità internazionale, 8ª ed., Milano 2019, pp. 466-573 (cit.: Principi generali di tassazione)
- PIANTAVIGNA PAOLO Gli effetti della convenzione multilaterale sui trattati fiscali, in: Riv. dir. fin. 3/2019, pp. 233-271 (cit.: Effetti della Convenzione BEPS)
- ID. La funzione della nozione di "residenza fiscale" nell'IRPEF, in: Riv. dir. fin. 4/2013, pp. 275-314 (cit.: Residenza fiscale)
- PIAZZA MARCO/
TRAINOTTI ALBERTO Neo domiciliati: le prime indicazioni delle Entrate sul regime agevolato, in: Norme&Tributi, Il Sole 24 Ore, Luglio-Agosto 2017
- PISTONE PASQUALE Aspetti tributari del trasferimento di residenza delle persone fisiche all'estero, in: Riv. dir. fin. 3/2000, pp. 240-312 (cit.: Trasferimento di residenza all'estero)
- ID. Diritto tributario internazionale, 2ª ed., Torino 2019 (cit.: Diritto tributario internazionale)

- PRIMI VITTORIO Le imposte di successione e donazione nei rapporti con l'estero, con particolare riferimento alle convenzioni in materia di imposte di successione stipulate dalla Svizzera con altri Stati, 2^a ed., Manno 2017
- PURI PAOLO Profili di interesse notarile del regime tributario di favore per i cd. "neo-residenti", Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 100-2017/T, 6 luglio 2017
- QUARANTA CLAUDIO/
TIZZANINI GUIDO Il punto sul regime neo-residenti ed uno sguardo oltre confine, in: *Fiscalità & Commercio internazionale* 10/2017, pp. 30-36 (cit.: Punto sul regime neo-residenti)
- ID. Le nuove misure per l'attrazione in Italia di investitori esteri ed high net worth individuals, in: *Fiscalità & Commercio internazionale* 3/2017, pp. 41-48 (cit.: High net worth individuals)
- ID. Regimi fiscali agevolati per le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia, in: *Fiscalità & Commercio internazionale* 3/2017, pp. 23-29 (cit.: Regimi fiscali agevolati)
- RAVACCIA MARIO/
VOLTA LUCIANO OCSE e abuso della residenza, in: *Corr. Trib.* 16/2018, pp. 1272-1278
- REICH MARKUS Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, in: *ASA* 53, pp. 5-28 (cit.: Das Leistungsfähigkeitsprinzip)
- ID. Steuerrecht, 3^o ed., Zurigo/Basilea/Ginevra 2020 (cit.: Steuerrecht)
- ID. Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, in: *ASA* 74, pp. 698-736 (cit.: Partielle Steuerdegression)
- RENTSCH HANS Pauschalbesteuerung – eine Lanze für den Steuerföderalismus, in: Schwarz Gerhard/Salvi Marco (a cura di), *Steuerpolitische Baustellen*, Zurigo 2012, pp. 216-251
- RICHLI PAUL Rechtsprobleme im Zusammenhang mit der Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Wirtschaft, in: *ASA* 54, pp. 97-135

- RICHNER FELIX Pauschalbesteuerung, in: ZStP 1/2000, pp. 1-17
- RICHNER FELIX/
FREI WALTER/
KAUFMANN STEFAN/
MEUTER HANS ULRICH Handkommentar zum DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer), 3^a ed., Zurigo 2016 (cit.: Handkommentar)
- ID. Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3^a ed., Berna 2013 (cit.: Zürcher Kommentar)
- RIVA ILARIA Le sedi della persona fisica: domicilio e residenza, in: Studium iuris 6-7/2017, pp. 805-814
- ROGER-GLABUSH JULIE International Tax Glossary, IBFD, 6^a ed., Amsterdam 2009
- ROLLE GIOVANNI/
STECCA VALENTINA Il regime agevolativo dei neo-residenti e l'opportunità di una ratifica legislativa dei chiarimenti amministrativi, in: il fisco 9/2018, pp. 825-829
- ROSSI RAIMONDO Il regime fiscale per i "neo residenti" e la Convenzione in materia di imposte sulle successioni e donazioni tra Italia e Francia, in: DPTI 3/2018, pp. 1082-1102 (cit.: Convenzione successioni e donazioni tra Italia e Francia)
- ID. Prime riflessioni sul "regime speciale" di tassazione previsto per i c.d. "lavoratori impatriati" nel Mezzogiorno al cospetto della normativa europea, in: Riv. dir. trib., Supplemento online, 13 settembre 2019 (cit.: Lavoratori impatriati)
- SAINI ALESSANDRO/
MANDARINO PAOLO La flat tax per i neo-residenti: un regime "non convenzionale", in: Innovazione e diritto, Rivista di diritto tributario e dell'economia 2-3/2017, pp. 314-332
- SALANITRO GUIDO Profili sistematici dell'imposta sostitutiva per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia (cd. flat tax per neo-residenti), in: Riv. dir. trib. 1/2018, pp. 53-87
- SARTORI NICOLA Il regime fiscale dei neoresidenti, in: Riv. dir. fin. 1/2020, pp. 32-70
- SASSU GIOVANNI La tassazione forfettaria degli HNWI neo-residenti in Italia, in: NF 10/2018, pp. 422-433

- SCALA GAETANO/
DI BELLA ALESSIA Incentivi fiscali e procedure di tax compliance per chi vive e investe in Italia, in: *il fisco* 34/2017, pp. 3207-3217
- SCHIAVOLIN ROBERTO Il principio di "progressività del sistema tributario", in: Perrone Leonardo/Berliri Claudio (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli 2006, pp. 151-162 (cit.: Principio progressività)
- ID. Sostitutive (imposte), in: *Digesto disc. Privatistiche*, sez. commerciale, vol. XIV, Torino 1998 (cit.: Sostitutive)
- ID. Sulla costituzionalità dell'imposta sostitutiva italiana per i cd. "neo-residenti", in: *NF* 10/2018, pp. 438-443 (cit.: Imposta sostitutiva)
- SCHNYDER VON
WARTENSEE ZENO *Schwerpunkte und Tendenzen in der Rechtsetzung der Kantone*, in: *LeGes* 2012/2, pp. 177-197
- SENN SILVIA MARIA Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, *Schriften zum Steuerrecht*, Zurigo 1999
- SIMONEK MADELEINE Commento al § 10^{bis} LT-BL, in: Nefzger Peter B./Simonek Madeleine/Wenk Thomas P. (a cura di), *Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft*, Basilea 2004 (cit.: Basler Kommentar)
- ID. Rechtsgutachten zur Besteuerung nach dem Aufwand erstattet an die Eidgenössische Finanzkontrolle EFK, Zurigo, 15 aprile 2019
- SMITH ADAM *Indagine sulla natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, Milano 1973
- SPITALERI FABIO Le discriminazioni alla rovescia nella recente giurisprudenza comunitaria: rimedi insufficienti o esorbitanti?, in: *Il diritto dell'Unione europea* 4/2007, pp. 917-939
- SQUEO FRANCESCO Il regime fiscale opzionale per i neo-residenti in Italia, in: *Strumenti finanziari e fiscalità* n. 29, aprile 2017, pp. 107-116
- STEINMANN CHRISTIAN L'imposition sur la dépense. Privilège indu ou forme de taxation particulière?, in: *ST* 10/04, pp. 877-882

- STEVANATO DARIO Il regime fiscale dei “neo-residenti” come agevolazione selettiva in conflitto con principi costituzionali e regole europee, in: NF 7/2020, pp. 435-442 (cit.: Il regime fiscale dei “neo-residenti”)
- ID. Imposta a forfait sugli stranieri “impatriati” ed equità fiscale, in: Dario Stevanato, Riflessioni e commenti su tassazione, politiche fiscali ed economia pubblica. A volte anche su altri temi di attualità, 10 marzo 2017, <<http://dariostevanato.blogspot.com/2017/03/imposta-impatriati-equita-fiscale.html>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021)
- ID. Venghino signori venghino: l’ultima follia fiscale (l’imposta sugli “impatriati”), in: <<https://www.giustiziafiscale.com/2-giustizia-fiscale-possibile/venghino-signori-venghino-lutima-follia-fiscale-limposta-sugli-qimpatriatiq.html>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021) (cit.: Ultima follia fiscale)
- SUTER ROLAND Schweizer Aufwandbesteuerung (Teil 2) – Aktuelle Entwicklungen in den Kantonen, in: Praxis internationale Steuerberatung 9/2013, pp. 251-256
- TARANTINO DAVIDE/
VAGNARELLI ALESSIO Residenti all’estero, la flat tax conviene a partire dai 400mila euro, in: Il Sole 24 Ore, 17 aprile, <<https://www.ilsole24ore.com/art/residenti-all-estero-flat-tax-conviene-partire-400mila-euro-AEp0635>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021)
- TAVECCHIO ANDREA/
CALCAGNO MARCO Il regime impositivo dei cd. “neo-residenti”, in: NF 4/2017, pp. 113-115
- TENORE MARIO Brevi riflessioni in merito all’applicabilità del regime dei neo-residenti agli sportivi professionisti, in: NF 10-2018, pp. 434-437 (cit.: Sportivi professionisti)
- ID. Il regime fiscale dei neo-residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico, in: Riv. dir. trib. 2/2019, pp. 31-53 (cit.: Settore dello sport professionistico)
- ID. Riflessioni sull’applicabilità del regime dei neo-residenti agli sportivi professionisti, in: Riv. dir. trib. online, 13 luglio 2018, in: <<http://www.rivistadirittotributario.it/2018/07/13/riflessioni-sullapplicabilita-del-regime-dei-neo-residenti-agli-sportivi-professionisti>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021) (cit.: Sportivi professionisti-bis)

- TITO EMANUELE/
GIUSTI GABRIELE Flat tax italiana per i neo-residenti e remittance basis of taxation, in: Corr. trib. 26/2017, pp. 2088-2094
- TOMASSINI ANTONIO/
MARTINELLI ALESSANDRO Il quadro interpretativo conferma l'appel del regime dei neo-residenti, in: Corr. trib. 28/2017, pp. 2187-2194 (cit.: Appeal del regime dei neo-residenti)
- ID. Il regime italiano dei "neo domiciliati", in: Corr. trib. 46/2016, pp. 3533-3539 (cit.: Regime dei neo-domiciliati)
- ID. Il regime dei neo-residenti in dichiarazione dei redditi, in: Corr. trib. 14/2018, pp. 1091-1097 (cit.: Regime dei neo-residenti)
- TRON JULIEN Régimes fiscaux en Europe: le forfait à toutes les sauces!, in: Le Temps, 7 febbraio 2017, p. 12
- TSCHANNEN PIERRE Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 4^a ed., Berna 2016
- TSCHANNEN PIERRE/
ZIMMERLI ULRICH/
MÜLLER MARKUS Allgemeines Verwaltungsrecht, 4^a ed., Berna 2014
- TURRI GIOVANNI La tassazione dei neo-residenti e degli impatriati: due regimi a confronto, in: Bollettino tributario d'informazioni 5/2020, pp. 341-349 (cit.: Tassazione neo-residenti e impatriati)
- ID. Le agevolazioni per attrarre in Italia cittadini ad alto reddito e ad elevata specializzazione, in: DPTI 6/2018, pp. 2755-2830 (cit.: Agevolazioni fiscali)
- VALENTE ALESSIO/
PIACENTINI VALERIO Titolo, in: Dragonetti Alessandro/Piacentini Valerio/Sfondrini Anna (a cura di), Manuale di fiscalità internazionale, 8^a ed., Milano 2019 (cit.: Manuale di fiscalità internazionale)
- VAN RAAD KEES 2008 OECD Model: Operation and Effect of Article 4(1) in Dual Residence Issues under the Updated Commentary, in: Bulletin for International Taxation, May/June 2009, pp. 187-190

- VISCARDI CLAUDIA Matrimonio e fiscalità: problematiche passate e presenti; soluzioni future?, Lavoro di tesi, Master SUPSI of Advanced Studies in Tax Law, Manno 2019
- VORPE SAMUELE Flat Rate Tax. Tra le pieghe dell'aliquota piatta, Lavoro di tesi, Master SUPSI of Advanced Studies in Tax Law, Manno 2008 (cit.: Flat Rate Tax)
- ID. Il modo di tassare un contribuente costituisce un'informazione verosimilmente rilevante? (Parte A), in: NF 12/2019, pp. 574-578 (cit.: Assistenza amministrativa CH-FRA)
- ID. Il modo di tassare un contribuente costituisce un'informazione verosimilmente rilevante? (Parte B), in: NF 12/2019, pp. 579-583 (cit.: Assistenza amministrativa CH-SPA)
- ID. L'imposizione secondo il dispendio tra passato, presente e futuro, in: RtiD II-2013, pp. 709-762 (cit.: Imposizione secondo il dispendio)
- ID. La clausola arbitrare secondo il Modello OCSE e nelle convenzioni contro le doppie imposizioni pattuite dalla Svizzera, in: RtiD II-2011, pp. 601-653 (cit.: Clausola arbitrare)
- ID. La nozione di verosimile rilevanza nella domanda di assistenza amministrativa, in: NF 7-8/2016, pp. 44-54 (cit.: Verosimile rilevanza)
- ID. Lo scambio spontaneo di informazioni sui ruling fiscali. Analisi del Piano di azione 5 del BEPS ed effetti per la Svizzera, in: RtiD I-2016, pp. 529-574 (cit.: Scambio spontaneo dei ruling)
- ID. Prestazioni valutabili in denaro e teoria del triangolo, in: NF 2/2018, pp. 115-118 (cit.: PvD e teoria del triangolo)
- VORPE SAMUELE/
RIGOZZI SABINA Fiscalità e flussi finanziari tra i Cantoni e la Confederazione, in: Rossi Sergio (curatore), L'economia elvetica nella globalizzazione, Locarno 2017, pp. 83-103 (cit.: Fiscalità e flussi finanziari)
- VUILLEUMIER FRÉDÉRIC/
ROCHAT LAILA Imposition selon la dépense. Analyse de la Circulaire n° 44 du 24.07.2018 de l'Administration fédérale des contributions, in: EF 10/2018, pp. 805-807

- WATTEL PETER J./
MARRES OTTO/
VERMEULEN HEIN
Terra/Wattel – European Tax Law, 7^a ed., vol. I, General Topics and Direct Taxation, Alphen aan den Rijn
- WEBER-DÜRLER
BEATRICE
Verwaltungsökonomie und Praktikabilität im Rechtsstaat, in: ZBl 1986, pp. 193-214
- WEBER DIETER ET AL.
Pauschalbesteuerungssysteme für Privatpersonen in Europa – Ein Vergleich, in: StR/RF 73/2018, pp. 644-668
- WILHELM GEORGES
L'imposition des étrangers d'après la dépense, in: StR/RF 53/1998, pp. 74-82
- YERSIN DANIELLE
L'égalité de traitement en droit fiscal, in: RDS 111/1992, pp. 145-297 (cit.: Égalité de traitement)
- ID.
Le statut des étrangers dans les projets législatifs d'harmonisation fiscale, in: Etrangers en Suisse, Recueil de travaux publiés par la Faculté de droit à l'occasion de l'assemblée de la Société suisse des juristes, à Lausanne, du 1^{er} au 3 octobre 1982, Losanna 1982, pp. 293-310 (cit.: Statut des étrangers)
- ID.
Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, in: Höhn Ernst/Vallender Klaus A. (a cura di), Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift Francis Cagianut, Berna 1990, pp. 47-65 (cit.: Les buts extra-fiscaux)
- ZWAHLEN BERNHARD/
HUNZIKER SILVIA
Commento all'art. 4 M-OCSE, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Matteotti René (a cura di), Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea 2015 (cit.: Internationales Steuerrecht)
- ZWAHLEN BERNHARD/
NYFFENEGGER NATALIE
Commento all'art. 6 LAID, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (a cura di), Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea 2017 (cit.: Kommentar StHG)
- ID.
Commento all'art. 14 LIFD, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (a cura di), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea 2017 (cit.: Kommentar DBG)

II. Elenco dei materiali

Italia

- AGENZIA DELLE ENTRATE Circolare n. 9/E, del 5 marzo 2015, Disciplina del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero – Articolo 165 del TUIR – Chiarimenti (cit.: Circolare n. 9/E)
- ID. Circolare n. 17/E, del 23 maggio 2017, Regimi agevolativi per persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia – Articolo 44 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, ricercatori e docenti – Articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 lavoratori impatriati – Articolo 24-*bis* del D.P.R. n. 917, 22 dicembre 1986, persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia – Chiarimenti interpretativi (cit.: Circolare n. 17/E)
- ID. Circolare n. 38/E, del 23 dicembre 2013, Le nuove disposizioni in materia di monitoraggio fiscale. Adempimenti dei contribuenti. Ritenuta sui redditi degli investimenti esteri e attività estere di natura finanziaria (cit.: Circolare n. 38/E)
- ID. Consulenza giuridica n. 956-29/2018, Associazione Italiana Private Banking, Istanza presenta il 4 giugno 2018 (cit.: Consulenza giuridica AIPB)
- ID. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, n. 47060, Modalità applicative per l'esercizio, la modifica o la revoca dell'opzione di cui al comma 1 dell'articolo 24-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), e per il versamento dell'imposta sostitutiva di cui al comma 2 del medesimo articolo 24-*bis* TUIR, Roma, 8 marzo 2017 (cit.: Provvedimento attuativo n. 47060)
- ID. Opzione per l'imposta sostitutiva per i nuovi residenti, Allegato 1, Check list da allegare all'istanza di interpello prevista dall'art. 24-*bis* del TUIR (cit.: Check list)
- ID. Opzione per l'imposta sostitutiva per i nuovi residenti, Istruzioni per la compilazione della check list allegato all'istanza di interpello prevista dall'art. 24-*bis* del TUIR (cit.: Istruzioni per la check list)

Id.	Risposta a interpello n. 178 dell'11 giugno 2020, Obblighi di sostituto di imposta di compagnia assicurativa estera nei confronti dei soggetti neo-residenti in Italia ai sensi dell'articolo 24-bis TUIR (cit.: Risposta a interpello n. 178)
MEF	Disegno di legge presentato dal Ministro dell'economia e delle finanze (Padoan), Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019, Presentato il 29 ottobre 2016, Tomo I (cit.: Relazione illustrativa)
MEF	Statistiche sulle dichiarazioni fiscali, Analisi dei dati IRPEF, Anno d'imposta 2018, 18 giugno 2020 (cit.: Statistiche fiscali 2018)
MINISTERO DELLE FINANZE	Circolare n. 140/E, del 24 giugno 1999, Persone fisiche residenti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, art. 10, L. n. 448, del 23 dicembre 1998 (cit.: Circolare n. 140/E)
Id.	Circolare n. 165, del 24 giugno 1998, Riordino della disciplina dei redditi di capitale e dei redditi diversi, D.Lgs. n. 461, del 21 novembre 1997 (cit.: Circolare n. 165/E)
Id.	Circolare n. 207/E, del 26 ottobre 1999, Modifiche alla disciplina tributaria dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria, Decreto legislativo 21 luglio 1999, n. 259 (cit.: Circolare n. 207/E)
Id.	Circolare n. 304/E, del 2 dicembre 1997, Attività di controllo nei confronti di cittadini italiani fittiziamente emigrati all'estero – Accertamento dei requisiti per la qualificazione di soggetto "fiscalmente residente" in Italia (cit.: Circolare n. 304/E)
ODCEC MILANO	Documento di studio 1/2017, Gruppo di studio "Resident non domiciled", Milano, 14 aprile 2017
UNGDCEC	Le agevolazioni fiscali per attrarre capitale umano in Italia, a cura della Commissione di Studio Internazionalizzazione e Fiscalità internazionale, Area tributaria, Quaderno n. 10, maggio 2020

Svizzera

- AFC Circolare del 29 febbraio 1968 dell'AFC indirizzata alle autorità fiscali cantonali relativa allo status delle persone assoggettate ad imposizione forfettaria in quanto residenti in Svizzera (cit.: Circolare del 1968)
- Id. Circolare n. 9 (abrogata), Imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta, Berna, 3 dicembre 1993 (cit.: Circolare abrogata n. 9)
- Id. Circolare n. 20, Imposizione dei trusts, Berna, 27 marzo 2008 (cit.: Circolare n. 20)
- Id. Circolare n. 30, Imposizione dei coniugi e della famiglia secondo la legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD), Berna, 21 dicembre 2010 (cit.: Circolare n. 30)
- Id. Circolare n. 36, Commercio professionale di titoli, Berna, 27 luglio 2012 (cit.: Circolare n. 36)
- Id. Circolare n. 44, Imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta, Berna, 24 luglio 2018 (cit.: Circolare n. 44)
- Id. Commentaires de l'ordonnance sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct, Berna, gennaio 2013 (cit.: Commentario OIDIFD)
- Id. Die Besteuerung nach dem Aufwand aus ökonomischer Sicht, 25 gennaio 2010 (cit.: Besteuerung nach dem Aufwand aus ökonomischer Sicht)
- Id. Istruzioni sul modo di compilare la dichiarazione d'imposta per l'imposizione secondo il dispendio del 2019, Modulo 3a, 605.040.12.1i, in: <<https://www.estv.admin.ch/dam/estv/it/dokumente/bundessteuer/wegl-eitungen/2019/03a-2019.pdf.download.pdf/03a-2019.pdf>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021) (cit.: Istruzioni per la compilazione della dichiarazione d'imposta 2019)

- ID. Steuerbelastung in der Schweiz. Kantonshauptorte – Kantonsziffern 2017, Neuchâtel 2018, in: <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/allgemein/Dokumentation/Zahlen_fakten/Steuerstatistiken/steuerbelastung/2017/SB-KH_2017.pdf.download.pdf/SB-KH_2017_de.pdf> (pagina consultata il 15 febbraio 2021) (cit.: Steuerbelastung)
- ASSOCIATION VAUDOISE DES BANQUES Loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense – procédure de consultation, Paudex, 16 dicembre 2010
- AVS/AI Contributi delle persone senza attività lucrativa all'AVS, all'AI e alle IPG, Stato al 1° gennaio 2020, 2.03 Contributi, in: <<https://www.ahviv.ch/p/2.03.i>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021)
- CDCF Imposition d'après la dépense dans les cantons: moins d'assujettis, ma plus de recettes, Berna, 2 giugno 2017 (cit.: Comunicato del 2 giugno 2017)
- ID. La Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF) à propos de l'imposition d'après la dépense, Berna, 29 maggio 2009 (cit.: Comunicato del 29 maggio 2009)
- ID. La Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF) propose une réforme de l'imposition d'après la dépense, Berna, 29 gennaio 2010 (cit.: Comunicato del 29 gennaio 2010)
- ID. L'imposition d'après la dépense génère plus de recettes, malgré la baisse du nombre d'assujettis, Berna, 7 giugno 2019 (cit.: Comunicato del 7 giugno 2019)
- ID. Loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense; consultation, Berna, 29 settembre 2010 (cit.: Comunicato del 29 settembre 2010)
- ID. Moins de personnes imposées d'après la dépense, mais des recettes en augmentation dans les cantons, Berna, 26 maggio 2015 (cit.: Comunicato del 26 maggio 2015)

- ID. Non à l'initiative populaire «Halte aux privilèges fiscaux des millionnaires (abolition des forfaits fiscaux)». Arguments des cantons, Berna, 26 settembre 2014 (cit.: Comunicato del 26 settembre 2009)
- ID. Nouvelles données concernant l'imposition d'après la dépense, Berna, 14 giugno 2011 (cit.: Comunicato del 14 giugno 2011)
- ID. Nouvelles données concernant l'imposition d'après la dépense dans les cantons, Berna, 17 maggio 2013 (cit.: Comunicato del 17 maggio 2013)
- CENTRE PATRONAL Loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense, Procédure de consultation, Paudex, 30 novembre 2010
- COMMISSIONE DEGLI AFFARI GIURIDICI DEL CONSIGLIO NAZIONALE Rapporto e progetto preliminare concernente le iniziative parlamentari Giurisdizione costituzionale (05.445) e Costituzione federale determinante per le autorità incaricate dell'applicazione del diritto, Berna, 17 febbraio 2011
- COMMISSIONE SPECIALE TRIBUTARIA DEL CANTON TICINO Rapporto di maggioranza sull'iniziativa parlamentare 27 settembre 2011 presentata nella forma generica da Matteo Pronzini per la modifica della Legge tributaria (abolizione dell'imposizione globale secondo il dispendio per i cittadini esteri), del 21 marzo 2014 (cit.: Rapporto di maggioranza sull'abolizione dell'imposizione secondo il dispendio)
- CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON BERNA Loi sur les impôts (LI) (Modification), Révision 2014 de la loi sur les impôts à l'intention du Grand Conseil, Berna, 4 luglio 2012 (cit.: Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio)
- CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON TICINO Consultazione concernente la nuova circolare dell'AFC "Imposizione secondo il dispendio in materia di imposta federale diretta", Bellinzona, 30 gennaio 2018 (cit.: Consultazione concernente la nuova circolare AFC)
- ID. Consultazione sulla Legge federale sull'imposizione secondo il dispendio, Bellinzona, 21 dicembre 2010 (cit.: Consultazione sulla Legge sul dispendio)

- ID. Interrogazione 2 aprile 2019, n. 56.19, Globalisti: anche in Ticino sono stati tassati meno del dovuto?, Risposta del Consiglio di Stato del 12 giugno 2019 (cit.: Risposta all'interrogazione n. 56.19)
- ID. Interrogazione 2 aprile 2019, n. 57.19, Chiudere un occhio per i miliardari stranieri?, Risposta del Consiglio di Stato del 12 giugno 2019 (cit.: Risposta all'interrogazione n. 57.19)
- ID. Messaggio di modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994: imposizione globale secondo il dispendio del 23 settembre 2015, n. 7120 (cit.: Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio)
- CONSIGLIO FEDERALE Messaggio a sostegno delle leggi federali sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni e sull'imposta federale diretta del 25 maggio 1983, n. 83.043, in: FF 1983 III 1 (cit.: Messaggio sull'armonizzazione)
- ID. Messaggio all'Assemblea federale concernente la Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza del 20 ottobre 1971, n. 11066, in: FF 1970 II 1076 (cit.: Messaggio CDI CH-D)
- ID. Messaggio all'Assemblea federale concernente una convenzione di doppia imposizione conclusa con l'Italia del 5 maggio 1976, n. 76.041, in: FF 1976 II 665 (cit.: Messaggio CDI CH-ITA)
- ID. Messaggio concernente l'approvazione della Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili del 22 agosto 2018, n. 18.063, in: FF 2018 4513 (cit.: Convenzione BEPS)
- ID. Messaggio concernente l'approvazione della convenzione tra la Svizzera e la Francia intesa a evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza, del 18 ottobre 1966, n. 9565, in: FF 1966 II 465 (cit.: Messaggio CDI CH-FRA del 1966)

StV-SZ	Pauschalbesteuerung, Merkblatt, in: < https://www.sz.ch/public/upload/assets/17935/mb_pauschalbesteuerung.pdf > (pagina consultata il 15 febbraio 2021)
StV-UR	Merkblatt über die Besteuerung nach dem Aufwand (Neuregelung ab 1. Januar 2016), in: < https://www.ur.ch/_docn/81085/np_mb_besteuer_nachaufwand_ab2016.pdf > (pagina consultata il 15 febbraio 2021)
UFAS	UFAS, Direttive sul salario determinante nell'AVS/AI e nelle IPG (DSD), Valide dal 1° gennaio 2019, Stato: 1° gennaio 2020
UFFICIO DI INFORMAZIONI FISCALI	L'imposition d'après la dépense, Conferenza fiscale svizzera, Berna, gennaio 2003

Francia

DGFIP	INT – Convention fiscale entre la France et la Suisse en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune – Champ d'application de la convention, date de publication: 26/12/2012, date de fin de publication: 28/07/2016, in: Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, < http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/ext/pdf/createPdfWithAnnexePermalien/BOI-INT-CVB-CHE-10-10-20121226.pdf?doc=2930-PGP&identifiant=BOI-INT-CVB-CHE-10-10-20121226 > (pagina consultata il 15 febbraio 2021)
-------	--

Commissione europea

Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale, La politica fiscale dell'Unione europea – Priorità per gli anni a venire, 2001/C 284/03, COM(2001) 260 def., in: G.U. del 10 ottobre 2001 (cit.: COM(2001) 260 def.)

Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio sulla trasparenza fiscale per combattere l'evasione e l'elusione fiscali, COM(2015) 136 final, Bruxelles, 18 marzo 2015 (cit.: COM(2015) 136 final)

Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese, 98/C 384/03, in: G.U. del 10 dicembre 1998 (cit.: Comunicazione 98/C 384/03)

Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (2016/C 262/01), in: G.U. del 19 luglio 2016 (cit.: Comunicazione 2016/C 262/01)

OCSE

Action Plan on base Erosion and Profit shifting, Parigi 2013 (cit.: BEPS 2013)

Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes, Parigi 2004 (cit.: Consolidated Application Note)

Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, Parigi 2015 (cit.: Action plan 5)

Études économiques de l'OCDE, Italie 2019, Parigi 2019 (cit.: Études économiques Italie 2019)

Études économiques de l'OCDE, Suisse 2011, Parigi 2012 (cit.: Études économiques Suisse 2011)

Études économiques de l'OCDE, Suisse 2013, Parigi 2013 (cit.: Études économiques Suisse 2013)

Études économiques de l'OCDE, Suisse 2015, Parigi 2015 (cit.: Études économiques Suisse 2015)

Études économiques de l'OCDE, Suisse 2017, Parigi 2017 (cit.: Études économiques Suisse 2017)

Études économiques de l'OCDE, Suisse 2019, Parigi 2019 (cit.: Études économiques Suisse 2019)

Harmful Tax Competition. An emerging global issue, Parigi 1998 (cit.: Harmful Tax Competition)

Harmful Tax Practices – 2018, Progress Report on Preferential Regimes. Inclusive Framework on BEPS: Action 5 (cit.: Progress Report on Preferential Regimes 2018)

Harmful Tax Practices. The 2004 Progress Report, Parigi 2004 (cit.: Harmful Tax Practices)

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, Parigi 2017
(cit.: Commentario *ad art.* ... M-OCSE)

The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006, Update on Progress in Member Countries,
Parigi 2006 (cit.: Update on Progress in Member Countries)

Towards Global Tax Co-operation. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax
Practices. Report of the OECD to the 2000 Ministerial Council Meeting on progress in identifying
and eliminating harmful tax practices, Parigi 2000 (cit.: Towards Global Tax Co-operation)

III. Elenco delle abbreviazioni

a.	Altri
AELS	Associazione europea di libero scambio
AFC	Amministrazione federale delle contribuzioni
AI	Assicurazione invalidità
AIPB	Associazione Italiana Private Banking
AIRE	Anagrafe degli italiani residenti all'estero
AJP/PJA	Aktuelle Juristische Praxis/Pratique Juridique Actuelle
ALC	Accordo tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone (RS 0.142.112.681)
APR	Anagrafe della popolazione residente in Italia
art.	articolo
artt.	articoli
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
AstG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Aussensteuergesetz)
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
AVS	Assicurazione vecchiaia e superstiti
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BOFIP	Bulletin officiel des finances publiques
BU CN	Bollettino ufficiale dei dibattiti al Consiglio nazionale
BU CS	Bollettino ufficiale dei dibattiti al Consiglio degli Stati
ca.	circa
CAID	Commissione per l'armonizzazione delle imposte dirette della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni
cap.	capitolo

Cass.	Corte di Cassazione
CC	Codice civile svizzero del 10 dicembre 1907 (RS 210)
CDCF	Conferenza dei direttori cantonali delle finanze
CDI	Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio
CDI CH-BEL	Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Regno del Belgio per evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e sul patrimonio, del 28 agosto 1971 (RS 0.672.917.21)
CDI CH-D	Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza dell'11 agosto 1971 (RS 0.672.913.62)
CDI CH-FRA	Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese, modificata, intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza nonché a prevenire la frode e l'evasione fiscale del 9 settembre 1966 (RS 0.672.934.91)
CDI CH-ITA	Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio del 9 marzo 1976 (0.672.945.41)
CDI CH-NL	Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Regno dei Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito del 26 febbraio 2010 (RS 0.672.963.61)
CDI CH-SPA	Convenzione applicabile nel presente caso, ossia quella conclusa fra la Svizzera e la Spagna per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sulla sostanza del 26 aprile 1996 (RS 0.672.933.21)
CDI CH-USA	Convenzione tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito del 2 ottobre 1996 (RS 0.672.933.61)
CDT	Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino
CE	Comunità europea
CECA	Comunità europea del carbone e dell'acciaio

CEE	Comunità economica europea
CEN	capital export neutrality
CET-N	Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale
CET-S	Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio degli Stati
CFC	Controlled Foreign Companies
CGI	Code général des impôts
cit.	citato
CO	Legge federale di complemento del Codice civile svizzero (Libro quinto: Diritto delle obbligazioni) del 30 marzo 1911 (RS 220)
consid.	considerando
Corr. Trib.	Corriere Tributario
Corte cost.	Corte costituzionale
Cost.-CH	Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (RS 101)
Cost.-ITA	Costituzione della Repubblica Italiana, approvata il 22 dicembre 1947
CPC	Codice di diritto processuale civile svizzero del 19 dicembre 2008 (RS 272)
cpv.	capoverso
cpvv.	capoversi
CRS	Common Reporting Standard
CSI	Conferenza svizzera delle imposte
CV	Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, conclusa a Vienna il 23 maggio 1969, approvata dall'Assemblea federale il 15 dicembre 1989, entrata in vigore per la Svizzera il 6 giugno 1990 (RS 0.111)
c.c.	Codice civile italiano, R.D. del 16 marzo 1942, n. 262
DAC	Directive on Administrative Cooperation
DdC	Divisione delle contribuzioni
Decreto FR	Arrêté sur l'imposition d'après la dépense du 20 mars 2001, rs 631.31

def.	definitivo
DFF	Dipartimento federale delle finanze
DGFIP	Direction générale des Finances publiques
DIFD	Decreto concernente l'imposta federale diretta, del 9 dicembre 1940 (abrogato, in vigore sino al 31 dicembre 1994)
Dir. pubbl.	Diritto pubblico
D.L.	Decreto Legge
D.Lgs.	Decreto Legislativo
D.M.	Decreto Ministeriale
D.P.R.	Decreto del Presidente della Repubblica
DTAF	Raccolta ufficiale delle decisioni del Tribunale amministrativo federale
DTF	Raccolta ufficiale delle decisioni del Tribunale federale
D-Cost.	Disegno della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999
ECOFIN	Economic and financial affairs council
ed.	edizione
EF	Expert Focus
EStG	Einkommensteuergesetz
et. al.	e altri
FF	Foglio federale
GBP	Sterlina britannica
Giur. It.	Giurisprudenza Italiana
Giust. civ.	Giustizia civile
GT – Riv. giur. trib.	Giurisprudenza Tributaria – Rivista di giurisprudenza tributaria
G.U.	Gazzetta Ufficiale
HNWIs	High net worth individuals
Id.	Idem

IFF	Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics (IFF-HSG), Università San Gallo
ILOR	Imposta locale sui redditi
INPS	Istituto nazionale della previdenza sociale
IPG	Indennità perdita di guadagno
IRPEF	Imposta sul reddito delle persone fisiche
IVAFE	Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero
IVIE	Imposta sul valore degli immobili situati all'estero
IWB	Internationale Wirtschaftsbrieft
i.e.	id est
LAID	Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni del 14 dicembre 1990 (RS 642.14)
LAVS	Legge federale su l'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti del 20 dicembre 1946 (RS 831.10)
LCit	Legge federale sulla cittadinanza svizzera (Legge sulla cittadinanza) del 20 giugno 2014 (RS 141.0)
LDE-GE	Loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (D 3 30)
LDS-GE	Loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (D 3 25)
LeGes	Mitteilungsblatt der Schweizerischen Gesellschaft für Gesetzgebung (SGG) und der Schweizerischen Evaluationsgesellschaft (SEVAL)
Legge di Bilancio 2017	Legge n. 232, dell'11 dicembre 2016
Legge di Bilancio 2018	Legge n. 205, del 27 dicembre 2017
lett.	lettera
LICol	Legge federale sugli investimenti collettivi di capitale del 23 giugno 2006 (RS 951.31)
LIFD	Legge federale sull'imposta federale diretta del 14 dicembre 1990 (RS 642.11)
LIP	Legge federale su l'imposta preventiva del 13 ottobre 1965 (RS 642.21)

LISD-JU	Loi sur l'impôt de succession et de donation du 13 décembre 2006 (RS 642.1)
LParl	Legge federale sull'Assemblea federale del 13 dicembre 2002 (RS 171.10)
LPS	Libera prestazione di servizi
LPC	Legge federale sulle prestazioni complementari all'assicurazione per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità del 6 ottobre 2006 (RS 831.30)
LSO	Legge federale sui privilegi, le immunità e le facilitazioni, nonché sugli aiuti finanziari accordati dalla Svizzera quale Stato ospite del 22 giugno 2007 (RS 192.12)
LStrl	Legge federale sugli stranieri e la loro integrazione del 16 dicembre 2005 (RS 142.20)
LTF	Legge federale sul Tribunale federale del 17 giugno 2005 (RS 173.110)
LT-AI	Steuergesetz vom 25. April 1999 des Kantons Appenzell Innerrhoden, GS 640.000
LT-AG	Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 des Kantons Aargau, GS 651.100
LT-BE	Steuergesetz vom 21. Mai 2000 des Kantons Bern, GS 661.11
LT-FR	Loi sur les impôts cantonaux directs du Canton de Fribourg du 6 juin 2000, RL 631.1
LT-GE	Loi sur l'imposition des personnes physiques de la République et Canton de Genève du 27 septembre 2009, rs D 3 08
LT-GL	Steuergesetz vom 7. Mai 2000 des Kantons Glarus, GS VI C/1/1
LT-GR	Steuergesetz für den Kanton Graubünden vom 8. Juni 1986, GS 720.000
LT-JU	Loi d'impôt de la République et Canton du Jura du 26 mai 1988, rs 641.11
LT-LU	Steuergesetz vom 22 November 1999 des Kantons Luzern, SRL 620
LT-NE	Loi sur les contributions directes de la République et Canton de Neuchâtel du 21 mars 2000, rs 631.0
LT-NW	Gesetz über die Steuern des Kantons Nidwalden und der Gemeinden (Steuergesetz) vom 22. März 2000, GS 521.1
LT-OW	Steuergesetz vom 30. Oktober 1994 des Kantons Obwalden, GS 641.4

LT-SG	Steuergesetz vom 9. April 1998 des Kantons St. Gallen, GS 811.1
LT-SO	Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) des Kantons Solothurn, GS 614.11
LT-SZ	Steuergesetz vom 9. Februar 2000 des Kantons Schwyz, GS 21.10
LT-TI	Legge tributaria del Cantone Ticino del 21 giugno 1994 (RL 640.100)
LT-UR	Gesetz über die direkten Steuern im Kanton Uri vom 26. September 2010, GS 3.2211
LT-VS	Loi fiscale du Canton du Valais du 10 mars 1976, rs 642.1
LT-VD	Loi sur les impôts directs cantonaux du Canton de Vaud du 4 juillet 2000, rs 642.11
LT-ZG	Steuergesetz vom 25. Mai 2000 des Kantons Zug, GS 632.1
LUD	Legge federale sull'unione domestica registrata di coppie omosessuali del 18 giugno 2004 (RS 211.231)
MEF	Ministero dell'economia e delle finanze
M-OCSE	Modello di Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio redatto dall'OCSE
mio.	milione/i
NF	Novità fiscali, rivista della SUPSI
N/nm.	numero marginale
n.	numero
ndr.	nota dell'autore
OASA	Ordinanza federale sull'ammissione, il soggiorno e l'attività lucrativa del 24 ottobre 2007 (RS 142.201)
OAVS	Ordinanza sull'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti del 31 ottobre 1947 (RS 831.101)
OCIFO	Ordinanza federale sul computo globale di imposte alla fonte del 22 agosto 1967 (RS 672.201), in vigore dal 1° gennaio 2020 e ha sostituito l'OCGI

OCGI	Ordinanza sul computo globale dell'imposta del 22 agosto 1967 (RS 672.201), in vigore sino al 31 dicembre 2019, sostituita dall'OCIFo
OCM	Ordinanza concernente la deduzione dei costi di immobili del patrimonio privato in materia di imposta federale diretta del 24 agosto 1992 (RS 642.116)
OCSE	Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico
ODCEC Milano	Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano
OICR	Organismi di investimento collettivo del risparmio
OIDIFD	Ordinanza sull'imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta del 20 febbraio 2013 (RS 642.123)
OLCP	Ordinanza concernente l'introduzione graduale della libera circolazione delle persone tra la Confederazione Svizzera e l'Unione europea e i suoi Stati membri nonché gli Stati membri dell'Associazione europea di libero scambio del 22 maggio 2002 (RS 142.203)
OLT-GR	Ausführungsbestimmungen zur Steuergesetzgebung vom 27. November 2007 des Kantons Graubünden
OLT-JU	Ordonnance sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt d'Etat du 15 décembre 2015 de la République et Canton du Jura, rs 641.312.21
OLT-NW	Vollzugsverordnung zum Gesetz über die Steuern des Kantons Nidwalden und der Gemeinden (Steuerverordnung) vom 19. Dezember 2000, GS 521.11
OLT-VS	Ordonnance sur l'impôt d'après la dépense du 4 mai 2016 du Canton de Valais, rs 642.400
OLT-ZG	Verordnung zum Steuergesetz vom 30. Januar 2001 des Kantons Zug, GS 632.11
ord.	ordinanza
PF17	Progetto fiscale 17
p.	pagina
pp.	pagine
PvD	Prestazione valutabile in denaro
p. es.	per esempio

RBI	Residence-by-investment
Regolamento LT-TI	Regolamento della legge tributaria del 18 ottobre 1994 (RL 640.110)
Regolamento LT-VD	Règlement modifiant celui du 8 janvier 2001 relatif à l'imposition d'après la dépense prévue par l'article 15 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux du Canton de Vaud, rs 642.11.1
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal
RDAT	Rivista ticinese di diritto amministrativo e tributario (ora RtiD)
Riv. dir. fin.	Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze
Riv. dir. int. priv. proc.	Rivista di diritto internazionale privato e processuale
Riv. dir. trib.	Rivista di diritto tributario
Riv. dott. comm.	Rivista dei dottori commercialisti
RL	Raccolta delle leggi del Cantone Ticino
RS	Raccolta sistematica del diritto federale
rs	Recueil systématique
RSAS	Revue suisse des assurances sociales et de la prévoyance professionnelle
RtiD	Rivista ticinese di diritto
RU	Raccolta ufficiale del diritto federale
R.D.	Regio Decreto
Statuto dei diritti del contribuente	Legge del 27 luglio 2000, n. 212
SCC-FR	Service cantonal des contributions du Canton Fribourg
SCC-GE	Service cantonal des contributions de la République et Canton de Genève
SEM	Segreteria di Stato della migrazione
sez.	sezione
sez. trib.	sezione tributaria
SFI	Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali
SJ	La Semaine judiciaire

SRL	Systematische Rechtssammlung
ST/ECS	Der Schweizer Treuhänder/L'expert-comptable suisse
StR/RF	Steuer Revue/Revue fiscale
StV-AG	Steuerverwaltung des Kantons Aargau
StV-LU	Steuerverwaltung des Kantons Luzern
StV-OW	Steuerverwaltung des Kantons Obwalden
StV-SZ	Steuerverwaltung des Kantons Schwyz
S.U.	Sezioni Unite
SUPSI	Scuola Universitaria Professionale della Svizzera italiana
SZS	Schweizerische Zeitschrift für Sozialversicherung und berufliche Vorsorge
SZW	Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht
s.	segunte
ss.	seguenti
UE	Unione europea
UFAS	Ufficio delle assicurazioni sociali
UNGDCEC	Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
TAF	Tribunale amministrativo federale svizzero
TF	Tribunale federale svizzero
TUE	Trattato sull'Unione europea
TFUE	Trattato sul funzionamento dell'Unione europea
TIEA	Tax Information Exchange Agreement
TREX	Der Treuhandexperte
TUI	Testo unico delle disposizioni concernenti la disciplina dell'immigrazione e norme sulla condizione dello straniero (D.Lgs. n. 286, del 25 luglio 1998)
TUIR	Testo Unico delle Imposte sui Redditi (D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986)
TUS	Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni (D.Lgs. n. 346, del 31 ottobre 1990)

vCost.-CH	Costituzione federale del 29 maggio 1874, abrogata il 31 dicembre 1999
-----------	--

vs.	versus
-----	--------

ZBJV	Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins
------	--

ZBI	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht
-----	---

zsis	Zeitschrift für Schweizerisches und internationales Steuerrecht
------	---

ZStP	Zürcher Steuerpraxis
------	----------------------

1. Introduzione

Negli ultimi anni il numero di Stati che ha adottato dei regimi fiscali in deroga alle regole ordinarie, al fine di attirare nelle loro giurisdizioni contribuenti facoltosi, lavoratori altamente qualificati o pensionati, è via via aumentato. Il filo comune di questi regimi sono le agevolazioni fiscali, di regola aventi un carattere temporaneo, che vengono concesse ai contribuenti che decidono di trasferire la loro residenza in questi Stati, attratti da una convenienza fiscale. Si genera così una concorrenza fiscale internazionale.

Anche l'Italia ha deciso di lanciarsi nella concorrenza fiscale. Infatti, da qualche anno a questa parte, essa ha introdotto diversi regimi fiscali agevolativi: nel 2017 quello dei neo-residenti e degli impatriati, quest'ultimo ulteriormente potenziato nel 2019, nonché quello dei pensionati che decidono di trasferirsi nel Mezzogiorno. Da un lato, i regimi dei neo-residenti e dei pensionati stabiliscono delle agevolazioni fiscali per i redditi di fonte estera, dall'altro, il regime degli impatriati riduce la base imponibile dei redditi del lavoro conseguiti in Italia. *Conditio sine qua non* dei regimi agevolativi italiani è il trasferimento della residenza dall'estero in Italia o in alcune regioni di essa.

La Grecia ha voluto seguire la medesima logica fiscale, introducendo nel 2020 un regime per i neo-residenti e uno per i pensionati, sulla scia di quanto fatto dal legislatore italiano. All'interno dell'UE vi sono inoltre altri Stati, quali ad esempio Belgio, Cipro, Francia, Irlanda, Malta, Portogallo e Spagna, oltre al Regno Unito da poco uscito dall'UE, che annoverano regimi fiscali speciali. Vi è poi anche la Svizzera, la quale conosce sin dal XIX° secolo una particolare forma di tassazione per apprezzamento per i contribuenti facoltosi stranieri, la cui base imponibile si fonda sul dispendio.

Focus di questo lavoro di ricerca sono le tassazioni forfettarie previste in Svizzera, con riferimento alla tassazione secondo il dispendio (detta anche tassazione globale) e in Italia, con riferimento alla tassazione dei soggetti neo-residenti (detto anche regime sostitutivo), la cui principale finalità è quella esclusivamente di attirare contribuenti facoltosi nel loro territorio.

Da un lato, il regime forfettario svizzero non calcola la base imponibile attraverso i tradizionali indici utilizzati per determinare la capacità contributiva (si pensi al reddito e al patrimonio), bensì mediante una valutazione del tenore di vita del contribuente e della sua famiglia (cd. dispendio) in Svizzera e all'estero. Questa particolare forma di tassazione è stata disciplinata sia ai fini dell'imposta federale diretta, sia ai fini delle imposte cantonali. Per i Cantoni il suo recepimento è, tuttavia, facoltativo. I criteri che permettono ad un contribuente persona fisica di accedere alla tassazione secondo il dispendio sono l'assenza della cittadinanza svizzera, l'assoggettamento illimitato alle imposte per la prima volta o dopo un'interruzione di almeno dieci anni e il divieto di esercitare un'attività lucrativa in Svizzera. Una volta che il contribuente

adempie i requisiti di accesso, la tassazione globale può essere richiesta sino al decadimento di uno di questi requisiti. Non sono, per contro, previsti dei limiti temporali.

D'altro lato, al regime sostitutivo italiano possono accedere soltanto le persone fisiche residenti all'estero che intendono trasferire la propria residenza fiscale in Italia, a condizione di non essere state residenti sul territorio italiano per un periodo di tempo di almeno nove dei dieci periodi d'imposta precedenti a quello dell'inizio del periodo di validità dell'opzione. Queste persone possono optare per il pagamento di un'imposta di euro 100'000 in luogo di quelle ordinarie IRPEF. Tale imposta è da intendersi sostitutiva dell'IRPEF esclusivamente per quei redditi prodotti all'estero, mentre per i redditi prodotti in Italia sono dovute le imposte in maniera ordinaria. È data, comunque, la possibilità di escludere taluni Paesi dal regime dei neo-residenti, ciò che obbliga il contribuente a dichiarare i redditi provenienti dallo Stato escluso, ottenendo però il diritto al credito d'imposta per le imposte estere prelevate nello Stato escluso. La tassazione sostitutiva italiana può essere estesa anche ai familiari del contribuente, i quali, se in possesso dei requisiti di accesso, sono chiamati a pagare un'imposta di euro 25'000. La durata del regime opzionale è fissata in quindici anni dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione. Un ulteriore importante vantaggio per i neo-residenti risiede nell'esenzione dagli obblighi di monitoraggio fiscale, nell'esenzione delle imposte patrimoniali sui beni posseduti all'estero IVIE ed IVAFE e dall'inclusione nelle imposte di successione e donazioni dei soli beni e diritti posseduti in Italia, esentando quindi quelli detenuti all'estero.

Questo lavoro di ricerca ha la finalità di approfondire queste due forme di tassazione forfettaria rivolte alle persone fisiche, che derogano alla tradizionale forma di tassazione ordinaria, da un punto di vista del diritto materiale, procedurale e costituzionale, nonché dal punto di vista del diritto dell'UE, per quanto riguarda il regime italiano. Infatti, diversamente dalla Svizzera, l'Italia essendo uno Stato membro deve osservare i principi comunitari e il rispetto delle libertà fondamentali anche con riferimento alle sue imposte dirette.

I due regimi forfettari non sono stati oggetto sinora, se non in modo parziale, di un'analisi approfondita di diritto comparato e di compatibilità con le rispettive costituzioni e il diritto euro-unitario. Pertanto, un siffatto confronto rappresenta un contributo di rilievo non solo in termini prettamente giuridici, ma anche pratici, proponendosi di fornire ausilio nell'evidenziare ridondanze, lacune e discrasie tra i due regimi, tenendo conto della giurisprudenza, della prassi e della dottrina che si è espressa in modi diversi su queste tematiche. L'analisi viene arricchita da diversi esempi pratici per meglio spiegare la portata delle disposizioni esaminate.

Si pone un'iniziale questione di tenore pratico-politico relativa alla reale portata applicativa della tassazione forfettaria. Il trattamento favorevole in capo ai contribuenti che beneficiano di tale tassazione viene a porsi in conflitto, infatti, con la tassazione alla fonte dei redditi prodotti all'estero e con il principio

del *subject-to-tax*. Il vantaggio delle tassazioni forfettarie risiede, infatti, nel non dover dichiarare tutti i redditi imponibili, e, pertanto, per quanto concerne la Svizzera, la base imponibile risulta (significativamente) inferiore rispetto a quella utilizzata per la tassazione ordinaria che, invece, assoggetta ad imposizione tutti i redditi imponibili ovunque prodotti. Lo stesso principio è applicabile, *mutatis mutandis* per il sistema italiano, che prevede un'imposta capitaria fissa, indipendentemente dall'importo dei redditi esteri prodotti. Viene, di conseguenza, a crearsi una disparità di trattamento orizzontale tra contribuenti che, trovandosi nella stessa situazione, fanno capo a regimi di tassazione diversi: da un lato la tassazione forfettaria, dall'altro la tassazione ordinaria. Si tratta, quindi, di comprendere se vi siano delle sufficienti giustificazioni che rendano compatibili questi regimi con la Costituzione federale svizzera, da un lato, e con quella italiana dall'altro.

Le tassazioni forfettarie sono degli strumenti di concorrenza fiscale internazionale volti ad attirare persone benestanti in una giurisdizione fiscale, facendo leva su una minor tassazione. In questo modo, il trasferimento di residenza della persona crea un'importante riduzione delle risorse fiscali allo Stato di partenza. Un tale fenomeno parrebbe potersi ricondurre alla cd. *harmful tax competition*, ossia alla concorrenza fiscale dannosa. Il presente lavoro di ricerca intende valutare, alla luce dei *report* dell'OCSE e delle azioni adottate in tale contesto, lo stato dell'arte e determinare i criteri applicabili ai regimi fiscali delle persone fisiche, al fine di comprendere la compatibilità di tali regimi con il contesto internazionale e, in particolare, con i principi delineati dall'OCSE, tenendo conto anche del progetto BEPS.

La disamina inerente i principi *de quo* consentirà di valutare la validità dei regimi oggetto di interesse, lasciando emergere ulteriori riflessioni derivanti dal preservamento (o meno) della sovranità fiscale da parte dei singoli Stati membri.

Venendo ai contenuti del lavoro di ricerca, quest'ultimo si articola in sei capitoli.

Al termine del presente capitolo, il secondo esamina nel dettaglio gli aspetti di diritto interno e internazionale dell'imposizione secondo il dispendio in Svizzera, considerando sia l'imposta federale sia quella cantonale, con particolare riferimento alla situazione del Canton Ticino. Dopo una panoramica introduttiva sulla tassazione secondo il dispendio, vengono indicate le ragioni politiche che hanno portato alla sua introduzione nei Cantoni prima, in Svizzera poi, prima del XX° secolo, nonché la sua evoluzione nel corso del tempo (cap. 2.2.). Il contribuente, che adempie le condizioni per ottenere la tassazione secondo il dispendio, può sempre scegliere, in qualsiasi momento, di passare alla tassazione ordinaria. Si tratta, quindi, di libera scelta che spetta al contribuente (cap. 2.3.).

È soprattutto nell'ultimo ventennio che questa forma di tassazione è stata messa sotto pressione dagli schieramenti politici di sinistra, che hanno chiamato spesso il Popolo ad esprimersi attraverso delle iniziative popolari, tanto nei Cantoni quanto nella Confederazione. Queste pressioni hanno indotto il Parlamento federale ad inasprire le condizioni di accesso al regime, così come i criteri di calcolo

dell'imposta, rendendola di fatto meno attraente rispetto al passato. Vengono, quindi, presentate le recenti riforme all'istituto della tassazione secondo il dispendio, sino a commentare la Legge federale, entrata in vigore nel 2016, con la quale sono state modificate diverse disposizioni (cap. 2.4.), rispettivamente viene esposta la situazione nei 26 Cantoni e come questi hanno recepito (o non) la tassazione secondo il dispendio (cap. 2.5.).

Al termine di questa panoramica politico-legislativa, il lavoro di ricerca si focalizza sull'esame materiale di questo istituto che prende in considerazione tre distinte categorie di tassazione secondo il dispendio: quella classica (oppure ordinaria), quella modificata e, infine, quella maggiorata. Questa differenziazione dipende dall'esistenza o meno di determinate disposizioni nelle convenzioni pattuite dalla Svizzera con alcuni Stati (cap. 2.6.). Per quanto attiene alla tassazione globale classica, vengono analizzate le diverse condizioni di accesso (essere un cittadino straniero, non esercitare alcuna attività lucrativa in Svizzera e assenza dal Paese per almeno dieci anni), la determinazione del dispendio e la sua definizione, le basi di calcolo, il calcolo di controllo e le norme transitorie (cap. 2.7.). In seguito, per quanto riguarda la tassazione globale modificata, vengono analizzate le diverse convenzioni con cui la Svizzera ha pattuito una clausola "*subject-to-tax*", che presuppone l'imposizione in Svizzera dei redditi provenienti da Austria, Belgio, Canada, Norvegia, Italia, Germania e USA, affinché al globalista possano essere riconosciuti i diritti convenzionali e, quindi, la residenza fiscale in Svizzera (cap. 2.8.). L'ultima categoria, ossia quella maggiorata, è stata utilizzata sin dagli anni Settanta nei rapporti con la Francia e, negli ultimi anni, è stata rimessa in discussione dall'autorità fiscale francese, tant'è che allo stato attuale rimangono dei dubbi in merito al trattamento fiscale in Francia dei globalisti residenti in Svizzera (cap. 2.9.).

Le informazioni concernenti i globalisti possono essere oggetto di una richiesta di assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale da parte di autorità fiscali del loro Stato di nazionalità, dopo che il Tribunale federale, con alcune sentenze, ha confermato questa possibilità, sconfessando in parte il giudizio dell'autorità giudiziaria inferiore. È interessante, inoltre, comprendere la portata che lo scambio di informazioni automatico ha sui globalisti, ritenuto che le autorità fiscali svizzere sono venute a conoscenza della loro situazione patrimoniale con questo strumento, benché la tassazione secondo il dispendio non obblighi il globalista a dichiarare i redditi e le sostanze estere (cap. 2.10.).

I ruling, vale a dire gli accordi fiscali preliminari, sono stati spesso sottoscritti dalle autorità fiscali con il globalista per determinare il dispendio imponibile. Viene, quindi, presentata la loro natura e portata giuridica, anche sulla base della giurisprudenza del Tribunale federale che ha esaminato quando questi ruling sono da considerare giuridicamente validi e, quindi, vincolanti (cap. 2.11.).

Dopodiché viene affrontata la procedura applicabile ai contribuenti tassati secondo il dispendio, che è la medesima di quella applicabile ai contribuenti tassati ordinariamente (cap. 2.12.). Vi è poi spazio per un'analisi del ruolo delle imposte di successione e di donazione (2.13.), delle contravvenzioni e dei delitti

fiscali in caso di violazione delle leggi tributarie (2.14.), nonché le condizioni in base alle quali i globalisti devono versare i contributi sociali (2.15.).

Una parte importante del capitolo viene dedicata ai controversi aspetti costituzionali della tassazione secondo il dispendio. Questa forma di tassazione, essendo regolata da leggi federali, è protetta dall'art. 190 Cost.-CH, che non permette al Tribunale federale di sindacarne l'incostituzionalità (cap. 2.16.).

La parte svizzera si conclude con l'esposizione di diversi casi pratici riconducibili a svariate situazioni in cui si viene a trovare il globalista (cap. 2.17.).

Il terzo capitolo di questa ricerca si concentra sulla tassazione dei neo-residenti in Italia, introdotta nel 2017. Dopo un'analisi riguardante gli aspetti generali di questo regime opzionale e le ragioni che hanno indotto il legislatore ad introdurlo nel sistema fiscale italiano (cap. 3.1.), ne viene mostrata la struttura (cap. 3.2.). La principale condizione di accesso al regime è data dall'assenza dall'Italia per almeno nove dei dieci periodi fiscali precedenti l'esercizio dell'opzione, mentre la nazionalità del contribuente è un criterio ininfluenza. L'elemento decisivo è quello di eleggere la residenza fiscale in Italia (cap. 3.3.).

L'imposta sostitutiva (o capitaria) viene analizzata per quanto riguarda l'esercizio dell'opzione, l'ammontare dell'imposta, il suo versamento, i redditi coperti dal regime, il metodo "*cherry picking*" e l'esclusione delle plusvalenze da partecipazioni qualificate dal regime (cap. 3.4.). Successivamente, vengono esaminati gli aspetti legati all'interpello probatorio e la documentazione che deve essere allegata. Diversamente da quanto previsto dall'art. 24-*bis* TUIR, non è più obbligatorio presentare un interpello per accedere al regime sostitutivo, come stabilito dal Provvedimento emanato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate (cap. 3.5.).

I cd. "motivi di esclusione" dal regime sostitutivo sono dati dalla cessazione, revoca, decadenza, annullamento e decesso (cap. 3.6.).

La tassazione dei neo-residenti non esplica effetti soltanto ai fini dell'imposta sul reddito, ma prevede altresì delle rilevanti agevolazioni ai fini della disciplina del monitoraggio fiscale, dell'IVAFE e dell'IVIE, così come ai fini delle imposte di successione e di donazione. I beni mobiliari e immobiliari esteri sono, infatti, esentati da queste discipline. Pure importante è sottolineare il divieto del cumulo del regime sostitutivo con altri regimi premiali, come ad esempio quello rivolto agli impatriati (cap. 3.7.).

Si segnala, inoltre, che da un profilo procedurale e penale il regime sostitutivo non contiene particolari agevolazioni rispetto a quello ordinario (cap. 3.8.).

Lo scambio di informazioni fiscali assume particolare importanza anche all'interno dell'art. 24-*bis* TUIR, poiché vi è un obbligo per l'Amministrazione finanziaria di trasmettere "spontaneamente" le informazioni concernenti il soggetto neo-residente all'omologa autorità dello Stato di provenienza (cap. 3.9.).

In seguito viene affrontata la relazione tra il diritto interno italiano e quello internazionale, con riferimento al regime sostitutivo, per quanto attiene al riconoscimento della residenza fiscale sulla base delle convenzioni contro le doppie imposizioni, considerando altresì la presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria e la vera utilità del "*cherry picking*" (cap. 3.10.).

La disamina della tassazione dei neo-residenti si conclude con un'analisi puntuale sulla compatibilità della norma con i principi costituzionali di uguaglianza, capacità contributiva e riserva di legge, così come sulla possibilità per un contribuente di contestare la conformità di questo regime con i principi costituzionali davanti ad un giudice (cap. 3.11.).

Il successivo capitolo è dedicato all'esame dei regimi forfettari introdotti negli Stati membri con il diritto euro-unitario (cap. 4.1.), in particolare si valuta quale sia la competenza dell'UE in materia di imposte dirette (cap. 4.2.). Il tema centrale è la compatibilità del regime sostitutivo italiano con le libertà fondamentali e, soprattutto, con il principio di non discriminazione europeo. L'esame di compatibilità viene esaminato considerando esclusivamente la normativa italiana di cui all'art. 24-*bis* TUIR (cap. 4.3.). Parimenti si presenta il principio del divieto degli aiuti di Stato e la possibile compatibilità della norma italiana con esso (cap. 4.4.).

A livello euro-unitario, dalla fine degli anni Novanta, ci si è dotati di un Codice di condotta, che fa parte della cd. "*soft law*" europea, per combattere il fenomeno della concorrenza fiscale internazionale sleale. Su questo punto anche la Commissione europea ha avuto modo di esprimersi sul regime sostitutivo rispondendo a degli atti parlamentari. In questo ambito è opportuno comprendere quale sia il campo di applicazione del Codice di condotta per sapere se il regime italiano vi ricada oppure no (cap. 4.5.).

Last but not least viene trattato il ruolo dell'OCSE nella lotta alla concorrenza fiscale dannosa e al trasferimento artificiale di utili da uno Stato all'altro. Dapprima con i rapporti pubblicati durante la fine del secolo scorso sulla concorrenza fiscale (cap. 5.2.), poi con il Progetto BEPS, i cui lavori sono iniziati nel 2013 e i rapporti pubblicati nel 2015. Tra le diverse norme del BEPS, vi è anche quella che persegue lo scopo di evitare casi di doppia non imposizione (cap. 5.3). In tutto questo, la questione è quella di sapere se gli sforzi profusi dall'OCSE, il quale molto spesso agisce su impulso del G20, si focalizzano anche sui regimi fiscali speciali concernenti le persone fisiche (cap. 5.4.). Pure oggetto di esamina è il tema del divieto di discriminazione ai sensi dell'art. 24 M-OCSE (cap. 5.5.).

Infine, nell'ultimo capitolo, vengono presentate le conclusioni generali (cap. 6.).

2. La tassazione secondo il dispendio in Svizzera

2.1. Introduzione a questa particolare forma di tassazione

Una persona fisica con domicilio o dimora fiscale in Svizzera è tenuta a corrispondere, di regola, un'imposta sul reddito e una sulla sostanza¹. La prima viene prelevata a livello comunale, cantonale e federale, mentre la seconda a livello comunale e cantonale.

I contribuenti che adempiono determinati requisiti di legge hanno il diritto di essere tassati sul loro dispendio (artt. 14 della Legge federale sull'imposta federale diretta [LIFD], del 14 dicembre 1990²; 13 della Legge tributaria del Canton Ticino [LT-TI]³, del 21 giugno 1994; 6 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID], del 14 dicembre 1990⁴). Detto altrimenti, questa tassazione si basa sulla *factio iuris* secondo cui il dispendio riflette i redditi netti del contribuente. Si giustifica principalmente per le particolarità legate ai contribuenti che possono richiedere questo istituto di tassazione, vale a dire non essere cittadini svizzeri, prima presa di domicilio o dimora fiscale in Svizzera o assenza dal Paese per almeno dieci anni e non esercitare su suolo svizzero alcun tipo di attività lucrativa. Questo istituto (chiamato anche "imposta speciale per gli stranieri senza attività lucrativa", "imposizione secondo il tenore di vita" oppure "imposta forfettaria" e nel Canton Ticino "imposta globale") costituisce una particolare forma di tassazione per apprezzamento, con delle proprie regole di calcolo, che si discosta da quelle usuali della tassazione ordinaria⁵. Infatti, l'imposizione secondo il dispendio si basa sull'idea che può essere difficile

¹ Nei Cantoni viene prelevata un'imposta patrimoniale sui beni immobili e mobili appartenenti al contribuente sulla base dell'art. 1 cpv. 2 LAID. Questa imposta viene denominata in Svizzera "imposta sulla sostanza" (*Vermögenssteuer; Impôt sur la fortune*). La Confederazione ha abrogato questa imposta patrimoniale nel lontano 1959.

² La Legge federale sull'imposta federale diretta è stata votata lo stesso giorno della LAID (i.e. 14 dicembre 1990). Entrambe le leggi federali sono molto simili, ciò che determina un'armonizzazione verticale, ossia delle regole analoghe tra l'imposta federale diretta e le imposte cantonali. La LIFD disciplina l'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'imposta sull'utile delle persone giuridiche. La base costituzionale è data dall'art. 128 cpv. 1 Cost.-CH). Non sono, invece, contemplate l'imposta sulla sostanza delle persone fisiche e l'imposta sul capitale delle persone giuridiche, le quali sono state abrogate dal legislatore negli scorsi anni.

³ La LAID ha obbligato tutti i Cantoni ad armonizzarsi entro otto anni dalla sua entrata in vigore, cioè entro il 31 dicembre 2000 (art. 72 cpv. 1). Scaduto questo termine, il diritto federale è direttamente applicabile se il diritto fiscale cantonale vi si oppone (art. 72 cpv. 2 LAID). Il campo di applicazione della legge, previsto all'art. 2, riguarda (a) l'imposta sul reddito e un'imposta sulla sostanza delle persone fisiche; (b) l'imposta sull'utile e l'imposta sul capitale delle persone giuridiche; (c) l'imposta alla fonte sul reddito di determinate persone fisiche e giuridiche; (d) l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Anche il Canton Ticino si è dovuto adeguare, sostituendo la Legge tributaria del 28 settembre 1976 con quella del 21 giugno 1994, che si è conformata alle disposizioni della legge federale quadro.

⁴ Secondo l'art. 129 cpv. 1 della Costituzione federale (Cost.-CH) la Confederazione, in collaborazione con i Cantoni, ha il compito di emanare i principi per armonizzare le imposte dirette federali, cantonali e comunali. Il 14 dicembre 1990, il legislatore federale ha adottato, in applicazione di questa disposizione costituzionale, una legge quadro per armonizzare le leggi cantonali (la LAID), entrata in vigore il 1° gennaio 1993, che ha obbligato tutti i Cantoni ad unificare la riscossione delle imposte dirette sul reddito e sulla sostanza delle persone fisiche, nonché sull'utile e sul capitale delle persone giuridiche. L'armonizzazione (formale) tra i Cantoni si estende all'assoggettamento, all'oggetto e al periodo di calcolo delle imposte, alla procedura e alle disposizioni penali. Rimane, invece, di esclusiva competenza cantonale la determinazione delle tariffe, delle aliquote fiscali e degli importi esenti da imposta (art. 129 cpv. 2 Cost.-CH; art. 1 cpv. 3 LAID).

⁵ La tassazione a "forfait" viene definita a livello internazionale come: "[i]n a number of countries tax is sometimes levied on an estimated taxable base (forfait), particularly in respect of the imposition of income tax or turnover taxes on small enterprises (including farmers). These categories of taxpayers may be subject to tax on presumptive income or

determinare correttamente i redditi esteri nei singoli casi e, per questa ragione, il legislatore ha scelto un sistema di tassazione orientato al consumo. La persona tassata secondo il dispendio non paga, quindi, un'imposta calcolata in funzione dei suoi redditi e delle sue sostanze, bensì sulla base del suo dispendio, vale a dire sul suo tenore di vita, ritenuto un importo minimo da pagare. L'imposizione secondo il dispendio non costituisce né un accordo fiscale, né un "privilegio", bensì una procedura a tutti gli effetti legale, instaurata dal legislatore per delle ragioni pratiche, che trova il suo epilogo nella notifica di una decisione di tassazione ordinaria⁶. Pertanto, non costituisce un caso di tassazione d'ufficio basata su di una valutazione coscienziosa da parte dell'autorità fiscale (artt. 130 cpv. 2 LIFD, 204 cpv. 2 LT-TI e 46 cpv. 3 LAID)⁷.

Se, da un lato, questa particolare forma di tassazione si sostituisce all'imposta sul reddito e all'imposta sulla sostanza, dall'altro non rimpiazza le imposte sulle successioni e sulle donazioni o l'imposta sugli utili immobiliari. Si è, quindi, in presenza di un legame evidente tra il sistema di imposizione secondo il dispendio e quello ordinario, in quanto l'uno rimpiazza l'altro, e viceversa. Pertanto, i due sistemi di imposizione sono da considerare analoghi, ancorché le loro basi imponibili non lo siano (l'una sul dispendio, l'altra sul reddito e sulla sostanza)⁸.

Diversamente dall'imposta ordinaria, l'imposizione secondo il dispendio non obbliga il contribuente a dichiarare all'autorità fiscale la totalità dei suoi redditi e della sua sostanza mondiale. Gli unici elementi che devono essere dichiarati sono quelli che entrano in considerazione per il calcolo di controllo, segnatamente gli elementi di reddito e di sostanza di estrazione svizzera, nonché quelli esteri a condizione che il contribuente richieda i benefici convenzionali. Per quanto attiene ai redditi esteri, siccome questi non devono essere obbligatoriamente dichiarati, l'imposizione secondo il dispendio funge anche da strumento per evitare la doppia imposizione, considerando che questi redditi, di regola, subiscono già un'imposta alla fonte conformemente alle regole previste dal diritto interno dello Stato da cui provengono. In questo modo, si evita che vengano nuovamente tassati in Svizzera. Alcune limitazioni sono tuttavia poste ai contribuenti tassati con la globale cd. "classica". In primo luogo i benefici convenzionali non possono essere richiesti per i redditi provenienti dall'Austria, dal Belgio, dal Canada,

presumptive turnover that is computed on the basis of gross receipts, area cultivated, number of cattle owned, etc. The «forfait» method of estimating income is often used where the annual rental value of owner-occupied dwelling-houses is deemed to be income» (ROGER-GLABUSH, p. 192).

⁶ Ai sensi degli artt. 131 cpv. 1 LIFD e 205 cpv. 1 LT-TI "[l]'autorità di tassazione fissa, nella decisione di tassazione, gli elementi imponibili (reddito imponibile, utile netto imponibile), l'aliquota e l'importo di imposta". Si tratta di una decisione formale di tassazione emessa dalla preposta autorità fiscale. Il contribuente può reclamare per scritto all'autorità di tassazione, entro trenta giorni dalla notificazione ai sensi degli artt. 132 cpv. 1 LIFD e 206 cpv. 1 LT-TI.

⁷ LOCHER, *Kommentar DBG*, N 4 ad art. 14 LIFD; MARAIA, *Commentaire romand* 2^a ed., N 11 ad art. 14 LIFD.

⁸ MARAIA, *Commentaire romand* 2^a ed., N 10 ad art. 14 LIFD. La Corte di giustizia del Canton Ginevra la pensa invece diversamente, avendo negato in un caso di doppia imposizione intercantonale, ai sensi dell'art. 127 cpv. 3 Cost.-CH, l'identità dell'oggetto tra l'imposizione secondo il dispendio nel Cantone di domicilio fiscale primario (Vaud) e l'imposizione sul reddito e sulla sostanza nel Cantone di domicilio speciale (Ginevra) risultante da un immobile detenuto da un contribuente (Courte de Justice, Chambre administrative, Arrêt du 9 avril 2013, A/842/2011-ICC, ATA/218/2013, cifra 9, p. 13).

dalla Norvegia, dall'Italia, dalla Germania e dagli Stati Uniti d'America (USA). Le convenzioni pattuite dalla Svizzera con questi Stati non considerano i globalisti come residenti in Svizzera, a meno che non vengano dichiarati tutti i redditi provenienti da questi Stati che la convenzione assegna alla Svizzera per imposizione, con l'aliquota applicabile ai redditi mondiali. In tal caso i contribuenti sono tassati con la globale nella forma cd. "modificata". Inoltre, coloro che sono imposti con la tassazione globale modificata ottengono il diritto al computo globale di imposte alla fonte estere non recuperabili (cd. imposte residue) sulle imposte svizzere, diritto che è invece precluso a coloro che beneficiano della tassazione globale classica⁹.

Il vero vantaggio della tassazione secondo il dispendio non risiede, tuttavia, in un'aliquota applicabile al reddito o alla sostanza ridotta, quanto piuttosto in una ridotta base imponibile che, di regola, considera soltanto una parte del reddito e della sostanza mondiale del contribuente¹⁰.

L'imposizione secondo il dispendio ha conosciuto, soprattutto negli ultimi anni, dei momenti particolarmente difficili, in particolare da quando l'8 febbraio 2009 il Popolo del Canton Zurigo ha accettato con il 52,9% dei voti un'iniziativa della Lista alternativa, un piccolo partito di estrema sinistra, abolendola a livello cantonale a decorrere dal 1° gennaio 2010. Il risultato ha dato nuova linfa agli oppositori di questo regime fiscale e i suoi effetti si sono visti anche fuori dai confini del Canton Zurigo. Infatti, in diversi altri Cantoni, vi sono state delle iniziative popolari o parlamentari con il chiaro obiettivo di raggiungere lo stesso risultato ottenuto a Zurigo. In alcuni Cantoni, come successo a Zurigo, l'imposizione secondo il dispendio è stata abrogata, in altri invece è stata mantenuta, inasprendo le basi di calcolo. Sempre sull'onda del successo avuto a Zurigo, sindacati e partiti di sinistra hanno cercato con un'iniziativa popolare federale di sopprimere l'imposizione secondo il dispendio in tutta la Svizzera inserendo un divieto direttamente nella Costituzione federale. L'iniziativa, depositata il 19 ottobre 2012, è stata però respinta in votazione popolare con il 59,2% dei voti e con tutti i Cantoni contrari, ad eccezione di Sciaffusa. Infine, l'Assemblea federale, cosciente che fosse necessario rivedere alcune disposizioni che disciplinano l'imposizione secondo il dispendio, ha approvato una legge federale il 28 settembre 2012, proprio per accrescerne la sua accettazione verso la popolazione ed evitare il ripetersi di uno scenario come quello avvenuto nel Canton Zurigo¹¹.

2.2. La nascita e la sua evoluzione

L'imposizione secondo il dispendio fa parte da oltre un secolo del sistema fiscale svizzero, caratterizzato dal federalismo¹². Questa modalità di imposizione trova, infatti, la sua origine sin dal lontano 1862 nel Canton Vaud, che adottò la cd. "*Lex Chaplin*" in onore di Charlie Chaplin, il quale aveva deciso di prendere

⁹ BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. XVII; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 458.

¹⁰ ARTER, p. 157; RENTSCH, p. 223; RICHNER, pp. 1 s., 10 e 17; SCHNYDER VON WARTENSEE, p. 186.

¹¹ Cfr. anche KENEL, Imposition d'après la dépense en Suisse, p. 491.

¹² CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 5436; LÜTHI, p. 10.

domicilio sul Lago Lemano¹³. Nel Canton Ticino, alla fine del XIX° secolo, lo schema di legge sulle imposte cantonali e comunali prevedeva all'art. 6 lett. a § 2 che *“i forestieri che non esercitano professione od industria nel Cantone pagano le imposte delle rendite possedute all'estero solo nella proporzione equitativamente corrispondente alla rendita che consumano nel Cantone”*¹⁴. Anche il Canton Zurigo conosceva a quel tempo un regime analogo, che permetteva ai nuovi arrivati nel Cantone che non esercitavano un'attività lucrativa di essere tassati sul loro dispendio durante i primi tre anni¹⁵. Nel 1928 fu, poi, il turno del Canton Ginevra¹⁶.

Sul piano federale, la Confederazione introdusse nel 1934 un regime speciale di imposizione limitato a stranieri che risiedevano in Svizzera per motivi di salute senza esercitare alcuna attività lucrativa¹⁷. Il Consiglio federale che, in forza del regime dei pieni poteri, promulgò il 9 dicembre 1940 il Decreto concernente l'imposta federale diretta (DIFD), decise di mantenere il regime istituito nel 1934 per gli stranieri che soggiornavano in Svizzera per rilassarsi o riposarsi (cd. *“Erholungszwecke”*)¹⁸. Il diritto alla tassazione globale non era, invece, accordato a coloro che eleggevano un domicilio civile ai sensi dell'art. 23 del Codice civile (CC), del 10 dicembre 1907, in Svizzera¹⁹.

Storicamente, l'imposizione secondo il dispendio non fu concepita come un privilegio fiscale, ma come una misura di semplificazione per permettere alle autorità fiscali di tassare i cittadini stranieri residenti in Svizzera, ancorché non disponessero di elementi sufficienti per procedere ad una tassazione ordinaria, poiché questi si trovavano all'estero²⁰. Lo scopo originario perseguito da questa forma di imposizione risiede quindi nell'economia della percezione dell'imposta²¹.

Dopo il fallimento della riforma finanziaria del 1948, con la quale la Confederazione avrebbe tra l'altro dovuto essere autorizzata ad emanare, per via legislativa, disposizioni contro privilegi fiscali ingiustificati, i Cantoni si posero come obiettivo la conclusione di un concordato. Dopo lunghi lavori preliminari, il 10 dicembre 1948²² dodici Cantoni (Appenzello Interno, Argovia, Basilea Campagna, Basilea Città, Berna, Friburgo, Glarona, Neuchâtel, Sciaffusa, San Gallo, Turgovia e Zurigo) sottoscrissero il Concordato sul divieto di

¹³ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 64; KENEL, *Imposition d'après la dépense*, p. 60; KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 490; LÜTHI, p. 10 s.; RENTSCH, p. 222; WEBER/LÜTHI/EICHENBERGER/ALTMANN/SALTER/FREI, p. 647.

¹⁴ Sessione ordinaria autunnale del Gran Consiglio del 4 dicembre 1894, pp. 314, 386. Si veda anche CAVELTI, p. 145.

¹⁵ CAVELTI, p. 145.

¹⁶ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 64; KENEL, *Imposition d'après la dépense*, p. 60; KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 490; LÜTHI, p. 11; RENTSCH, p. 222; WEBER/LÜTHI/EICHENBERGER/ALTMANN/SALTER/FREI, p. 647.

¹⁷ BGE 87 I 376 consid. 1d; LÜTHI, p. 10; SIMONEK, p. 2.

¹⁸ BERNASCONI, *Commentaire romand 1^a ed.*, N 3 ad art. 14 LIFD; BERNASCONI, *Pauschalbesteuerung*, p. 2; BERNASCONI, *Studio sulla tassazione globale*, p. 471.

¹⁹ BGE 74 I 285 consid. 2; Sentenza TF del 23 marzo 1945 consid. 2 = ASA 14, p. 64 ss.; SIMONEK, p. 2.

²⁰ CONSIGLIO FEDERALE, *Messaggio sull'armonizzazione*, p. 34.

²¹ ASSOCIATION VAUDOISE DES BANQUES, p. 1; CENTRE PATRONAL, p. 1.

²² Una parte della dottrina ritiene che questa data rappresenti la nascita ufficiale dell'imposizione secondo il dispendio (KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 64; LÜTHI, p. 12; STEINMANN, p. 78).

convenzioni fiscali, che fu poi approvato dal Consiglio federale il 26 settembre 1949²³ ed entrò in vigore il 6 ottobre successivo²⁴. Per mettere in consonanza il Concordato intercantonale con la norma dell'imposta federale, il Consiglio federale promulgò l'11 ottobre 1949 un apposito decreto²⁵, che estese il diritto alla tassazione globale a tutte le persone straniere che eleggevano il proprio domicilio fiscale in Svizzera e ai cittadini svizzeri che rientravano in Patria dopo un'assenza di almeno dieci anni, ma limitatamente al periodo fiscale di arrivo²⁶. Da quello successivo i cittadini svizzeri non avrebbero poi più potuto avvalersi della tassazione globale.

Negli anni 1949 e 1950 vi aderirono i Cantoni Soletta e Uri. Per diversi decenni, l'imposizione secondo il dispendio, che non esisteva in tutti i Cantoni, venne quindi disciplinata da questo Concordato intercantonale²⁷, il cui obiettivo primario era, da un lato, quello di limitare la concorrenza fiscale tra i Cantoni e, dall'altro, quello di evitare gli abusi da parte delle autorità fiscali cantonali che si erano manifestati, segnatamente in materia d'imposizione delle persone fisiche che prendevano domicilio o soggiornavano in Svizzera senza esercitarvi un'attività lucrativa. In particolare si volevano vietare gli accordi fiscali (cd. *ruling* fiscali)²⁸ tra autorità fiscali e contribuente al fine di salvaguardare il principio della parità di trattamento²⁹. Infatti, prima dell'entrata in vigore del Concordato, soprattutto i Cantoni turistici, per attrarre contribuenti facoltosi, non esitavano ad accordare privilegi fiscali difficilmente compatibili con il principio dell'equità fiscale, in particolare con l'art. 4 della Costituzione federale del 29 maggio 1874 (vCost.-CH; sostituita poi da quella del 18 aprile 1999) concernente la parità di trattamento. Il Concordato intercantonale rappresentò, quindi, un atto importante sulla via dell'equità fiscale³⁰.

Nel suo progetto finanziario 1958, il Consiglio federale rilevava che undici Cantoni non avrebbero aderito al Concordato e che i Cantoni, che lo avevano sottoscritto, potevano disdirlo liberamente. Per questa ragione una competenza della Confederazione era giustificata, indipendentemente dall'esistenza di un concordato intercantonale. Fu così che venne incluso nella Costituzione federale del 1874 il divieto di sottoscrivere degli accordi tra contribuenti e autorità fiscali. L'art. 42^{quater} vCost.-CH (ora art. 129 cpv. 3 della Costituzione

²³ Parere del Consiglio federale del 22 gennaio 1998 sulla mozione n. 98.3022 depositata dall'allora consigliera nazionale socialista Gysin Remo. Si veda anche AEBY/PICOT, p. 400.

²⁴ RS 671.1 per quanto attiene al diritto federale; RL 671.100 per quanto attiene al diritto cantonale ticinese.

²⁵ BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 3; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 473; SIMONEK, p. 3.

²⁶ SIMONEK, p. 3.

²⁷ La sua validità è prevista all'art. 48 Cost.-CH.

²⁸ Un accordo fiscale (*Steuerabkommen* oppure *Steuerabmachung*) costituisce un contratto di diritto amministrativo tra autorità fiscale e contribuente che poggia sull'esistenza, la durata o le modalità di un obbligo fiscale in una situazione concreta e che si scosta dalle disposizioni legali (cfr. Sentenze TF n. 2C_664/2013 del 28 aprile 2014 consid. 4.2; n. 2C_603/2012 del 10 dicembre 2012 consid. 3.1; n. 2A.227/2006 del 10 ottobre 2006 = RDAF 2006, p. 419 = SJ 2007 I, p. 224 = ASA 76, p. 748, consid. 3.1; n. 2C_296/2000 dell'11 febbraio 2010 consid. 3.1). Un accordo che contiene un privilegio al contribuente deve essere autorizzato dalla legge, o almeno non espressamente escluso da questa. Accordi tra autorità fiscale e contribuente senza base legale, ovvero contrari alla legge, sono nulli e non possono assumere un effetto vincolante (cfr. Sentenza TF n. 2C_603/2012 del 10 dicembre 2012 consid. 3.1; n. 2A.227/2006 del 10 ottobre 2006 = RDAF 2006, p. 419 = SJ 2007 I, p. 224 = ASA 76, p. 748, consid. 3.1).

²⁹ RENTSCH, p. 222; STEINMANN, p. 877; WILHELM, p. 74.

³⁰ BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 4; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 473.

federale del 18 aprile 1999 [Cost.-CH]) stabiliva che “[/]la Confederazione può emanare prescrizioni contro il conferimento di agevolazioni fiscali ingiustificate”. Nei fatti, questo principio costituzionale non fu mai reso operativo sotto forma di una legge federale di applicazione, bensì lo fu attraverso il citato Concordato³¹. Soltanto dopo l'accettazione dell'articolo costituzionale, i rimanenti undici Cantoni aderirono tra il 1959 e il 1963 al Concordato³². Nel 1980 diede la sua adesione anche il nuovo Canton Giura³³.

Di particolare importanza l'art. 1 cpv. 3 lett. a del Concordato intercantonale, che consente, se prevista per via legislativa, *“la facoltà di accordare speciali agevolazioni tributarie: a) a persone che per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni dal Paese prendono domicilio o dimora in Svizzera, senza esercitarvi attività lucrativa, per il rimanente dell'anno in cui prendono domicilio o dimora e per l'anno seguente. Se queste persone sono stranieri non nati in Svizzera, le agevolazioni tributarie possono essere accordate anche per un periodo maggiore, ritenuto tuttavia che l'ammontare dell'imposta a loro carico non sarà inferiore a quanto dovuto, in applicazione delle leggi vigenti, per la sostanza immobiliare sita in Svizzera, per i valori mobiliari svizzeri (carte valori, quote sociali, diritti, crediti, averi) e per i beni mobiliari che si trovano in Svizzera”*.

Con l'entrata in vigore del Concordato, l'imposizione secondo il dispendio venne adottata e ulteriormente precisata dalla Confederazione³⁴, così come dalla maggioranza dei Cantoni³⁵, per poi essere ripresa, ad eccezione di alcuni elementi³⁶, dall'art. 6 LAID, la cui legge, entrata in vigore il 1° gennaio 1993, esplica i suoi effetti dal 1° gennaio 2001, estendendone l'applicabilità a tutti i Cantoni³⁷. La disposizione della LAID, come legge federale quadro speciale, ha la preminenza rispetto a quella del Concordato del 1948³⁸. Essa

³¹ YERSIN, Statut des étrangers, p. 300.

³² Il Canton Ticino aderì al concordato il 25 settembre 1959 (BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 8; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 472; DELL'ERA, p. 41).

³³ Parere del Consiglio federale del 22 gennaio 1998 sulla mozione n. 98.3022 depositata dall'allora consigliera nazionale socialista Gysin Remo; BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 3; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 472.

³⁴ Proprio per correlare il DIFD con la disposizione concordataria, venne inserito l'art. 18^{bis} che esplicò effetto sino al 31 dicembre 1995 (BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 3 ad art. 14 LIFD).

³⁵ Per quanto concerne il Canton Ticino, le prime disposizioni relative alla tassazione secondo il dispendio furono introdotte nel 1953, con l'emanazione della Legge di procedura tributaria, riprese in seguito nella Legge tributaria (LT) del 1967 (COMMISSIONE SPECIALE TRIBUTARIA DEL CANTON TICINO, Rapporto di maggioranza sull'abolizione dell'imposizione secondo il dispendio, p. 1; DELL'ERA, p. 11).

³⁶ Si trattava delle seguenti condizioni: (i) non essere nato sul suolo svizzero per i cittadini stranieri, escludendo così la casualità del luogo di nascita (ii) nonché il fatto di non aver mai esercitato un'attività lucrativa in Svizzera prima della presa di domicilio o dimora fiscale (CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'armonizzazione, p. 57; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 3 ad art. 14 LIFD; STEINMANN, p. 878). Quest'ultima condizione non era nemmeno contemplata dal Concordato intercantonale del 1948.

³⁷ WILHELM, p. 75.

³⁸ La LAID, chiamata anche legge sull'armonizzazione, è una legge federale di attuazione del disposto costituzionale previsto all'art. 129 cpv. 2 Cost.-CH. Essa ha obbligato tutti i Cantoni ad unificare la riscossione delle imposte dirette sul reddito e sulla sostanza delle persone fisiche e sull'utile e il capitale delle persone giuridiche. L'armonizzazione (formale) si estende all'assoggettamento, all'oggetto e al periodo di calcolo delle imposte, alla procedura e alle disposizioni penali. Rimane invece di esclusiva competenza cantonale la determinazione delle tariffe, delle aliquote fiscali e degli importi esenti da imposta (cfr. anche art. 1 cpv. 3 LAID).

contiene disposizioni minime, che sono state formulate in maniera più ampia del testo del Concordato³⁹. Oggigiorno, quindi, il Concordato ha perso di importanza e non ha più alcun valore giuridico, tant'è che non è più reperibile né nella Raccolta ufficiale (RU)⁴⁰ né tantomeno nella Raccolta sistematica (RS)⁴¹ delle leggi federali⁴².

Parimenti alla LAID, anche la LIFD (all'art. 14) ha ripreso questa disposizione dal 1° gennaio 1995⁴³. Nel suo messaggio del 25 maggio 1983, il Consiglio federale mette in rilievo la necessità di mantenere questa particolare forma d'imposizione e se si dovesse *“rinunciare a siffatta forma d'imposizione, le autorità fiscali si troverebbero spesso non in grado di procedere a una tassazione corretta in quanto non disporrebbero dei mezzi per conoscere e verificare i redditi di fonte essenzialmente estera dei contribuenti di cui si tratta”*⁴⁴. Prima dell'abrogazione nel Canton Zurigo, avvenuta nel 2009, la tassazione secondo il dispendio era stata fatta propria da tutti i Cantoni in conformità all'art. 6 LAID. In alcuni di questi, segnatamente Glarona e Soletta, il numero di contribuenti imposti forfettariamente si potevano contare sulle dita di una mano; in altri, invece, quali i Cantoni romandi e le regioni turistiche si sono serviti maggiormente di questo strumento, la cui utilizzazione e, di conseguenza, la sua importanza in termini economici, varia da Cantone a Cantone⁴⁵. Sempre nel 2009, fece molto discutere la notizia del trasferimento in Svizzera, e per la precisione nel Comune alpino di Gstaad, situato nel Canton Berna, del cantante francese Johnny Hallyday, la cui imposta determinata sulla base del suo dispendio ammontava a fr. 900'000. Questo importo fu però considerato irrisorio se confrontato alle imposte che avrebbe dovuto corrispondere alle autorità fiscali francesi⁴⁶.

Nel corso degli anni, l'imposizione forfettaria è stata richiesta anche da altri personaggi famosi, segnatamente dal più volte campione del mondo di Formula Uno, il pilota tedesco Michael Schumacher, dal fondatore del gruppo IKEA, lo svedese Ingvar Kamprad, dalla cantante americana Tina Turner, dal tedesco Theo Müller, meglio conosciuto come “barone del latte” (*“Milchbaron”*) oppure ancora dall'oligarca russo Viktor Vekselberg⁴⁷.

³⁹ Parere del Consiglio federale del 22 gennaio 1998 sulla mozione n. 98.3022 depositata dall'allora consigliera nazionale socialista Gysin Remo.

⁴⁰ Nella Raccolta ufficiale vengono pubblicati i testi normativi messi in vigore, in particolare: la Costituzione federale, le leggi federali, i decreti federali, le ordinanze i trattati internazionali e i trattati tra Confederazione e Cantoni. In formato elettronico la Raccolta ufficiale è disponibile al seguente link: <<https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/diritto-federale/raccolta-ufficiale.html>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

⁴¹ La Raccolta sistematica del diritto federale è un repertorio, su fogli mobili, aggiornato e ordinato per materie, degli atti normativi, dei trattati, delle decisioni internazionali e degli accordi intercantionali pubblicati nella Raccolta ufficiale ed ancora in vigore, nonché delle costituzioni cantonali. In formato elettronico la Raccolta sistematica è disponibile al seguente link: <<https://www.admin.ch/gov/it/start/bundesrecht/raccolta-sistematica.html>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

⁴² CAVELTI, p. 146; SIMONEK, nota 10, p. 3.

⁴³ La LAID e la LIFD sono state entrambe approvate dall'Assemblea federale il 14 dicembre 1990, ma sono entrate in vigore in date diverse.

⁴⁴ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'armonizzazione, p. 34.

⁴⁵ CDCF, Comunicato del 26 settembre 2014, p. 4.

⁴⁶ RENTSCH, p. 220.

⁴⁷ RENTSCH, p. 220.

Negli ultimi anni, soprattutto da quando il Popolo zurighese ha deciso di abolire la tassazione secondo il dispendio a livello cantonale, questo istituto giuridico è stato oggetto di discussioni, spesso molto accese, tra le differenti forze politiche ai diversi livelli istituzionali (Assemblea federale, Parlamenti cantonali, dibattiti popolari). Le une sostengono che questa forma particolare di imposizione sia fonte di disparità di trattamento in favore dei ricchi stranieri, mentre le altre ne evidenziano i vantaggi derivanti dal rilevante gettito fiscale per la Confederazione, i Cantoni e i Comuni, nonché dall'apporto all'economia in genere e al consumo. Si tratta qui del dibattito di sempre tra i sostenitori dell'etica e i propugnatori della ragione di Stato. Dibattito cui non è possibile dare una risposta oggettiva, ma necessariamente soggettiva: dipende dal modo di concepire l'etica e il ruolo dello Stato⁴⁸.

2.3. Le due opzioni di scelta

Lo straniero che ottiene un permesso di soggiorno⁴⁹ e si stabilisce in Svizzera senza esercitarvi un'attività lucrativa ha il diritto di scegliere tra due modalità d'imposizione distinte⁵⁰:

- *l'imposizione ordinaria*. In questo caso, lo straniero deve dichiarare l'insieme della sua sostanza mondiale (svizzera ed estera)⁵¹, così come l'insieme dei suoi redditi ovunque prodotti (in Svizzera e all'estero), fatte salve le disposizioni previste dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sulla sostanza (CDI) pattuite dalla Svizzera con gli Stati esteri. È, tuttavia, prevista una misura unilaterale per le persone fisiche assoggettate illimitatamente all'imposta federale diretta che attenua il principio dell'imposizione mondiale, poiché i redditi riguardanti la sostanza immobiliare e quella appartenente alle imprese e agli stabilimenti d'impresa⁵² situati all'estero vengono esentati sulla base dell'art. 6 cpv. 1 LIFD. Questa esenzione non è però illimitata, poiché tiene conto dei redditi esteri riconducibili a questi elementi esteri per determinare l'aliquota complessiva (art. 7 cpv. 1 LIFD, cd. "riserva dell'aliquota mondiale")⁵³; per ripartire proporzionalmente i debiti e gli interessi passivi; nonché per la riduzione proporzionale di alcune deduzioni, soprattutto quelle di natura sociale⁵⁴. Per

⁴⁸ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 1 ad art. 14 LIFD.

⁴⁹ Cfr., *infra*, cap. 2.7.1.5.

⁵⁰ STEINMANN, p. 874; WILHELM, p. 75.

⁵¹ In altre parole di tutti i beni immobili e mobili appartenenti al contribuente che rientrano nel campo di applicazione oggettivo dell'imposta sulla sostanza. Per il Canton Ticino si vedano gli artt. 40 ss. LT-TI.

⁵² Nella terminologia internazionale definiti come "stabili organizzazioni".

⁵³ L'art. 6 cpv. 1 LIFD stabilisce quanto segue: "[l]'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale è illimitato; esso non si estende tuttavia alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero". Si veda il seguente esempio: una persona fisica con domicilio fiscale in Svizzera possiede degli immobili situati in Italia. Indipendentemente dall'esistenza di una CDI tra i due Stati, il diritto interno svizzero stabilisce unilateralmente un'esenzione per i redditi concernenti gli immobili italiani, ma li considera per la determinazione dell'aliquota mondiale applicabile ai redditi imponibili in Svizzera. Ammettiamo che tale persona abbia conseguito dei redditi da lavoro di 100, imponibili in Svizzera, e redditi da immobili in Italia di 50. Questa persona sarà tassata in Svizzera su una base imponibile di 100; l'aliquota applicabile sarà, invece, di 150. In questo modo si tiene conto della capacità contributiva del contribuente, che non è di 100 bensì di 150. Il metodo dell'esenzione con riserva di progressione dell'aliquota mondiale viene applicato nei rapporti intercantionali e in quelli internazionali.

⁵⁴ L'art. 6 cpv. 3, prima frase LIFD prevede nel diritto internazionale l'applicazione dei principi del diritto federale concernente il divieto di doppia imposizione intercantionale. Ciò significa che la giurisprudenza elaborata dal Tribunale

quanto attiene ai Cantoni, la quasi totalità di questi, ad eccezione dei Grigioni e di Turgovia, dispone nel proprio diritto cantonale di disposizioni analoghe a quelle della Confederazione, essendo la LAID silente a tale riguardo⁵⁵;

- *l'imposizione secondo il dispendio*. In questo caso, lo straniero che adempie le condizioni necessarie previste dalla legge viene dispensato dal dichiarare la sua sostanza e i suoi redditi di fonte straniera. È sufficiente che fornisca le informazioni richieste per fissare il suo dispendio, che costituisce la base impositiva in Svizzera. La normativa prevede ad ogni modo un cd. "calcolo di controllo": il globalista è, infatti, tenuto a dichiarare alle autorità fiscali gli elementi di reddito e di sostanza "svizzeri", nonché gli elementi di reddito esteri, nel caso in cui egli intenda ottenere i benefici prevista dalla CDI tra la Svizzera e lo Stato della fonte del reddito. L'imposta desunta dal calcolo di controllo viene poi essere paragonata con quella sul dispendio e il globalista è tenuto a versare all'autorità fiscale quella che presenta l'importo più elevato. Questo istituto fiscale permette, quindi, alla persona straniera che elegge domicilio o dimora fiscale in Svizzera di non dover dichiarare i redditi e le sostanze di natura estera che le CDI attribuiscono allo Stato di residenza del contribuente (ossia la Svizzera). Si presume comunque che le persone, che trasferiscono il loro domicilio o la loro dimora fiscale in Svizzera, restino generalmente assoggettate alle imposte prelevate alla fonte sui redditi della sostanza mobiliare estera⁵⁶.

Nei due casi citati, l'imposta viene percepita secondo più livelli di competenza: sul piano federale, cantonale e comunale. La scelta del Cantone e del Comune di domicilio o dimora fiscale può avere un'incidenza più o meno importante sull'onere fiscale annuale⁵⁷.

2.4. La riforma dell'imposizione secondo il dispendio

2.4.1. I tentativi di abolire l'imposizione secondo il dispendio nel Parlamento federale

Per numerosi anni, l'imposizione secondo il dispendio non è stata oggetto di critiche particolari. Prova ne è il fatto che, in data il 14 dicembre 1990, questa forma d'imposizione è stata iscritta formalmente nella LIFD e nella LAID e che tutti i Cantoni che non la conoscevano ancora, l'hanno introdotta nelle loro legislazioni⁵⁸. Tuttavia, e ad onor del vero, il Consiglio federale, nel suo Messaggio del 1983, preannunciava già un vivace dibattito politico. Così si esprimeva a tale riguardo: "[è] probabile che il

federale sotto l'egida dell'art. 127 cpv. 3 Cost.-CH per evitare la doppia imposizione intercantonale, si estende *mutatis mutandis* nei rapporti internazionali. Tuttavia, in questi ultimi casi, l'eccedenza degli interessi passivi nello Stato di situazione dell'immobile non viene dedotta dal reddito imponibile in Svizzera, contrariamente a quanto avviene nella ripartizione intercantonale (STEINMANN, p. 877).

⁵⁵ Per il Canton Ticino si tratta degli artt. 5 e 6 LT-TI. Per un maggior approfondimento su questa tematica, si veda: BERNASCONI/VORPE/ARGINELLI, p. 708.

⁵⁶ WILHELM, p. 75; CDCF, Comunicato del 29 maggio 2009, cifra 3, p. 1.

⁵⁷ STEINMANN, p. 874.

⁵⁸ KENEL, Délocalisation et investimentes, p. 92.

*mantenimento dell'imposta globale sarà bersaglio delle critiche di talune cerchie politiche che vi ravvedono un privilegio in favore degli stranieri ricchi*⁵⁹.

Infatti, il dibattito politico avrebbe visto opporsi coloro che nell'imposizione secondo il dispendio intravedevano un privilegio fiscale ingiustificato a quelli che, invece, la consideravano come una misura necessaria di promozione economica della Svizzera in un contesto di forte concorrenza fiscale internazionale riferita a contribuenti benestanti⁶⁰.

A livello di Camere federali sono stati diversi gli interventi parlamentari, soprattutto provenienti da esponenti appartenenti al Partito socialista svizzero, che hanno chiesto a più riprese l'abrogazione o l'inasprimento delle regole e delle basi di calcolo per beneficiare dell'imposizione secondo il dispendio. Questi atti parlamentari sono stati però sempre sistematicamente respinti o privi di seguito⁶¹. Se ne riassumeranno i principali.

2.4.1.1. *Mozione n. 01.3390 dell'on. Christian Grobet del 22 giugno 2001*

Il 7 dicembre 2001, il Consiglio federale rispose negativamente alla mozione n. 01.3390 depositata il 22 giugno 2001 dal consigliere nazionale Christian Grobet, del Partito socialista, che chiedeva la soppressione dell'imposizione secondo il dispendio. Il Governo svizzero raccomandò al Consiglio nazionale di respingere la mozione, ricordando che un'analoga proposta era già stata respinta dalla stessa camera a larga maggioranza diversi anni prima⁶². Il Consiglio federale era, infatti, dell'avviso che questa posizione di principio, volta al mantenimento dell'imposizione secondo il dispendio, avrebbe dovuto essere nuovamente confermata. Tenuto conto delle misure già prese sia sul piano interno sia nelle relazioni internazionali per prevenire eventuali abusi legati al sistema d'imposizione secondo il dispendio, esso aveva, quindi, ritenuto che la soppressione delle disposizioni legali di riferimento (artt. 14 LIFD e 6 LAID) non avrebbe rappresentato un contributo significativo alla lotta, peraltro ritenuta necessaria, contro l'evasione fiscale nel contesto nazionale e internazionale.

2.4.1.2. *Iniziativa parlamentare n. 03.458 dell'on. Susanne Leutenegger Oberholzer del 3 ottobre 2003*

La consigliera nazionale socialista Susanne Leutenegger Oberholzer, che ha fatto della lotta all'imposizione secondo il dispendio la sua principale priorità nel corso del suo mandato al Consiglio nazionale, presentò il 3 ottobre 2003 l'iniziativa parlamentare n. 03.458, con la quale chiedeva l'abrogazione dell'imposizione secondo il dispendio, poiché, a suo avviso, in palese contraddizione sia con il principio che stabilisce la presa in considerazione di tutti gli elementi di reddito per il calcolo delle imposte, sia ai principi dell'equità

⁵⁹ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'armonizzazione, p. 34. Si veda anche SCHNYDER VON WARTENSEE, p. 187.

⁶⁰ Cfr. MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 4 ad art. 14 LIFD.

⁶¹ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'abolizione dell'imposizione forfettaria, p. 5438 s.

⁶² BU CN 1987, p. 1738.

fiscale e dell'imposizione secondo la capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost.-CH). Dal raffronto con i contribuenti assoggettati al regime d'imposizione ordinario emergevano, a suo dire, vantaggi fiscali ingiustificati. Molti cittadini che erano assoggettati al regime d'imposizione ordinario consideravano, infatti, l'imposta secondo il dispendio come ingiusta e antidemocratica.

La Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale (CET-N), con un rapporto del 13 settembre 2004, raccomandò con 14 voti contro 8 al *plenum* di respingere l'iniziativa parlamentare, rinviando, in particolare al meccanismo di controllo dell'imposta secondo il dispendio prescritto dalla legge. Nell'ambito del controllo del calcolo, l'importo dell'imposta secondo il dispendio era comparato alla somma che sarebbe percepita in base all'imposizione ordinaria sul reddito e sulla sostanza di estrazione svizzera. Siccome la normativa disponeva che l'imposta calcolata secondo il dispendio non doveva essere inferiore all'imposta calcolata secondo la tariffa ordinaria, la maggioranza della CET-N sostenne che il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva continuava ad essere rispettato. La maggioranza della CET-N respinse inoltre la soppressione dell'imposta secondo il dispendio per motivi di convenienza della tassazione, in quanto si presumeva che una parte considerevole della sostanza e dei redditi delle persone tassate secondo il dispendio si trovava all'estero. Per tale ragione, le autorità fiscali svizzere spesso non sarebbero state in grado di procedere ad una tassazione adeguata. La CET-N ritenne, infine, che l'imposizione basata sul dispendio effettivo accertato non solo non costituiva un privilegio, ma era anche la più idonea da un punto di vista pratico. Il Consiglio nazionale diede, quindi, seguito alle raccomandazioni della relativa Commissione il 6 ottobre 2005.

2.4.1.3. *Iniziativa parlamentare n. 06.421 dell'on. Susanne Leutenegger Oberholzer del 24 marzo 2006*

Il 24 marzo 2006, la consigliera nazionale Susanne Leutenegger Oberholzer depositò una nuova iniziativa parlamentare con la quale chiedeva un inasprimento delle regole della tassazione secondo il dispendio, poiché le prassi seguite dai Cantoni nei casi di imposizione in base al dispendio lasciavano trasparire importanti disparità nella determinazione della tassazione. Allora, la legge federale (*in casu* la LIFD) non offriva indicazioni più concrete, mentre a livello di ordinanza federale era stato sancito il principio secondo cui la tassazione doveva ammontare almeno a cinque volte i costi dell'alloggio, un limite ritenuto decisamente troppo basso per la consigliera nazionale e che avrebbe lasciato alle autorità competenti un margine di manovra eccessivo. Per questi motivi, la deputata Leutenegger Oberholzer chiese al Consiglio nazionale di accogliere la sua iniziativa parlamentare per introdurre nelle relative leggi federali (*in casu* LIFD e LAID) delle basi di calcolo più elevate rispetto a quelle allora vigenti (da cinque a venti volte!), limitando, quindi, il margine di manovra a disposizione delle autorità fiscali. La consigliera nazionale osservò, tuttavia, che le misure proposte non avrebbero comunque eliminato l'indignazione nei confronti delle tassazioni secondo il dispendio, ma avrebbero perlomeno consentito di circoscrivere il margine di

manovra a disposizione delle autorità locali. In data 19 dicembre 2007, il Consiglio nazionale respinse però l'atto parlamentare della consigliera nazionale socialista con 109 voti contrari e 54 favorevoli.

2.4.1.4. *Mozione n. 07.3491 dell'on. Susanne Leutenegger Oberholzer del 22 giugno 2007*

Il 22 giugno 2007, l'on. Susanne Leutenegger Oberholzer depositò una mozione chiedendo nuovamente la soppressione dell'imposizione secondo il dispendio. Quest'ultima, come sostenuto dalla deputata socialista, violava il principio secondo cui l'imposizione deve comprendere tutte le componenti del reddito. Di conseguenza, venivano violati i principi della generalità dell'imposizione, dell'uguaglianza giuridica e, pertanto, dell'imposizione secondo la capacità contributiva. Rispetto ai contribuenti assoggettati all'imposizione ordinaria, essa provoca, quindi, un onere fiscale iniquo e un lacunoso rilevamento del reddito e della sostanza determinante. Nelle motivazioni era stata citata la sentenza del Tribunale federale del 1° giugno 2007 sulle aliquote regressive applicabili all'imposta sul reddito nel Canton di Obvaldo, che dispone l'osservanza da parte dei Cantoni dei principi costituzionali previsti all'art. 8 (principio di uguaglianza) e all'art. 127 cpv. 2 Cost.-CH (principio di capacità contributiva)⁶³. Va da sé che anche il legislatore federale è tenuto ad attenersi alla Costituzione e ciò nonostante la (non) verificabilità delle leggi federali da parte dell'Alta Corte stabilita all'art. 190 Cost.-CH.

Il Consiglio federale, con risposta del 12 settembre 2007, ricordò che la mozione depositata si occupava del medesimo oggetto dell'iniziativa parlamentare n. 03.458, che chiedeva parimenti di abrogare l'imposizione secondo il dispendio e che era stata respinta il 6 ottobre 2005 dal Consiglio nazionale. Il Governo svizzero sottolineò che l'imposizione secondo il dispendio non era stata concepita come privilegio, in quanto costituisce un metodo di calcolo idoneo per tassare correttamente una determinata cerchia di persone, in particolare quelle con redditi e sostanze prevalentemente situati all'estero. Questo poiché nella procedura ordinaria di tassazione le autorità fiscali svizzere non dispongono degli strumenti necessari per verificare gli elementi di estrazione estera. L'imposizione secondo il dispendio, basata sul consumo oggettivamente determinabile in Svizzera (tenore di vita), avrebbe, quindi, garantito l'economicità della riscossione dell'imposta. Il Consiglio federale sostenne inoltre, da un lato, che per determinate persone la possibilità di un'imposizione secondo il dispendio costituisce un criterio decisivo per il trasferimento di domicilio in Svizzera, mentre, dall'altro, il calcolo di controllo richiesto per legge e per le esistenti CDI avrebbero assicurato la possibilità di limitare gli abusi. Se l'imposizione secondo il dispendio fosse stata abrogata, ci si sarebbe dovuto attendere una perdita di substrato fiscale in favore di altri Stati a causa della concorrenza fiscale internazionale.

Il Consiglio federale ritenne che neppure la sentenza del 1° giugno 2007 del Tribunale federale sulla legislazione tributaria del Cantone di Obvaldo, menzionata dall'autrice della mozione, avrebbe potuto

⁶³ DTF 133 I 206 = ASA 76, p. 406 = RDAF 2007, p. 505.

cambiare qualcosa. Infatti, in questa sentenza, il Tribunale federale aveva esaminato la conformità costituzionale delle aliquote regressive applicabili all'imposta sul reddito e non la tassazione forfettaria. L'abrogazione dell'imposizione secondo il dispendio invocata dall'autrice della mozione non poteva pertanto essere fatta discendere dalla motivazione della sentenza.

Nel suo parere il Consiglio federale invitò, quindi, il Consiglio nazionale a respingere la mozione dell'on. Susanne Leutenegger Oberholzer. In data 1° ottobre 2007, il Consiglio nazionale non diede seguito alla mozione per abrogare la tassazione secondo il dispendio con 112 voti contrari e 66 favorevoli.

2.4.1.5. *Mozione n. 09.3064 dell'on. Susanne Leutenegger Oberholzer del 5 marzo 2009*

Il 5 marzo 2009, l'on. Susanne Leutenegger Oberholzer depositò, ancora una volta, una mozione parlamentare volta a chiedere l'abrogazione dell'imposizione secondo il dispendio. Nelle motivazioni erano stati invocati sia problemi di natura costituzionale, sia possibili abusi nel settore immobiliare, attraverso metodi di vendita aggressivi nei confronti dei globalisti. Con riferimento alla base di calcolo (spese di alloggio moltiplicate per cinque) per la determinazione dell'imposta, la consigliera nazionale riteneva che il risultato ottenuto era da considerarsi troppo basso per i ricchi contribuenti. Infine, le prassi cantonali non erano sufficientemente trasparenti, permettendo a questi contribuenti di eludere le imposte svizzere. Infine, essa aveva indicato che anche in Svizzera questa ingiusta forma d'imposizione stava suscitando un crescente dissenso, come si era del resto potuto comprendere con la votazione del Canton Zurigo dell'8 febbraio 2009, i cui cittadini decisero di sopprimere l'imposizione secondo il dispendio ai fini delle imposte cantonali e comunali.

Il 6 maggio 2009, il Consiglio federale si espresse, come era lecito attendersi, negativamente. Nella sua risposta, osservò che la Confederazione e i Cantoni nutrivano un legittimo interesse per questa forma di imposizione e che si doveva, in particolar modo, considerare che le persone ricche o con un reddito elevato sono fondamentalmente molto mobili e che la concorrenza internazionale in questo settore è molto forte⁶⁴. Il Consiglio federale ricordò che anche in altri Paesi vi erano delle regole speciali per l'imposizione degli stranieri. Per questa ragione era dunque intenzionato a mantenere l'imposizione in base al dispendio, affermando tuttavia che ci sarebbero state presto delle modifiche alla tassazione globale con la finalità di aumentare l'accettazione nei confronti della popolazione.

Il 16 settembre 2009, il Consiglio nazionale respinse la mozione con 115 voti contrari e 54 favorevoli.

⁶⁴ Secondo un sondaggio sulla mobilità dei globalisti è emerso che il 98% di questi possiede un ulteriore domicilio al di fuori dalla Svizzera (ECONOMIESUISSE, p. 4).

2.4.1.6. *Iniziativa cantonale n. 08.309 del Cantone di San Gallo del 2 aprile 2008*

Il Gran Consiglio del Canton San Gallo approvò il 2 aprile 2008 un'iniziativa cantonale, fondata sull'art. 160 cpv. 1 Cost.-CH, mediante la quale si chiedeva alle Camere federali di modificare le basi legali tanto della legge sull'armonizzazione (*in casu* la LAID), quanto della legge sull'imposta federale diretta (*in casu* la LIFD), al fine di abolire l'imposizione secondo il dispendio.

Il 26 aprile 2010, la CET-N manifestò l'intenzione di voler continuare a mantenere l'imposizione secondo il dispendio poiché la considerava un buon sistema, semplice e in grado di offrire una soluzione pragmatica. In primo luogo, la reputava un elemento importante del federalismo e della concorrenza fiscale fra i Cantoni, che non andava, quindi, indebolito. Una sua soppressione avrebbe comportato delle conseguenze finanziarie negative sia per i gettiti fiscali sia per l'economia in generale. Le spese di consumo e gli investimenti dei contribuenti al beneficio dell'imposta secondo il dispendio generavano, infatti, per l'economia nazionale un valore aggiunto non trascurabile e, di conseguenza, posti di lavoro. La CET-N propose di non dare seguito all'iniziativa del Cantone di San Gallo. Ritenendo che il problema non dovesse essere ignorato, la maggioranza della CET-N riconobbe nondimeno la necessità di agire nel settore dell'imposizione secondo il dispendio.

Il 16 marzo 2010, il Consiglio degli Stati rigetto, a sua volta, l'iniziativa cantonale con 22 voti contro 13. Il 14 aprile 2011, il Consiglio nazionale confermò il voto negativo del Consiglio degli Stati, con 92 voti contro 61.

2.4.1.7. *Iniziativa parlamentare n. 09.455 dell'on. Susanne Leutenegger Oberholzer dell'11 giugno 2009*

La consigliera nazionale Susanne Leutenegger Oberholzer presentò un'iniziativa parlamentare che chiedeva una modifica delle disposizioni federali concernenti l'imposizione forfettaria. In particolare, si chiedeva di limitare il margine discrezionale delle autorità fiscali, introducendo a livello legislativo i seguenti elementi:

- 1) per i contribuenti tassati sul dispendio dovevano essere fissati dei limiti inferiori di età;
- 2) i contribuenti tassati sul dispendio non potevano esercitare un'attività lucrativa né in Svizzera né all'estero;
- 3) l'imposizione secondo il dispendio doveva essere concessa soltanto a partire da un importo d'imposta minimo;
- 4) i criteri volti a determinare le basi per il calcolo (dispendio del contribuente e della sua famiglia) dovevano essere sanciti esplicitamente nella legislazione federale (LIFD e LAID);

5) l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) avrebbe dovuto sia effettuare dei calcoli periodici di controllo al fine di garantire che i Cantoni applicassero la tassazione secondo il dispendio in modo conforme alla legge, sia presentare un rapporto annuale al Parlamento federale.

Nelle sue motivazioni, la consigliera nazionale socialista affermò che l'imposizione secondo il dispendio non godeva del sostegno della popolazione. A suo parere, l'opposizione si giustificava, poiché questa forma di tassazione era contraria ai principi dell'uguaglianza giuridica e dell'imposizione in funzione della capacità contributiva. Inoltre, nell'applicare l'imposta secondo il dispendio, i Cantoni disponevano di un ampio margine discrezionale e non vi era alcuna trasparenza. Fintantoché l'imposizione secondo il dispendio fosse stata mantenuta, si sarebbe dovuto almeno limitare il margine discrezionale delle autorità nel concedere questo privilegio fiscale, fissando criteri chiari a livello di legge. In particolare, i criteri concernenti l'età minima e la rinuncia ad esercitare un'attività lucrativa in Svizzera e all'estero avrebbero certamente contribuito a limitare la concessione abusiva dell'imposizione secondo il dispendio.

La CET-N, nella sua presa di posizione del 26 aprile 2010, chiese all'Assemblea federale di respingere l'iniziativa parlamentare. Essa reputava che quanto proposto dall'iniziativa parlamentare, come la fissazione di un'età minima, si spingeva troppo oltre. Secondo la CET-N, la Confederazione dei direttori cantonali delle finanze (CDCF)⁶⁵ aveva proposto delle modifiche, che avrebbero permesso di rafforzare in modo adeguato le disposizioni in vigore.

2.4.2. L'iniziativa popolare (riuscita) nel Canton Zurigo per abolire l'imposizione secondo il dispendio

Il primo vero segnale di insofferenza verso questo istituto giunse dalla popolazione del Canton Zurigo che decise l'8 febbraio 2009, con una stretta maggioranza del 52,9%, di accettare l'iniziativa popolare cantonale "*Schluss mit den Steuerprivilegien für ausländische Millionärinnen und Millionäre*", presentata dalla Lista Alternativa ("*Alternative Liste*"), piccolo partito di sinistra, che ne chiedeva l'abolizione a livello cantonale, con effetto dal 1° gennaio 2010⁶⁶. Giova osservare che comunque la situazione in cui versava il Canton Zurigo era piuttosto particolare. Questo poiché, diversamente da Cantoni che conoscevano questa forma di imposizione per apprezzamento – chi da diversi decenni e chi da oltre un secolo –, Zurigo l'aveva introdotta soltanto agli inizi degli anni 2000 con la revisione della Legge tributaria, resasi del resto necessaria per adeguarla alle disposizioni della legge sull'armonizzazione (*in casu* la LAID)⁶⁷. Il risultato della votazione cantonale diede, tuttavia, nuova linfa agli oppositori della tassazione secondo il dispendio,

⁶⁵ Si tratta di un gremio che riunisce tutti i ministri delle finanze dei 26 Cantoni svizzeri. Le prese di posizione riferite all'imposizione secondo il dispendio sono disponibili al seguente link: <<https://www.fdk-cdf.ch/themen/steuerpolitik/aufwandbesteuerung>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

⁶⁶ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 92; RENTSCH, p. 220.

⁶⁷ In precedenza, la legge tributaria zurighese prevedeva soltanto l'utilizzo dell'imposizione secondo il dispendio per il periodo fiscale di arrivo in Svizzera da parte del contribuente e per l'anno seguente, per cui la sua importanza nel Cantone era del tutto relativa (RICHNER, p. 3; YERSIN, *Statut des étrangers*, p. 301).

i quali ne chiesero l'abrogazione a livello federale tramite il deposito di un'iniziativa popolare federale. Nello stesso periodo sfociarono anche numerose iniziative cantonali, tanto a livello popolare quanto a livello parlamentare per chiedere la stessa cosa. Al fine di evitare un risultato analogo a quello avvenuto nel Canton Zurigo, il Consiglio federale corse ai ripari proponendo una riforma dell'imposizione secondo il dispendio in modo da rendere più restrittivi i criteri soggettivi di accesso, nonché di inasprire le basi di calcolo per determinare l'imposta dovuta da queste persone.

2.4.3. L'iniziativa popolare federale (non riuscita) per abolire l'imposizione secondo il dispendio

2.4.3.1. Il testo dell'iniziativa popolare federale

Il 5 aprile 2011 fu presentata l'iniziativa popolare federale "*Basta ai privilegi fiscali dei milionari (Abolizione dell'imposizione forfettaria)*", poi depositata dal Comitato di iniziativa alla Cancelleria federale con le firme necessarie⁶⁸. Dal giorno in cui l'iniziativa venne pubblicata nel Foglio federale (FF), i promotori ebbero 18 mesi di tempo per raccogliere 100'000 firme di persone aventi diritto di voto (art. 139 cpv. 1 Cost.-CH). Con decisione del 20 novembre 2012, la Cancelleria federale ne constatò la riuscita formale con 103'012 firme valide⁶⁹.

Il testo dell'iniziativa prevedeva l'inserimento di un nuovo cpv. 2^{bis} all'art. 127 Cost.-CH, del seguente tenore⁷⁰:

I privilegi fiscali a favore delle persone fisiche sono inammissibili. L'imposizione secondo il dispendio è vietata.

Il testo si completava poi con una disposizione transitoria dell'art. 127 cpv. 2^{bis} all'art. 197 n. 9 Cost.-CH, che prevedeva quanto segue:

¹ *La Confederazione emana la legislazione d'esecuzione entro tre anni dall'accettazione dell'articolo 127 capoverso 2^{bis}.*

² *Se entro tale termine non è posta in vigore una legge d'esecuzione, l'articolo 127 capoverso 2^{bis} si applica direttamente.*

Prima di essere messa in votazione popolare, nell'iter parlamentare sia il Consiglio nazionale (con 135 voti a 62 e un'astensione), sia il Consiglio degli Stati (con 30 voti a 13 e 2 astenuti) respinsero il testo dell'iniziativa popolare federale⁷¹.

Il Consiglio federale decise inoltre di non presentare un controprogetto, né diretto né indiretto, all'iniziativa popolare federale. L'esecutivo federale riteneva, infatti, che la Legge federale del 28 settembre 2012, da

⁶⁸ FF 2012 8106. Delle 103'353 firme depositate, 103'012 erano state ritenute valide dalla Cancelleria federale svizzera.

⁶⁹ FF 2012 8106. Si osserva che il diritto costituzionale svizzero dà la possibilità ai suoi cittadini di sottoporre al giudizio del Popolo e dei Cantoni delle iniziative popolari federali per modificare la Costituzione federale. Le iniziative possono essere redatte sia nella forma elaborata che in quella generica (art. 139 cpv. 2 Cost.-CH).

⁷⁰ FF 2011 3259.

⁷¹ CFCF, Comunicato del 26 settembre 2014, p. 1.

poco approvata dalle Camere federali, e con la quale erano state inasprite le condizioni riguardanti l'imposizione secondo il dispendio, rappresentava già un compromesso sufficiente tra l'esigenza dell'equità fiscale e quella dell'attrattiva della piazza svizzera. Pertanto esso riteneva che un'abolizione dell'imposizione secondo il dispendio sarebbe stata contraria al compromesso raggiunto dal Parlamento federale⁷². Contro il testo dell'iniziativa popolare federale si schierò anche la CDCF⁷³.

L'iniziativa, mediante l'inserimento di un nuovo art. 127 cpv. 2^{bis} Cost.-CH, perseguiva la finalità di iscrivere direttamente nella Costituzione federale il divieto di concedere dei privilegi fiscali in favore delle persone fisiche e, esplicitamente, dell'imposizione secondo il dispendio, per dei motivi di equità fiscale orizzontale. La disposizione transitoria di cui all'art. 197 n. 9 Cost.-CH stabiliva poi che la Confederazione avrebbe dovuto emanare la legislazione federale d'esecuzione entro tre anni dall'accettazione dell'iniziativa popolare. Se entro tale termine non fosse stata posta in vigore una legge federale d'esecuzione, la disposizione costituzionale si sarebbe applicata direttamente (carattere *self executing*). Questo significava che nel caso in cui l'iniziativa popolare federale fosse stata accolta da Popolo e Cantoni, l'imposizione secondo il dispendio avrebbe potuto continuare ad essere applicata secondo il diritto vigente, ma limitatamente sino all'entrata in vigore della legge federale d'esecuzione, che sarebbe stata emanata entro tre anni dall'accettazione popolare⁷⁴.

L'iniziativa popolare aveva, dunque, un campo applicativo che si estendeva non soltanto all'imposizione secondo il dispendio, bensì a tutti i privilegi fiscali accordati alle persone fisiche⁷⁵. A causa della sua nozione indeterminata, l'interpretazione del significato di "privilegi fiscali" avrebbe potuto dar luogo ad incertezze giuridiche quanto al suo campo di applicazione⁷⁶.

Secondo il Consiglio federale l'abrogazione dell'imposizione secondo il dispendio avrebbe avuto inoltre delle ripercussioni significative sul gettito fiscale. Era, tuttavia, difficile formulare previsioni precise sulle ripercussioni finanziarie, poiché quest'ultime dipendevano in particolare dalla reazione delle persone interessate al cambiamento delle condizioni quadro legislative. Eventuali diminuzioni o aumenti delle entrate dipendevano, infatti, da⁷⁷:

- quanti (e in particolare quali) contribuenti avrebbero lasciato completamente la Svizzera;
- quanti contribuenti si sarebbero trasferiti in un altro Cantone che offriva un onere fiscale inferiore ai fini delle imposte dirette;

⁷² DFF, Il Consiglio federale intende mantenere l'imposizione secondo il dispendio, Comunicato stampa, Berna, 8 marzo 2013.

⁷³ CDCF, Comunicato del 17 maggio 2013, p. 1; CDCF, Comunicato del 26 settembre 2014, p. 1.

⁷⁴ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'abolizione dell'imposizione forfettaria, p. 4665.

⁷⁵ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 104.

⁷⁶ Si pensi ad esempio ai meccanismi messi in atto da diversi Cantoni per "frenare" l'imposizione della sostanza quando un contribuente non ritrae sufficienti redditi della sostanza (cd. "*bouclier fiscal*", per il Ticino si veda art. 49a LT) o i casi in cui un contribuente decide di riacquistare gli averi previdenziali del II° pilastro oppure ancora vietare delle deduzioni fiscali (KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 105).

⁷⁷ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'abolizione dell'imposizione forfettaria, p. 4468.

- quanti contribuenti sarebbero rimasti, del tutto o in parte, nel Cantone di domicilio e
- a quanto sarebbero ammontate le imposte ordinarie che i contribuenti che fossero rimasti in Svizzera avrebbero dovuto versare.

2.4.3.2. *L'esito dell'iniziativa popolare federale*

Il 30 novembre 2014, Popolo e Cantoni respinsero il testo dell'iniziativa "*Basta ai privilegi fiscali dei milionari (Abolizione dell'imposizione forfettaria)*", con il seguente risultato⁷⁸:

- Popolo: 59,2% dei contrari;
- Cantoni: 19 Cantoni e 6 semi Cantoni⁷⁹.

Il Canton Sciaffusa fu l'unico a votare in favore del recepimento del nuovo testo costituzionale presentato dagli iniziativaisti. Nei Cantoni di Appenzello Interno, Basilea Campagna e Zurigo, nei quali l'imposizione secondo il dispendio era stata abolita, prevalse paradossalmente un voto popolare favorevole al mantenimento in Svizzera dell'imposizione secondo il dispendio.

L'opposizione più massiccia al testo dell'iniziativa si ebbe nei Cantoni dell'arco alpino, compreso il Ticino (con 68% di no), territorio in cui risiede una buona parte dei globalisti e per i quali la tassazione in base al dispendio rappresenta una fonte di finanziamento importante. Dalle urne emerse una ferma volontà da parte della popolazione di salvaguardare l'istituto dell'imposizione secondo il dispendio. L'opposizione all'iniziativa superò ampiamente la media nazionale anche nei Grigioni (71,24%), in Vallese (78,29%), Nidvaldo (69,14%), Vaud (68,62%), Ginevra (68,28%) e Zugo (67,38%)⁸⁰.

2.4.4. **La Legge federale dell'imposizione secondo il dispendio del 28 settembre 2012**

All'indomani della votazione popolare nel Canton Zurigo dell'8 febbraio 2009, la CDCF si pronunciò pubblicamente per il mantenimento dell'imposizione secondo il dispendio, riconoscendo però la necessità di procedere ad una revisione legislativa di questo istituto. Essa incaricò, quindi, il 29 maggio seguente, la Commissione per l'armonizzazione delle imposte dirette della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni (CAID)⁸¹ di elaborare delle proposte all'imposizione secondo il dispendio⁸². Il 29 gennaio 2010,

⁷⁸ Decreto del Consiglio federale che accerta l'esito della votazione popolare del 30 novembre 2014, in: FF 2015 1545, p. 1547. Trattandosi di un'iniziativa popolare federale volta a modificare la Costituzione federale, ai sensi dell'art. 139 cpv. 5 Cost.-CH, la stessa sottostà al voto del Popolo e dei Cantoni. Per essere accolta è necessaria la doppia maggioranza (art. 142 cpv. 2 Cost.-CH).

⁷⁹ I sei semi Cantoni sono: Appenzello Esterno e Appenzello Interno, Basilea Campagna e Basilea Città, Nidvaldo e Obvaldo (art. 142 cpv. 4 Cost.-CH).

⁸⁰ Decreto del Consiglio federale che accerta l'esito della votazione popolare del 30 novembre 2014, in: FF 2015 1545, p. 1547.

⁸¹ Questa commissione, istituita dal DFF, ha lo scopo di assicurare la collaborazione, prevista a livello costituzionale, tra la Confederazione e i Cantoni in materia di armonizzazione delle legislazioni fiscali. La CAID presenta al suo interno rappresentanti dalla CDCF, dell'AFC, delle autorità fiscali cantonali, dell'Amministrazione federale delle finanze e della ricerca nel diritto fiscale (CDCF, Comunicato del 29 maggio, p. 2).

⁸² CDCF, Comunicato del 29 maggio 2009, cifra 4, p. 2; CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 5440; KENEL, Délocalisation et investiments, p. 93.

la CDCF prese atto delle proposte di modifica elaborate dalla CAID e affermò di voler mantenere l'imposizione secondo il dispendio in considerazione della sua utilità economica, in particolare a causa dei posti di lavoro, e del suo significativo contributo alle entrate fiscali, raccomandando allo stesso tempo di inasprire le condizioni soggettive e le basi di calcolo in modo da accrescere sia l'equità fiscale sia l'accettazione popolare⁸³. Chiese, quindi, al Dipartimento federale delle finanze (DFF) di sottoporre al Consiglio federale una riforma che andasse in questa direzione⁸⁴. La procedura di consultazione⁸⁵, prevista dall'art. 147 Cost.-CH, ebbe luogo dall'8 settembre al 10 dicembre 2010 e i punti principali della riforma poggiavano appunto sulle proposte avanzate dalla CDCF⁸⁶. In seguito, il Consiglio federale, una volta preso atto dei risultati della consultazione, presentò il 29 giugno 2011 il messaggio e il relativo disegno di legge alle Camere federali⁸⁷.

La riforma fu poi approvata dall'Assemblea federale il 28 settembre 2012 con la "*Legge federale dell'imposizione secondo il dispendio*", che ha modificato gli artt. 14 LIFD e 6 LAID⁸⁸. Successivamente il Consiglio federale modificò anche l'Ordinanza federale di applicazione, vale a dire l'Ordinanza sull'imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta (OIDIFD), del 20 febbraio 2013, per adeguarla ai cambiamenti legislativi intervenuti. Il 24 luglio 2018, l'AFC ha poi pubblicato la nuova circolare (n. 44) in sostituzione di quella ormai datata del 3 dicembre 1993 (n. 9)⁸⁹. La Circolare AFC n. 44 si applica ai casi sottoposti al nuovo diritto previsto dalla Legge del 28 settembre 2012⁹⁰.

Il risultato fu il raggiungimento di un doppio compromesso: da un lato tra partiti di sinistra e di destra, dall'altro tra Cantoni urbani e quelli di montagna (o detti anche periferici)⁹¹. Infatti, se da una parte i partiti di sinistra volevano che la soglia minima per fissare il dispendio fosse notevolmente aumentata⁹², moltiplicando per dieci il valore locativo annuale dell'abitazione del contribuente, d'altra parte quelli di destra desideravano mantenere a cinque volte il quoziente di moltiplicazione del valore locativo annuale.

⁸³ CDCF, Comunicato del 29 gennaio 2010, p. 1.

⁸⁴ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 5440.

⁸⁵ Per maggiori informazioni si veda: DFF, Risultati procedura consultazione 2011, p. 1 ss.

⁸⁶ CDCF, Comunicato del 29 gennaio 2010, p. 2; CDCF, Comunicato del 26 settembre 2014, p. 3.

⁸⁷ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 93.

⁸⁸ RU 2013 779.

⁸⁹ Innanzitutto, le circolari dell'AFC sono delle ordinanze amministrative indirizzate alle amministrazioni fiscali cantonali, mediante le quali l'autorità esplicita l'interpretazione che intende dare alla legge ai fini di un'applicazione uniforme e rispettosa della parità di trattamento. Simili atti non hanno forza di legge e non vincolano né i singoli contribuenti né i tribunali. Nella misura in cui riflettono il senso reale del testo legale e propongono un'interpretazione corretta e adeguata al caso specifico, anche le istanze di ricorso devono tenerne conto (cfr. Sentenza TF n. 2C_949/2014 del 24 aprile 2015 consid. 4.2 con riferimenti; cfr. inoltre DTF 138 II 536 consid. 5.4.3; DTF 133 II 505 consid. 8.1; Sentenze TF n. 2C_116/2013 e n. 2C_117/2013 del 2 settembre consid. 3.7.1; Sentenze CDT n. 80.2019.41/42 del 28 gennaio 2020 consid. 3.2.; n. 80.2019.227/228 del 27 aprile 2020 consid. 2.3; in dottrina si vedano KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 490; VUILLEUMIER/ROCHAT, p. 807; BEUSCH, *Kreischreiben*, p. 613 s.).

⁹⁰ Proprio in considerazione della loro natura giuridica, le circolari si applicano immediatamente a tutti i casi ancora aperti, a meno che esse stesse non prevedano un regime transitorio (LOCHER, *Kommentar DBG, N 35 ad art. 102 LIFD*).

⁹¹ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 95.

⁹² Si pensi, in particolare, agli atti parlamentari presentati negli anni passati dall'on. Susanne Leutenegger Oberholzer di cui si è detto prima.

Un compromesso è stato trovato a metà strada, moltiplicando per sette il valore locativo annuale per la determinazione del dispendio. Per quanto concerne la diatriba tra Cantoni, quelli periferici si opponevano all'introduzione di un importo minimo del dispendio identico in tutta la Svizzera, quando quelli urbani erano invece favorevoli a tale soluzione. Ne è conseguito un importo minimo di fr. 400'000 ai fini dell'imposta federale diretta e un obbligo per i legislatori cantonali di stabilire una soglia minima del dispendio, il cui importo rientra nell'autonomia decisionale dei singoli Cantoni⁹³.

Con la riforma della disciplina dell'imposizione secondo il dispendio, il legislatore federale ha, quindi, voluto conciliare degli obiettivi spesso incompatibili tra loro: da un lato preservare la posizione concorrenziale della Svizzera nel confronto internazionale, evitando tuttavia di trasformare il Paese in un paradiso fiscale⁹⁴, dall'altro fornire alle autorità fiscali degli strumenti sufficienti per assoggettare una cerchia di contribuenti la cui situazione economica può sfuggire, in tutto o in parte, al loro controllo⁹⁵. La riforma legislativa ha salvaguardato la tassazione forfettaria, introducendo tuttavia dei criteri più rigorosi per poterne fare uso⁹⁶. In questo senso, le principali modifiche apportate a questo istituto possono essere riassunte nel modo seguente⁹⁷:

- a) l'imposizione secondo il dispendio viene riservata esclusivamente ai cittadini stranieri. Rispetto alla situazione previgente, i cittadini svizzeri non possono più essere tassati con questo istituto per l'anno di arrivo in Svizzera dopo almeno un'assenza di dieci anni. Parimenti, i coniugi di cui uno è di nazionalità svizzera non possono più essere tassati secondo il dispendio;
- b) i Cantoni possono scegliere liberamente se continuare ad offrire la tassazione globale ai loro contribuenti stranieri. Prima, essi erano obbligati a concederla almeno per l'anno di arrivo in Svizzera, mentre per l'anno seguente potevano applicare la tassazione ordinaria;
- c) sia i Cantoni sia la Confederazione hanno introdotto un importo minimo del dispendio che non deve necessariamente essere di pari valore. Infatti, in base alla loro autonomia tariffale, i Cantoni sono liberi di decidere quale importo minimo applicare. Si tratta, in altre parole, di una base imponibile minima alla quale sottostanno i contribuenti al beneficio dell'imposizione secondo il dispendio. Prima delle modifiche legislative, non esisteva una base legale che prescriveva l'uso di un importo minimo;
- d) per il calcolo del dispendio era previsto che quest'ultimo non doveva in ogni caso essere inferiore ad un multiplo di cinque volte il valore locativo annuale oppure di due volte il prezzo della pensione

⁹³ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 96; KENEL, *Imposition d'après la dépense*, p. 61.

⁹⁴ Secondo il dizionario "Treccani", la nozione di "paradiso fiscale" (*tax haven*) è stata "coniata nel 1727 da Giorgio II re di Gran Bretagna per designare le Isole Cayman. Nel linguaggio corrente individua un Paese che offre un trattamento [fiscale] privilegiato, rispetto alla generalità degli altri Stati, al fine di attirare capitali di provenienza estera" (si veda il seguente link: <http://www.treccani.it/enciclopedia/paradiso-fiscale_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29> [pagina consultata il 15 febbraio 2021]).

⁹⁵ YERSIN, *Statut des étrangers*, p. 304.

⁹⁶ CONSIGLIO DI STATO, *Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio*, p. 1.

⁹⁷ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 94; CONSIGLIO DI STATO, *Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio*, p. 1 s.; CONSIGLIO FEDERALE, *Messaggio sull'abolizione dell'imposizione forfettaria*, p. 4664.

annuale per coloro che vivono in un hotel o in una struttura analoga. Questi multipli sono stati portati a sette, rispettivamente a tre;

- e) i Cantoni hanno l'obbligo di considerare, oltre all'imposta sul reddito, anche l'imposta sulla sostanza nella determinazione dell'imposta sul dispendio;
- f) è stato introdotto l'obbligo per le autorità fiscali di tenere conto del dispendio mondiale del contribuente e della sua famiglia, questo poiché in precedenza parte della dottrina sosteneva che si dovesse considerare soltanto il dispendio riferito al territorio svizzero;
- g) alle persone che, al momento dell'entrata in vigore delle modifiche della LIFD (*i.e.* 1° gennaio 2016), già erano tassate secondo il dispendio, è stato applicato un diritto transitorio che ha permesso loro di usufruire del diritto previgente sino al 31 dicembre 2020. Le nuove regole si applicano, invece, a coloro che hanno richiesto e ottenuto questo istituto a partire dal 1° gennaio 2016. Ad ogni modo, a decorrere dal 1° gennaio 2021 tutti i contribuenti saranno assoggettati all'imposizione secondo il dispendio conformemente al nuovo diritto, essendo terminato il periodo transitorio di cinque anni.

La Legge federale dell'imposizione secondo il dispendio, del 28 settembre 2012, ha statuito l'entrata in vigore del nuovo art. 6 LAID con effetto al 1° gennaio 2014, in modo da permettere ai Cantoni di adeguare le loro leggi tributarie nei due anni successivi (art. 72q LAID)⁹⁸. Per contro, l'art. 14 LIFD è entrato in vigore il 1° gennaio 2016.

2.4.5. La struttura e la sistematica legislativa delle disposizioni concernenti l'imposizione secondo il dispendio

2.4.5.1. La struttura delle disposizioni ai fini dell'imposta federale diretta e cantonale ticinese

Ai fini dell'imposta federale diretta, l'art. 14 LIFD è strutturato nel modo seguente:

Tabella 1: Struttura dell'art. 14 LIFD nella versione modificata dalla Legge federale del 28 settembre 2012

Capoversi	Descrizione
1-2	Campo di applicazione soggettivo (presupposti di diritto per ottenere l'imposizione secondo il dispendio)
3	Campo di applicazione oggettivo (determinazione della base imponibile che basata sul dispendio e sul calcolo di controllo)
4	Rinvio legislativo per le aliquote d'imposta applicabili
5	Utilizzo dell'imposizione secondo il dispendio "modificata"

⁹⁸ DFF, Inasprimento dell'imposizione secondo il dispendio a partire dal 2006, Comunicato stampa, Berna, 20 febbraio 2013.

Capoversi	Descrizione
6	Effetti della progressione "a freddo" ⁹⁹ mediante un rinvio legislativo per considerare l'indice nazionale dei prezzi al consumo per la determinazione del dispendio

Ai fini delle imposte cantonali, l'art. 6 LAID è strutturato nel modo seguente:

Tabella 2: Struttura dell'art. 6 LAID nella versione modificata dalla Legge federale del 28 settembre 2012

Capoversi	Descrizione
1	Diritto potestativo per i Cantoni, che possono scegliere se introdurre l'imposizione secondo il dispendio nelle loro leggi tributarie
1-2	Campo di applicazione soggettivo (presupposti di diritto per ottenere l'imposizione secondo il dispendio)
3	Campo di applicazione oggettivo (determinazione della base imponibile basata sul dispendio)
4	Rinvio legislativo alle aliquote d'imposta applicabili
5	Obbligo di considerare la sostanza ai fini dell'imposizione secondo il dispendio
6	Campo di applicazione oggettivo (determinazione della base imponibile basata calcolo di controllo)
7	Utilizzo dell'imposizione secondo il dispendio "modificata"

Ai fini dell'imposta cantonale ticinese, l'art. 13 LT-TI è articolato in questo modo:

Tabella 3: Struttura dell'art. 13 LT-TI nella versione che segue l'imposizione dell'art. 6 LAID, modificato con la Legge federale del 28 settembre 2012

Capoversi	Descrizione
1-2	Campo di applicazione soggettivo (presupposti di diritto per ottenere l'imposizione secondo il dispendio)
3	Campo di applicazione oggettivo (determinazione della base imponibile che si basa sul dispendio)

⁹⁹ Si ha progressione "a freddo" quando il contribuente, benché l'aumento del reddito sia dovuto al solo rincaro, viene a trovarsi in uno scaglione più elevato dell'aliquota progressiva e deve dunque versare un'imposta più cospicua. Le aliquote e alcune deduzioni soggiacciono all'obbligo di indicizzazione e devono essere adattate all'aumento del costo della vita (artt. 39 cpv. 1 LIFD e 39 cpv. 1 LT-TI). Ai fini dell'imposta federale diretta vi è un adeguamento annuale ed è determinante lo stato dell'indice il 30 giugno prima dell'inizio del periodo fiscale (art. 39 cpv. 2 LIFD). Ai fini dell'imposta cantonale ticinese, invece, l'obbligo interviene quando l'indice nazionale dei prezzi al consumo è aumentato dell'1% dall'ultimo adeguamento (art. 39 cpv. 2 LT-TI).

Capoversi	Descrizione
4	Rinvio legislativo alle aliquote d'imposta applicabili
5	Obbligo di considerare la sostanza ai fini dell'imposizione secondo il dispendio
6	Campo di applicazione oggettivo (determinazione della base imponibile basata sul calcolo di controllo)
7	Utilizzo dell'imposizione secondo il dispendio "modificata"
8	Effetti della progressione "a freddo" ¹⁰⁰ mediante un rinvio legislativo per considerare l'indice nazionale dei prezzi al consumo per la determinazione del dispendio

Le disposizioni cantonali, che riprendono l'art. 6 LAID, sono da interpretare alla stessa stregua di quelle previste dall'art. 14 LIFD, essendo tra loro identiche, in ossequio al principio dell'armonizzazione verticale¹⁰¹.

A livello cantonale, i Cantoni mantengono un loro margine di manovra per quanto attiene alla determinazione del dispendio minimo (art. 6 cpv. 3 lett. a LAID), la tariffa applicabile (art. 6 cpv. 4 LAID), il modo di considerare l'imposta sulla sostanza (art. 6 cpv. 5 LAID) e la facoltà di rinunciare alla tassazione globale (art. 6 cpv. 1 LAID). Per quanto attiene alle condizioni soggettive e alle basi di calcolo, il loro margine di manovra è piuttosto limitato, ma non nullo per effetto delle diverse prassi cantonali che danno luogo a differenti interpretazioni di alcune disposizioni¹⁰².

2.4.5.2. *La sistematica legislativa*

Gli artt. 14 LIFD e 13 LT-TI si situano nel Capitolo 3 delle due leggi consacrato alle norme speciali concernenti l'imposta sul reddito (e sulla sostanza per quanto concerne unicamente l'imposta cantonale, essendo l'imposta sulla sostanza non più riscossa a livello federale dal lontano 1959). Il Capitolo 3 si iscrive nel Titolo primo (assoggettamento alle imposte) della Seconda parte della LIFD/LT-TI dedicata all'imposizione delle persone fisiche. Per quanto riguarda la LAID, l'art. 6 si posiziona nel Capitolo 1

¹⁰⁰ Si ha progressione "a freddo" quando il contribuente, benché l'aumento del reddito sia dovuto al solo rincaro, viene a trovarsi in uno scaglione più elevato dell'aliquota progressiva e deve dunque versare un'imposta più cospicua. Le aliquote e alcune deduzioni soggiacciono all'obbligo di indicizzazione e devono essere adattate all'aumento del costo della vita (artt. 39 cpv. 1 LIFD e 39 cpv. 1 LT-TI). Ai fini dell'imposta federale diretta vi è un adeguamento annuale ed è determinante lo stato dell'indice il 30 giugno prima dell'inizio del periodo fiscale (art. 39 cpv. 2 LIFD). Ai fini dell'imposta cantonale ticinese, invece, l'obbligo interviene quando l'indice nazionale dei prezzi al consumo è aumentato dell'1% dall'ultimo adeguamento (art. 39 cpv. 2 LT-TI).

¹⁰¹ BLANK, p. 396; GLAUSER/EPITAUX, p. 627; SIMONEK, p. 2.

¹⁰² SIMONEK (p. 2) sostiene che i Cantoni non hanno invece più alcun margine di manovra per effetto dell'armonizzazione verticale con la Confederazione ("*kein kantonaler Gestaltungsspielraum zur Verfügung steht*"). Tuttavia, sia prima della revisione dell'istituto dell'imposizione secondo il dispendio, sia dopo, si sono sviluppate alcune prassi cantonali non uniformi che divergono sull'interpretazione di alcune norme della tassazione globale. La diversa interpretazione di queste norme rientra nel loro margine di manovra ed è una prerogativa del federalismo fiscale svizzero.

sull'assoggettamento alle imposte, che fa parte del Titolo secondo concernente l'imposizione delle persone fisiche.

2.5. La situazione nei diversi Cantoni

2.5.1. L'importanza dell'imposizione secondo il dispendio nei Cantoni

In base alla Tabella 4 riportata più avanti, con riferimento al 2018, si contavano in tutta la Svizzera 4'557 contribuenti tassati sul dispendio, ossia 1'077 in meno rispetto ai dati riguardanti l'anno 2012. Rispetto al 2016, la diminuzione corrisponde a 489 contribuenti, che equivale al 9,7% in meno. Malgrado il minor numero di contribuenti, il gettito fiscale è continuato a crescere nel corso degli anni in tutti e tre i livelli istituzionali (Confederazione, Cantoni e Comuni), raggiungendo la cifra di 821 mio. di fr., che corrisponde ad un aumento del 7% (pari a 54 mio. di fr.) rispetto al 2016.

Nel 2018, la tassazione più bassa emessa in Svizzera è stata pari a fr. 10'000¹⁰³, mentre quella più elevata a quasi 12 mio. di fr. L'importo medio per contribuente tassato sul dispendio è aumentato regolarmente sino a raggiungere ca. fr. 180'000 nel 2018¹⁰⁴.

Il Cantone che nel 2018 si è contraddistinto per il maggior numero di globalisti è stato Vaud (1'054), seguito da Vallese (966), Ticino (842), Ginevra (577) e Grigioni (232). In questi cinque Cantoni si concentrano l'80% dei globalisti (cfr. Tabella 4). Da questa suddivisione percentuale, si può senz'altro affermare che l'importanza di questa forma di tassazione nei Cantoni e il recepimento della stessa da parte dei cittadini varia da Cantone a Cantone. Se pensiamo a Vaud, Vallese, Ticino, Ginevra e Grigioni, la loro offerta immobiliare in luoghi pregiati immersi tra laghi e montagne, per la maggior parte a vocazione turistica, è di particolare interesse per quel *target* di persone, già in là con gli anni e che non esercitano più un'attività lucrativa¹⁰⁵. Per cui, la tassazione forfettaria costituisce uno strumento importante, se non addirittura vitale, per alcuni Cantoni, di regola a forte vocazione turistica. Un suo mantenimento ha dei risvolti non indifferenti per la salvaguardia non soltanto del federalismo svizzero, ma più concretamente, dei posti di lavoro creati direttamente e indirettamente dalla presenza sul territorio dei globalisti.

Se ci si sofferma poi sul gettito fiscale derivante dalla tassazione sul dispendio, la classifica vede sempre davanti Vaud (197 mio. di fr.), seguito da Ginevra (161 mio. di fr.), dal Ticino (143 mio. di fr.), dal Vallese (99 mio. di fr.) e dai Grigioni (57 mio. di fr.). Di questi cinque Cantoni, a Ginevra si presenta l'importo medio per contribuente più elevato (ca. fr. 280'000), seguito dai Grigioni (ca. fr. 248'000),

¹⁰³ Questo basso risultato è da ricondurre al fatto che nel diritto transitorio, vigente dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2020, non tutti i Cantoni hanno previsto nel loro ordinamento fiscale un dispendio minimo per i contribuenti che prima del 1° gennaio 2016 già erano tassati in funzione del loro dispendio.

¹⁰⁴ CDCF, Comunicato del 7 giugno 2019, p. 1 s.

¹⁰⁵ RENTSCH, p. 248.

Vaud (ca. fr. 187'000), dal Ticino (ca. fr. 170'000) e dal Vallese (ca. fr. 103'000). La media svizzera si attesta a fr. 180'000.

Per quanto concerne ad esempio la situazione del Canton Ticino, la tendenza che si presenta riflette quanto già osservato a livello nazionale. Infatti, vi è stata una diminuzione del numero di globalisti, unita però ad un incremento del gettito fiscale. Questo si spiega in particolare con le modifiche legislative intervenute a decorrere dal 1° gennaio 2016, per adattare il diritto cantonale ticinese alla Legge federale del 28 settembre 2012, entrata in vigore il 1° gennaio 2014 e che ha lasciato ai Cantoni un termine di due anni per armonizzarsi al diritto federale superiore. Si tratta, segnatamente, dell'introduzione sia del dispendio minimo di fr. 400'000 sia dell'imposta sulla sostanza a carico delle persone tassate sul dispendio, che ha portato alcuni contribuenti ad optare per la tassazione ordinaria o a pagare maggiori imposte pur di mantenere questa forma di tassazione per apprezzamento. Non sono da escludere poi partenze dal Canton Ticino verso l'estero o verso Cantoni con una fiscalità più favorevole.

Le persone con un'imposizione basata sul dispendio minimo rappresentano ca. il 60%; il 40% restante è stato, invece, imposto con importi superiori, che possono derivare (i) dal dispendio definito all'arrivo nel Canton Ticino da parte del contribuente, o (ii) dal multiplo del valore locativo o della pigione, rispettivamente del prezzo della pensione, o ancora (iii) dai redditi di fonte svizzera oppure da quelli per quali si richiede l'applicazione di una CDI (cd. "calcolo di controllo")¹⁰⁶.

Dal 1° gennaio 2021, terminato il diritto transitorio quinquennale, è presumibile un ulteriore e significativo aumento del gettito fiscale, questo poiché le persone al beneficio dell'imposizione secondo il dispendio prima dell'entrata in vigore delle (nuove) regole previste dalla Legge federale del 28 settembre 2012 (i.e. 1° gennaio 2016), hanno continuato ad essere tassate per cinque anni con le regole più favorevoli vigenti sino al 31 dicembre 2015. Queste persone dovrebbero però analizzare la loro situazione e valutare se una tassazione secondo il dispendio possa ancora risultare fiscalmente vantaggiosa dal 1° gennaio 2021¹⁰⁷. Infatti, la sparizione dei "piccoli *forfait* fiscali" per effetto dell'aumento delle basi di calcolo rappresenta uno delle principali modifiche apportate dalla Legge federale del 28 settembre 2012¹⁰⁸.

Da un profilo statistico, nel Canton Ticino i globalisti costituiscono un fattore importante di entrate finanziarie per gli enti pubblici. Pur rappresentando soltanto lo 0.4% dell'universo dei contribuenti-persone fisiche, queste persone facoltose hanno pagato nel 2018 il 5% delle imposte cantonali complessive delle

¹⁰⁶ CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON TICINO, Risposta all'interrogazione n. 57.19, p. 2.

¹⁰⁷ HAINAUT/BONNY/GRETER, p. 1013; HAINAUT/SAUGY, p. 352; cfr. anche BLANK, p. 396.

¹⁰⁸ AEBY/PICOT, p. 400.

persone fisiche, contribuendo significativamente alla crescita del gettito fiscale del Cantone e dei Comuni dell'ultimo decennio¹⁰⁹.

Si osserva, infine, che secondo i dati presentati dalla Direzione delle finanze del Cantone di Zurigo, delle 97 persone su 201 tassate secondo il dispendio, dopo la soppressione di questo istituto, quasi la metà (48%) nel corso del 2009 ha deciso di trasferirsi all'estero (30 persone) o in un altro Cantone per continuare ad essere imposte con la tassazione forfettaria (67 persone), in particolare nel Canton Svitto, tant'è che nel quotidiano "Tages Anzeiger" di Zurigo era apparso un articolo significativo del momento, intitolato: "*Gleicher See – tiefere Steuern*" ("*Stesso lago – imposte inferiori*")¹¹⁰.

Appare, quindi, evidente come queste persone siano estremamente mobili e poco legate ad un singolo Cantone o alla sola Svizzera. Basti pensare che, come è risultato da un sondaggio, ben il 98% dei globalisti possiede almeno un altro domicilio al di fuori dei confini confederati¹¹¹.

Tabella 4: Numero di contribuenti assoggettati all'imposizione secondo il dispendio e relative entrate fiscali (in mio. di fr.) in Svizzera e nei singoli Cantoni dal 2008 al 2018 (Fonte: CDCF, Comunicati del 29 maggio 2009, del 14 giugno 2011, del 17 maggio 2013, del 26 maggio 2015, del 2 giugno 2017 e del 7 giugno 2019)

	2008	2010	2012	2014	2016	2018
Svizzera						
<i>Numero di contribuenti</i>	5'003	5'445	5'634	5'382	5'046	4'557
Imposta federale diretta	154	204	192	202	215	234
Imposte cantonali	271	300	325	344	352	385
<u>Imposte comunali</u>	<u>152</u>	<u>165</u>	<u>178</u>	<u>194</u>	<u>201</u>	<u>202</u>
Totale imposte	578	668	695	740	767	821
Appenzello Esterno (*)						
<i>Numero di contribuenti</i>	18	22	19	-	-	-
Imposta federale diretta	0.33	0.40	0.33	-	-	-
Imposte cantonali	0.45	0.50	0.43	-	-	-
<u>Imposte comunali</u>	<u>0.58</u>	<u>0.60</u>	<u>0.52</u>	-	-	-
Totale imposte	1.36	1.50	1.28	-	-	-
Appenzello Interno						
<i>Numero di contribuenti</i>	24	24	21	20	17	15
Imposta federale diretta	0.56	0.58	0.51	0.50	0.52	0.60
Imposte cantonali	0.57	0.59	0.53	0.58	0.58	0.68
<u>Imposte comunali</u>	<u>0.57</u>	<u>0.59</u>	<u>0.53</u>	<u>0.58</u>	<u>0.58</u>	<u>0.68</u>
Totale imposte	1.71	1.75	1.58	1.66	1.68	1.96

¹⁰⁹ MACCHI/MONDADA, p. 4.

¹¹⁰ RENTSCH, p. 220.

¹¹¹ COMMISSIONE SPECIALE TRIBUTARIA DEL CANTON TICINO, Rapporto di maggioranza sull'abolizione dell'imposizione secondo il dispendio, p. 5; CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'abolizione dell'imposizione secondo il dispendio, p. 4668 s.

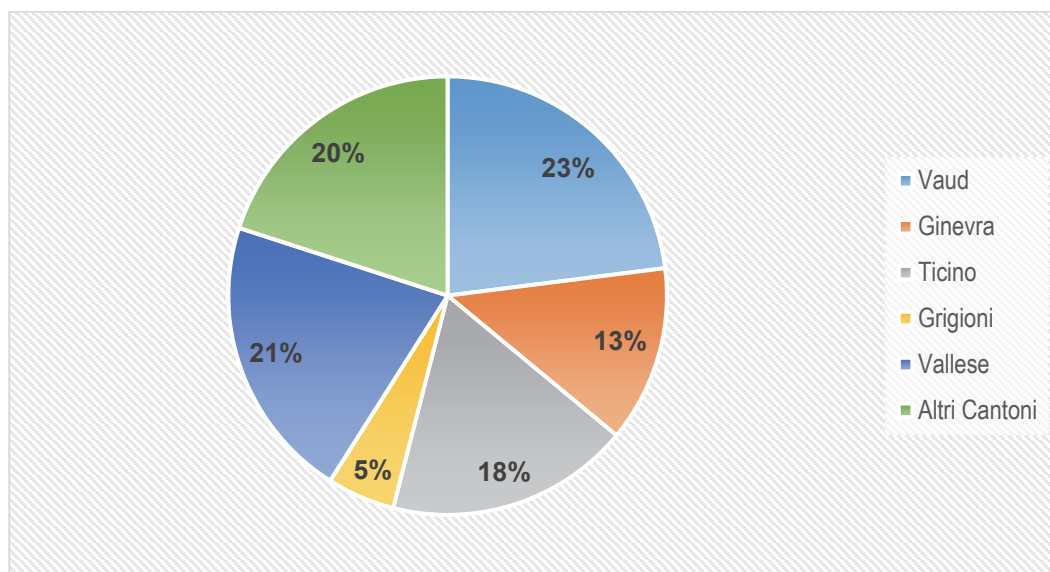
	2008	2010	2012	2014	2016	2018
Argovia						
<i>Numero di contribuenti</i>	9	14	16	23	32	31
Imposta federale diretta	0.10	0.15	0.34	0.47	0.68	0.92
Imposte cantonali	0.20	0.30	0.57	0.77	1.17	1.52
<u>Imposte comunali</u>	<u>0.20</u>	<u>0.25</u>	<u>0.57</u>	<u>0.68</u>	<u>1.02</u>	<u>1.23</u>
Totale imposte	0.50	0.70	1.47	1.92	2.87	3.68
Basilea Campagna (*)						
<i>Numero di contribuenti</i>	6	9	10	-	-	-
Imposta federale diretta	0.06	0.10	0.19	-	-	-
Imposte cantonali	0.19	0.27	0.50	-	-	-
<u>Imposte comunali</u>	<u>0.10</u>	<u>0.13</u>	<u>0.25</u>	-	-	-
Totale imposte	0.35	0.50	0.94	-	-	-
Basilea Città (*)						
<i>Numero di contribuenti</i>	15	16	16	-	-	-
Imposta federale diretta	0.35	0.35	0.35	-	-	-
Imposte cantonali	1.57	1.89	1.62	-	-	-
<u>Imposte comunali</u>	<u>0.12</u>	<u>0.46</u>	<u>0.18</u>	-	-	-
Totale imposte	2.04	2.70	2.15	-	-	-
Berna						
<i>Numero di contribuenti</i>	208	230	211	200	201	191
Imposta federale diretta	4.72	6.00	6.80	6.60	7.30	9.46
Imposte cantonali	9.70	12.10	14.10	14.70	15.30	18.13
<u>Imposte comunali</u>	<u>5.14</u>	<u>5.80</u>	<u>6.30</u>	<u>6.60</u>	<u>7.30</u>	<u>8.58</u>
Totale imposte	19.56	23.90	27.20	27.90	29.90	36.16
Friburgo						
<i>Numero di contribuenti</i>	58	74	80	95	86	77
Imposta federale diretta	0.50	0.50	0.70	0.80	1.10	1.20
Imposte cantonali	1.20	1.10	1.60	1.80	2.20	2.60
<u>Imposte comunali</u>	<u>0.80</u>	<u>0.90</u>	<u>1.30</u>	<u>1.40</u>	<u>1.80</u>	<u>2.20</u>
Totale imposte	2.50	2.50	3.60	4.00	5.10	6.00
Ginevra						
<i>Numero di contribuenti</i>	639	690	710	696	638	577
Imposta federale diretta	40.00	39.80	41.20	41.30	40.50	38.10
Imposte cantonali	85.60	87.30	85.90	88.40	87.60	98.70
<u>Imposte comunali</u>	<u>28.80</u>	<u>29.10</u>	<u>28.60</u>	<u>28.30</u>	<u>27.10</u>	<u>23.80</u>
Totale imposte	155.30	156.20	155.70	158.00	155.20	160.60

	2008	2010	2012	2014	2016	2018
Giura						
<i>Numero di contribuenti</i>	16	14	22	36	37	31
Imposta federale diretta	0.20	0.10	0.20	0.35	0.43	0.51
Imposte cantonali	0.50	0.40	0.65	1.01	1.24	1.12
<u>Imposte comunali</u>	<u>0.30</u>	<u>0.30</u>	<u>0.45</u>	<u>0.72</u>	<u>0.88</u>	<u>0.77</u>
Totale imposte	1.00	0.80	1.30	2.08	2.56	2.40
Glarona						
<i>Numero di contribuenti</i>	-	-	-	4	4	4
Imposta federale diretta	-	-	-	0.07	0.07	0.07
Imposte cantonali	-	-	-	0.09	0.09	0.10
<u>Imposte comunali</u>	-	-	-	<u>0.10</u>	<u>0.10</u>	<u>0.12</u>
Totale imposte	-	-	-	0.25	0.25	0.29
Grigioni						
<i>Numero di contribuenti</i>	258	287	268	264	235	232
Imposta federale diretta	7.87	11.30	15.40	14.57	17.12	18.01
Imposte cantonali	11.12	15.90	19.90	18.85	21.78	23.87
<u>Imposte comunali</u>	<u>9.31</u>	<u>12.40</u>	<u>13.80</u>	<u>13.56</u>	<u>15.52</u>	<u>15.59</u>
Totale imposte	28.30	39.60	49.10	46.98	54.41	57.48
Lucerna						
<i>Numero di contribuenti</i>	134	157	130	113	114	94
Imposta federale diretta	4.00	4.00	5.50	5.90	6.26	8.10
Imposte cantonali	5.00	5.00	6.40	6.80	7.74	8.72
<u>Imposte comunali</u>	<u>6.00</u>	<u>5.00</u>	<u>6.30</u>	<u>6.50</u>	<u>7.17</u>	<u>7.95</u>
Totale imposte	15.00	14.00	18.20	19.30	21.18	24.77
Neuchâtel						
<i>Numero di contribuenti</i>	31	28	39	36	31	22
Imposta federale diretta	0.60	0.63	0.85	0.86	0.80	0.80
Imposte cantonali	1.70	1.67	2.20	2.00	1.75	1.68
<u>Imposte comunali</u>	<u>0.80</u>	<u>0.81</u>	<u>0.85</u>	<u>1.04</u>	<u>0.98</u>	<u>0.90</u>
Totale imposte	3.10	3.10	3.91	3.90	3.53	3.38
Nidvaldo						
<i>Numero di contribuenti</i>	94	100	84	61	54	55
Imposta federale diretta	2.00	2.20	3.40	3.50	2.61	2.90
Imposte cantonali	1.90	2.10	2.60	2.60	2.40	2.50
<u>Imposte comunali</u>	<u>1.70</u>	<u>1.90</u>	<u>2.20</u>	<u>2.40</u>	<u>1.53</u>	<u>1.60</u>
Totale imposte	5.60	6.20	8.20	8.50	6.54	7.00

	2008	2010	2012	2014	2016	2018
Obvaldo						
<i>Numero di contribuenti</i>	18	30	38	39	44	50
Imposta federale diretta	0.45	1.23	2.10	2.20	2.80	2.74
Imposte cantonali	0.60	0.87	1.20	1.25	1.80	1.90
<u>Imposte comunali</u>	<u>0.40</u>	<u>1.44</u>	<u>2.10</u>	<u>2.15</u>	<u>2.60</u>	<u>2.98</u>
Totale imposte	1.45	3.54	5.40	5.60	7.20	7.63
San Gallo						
<i>Numero di contribuenti</i>	78	87	73	55	32	25
Imposta federale diretta	1.47	1.47	2.45	1.90	1.50	1.50
Imposte cantonali	2.52	2.45	3.51	3.10	3.10	2.35
<u>Imposte comunali</u>	<u>3.00</u>	<u>3.45</u>	<u>3.51</u>	<u>3.10</u>	<u>3.10</u>	<u>2.35</u>
Totale imposte	6.99	7.37	9.46	8.10	7.70	6.20
Sciaffusa (*)						
<i>Numero di contribuenti</i>	-	7	-	-	-	-
Imposta federale diretta	-	0.11	-	-	-	-
Imposte cantonali	-	0.19	-	-	-	-
<u>Imposte comunali</u>	-	<u>0.17</u>	-	-	-	-
Totale imposte	-	0.47	-	-	-	-
Soletta						
<i>Numero di contribuenti</i>	-	-	-	8	7	5
Imposta federale diretta	-	-	-	0.10	0.08	0.09
Imposte cantonali	-	-	-	0.20	0.14	0.13
<u>Imposte comunali</u>	-	-	-	<u>0.20</u>	<u>0.16</u>	<u>0.13</u>
Totale imposte	-	-	-	0.50	0.39	0.36
Svitto						
<i>Numero di contribuenti</i>	58	73	92	83	70	74
Imposta federale diretta	4.26	6.20	7.27	9.90	9.60	9.40
Imposte cantonali	2.32	2.38	3.88	3.95	5.18	6.45
<u>Imposte comunali</u>	<u>2.32</u>	<u>2.38</u>	<u>3.88</u>	<u>3.95</u>	<u>5.18</u>	<u>6.45</u>
Totale imposte	8.90	10.96	15.03	17.80	19.96	22.30
Ticino						
<i>Numero di contribuenti</i>	717	776	877	955	910	842
Imposta federale diretta	16.57	22.00	20.00	28.00	37.00	37.00
Imposte cantonali	22.35	29.00	29.00	45.00	45.00	59.00
<u>Imposte comunali</u>	<u>17.88</u>	<u>23.00</u>	<u>23.00</u>	<u>36.00</u>	<u>36.00</u>	<u>47.00</u>
Totale imposte	56.79	74.00	72.00	109.00	118.00	143.00

	2008	2010	2012	2014	2016	2018
Turgovia						
<i>Numero di contribuenti</i>	115	127	104	87	50	48
Imposta federale diretta	3.43	3.09	2.50	2.30	1.50	1.80
Imposte cantonali	3.43	3.26	2.70	2.80	4.00	3.60
<u>Imposte comunali</u>	<u>3.43</u>	<u>4.28</u>	<u>3.50</u>	<u>3.60</u>	<u>4.00</u>	<u>4.50</u>
Totale imposte	10.30	10.63	8.70	8.70	9.50	9.90
Uri						
<i>Numero di contribuenti</i>	-	-	9	10	14	24
Imposta federale diretta	-	-	0.27	0.32	0.62	1.06
Imposte cantonali	-	-	0.28	0.33	0.57	1.06
<u>Imposte comunali</u>	-	-	<u>0.28</u>	<u>0.32</u>	<u>0.61</u>	<u>1.09</u>
Totale imposte	-	-	0.82	0.97	1.79	3.21
Vallese						
<i>Numero di contribuenti</i>	1'005	1'162	1'300	1'231	1'125	966
Imposta federale diretta	9.99	14.72	20.70	21.51	23.10	38.00
Imposte cantonali	18.23	24.47	32.20	35.37	37.60	36.90
<u>Imposte comunali</u>	<u>16.97</u>	<u>21.74</u>	<u>29.60</u>	<u>33.19</u>	<u>36.70</u>	<u>24.20</u>
Totale imposte	45.23	60.93	82.50	90.07	97.40	99.10
Vaud						
<i>Numero di contribuenti</i>	1'197	1'397	1'396	1'260	1'218	1'054
Imposta federale diretta	45.00	82.00	54.30	52.98	51.90	50.40
Imposte cantonali	86.00	102.00	108.70	107.11	104.30	103.90
<u>Imposte comunali</u>	<u>38.00</u>	<u>45.00</u>	<u>44.80</u>	<u>43.69</u>	<u>42.20</u>	<u>42.80</u>
Totale imposte	169.00	229.00	207.80	203.78	198.00	197.10
Zugo						
<i>Numero di contribuenti</i>	92	104	110	106	127	140
Imposta federale diretta	3.60	6.50	7.00	8.10	9.60	11.30
Imposte cantonali	3.50	5.40	6.40	7.30	8.10	9.90
<u>Imposte comunali</u>	<u>3.00</u>	<u>4.70</u>	<u>5.20</u>	<u>5.90</u>	<u>6.50</u>	<u>7.20</u>
Totale imposte	10.10	16.60	18.60	21.30	24.20	28.40
Zurigo (*)						
<i>Numero di contribuenti</i>	201	-	-	-	-	-
Imposta federale diretta	7.62	-	-	-	-	-
Imposte cantonali	11.84	-	-	-	-	-
<u>Imposte comunali</u>	<u>12.74</u>	-	-	-	-	-
Totale imposte	32.20	-	-	-	-	-

(*) I Cantoni di Appenzello Esterno, Basilea Campagna, Basilea Città, Sciaffusa e Zurigo hanno abrogato negli anni scorsi l'imposizione secondo il dispendio a livello cantonale e comunale.

Figura 1: Percentuale di persone tassate secondo il dispendio nei Cantoni (Fonte: CDCF, Comunicato del 7 giugno 2019)

2.5.2. Il dispendio minimo nei Cantoni

Quale espressione del federalismo fiscale svizzero e, in particolare dell'art 129 cpv. 2 Cost.-CH, l'art. 6 LAID concede ai legislatori cantonali un margine di manovra per plasmare l'imposizione secondo il dispendio, i quali possono:

- scegliere se fare uso oppure no di questo istituto (si legga la formulazione prevista al capoverso 1: *"Il Cantone può concedere il diritto [...]"*);
- decidere il dispendio minimo determinante per l'imposta sul reddito (si legga la formulazione prevista dal capoverso 3 lettera a: *"un importo minimo fissato dal Cantone"*);
- scegliere in che modo considerare la sostanza nella determinazione del dispendio (si legga la formulazione di cui al capoverso 5: *"I Cantoni determinano in che modo l'imposizione secondo il dispendio copre l'imposta sulla sostanza"*).

L'art. 6 LAID si compone, quindi, di tre norme potestative (*"i Cantoni possono"*) e di restanti norme imperative (*"i Cantoni devono"*).

Nella tabella che segue vengono evidenziate le particolarità di ciascun Cantone, ad eccezione di quelli che hanno abrogato l'imposizione secondo il dispendio, per quanto attiene, appunto, alla determinazione del dispendio minimo.

Tabella 5: Dispendio minimo ai fini dell'imposta cantonale sul reddito e sulla sostanza e ai fini dell'imposta federale (Fonte: KENEL, Imposition d'après la dépense en Suisse, pp. 506-507)

Cantoni	Dispendio minimo determinante per		
	l'imposta sul reddito	l'imposta sulla sostanza	
		fr.	Base di calcolo
Svizzera	400'000	(*)	-
Appenzello Interno	400'000	20 volte il dispendio sul reddito	8 mio.
Argovia	400'000	20 volte il dispendio sul reddito	8 mio.
Berna	400'000	Sostanza immobiliare situata nel Cantone	
Friburgo	250'000	4 volte il dispendio sul reddito	1mio.
Ginevra	400'000	10% del dispendio sul reddito	440'000 (****)
Giura	200'000	8 volte il dispendio sul reddito	1,6 mio.
Glarona	400'000	20 volte il dispendio sul reddito	8 mio.
Grigioni	400'000	Reddito capitalizzato al 5%	8 mio.
Lucerna	600'000	20 volte il dispendio sul reddito	12 mio.
Neuchâtel	400'000	Sostanza mobiliare e immobiliare svizzera, almeno 5 volte il dispendio sul reddito	2 mio.
Nidvaldo	400'000	20 volte il dispendio sul reddito	8 mio.
Obvaldo	400'000	10 volte il dispendio sul reddito	4 mio.
San Gallo	600'000	20 volte il dispendio sul reddito	12 mio.
Soletta	400'000	20 volte il dispendio sul reddito	8 mio.
Svitto	600'000	20 volte il dispendio sul reddito	12 mio.
Ticino	400'000	5 volte il dispendio sul reddito	2 mio.
Turgovia (**)	631'000 (***)	-	-
Uri	400'000	20 volte il dispendio sul reddito	8 mio.

Cantoni	Dispendio minimo determinante per		
	l'imposta sul reddito	l'imposta sulla sostanza	
	fr.	Base di calcolo	fr.
Vallese	250'000	4 volte il dispendio sul reddito	1 mio.
Vaud	ca. 360'000	15% del dispendio sul reddito se questo \leq ca. fr. 360'000 e 10% se superiore	415'000 (***)
Zugo	500'000	20 volte il dispendio sul reddito	10 mio.

(*) Non viene prelevata l'imposta sulla sostanza.

(**) Disposizione cantonale non armonizzata in base agli artt. 6 e 72q LAID.

(***) Onere fiscale minimo di fr. 150'000 per l'imposta cantonale e comunale.

(****) Tariffa dell'imposta sul reddito.

Dalle informazioni contenute nella Tabella 5, si può osservare quanto segue:

- 1) i Cantoni di Appenzello Interno, Argovia, Glarona, Nidvaldo, Soletta e Uri presentano i medesimi dispendi minimi ai fini dell'imposta sul reddito, pari a fr. 400'000 (artt. 17 cpv. 3 lett. a LT-AI; 24 cpv. 3 lett. a LT-AG; 13 cpv. 5 LT-GL; 5 cpv. 1 O-NW; 20 cpv. 4 lett. c LT-SO; 14 cpv. 3 lett. a LT-UR), nonché la stessa base di calcolo per determinare l'imposta sulla sostanza, pari a venti volte il dispendio sul reddito, dalla quale risulta un dispendio minimo ai fini dell'imposta sulla sostanza pari a 8 mio. di fr. (artt. 17 cpv. 4 LT-AI; 24 cpv. 4 LT-AG; 13 cpv. 3 n. 1 LT-GL; 16 cpv. 4 LT-NW; 20 cpv. 5 LT-SO; 14 cpv. 4 LT-UR).
- 2) i Cantoni dei Grigioni e di Obvaldo, pure stabiliscono un dispendio minimo di fr. 400'000 per l'imposta sul reddito (artt. 2a OLT-GR; 16a cpv. 1 lett. a LT-OW). Per quanto attiene all'imposta sulla sostanza, il dispendio minimo nei Grigioni è pari a 8 mio. di fr. che si ricava capitalizzando al 5% (per prassi) il dispendio determinante per l'imposta sul reddito, mentre a Obvaldo si moltiplica per dieci il dispendio determinante per il reddito che determina una sostanza minima imponibile di 4 mio. di fr. (artt. 15 cpv. 1 LT-GR; 16a cpv. 3 LT-OW);
- 3) i Cantoni di Lucerna, San Gallo e Svitto prevedono ai fini dell'imposta sul reddito un dispendio di fr. 600'000 (artt. 21 cpv. 3 lett. a LT-LU; 27 cpv. 2 LT-SG; 15a cpv. 1 lett. a LT-SZ); per quanto riguarda l'imposta sulla sostanza il valore del dispendio determinante per il reddito deve essere moltiplicato per venti. Ne consegue un dispendio minimo ai fini dell'imposta sulla sostanza di 12 mio. fr. (artt. 21 cpv. 4 LT-LU; 27 cpv. 3 LT-SG; 15a cpv. 3 LT-SZ);
- 4) i Cantoni di Friburgo, Giura, Vallese stabiliscono dei dispendi minimi concernenti l'imposta sul reddito tra i più favorevoli di tutta la Svizzera, situati tra i fr. 200'000 e fr. 250'000 (artt. 2 cpv. 2 Decreto FR; 3 OLT-JU; 1 OLT-VS), mentre la base di calcolo per l'imposta sulla sostanza è pari a quattro volte

- il dispendio sul reddito a Friburgo e in Vallese, rispettivamente ad otto volte nel Giura (artt. 14 cpv. 4 LT-FR; 54 cpv. 5 LT-JU; 11 cpv. 4 LT-VS);
- 5) il Canton Ticino prevede un dispendio minimo di fr. 400'000 per l'imposta sul reddito (art. 13 cpv. 3 lett. a LT-TI); per tenere in debita considerazione l'imposta sulla sostanza è necessario, invece, moltiplicare per cinque il valore del dispendio determinante ai fini dell'imposta sul reddito, ritenuto un minimo di 2 mio. di fr. (art. 13 cpv. 5 LT-TI);
 - 6) nel Canton Zugo il dispendio minimo si eleva a fr. 500'000 per l'imposta sul reddito (art. 4 cpv. 2 OLT-ZG), invece per il calcolo dell'imposta sulla sostanza il dispendio riferito all'imposta sul reddito viene moltiplicato per venti, ritenuto un minimo di 10 mio. di fr. (art. 14 cpv. 4 LT-ZG);
 - 7) a Turgovia si prevede un'imposta minima da pagare di almeno fr. 150'000 ai fini dell'imposta sul reddito cantonale e comunale (art. 17a cpv. 5 LT-TG) che include anche l'imposta sulla sostanza. Il testo di legge turgoviese in realtà non è stato armonizzato con l'art. 6 LAID, in vigore dal 1° gennaio 2014 e al quale i Cantoni devono conformarsi dal 1° gennaio 2016 (art. 72q LAID). L'art. 17a cpv. 1 LT-TG concede ai cittadini svizzeri ancora il diritto alla tassazione secondo il dispendio nell'anno di arrivo nel Cantone, dopo un'assenza di almeno dieci anni dalla Svizzera. Inoltre, le basi di calcolo per la determinazione del dispendio sono pari a dieci volte il valore locativo o la pigione annuale pagata dal contribuente, rispettivamente a quattro volte il prezzo della pensione, quando invece l'art. 6 cpv. 3 lett. b e c LAID prevede diversamente. Si tratta, pertanto, di una norma cantonale contraria al diritto federale superiore. In tal caso è applicabile nel Canton Turgovia l'art. 72q cpv. 2 LAID, il quale stabilisce che una volta scaduto il termine di due anni per armonizzarsi all'art. 6 LAID, quest'ultimo si applica direttamente laddove il diritto cantonale risulti a esso contrario. Rimane, tuttavia, aperta la questione a sapere come sarà considerata la sostanza per la determinazione dell'imposta, non essendo questa regolamentata in maniera specifica all'art. 6 cpv. 5 LAID (nessun carattere *self executing*);
 - 8) nei Cantoni di Berna e Neuchâtel il dispendio minimo per la determinazione dell'imposta sul reddito risulta essere pari a fr. 400'000 (artt. 16 cpv. 3 lett. a LT-BE; 17 cpv. 1 lett. a LT-NE). Entrambi i Cantoni utilizzano però un metodo completamente diverso dagli altri per calcolare l'imposta sulla sostanza: nel Canton Berna la base di calcolo di questa imposta equivale al valore dei beni immobiliari siti nel Cantone (art. 16 cpv. 6 LT-BE); nel Canton Neuchâtel, invece, è pari ai valori dei beni mobiliari e immobiliari siti nel Cantone, ritenuto un minimo di cinque volte il valore del dispendio applicabile all'imposta sul reddito (art. 17 cpv. 3 LT-NE);
 - 9) infine, nei due Cantoni romandi di Ginevra e Vaud esiste un altro metodo per determinare la sostanza: a Ginevra (art. 14 cpv. 4 LT-GE), la soluzione che considera la sostanza consiste nel maggiorare del 10% il dispendio per determinare l'imposta sul reddito. Il dispendio minimo ai fini dell'imposta sul reddito equivale a fr. 400'000 (art. 14 cpv. 3 lett. a LT-GE); il Canton Vaud prevede, per contro, una disposizione più articolata (art. 15 cpv. 3 lett. a LT-VD), secondo la quale il dispendio minimo è pari a fr. 415'000 e

comprende una maggiorazione del 15% che considera l'imposta sulla sostanza (senza considerare la sostanza il dispendio è, di conseguenza, pari a ca. fr. 360'000); se il contribuente vive in un immobile, il settuplo del valore locativo o dell'affitto viene maggiorato del 10%, mentre se vive in una pensione, è il triplo della pensione ad essere maggiorato del 10% (art. 1 cpv. 4 Regolamento LT-VD).

2.5.3. Le imposte minime nei Cantoni e la concorrenza fiscale intercantonale

L'art. 129 cpv. 1 Cost.-CH stabilisce che la Confederazione, in collaborazione con i Cantoni, assume il compito di emanare i principi per armonizzare le imposte dirette federali, cantonali e comunali. La Costituzione prevede un'armonizzazione delle imposte dirette tanto sul piano orizzontale (tra i Cantoni e, all'interno dei Cantoni, tra i Comuni), quanto sul piano verticale (tra la Confederazione e i Cantoni, rispettivamente tra i Cantoni e i Comuni)¹¹². Secondo il Tribunale federale, l'armonizzazione fiscale mira (i) ad un aggiustamento reciproco delle imposte dirette della Confederazione e dei Cantoni, (ii) ad una maggiore trasparenza del sistema fiscale e (iii) ad una semplificazione della tassazione, segnatamente nell'interesse dei contribuenti, senza tuttavia ledere l'autonomia finanziaria dei singoli Cantoni¹¹³.

Un'altra espressione del federalismo fiscale è poi rappresentata dalla libertà dei Cantoni nel decidere le aliquote applicabili alle imposte dirette (reddito e sostanza delle persone fisiche, utile e capitale delle persone giuridiche). Quest'autonomia tariffale viene concessa dall'art. 129 cpv. 2 Cost.-CH, secondo il quale “[l]’armonizzazione si estende all’assoggettamento, all’oggetto e al periodo di calcolo delle imposte, alla procedura e alle disposizioni penali. Rimangono escluse dall’armonizzazione in particolare le tariffe e aliquote fiscali e gli importi esenti da imposta”. Conformemente a questa disposizione costituzionale, approvata dal Popolo e dai Cantoni il 2 giugno 1977¹¹⁴, il legislatore federale si è dotato di una legge di applicazione, la LAID, il 14 dicembre 1990. Questa legge quadro, che come si è già detto, è entrata in vigore il 1° gennaio 1993, ha obbligato i Cantoni a conformarsi per quanto attiene ai soggetti che pagano le imposte, all'oggetto delle imposte, alle basi di calcolo oggettive e temporali, alla procedura e alle disposizioni penali alle norme previste dalla LAID. Quest'ultima, come stabilisce l'art. 129 cpv. 2 Cost.-CH mira ad un'armonizzazione formale tra le leggi tributarie cantonali e non, invece, ad un'armonizzazione materiale. Infatti, ai sensi dell'art. 1 cpv. 3 LAID, “[o]ve la presente legge non prevede alcuna norma, i Cantoni e i Comuni disciplinano le loro imposte conformemente al diritto cantonale. Spetta in particolare ai Cantoni stabilire le tariffe, le aliquote e gli importi esenti da imposta”. Sulla scorta di questa libertà tariffale, i Cantoni fanno uso del loro margine di manovra per ridurre le aliquote anche con la finalità di essere più attrattivi agli occhi dei contribuenti facoltosi. Questa libertà tariffale ha generato il fenomeno della concorrenza fiscale intercantonale. All'interno della Svizzera, la variabile fiscale assume sempre più

¹¹² VORPE/RIGOZZI, *Fiscalità e flussi finanziari*, p. 88.







¹¹³ DTF 130 II 65 consid. 5.2.

¹¹⁴ YERSIN, *Statut des étrangers*, p. 295. La norma approvata era l'art. 42^{quinqes} della previgente Costituzione federale del 29 maggio 1874, poi sostituita dalla Costituzione federale del 18 aprile 1999, entrata in vigore il 1° gennaio 2000.

uno specifico peso per la scelta del domicilio fiscale, ritenuto che le condizioni riguardanti la sicurezza, l'efficienza amministrativa, nonché le garanzie politiche e giudiziarie sono, di regola, le medesime in tutti i Cantoni¹¹⁵.

Per quanto attiene all'imposizione sul dispendio, la concorrenza fiscale intercantonale è sì un elemento importante da considerare, come si può intravedere dalla Tabella 6 che segue, ma per quanto attiene ai globalisti la stessa viene attenuata poiché il vero vantaggio della tassazione forfettaria consiste nel non aver l'obbligo di dichiarare gli elementi di reddito e di sostanza di estrazione estera. Questa possibilità riduce la base imponibile, rendendo fiscalmente interessante questa tassazione anche in quei Cantoni che offrono delle condizioni quadro fiscali non ottimali¹¹⁶. Si pensi ad esempio al Canton Ticino, che si posiziona attorno alla 20° posizione della classifica intercantonale per l'imposizione degli alti redditi¹¹⁷.







Tabella 6: Imposta cantonale e comunale minima sul reddito e sulla sostanza nei capoluoghi cantonali, rispettivamente imposta federale minima sul reddito, per contribuenti persone sole e contribuenti persone coniugate tassati in funzione del dispendio nel periodo fiscale 2019

Cantoni	Imposta minima sul reddito		Imposta minima sulla sostanza		Imposte complessive minime	
	fr.		fr.		fr.	
						
Svizzera	39'962	38'562	(*)		39'962	38'562
Appenzello Interno	51'520		19'320		70'840	
Argovia	80'657	72'099	34'021		114'678	106'120
Berna	106'348	99'963	9'975 (**)		116'323	109'938
Friburgo	61'290	52'902	5'811		67'101	58'713
Ginevra	124'281	97'905	(***)		124'281	97'905
Giura	47'178	39'618	7'281		54'459	46'899
Glarona	77'780	70'800	28'200		105'980	99'000
Grigioni	79'067	73'423	25'568		104'635	98'991
Lucerna	113'213	110'753	31'050		144'263	141'803
Neuchâtel	105'649	105'034	13'680		119'329	118'714

¹¹⁵ VORPE/RIGOZZI, Fiscalità e flussi finanziari, p. 91.

¹¹⁶ Cfr. anche BIRRI/ZÜND, p. 176.

¹¹⁷ VORPE/RIGOZZI, Fiscalità e flussi finanziari, p. 92 s. Per una visione completa sugli oneri fiscali nei diversi capoluoghi cantonali, si veda AFC, Steuerbelastung, p. 1 ss.

Cantoni	Imposta minima sul reddito		Imposta minima sulla sostanza		Imposte complessive minime	
	fr.		fr.		fr.	
						
Nidvaldo	56'210		10'220		64'430	
Obvaldo	51'192		5'688		56'880	
San Gallo	130'560		52'224		182'784	
Soletta	89'980	85'835	17'120		107'050	102'955
Svitto	96'180	91'908	27'360		123'540	119'268
Ticino	98'426	95'348	10'538		108'964	105'886
Turgovia (***)	150'000		-		150'000	
Uri	55'380		15'600		70'980	
Vallese	60'067	50'707	5'260		65'327	55'967
Vaud	124'500	111'055	(****)		124'500	111'055
Zugo	54'399	50'398	26'531		80'930	80'929

(*) Non viene prelevata l'imposta sulla sostanza.

(**) Calcolata su una sostanza imponibile di 2 mio. fr.

(***) Disposizione cantonale non armonizzata in base agli artt. 6 e 72q LAID.

(****) Incluso nell'imposta sul reddito.

Dai dati presenti nella tabella sopraindicata, considerando il dispendio minimo ai fini delle imposte sul reddito e sulla sostanza cantonale e comunale nei capoluoghi cantonali, si possono desumere alcune considerazioni:

- il Cantone fiscalmente più interessante è il Giura con un prelievo minimo complessivo di fr. 54'459 per persone sole e fr. 46'899 per persone coniugate, seguito dal Canton Obvaldo con fr. 56'880. Sul terzo gradino del podio, troviamo appaiati Nidvaldo con fr. 64'430 e Friburgo con fr. 67'101 per persone sole e fr. 58'713 per persone coniugate. A seguire Uri, con fr. 70'980. Interessante notare che sia Uri che Obvaldo applicano la cd. "Flat Rate Tax" per tassare i redditi e le sostanze delle persone fisiche¹¹⁸. Giura e Friburgo si trovano ai primi posti per effetto dei dispendi minimi tra i più bassi applicati in tutta la Svizzera, mentre i Cantoni di Obvaldo, Nidvaldo e Uri si contraddistinguono per aliquote molto favorevoli nel contesto della concorrenza fiscale intercantionale;

¹¹⁸ Per un approfondimento si veda: VORPE, Flat Rate Tax, p. 1 ss.

- il Cantone fiscalmente meno interessante è quello di San Gallo, con un prelievo minimo complessivo di fr. 182'784. Si possono poi citare Turgovia (fr. 150'000) e Lucerna (fr. 144'263 per persone sole e fr. 141'803 per persone coniugate). San Gallo e Lucerna si trovano nelle ultime posizioni a causa degli elevati dispendi minimi applicabili se confrontati con il resto dei Cantoni;
- vi è poi un nutrito gruppo di Cantoni con prelievi fiscali minimi tra fr. 100'000 e fr. 120'000, tra i quali vi figura anche il Canton Ticino (fr. 108'964 per persone sole e fr. 105'886 per persone coniugate).

2.5.4. Le iniziative cantonali

Da quando l'8 febbraio 2009, nel Canton Zurigo è stata abrogata l'imposizione secondo il dispendio, questo istituto è stato rimesso in discussione sul piano cantonale¹¹⁹. I Cantoni di Appenzello Esterno, Basilea Campagna e Sciaffusa hanno pure deciso, in seguito a votazioni popolari, di non utilizzare più questo strumento. A Basilea Città, l'abrogazione è avvenuta, invece, per decisione parlamentare. Durante lo stesso periodo, un numero consistente di Cantoni (Appenzello Interno, Berna, Glarona, Lucerna, Nidvaldo, San Gallo e Turgovia), sempre con votazioni popolari, ha deciso di mantenere l'imposizione secondo il dispendio. Nei Cantoni di Argovia, Friburgo, Ginevra, Grigioni, Soletta, Svitto, Ticino, Uri, Vaud, Vallese e Zugo, gli sforzi impiegati per abrogare questa forma di imposizione si sono fermati in seno ai parlamenti cantonali¹²⁰.

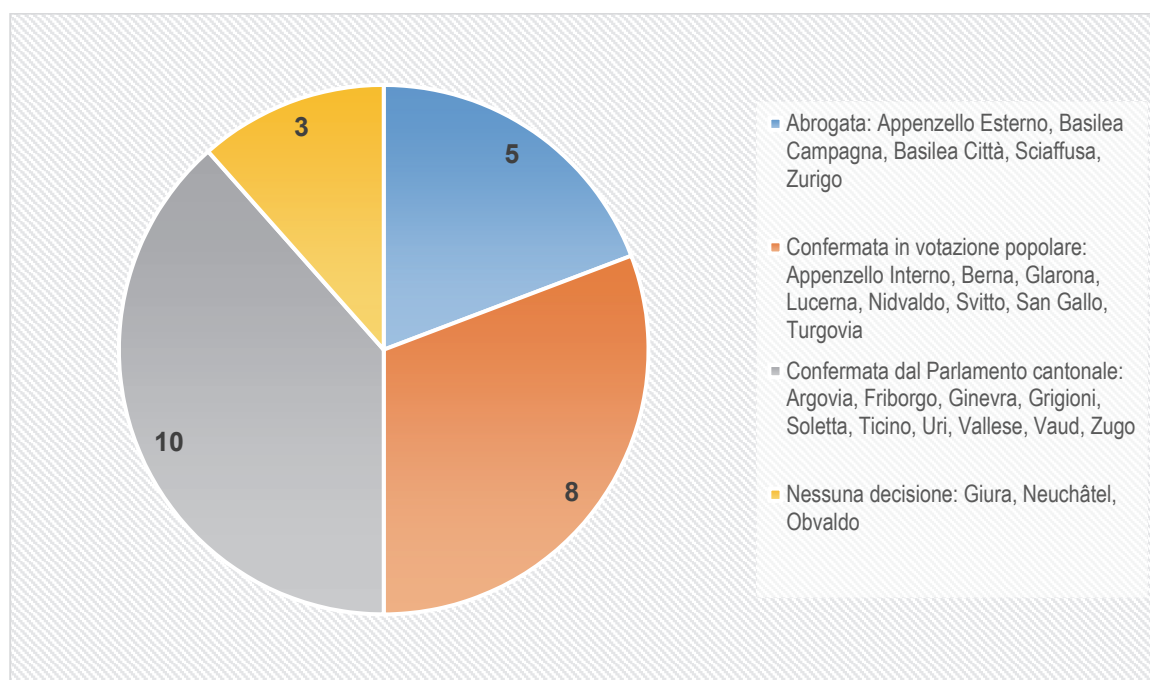
Si può, quindi, affermare che sull'onda della votazione popolare di Zurigo si è innescata una tendenza generale a livello popolare e parlamentare per abolire la tassazione globale. Il risultato che ne è emerso ha rappresentato un eccellente esempio del federalismo elvetico, considerando inoltre il margine di manovra a disposizione dei Cantoni per l'applicazione dell'imposizione secondo il dispendio¹²¹.

I Cantoni che hanno mantenuto questo sistema di imposizione hanno poi dovuto armonizzarlo alle disposizioni contenute nella Legge federale del 28 settembre 2012.

¹¹⁹ Per una panoramica sulle diverse modifiche intervenute nei Cantoni e sulle prassi in uso, si veda: BIRRI/ZÜND, p. 174 ss.; METZ, p. 105 ss.

¹²⁰ CDCF, Comunicato del 26 settembre 2014, p. 5. Cfr. anche AEBY/PICOT, p. 400.

¹²¹ CCCF, Comunicato del 26 settembre 2014, p. 5.

Figura 2: Decisioni relative all'imposizione secondo il dispendio nei Cantoni (Fonte: CDCF, Comunicato del 26 settembre 2014, p. 5)

2.5.4.1. Glarona

La *Landsgemeinde*¹²² del Canton Glarona ha respinto, senza controprogetto, il 1° maggio 2011, un'iniziativa dei Verdi che chiedeva l'abrogazione dell'imposizione secondo il dispendio. Nel 2010, questo Cantone contava 5 persone al beneficio di questo istituto, che versavano annualmente fr. 450'000 di imposte¹²³.

2.5.4.2. Turgovia

Il 15 maggio 2011, i cittadini del Canton Turgovia si sono pronunciati su un'iniziativa del Partito socialista e dei Verdi (*"Abschaffung der Pauschalbesteuerung – Schweizer und Ausländer gleich behandeln"*) che chiedeva l'abrogazione dell'imposizione secondo il dispendio e su un controprogetto del Consiglio di Stato che proponeva di inasprire le basi di calcolo (dieci volte il valore locativo o della pigione annuale e quattro volte il prezzo della pensione, nonché un'imposta minima sul dispendio di fr. 150'000). I cittadini hanno accolto il controprogetto (con il 60,9%) e respinto l'iniziativa (con il 53%). Nel 2010, questo Cantone contava 127 persone al beneficio di questo istituto, i quali mediamente versavano annualmente fr. 67'000 per persona¹²⁴.

¹²² Si tratta di un'assemblea cantonale politica all'aperto che viene svolta in una piazza. In uso in soli due Cantoni: Glarona, che si tiene la prima domenica di maggio e Appenzello Interno che invece ha luogo l'ultima domenica di aprile.

¹²³ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 96; RENTSCH, p. 221; METZ, p. 105; SCHNYDER VON WARTENSEE, p. 187; SUTER, p. 254.

¹²⁴ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 96; METZ, p. 106; RENTSCH, p. 221; SCHNYDER VON WARTENSEE, p. 187; SUTER, p. 251.

2.5.4.3. Argovia

Il 6 settembre 2011, il Gran Consiglio argoviese ha respinto una mozione del Partito socialista presentata il 18 gennaio dello stesso anno che chiedeva l'abrogazione dell'imposizione secondo il dispendio. Nel 2010, questo Cantone contava 14 persone al beneficio di questo istituto¹²⁵.

2.5.4.4. Sciaffusa

Il 25 settembre 2011, i cittadini del Canton Sciaffusa si sono pronunciati sull'iniziativa "*Schluss mit Steuerprivilegien für ausländische Millionäre (Abschaffung der Pauschalsteuer)*", che chiedeva l'abrogazione dell'imposizione secondo il dispendio e su un controprogetto del Consiglio di Stato che proponeva, invece, di introdurre le medesime disposizioni previste dal disegno di legge del Consiglio federale del 29 giugno 2011 (sette volte il valore locativo annuale e tre volte il prezzo della pensione, nonché un importo minimo di fr. 400'000). I cittadini hanno accolto l'iniziativa con il 55% e respinto il controprogetto. Nel 2010, questo Cantone contava soltanto sette persone al beneficio di questo istituto, per cui questi contribuenti, da un profilo economico-finanziario, non giocavano alcun ruolo per il Canton Sciaffusa. Alla luce di questi numeri trascurabili di globalisti presenti nel Cantone, non è sbagliato affermare che i cittadini di Sciaffusa, nell'approvare l'iniziativa abbiano dato maggior peso al principio dell'equità fiscale¹²⁶.

2.5.4.5. San Gallo

Il 27 novembre 2011, i cittadini del Canton San Gallo si sono pronunciati su un'iniziativa che chiedeva l'abrogazione dell'imposizione secondo il dispendio e su un controprogetto del Consiglio di Stato che proponeva di inasprire le basi di calcolo (sette volte il valore locativo annuale e tre volte il prezzo della pensione, nonché un importo minimo di fr. 600'000). Entrambe le proposte sono state accolte dai cittadini in votazione popolare. Tuttavia, alla domanda a sapere se in caso di accettazione sia dell'iniziativa popolare sia del controprogetto, quale delle proposte avrebbe dovuto aver la meglio, i cittadini hanno espresso più voti in favore del controprogetto. Nel 2010, questo Cantone contava 87 persone al beneficio di questo istituto¹²⁷.

2.5.4.6. Lucerna

L'11 marzo 2012, i cittadini del Canton Lucerna si sono espressi su un'iniziativa popolare ("*Schluss mit den Steuerprivilegien für ausländische Millionärinnen und Millionäre! Abschaffung der Pauschalbesteuerung*") che chiedeva l'abrogazione dell'imposizione secondo il dispendio e su un controprogetto analogo a quello presentato nel Canton San Gallo che inaspriva le basi di calcolo

¹²⁵ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 97; SCHNYDER VON WARTENSEE, p. 189.

¹²⁶ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 97; RENTSCH, p. 221; SCHNYDER VON WARTENSEE, p. 187.

¹²⁷ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 97 s.; METZ, p. 106; SCHNYDER VON WARTENSEE, p. 187; SUTER, p. 252.

dell'imposizione secondo il dispendio, con l'introduzione di un reddito minimo imponibile di fr. 600'000 e una sostanza minima imponibile di 12 mio. di fr. I cittadini hanno accolto il controprogetto e respinto l'iniziativa. Nel 2012, questo Cantone contava 130 persone al beneficio di questo istituto¹²⁸.

2.5.4.7. Argovia

L'iniziativa cantonale popolare "*Keine Pauschalbesteuerung für reiche Ausländer*", lanciata l'11 maggio 2012, non è riuscita a raccogliere un numero sufficiente di firme¹²⁹.

2.5.4.8. Appenzello Esterno

L'11 marzo 2012, i cittadini del Canton Appenzello Esterno hanno accolto un'iniziativa popolare ("*Abschaffung der Pauschalbesteuerung – SchweizerInnen und AusländerInnen gleich behandeln!*") che chiedeva l'abrogazione dell'imposizione secondo il dispendio. Parimenti hanno rifiutato un controprogetto il cui contenuto era analogo a quello presentato nel Canton Lucerna. Nel 2012, questo Cantone contava 19 persone al beneficio di questo istituto¹³⁰.

2.5.4.9. Soletta

Alla petizione "*Keine Extrawürste: Pauschalbesteuerung abschaffen*", lanciata il 3 settembre 2012, dai giovani socialisti non è stato dato seguito dal Parlamento cantonale (61 voti contro 29) in data 27 febbraio 2013¹³¹.

2.5.4.10. Basilea Città

Il 19 settembre 2012, il Gran Consiglio basilese ha deciso di abrogare l'imposizione secondo il dispendio, senza che i cittadini si siano dovuti esprimere. Nel 2012, questo Cantone contava 16 persone al beneficio di questo istituto¹³².

2.5.4.11. Berna

Il 23 settembre 2012, i cittadini del Canton Berna hanno accolto un controprogetto analogo nei contenuti alle disposizioni previste a livello federale, rigettando un'iniziativa popolare ("*Faire Steuern – Für Familien*") che chiedeva l'abrogazione dell'imposizione secondo il dispendio. Nel 2012, questo Cantone contava 211 persone al beneficio di questo istituto¹³³.

¹²⁸ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 98; METZ, p. 107; SCHNYDER VON WARTENSEE, p. 188; SUTER, p. 252.

¹²⁹ SUTER, p. 253.

¹³⁰ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 98; METZ, p. 106 s.; SCHNYDER VON WARTENSEE, p. 188.

¹³¹ SUTER, p. 255. Cfr. anche il seguente comunicato: Kanton Solothurn: Pauschalbesteuerung bleibt, in: <<https://www.srf.ch/news/regional/aargau-solothurn/kanton-solothurn-pauschalbesteuerung-bleibt>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

¹³² KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 98; METZ, p. 107; SCHNYDER VON WARTENSEE, p. 188 s.

¹³³ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 98 s.; METZ, p. 108; SCHNYDER VON WARTENSEE, p. 188; SUTER, p. 252.

2.5.4.12. *Basilea Campagna*

Il 23 settembre 2012, i cittadini del Canton Basilea Campagna hanno accolto un'iniziativa popolare ("*Schluss mit den Steuerprivilegien*") che chiedeva l'abrogazione dell'imposizione secondo il dispendio e respinto un controprogetto analogo a quello presentato nel Canton Berna. Nel 2012, questo Cantone contava 10 persone al beneficio di questo istituto¹³⁴.

2.5.4.13. *Nidvaldo*

Il 3 marzo 2013, cittadini del Canton Nidvaldo hanno respinto un'iniziativa che chiedeva l'abrogazione dell'imposizione secondo il dispendio. Il Gran Consiglio nel 2011 aveva introdotto degli importi minimi di fr. 400'000 per il reddito e di 8 mio. di fr. per la sostanza. Nel 2012, questo Cantone contava 84 persone al beneficio di questo istituto¹³⁵.

2.5.4.14. *Appenzello Interno*

Il 27 aprile 2014, la *Landsgemeinde* del Canton Appenzello Interno ha confermato il mantenimento dell'imposizione secondo il dispendio, ma ha previsto una soglia minima di fr. 400'000. Nel 2012, questo Cantone contava 21 persone al beneficio di questo istituto¹³⁶.

2.5.4.15. *Ticino*

In data 6 maggio 2014, il Gran Consiglio ha accolto (56 voti favorevoli, 20 contrari e 3 astensioni) le conclusioni contenute nel rapporto di maggioranza della Commissione speciale in materia tributaria contrarie all'iniziativa parlamentare del 27 settembre 2011 presentata nella forma generica da Matteo Pronzini "*Per la modifica della legge tributaria (abolizione dell'imposizione globale secondo il dispendio per i cittadini esteri)*"¹³⁷. Secondo il Consiglio di Stato ticinese l'abrogazione dell'istituto dell'imposizione secondo il dispendio avrebbe, infatti, comportato una sensibile diminuzione del gettito fiscale, ridotto l'indotto economico generato dalla presenza sul nostro territorio di globalisti (perdita dei posti di lavoro correlati a questa categoria di contribuenti) e reso meno attrattiva la piazza finanziaria ticinese¹³⁸. Nel 2012, questo Cantone contava 877 persone al beneficio di questo istituto.

2.5.4.16. *Ginevra*

Il 30 novembre 2014, il Canton Ginevra si è espresso contro l'iniziativa "*Pas de cadeaux aux millionnaires: Initiative pour la suppression des forfaits fiscaux*"¹³⁹ con il 68,41% dei votanti. Parimenti, il Popolo

¹³⁴ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 99; SCHNYDER VON WARTENSEE, p. 188.

¹³⁵ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 99; SUTER, p. 254.

¹³⁶ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 99; SUTER, p. 253.

¹³⁷ CONSIGLIO DI STATO, *Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio*, p. 2; KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 99.

¹³⁸ CONSIGLIO DI STATO, *Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio*, p. 2.

¹³⁹ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 100.

ginevrino ha respinto anche il controprogetto del Consiglio di Stato con il 56,66% che prevedeva un importo minimo di fr. 600'000, maggiorato del 10% per tener conto anche dell'imposta sulla sostanza¹⁴⁰.

2.5.4.17. *Vaud*

Un'iniziativa popolare lanciata il 10 ottobre 2010 dal Partito operaio popolare non è riuscita a raggiungere le 12'000 firme necessarie nei termini previsti dal diritto cantonale¹⁴¹.

2.6. Le tre forme di imposizione secondo il dispendio

L'imposizione secondo il dispendio può essere suddivisa in tre categorie: (i) classica (oppure ordinaria), (ii) modificata e (iii) maggiorata. Questa differenziazione dipende soprattutto dall'esistenza o meno di determinate disposizioni nelle CDI pattuite dalla Svizzera con gli Stati esteri che si rivolgono alle persone tassate secondo il dispendio¹⁴².

La prima forma di imposizione, quella denominata "ordinaria" o "classica" è quella fiscalmente più interessate e che non comporta, di principio, particolari problemi con la maggior parte degli Stati con cui la Svizzera ha pattuito una CDI, tra i quali, ad esempio, i Paesi Bassi, la Spagna, il Lussemburgo, i Paesi dell'Est Europa, la Russia, gli Stati del Sud America, gli Stati africani, ecc. Nelle CDI concluse con gli appena citati Stati non sono, infatti, presenti disposizioni che limitano in un qualche modo l'imposizione dei globalisti in Svizzera. Queste CDI considerano una persona che risiede in Svizzera come ivi residente a tutti gli effetti, benché questa sia tassata secondo il dispendio. In questo caso, questi contribuenti hanno il diritto di invocare i benefici previsti dalle CDI pattuite dalla Svizzera, senza essere soggette a particolari restrizioni. La stessa AFC, nella Circolare n. 44, stabilisce che "[i] contribuenti che pagano l'imposta secondo il dispendio possono di principio pretendere di poter fruire dei vantaggi delle convenzioni per evitare la doppia imposizione concluse dalla Svizzera, in particolare degli sgravi dalle imposte alla fonte estere ivi previsti"¹⁴³.

Il contribuente può volontariamente inserire nel calcolo di controllo (detto anche "facoltativo") gli elementi di reddito di estrazione estera per beneficiare delle eventuali ritenute alla fonte convenzionali, notoriamente più favorevoli di quelle stabilite dal diritto interno degli Stati da cui provengono i redditi. Si tratta di un "diritto" e non di un "obbligo" in capo al contribuente, sia secondo il diritto interno svizzero sia secondo quello convenzionale.

La seconda forma di imposizione è quella "modificata", che si applica con determinati Stati: Austria, Belgio, Canada, Germania, Italia, Norvegia e USA. Tali Stati considerano una persona fisica imposta secondo il dispendio quale fiscalmente residente in Svizzera ai sensi della relativa CDI soltanto se essa

¹⁴⁰ Si veda il seguente link: <<https://www.ge.ch/votations/20141130>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021); SUTER, p. 253.

¹⁴¹ KENEL, *Délocalisation et investissements*, p. 99 s.; SUTER, p. 256.

¹⁴² CONSIGLIO FEDERALE, *Messaggio sull'abolizione dell'imposizione forfettaria*, p. 4663.

¹⁴³ AFC, *Circolare n. 44*, cifra 5.1.

dichiara in Svizzera, ai fini dell'imposta sul reddito, tutti i proventi provenienti dallo Stato contraente interessato, i quali a loro volta devono essere tassati applicando l'aliquota mondiale. In questo caso, il contribuente è tenuto ad inserire nel calcolo di controllo (detto "modificato") gli elementi di reddito provenienti da uno di questi sette Stati se vuole essere riconosciuto come residente ai sensi della CDI (in particolare ai sensi dell'art. 1 in combinato disposto con l'art. 4 par. 1 CDI) e beneficiare, quindi, di quanto ivi previsto. Si tratta di una clausola "*subject to tax*". Si deve, infatti, sottolineare che la possibilità di beneficiare dell'applicazione delle CDI permette non soltanto il recupero totale o parziale delle imposte alla fonte, che può essere importante per le persone tassate sul dispendio nella misura in cui questi importi entrano in considerazione nel calcolo di controllo, ma, soprattutto, permette di approfittare delle regole convenzionali concernenti la determinazione della residenza fiscale del contribuente per evitare possibili casi di doppia imposizione¹⁴⁴.

Infine, la terza forma è quella dell'imposizione secondo il dispendio "maggiorata" ("*forfait majoré*"), che si applica unicamente nei rapporti con la Francia. La CDI applicabile tra i due Paesi prevede che una persona non è considerata residente di uno dei due Stati contraenti quando la base imponibile viene determinata forfettariamente attraverso il valore locativo del suo alloggio¹⁴⁵. In questo caso non è il calcolo di controllo a subire delle modifiche, bensì il relativo dispendio.

2.7. L'imposizione "classica" secondo il dispendio

2.7.1. Le condizioni per accedere all'imposizione secondo il dispendio

2.7.1.1. Le condizioni soggettive (cumulative)

La tassazione sul dispendio è ammessa soltanto per le persone fisiche che adempiono cumulativamente le tre seguenti condizioni (artt. 14 cpv. 1 LIFD, 13 cpv. 1 LT-TI e 6 cpv. 1 LAID)¹⁴⁶:

- 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.

I coniugi che vivono in comunione domestica devono entrambi soddisfare le condizioni di cui sopra (artt. 14 cpv. 2 LIFD, 13 cpv. 2 LT-TI e 6 cpv. 2 LAID)¹⁴⁷.

¹⁴⁴ KENEL, Imposition d'après la dépense en Suisse, p. 500.

¹⁴⁵ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'abolizione dell'imposizione forfettaria, p. 4663; KENEL, Délocalisation et investimentes, p. 77.

¹⁴⁶ Cfr. anche AFC, Circolare n. 44, cifra 2.1; CDCF, Comunicato del 26 settembre 2014, p. 3; HAINAUT/BONNY/GRETER, p. 1012; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 6 ad art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 6 ad art. 13 LT-ZH.

¹⁴⁷ La Svizzera conosce per le persone coniugate e i *partner* registrati, un sistema fiscale fondato sul principio dell'imposizione della famiglia. Pertanto i redditi dei contribuenti coniugati, rispettivamente dei *partner* registrati, che vivono in comunione domestica, vengono cumulati al pari del reddito conseguito dai figli minorenni, il quale viene

Il diritto alla tassazione secondo il dispendio decade quando la persona acquisisce la cittadinanza svizzera, non ha più domicilio o dimora fiscale in Svizzera oppure inizia ad esercitare un'attività lucrativa in Svizzera¹⁴⁸. Il fatto di essere tassati secondo il dispendio rappresenta un diritto del contribuente e non un obbligo¹⁴⁹: significa che il contribuente, nonostante adempia tutte le condizioni previste dalla legge per essere tassato in funzione del dispendio, non è obbligato ad essere imposto in questo modo e può, in ogni periodo fiscale, scegliere tra la tassazione globale e quella ordinaria fintantoché la relativa tassazione non è cresciuta in giudicato¹⁵⁰. D'altro canto, l'autorità fiscale non possiede un diritto che gli consenta di rifiutare l'imposizione secondo il dispendio al contribuente che ne fa richiesta, a condizione che esso adempia i requisiti di legge¹⁵¹.

Il contribuente che intende far valere il proprio diritto all'imposizione secondo il dispendio deve presentare l'apposita dichiarazione d'imposta, compreso l'elenco dei titoli¹⁵², nonché dimostrare all'autorità fiscale che le condizioni di legge sono adempiute¹⁵³. Riassumendo, l'imposizione secondo il dispendio deve, pertanto, essere richiesta dal contribuente interessato e quest'ultimo ha il diritto di rinunciarvi¹⁵⁴.

La procedura di accertamento è operata dall'autorità fiscale per ogni singolo periodo fiscale¹⁵⁵. Tutti i parametri per una corretta imposizione sono pertanto da verificare periodicamente nell'ambito della tassazione, sulla base della dichiarazione d'imposta. Qualora l'autorità fiscale entri in possesso di nuove informazioni, sia l'assoggettamento, sia lo statuto, sia la base imponibile possono subire delle modifiche¹⁵⁶.

Nonostante le diverse basi di calcolo su cui poggia l'imposizione secondo il dispendio, al contribuente vengono garantiti gli stessi obblighi e diritti che competono agli altri contribuenti, segnatamente quelli in ambito procedurale, così come quelli che nascono nei rapporti intercantionali e internazionali¹⁵⁷.

aggiunto a quello del detentore dell'autorità parentale. È fatta eccezione per il reddito dell'attività lucrativa dei figli minorenni espressamente assoggettato a un obbligo di tassazione separata (artt. 9 cpv. 2 LIFD e 3 cpv. 3 LAID). Il Canton Ticino, per contro, dispone che sul reddito d'attività lucrativa dipendente, il figlio è tassato unicamente a partire dall'anno in cui compie i 18 anni (art. 8 cpv. 3 LT-TI).

¹⁴⁸ LOCHER, Kommentar DBG, N 13 ad art. 14 LIFD; RICHNER, p. 9.

¹⁴⁹ LOCHER, Kommentar DBG, N 3 ad art. 14 LIFD; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 49 ad art. 14 LIFD.

¹⁵⁰ ARTER, p. 160; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 515 s.; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 6 ad art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 6 ad art. 6 LAID.

¹⁵¹ KÄSTLI/TEUSCHER, Berner Kommentar, N 6 ad art. 16 LT-BE; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 6 ad art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 6 ad art. 6 LAID.

¹⁵² Si veda la Dichiarazione 2018 per l'imposizione secondo il dispendio valevole ai fini dell'imposta federale diretta, Modulo 3-2018, 605.040.12i, disponibile al seguente link:

<<https://www.estv.admin.ch/dam/estv/it/dokumente/bundessteuer/formulare/2018/03-2018.pdf.download.pdf/03-2018.pdf>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021). Si vedano anche le relative istruzioni per la compilazione della dichiarazione d'imposta (AFC, Istruzioni per la compilazione della dichiarazione d'imposta 2019, p. 1 s.).

¹⁵³ AFC, Circolare n. 44, cifra 5.1; LOCHER, Kommentar DBG, N 39 ad art. 14 LIFD.

¹⁵⁴ CDCF, Comunicato del 26 settembre 2014, p. 4; REICH, Steuerrecht, N 69 ad § 11.

¹⁵⁵ LOCHER, Kommentar DBG, N 40 ad art. 14 LIFD.

¹⁵⁶ CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON TICINO, Risposta all'interrogazione n. 56.19, p. 2.

¹⁵⁷ KÄSTLI/TEUSCHER, Berner Kommentar, N 7 ad art. 16 LT-BE.

2.7.1.2. Una particolare forma di tassazione soltanto per le persone fisiche

Secondo il tenore del testo di legge, questo particolare istituto giuridico non può essere applicato né alle persone giuridiche, né alle società di persone, ma soltanto alle persone fisiche¹⁵⁸. Il diritto fiscale non definisce il termine “persone fisiche”. Conviene, dunque, riferirsi alle disposizioni del diritto privato (art. 11 ss. CC)¹⁵⁹. Da un profilo della sistematica fiscale, infatti, la tassazione secondo il dispendio si colloca nella “*Parte seconda: Imposizione delle persone fisiche*” della LIFD e della LT-TI¹⁶⁰. Sono pertanto escluse la società anonima (artt. 620-763 del Codice delle obbligazioni [CO], del 30 marzo 1911), la società a garanzia limitata (artt. 764-827 CO), la società in accomandita per azioni (artt. 764-771 CO), la società cooperativa (artt. 828-926 CO), le associazioni (artt. 60-79 CC) e le fondazioni (artt. 80-89a CC), le quali sono imposte secondo le regole delle persone giuridiche (artt. 49 cpv. 1 LIFD e 59 cpv. 1 LT-TI).

Sono altresì escluse le società di persone, quali la società tacita¹⁶¹, la società semplice (artt. 530-551 CO), la società in nome collettivo (art. 552-593 CO) e la società in accomandita semplice (artt. 594-619 CO). Per le società di persone, il diritto fiscale applica il principio dell'imposizione per trasparenza e non le considera, quindi, dei soggetti fiscali propriamente detti. Tale principio, codificato agli artt. 10 cpv. 1 LIFD e 9 cpv. 1 LT-TI, stabilisce che i proventi conseguiti da queste società devono essere aggiunti agli elementi imponibili dei soci, che vengono tassati secondo le regole applicabili alle persone fisiche.

2.7.1.3. Il divieto di possedere la cittadinanza svizzera

2.7.1.3.1. In generale

La tassazione secondo il dispendio può essere applicata soltanto alle persone fisiche che non sono in possesso della cittadinanza svizzera¹⁶². Quest'ultima può essere acquisita e persa per legge (artt. 1-8 della Legge federale sulla cittadinanza [LCit], del 20 giugno 2014) oppure per decisione amministrativa (artt. 9-42 LCit)¹⁶³.

Prima delle modifiche legislative intervenute con effetto al 1° gennaio 2016, la tassazione globale poteva essere utilizzata anche dai cittadini svizzeri e da coloro in possesso della doppia nazionalità, ma soltanto sino alla fine del 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 lucrativa. Dal periodo

¹⁵⁸ ARTER, p. 161; KÄSTLI/TEUSCHER, Berner Kommentar, N 13 ad art. 16 LT-BE; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 7 ad art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 7 ad art. 6 LAID.

¹⁵⁹ PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 2 ad art. 3 LIFD. Cfr. anche DELL'ERA, p. 13.

¹⁶⁰ Nonché al “*Titolo secondo: Imposizione delle persone fisiche*” per quanto concerne la LAID.

¹⁶¹ Questa particolare forma societaria, in cui un socio non appare nei rapporti esterni, non è disciplinata dal diritto societario svizzero. Tuttavia trova il suo utilizzo nella prassi e rappresenta, quindi, l'unica forma societaria cd. “innominata” in Svizzera (JÜNG/KUNZ/BÄRTSCHI, N 202 ad § 7; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER/SETHE, N 1 ss. ad § 15). Si osserva, infatti, che il diritto societario svizzero prevede un *numerus clausus* delle forme societarie ammesse (MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER/SETHE, N 2 ad § 11).

¹⁶² AFC, Circolare n. 44, cifra 2.2.

¹⁶³ TSCHANNEN, N 28 ad § 13.

fiscale successivo, questo diritto veniva loro precluso e poteva essere accordato soltanto ai cittadini stranieri¹⁶⁴. Ad esempio, in passato, un cittadino svizzero che avesse eletto il proprio domicilio fiscale in Svizzera il 1° luglio dell'anno 2011, a condizione di essere stato assente dalla Svizzera per almeno dieci anni e che dal suo arrivo non esercitasse alcun'attività lucrativa in Svizzera, avrebbe potuto beneficiare dell'imposizione secondo il dispendio sino al 31 dicembre 2011. A partire dal 1° gennaio 2012, questa persona sarebbe poi stata imposta in forma ordinaria¹⁶⁵.

La modifica legislativa, oltre a semplificare il diritto fiscale, è soprattutto da ricercare nella "*scarsissima importanza pratica*" che questo istituto rivestiva per i cittadini svizzeri¹⁶⁶. La CDCF ha criticato la soppressione di questa possibilità per i cittadini svizzeri e avrebbe voluto mantenerla, limitatamente al periodo fiscale di arrivo in Svizzera, con la finalità di attenuare la disparità di trattamento tra contribuenti in possesso della cittadinanza svizzera e quelli stranieri¹⁶⁷.

2.7.1.3.2. La competenza in materia di naturalizzazioni

La competenza di disciplinare l'acquisizione e la perdita della cittadinanza per origine, matrimonio e adozione, nonché la perdita della cittadinanza svizzera per altri motivi e la sua reintegrazione nella medesima è affidata alla Confederazione sulla base dell'art. 38 cpv. 1 Cost.-CH. Inoltre, la Confederazione ha il compito di emanare prescrizioni minime sulla naturalizzazione degli stranieri da parte dei Cantoni e di rilasciare il relativo permesso (art. 38 cpv. 2 Cost.-CH).

2.7.1.3.3. L'acquisizione e la perdita della cittadinanza in base alla legge

La cittadinanza svizzera si acquisisce dalla nascita, quando uno dei genitori uniti in matrimonio è almeno cittadino svizzero (art. 1 cpv. 1 lett. a LCit) oppure quando la madre è cittadina svizzera e non è coniugata con il padre (art. 1 cpv. 1 lett. b LCit). Con la costituzione del rapporto di filiazione nei confronti del padre, il minorenni straniero figlio di padre svizzero non coniugato con la madre acquisisce, inoltre, la cittadinanza svizzera come se l'acquisizione della cittadinanza fosse avvenuta con la nascita (art. 1 cpv. 2 LCit). È poi prevista la possibilità di ottenere la cittadinanza svizzera nei casi in cui un figlio minorenni di ignoti venga trovato in Svizzera oppure venga adottato da uno svizzero (art. 3 s. LCit)¹⁶⁸.

L'annullamento del rapporto di filiazione provoca, per contro, la perdita della cittadinanza, salvo che con la perdita diventi apolide (art. 5 LCit). Pure è prevista la perdita della cittadinanza in caso di adozione, per un figlio minorenni che acquisisce la cittadinanza dell'adottante o già la possiede (art. 6 cpv. 1 LCit). La

¹⁶⁴ AFC, Circolare abrogata n. 9, cifra 1.1; VORPE, Imposizione secondo il dispendio, p. 713 s.

¹⁶⁵ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 65.

¹⁶⁶ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 5445.

¹⁶⁷ CDCF, Comunicato del 29 settembre 2010, p. 1.

¹⁶⁸ TSCHANNEN, N 29 ad § 13.

cittadinanza svizzera non è però persa se, in seguito all'adozione, viene a crearsi o permane anche un rapporto di filiazione con un genitore svizzero (art. 6 cpv. 2 LCit).

La legge prevede altresì che il figlio nato all'estero da genitori dei quali uno almeno è svizzero perde la cittadinanza svizzera a 25 anni compiuti se possiede ancora un'altra cittadinanza, a meno che, fino a questa età, sia stato notificato ad un'autorità svizzera in patria o all'estero, si sia annunciato egli stesso o abbia dichiarato per scritto di voler conservare la cittadinanza svizzera (art. 7 cpv. 1 LCit)¹⁶⁹.

2.7.1.3.4. L'acquisizione della cittadinanza e la perdita in base ad una decisione amministrativa

Vi è pure la possibilità di acquisire la cittadinanza svizzera con decisione delle autorità amministrative (artt. 9-42 LCit). La procedura ordinaria di naturalizzazione sottostà all'autorizzazione da parte della Confederazione (artt. 9-13 LCit) e alla decisione di naturalizzazione da parte dei Cantoni (artt. 14-18 LCit)¹⁷⁰.

L'autorizzazione federale di naturalizzazione viene concessa dalla Segreteria di Stato della migrazione (art. 13 cpv. 3 LCit) e presuppone¹⁷¹:

- da un profilo formale, che il richiedente sia titolare di un permesso di domicilio e dimostra un soggiorno complessivo di dieci anni in Svizzera di cui tre negli ultimi cinque anni precedenti il deposito della domanda (art. 9 cpv. 1 LCit);
- da un profilo materiale, che il richiedente sulla base del suo modo di vivere sia idoneo alla naturalizzazione (integrato con successo, osservanza del diritto interno; nessun pericolo per la sicurezza interna o esterna della Svizzera) (art. 11 s. LCit). I Cantoni possono prevedere dei criteri d'integrazione in aggiunta a quelli indicati dall'art. 12 cpv. 1 LCit, che costituiscono uno *standard* minimo¹⁷².

Una rinuncia alla cittadinanza estera non è, invece, richiesta¹⁷³.

I Cantoni devono in seguito emanare una decisione formale di naturalizzazione entro un anno dalla concessione dell'autorizzazione federale di naturalizzazione (art. 14 cpv. 1 LCit).

Oltre a ciò, il diritto federale prevede una naturalizzazione agevolata, in particolare per:

- i cittadini stranieri che sono coniugati con un cittadino svizzero (art. 21 LCit);
- chiunque che, in buona fede, ha vissuto durante cinque anni ritenendo di essere cittadino svizzero e come tale è stato effettivamente considerato dalle preposte autorità (art. 22 LCit).

¹⁶⁹ TSCHANNEN, N 37 ad § 13.

¹⁷⁰ TSCHANNEN, N 30 ad § 13.

¹⁷¹ TSCHANNEN, N 31 ad § 13.

¹⁷² TSCHANNEN, N 32 ad § 13. Ad esempio, possono stabilire, quale condizione per la naturalizzazione ordinaria, il fatto di possedere buone conoscenze della lingua nazionale prevalente nel luogo di residenza (CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio LCit, p. 2574).

¹⁷³ TSCHANNEN, N 31 ad § 13.

Diversamente dalla procedura ordinaria, quella agevolata viene esclusivamente decisa dalla Segreteria di Stato della migrazione e non è soggetta a decisione da parte dei Cantoni (art. 25 LCit)¹⁷⁴.

Per contro, coloro che sono già in possesso della cittadinanza svizzera, possono perderla se, su domanda (cd. domanda di svincolo), non risiedono in Svizzera e possiedono o è loro stata assicurata la cittadinanza di un altro Stato (art. 37 cpv. 1 LCit). La domanda di svincolo si estende anche ai figli minorenni del richiedente (art. 38 LCit) e viene pronunciata dall'autorità cantonale (art. 37 cpv. 2 LCit). In seguito, viene notificata dalla Segreteria di Stato per la migrazione (art. 39 cpv. 2 LCit).

Da ultimo, la cittadinanza può essere revocata d'ufficio dall'autorità ad una persona che possiede anche la cittadinanza di un altro Stato, se la sua condotta è di grave pregiudizio agli interessi o alla buona reputazione della Svizzera (art. 42 LCit)¹⁷⁵.

2.7.1.3.5. Casi di doppia cittadinanza

I cittadini svizzeri, che possiedono anche la nazionalità di un altro Stato, non sono considerati stranieri e non possono, quindi, chiedere di essere imposti secondo il dispendio¹⁷⁶. Il diritto all'imposizione secondo il dispendio viene a cadere se un cittadino straniero acquisisce la cittadinanza svizzera. In questo caso egli viene imposto ordinariamente per l'intero periodo fiscale durante il quale ha ottenuto la cittadinanza svizzera¹⁷⁷, conformemente alla disposizione che stabilisce come determinante per la tassazione la situazione alla fine del periodo fiscale (artt. 40 cpv. 1 LIFD, 50 cpv. 2 LT-TI e 15 cpv. 1 LAID) o dell'assoggettamento illimitato (artt. 8 cpv. 2 LIFD e 7 cpv. 2 LT-TI)¹⁷⁸.

Il diritto alla tassazione secondo il dispendio non viene precluso nel caso in cui i figli minorenni del contribuente siano in possesso della cittadinanza svizzera¹⁷⁹.

Ricapitolando, soltanto i contribuenti che non possiedono la nazionalità svizzera possono ottenere il diritto alla tassazione globale (artt. 14 cpv. 1 lett. a LIFD, 13 cpv. 1 lett. a LT-TI e 6 cpv. 1 lett. a LAID). Questa regola esclude dal beneficio dell'imposizione secondo il dispendio la seguente cerchia di persone¹⁸⁰:

¹⁷⁴ TSCHANNEN, N 34 ad § 13.

¹⁷⁵ TSCHANNEN, N 38 ad § 13.

¹⁷⁶ AFC, Circolare n. 44, cifra 2.2; VORPE, Imposizione secondo il dispendio, p. 713 s.; ATHANAS/GIGLIO, Aargauer Kommentar, N 4 ad § 24 LT-AG; RICHNER, p. 9.

¹⁷⁷ AFC, Circolare n. 44, cifra 2.2; ARTER, p. 173; LÜTHI, p. 79; REICH, Steuerrecht, N 71 ad § 11; RICHNER/FREI/KAUFMANN/FREI, Handkommentar, N 20 ad art. 14 LIFD; SIMONEK, p. 6.

¹⁷⁸ Si veda p. es. l'art. 35 cpv. 4 LT-TI, il quale stabilisce che "[p]er l'applicazione delle aliquote dei capoversi 1 e 2 [ndr. aliquote riferite agli altri contribuenti e alle persone coniugate o alle famiglie monoparentali] fa stato la situazione personale alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento"; oppure ancora si vedano gli artt. 4b cpv. 1 LAID e 54 cpv. 1 LT-TI che "[i]n caso di cambiamento del domicilio fiscale all'interno della Svizzera, l'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale si realizza per l'intero periodo fiscale nel Cantone di domicilio del contribuente alla fine di tale periodo". La fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento è determinante per valutare la situazione del contribuente ai fini della sua tassazione ordinaria o sul dispendio.

¹⁷⁹ ATHANAS/GIGLIO, Aargauer Kommentar, N 4 ad § 24 LT-AG.

¹⁸⁰ Cfr. anche KENEL, Imposition d'après la dépense, p. 61; KENEL, Imposition d'après la dépense en Suisse, p. 491.

- i cittadini svizzeri;
- i cittadini esteri che acquisiscono la nazionalità svizzera;
- i cittadini in possesso della doppia nazionalità, vale a dire svizzera e di uno Stato estero;
- i cittadini svizzeri il cui coniuge possiede la cittadinanza estera¹⁸¹.

2.7.1.4. *Essere assoggettati illimitatamente alle imposte in Svizzera per la prima volta o dopo un'interruzione di almeno dieci anni*

2.7.1.4.1. In generale

Il contribuente deve essere assoggettato illimitatamente alle imposte in Svizzera per la prima volta o dopo un'interruzione di almeno dieci anni per richiedere la tassazione secondo il dispendio (artt. 14 cpv. 1 lett. b LIFD, 13 cpv. 1 lett. b LT-TI e 6 cpv. 1 lett. b LAID). Questo comporta il soddisfacimento di una doppia condizione¹⁸²:

- in primo luogo, il contribuente possiede un'appartenenza personale in Svizzera (artt. 3 cpvv. 1 a 3 LIFD, 2 cpvv. 1 e 2 LT-TI e 3 cpvv. 1 e 2 LAID), vale a dire aver un domicilio o una dimora fiscale in Svizzera;
- in secondo luogo, il legislatore esige che il contribuente sia assoggettato illimitatamente alle imposte in Svizzera per la prima volta oppure dopo un'assenza di almeno dieci anni dalla Svizzera.

Queste due condizioni sono legate nella misura in cui le alternative “*per la prima volta*” e “*dopo un'assenza di almeno dieci anni*” si rapportano ad un assoggettamento illimitato in Svizzera. *E contrario* un contribuente può ottenere il diritto alla tassazione globale se in passato è stato limitatamente assoggettato alle imposte avendo avuto in Svizzera un'appartenenza economica (artt. 4 e 5 LIFD, 3 e 4 LT-TI e 4 LAID), senza comunque esserlo stato illimitatamente¹⁸³.

2.7.1.4.2. I casi di assoggettamento illimitato alle imposte

L'assoggettamento illimitato alle imposte dirette federale, cantonali e comunali presuppone che il contribuente abbia un'appartenenza personale in uno specifico luogo:

- Confederazione per l'imposta federale diretta sul reddito;
- Cantone per l'imposta cantonale diretta sul reddito e sulla sostanza;
- Comune per l'imposta comunale diretta sul reddito e sulla sostanza.

¹⁸¹ Cfr., *infra*, cap. 2.7.1.8.6.

¹⁸² KENEL, *Imposition d'après la dépense*, p. 61; MARAIA, *Commentaire romand 2^a ed.*, N 22 *ad art.* 14 LIFD.

¹⁸³ MARAIA, *Commentaire romand 2^a ed.*, N 23 *ad art.* 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar*, N 9 *ad art.* 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Zürcher Kommentar*, N 9 *ad art.* 13 LT-ZH.

Per stabilire l'appartenenza personale di una persona fisica ci si deve pertanto riferire al concetto di domicilio o dimora fiscale (artt. 3 cpv. 1 LIFD, 2 cpv. 1 LT-TI e 3 cpv. 1 LAID). Non ha domicilio o dimora fiscale invece colui che, domiciliato all'estero, soggiorna in Svizzera unicamente per frequentare una scuola o per farsi curare in un istituto (artt. 3 cpv. 4 LIFD, 3 cpv. 4 LT-TI e 23 cpv. 1, secondo periodo CC).

2.7.1.4.3. Il concetto di domicilio fiscale

Il domicilio nel diritto fiscale costituisce una nozione autonoma, nonostante la definizione che le è stata attribuita dal legislatore sia molto simile a quella prevista dal diritto civile (art. 23 cpv. 1 CC)¹⁸⁴. Ne consegue che, soprattutto nei conflitti di competenza in materia di diritto intercantonale, si rinvia alla definizione civilistica di domicilio anche se quest'ultima non è identica a quella prevista dal diritto fiscale¹⁸⁵. Infatti, giova constatare che per la determinazione del domicilio civile e di quello fiscale si giunge, nella maggior parte dei casi, al medesimo risultato¹⁸⁶. Nel diritto civile, diversamente da quanto previsto nel diritto fiscale, nessuno può però avere contemporaneamente il suo domicilio in più luoghi sulla base dell'art. 24 cpv. 1 CC (cd. "unicità del domicilio")¹⁸⁷. Anche se LIFD, diversamente dall'art. 4 cpv. 1 DIFD, non rimanda più esplicitamente al Codice civile svizzero (artt. 23-26 CC) per la definizione del domicilio fiscale, i contenuti giuridici di tale concetto non si sono modificati riferendosi ampiamente alla nozione di domicilio sancita dal diritto privato. Continua, dunque, a valere il principio secondo cui nessuno può avere contemporaneamente il suo domicilio in più luoghi e che lo stesso, stabilito che sia, continua a sussistere fino a che non ne sia stato acquistato un altro (cd. "*rémanence du domicile*"). Non è, quindi, determinante quando il contribuente si è annunciato partente dal suo domicilio o quando lo ha lasciato. Se si reca all'estero deve continuare a pagare le imposte in Svizzera fintantoché non comprova di avere costituito un nuovo domicilio all'estero¹⁸⁸.

Il domicilio fiscale si configura quando una persona fisica risiede in un luogo all'interno della Svizzera con l'intenzione di stabilirsi durevolmente (artt. 3 cpv. 2 LIFD, 2 cpv. 2 LT-TI e 3 cpv. 2 LAID). A tal fine, non è determinante la dichiarazione di volontà della persona, bensì la sua condotta esteriore. Il luogo dove la persona assoggettata possiede il centro dei suoi interessi personali va, in altre parole, desunto

¹⁸⁴ PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 10 *ad art.* 3 LIFD.

¹⁸⁵ HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, nm. 09.15c. Significativa la Sentenza TF n. 2C_873/2014 dell'8 novembre 2015 consid. 3.2, secondo la quale per stabilire il domicilio fiscale è possibile continuare a riferirsi al domicilio civilistico.

¹⁸⁶ PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 12a *ad art.* 3 LIFD.

¹⁸⁷ HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, nm. 09.17 e 09.35 ss. Si pensi ai casi di domicilio fiscale alternato (DTF 47 I 157; 136 II 405) o al caso di coniugi che devono avere un domicilio civile identico, ma non necessariamente lo stesso vale dal profilo fiscale, dove si possono configurare due domicili diversi (DTF 121 I 14; Sentenza TF n. 2P.2/2003 del 7 gennaio 2014 consid. 2.4.2).

¹⁸⁸ Questa giurisprudenza del Tribunale federale, valida nei rapporti internazionali, è stata recentemente estesa anche nei rapporti intercantionali (Sentenza TF n. 2C_265/2019 dell'11 settembre 2019; GANI, *Jurisprudence du Tribunal fédéral* 2019, pp. 879-881). In merito ai rapporti internazionali si veda: DTF 138 II 300 consid. 3.3; Sentenza TF n. 2C_355/2010 del 7 dicembre 2010, consid. 4.1. Cfr. anche ZWEIFEL/HUNZIKER, *Internationales Steuerrecht*, N 30 e 49 *ad art.* 4 M-OCSE.

dall'insieme delle circostanze oggettive e concrete del singolo caso, non invece dalle sue dichiarazioni¹⁸⁹. In effetti, il luogo in cui si depositano i documenti di legittimazione e si esercitano i diritti politici non costituiscono degli elementi per determinare il domicilio fiscale¹⁹⁰.

Una persona ha, di conseguenza, il proprio domicilio fiscale nel luogo dove risiede di fatto con l'intenzione di rimanervi stabilmente, che equivale al luogo in cui vi si trova il centro della sua esistenza, delle sue relazioni personali e professionali in modo da conferire a questo soggiorno una sua stabilità¹⁹¹. Occorrono, dunque, cumulativamente due elementi:

- 1) uno oggettivo, vale a dire l'effettiva residenza in un determinato luogo; e
- 2) l'altro soggettivo, vale a dire l'intenzione di rimanervi in modo duraturo¹⁹².

La costituzione del domicilio avviene in altre parole *corpore et animo*¹⁹³.

La prima condizione, oggettiva, richiede una presenza fisica della persona in un determinato luogo. Si parla in questo caso di soggiorno¹⁹⁴. Da un profilo fiscale, la presenza fisica viene determinata in base al luogo nel quale il contribuente passa regolarmente le sue notti. Ciò non significa che la presenza durante il giorno in uno specifico luogo sia senza importanza. Tuttavia, dove il contribuente è fisicamente presente durante la giornata, come ad esempio il luogo di lavoro, non costituisce il suo luogo di soggiorno¹⁹⁵. Per contro, la sola volontà del contribuente di attribuire ad un luogo il suo domicilio o il centro dei suoi interessi vitali, senza soggiornarvi regolarmente, non è di per sé sufficiente per costituire un domicilio fiscale¹⁹⁶. Infatti, non è la volontà del contribuente ad essere determinante, bensì il suo comportamento verso l'esterno e le circostanze di fatto¹⁹⁷.

La seconda condizione, soggettiva, riguarda l'intenzione di una persona di stabilirsi durevolmente nel luogo nel quale vi risiede. Questa componente intenzionale del domicilio è presa in considerazione quando è riconoscibile da terze persone ed è data dal centro delle relazioni personali ed economiche del contribuente¹⁹⁸.

¹⁸⁹ Sentenza TF n. 2C_335/2014 del 19 gennaio 2015, consid. 5.1; DTF 132 I 29 consid. 4.1; 125 I 54 consid. 2a; 123 I 289 consid. 2b; LOCHER, Introduzione, p. 28.

¹⁹⁰ DTF 132 I 29 consid. 4.1; PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 12b ad art. 3 LIFD.

¹⁹¹ DTF 132 I 29 consid. 4.1.

¹⁹² Nel diritto civile valgono, *mutatis mutandis*, le stesse condizioni sulla base dell'art. 23 cpv. 1 CC, ciò che determina, appunto, una stretta affinità con il diritto fiscale (HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, nm. 09.23; LOCHER, Kommentar DBG, N 5 s. ad art. 3 LIFD; PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 13 ad art. 3 LIFD).

¹⁹³ HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, nm. 09.23.

¹⁹⁴ PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 14 ad art. 3 LIFD.

¹⁹⁵ PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 14 ad art. 3 LIFD.

¹⁹⁶ PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 14a ad art. 3 LIFD.

¹⁹⁷ Sentenze TAF n. A-5989/2012 del 18 giugno 2014 consid. 3.3; n. 5427/2013 del 17 luglio 2014 consid. 3.1 e 3.2; LOCHER, Introduzione, p. 28.

¹⁹⁸ PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 15 ad art. 3 LIFD. Per il diritto civile si veda HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, nm. 09.24.

Nel caso in cui una persona soggiorni alternativamente in due o più luoghi in diversi Cantoni, entra in considerazione la giurisprudenza del Tribunale federale, detta anche “prassi di doppia imposizione”, stabilita sulla base dell’art. 127 cpv. 3 Cost.-CH, la cui disposizione protegge l’individuo dalla doppia imposizione giuridica nei rapporti intercantonali¹⁹⁹. Le regole elaborate dal Tribunale federale assumono per i Cantoni carattere vincolante alla stessa stregua di una legge federale²⁰⁰.

Secondo il Tribunale federale, una persona ha il proprio domicilio fiscale nel luogo in cui mantiene le relazioni più strette, vale a dire il centro degli interessi vitali. In tale luogo essa è, di regola, illimitatamente imponibile. Questo centro degli interessi vitali viene determinato ponderando sia gli interessi ideali (parenti, cerchia di amici e di conoscenti) e sia quelli materiali (professionali) del contribuente²⁰¹. Gli interessi ideali assumono, di principio, un maggior peso rispetto a quelli materiali²⁰².

Si è pure in presenza di un domicilio fiscale quando il diritto federale conferisce alle persone uno speciale domicilio legale. È il caso dei figli sotto l’autorità parentale, il cui domicilio è quello dei genitori (art. 25 CC), nonché quello delle persone sotto tutela, il cui domicilio si trova presso la sede dell’autorità tutoria (art. 26 CC)²⁰³.

2.7.1.4.4. Il concetto di dimora fiscale

Una persona fisica che non è domiciliata in Svizzera ai sensi del diritto fiscale può comunque essere assoggettata alle imposte in presenza di una dimora “qualificata” determinata dalla durata del suo soggiorno sul territorio svizzero. In questo caso le condizioni soggettive non svolgono alcun ruolo e sono rimpiazzate da condizioni oggettive “qualificate”²⁰⁴.

Secondo gli artt. 3 cpv. 2 LIFD, 2 cpv. 3 LT e 3 cpv. 1, *in fine* LAID, la dimora fiscale in Svizzera è data quando una persona vi soggiorna senza interruzioni apprezzabili:

¹⁹⁹ Una doppia imposizione contraria all’art. 127 cpv. 3 Cost.-CH è data quando un contribuente viene imposto da due o più Cantoni sullo stesso oggetto per il medesimo periodo di tempo (cd. “doppia imposizione attuale”) oppure quando un Cantone eccede i limiti della propria sovranità fiscale e, violando norme che regolano casi di conflitto, riscuote un’imposta che solo un altro Cantone è competente a percepire (cd. “doppia imposizione virtuale”). Inoltre, un Cantone non può di principio imporre in maggior misura un contribuente per il fatto che quest’ultimo non soggiaccia interamente alla sua sovranità fiscale, ma sia soggetto all’imposta anche in un altro Cantone (cd. “divieto di discriminazione”). Cfr. LOCHER, Introduzione, p. 3, con riferimento alla giurisprudenza del Tribunale federale.

²⁰⁰ LOCHER, Introduzione, p. 3.

²⁰¹ Il luogo del lavoro, in cui si manifestano gli interessi materiali, diventa preminente rispetto al luogo in cui sono presenti gli interessi ideali, quando una persona occupa una posizione dirigenziale che richiede molta responsabilità e con numeroso personale subordinato in un’impresa di una certa importanza. È, inoltre, richiesto almeno una residenza settimanale al luogo del lavoro nel caso di contribuenti coniugati, quando l’altro coniuge vive nel luogo degli interessi ideali (LOCHER, Introduzione, p. 31; PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 18 *ad art.* 3 LIFD). In base al diritto civile valgono, di regola, gli stessi principi (HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, nm. 09.33).

²⁰² LOCHER, Introduzione, p. 28. Le regole elaborate dal Tribunale federale per determinare il domicilio fiscale si differenziano se si tratta di una persona sola o di persone coniugate o coppie di conviventi.

²⁰³ HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, nm. 09.57 ss.; PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 20 s. *ad art.* 3 LIFD; LOCHER, Introduzione, p. 26.

²⁰⁴ PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 22 *ad art.* 3 LIFD.

- a) almeno trenta giorni esercitandovi un'attività lucrativa;
- b) almeno novanta giorni senza esercitare un'attività lucrativa.

La dimora fiscale non presuppone la permanenza in un determinato luogo, né tanto meno l'intenzione di rimanervi durevolmente. Per poter essere considerata qualificata, essere richiede tuttavia un soggiorno "in blocco", vale a dire senza interruzioni apprezzabili. Come dimostrano le disposizioni relative all'imposta alla fonte (artt. 91 LIFD, 114 LT-TI e 35 cpv. 1 lett. a LAID), un assoggettamento illimitato per appartenenza personale è in particolare da escludere in presenza di interruzioni regolari del soggiorno, seppure brevi²⁰⁵. Di principio, quindi, per poter ancora essere qualificata come "transitoria", un'interruzione non può superare il periodo stesso di permanenza²⁰⁶.

Siccome al globalista viene precluso l'esercizio di un'attività lucrativa in Svizzera, la dimora fiscale entra in considerazione soltanto per un soggiorno di almeno novanta giorni, senza interruzioni apprezzabili.

2.7.1.4.5. I casi di assoggettamento limitato alle imposte

Se non sussiste né un domicilio né una dimora fiscale, il contribuente può comunque essere assoggettato limitatamente alle imposte federale, cantonali e comunali, se esiste un sufficiente punto di collegamento tra il territorio svizzero e il suo reddito o la sua sostanza (artt. 5 cpv. 1 LIFD, 4 cpv. 1 LT-TI e 4 cpv. 2 LAID) oppure se egli in Svizzera ai fini dell'imposta federale diretta oppure nel Cantone ai fini delle imposte cantonali (artt. 4 cpv. 1 LIFD, 3 cpv. 1 LT-TI e 4 cpv. 1 LAID):

- a) è titolare, associato o usufruttuario di imprese;
- b) tiene uno stabilimento d'impresa; o
- c) è proprietario di fondi o ha su di essi diritti di godimento reali o diritti di godimento personali a questi economicamente assimilabili.

In questo caso si tratta di un'appartenenza economica sul territorio svizzero e il contribuente è imponibile su questi elementi:

- ordinariamente per le fattispecie sopra indicate (lett. a-c) e previste dagli artt. 4 cpv. 1 LIFD, 3 cpv. 1 LT-TI e 4 cpv. 1 LAID. In questi casi, ai fini dell'imposta sul reddito e sulla sostanza questi elementi vengono assoggettati all'imposta con riserva di progressione dell'aliquota mondiale (artt. 7 cpv. 1 LIFD e 6 cpv. 1 LT-TI);

²⁰⁵ Si pensi in particolare ai lavoratori pendolari (in particolare i frontalieri) e quelli che rimangono soltanto durante la settimana (residenti settimanali), i quali rientrano nella categoria delle persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera ai fini dell'imposta alla fonte (VORPE, Imposizione secondo il dispendio, nota 11, p. 716).

²⁰⁶ LOCHER, Introduzione, p. 27. Secondo il Tribunale cantonale di Lucerna, premesso che vanno considerate tutte le circostanze del caso, il limite si situa in un giorno per settimana o in un fine settimana per mese (Kantonsgericht Luzern, B 11.2 Nr. 13, del 26 settembre 2018 consid. 3.2.1).

- alla fonte per le fattispecie indicate agli artt. 5 cpv. 1 LIFD, 4 cpv. 1 LT-TI e 4 cpv. 2 LAID²⁰⁷.

2.7.1.4.6. Essere assoggettati illimitatamente per la prima volta in Svizzera

Le persone straniere che acquisiscono per la prima volta domicilio o dimora fiscale nel Cantone ai fini delle imposte cantonale e comunali, rispettivamente in Svizzera ai fini dell'imposta federale diretta, hanno diritto alla tassazione globale avendo instaurato un legame di tipo personale con la Svizzera sulla base di un assoggettamento illimitato alle imposte dirette²⁰⁸.

L'assoggettamento illimitato comincia il giorno in cui è dato domicilio o dimora fiscale all'interno del territorio svizzero (artt. 8 cpv. 1 LIFD e 7 cpv. 1 LT-TI).

La data di annuncio dell'arrivo presso il controllo degli abitanti costituisce soltanto un indizio e non è, quindi, determinante²⁰⁹. Per contro, decisivi sono i presupposti soggettivi e oggettivi che configurano la creazione di un domicilio fiscale²¹⁰.

Per quanto attiene alla dimora fiscale, superate le soglie minime di novanta giorni, l'assoggettamento inizia retroattivamente al primo giorno in cui è iniziata la dimora (artt. 8 cpv. 1 LIFD e 7 cpv. 1 LT-TI)²¹¹.

Esempio: il signor X soggiorna nel proprio chalet del Comune di Gstaad nel Canton Berna per più di tre mesi nel 2019. In questo caso il prelievo dell'imposta sul dispendio avviene *pro-rata temporis* sulla base del soggiorno a Gstaad. Resta riservata l'applicazione della CDI tra la Svizzera e lo Stato di residenza del signor X per evitare una doppia imposizione²¹².

La durata del soggiorno che precede il periodo fiscale è computata per il calcolo del termine. Inoltre, i periodi di dimora fiscale in diversi luoghi vengono sommati e un'assenza temporanea dal Paese non viene considerata quale interruzione della dimora fiscale²¹³.

²⁰⁷ Le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza economica: (a) se esercitano un'attività lucrativa nel Cantone; (b) in quanto membri dell'amministrazione o della direzione di persone giuridiche con sede o stabilimento d'impresa nel Cantone, ricevono *tantièmes*, gettoni di presenza, indennità fisse, partecipazioni di collaboratore o analoghe remunerazioni; (c) sono titolari o usufruttuarie di crediti garantiti da pegno immobiliare o manuale su fondi siti nel Cantone; (d) ricevono pensioni, assegni di quiescenza o altre prestazioni da un datore di lavoro o da un istituto di previdenza con sede nel Cantone in virtù di un precedente rapporto di lavoro di diritto pubblico; (e) ricevono prestazioni da istituzioni di diritto privato svizzere di previdenza professionale o da forme riconosciute di previdenza individuale vincolata; (f) ricevono un salario o altre remunerazioni da un datore di lavoro con sede o stabilimento d'impresa nel Cantone a motivo della loro attività nel traffico internazionale a bordo di navi o battelli, di un aeromobile o di un veicolo da trasporto stradale; fa eccezione l'imposizione dei marittimi per il lavoro a bordo di una nave d'alto mare; (g) fungono da intermediari in operazioni riguardanti immobili siti nel Cantone.

²⁰⁸ VORPE, Imposizione secondo il dispendio, p. 716; cfr. AFC, Circolare n. 44, cifra 2.5.

²⁰⁹ PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 6 *ad art.* 8 LIFD.

²¹⁰ Cfr., *supra*, cap. 2.7.1.4.3.

²¹¹ PASCHOUD/DE VRIES REILINGH, N 23 e 27 *ad art.* 3 LIFD, N 9 *ad art.* 8 LIFD.

²¹² KÄSTLI/TEUSCHER, Berner Kommentar, N 16 *ad art.* 16 LT-BE.

²¹³ AFC, Circolare n. 44, cifra 2.5.

Sulla base di queste considerazioni, il diritto alla tassazione globale nasce, dunque, con l'inizio dell'assoggettamento illimitato, vale a dire con la costituzione di un domicilio o di una dimora fiscale nel Cantone, rispettivamente in Svizzera. Allo stesso tempo, questo diritto si estingue quando non sono più dati i presupposti di un domicilio o di una dimora fiscale nel Cantone, rispettivamente in Svizzera²¹⁴. Un'appartenenza economica data da un assoggettamento limitato nel Cantone, rispettivamente in Svizzera, non consente al contribuente di essere tassato in funzione del suo dispendio²¹⁵.

2.7.1.4.7. L'interruzione di almeno dieci anni dalla Svizzera

Il diritto all'imposizione secondo il dispendio può essere concesso soltanto alle persone straniere che, nei dieci anni che precedono l'arrivo in Svizzera, non hanno avuto né un domicilio né una dimora fiscale nel Paese. La nozione di "*interruzione di almeno dieci anni*" deve, quindi, essere interpretata come un'assenza di un assoggettamento illimitato in Svizzera nel corso dei dieci periodi fiscali precedenti l'arrivo in Svizzera²¹⁶.

I dieci anni si devono calcolare tenendo conto del tempo trascorso tra la fine dell'ultimo assoggettamento illimitato in Svizzera e l'inizio del nuovo assoggettamento, e non riferirsi invece al numero di periodi fiscali interi (*i.e.* anno civile ai sensi degli artt. 40 cpv. 1 LIFD, 50 cpv. 2 LT-TI e 15 cpv. 1 LAID) senza assoggettamento illimitato²¹⁷.

Si presuppone ad ogni modo che l'interruzione di almeno dieci anni corrisponda ad un'assenza temporale consecutiva dalla Svizzera. Lo scopo di questa disposizione è quello di evitare che una persona domiciliata in Svizzera e che esercita un'attività lucrativa possa beneficiare, nel momento in cui cessa la sua attività, dell'imposizione secondo il dispendio²¹⁸. Inoltre, si è voluto evitare che una persona che vive e lavora in Svizzera si trasferisca per un breve periodo all'estero e, ritornando in Svizzera, chieda di essere imposta con la tassazione sul dispendio²¹⁹.

Secondo la Circolare n. 44 dell'AFC, la persona che prima della sua partenza dalla Svizzera era tassata secondo il dispendio e che rientra in Svizzera dopo un'assenza inferiore ai dieci anni, può essere tassata nuovamente secondo il dispendio, nonostante il termine di dieci anni summenzionato²²⁰. Per evitare abusi, il Consiglio di Stato del Canton Ticino aveva proposto invano, in sede di consultazione relativa alla modifica della circolare federale, di obbligare il contribuente, quando richiede un permesso di assenza

²¹⁴ LÜTHI, p. 76; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 19 s. *ad art.* 3 LIFD.

²¹⁵ CARLSSON, p. 9; KÄSTLI/TEUSCHER, Berner Kommentar, N 16 *ad art.* 16 LT-BE; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 16 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 16 *ad art.* 6 LAID.

²¹⁶ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 27 *ad art.* 14 LIFD.

²¹⁷ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 27 *ad art.* 14 LIFD.

²¹⁸ KENEL, Imposition d'après la dépense, p. 62.

²¹⁹ DELL'ERA, p. 13.

²²⁰ AFC, Circolare n. 44, cifra 2.3. La prassi dell'AFC segue quella già in uso in alcuni Cantoni, come ad esempio nel Canton Berna (CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON BERNA, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 14; KÄSTLI/TEUSCHER, Berner Kommentar, N 65 *ad art.* 16 LT-BE).

dalla Svizzera, di informare l'autorità fiscale della sua partenza per l'estero e, soprattutto, della sua volontà di (ri)tornare in Svizzera continuando ad usufruire dell'imposizione secondo il dispendio dopo alcuni anni. Parimenti, il contribuente avrebbe dovuto indicare i motivi dell'uscita dalla Svizzera per pochi anni²²¹. Secondo la prassi seguita dal Canton Ticino, il contesto prima della partenza deve essere, quindi, plausibile e discusso con anticipo con l'autorità fiscale, al fine di poter continuare ad essere tassato ancora in base al dispendio, nonostante l'assenza dalla Svizzera di una durata inferiore ai dieci anni²²².

La prassi dell'AFC, di fatto favorevole nei confronti dei contribuenti tassati sul dispendio, è controversa e, ad avviso di chi scrive, contraria al tenore letterale degli artt. 14 cpv. 1 lett. b LIFD, 13 cpv. 1 lett. b LT-TI e 6 cpv. 1 lett. b LAID, che presuppongono un'interruzione di almeno dieci anni dall'ultima presa di domicilio o dimora fiscale in Svizzera²²³. Ad ogni modo, si consiglia al contribuente che decidesse di partire per l'estero con l'intenzione di ritornare in Svizzera e di richiedere nuovamente la tassazione secondo il dispendio, di assicurarsi che l'autorità fiscale del Cantone condivida la presa di posizione dell'AFC²²⁴.

Inoltre, la Circolare n. 44 dell'AFC precisa che i diplomatici, i funzionari consolari e quelli di organizzazioni internazionali che avevano il loro domicilio o la dimora fiscale in Svizzera e vi restano anche dopo il loro pensionamento, non possono invocare il diritto all'imposizione secondo il dispendio, a meno che non si tratti di un primo assoggettamento, ciò che però non può essere evidentemente il caso, oppure quando essi ritornano in Svizzera dopo un'interruzione di almeno dieci anni, pur considerando che il reddito da loro conseguito con l'attività lucrativa svolta in Svizzera era esente dalle imposte dirette federale, cantonali e comunali sulla base di trattati internazionali²²⁵, rispettivamente in conformità dell'art. 2 cpv. 2 della Legge federale sui privilegi, le immunità e le facilitazioni, nonché sugli aiuti finanziari accordati dalla Svizzera quale Stato ospite (LSO), del 22 giugno 2007²²⁶. Questa soluzione è da ritenersi corretta, considerando che non è solo l'esercizio di un'attività lucrativa in Svizzera che permette di giungere a questa conclusione, ma anche il fatto che questa attività lucrativa viene esercitata quando il contribuente è assoggettato illimitatamente alle imposte in Svizzera²²⁷. Superato un termine di attesa di dieci anni fuori dalla Svizzera, la persona potrà richiedere di essere tassata secondo il dispendio²²⁸.

Quando il contribuente è stato in passato assoggettato illimitatamente alle imposte in virtù della nozione di diritto interno di dimora fiscale (*i.e.* soggiorno in Svizzera per almeno novanta giorni senza interruzioni

²²¹ CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON TICINO, Consultazione concernente la nuova circolare AFC, p. 2.

²²² MACCHI, Prassi ticinese, p. 173.

²²³ VORPE, Imposizione secondo il dispendio, p. 716.

²²⁴ KENEL, Imposition d'après la dépense en Suisse, p. 492.

²²⁵ AFC, Circolare n. 44, cifra 2.3; LOCHER, Kommentar DBG, N 8 ad art. 14 LIFD con riferimento alla DTF del 15 settembre 1961 in causa W. R. = ASA 30, p. 366.

²²⁶ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 25 ad art. 14 LIFD.

²²⁷ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 25 ad art. 14 LIFD.

²²⁸ LOCHER, Kommentar DBG, N 8 ad art. 14 LIFD.

apprezzabili), ci si pone la questione a sapere se l'esistenza di un tale soggiorno nel corso dei dieci anni precedenti possa escludere il diritto all'imposizione secondo il dispendio, nell'evenienza in cui questo soggiorno non abbia concretamente creato un'appartenenza personale in Svizzera per effetto dell'applicazione di una CDI (art. 4 del Modello di Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio redatto dall'OCSE [M-OCSE]).

Esempio: il signor X, di nazionalità olandese, ha soggiornato per 100 giorni in Svizzera nel 2015 senza esercitare un'attività lucrativa. Si è, quindi, creato un presupposto per il suo assoggettamento illimitato alle imposte dirette. L'autorità olandese, dal canto suo, ha continuato a considerarlo fiscalmente residente nel suo territorio. Ne è un sorto un problema di doppia imposizione (conflitto residenza-residenza). L'art. 4 par. 2 della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Regno dei Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito (CDI CH-NL), del 26 febbraio 2010, identico all'art. 4 par. 2 M-OCSE, stabilisce dei criteri a cascata per dirimere la doppia imposizione. Il signor X risulta, quindi, imponibile fiscalmente nei Paesi Bassi. La Svizzera, nonostante il suo diritto interno preveda l'assoggettamento illimitato in virtù della dimora fiscale non potrà tassare il signor X per effetto dell'art. 4 par. 2 CDI CH-NL.

La dottrina si è espressa in questo caso negativamente²²⁹. Benché gli artt. 14 cpv. 1 LIFD, 13 cpv. 1 LT-TI e 6 cpv. 1 LAID si riferiscano espressamente all'assoggettamento illimitato conformemente agli artt. 3 LIFD, 2 LT-TI e 3 cpv. 1 LAID, senza menzionare la riserva prevista dalle CDI, di rango superiore al diritto interno, questa condizione ha senso soltanto se l'assoggettamento illimitato alle imposte secondo il diritto interno svizzero ha effettivamente potuto esplicare i suoi effetti sul contribuente interessato da un caso di doppia residenza fiscale. Non si configura, nei fatti, un assoggettamento illimitato in Svizzera, quando l'applicazione di una CDI permette di attribuire allo Stato estero la residenza fiscale in luogo di quella in Svizzera²³⁰. Lo stesso ragionamento vale *mutatis mutandis* quando il criterio dell'assoggettamento illimitato alle imposte in Svizzera è dato dal domicilio fiscale e la CDI applicabile designa l'altro Stato quale Stato di residenza²³¹.

2.7.1.4.8. La costituzione di un domicilio fittizio

Questa modalità privilegiata di tassazione dei contribuenti stranieri può certamente incentivare la costituzione di una residenza fittizia. Del resto, il "globalista" è per definizione un contribuente che non esercita attività lucrativa in Svizzera e come tale è meno integrato economicamente nel Paese e gode di una mobilità accresciuta²³².

La Circolare AFC n. 44, diversamente dalla vecchia Circolare AFC n. 9, non contiene più il passaggio secondo il quale la tassazione globale deve essere negata ai cittadini stranieri che cercano di

²²⁹ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 26 *ad* art. 14 LIFD.

²³⁰ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 26 *ad* art. 14 LIFD.

²³¹ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 26 *ad* art. 14 LIFD.

²³² PEDROLI, Novità giurisprudenziali 2020, p. 749; MATTEOTTI/WINGEIER, p. 532 s.

costituire in Svizzera un domicilio fiscale fittizio, con lo scopo di beneficiarie dei vantaggi previsti dalle CDI senza averne diritto. A queste persone si applicano le disposizioni del Decreto del Consiglio federale del 14 dicembre 1962 concernente i provvedimenti contro l'uso senza causa legittima delle convenzioni concluse dalla Confederazione per evitare le doppie imposizioni²³³. Nonostante questa differenza, l'AFC con la Circolare n. 44 si è riservata il diritto di applicare le disposizioni antiabuso delle CDI previste dal citato Decreto del Consiglio federale²³⁴. Per queste ragioni, si può affermare che la prassi dell'AFC non è stata cambiata in questi anni.

Merita tuttavia un cenno la recente decisione della Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino (CDT), del 4 luglio 2019, con la quale ha ammesso un assoggettamento alle imposte per appartenenza personale, in base al principio della buona fede, di un cittadino straniero che ha garantito alle autorità svizzere, nella procedura di rilascio di un permesso di soggiorno, di costituire un domicilio o una dimora fiscale in Svizzera, ma che poi, in seguito, ha sostenuto l'esatto contrario²³⁵. In casi simili, i giudici ticinesi ritengono che l'imposizione possa fondarsi anche su un domicilio fittizio, ritenendo legittima la decisione con cui l'autorità fiscale cantonale ha sottoposto a tassazione due coniugi italiani, che nel corso del 2015 hanno chiesto di poter beneficiare della tassazione sul dispendio e hanno ottenuto un permesso di dimora in Svizzera, ma che poi, l'anno successivo, hanno comunicato alle autorità fiscali di non avere effettivamente trasferito in Svizzera il centro dei loro interessi²³⁶. Nello stesso anno, i coniugi italiani avevano poi aderito alla procedura di *voluntary disclosure* prevista dalla normativa italiana. Per valutare la questione legata all'assoggettamento illimitato per appartenenza personale in Svizzera e nel Canton Ticino, i giudici ticinesi osservano che è necessario considerare il principio della buona fede (art. 5 cpv. 3 e art. 9 Cost.-CH), che, nell'ambito dei rapporti di diritto pubblico, esige un comportamento leale e degno di fede sia da parte dello Stato sia da parte del cittadino. Da un lato, tale principio implica, sia per lo Stato sia per il contribuente, il divieto di assumere un comportamento contraddittorio (*venire contra factum proprium*) e quello di abusare di un diritto (in particolare nell'ambito dell'elusione fiscale). Dall'altro lato, con riferimento solo all'agire dello Stato, il principio della buona fede protegge la fiducia riposta dall'individuo rispetto ad una ben determinata e concreta aspettativa²³⁷. In casi simili, le successive contestazioni dell'assoggettamento o della tassazione da parte dei coniugi italiani non possono, quindi, essere tutelate, in quanto contrastano con il principio della buona fede e con il divieto di assumere un comportamento contraddittorio che ne discende.

²³³ AFC, Circolare n. 9 (abrogata), cifra 1.1; cfr. anche DELL'ERA, p. 15.

²³⁴ AFC, Circolare n. 44, cifra 5.1.

²³⁵ Sentenze CDT n. 80.2018.160/161 del 4 luglio 2019.

²³⁶ Sentenze CDT n. 80.2018.160/161 del 4 luglio 2019 consid. 3.5.

²³⁷ Sentenze CDT n. 80.2018.160/161 del 4 luglio 2019 consid. 3.6.

Per i giudici è, inoltre, escluso che fra gli scopi della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (CDI CH-ITA), del 9 marzo 1976, rientri anche quello di favorire l'acquisto di una residenza fittizia, da parte di un contribuente che sta valutando se gli convenga avvalersi di un'amnistia fiscale prevista dallo Stato in cui risiede, per far emergere importanti capitali non dichiarati. Queste considerazioni trovano il loro fondamento nella giurisprudenza del Tribunale federale, il quale già nel 2005 ne ha ricavato, proprio dall'interpretazione della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, del 23 maggio 1969, una clausola generale che vieta l'utilizzazione abusiva del diritto convenzionale, anche in assenza di ogni disposizione esplicita a tale riguardo²³⁸. L'Alta Corte afferma fra l'altro che è vietato utilizzare un istituto giuridico per un fine che questo istituto non ha lo scopo di tutelare²³⁹.

2.7.1.5. *I requisiti per ottenere il permesso di dimora*

2.7.1.5.1. In generale

Qualora un cittadino straniero decida di trasferirsi in Svizzera per essere tassato secondo il dispendio, si deve procedere in parallelo con una richiesta di autorizzazione di soggiorno: una all'ufficio cantonale della migrazione e l'altra all'autorità fiscale competente, al fine di dimostrare che egli adempie le condizioni per ottenere il diritto alla tassazione globale²⁴⁰; in altri Cantoni, invece, le autorità incaricate del rilascio del permesso di soggiorno attendono, di regola, che l'autorità fiscale si sia già pronunciata prima di prendere una decisione in merito²⁴¹. È, quindi, necessario, per poter risiedere in Svizzera, farsi rilasciare un permesso dall'autorità competente.

Le condizioni richieste affinché i cittadini stranieri che non esercitano un'attività lucrativa possano ottenere il permesso di dimora dipendono dalla loro cittadinanza²⁴². Per i cittadini di uno Stato membro dell'Unione europea (UE) valgono le disposizioni contenute nell'Accordo tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra, sulla libera circolazione

²³⁸ Nella CDI CH-ITA si trovano disposizioni finalizzate alla prevenzione di abusi, ma si riferiscono alle persone giuridiche (art. 23 CDI-ITA) e ai rapporti fiduciari (art. 4 par. 5 CDI CH-ITA).

²³⁹ Sentenze CDT n. 80.2018.160/161 del 4 luglio 2019 consid. 4.3 con riferimento alla Sentenza TF n. 2A.239/2005 del 28 novembre 2005 consid. 3.4.3.

²⁴⁰ Questo è il caso ad esempio del Canton Ginevra (SCC-GE, 3. Comment bénéficiar de l'imposition selon la dépense).

²⁴¹ Questo è il caso ad esempio del Canton Ticino. Per quanto riguarda questo Cantone, le informazioni pratiche per richiedere il permesso di dimora all'Ufficio della migrazione sono disponibili al seguente link: <<https://www4.ti.ch/di/home-sp/sportello/soggiornare/soggiorno-senza-attivita-lucrativa/definizione>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021). Si veda in particolare il formulario "Dichiarazione e ricapitolazione dei redditi", necessario per ottenere un permesso per le persone straniere che in Svizzera non esercitano un'attività lucrativa, in: <https://m4.ti.ch/fileadmin/DI/DI_DI/SEZPOP/formulari/B/B_rilascio_Dichiarazione_e_ricapitolazione_dei_redditi.pdf> (pagina consultata il 15 febbraio 2021). Nella richiesta va allegato il modulo "Imposizione globale secondo il dispendio" già controfirmato dalle competenti autorità fiscali, in: <http://www.supsi.ch/fisco/dms/fisco/docs/publicazioni/Locandine/Modulo_entrata_globalista.pdf> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

²⁴² Il passo successivo al permesso di dimora (definito "permesso B") è quello di domicilio (definito "permesso C") che viene rilasciato sulla base degli artt. 34 LStrI; 60 e 62 OASA.

delle persone (AFC), del 21 giugno 1999, in vigore dal 1° gennaio 2002; per quanto riguarda i cittadini *extra*-UE, si applicano le disposizioni di diritto interno previste dalla Legge federale sugli stranieri e la loro integrazione (LStrI), del 16 dicembre 2005, e dall'Ordinanza sull'ammissione, il soggiorno e l'attività lucrativa (OASA), del 24 ottobre 2007.

L'ottenimento del permesso di dimora costituisce l'elemento formale che fa scattare la residenza fiscale in Svizzera e, dunque, l'assoggettamento illimitato alle imposte in Svizzera²⁴³.

2.7.1.5.2. Le regole applicabili ai cittadini UE

Secondo l'art. 24 cpv. 1 dell'Allegato I ALC, il cittadino di una Parte contraente che non esercita un'attività economica nello Stato in cui risiede e che non beneficia di un diritto di soggiorno in virtù di altre disposizioni dell'ALC, riceve una carta di soggiorno la cui validità ha una durata di almeno cinque anni, purché dimostri alle autorità nazionali competenti di disporre per sé e per i membri della propria famiglia²⁴⁴:

- a) di mezzi finanziari sufficienti, tali da non dover ricorrere all'assistenza sociale durante il soggiorno²⁴⁵;
- b) di un'assicurazione malattia che copra tutti i rischi²⁴⁶.

L'art. 3 cpv. 1 Allegato I ALC dispone che i membri della famiglia di un cittadino di una Parte contraente in possesso di una carta di soggiorno hanno anch'essi il diritto di stabilirsi in Svizzera (cd. ricongiungimento familiare). Vi rientrano il coniuge del richiedente, i suoi discendenti con età inferiore ai 21 anni oppure a carico²⁴⁷, i suoi ascendenti e quelli del coniuge che sono a suo carico²⁴⁸ (art. 3 cpv. 2 Allegato I ALC). Le persone poc'anzi menzionate possono beneficiare del ricongiungimento familiare anche se non possiedono la nazionalità di uno Stato membro dell'UE, ma quella di uno Stato terzo. Il Tribunale federale ha avuto modo di affermare, con sentenza del 16 novembre 2009, che il ricongiungimento familiare non presuppone un soggiorno precedente sul territorio di un altro Stato membro dell'UE. Impedire a cittadini di Stati terzi, familiari di un cittadino di uno Stato membro dell'UE o dell'Associazione europea di libero scambio (AELS), di stabilirsi con esso in Svizzera o di raggiungerlo per la sola ragione che la famiglia non ha soggiornato

²⁴³ CALCAGNO/INFRANCA, p. 273. Si veda anche la Sentenza CDT n. 80.2018.160/161 del 4 luglio 2019, consid. 3.4.

²⁴⁴ Sentenza CDT n. 80.2015.45 del 10 agosto 2017 consid. 2.3; STEINMANN, nota 1, p. 877.

²⁴⁵ L'art. 16 OLCP fornisce ulteriori informazioni sulla definizione di "mezzi finanziari" a disposizione del cittadino UE che richiede un permesso di dimora in Svizzera.

²⁴⁶ Ai sensi dell'art. 17 OLCP già dopo un periodo di due anni, le autorità competenti possono, se lo ritengono necessario, esigere il rinnovo del permesso di dimora UE/AELS per i soggiorni senza attività lucrativa.

²⁴⁷ In Svizzera una persona ottiene la maggiore età al compimento dei 18 anni (art. 14 CC). Di conseguenza, a partire da questa età la persona viene considerata come un contribuente. Nel caso di ricongiungimento familiare, il figlio con età pari o superiore ai 18 anni sarà tassato come un singolo contribuente.

²⁴⁸ Le autorità svizzere possono richiedere un documento rilasciato dall'autorità competente dello Stato d'origine o di provenienza, da cui risulti che la persona è a carico del soggetto richiedente che convive con esso in detto Stato (art. 3 cpv. 3 Allegato I ALC).

precedentemente sul territorio di uno Stato dell'UE o dell'AELS equivarrebbe, secondo il Tribunale federale, a dissuadere il beneficiario di tale diritto dall'usufruire della sua libertà di circolazione²⁴⁹.

Secondo l'art. 24 par. 6 Allegato I ALC le interruzioni di soggiorno che non superano sei mesi consecutivi e le assenze motivate dall'assolvimento di obblighi militari non infirmano la validità del permesso di soggiorno. *E contrario*, assenze superiori a sei mesi consecutivi dalla Svizzera costituiscono un'interruzione di soggiorno²⁵⁰.

Sebbene l'ALC non escluda l'applicazione di regole di procedura nazionali complementari riguardo al rilascio o al rinnovo di autorizzazioni di soggiorno, queste autorizzazioni non hanno di principio carattere costitutivo, bensì dichiarativo. Dette regole hanno lo scopo di constatare il sussistere delle condizioni di libera circolazione, permettendo di precisare e di adattare anche i documenti di legittimazione in caso di cambiamenti, ma la loro semplice violazione non può avere come conseguenza il diniego o la decadenza del diritto al soggiorno²⁵¹.

2.7.1.5.3. Le regole applicabili ai cittadini *extra*-UE

Con riferimento ai cittadini *extra*-UE, si applicano le disposizioni previste dal diritto interno svizzero ed esistono due tipologie di autorizzazioni per ottenere un permesso per risiedere in Svizzera:

- 1) se la persona ha più di 55 anni ed intrattiene dei legami personali particolari con la Svizzera, può ottenere un'autorizzazione di soggiorno come "redditiere";
- 2) se ciò non fosse il caso, la persona deve richiedere un permesso di soggiorno dimostrando l'esistenza di un interesse pubblico superiore²⁵².

Diversamente dai cittadini di uno Stato membro dell'UE, i cittadini *extra*-UE non hanno alcun diritto all'ottenimento del permesso di soggiorno in Svizzera, benché siano soddisfatti i requisiti necessari. Infatti, le autorità svizzere mantengono un margine di apprezzamento nell'accordare o respingere una richiesta volta all'ottenimento del permesso di soggiorno²⁵³.

Nel primo caso, gli artt. 28 LStrl e 25 OASA disciplinano il caso dei "redditieri". Le condizioni cumulative che devono essere soddisfatte per ottenere il permesso di dimora sono le seguenti²⁵⁴:

- a) avere un'età minima di 55 anni;

²⁴⁹ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 50 con riferimento alla Sentenza TF n. 2C_196/2009 del 16 novembre 2009.

²⁵⁰ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 51; KENEL, *Séjour en Suisse*, p. 29, con riferimento alla Sentenza del Tribunale cantonale vodorese PE.2009.0395 del 29 settembre 2009.

²⁵¹ Sentenza TF n. 2C_607/2013 del 27 novembre 2013 consid. 3.2.

²⁵² KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 52; KENEL, *Séjour en Suisse*, p. 28.

²⁵³ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 52.

²⁵⁴ SEM, Istruzioni LStrl, cifra 5.3, pp. 80-81; KENEL, *Délocalisation et investimentes*, pp. 52-53; KENEL, *Séjour en Suisse*, p. 28; cfr. anche CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sulla LStrl, p. 3402.

- b) possedere legami personali particolari con la Svizzera. Ciò è il caso, segnatamente, quando il cittadino straniero: (i) ha avuto precedenti soggiorni in Svizzera di una certa durata (per vacanze, formazione o attività lucrativa); (ii) intrattiene dei legami stretti con parenti prossimi in Svizzera (genitori, figli, nipoti o fratelli); (iii) ha origini svizzere. Per contro, il possesso di una proprietà o l'esistenza di legami commerciali con il nostro Paese non sono determinanti. Sebbene nell'art. 25 cpv. 2 OASA i legami personali particolari con la Svizzera siano descritti come dei legami stretti con parenti prossimi in Svizzera, il Tribunale amministrativo federale ha statuito che alla luce della genesi dell'art. 28 LStrl i legami personali particolari devono sussistere anche con la Svizzera e non soltanto con parenti in Svizzera. Devono pertanto esistere legami propri, indipendenti dai parenti, di tipo culturale o personale²⁵⁵. Sono quindi intesi, ad esempio, i legami con collettività locali, la partecipazione a manifestazioni culturali o contatti diretti con la popolazione indigena;
- c) non esercitare un'attività lucrativa, né in Svizzera né all'estero, ad eccezione della gestione del proprio patrimonio;
- d) trasferire il centro dei propri interessi vitali in Svizzera;
- e) disporre dei mezzi finanziari necessari. Si presume che il "redditiere" disponga dei mezzi finanziari necessari quando superano l'importo che autorizza uno svizzero ed eventualmente i suoi familiari a percepire prestazioni complementari. Tali mezzi devono essere disponibili fino al termine della sua vita (rendite, capitali). Ciò consente, infatti, di considerare trascurabile il rischio di dipendenza dall'assistenza sociale.

Il rilascio del permesso di dimora sottostà all'approvazione della Segreteria di Stato della migrazione (SEM)²⁵⁶.

Nel caso in cui la persona straniera non adempia i requisiti necessari per ottenere un permesso di dimora quale "redditiere", essa può invocare una deroga alle condizioni di ammissione sulla base di "*importanti interessi pubblici*" (artt. 30 cpv. 1 lett. b LStrl e 32 OASA). I requisiti necessari per ottenere un permesso di dimora non sono dati quando la persona straniera: (i) ha un'età inferiore ai 55 anni, (ii) non intrattiene legami sufficientemente stretti con la Svizzera o desidera continuare ad esercitare un'attività lucrativa all'estero²⁵⁷.

L'espressione "*importanti interessi pubblici*" costituisce una nozione giuridica indeterminata²⁵⁸. Il Cantone può rilasciare il permesso di dimora allo straniero che può far valere aspetti culturali significativi, ragioni politiche di rilievo o notevoli interessi fiscali oppure la necessità del soggiorno temporaneo nel quadro di

²⁵⁵ Sentenze TAF C-6349/2010 del 14 gennaio 2013; C-797/2011 del 14 settembre 2012.

²⁵⁶ SEM, Istruzioni LStrl, cifra 5.3, p. 80.

²⁵⁷ KENEL, *Délocalisation et investissements*, p. 53; KENEL, *Séjour en Suisse*, p. 28.

²⁵⁸ SEM, Istruzioni LStrl, cifra 5.5, p. 87.

una procedura amministrativa. Lo straniero deve comunque dimostrare la sua intenzione di trasferire il centro dei propri interessi vitali in Svizzera e soggiornarvi in maniera preponderante²⁵⁹.

Nel contesto dell'ammissione per notevoli interessi fiscali cantonali (art. 32 cpv. 1 lett. c OASA) è possibile esercitare un'eventuale attività lucrativa esclusivamente all'estero (art. 32 cpv. 2 OASA). È fatta salva l'amministrazione del proprio patrimonio²⁶⁰.

Una persona straniera, che non esercita attività lucrativa in Svizzera e che è cittadina di uno Stato non membro dell'UE o dell'AELS, può dunque essere ammessa in Svizzera, unicamente se sussistono notevoli interessi fiscali cantonali. Nell'ordinanza federale manca una disposizione che concretizzi il significato di "*notevoli interessi fiscali cantonali*". Anche l'importo finanziario non è definito²⁶¹. Alla luce di ciò, le autorità fiscali cantonali dispongono di un ampio margine di apprezzamento e applicano dei dispendi minimi differenti²⁶². Per prassi, il Canton Ticino riconosce un importante interesse fiscale quando il dispendio minimo imponibile ammonta almeno a fr. 750'000 ai fini dell'imposta sul reddito; mentre il dispendio minimo ai fini dell'imposta sulla sostanza deve essere pari almeno a 3,75 mio. di fr.²⁶³. Si rileva che questi importi non sono stati codificati né nella legge tributaria, né tantomeno in un atto emanato dall'esecutivo e costituiscono una prassi dell'autorità fiscale cantonale. Per questo motivo, questi valori sono difficilmente compatibili con il principio costituzionale della riserva di legge (o della legalità) stabilito all'art. 127 cpv. 1 Cost.-CH, secondo il quale il legislatore fiscale deve prevedere in una legge in senso formale le disposizioni concernenti i soggetti, l'oggetto e le basi di calcolo (comprese le aliquote).

Al momento del rilascio del permesso di dimora, le persone seguenti possono beneficiare del ricongiungimento familiare (art. 44 cpv. 1 LStrl):

- il coniuge, e
- i figli non coniugati e di età inferiore ai 18 anni.

Inoltre, vi sono ulteriori condizioni che devono essere riunite da queste persone (art. 44 cpv. 2 LStrl):

- coabitare con la persona che ha ottenuto il permesso di dimora;
- disporre di un'abitazione conforme ai loro bisogni²⁶⁴;
- non dipendere dall'aiuto sociale;

²⁵⁹ SEM, Istruzioni LStrl, cifra 5.5, p. 87; CAVELTI, p. 148 s.

²⁶⁰ SEM, Istruzioni LStrl, cifra 5.5, p. 87.

²⁶¹ CAVELTI, p. 149.

²⁶² KENEL, *Imposition d'après la dépense*, pp. 62 e 64; KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 503. Ad esempio il Canton Friburgo applica un dispendio minimo di fr. 500'000 (SCC-FR, cifra 7.1.1, p. 3).

²⁶³ MACCHI, *Prassi ticinese*, p. 174.

²⁶⁴ L'esigenza della coabitazione non è applicabile se possono essere invocati gravi e comprensibili motivi professionali o familiari che giustificano il mantenimento di due domicili separati e se la comunità familiare continua a sussistere (artt. 49 LStrl e 76 OASA; SEM, Istruzioni LStrl, cifra 6.1.4, p. 107).

- essere in grado di comunicare nella lingua nazionale parlata nel luogo di residenza; non ricevere prestazioni complementari annue ai sensi della LPC né riceverne in seguito al ricongiungimento familiare.

Il diritto al ricongiungimento familiare deve essere fatto valere entro cinque anni. Per i figli con più di 12 anni il termine si riduce a 12 mesi (artt. 47 LStrl e 73 cpv. 1 OASA). Superati questi termini, il ricongiungimento familiare può essere autorizzato soltanto in presenza di gravi ragioni familiari (art. 47 cpv. 4 LStrl, artt. 73 e 75 OASA)²⁶⁵.

2.7.1.6. *Il divieto di esercitare un'attività lucrativa in Svizzera*

2.7.1.6.1. Principio generale

Il testo degli artt. 14 cpv. 1 lett. c LIFD, 13 cpv. 1 lett. c LT-TI e 6 cpv. 1 lett. c LAID menziona che il contribuente non può esercitare “*un'attività lucrativa in Svizzera*”, sia essa svolta a titolo principale oppure accessorio²⁶⁶, a titolo di dipendente (redditi provenienti da un rapporto di lavoro retto dal diritto privato o pubblico, compresi i proventi accessori) oppure di indipendente (redditi provenienti dall'esercizio di un'impresa, commerciale, industriale, artigianale, agricola o forestale, da una libera professione e da ogni altra attività lucrativa indipendente)²⁶⁷, conseguendo un reddito imponibile in Svizzera ai sensi degli artt. 16 e 17 LT-TI e 7 cpv. 1 LAID (per le imposte cantonali e comunali), rispettivamente ai sensi degli artt. 17 e 18 LIFD (per l'imposta federale diretta)²⁶⁸.

Questa definizione comprende due elementi essenziali: da un lato, l'attività deve generare un reddito (in opposizione, ad esempio, ad un'attività benevola o caritatevole), dall'altro, il reddito deve provenire da un'attività lucrativa²⁶⁹. *E contrario*, ciò implica che il contribuente può realizzare altre tipologie di reddito imponibile previste dalla legge senza perdere il diritto alla tassazione globale²⁷⁰.

L'AFC, con la Circolare n. 44, fornisce a sua volta una definizione di esercizio di un'attività lucrativa²⁷¹: “[e]sercita un'attività lucrativa che esclude un'imposizione secondo il dispendio chiunque pratici in

²⁶⁵ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 55.

²⁶⁶ Sentenza TF del 15 maggio 2000, in: ASA 70, p. 575 = RDAF 2002, p. 114 = StE 2001 B 29.1 n. 6, consid. 2a; DTF 87 I 376 consid. 1 = ASA 30, p. 366; ARTER, p. 161; KÄSTLI/TEUSCHER, *Berner Kommentar*, N 19 *ad art.* 16 LT-BE; LOCHER, *Kommentar DBG*, N 15 *ad art.* 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar*, N 12 *ad art.* 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Zürcher Kommentar*, N 12 *ad art.* 13 LT-ZH; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar DBG*, N 21 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar StHG*, N 21 *ad art.* 6 LAID.

²⁶⁷ ARTER, p. 161; ATHANAS/GIGLIO, *Aargauer Kommentar*, N 2 *ad §* 24 LT-AG; GLAUSER/EPITAUX, p. 627; HAINAUT/BONNY/GRETER, p. 1013; KENEL, *Imposition d'après la dépense*, p. 62; MARAIA, *Commentaire romand 2^a ed.*, N 32 *ad art.* 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar*, N 12 *ad art.* 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Zürcher Kommentar*, N 12 *ad art.* 13 LT-ZH.

²⁶⁸ La mozione n. 20.421, Permettere l'esercizio di un'attività lucrativa ai globalisti, depositata dall'on. Marco Chiesa il 5 maggio 2020, chiede al Consiglio federale di eliminare dall'art. 14 LIFD e dall'art. 6 LAID il divieto di esercitare un'attività lucrativa in Svizzera per i globalisti, al fine di rendere questo istituto più interessante a livello internazionale.

²⁶⁹ GLAUSER/EPITAUX, p. 627.

²⁷⁰ GLAUSER/EPITAUX, p. 629.

²⁷¹ AFC, Circolare n. 44, cifra 2.3.

Svizzera una qualsiasi professione principale o accessoria conseguendo, in Svizzera o all'estero, dei proventi".

In linea generale, conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale²⁷², si può affermare che esercitare un'attività lucrativa dipendente in Svizzera per conto di una società straniera o svizzera ed esercitare un'attività lucrativa indipendente sul suolo svizzero (cd. "principio del luogo del lavoro", "principio territoriale" o "criterio geografico") preclude il diritto alla tassazione globale²⁷³.

Decisivo è, quindi, il luogo fisico sul quale viene personalmente esercitata l'attività lucrativa, vale a dire il luogo laddove il contribuente esercita un'attività lucrativa, a prescindere sia dal fatto che tale attività sia in rapporto diretto o meno con l'economia svizzera²⁷⁴, sia dal luogo da dove provengano i redditi (Svizzera o estero, conformemente al principio della fonte del reddito)²⁷⁵.

Per non svolgere un'attività lucrativa in Svizzera, il contribuente deve esercitare un'attività per la quale è richiesta la presenza fisica al di fuori dei confini nazionali²⁷⁶.

Affinché si possa escludere l'imposizione secondo il dispendio, l'attività esercitata in Svizzera deve rivestire una certa intensità²⁷⁷. In questo senso, una telefonata commerciale dal domicilio svizzero non è sufficiente per qualificare un'attività lucrativa in Svizzera²⁷⁸.

Più difficili da apprezzare sono i casi in cui le persone nell'esercizio della loro attività lucrativa fanno uso dei mezzi di comunicazione digitali, che permettono di evitare fisicamente lo svolgimento di talune attività al luogo in cui ha sede il datore di lavoro, restando alla propria abitazione (si pensi già solo ai casi di telelavoro, videoconferenze, invio e lettura della posta elettronica). Per queste casistiche, se rimangono delle attività occasionali, l'imposizione secondo il dispendio dovrebbe continuare ad essere accordata; diversamente dovrebbe essere negata se, in base al tipo di attività lucrativa, è presumibile che una parte significativa del lavoro possa essere svolta da casa²⁷⁹.

²⁷² Sentenza TF del 15 maggio 2000, in: ASA 70, p. 575 = RDAF 2002, p. 114 = StE 2001 B 29.1 n. 6; Sentenza TF del 15 settembre 1961 = ASA 30.

²⁷³ GLAUSER/EPITAUX, p. 630 s.; KENEL, *Délocalisation et investissements*, p. 66; KENEL, *Imposition d'après la dépense*, p. 62; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar*, N 10 e N 14 *ad art.* 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Zürcher Kommentar*, N 12 e 15 *ad art.* 13 LT-ZH; SIMONEK, p. 7 s.

²⁷⁴ Sentenza TF del 15 settembre 1961 = ASA 30, *consid.* 1b; ARTER, p. 162; BERNASCONI, *La tassazione globale*, p. 63 s.; GLAUSER/EPITAUX, p. 630; MARAIA, *Commentaire romand* 2^a ed., N 39 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar DBG*, N 19 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar StHG*, N 19 *ad art.* 6 LAID.

²⁷⁵ GLAUSER/EPITAUX, p. 631; LOCHER, *Kommentar DBG*, N 15 *ad art.* 14 LIFD.

²⁷⁶ Sentenza TF del 15 settembre 1961 = ASA 30. Cfr. anche ARTER, p. 162; CARLSSON, p. 11; KÄSTLI/TEUSCHER, *Berner Kommentar*, N 16 *ad art.* 16 LT-BE; SIMONEK, p. 11; STEINMANN, p. 878; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar DBG*, N 19 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar StHG*, N 19 *ad art.* 6 LAID.

²⁷⁷ GLAUSER/EPITAUX, p. 631.

²⁷⁸ Sentenza TF del 15 maggio 2000, in: ASA 70, p. 575 = RDAF 2002, p. 114 = StE 2001 B 29.1 n. 6, *consid.* 2b/aa.

²⁷⁹ GLAUSER/EPITAUX, p. 631; HAINAUT/SAUGY, p. 354; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar DBG*, N 22 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar StHG*, N 22 *ad art.* 6 LAID.

Non è neanche decisivo lo Stato nel quale si trova la sede del datore di lavoro o dove si esplicano gli effetti dell'attività lucrativa²⁸⁰. Ad esempio, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, un impiegato di una società con sede in Svizzera, che esercita la sua attività esclusivamente all'estero, mantiene il diritto essere tassato con la globale, a patto che tutte le condizioni soggettive siano riunite²⁸¹. Parimenti, il diritto alla tassazione globale deve pure essere concesso quando viene costituita una nuova società con sede in Svizzera, le cui attività vengono esercitate esclusivamente all'estero²⁸². Mal si comprende, quindi, la posizione dell'AFC che nelle sue istruzioni sul modo di compilare la dichiarazione d'imposta per l'imposizione secondo il dispendio del 2019 esclude il diritto alla tassazione forfettaria "se una persona è professionalmente attiva come impiegato o mandatario di una società con sede in Svizzera, anche quando tale attività si svolga, prevalentemente o esclusivamente, all'estero"²⁸³. Questa tesi, oltretutto non riportata nella Circolare n. 44, non è assolutamente condivisibile ed è contraria alla citata giurisprudenza del Tribunale federale, non soltanto perché un'attività lucrativa esercitata all'estero come amministratore di una società svizzera non pregiudica le condizioni per essere imposti secondo il dispendio, ma ugualmente perché spetta all'AFC dimostrare che la condizione dell'assenza dell'esercizio di un'attività lucrativa su suolo svizzero non sia realizzata²⁸⁴.

Nella procedura di consultazione che ha portato alla modifica dell'istituto dell'imposizione secondo il dispendio, il Consiglio di Stato del Canton Svitto aveva proprio chiesto di meglio specificare il significato di "non esercita attività lucrativa in Svizzera", in particolare la questione a sapere se gli impiegati o gli incaricati di una società con sede in Svizzera fossero da considerare come esercitanti un'attività lucrativa in Svizzera, anche quando l'attività viene svolta all'estero. Un'attività professionale in Svizzera senza una relazione diretta con l'economia svizzera e con redditi ritratti all'estero non dovrebbe, infatti, ostacolare, secondo l'autorità svizzera, l'imposizione secondo il dispendio²⁸⁵.

Di regola, si può ritenere che i redditi conseguiti all'estero per lavori esercitati all'estero sono compatibili e non pregiudicano il diritto del contribuente di essere tassato secondo il dispendio²⁸⁶. Restano riservate

²⁸⁰ ARTER, p. 162; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 11 ad art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 12a ad art. 13 LT-ZH; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 19 ad art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 19 ad art. 6 LAID.

²⁸¹ Sentenza TF del 15 maggio 2000, in: ASA 70, p. 575 = RDAF 2002, p. 114 = StE 2001 B 29.1 n. 6, consid. 2a; KENEL, Délocalisation et investimentes, p. 67; REICH, Steuerrecht, N 70 ad § 11; STEINMANN, p. 878.

²⁸² ARTER, p. 163; CARLSSON, p. 11.

²⁸³ AFC, Istruzioni per la compilazione della dichiarazione d'imposta 2019, p. 1.

²⁸⁴ GLAUSER/EPITAUX, p. 632; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 40 ad art. 14 LIFD; cfr. anche CARLSSON, p. 11; GRÜNINGER, p. 28.

²⁸⁵ DFF, Risultati procedura consultazione 2011, p. 9.

²⁸⁶ CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON TICINO, Consultazione concernente la nuova circolare AFC, p. 2. Secondo KENEL, alcuni Cantoni si mostrano piuttosto restrittivi in materia di esercizio di un'attività lucrativa all'estero e non accettano che una persona tassata sul dispendio occupi una funzione esecutiva in qualità di salariato all'estero. Questi Cantoni giustificano la loro posizione argomentando che l'interessato esercita tale attività unicamente all'estero e che, di conseguenza, il suo domicilio fiscale in Svizzera è fittizio oppure che una parte della sua attività viene esercitata sul suolo svizzero (KENEL, Imposition d'après la dépense en Suisse, p. 493). Cfr. anche RICHNER, p. 8.

le casistiche per le quali viene a configurarsi l'esistenza di uno stabilimento d'impresa su suolo svizzero oppure si è in presenza di un'amministrazione effettiva in Svizzera da parte di una società con sede all'estero, nel caso in cui la persona fisica è attiva professionalmente e fisicamente in Svizzera per conto di una società estera e, sul territorio, vengono prese delle decisioni di particolare importanza per l'impresa²⁸⁷. Il luogo dell'amministrazione effettiva si trova dove la persona giuridica ha il suo centro economico, rispettivamente dove la sua gestione viene realmente svolta, compiendo quegli atti che mirano al perseguimento dello scopo sociale²⁸⁸.

Infine, il contribuente tassato secondo il dispendio ha il diritto di poter fare degli investimenti in Svizzera o all'estero, che possono anche essere remunerati, ad esempio sotto forma di interessi, dividendi o plusvalenze. Tuttavia, se il contribuente investe in società svizzere o in immobili siti in Svizzera, il valore delle partecipazioni e dell'immobile, nonché i relativi redditi, dovranno essere dichiarati nel calcolo di controllo²⁸⁹.

Resta riservata la possibilità per il contribuente di essere qualificato da parte dell'autorità fiscale come un (quasi) "commerciante professionale" di titoli o di immobili. In tal caso, esiste il rischio concreto di perdere il diritto all'imposizione secondo il dispendio, in quanto secondo il punto di vista dell'autorità fiscale il contribuente esercita un'attività lucrativa indipendente a carattere accessorio²⁹⁰. Il divieto all'imposizione secondo il dispendio viene, infatti, esteso a chiunque eserciti un'attività lucrativa accessoria come un commerciante di titoli o di immobili²⁹¹. In tal caso non sussiste alcuna pretesa all'ottenimento della tassazione globale.

2.7.1.6.2. Il caso particolare del commercio professionale di titoli

Ci si pone qui il quesito a sapere quando la gestione del proprio patrimonio privato in Svizzera viene qualificata come un'attività lucrativa indipendente (a carattere accessorio), che esclude di conseguenza la possibilità di essere tassati secondo il dispendio. La Circolare AFC n. 44 non contiene alcun chiarimento sulla nozione di attività lucrativa indipendente²⁹². Secondo la dottrina maggioritaria e la giurisprudenza del Tribunale federale sono state sviluppate alcune caratteristiche che permettono di fornire una definizione di attività lucrativa indipendente: sono considerate indipendenti le persone fisiche che

²⁸⁷ ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 19 ad art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 19 ad art. 6 LAID.

²⁸⁸ Si veda *ex multis* Sentenza TF n. 2C_373/2018 del 31 gennaio 2019 consid. 4.2. Queste considerazioni del Tribunale federale riguardano un caso di doppia imposizione intercantonale. Tuttavia, la giurisprudenza trova applicazione anche nei rapporti internazionali, a meno che la CDI disponga altrimenti (cfr. artt. 6 cpv. 3, primo periodo LIFD e 5 cpv. 3, primo periodo LT-TI).

²⁸⁹ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, pp. 67-68; KENEL, *Imposition d'après la dépense*, p. 62; KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 493. Per il calcolo di controllo: cfr., *infra*, cap. 2.7.4.

²⁹⁰ Cfr., *infra*, cap. 2.7.1.6.2.

²⁹¹ LOCHER, Kommentar DBG, N 15 ad art. 14 LIFD, con riferimento alla Sentenza TF dell'8 gennaio 1987 nella causa M.E. = ASA 58, p. 367 consid. 4.

²⁹² HAINAUT/BONNY/GRETER, p. 1014.

partecipano alla vita economica impiegando lavoro e capitale in un'organizzazione liberamente scelta, assumendone interamente i rischi, in modo durevole, pianificato nonché riconoscibile dall'esterno e a scopo lucrativo²⁹³. Gli indicatori sono ad esempio l'occupazione di personale, l'entità degli investimenti, la clientela diversificata e mutevole e l'esistenza di locali commerciali propri²⁹⁴.

Secondo gli artt. 18 cpv. 1 LIFD e 17 cpv. 1 LT-TI sono imponibili tutti i proventi dall'esercizio di un'impresa commerciale, industriale, artigianale, agricola o forestale, da una libera professione e da ogni altra attività lucrativa indipendente.

Pronunciandosi sulla portata di questa norma, nonostante i dubbi sollevati dalla giurisprudenza cantonale e dalla dottrina, il Tribunale federale ha confermato, con una sentenza di principio dell'8 gennaio 1999, l'imponibilità degli utili provenienti dal commercio professionale di beni, in particolare immobili e titoli²⁹⁵.

Per il legislatore, secondo quanto osserva il Tribunale federale, anche gli utili in capitale, benché gli artt. 16 cpv. 3 LIFD e 15 cpv. 3 LT-TI ne stabiliscano espressamente l'esenzione se provenienti dalla sostanza mobiliare e immobiliare privata per l'imposta federale diretta, rispettivamente dalla sostanza mobiliare privata per l'imposta cantonale²⁹⁶, sono considerati imponibili se riconducibili ad un'attività che oltrepassa la mera amministrazione della sostanza privata, rappresentando, di conseguenza, un reddito da attività lucrativa indipendente, anche in assenza di ogni attività organizzata nella forma di una vera e propria impresa²⁹⁷.

Ne consegue che l'esenzione prevista dagli artt. 16 cpv. 3 LIFD e 15 cpv. 3 LT-TI è limitata a quegli utili in capitale che sorgono nel quadro della usuale amministrazione del patrimonio, cioè senza una particolare attività del contribuente indirizzata al conseguimento di un lucro, oppure in seguito ad un'occasione che si offre in modo casuale. Poiché bisogna fondarsi su una nozione ampia di attività lucrativa indipendente, gli artt. 18 LIFD e 17 LT-TI permettono di considerare un'attività che oltrepassa la semplice amministrazione del patrimonio come una forma di attività lucrativa indipendente²⁹⁸. La giurisprudenza del Tribunale federale prevede, infatti, che gli utili in capitale realizzati con l'alienazione di valori mobiliari, in particolare di titoli, sono considerati reddito da attività lucrativa indipendente nella misura in cui il contribuente acquisti e venda tali beni in un modo che oltrepassa la semplice gestione della sostanza privata. Per contro, gli utili in capitale derivanti dall'alienazione di elementi della sostanza

²⁹³ HAINAUT/BONNY/GRETER, p. 1014.

²⁹⁴ Sentenza TF n. 2C_389/2018 del 9 maggio 2019, consid. 2.1; DTF 138 II 251 consid. 2.4.2.

²⁹⁵ Sentenza CDT n. 80.2017.265 del 2 marzo 2018, consid. 1.1, con riferimento a DTF 125 II 113 = ZStP 1999, p. 70 = ASA 67, p. 644 = StE 1999 B 23.1 n. 41 = RDAF 1999, p. 385.

²⁹⁶ L'art. 12 LAID impone infatti ai Cantoni l'imposizione degli utili immobiliari della sostanza privata.

²⁹⁷ Sentenza CDT n. 80.2017.265 del 2 marzo 2018, consid. 1.1; AFC, Circolare n. 36, cifra 4.1.

²⁹⁸ Sentenza CDT n. 80.2017.265 del 2 marzo 2018, consid. 1.1.

mobiliare sono esenti dall'imposta fintantoché essi siano conseguiti nell'ambito della gestione della sostanza privata o sfruttando un'occasione fortuita²⁹⁹.

Sempre secondo la pluridecennale giurisprudenza del Tribunale federale, che si è formata prima nel commercio professionale di immobili e che poi è stata estesa al commercio professionale di titoli, sono considerati degli indizi che configurano un'attività lucrativa: il modo di procedere (sistematico o pianificato), la frequenza delle operazioni, la breve durata del possesso, l'esistenza di legami tra tali operazioni e l'attività professionale del contribuente, il fatto che questi si serva di conoscenze professionali proprie o di terzi, la partecipazione ad una società di persone, l'uso di notevoli crediti e il reinvestimento dei profitti in ulteriori operazioni dello stesso genere³⁰⁰. Nel medesimo contesto, va anche menzionato l'uso effettivo di un bene e il motivo della sua alienazione³⁰¹.

Ognuno di questi indizi può, con altri, ma talvolta persino singolarmente, permettere di concludere che si è in presenza di un'attività lucrativa indipendente imponibile ai sensi degli artt. 18 LIFD e 17 LT-TI³⁰². L'Alta Corte ha poi precisato che gli indizi relativi all'approccio sistematico e pianificato, nonché all'impiego di conoscenze tecniche speciali godrebbero solo di un'importanza di secondo piano. Per contro, il volume delle transazioni e il finanziamento con capitale di terzi rivestirebbero un'importanza primaria. Questa precisazione si addice segnatamente alla gestione di investimenti in portafogli³⁰³.

Il Tribunale federale ha poi avuto modo di precisare che nella valutazione dell'insieme delle circostanze concrete del singolo caso, anche in assenza di quegli elementi tipici di un'attività lucrativa indipendente, decisivo rimane l'intento di conseguire un profitto³⁰⁴.

Vero è che questi sviluppi giurisprudenziali hanno sollevato delle perplessità, segnatamente in relazione al carattere talvolta vago degli indizi considerati come determinanti dalla giurisprudenza del Tribunale federale³⁰⁵. La dottrina più recente sottolinea in particolare come la delimitazione tra attività indipendente (che comprende sia il commercio professionale nel senso stretto, sia tutte le attività "quasi professionali", meno intense che gli sono assimilate) e amministrazione del patrimonio privato sia diventata vieppiù problematica³⁰⁶, e il rischio che tali difficoltà inducano in definitiva le autorità fiscali a porre l'accento sull'importanza dei guadagni conseguiti, che non deve in nessun caso costituire un indizio a favore dell'attività lucrativa indipendente³⁰⁷.

²⁹⁹ AFC, Circolare n. 36, cifra 4.3.1, con la giurisprudenza del Tribunale federale citata.

³⁰⁰ Sentenza CDT n. 80.2017.265 del 2 marzo 2018, consid. 1.2; Sentenze TF n. 2C_29/2008 del 28 maggio 2008; n. 2A.37/2004 del 25 marzo 2004, consid. 2.1.

³⁰¹ Sentenza CDT n. 80.2017.265 del 2 marzo 2018, consid. 1.2; Sentenza TF n. 2C_228/2015 del 7 giugno 2016, consid. 6.3.

³⁰² Sentenza CDT n. 80.2017.265 del 2 marzo 2018, consid. 1.2; StE 2006 B 23.2 n. 31.

³⁰³ AFC, Circolare n. 36, cifra 4.3.2, con la giurisprudenza del Tribunale federale citata.

³⁰⁴ Sentenza CDT n. 80.2017.265 del 2 marzo 2018, consid. 1.2; StE 2004 B 91.3 n. 4 = RDAF 2005, p. 37.

³⁰⁵ REICH/VON AH, Kommentar DBG, N 16 *ad art.* 18 LIFD; NOËL, Commentaire romand 2^a ed., N 15 *ad art.* 18 LIFD; OBERSON, Droit fiscal suisse, nm. 65, p. 116.

³⁰⁶ NOËL, Commentaire romand 2^a ed., N 19 *ad art.* 18 LIFD.

³⁰⁷ REICH/VON AH, Kommentar DBG, N 16b *ad art.* 18 LIFD.

L'AFC ha ripreso gli indizi giurisprudenziali elaborati nel corso degli anni dal Tribunale federale, emanando dapprima la Circolare n. 8 del 21 giugno 2005 e, in seguito, in sostituzione della precedente, la n. 36 del 27 luglio 2012³⁰⁸. Lo scopo della Circolare è appunto quello di fornire *“un aiuto per distinguere un'attività lucrativa indipendente (quasi commercio di titoli) dalla gestione patrimoniale privata, sulla base della giurisprudenza del Tribunale federale fino al 31 dicembre 2011”*³⁰⁹. Per raggiungere questo obiettivo, l'AFC ha elaborato dei criteri che permettono, nel quadro di un esame preliminare, di escludere l'esistenza di un commercio professionale di titoli. Se questi criteri non sono, invece, cumulativamente soddisfatti, non è necessariamente dato commercio professionale di titoli, bensì occorre valutare nel caso concreto secondo la giurisprudenza del Tribunale federale se si tratta di semplice amministrazione di patrimonio, il cui utile in capitale viene considerato esente, oppure di attività lucrativa indipendente, il cui utile in capitale viene considerato imponibile.

I cinque criteri previsti dalla Circolare AFC n. 36 sono i seguenti³¹⁰:

- 1) i titoli venduti sono stati detenuti per almeno sei mesi;
- 2) il volume delle transazioni per anno civile (somma di tutti i prezzi di acquisto e di vendita) non supera complessivamente più di cinque volte il valore dei titoli e degli averi sui conti all'inizio del periodo fiscale;
- 3) il conseguimento di utili in capitale da operazioni con titoli non è necessario per sostituire dei redditi mancanti o venuti a mancare per il mantenimento del tenore di vita del contribuente. Normalmente ciò è il caso se gli utili in capitale realizzati ammontano a meno del 50% del reddito netto conseguito nel periodo fiscale;
- 4) gli investimenti non sono finanziati con capitale di terzi oppure i redditi da sostanza imponibili conseguiti con titoli (ad esempio interessi, dividendi, ecc.) sono maggiori, in proporzione, ai relativi interessi passivi;
- 5) l'acquisto e la vendita di prodotti derivati (in particolare opzioni) si limita alla copertura delle proprie posizioni in titoli.

Qualora questi cinque criteri non siano cumulativamente soddisfatti, la presenza di un commercio professionale di titoli non può essere esclusa ed è necessario basarsi sull'insieme delle circostanze del caso concreto e prendere in considerazione gli indizi elaborati dal Tribunale federale.

Questa giurisprudenza, se applicata rigidamente dalle autorità fiscali, potrebbe portare ad una riduzione del numero di contribuenti tassati sul dispendio. Infatti, questi contribuenti dispongono, di regola, di capitali molto rilevanti che vengono investiti secondo le regole usuali che disciplinano la gestione di un portafoglio

³⁰⁸ CATTELAN, p. 10.

³⁰⁹ AFC, Circolare n. 36, cifra 1.

³¹⁰ AFC, Circolare n. 36, cifra 3.

titoli. Per questa ragione essi potrebbero incorrere in uno degli indizi stabiliti dal Tribunale federale³¹¹. Questo anche quando la gestione fosse affidata ad un istituto finanziario o ad un gestore patrimoniale, il contribuente può essere considerato un commerciante professionale di titoli, pur non svolgendo direttamente un'attività poiché, secondo le argomentazioni del Tribunale federale, l'utile conseguito oppure la perdita subita sono di competenza del contribuente e non della terza persona alla quale è affidata la gestione³¹².

Qualora il contribuente tassato secondo il dispendio fosse ritenuto dall'autorità fiscale un commerciante professionale di titoli, egli perderebbe il diritto a questa forma di tassazione poiché verrebbe appunto meno la condizione posta dagli artt. 14 cpv. 1 lett. c LIFD, 13 cpv. 1 lett. c LT-TI e 6 cpv. 1 lett. c LAID che vieta qualunque attività lucrativa in Svizzera³¹³, per l'anno in corso e quelli successivi³¹⁴. Questa constatazione trova supporto nella giurisprudenza del Tribunale federale³¹⁵. Rimane aperta la questione inerente il caso di una persona fisica tassata secondo il dispendio che affida la gestione del proprio patrimonio ad un istituto finanziario oppure ad un gestore patrimoniale situato all'estero, il quale compie delle operazioni analoghe a quelle che qualificano il contribuente come commerciante professionale di titoli secondo la giurisprudenza dell'Alta Corte. In questa evenienza il contribuente dovrebbe poter continuare a beneficiare della tassazione secondo il dispendio, in quanto esso non svolgerebbe alcuna attività lucrativa in Svizzera³¹⁶. Ne consegue che in questo caso la distinzione tra semplice gestione della sostanza privata ed esercizio di un'attività lucrativa indipendente diventerebbe del tutto irrilevante, poiché le persone tassate sul dispendio svolgerebbero tale attività fuori dalla Svizzera, anche quando viene affidata ad un gestore patrimoniale con sede all'estero³¹⁷.

2.7.1.6.3. Eccezioni per talune attività lucrative esercitate in Svizzera

Secondo la prassi dell'AFC, gli artisti, scienziati, inventori, sportivi e membri di consigli di amministrazione, che esercitano personalmente un'attività lucrativa in Svizzera, non hanno alcun diritto alla tassazione globale e devono, quindi, essere tassati ordinariamente³¹⁸. *E contrario*, coloro che non esercitano personalmente la loro attività in Svizzera possono essere tassati con la globale³¹⁹. Parte della dottrina

³¹¹ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 11 *ad art.* 14 LIFD.

³¹² AFC, Circolare n. 36, cifra 4.3.2 con la giurisprudenza del Tribunale federale citata; BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 11 *ad art.* 14 LIFD.

³¹³ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 12 *ad art.* 14 LIFD.

³¹⁴ Altri autori ritengono che quando il contribuente nell'anno successivo non viene più considerato commerciante professionale di titoli, adempie nuovamente i requisiti e potrebbe ritornare ad essere tassato sul dispendio (DELL'ERA, p. 38).

³¹⁵ Sentenza TF del 17 febbraio 2016 = ASA 56, p. 366 e confermata in: ASA 66, p. 242.

³¹⁶ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 12 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 22 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 22 *ad art.* 6 LAID.

³¹⁷ HAINAUT/BONNY/GRETER, p. 1014.

³¹⁸ AFC, Circolare n. 44, cifra 2.3. Della stessa opinione dell'AFC: RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 12 *ad art.* 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 13 *ad art.* 13 LT-ZH; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 22 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 22 *ad art.* 6 LAID.

³¹⁹ OBERSON/MARAIA, p. 65.

condivide questa tesi, anche quando il risultato, vale a dire gli effetti, di questa attività si manifestano soltanto all'estero³²⁰. Un'altra parte della dottrina considera, invece, oltremodo restrittiva la prassi dell'AFC e ritiene ammissibili delle deroghe al divieto di esercitare un'attività lucrativa in Svizzera nei seguenti casi³²¹:

- per artisti, scienziati, inventori, scrittori, ecc. che esplicano un'attività di pensiero che non è legata ad un determinato luogo ma che può verificarsi ovunque. In tal caso il diritto all'imposizione secondo il dispendio deve essere concesso unicamente se la commercializzazione avviene fuori dalla Svizzera e se non vi sia uno stabilimento d'impresa in Svizzera. Ad esempio un libro può essere stato ideato e scritto in Svizzera, ma l'editore che commercializza quest'opera intellettuale deve avere la sede all'estero³²². Per queste professioni si applica un principio pragmatico in base al quale è determinante il luogo in cui si manifestano gli effetti dell'attività lucrativa e non quello in cui questa viene esercitata, che si giustifica in quanto le attività intellettuali sono difficili da localizzare in un preciso luogo³²³;
- per gli artisti che svolgono degli spettacoli isolati in Svizzera e il cui provento viene versato in beneficenza³²⁴;
- in qualità di socio accomandante, quindi limitatamente responsabile, di una società in accomandita svizzera (art. 594 ss. CO), percependo soltanto gli interessi e l'utile connesso alla sua quota di capitale senza svolgere attività lucrativa. Se il contribuente è socio accomandatario, quindi illimitatamente responsabile, oppure socio esercitante un'attività lucrativa, ad esso viene precluso il diritto all'imposizione secondo il dispendio;
- per persone che esercitano un'attività a titolo gratuito, benevolo o caritativo in Svizzera (o all'estero)³²⁵ o che rinunciano a qualsiasi compenso. L'assenza di un reddito esclude tra l'altro qualsiasi attività lucrativa³²⁶;

³²⁰ ARTER, p. 163.

³²¹ Cfr. in particolare BERNASCONI, *La tassazione globale*, p. 64; BERNASCONI, *Commentaire romand 1^a ed.*, N 9 s. *ad art.* 14 LIFD; BERNASCONI, *Pauschalbesteuerung*, p. 11 s.; BERNASCONI, *Studio sulla tassazione globale*, p. 478; cfr. anche, seppur con meno eccezioni, KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 67 s.

³²² Cfr. BERNASCONI, *Commentaire romand 1^a ed.*, N 9 *ad art.* 14 LIFD; CARLSSON, p. 10; CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON TICINO, *Consultazione concernente la nuova circolare AFC*, p. 2; KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 493 s.; OBERSON/MARAIA, p. 66.

³²³ Sentenza TF del 15 settembre 1961 = ASA 30, p. 366; MARAIA, *Commentaire romand 2^a ed.*, N 41 *ad art.* 14 LIFD; OBERSON/MARAIA, p. 66; RICHNER, p. 8.

³²⁴ Cfr. anche HAINAUT/SAUGY, p. 353; KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 494; OBERSON/MARAIA, p. 66.

³²⁵ KENEL, *Imposition d'après la dépense*, p. 62; KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 492; MARAIA, *Commentaire romand 2^a ed.*, N 33 *ad art.* 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar*, N 11 *ad art.* 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Zürcher Kommentar*, N 12a *ad art.* 13 LT-ZH. Si veda anche la prassi dell'autorità fiscale svizzera (StV-SZ, cifra 3, p. 2); SIMONEK, pp. 9 e 11. Si segnala la mozione n. 20.3850, *Rendere incompatibile l'imposizione secondo il dispendio e l'esercizio di un mandato in un consiglio di amministrazione*, depositata dall'on. Céline Widmer il 19 giugno 2020, con la quale si chiede al Consiglio federale di presentare una modifica della LIFD e della LAID che precisi che chiunque esercita un mandato in un consiglio di amministrazione non può di massima essere tassato secondo il dispendio.

³²⁶ GLAUSER/EPITAUX, p. 628. Secondo gli autori questo approccio è inoltre coerente con quello seguito dalle autorità dell'AVS, che non considera salari fittizi per calcolare dei contributi sociali quando il lavoro non viene remunerato. L'unica eccezione in materia di AVS riguarda la conversione di un dividendo in salario determinante. Non si tratta tuttavia di un salario fittizio, ma di una riqualifica di un'altra prestazione effettiva (il dividendo) in salario assoggettata ai contributi sociali (cfr. UFAS, cifra 3.1.2, nm. 2012 ss.; DTF 145 V 50).

- le attività per le quali il contribuente riceve una controprestazione che non gli permette però di coprire i costi³²⁷;
- per persone, facenti parte di un consiglio di amministrazione di una società con sede in Svizzera, che rinunciano a qualsiasi remunerazione o che dichiarano di svolgere tale attività esclusivamente a titolo onorifico e che percepiscono un gettone annuo simbolico³²⁸. L'attività dell'amministratore viene considerata, da un profilo fiscale, a carattere dipendente³²⁹. L'amministratore può decidere di agire a titolo benevolo e di rinunciare a tutta la remunerazione che gli è dovuta oppure limitarla ad una modesta indennità nettamente inferiore a quella "usuale", di modo che la sua attività non risulti più "lucrativa"³³⁰. Questo modo di procedere non è da considerarsi insolito³³¹. Per questa categoria sono tuttavia necessarie alcune precisazioni:
 - in primo luogo le prassi seguite dalle autorità fiscali cantonali sono molto differenti tra loro:
 - l'autorità fiscale ticinese ammette una remunerazione pari o inferiore fr. 10'000-12'000 annui³³². Le autorità fiscali di Svitto e Uri hanno una prassi simile a quella ticinese in quanto ammettono un onorario simbolico³³³.
 - l'autorità fiscale ginevrina concede ad un contribuente assoggettato all'imposizione secondo il dispendio la possibilità di sedere in un consiglio di amministrazione, a patto che esso non percepisca alcun genere di remunerazione³³⁴,
 - l'autorità fiscale vodese conosce una prassi ancor più restrittiva e non concede il diritto alla tassazione globale ai contribuenti che siedono in consigli di amministrazione di importanti società di investimento in ragione della loro notorietà. Tuttavia, la posizione dell'autorità fiscale vodese sembrerebbe più permissiva quando il contribuente siede in un consiglio di amministrazione di una società costituita con il solo fine di amministrare la sua sostanza privata³³⁵;

³²⁷ ARTER, p. 161; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 33 *ad art.* 14 LIFD.

³²⁸ GLAUSER/EPITAUX, p. 633; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 12 *ad art.* 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 13 *ad art.* 13 LT-ZH. In una decisione del lontano 21 dicembre 1948, il Tribunale federale aveva considerato che la remunerazione di un consigliere di amministrazione di fr. 4'000 annui rappresentava "indiscutibilmente" un'attività a scopo lucrativo (ASA 17, p. 391 ss., consid 2).

³²⁹ SIMONEK, p. 9 con riferimento a DTF 121 I 259 consid. 3d; Sentenza TF del 27 ottobre 2000 = StR 55, p. 831; Sentenza TF del 16 maggio 1997 consid. 3 = StE 1997 A 24.32 n. 3.

³³⁰ GLAUSER/EPITAUX, p. 634.

³³¹ GLAUSER/EPITAUX, p. 634; SIMONEK, p. 12.

³³² BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 9 *ad art.* 14 LIFD; BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 11; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 479.

³³³ StV-OW, cifra 3, p. 1; StV-SZ, cifra 3, p. 2.

³³⁴ In passato, anche l'autorità fiscale del Canton Basilea Campagna, prima dell'abolizione della tassazione secondo il dispendio, seguiva la prassi adottata dal Canton Ginevra (SIMONEK, Basler Kommentar, N 3 *ad §* 10^{bis} LT-BL). Vi è una parte della dottrina che condivide questa tesi e che esclude il diritto alla tassazione globale in presenza di qualsiasi attività lucrativa in Svizzera, anche di poca importanza (SIMONEK, p. 11).

³³⁵ CARLSSON, p. 10; cfr. anche KENEL, Imposition d'après la dépense, p. 62.

- il Tribunale federale ha sancito il principio secondo il quale il divieto vale per le attività lucrative svolte in Svizzera. Per ovviare a questo impedimento una possibilità potrebbe essere quella di organizzare le riunioni del consiglio di amministrazione all'estero³³⁶. Per contro, non è determinante la sede della società per la quale l'attività di amministratore è esercitata. Determinante è, infatti, il criterio geografico dell'esercizio dell'attività³³⁷. Quando la società ha però la sua sede in Svizzera, vi è la presunzione che l'attività dell'amministratore per conto di una società svizzera sia esercitata in Svizzera. Spetta all'amministratore dimostrare il contrario. Allo stesso modo, l'attività di amministratore esercitata per conto di una società con sede all'estero si presume svolta fuori dalla Svizzera³³⁸;
- una questione rilevante è quella di determinare se l'amministratore è remunerato in un altro modo dalla società e se questa remunerazione "indiretta" rappresenta un reddito di attività lucrativa oppure un reddito da sostanza mobiliare (*in casu* dividendo). Questa situazione si pone quando l'amministratore è allo stesso tempo azionista della società (cd. "amministratore-azionista") contraddistinguendosi per un doppio ruolo nella società³³⁹;
- in dottrina è dibattuta la questione a sapere se l'aumento di valore della società costituisca già, in assenza di qualsiasi tipo di reddito versato dalla società all'amministrazione-azionista, un reddito da attività lucrativa e, quindi, incompatibile con la tassazione globale³⁴⁰. Chi scrive appoggia la dottrina contraria a questa riqualifica, in primo luogo perché si tratterebbe di un reddito fittizio contrario ai principi del diritto fiscale e poi, perché, *mutatis mutandis* si dovrebbe applicare questa teoria anche a coloro che sono tassati ordinariamente, cosa che sembra piuttosto improbabile. Essendo poi un reddito del lavoro, questo dovrebbe essere assoggettato ai contributi sociali, mancando tuttavia il suo realizzo, che potrebbe avvenire soltanto in caso di alienazione della partecipazione societaria, ciò che qualificherebbe il reddito quale "*utile in capitale della sostanza mobiliare*"³⁴¹;
- la remunerazione da parte della società sotto forma di dividendo ad un amministratore-azionista oppure un utile in capitale della società mobiliare in caso di vendita di una quota della partecipazione potrebbero essere interpretati da parte delle autorità fiscali come una retribuzione del lavoro "travestita". Secondo una parte della dottrina ciò potrebbe essere il caso, quando la distribuzione di un dividendo³⁴² in luogo di una remunerazione per l'attività di consigliere venisse

³³⁶ GLAUSER/EPITAUX, p. 633; KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 493.

³³⁷ GLAUSER/EPITAUX, p. 633.

³³⁸ GLAUSER/EPITAUX, p. 634.

³³⁹ GLAUSER/EPITAUX, p. 635.

³⁴⁰ SIMONEK, p. 12 s. è in favore di questa tesi, mentre GLAUSER/EPITAUX, p. 635 s. sono contrari.

³⁴¹ Per ulteriori approfondimenti si vedano GLAUSER/EPITAUX, p. 635 s.

³⁴² Resta poi possibile la riqualifica di un dividendo in salario da parte delle autorità chiamate a riscuotere i contributi AVS (cfr. in particolare DTF 134 V 297; DTF 141 V 634). Le casse di compensazione, in linea di principio, si attengono alla ripartizione fra salario e dividendo come stabilita dall'autorità fiscale. Dalla giurisprudenza che si è sviluppata in questi

considerata come un'elusione fiscale³⁴³, fattispecie che sarebbe in ogni caso da escludere quando la persona tassata sul dispendio possiede meno del 50% del capitale azionario o sociale³⁴⁴. Infatti, la situazione in cui l'amministratore è pure azionista è quella più critica ed è necessario valutare il suo ruolo nella gestione operativa della società (art. 716 cpv. 2 CO) e la composizione del consiglio di amministrazione (art. 707 cpv. 1 CO) al fine di apprezzare più chiaramente i criteri che danno luogo all'elusione fiscale³⁴⁵. Infatti, qualora l'amministratore-azionista unico gestisse operativamente la società quale membro unico del consiglio di amministrazione verrebbe valutata diversamente dalla fattispecie in cui la gestione fosse esercitata congiuntamente con altri amministratori o fosse delegata a terze persone, con la funzione di direttori³⁴⁶. Il caso di un azionista unico, che è anche il solo membro del consiglio di amministrazione e che svolge egli stesso le mansioni operative, costituisce probabilmente una forma insolita nella misura in cui l'assenza di una remunerazione per queste attività si spiega soltanto per il fatto di voler ottenere i benefici della tassazione globale in Svizzera e che, allo stesso tempo, ottiene in forma "indiretta" una remunerazione sotto forma di dividendo o di utile in capitale della sostanza mobiliare attraverso la vendita di azioni³⁴⁷. Nell'altro caso, ossia in presenza di più amministratori, sarà necessario comparare le remunerazioni dei diversi consiglieri di amministrazione e le loro attività. La forma insolita si potrebbe verificare quando si rinuncia a percepire una remunerazione, quando invece gli altri la percepiscono e allo stesso tempo si riceve un dividendo relativamente importante³⁴⁸. Infine, in presenza di una delega per la gestione operativa a terze persone, il rischio di una remunerazione

anni emerge, tuttavia, che le casse hanno la facoltà di allontanarsi da questa ripartizione nel caso in cui sia ravvisabile una sproporzione manifesta tra salario e lavoro effettivamente svolto, nonché fra capitale investito e dividendo. Per poter procedere alla riqualifica occorre essere in presenza di ambedue questi elementi. Il solo fatto che il dividendo sia troppo elevato non è, quindi, sufficiente per procedere ad una riqualifica dello stesso in salario. Dividendi elevati non sono di per sé illegali, purché questi vengano distribuiti a tutti gli azionisti, compresi quelli che non sono attivi presso la società (PAGLIA, p. 207). I dividendi del 10% ed oltre in rapporto al valore fiscale dei titoli sono presumibilmente eccessivi (UFAS, cifra 3.1.2, nm. 2018).

³⁴³ L'elusione fiscale è data quando: (i) la forma del diritto civile scelta dal contribuente appare insolita, inadeguata o singolare e comunque del tutto inappropriata allo scopo economico perseguito (cd. "elemento oggettivo"); (ii) è da supporre che la scelta sia stata fatta abusivamente nell'intento di risparmiare imposte che sarebbero invece dovute qualora i rapporti fossero configurati in modo adeguato alla realtà (cd. "elemento soggettivo"); (iii) il procedimento adottato condurrebbe realmente a un rilevante risparmio d'imposta, se fosse accettato dall'autorità fiscale (cd. "elemento effettivo") (cfr. ad esempio DTF 131 II 627 consid. 5.2; Sentenza TF n. 2C_168/2017 consid. 2.2).

³⁴⁴ KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 493; MARAIA, *Commentaire romand 2^a ed.*, N 34 ss. *ad art. 14 LIFD*; SIMONEK, p. 13; cfr. anche ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar DBG*, N 21 *ad art. 14 LIFD*; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar StHG*, N 21 *ad art. 6 LAID*.

³⁴⁵ Lo stesso ragionamento lo si può però estendere all'azionista non unico e non minoritario (cfr. GLAUSER/EPITAUX, p. 641). Non desta invece particolari problematiche la situazione di un azionista minoritario. Pare, infatti, improbabile che possa fissarsi un dividendo importante per compensare la mancata retribuzione per la sua attività di amministratore (cfr. GLAUSER/EPITAUX, p. 642).

³⁴⁶ GLAUSER/EPITAUX, p. 639 s.

³⁴⁷ GLAUSER/EPITAUX, p. 640. Gli autori giustamente osservano che l'utile in capitale potrà essere riqualificato in reddito da attività lucrativa soltanto al momento della vendita delle azioni, poiché l'elusione fiscale non consente di creare un reddito fittizio.

³⁴⁸ GLAUSER/EPITAUX, p. 640.

“indiretta” è più limitato, poiché l’amministratore partecipa meno attivamente alle attività operative aziendali³⁴⁹.

2.7.1.6.4. Il caso degli sportivi

Per quanto riguarda gli sportivi, la definizione di esercizio di un’attività lucrativa in Svizzera lascia loro un certo margine di manovra. Secondo la dottrina maggioritaria, non si è in presenza di un esercizio di un’attività lucrativa in Svizzera che esclude l’imposizione secondo il dispendio, se lo sportivo svolge la competizione al di fuori della Svizzera oppure per occasionali gare in Svizzera senza però ricevere alcun compenso per questa attività³⁵⁰. La definizione fornita nella Circolare AFC n. 44 esclude, invece, l’imposizione secondo il dispendio per i contribuenti che esercitano un’attività lucrativa in Svizzera e i cui proventi vengono ottenuti all’estero.

Sempre con riguardo alla categoria degli sportivi, ci si pone la domanda a sapere se gli allenamenti svolti in Svizzera, che costituiscono una componente essenziale per la realizzazione del reddito e che sono in un rapporto di causalità con quest’ultimo, debbano rientrare nella nozione di esercizio di un’attività lucrativa in Svizzera. Nel caso in cui la risposta fosse positiva, ciò avrebbe degli effetti tangibili ad esempio per i tennisti e ciclisti professionisti, che vivono e si allenano in Svizzera e che qui sono tassati in base al dispendio. Per i piloti professionisti di moto o automobili, per i quali vige lo stesso principio, la mancanza di infrastrutture in Svizzera per esercitare queste attività li esclude sicuramente da questa problematica. Sia quel che sia, un’interpretazione così estesa della nozione di esercizio di attività lucrativa in Svizzera è poco probabile, anche perché si dovrebbe dimostrare che gli allenamenti svolti in Svizzera si situino in un rapporto di causalità diretta con il reddito conseguito all’estero con la professione del contribuente³⁵¹.

La conclusione di un contratto con uno sponsor svizzero non appare incompatibile con la tassazione globale, anche perché il pagamento per lo sfruttamento dei diritti di immagine del personaggio sportivo ricade nella categoria residuale degli altri diritti analoghi secondo gli artt. 14 cpv. 4 lett. *d* LIFD, 13 cpv. 6 lett. *d* LT-TI, 6 cpv. 6 lett. *d* LAID e deve essere inserito nel calcolo di controllo³⁵². Diversamente, la remunerazione versata per una prestazione fisica dello sportivo durante un evento organizzato dallo sponsor, ad esempio per i suoi clienti, costituisce un reddito da attività lucrativa non compatibile con la tassazione globale se esercitata in Svizzera³⁵³.

³⁴⁹ GLAUSER/EPITAUX, p. 640.

³⁵⁰ HAINAUT/BONNY/GRETER, p. 1013; HAINAUT/SAUGY, p. 353.

³⁵¹ HAINAUT/BONNY/GRETER, p. 1014.

³⁵² HAINAUT/SAUGY, p. 353.

³⁵³ HAINAUT/SAUGY, p. 353.

Considerando che su alcuni aspetti legati all'esercizio di un'attività lucrativa vi possono essere opinioni e interpretazioni discordanti, in caso di dubbi è sempre consigliabile chiedere una decisione preliminare e vincolante all'autorità fiscale competente³⁵⁴.

2.7.1.6.5. L'onere della prova

Per quanto concerne l'accertamento di un'attività lucrativa, il Tribunale federale ha deciso che spetta all'autorità fiscale dimostrare e documentare che il contribuente, al beneficio alla tassazione forfettaria, abbia effettivamente svolto un'attività lucrativa in Svizzera, dovendo essa in effetti sostenere l'onere della prova circa l'esistenza di elementi di fatto imponibili³⁵⁵. Per verificare l'esistenza di un'attività lucrativa che esclude la tassazione globale, le autorità fiscali non possono basarsi unicamente sull'esistenza di un permesso di lavoro, ma devono anche controllare che l'attività sia effettivamente esercitata in Svizzera³⁵⁶.

2.7.1.6.6. L'aver esercitato un'attività lucrativa in Svizzera

Secondo la vecchia prassi dell'AFC, prevista dall'abrogata Circolare n. 9 (ora sostituita dalla Circolare n. 44), se l'interessato avesse in passato esercitato un'attività lucrativa in Svizzera, questo fatto non avrebbe avuto alcuna rilevanza, a condizione che, cumulativamente³⁵⁷:

- a) egli fosse ritornato dopo un'assenza dal Paese di almeno dieci anni;
- b) durante tale periodo non avesse esercitato un'attività lucrativa in Svizzera (neppure, ad esempio, come lavoratore frontaliero);
- c) dal momento del suo rientro, non ve ne esercitasse più alcuna.

Questa prassi è stata criticata sia dalla dottrina³⁵⁸ sia dal Consiglio di Stato del Canton Ticino³⁵⁹ in sede di consultazione della nuova circolare, ed è stata in seguito espunta dalla nuova Circolare n. 44.

La dottrina ha in particolare contestato l'interpretazione dell'AFC sostenendo che l'esercizio di un'attività lucrativa in Svizzera non avrebbe potuto mettere in discussione il diritto ad ottenere l'imposizione secondo il dispendio, qualora la persona non fosse stata assoggettata in forma illimitata alle imposte in Svizzera nel corso dei dieci anni precedenti l'arrivo in Svizzera, bensì avesse avuto soltanto un assoggettamento

³⁵⁴ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 10 *ad art.* 14 LIFD.

³⁵⁵ Sentenza TF del 15 maggio 2000, in: ASA 70, p. 575 = RDAF 2002, p. 114 = StE 2001 B 29.1 n. 6, consid. 2b/cc; BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 13 *ad art.* 14 LIFD; KENEL, Imposition d'après la dépense en Suisse, p. 492; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 31 *ad art.* 14 LIFD.

³⁵⁶ GRÜNINGER, p. 27 con riferimento alla Sentenza TF del 15 maggio 2000, in: ASA 70, p. 575 = RDAF 2002, p. 114 = StE 2001 B 29.1 n. 6.

³⁵⁷ AFC, Circolare n. 9, cifra 1.1. Si veda anche UFFICIO DI INFORMAZIONI FISCALI, p. 4.

³⁵⁸ VORPE, Imposizione secondo il dispendio, p. 720 ss. Si veda anche ARTER, p. 162; CARLSSON, p. 9; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 23 *ad art.* 14 LIFD; STEINMANN, p. 878. Secondo KENEL, né gli artt. 14 LIFD né l'AFC, con riferimento alla nuova Circolare n. 44, escludono la possibilità per un cittadino straniero di essere tassato sul dispendio, quando negli ultimi dieci anni è stato imposto in Svizzera in forma limitata ai sensi degli artt. 4 e 5 LIFD, ad esempio in ragione dell'esercizio di un'attività lucrativa (KENEL, Imposition d'après la dépense en Suisse, p. 492).

³⁵⁹ CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON TICINO, Consultazione concernente la nuova circolare AFC, p. 2.

limitato alle imposte a causa di un legame economico con la Svizzera, nel caso specifico l'esercizio di un'attività lucrativa (cfr. artt. 5 cpv. 1 lett. a LIFD, 4 cpv. 1 lett. a LT-TI e 4 cpv. 2 lett. a LAID)³⁶⁰.

Per escludere il diritto alla tassazione globale non è, infatti, decisivo che il contribuente abbia esercitato o meno un'attività lucrativa sul territorio svizzero nei dieci anni precedenti il suo arrivo in Svizzera, quanto è piuttosto il criterio della presenza di un domicilio o una dimora fiscale in Svizzera nei dieci anni precedenti ad essere rilevante³⁶¹.

Il Consiglio di Stato ticinese ha, dal canto suo, sollevato critiche a questa prassi con particolare riferimento ai lavoratori frontalieri. Secondo l'esecutivo cantonale, un lavoratore frontaliere non costituisce mai un caso di ritorno in Svizzera, poiché esso non è mai stato assoggettato illimitatamente alle imposte in Svizzera.

Esempio³⁶²: un lavoratore frontaliere residente a Como, dopo cinque anni di lavoro in banca a Lugano, il sesto anno smette di lavorare e prende residenza fiscale illimitata a Lugano, chiedendo l'imposizione secondo il dispendio. Siccome non è mai stato residente fiscale illimitato della Svizzera, la sua richiesta al sesto anno può essere accettata.

La prassi dell'autorità fiscale ticinese segue questa interpretazione³⁶³. Di parere diametralmente opposto l'autorità fiscale sangallese, la cui prassi grossomodo ricalca quella vecchia dell'AFC, secondo cui *"[l]'assoggettamento illimitato in Svizzera deve essere costituito per la prima volta oppure tra la nuova costituzione e il domicilio rispettivamente la dimora fiscale precedente devono essere trascorsi almeno dieci anni. Tuttavia, il criterio dei dieci anni di assenza dal Paese, che è rilevante soltanto nel caso di un assoggettamento in Svizzera in virtù d'appartenenza personale che non avviene per la prima volta, non è da intendere nel senso che qualsiasi assoggettamento illimitato in Svizzera nei dieci anni prima del trasferimento in Svizzera escluda l'imposizione secondo il dispendio. Piuttosto, esso (il criterio di dieci anni di assenza dal Paese) è da considerare in combinazione con il criterio dell'attività lucrativa. Soltanto chi negli ultimi dieci anni ha esercitato un'attività lucrativa in Svizzera e costituisce nuovamente un assoggettamento illimitato in Svizzera, non può richiedere un'imposizione secondo il dispendio. Questo, anche nel caso in cui in questi dieci anni sussisteva soltanto un assoggettamento in virtù d'appartenenza economica (ad esempio frontalieri)"*³⁶⁴.

³⁶⁰ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 9 ad art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 10 ad art. 13 LT-ZH.

³⁶¹ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 8 ad art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 9 ad art. 13 LT-ZH.

³⁶² CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON TICINO, Consultazione concernente la nuova circolare AFC, p. 2. Della stessa opinione KENEL, *Délocalisation et investissements*, p. 68.

³⁶³ MACCHI, Prassi ticinese, p. 174.

³⁶⁴ StV-SG, cifra 2.2, p. 1 (libera traduzione dal tedesco da parte dell'autore). Si veda anche, di analogo parere, ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 18 ad art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 18 ad art. 6 LAID.

Entrando nel merito di questa prassi, dal tenore letterale degli artt. 6 cpv. 1 LAID e 14 cpv. 2 LIFD non si evince che la persona fisica non debba aver esercitato un'attività lucrativa in Svizzera nel periodo in cui ha soggiornato all'estero. È, quindi, necessario valutare se la prassi sia da considerarsi illegale oppure no³⁶⁵.

Per la giurisprudenza, una norma va innanzitutto interpretata secondo il suo tenore letterale (interpretazione letterale). Se il testo legale non è assolutamente chiaro, o se più interpretazioni si prestano, è necessario ricercare il vero significato della norma, deducendolo dalle relazioni che intercorrono tra essa e altre disposizioni legali e dal contesto legislativo in cui si inserisce (interpretazione sistematica), dal fine che la norma persegue o dall'interesse tutelato (interpretazione teleologica), nonché dalla volontà del legislatore (interpretazione storica), così come essa traspare dai materiali legislativi. Se il testo di legge è chiaro, l'autorità chiamata ad applicare il diritto può distanziarsene soltanto se sussistono motivi fondati per ritenere che la sua formulazione non rispecchi completamente il vero senso della norma. Simili motivi possono risultare dai materiali legislativi, dallo scopo della norma, come pure dalla relazione tra quest'ultima e altre disposizioni³⁶⁶. Il Tribunale federale non privilegia, di principio, un metodo di interpretazione in particolare; per accedere al vero senso di una norma preferisce piuttosto ispirarsi a un pluralismo interpretativo. Si fonda sulla mera comprensione letterale del testo unicamente se la soluzione così ottenuta non presenta ambiguità e appare materialmente corretta³⁶⁷.

Dall'interpretazione letterale della norma non emerge chiaramente la tesi sostenuta dall'AFC con la vecchia Circolare n. 9 (e dall'autorità fiscale sangallese), secondo la quale la persona non deve aver esercitato un'attività lucrativa in Svizzera durante la sua assenza di almeno dieci anni per richiedere la tassazione in funzione del dispendio al momento del suo arrivo in Svizzera.

Tanto la formulazione del testo di legge del 14 dicembre 1990 (artt. 14 cpv. 1 LIFD e 6 cpv. 1 LAID), secondo la quale: "*[I]e persone fisiche che, per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni, acquisiscono domicilio o dimora fiscale in Svizzera senza esercitarvi un'attività lucrativa [...]*"³⁶⁸, quanto la formulazione del testo di legge modificato dall'Assemblea federale il 28 settembre 2012 (art. 14 cpv. 1 LIFD, l'art. 6 LAID al cpv. 1 contiene anche il riferimento all'imposta sulla sostanza), in base alla quale "*[I]e persone fisiche hanno il diritto di pagare, invece dell'imposta sul reddito, un'imposta calcolata sul dispendio se: [...]* b. *per la prima volta o dopo un'interruzione di almeno dieci anni sono assoggettati*

³⁶⁵ VORPE, Imposizione secondo il dispendio, p. 720.

³⁶⁶ DTF 129 I 12 consid. 3.3; 128 II 56 consid. 4, 66 consid. 4a; 128 I 34 consid. 3b; 126 II 71 consid. 6d; Sentenza CDT del 16 agosto 2012, n. 80.2011.86, consid. 3.2; Sentenza CDT del 22 ottobre 2008, n. 80.2007.121, consid. 3.3.

³⁶⁷ DTF 132 III 532 consid. 3.2.

³⁶⁸ In lingua tedesca: "*Natürliche Personen, die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nehmen und hier keine Erwerbstätigkeit ausüben [...]*"; in lingua francese: "*Les personnes physiques qui, pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans, prennent domicile ou séjour en Suisse au regard du droit fiscal, sans y exercer d'activité lucrative [...]*".

*illimitatamente alle imposte (art. 3); e c. non esercitano un'attività lucrativa in Svizzera*³⁶⁹, stabiliscono il divieto dell'esercizio di un'attività lucrativa unicamente al momento dell'arrivo in Svizzera. La portata del tenore letterale sembra pertanto avvalorare la tesi in base alla quale la persona possa aver esercitato un'attività lucrativa in Svizzera nei dieci anni precedenti il suo arrivo nel nostro Paese.

Indicazioni decisive non affiorano nemmeno sulla base di un'interpretazione sistematica della norma in quanto l'istituto giuridico dell'imposizione secondo il dispendio, composto da un unico articolo di legge (artt. 14 LIFD e 6 LAID), prevede un'eccezione ai principi generali della tassazione ordinaria, fondata su ragioni pratiche, di tassazione mediante valutazione³⁷⁰.

L'interpretazione storica presuppone che si consideri la volontà del legislatore sulla base dei lavori legislativi. L'art. 18^{bis} cpv. 1 DIFD (abrogato) in vigore sino al 31 dicembre 1994, prescriveva che “[i] contribuenti [...] che non hanno la cittadinanza svizzera, non esercitano e non hanno mai esercitato nella Svizzera alcuna attività lucrativa, possono pagare una imposta globale invece dell'imposta sul reddito”. Il Consiglio federale nel Messaggio sull'armonizzazione del 25 marzo 1983 indica che “[i]l capoverso 1 [ndr. art. 7 del disegno LAID] se ne differenzia nel senso che il contribuente imposto in base al dispendio deve inoltre mai avere esercitato un'attività lucrativa in Svizzera (cfr. art. 18^{bis} DIFD)”³⁷¹.

L'esecutivo aveva, quindi, voluto espressamente mantenere il criterio, già stabilito dall'art. 18^{bis} cpv. 1 DIFD, che condizionava il diritto alla tassazione sul dispendio a patto che il contribuente non avesse mai esercitato un'attività lucrativa in Svizzera. Dai disegni di legge degli artt. 6 LAID (nel Messaggio figurava come art. 7) e 14 LIFD, si proponeva, infatti, quanto segue: “[l]e persone fisiche che, per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni, prendono domicilio o dimora fiscale in Svizzera senza esercitarvi o avervi esercitato un'attività lucrativa, [...]”³⁷².

Se il legislatore avesse voluto vietare categoricamente l'esercizio di una qualsiasi attività lucrativa in Svizzera prima della presa di domicilio o dimora fiscale, avrebbe allora dovuto mantenere la seguente

³⁶⁹ In lingua tedesca: “*Natürliche Personen haben das Recht, anstelle der Einkommenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten, wenn sie: [...] b. erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt steuerpflichtig (Art. 3) sind; und c. in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben*”; in lingua francese: “*Les personnes physiques ont le droit d'être imposées d'après la dépense au lieu de verser l'impôt sur le revenu si elles remplissent les conditions suivantes: [...] b. être assujetties à titre illimité (art. 3) pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans; c. ne pas exercer d'activité lucrative en Suisse*”.

³⁷⁰ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'armonizzazione, p. 34.

³⁷¹ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'armonizzazione, p. 57 con riferimento alla LAID. Si veda anche p. 102 con riferimento alla LIFD, dove il Consiglio federale ulteriormente sostiene che “*il contribuente imposto secondo il tenore di vita non deve mai avere esercitato un'attività lucrativa in Svizzera*”.

³⁷² Il testo letterale in lingua italiana del disegno di legge riguardante l'art. 14 LIFD (CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'armonizzazione, p. 222) è, invece, errato poiché non contiene la formulazione “*o avervi esercitato*”. Ciò non costituisce la volontà dell'esecutivo, ma semplicemente un errore letterale in quanto nella versione in lingua tedesca figura correttamente all'art. 14 LIFD la formulazione “*noch je ausgeübt haben*”, così come in quella francese “*ou y avoir exercé d'activité lucrative*”.

formulazione nel testo di legge: “o avervi esercitato un’attività lucrativa”³⁷³, cosa che però non è successa. I vigenti artt. 14 cpv. 1 LIFD e 6 cpv. 1 LAID rinunciano infatti espressamente a questa esigenza³⁷⁴.

Nei dibattiti parlamentari, la Commissione dell’economia e dei tributi del Consiglio degli Stati (CET-S) aveva tra l’altro proposto al *plenum* una nuova formulazione del testo di legge, poi adottata, dell’art. 6 cpv. 1 LAID, ovvero quella riguardante lo stralcio del divieto di aver esercitato attività lucrativa in Svizzera. Il relatore della Commissione, on. Binder, così si era espresso al riguardo nel 1986: “[i]m Artikel 7 [ndr. ora art. 6] schlagen wir Ihnen eine neue Formulierung vor. Bei der Formulierung von Artikel 7 Absatz 1 wurde in der Kommission vor allem erwähnt, dass es auch Schweizer gibt, die vielleicht vor 20 bis 30 Jahre in der Schweiz gearbeitet haben, dann ins Ausland zogen, im Alter aber wieder in die Schweiz zurückkehren und hier keine Erwerbstätigkeit mehr ausüben. Sie könnten sich nicht auf Artikel 7 Absatz 1 berufen. Deshalb wurde hier der Zusatz gestrichen, sie dürften in der Schweiz nie eine Erwerbstätigkeit ausgeübt haben. Ich bitte Sie, diesem Abänderungsantrag Artikel 7 Absatz 1 zuzustimmen”³⁷⁵.

Parimenti la citata Commissione aveva proposto la modifica dell’art. 14 cpv. 1 LIFD. Il relatore della Commissione, on. Binder, si era espresso nel modo seguente, sempre nel 1986: “[h]ier haben wir eine Abänderung, da wir Ihnen beantragen, die Worte «noch je ausgeführt haben» zu streichen. Dieser Antrag entspricht Ihrem Beschluss im Steuerharmonisierungsgesetz”³⁷⁶.

Con l’entrata in vigore delle nuove leggi (LAID e LIFD) approvate dall’Assemblea federale il 14 dicembre 1990, il legislatore ha voluto espressamente togliere dalle leggi federali la formulazione “e non hanno mai esercitato nella Svizzera alcuna attività lucrativa” rispetto a quanto inizialmente proposto dal Consiglio federale.

L’interpretazione storica induce pertanto a ritenere che il legislatore abbia voluto esplicitamente togliere dal testo di legge allora proposto dal Consiglio federale il requisito riferito al fatto che una persona non dovesse mai aver esercitato un’attività lucrativa in Svizzera, al fine di consentire anche ai cittadini svizzeri, che in passato avevano lavorato in Svizzera, di avvalersi dell’imposizione secondo il dispendio durante l’anno di arrivo in Svizzera dopo un’assenza di almeno dieci anni. Evidentemente questo diritto si estendeva, *mutatis mutandis*, anche ai cittadini stranieri, che prima del loro arrivo in Svizzera avevano esercitato un’attività lucrativa in Svizzera.

L’interpretazione teleologica avvalora la conclusione che precede, soprattutto se si considera l’intervento dell’on. Binder dove viene spiegata la volontà del legislatore con la quale non si è voluto negare alle

³⁷³ ARTER, p. 162.

³⁷⁴ AGNER/JUNG/STEINMANN, N 2 ad art. 14 LIFD.

³⁷⁵ BU CS 1986, p. 133.

³⁷⁶ BU CS 1986, p. 174. Il Consiglio nazionale poi ha aderito alla modifica del Consiglio degli Stati (BU CN 1987 1, pp. 1729 e 1737 s.).

persone che in passato avevano lavorato per molti anni in Svizzera, la possibilità di ritornare a vivere in Svizzera e di chiedere i benefici della tassazione secondo il dispendio.

Ne consegue che la prassi seguita dall'AFC sino all'entrata in vigore della Circolare n. 44, e quella adottata dai Cantoni in ossequio a quanto previsto dall'abrogata Circolare n. 9 dell'AFC (ad esempio si veda quella del Canton San Gallo) siano da considerarsi contrarie al testo di legge³⁷⁷.

Il diritto all'imposizione secondo il dispendio è, infatti, da concedere anche al cittadino che in passato, più precisamente nei dieci anni precedenti l'elezione di un domicilio o dimora fiscale in Svizzera, abbia effettivamente esercitato un'attività lucrativa in Svizzera sulla base di un assoggettamento limitato e, che, non ve ne eserciti più alcuna dal momento in cui prenda domicilio o dimora fiscale in Svizzera³⁷⁸.

Riassumendo, per ottenere l'imposizione secondo il dispendio, dal momento in cui inizia un assoggettamento illimitato (*i.e.* domicilio o dimora fiscale in Svizzera) devono sussistere le seguenti condizioni per avvalersi della tassazione globale:

- a) essere cittadino straniero;
- b) essere assoggettato per la prima volta o dopo un'assenza di dieci anni dalla Svizzera;
- c) non esercitare un'attività lucrativa in Svizzera.

Un assoggettamento limitato per appartenenza economica in Svizzera prima di iniziare un assoggettamento illimitato per appartenenza personale non costituisce, di per sé, un elemento da considerare per ottenere i benefici dell'imposizione secondo il dispendio. Pertanto, le persone che erano assoggettate limitatamente in Svizzera e vi prendono successivamente domicilio o dimora fiscale possono richiedere di essere tassate attraverso l'istituto della globale³⁷⁹.

2.7.1.6.7. La perdita del diritto alla tassazione secondo il dispendio con l'esercizio di un'attività lucrativa

Il diritto di ottenere la tassazione secondo il dispendio una volta iniziata un'attività lucrativa in Svizzera è da ritenere definitivamente perso, anche in caso di successiva cessazione, a meno che in seguito il contribuente parta per l'estero e ritorni in Svizzera dopo un'assenza di almeno dieci anni³⁸⁰. Questo emerge dalla doppia condizione data dall'assenza di un assoggettamento illimitato e dall'assenza di un'attività lucrativa in Svizzera³⁸¹.

³⁷⁷ VORPE, Imposizione secondo il dispendio, p. 724.

³⁷⁸ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 24 *ad art.* 14 LIFD.

³⁷⁹ ATHANAS/GIGLIO, Aargauer Kommentar, N 3 *ad §* 24 LT-AG.

³⁸⁰ Giova ricordare che la condizione legata all'assenza di un'attività lucrativa in Svizzera si applica unicamente a partire dall'inizio dell'assoggettamento illimitato del contribuente in Svizzera. Detto altrimenti, un'attività lucrativa svolta in Svizzera in un periodo inferiore ai dieci anni dalla presa di domicilio o dimora fiscale in Svizzera, che ha dato luogo ad un assoggettamento limitato in Svizzera, non pregiudica il diritto all'ottenimento della tassazione secondo il dispendio (cfr. anche MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 30 *ad art.* 14 LIFD).

³⁸¹ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 29 *ad art.* 14 LIFD.

Quando il contribuente inizia a svolgere un'attività lucrativa in Svizzera perde il diritto alla tassazione secondo il dispendio a contare dal periodo fiscale durante il quale ha iniziato la sua attività³⁸².

Esempio: il signor X, straniero, inizia a svolgere un'attività lucrativa in Svizzera il 1° aprile 2020. Il suo diritto alla tassazione secondo il dispendio decade dal 1° gennaio 2020 e per tutto il periodo fiscale 2020 sarà tassato ordinariamente.

2.7.1.7. *Il passaggio dalla tassazione globale a quella ordinaria, e viceversa*

2.7.1.7.1. La vecchia prassi

Prima delle modifiche legislative intervenute con effetto al 1° gennaio 2016, secondo la prassi dell'AFC un cittadino straniero che adempiva le condizioni soggettive per ottenere l'imposizione secondo il dispendio poteva scegliere, per ogni periodo fiscale, tra questa forma di imposizione e la tassazione ordinaria³⁸³. Questa possibilità di scelta sussisteva fintantoché la tassazione non era cresciuta in giudicato³⁸⁴. Era, quindi, possibile passare dall'imposizione secondo il dispendio a quella ordinaria, nel caso in cui la prima fosse stata più onerosa della seconda, e viceversa³⁸⁵.

Secondo la prassi in uso in alcuni Cantoni, il cittadino straniero avrebbe però dovuto, fin dal suo arrivo in Svizzera, optare per un'imposizione secondo il dispendio, qualora avesse voluto continuare ad usufruire di questa forma particolare d'imposizione. In altri Cantoni, sempre per prassi, la scelta restava possibile di anno in anno³⁸⁶.

2.7.1.7.2. L'interpretazione del Consiglio federale

Il Consiglio federale, nel Messaggio del 29 giugno 2011 che accompagna il disegno di legge di modifica dell'istituto dell'imposizione secondo il dispendio, auspicò che si potesse continuare a concedere la possibilità di scegliere tra l'imposizione secondo il dispendio e l'imposizione ordinaria di anno in anno.

³⁸² ATHANAS/GIGLIO, Aargauer Kommentar, N 3 *ad* § 24 LT-AG; LOCHER, Kommentar DBG, N 14 *ad* art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, N 20 *ad* art. 14 LIFD; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 29 *ad* art. 14 LIFD; RICHNER, p. 9; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 22 *ad* art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 22 *ad* art. 6 LAID.

³⁸³ AFC, Circolare n. 9 abrogata, cifra 1.1; UFFICIO DI INFORMAZIONI FISCALI, p. 6.

³⁸⁴ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 5446; LOCHER, Kommentar DBG, N 9 *ad* art. 14 LIFD.

³⁸⁵ Ad esempio uno straniero imposto ordinariamente su una rendita di vecchiaia e su un modesto capitale riceve in eredità un ingente patrimonio di titoli esteri e per il quale l'imposizione secondo il dispendio potrebbe essere meno onerosa.

³⁸⁶ KÄSTLI/TEUSCHER, Berner Kommentar, N 8 *ad* art. 16 LT-BE; STEINMANN, p. 878. STEINMANN osserva che la prassi dell'autorità ginevrina permetteva di beneficiare dell'imposizione secondo il dispendio soltanto quando il cittadino straniero optava per questo istituto al momento del suo arrivo in Svizzera. Per contro, sempre secondo STEINMANN, se al suo arrivo tale cittadino avesse optato per la tassazione ordinaria, ancorché adempisse tutti i criteri per optare per la tassazione in funzione del suo dispendio, egli non avrebbe più potuto passare dalla tassazione ordinaria a quella secondo il dispendio. Si osserva a tale riguardo che il Canton Ticino aveva chiesto che potesse essere inserito nella Circolare n. 9 dell'AFC (sostituita poi dalla n. 44) il concetto che il passaggio dall'imposizione secondo il dispendio all'imposizione ordinaria potesse essere garantito in ogni momento, mentre il passaggio contrario non potesse essere, invece, consentito (DFF, Risultati procedura consultazione 2011, p. 9).

Questo poiché l'imposta secondo il dispendio non era più concessa in tutti i Cantoni³⁸⁷. A tale proposito viene indicato dall'esecutivo l'esempio di un cittadino straniero che decide di trasferirsi per la prima volta in Svizzera e, nello specifico, nel Canton Zurigo, il cui Popolo ha abrogato l'istituto dell'imposizione secondo il dispendio l'8 febbraio 2009, accogliendo un'iniziativa popolare cantonale. A livello cantonale (e comunale) questo contribuente non potrebbe essere tassato in funzione del suo dispendio, invece a livello federale questa scelta gli sarebbe garantita. Se però, in seguito, decidesse di trasferirsi in un altro Cantone in cui è prevista, diversamente da quanto succede nel Canton Zurigo, l'imposizione secondo il dispendio, il Cantone di arrivo dovrebbe poter concedere al cittadino straniero la possibilità di scegliere l'imposizione secondo il dispendio purché esso avesse già adempiuto le condizioni soggettive rimanenti (cittadinanza straniera e nessuna attività lucrativa in Svizzera) sin dal suo arrivo in Svizzera³⁸⁸.

Si pone, quindi, la questione a sapere se il diritto di scelta relativo all'imposizione secondo il dispendio debba essere fatto valere unicamente quando il cittadino straniero elegge il suo domicilio fiscale per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni in Svizzera, oppure anche quando, dopo essere stato assoggettato ordinariamente alle imposte nell'anno del suo arrivo in Svizzera, scelga di optare per l'imposizione secondo il dispendio. A maggior ragione questo diritto gli dovrebbe essere garantito nel momento in cui il cittadino straniero fosse al beneficio dell'imposizione secondo il dispendio ai fini dell'imposta federale diretta (art. 14 LIFD), sin dal suo arrivo in Svizzera, ma non abbia potuto usufruire di questo istituto a livello cantonale (e comunale) poiché non previsto dal Cantone nel quale ha eletto domicilio o dimora fiscale.

Dalle condizioni poste dal Consiglio federale si evince che il diritto di scelta dovrebbe essere concesso al cittadino straniero, soltanto se al momento del suo arrivo in Svizzera adempie tutte le condizioni (assoggettamento illimitato in Svizzera per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni, non esercitare un'attività lucrativa in Svizzera), ma rinuncia a questa opzione in favore della tassazione ordinaria piuttosto che di quella secondo il dispendio.

2.7.1.7.3. La prassi dell'AFC

L'opinione dell'AFC non è la stessa del Consiglio federale e nella Circolare n. 44 afferma che "*chi rinuncia all'imposizione secondo il dispendio per essere tassato mediante imposizione ordinaria non può, di norma, essere tassato nuovamente secondo il dispendio*"³⁸⁹. Questa presa di posizione dell'AFC, ancorché non escluda a priori la possibilità di passare dalla tassazione ordinaria a quella sul dispendio in

³⁸⁷ Si pensi ai Cantoni di Appenzello Esterno, di Basilea Campagna, di Basilea Città, di Sciaffusa e di Zurigo, che hanno abolito l'imposizione secondo il dispendio.

³⁸⁸ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 5445.

³⁸⁹ AFC, Circolare n. 44, cifra 2.5; VUILLEUMIER/ROCHAT, p. 806. Questa prassi è applicata ad esempio anche dalle autorità fiscali di Friburgo (SCC-FR, cifra 5, p. 2) e Lucerna (StV-LU, p. 1). La vecchia prassi dell'AFC (Circolare n. 9) stabiliva invece che era possibile per il contribuente scegliere ogni anno tra l'imposizione secondo il dispendio e quella ordinaria (AFC, Circolare n. 9, cifra 1.1; cfr. anche SIMONEK, p. 7).

caso di motivi oggettivi³⁹⁰ (si veda la locuzione “di norma”, in tedesco “*in der Regel*” e in francese “*en règle générale*”), smentisce, nei fatti, l’interpretazione fornita dall’esecutivo federale e contenuta nel suo Messaggio, così come nei dibattiti parlamentari e nella prassi precedente (Circolare AFC n. 9)³⁹¹.

Questa presa di posizione dell’AFC non è, ad avviso di chi scrive, però condivisibile. È, infatti, dal suo arrivo in Svizzera che il cittadino straniero può scegliere il tipo di tassazione (ordinaria o secondo il dispendio). Dal testo letterale non si deduce che il diritto all’imposizione secondo il dispendio debba essere concesso soltanto se il cittadino straniero decida di avvalersene immediatamente, ovvero fin dal suo arrivo in Svizzera. Questo poiché il diritto alla tassazione sul dispendio nasce dal momento in cui le condizioni richieste (cittadinanza straniera; prima volta in Svizzera o dopo un’assenza di almeno dieci anni; non svolgere un’attività lucrativa in Svizzera) vengono adempite all’inizio dell’assoggettamento illimitato all’imposta.

Le considerazioni del Consiglio federale quanto alla possibilità di scegliere ogni anno se essere tassati ordinariamente oppure in funzione del dispendio, nel caso in cui i cittadini stranieri optassero per la tassazione ordinaria anziché quella sul dispendio al momento del loro arrivo in Svizzera, fermo restando che i requisiti per ottenere l’imposizione secondo il dispendio siano soddisfatti sin dall’arrivo in Svizzera del cittadino straniero, sono pertanto da condividere³⁹².

Per quanto riguarda il Canton Ticino, la prassi seguita dall’autorità fiscale è piuttosto restrittiva al riguardo ed in linea con quella dell’AFC. Tuttavia, se il contribuente arriva da un altro Cantone e se i presupposti erano dati sin dal momento dell’entrata in Svizzera, l’autorità fiscale permette l’ottenimento della tassazione secondo il dispendio all’entrata in Ticino³⁹³.

Considerando le differenti prassi cantonali³⁹⁴ e la Circolare n. 44 dell’AFC, si raccomanda un accordo fiscale preliminare con le autorità fiscali cantonali prima di prendere una decisione in merito³⁹⁵.

Da un profilo procedurale nulla è, invece, cambiato. Il contribuente ha il diritto di cambiare il tipo di tassazione (da quella sul dispendio a quella ordinaria oppure viceversa) sino a quando questa non è cresciuta in giudicato, vale a dire entro trenta giorni dalla notificazione (artt. 132 cpv. 1 LIFD, 206 cpv. 1

³⁹⁰ SIMONEK, p. 7.

³⁹¹ CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON TICINO, Consultazione concernente la nuova circolare AFC, p. 4. Il Governo ticinese si è rallegrato per il cambiamento di prassi dell’AFC poiché si allinea con la prassi ticinese.

³⁹² VORPE, Imposizione secondo il dispendio, p. 729.

³⁹³ Macchi, Prassi ticinese, p. 174.

³⁹⁴ Ad esempio sulla base delle prassi delle autorità fiscali di Obvaldo e di San Gallo, il diritto alla tassazione secondo il dispendio continua a sussistere per coloro che si trasferiscono in altri Cantoni, quando questi erano prima del loro arrivo già tassati in questo modo oppure in forma ordinaria, adempiendo tuttavia i criteri soggettivi per ottenere l’imposizione secondo il dispendio (StV-SG, cifra. 2.2, p. 2; StV-OW, cifra 3a, p. 1). Per contro, l’autorità fiscale argoviese, in caso di arrivo di un contribuente proveniente da un altro Cantone, concede la tassazione secondo il dispendio a condizione che questa persona sia già tassata in questo modo e che continui a rispettare i criteri che permettono di beneficiare della tassazione secondo il dispendio (StV-AG, cifra 3.1, p. 5).

³⁹⁵ KENEL, Imposition d’après la dépense, p. 62. Per le condizioni per ottenere un accordo fiscale preliminare (cd. ruling fiscale), cfr., *infra*, cap. 2.11.

LT-TI e 48 cpv. 1 LAID). Il contribuente deve, infatti, reclamare per iscritto all'autorità fiscale che ha emesso la decisione di tassazione³⁹⁶. A questo riguardo si rileva che il Tribunale federale ha negato il passaggio dalla tassazione secondo il dispendio a quella ordinaria ad un contribuente oggetto di una procedura per sottrazione d'imposta legata ad un importo del valore locativo che era stato valutato per stabilire il dispendio minimo. Secondo i giudici federali la decisione di tassazione era cresciuta in giudicato e in un caso di sottrazione d'imposta l'autorità fiscale non procede ad un nuovo esame completo della tassazione del contribuente, ma rivede unicamente gli elementi per i quali l'autorità fiscale dispone di mezzi di prova nuovi, sotto riserva di un errore manifesto³⁹⁷.

2.7.1.8. Il diritto alla tassazione secondo il dispendio per i coniugi

2.7.1.8.1. Il sistema di imposizione della famiglia in Svizzera

Il diritto fiscale svizzero si basa sul principio dell'imposizione della famiglia o dell'unità fiscale della famiglia³⁹⁸. I redditi e la sostanza dei coniugi non separati legalmente o di fatto sono cumulati, qualunque sia il regime dei beni scelto (artt. 9 cpv. 1 LIFD, 8 cpv. 1 LT-TI e 3 cpv. 3 LAID)³⁹⁹. Per i *partner* registrati vale, *mutatis mutandis*, lo stesso principio in quanto la legge conferisce loro il medesimo statuto applicabile ai coniugi (artt. 9 cpv. 1^{bis} LIFD, 8 cpv. 1^{bis} LT-TI e 3 cpv. 4 LAID)⁴⁰⁰.

Nel sistema dell'imposizione della famiglia i redditi dei figli minorenni, ad eccezione dei proventi da attività lucrativa, sono cumulati con il reddito della persona o delle persone che detengono l'autorità parentale (artt. 9 cpv. 2 LIFD, 8 cpv. 2 LT-TI e 3 cpv. 3 LAID). Alla somma dei redditi complessivi della famiglia si applica un'unica aliquota.

L'imposizione in comune inizia a partire dal periodo fiscale in cui è stato contratto il matrimonio (artt. 42 cpv. 1 LIFD e 53 cpv. 1 LT-TI) e cessa in caso di divorzio, di separazione legale o di fatto (artt. 42 cpv. 2 LIFD e 53 cpv. 2 LT-TI) o in caso di decesso di uno dei due coniugi (artt. 42 cpv. 3 LIFD e 53 cpv. 3 LT-TI).

La famiglia viene, dunque, considerata una comunità giuridica, morale ed economica⁴⁰¹ e costituisce un'entità anche sotto il profilo fiscale. Nonostante la tassazione congiunta, ogni coniuge viene considerato

³⁹⁶ Cfr. MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 51 *ad* art. 14 LIFD.

³⁹⁷ Sentenza TF n. 2C_277/2008 del 26 settembre 2008, consid. 5; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 51 *ad* art. 14 LIFD.

³⁹⁸ JACQUES, Commentaire romand, N 1 *ad* art. 9 LIFD.

³⁹⁹ Il regime matrimoniale ordinario è quello della partecipazione agli acquisti (art. 181 CC, in particolare art. 196 ss. CC). Se i coniugi non hanno previsto altrimenti, questo regime si applica per *default*. Alternativamente, ma è necessario in questo caso un atto notarile (art. 184 CC), il diritto privato ammette altri due regimi dei beni: il regime della comunione dei beni (art. 221 ss. CC) e quello della separazione dei beni (art. 247 ss. CC).

⁴⁰⁰ Secondo l'art. 2 cpv. 1 LUD (legge in vigore dal 1° gennaio 2007), due persone dello stesso sesso possono far registrare ufficialmente la loro unione domestica. Il loro stato civile, ai sensi dell'art. 2 cpv. 3 LUD, è "*in unione domestica registrata*".

⁴⁰¹ JACQUES, Commentaire romand, N 3 *ad* art. 9 LIFD.

un contribuente indipendente, che può partecipare alla stessa stregua dell'altro alla procedura di tassazione. Ne consegue che ognuno dei due è tenuto ad adempiere le condizioni di legge⁴⁰².

2.7.1.8.2. Le condizioni cumulative che i coniugi devono soddisfare

Il diritto alla tassazione sul dispendio in favore dei coniugi che vivono in comunione domestica viene ammesso soltanto se entrambi non possiedono la cittadinanza svizzera (artt. 14 cpv. 2 LIFD, 13 cpv. 2 LT-TI e 6 cpv. 2 LAID).

La legge prescrive quattro condizioni che i coniugi devono soddisfare cumulativamente al fine di essere tassati secondo il dispendio:

- a) essere coniugati dal profilo del diritto privato oppure essere dei *partner* registrati;
- b) vivere in comunione domestica;
- c) entrambi non devono essere cittadini svizzeri;
- d) entrambi non devono esercitare un'attività lucrativa in Svizzera.

Per quanto attiene alla lett. a), secondo l'art. 159 CC la celebrazione del matrimonio prevista all'art. 97 ss. crea l'unione coniugale. Per quanto attiene ai *partner* registrati, ai sensi dell'art. 7 della Legge federale sull'unione domestica registrata di coppie omosessuali (LUD), del 18 giugno 2004, l'ufficiale dello stato civile registra la dichiarazione di volontà di entrambi i *partner* e fa loro firmare il certificato di unione.

In base alla lett. b) sopra indicata, la giurisprudenza del Tribunale federale ha stabilito quali sono i criteri determinanti per procedere ad una tassazione individuale dei coniugi che non vivono più in comunione domestica e che sono, quindi, da considerare separati di fatto da un profilo fiscale, ancorché continuino a sussistere gli effetti giuridici del matrimonio⁴⁰³:

- assenza di un'abitazione coniugale (art. 162 CC), sospensione della comunione domestica (art. 175 s. e 275 CC), esistenza di un domicilio proprio (art. 23 CC) oppure di due luoghi di residenza distinti;
- assenza di una comunione economica per l'abitazione e per il mantenimento. Se invece i mezzi – oltre i consueti regali occasionali – vengono impiegati da entrambe le parti per il tenore di vita in comune (non entrano in considerazione le prestazioni alimentari fissate giudizialmente o convenute volontariamente), i coniugi devono essere tassati congiuntamente malgrado l'esistenza di una propria abitazione e, eventualmente, di un proprio domicilio di diritto civile;
- lo stato civile che risulta dal comportamento della coppia in pubblico nell'ottica della buona fede (la coppia non si presenta più unita in pubblico);

⁴⁰² ARTER, p. 164.

⁴⁰³ Sentenza TF n. 2C_980/2013 del 21 luglio 2014 consid. 8.1; n. 2C_753/2011 del 14 marzo 2012 consid. 6.1.2; Sentenza CDT n. 80.2015.280 del 10 maggio 2016 consid. 1.2; AFC, Circolare n. 30, cifra 1.3; JACQUES, Commentaire romand, N 18 s. ad art. 9 LIFD.

- la durata della separazione di fatto invocata di almeno un anno.

Il Tribunale federale ha stabilito che i presupposti menzionati sono cumulativi e che, in ogni caso, dev'esservi stata la sospensione della comunione matrimoniale e i mezzi finanziari non devono più essere impiegati in comune⁴⁰⁴.

Due persone in regime di concubinato, benché vivano in comunione domestica, non potranno, invece, mai richiedere congiuntamente il diritto alla tassazione globale, che dovrà essere esaminato singolarmente per ogni persona. Stesso dicasi per dei coniugi che non vivono più in comunione domestica a causa di una separazione di diritto o di fatto, di un divorzio o di un decesso di un coniuge⁴⁰⁵. Inoltre se i coniugi cessano di vivere in comunione domestica, entrambi possono richiedere – ognuno per proprio conto – il diritto alla tassazione globale. Per contro, se al cessare della comunione domestica, un coniuge dovesse iniziare un'attività lucrativa in Svizzera, l'altro coniuge potrebbe in ogni caso mantenere il diritto alla tassazione globale⁴⁰⁶.

Più delicata è, invece, la questione del coniuge che prende domicilio o dimora fiscale in Svizzera, mentre l'altro rimane all'estero. Il domicilio separato non presuppone, come visto sopra, la fine della comunione domestica. Pertanto, gli artt. 14 cpv. 2 LIFD, 13 cpv. 2 LT-TI e 6 cpv. 2 LAID dovrebbero comunque trovare applicazione senza la necessità che il coniuge domiciliato all'estero adempia le condizioni soggettive di cui al capoverso 1 degli artt. 14 LIFD, 13 LT-TI e 6 LAID e ciò fintantoché non prenda a sua volta domicilio o dimora fiscale in Svizzera⁴⁰⁷. L'importante è che tali requisiti siano soddisfatti al momento della presa di domicilio o dimora fiscale in Svizzera e che il coniuge già domiciliato in Svizzera sin dal suo arrivo in Svizzera abbia adempiuto le condizioni soggettive per ottenere la tassazione globale⁴⁰⁸.

L'onere della prova concernente l'adempimento delle condizioni per una tassazione separata è in capo al contribuente⁴⁰⁹.

La condizione di cui alla lett. c) presuppone che entrambi i coniugi non siano in possesso della cittadinanza svizzera⁴¹⁰. Il fatto che uno dei due abbia acquisito o acquisisca la cittadinanza svizzera, comporta per entrambi la perdita del diritto all'imposizione secondo il dispendio.

⁴⁰⁴ Sentenze TF n. 2A.432/2004 del 16 dicembre 2004 consid. 3.2, in: StR/RF n. 60/2005 p. 435; n. 2A.458/2006 del 18 dicembre 2006 consid. 3.1.

⁴⁰⁵ MARAIA, *Commentaire romand* 2^a ed., N 45 *ad art.* 14 LIFD.

⁴⁰⁶ MARAIA, *Commentaire romand* 2^a ed., N 45 *ad art.* 14 LIFD.

⁴⁰⁷ MARAIA, *Commentaire romand* 2^a ed., N 46 *ad art.* 14 LIFD.

⁴⁰⁸ MARAIA, *Commentaire romand* 2^a ed., N 47 *ad art.* 14 LIFD.

⁴⁰⁹ Sentenza TF n. 2C_753/2011 del 14 marzo 2012 consid. 6.1.2.; Sentenze CDT n. 80.2015.280 del 10 maggio 2016 consid. 1.2; n. 80.2006.155 del 31 gennaio 2008 in: RtiD II-2008 n. 6t.; LOCHER, *Kommentar DBG*, N 18 *ad art.* 9 LIFD; JACQUES, *Commentaire romand*, N 19 *ad art.* 9 LIFD.

⁴¹⁰ AFC, *Circolare* n. 44, cifra 2.2.

Né il testo di legge, né la Circolare n. 44 dell'AFC regolano la questione a sapere se i detentori dell'autorità parentale (di regola i genitori) di un figlio minore, che vive con loro in comunione domestica e che nel frattempo ha acquisito la nazionalità svizzera, possano continuare ad essere assoggettati all'imposizione secondo il dispendio. Secondo la dottrina, la risposta dovrebbe essere affermativa, considerando che il testo letterale degli artt. 14 cpv. 2 LIFD e 6 cpv. 2 LAID si rivolge espressamente ai "*coniugi che vivono in comunione domestica*"⁴¹¹.

La perdita del diritto alla tassazione sul dispendio si manifesta analogamente quando uno dei due coniugi abbia iniziato o inizi ad esercitare un'attività lucrativa in Svizzera (lett. d)⁴¹².

2.7.1.8.3. I figli stranieri che raggiungono la maggiore età

Ai fini delle imposte dirette, i redditi e le sostanze dei figli, ad eccezione dei redditi da attività lucrativa che sono imposti separatamente in capo ai figli (artt. 9 cpv. 2 LIFD, 8 cpv. 2 LT-TI e 3 cpv. 3 LAID), sono cumulati con quelli di coloro che ne detengono l'autorità parentale. Quest'ultima rimane valevole fintantoché i figli non hanno compiuto 18 anni (art. 14 CC). Da un profilo fiscale è, di regola, a partire da questa età che una persona viene considerata come un contribuente a sé stante⁴¹³. I discendenti in linea diretta, compresi gli adottivi, di contribuenti tassati secondo il dispendio hanno la possibilità, una volta compiuti i 18 anni, di essere anche loro tassati nello stesso modo, a condizione che non siano in possesso della cittadinanza svizzera, che non esercitino in Svizzera un'attività lucrativa e che abbiano ottenuto il permesso di dimora insieme ai genitori⁴¹⁴. Non si può, infatti, pretendere che i figli minorenni, al momento dell'arrivo in Svizzera per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni, optino in anticipo per la tassazione forfettaria⁴¹⁵. Per contro, rimane aperta la questione a sapere se i figli nati in Svizzera, una volta raggiunta la maggiore età, abbiano diritto ad ottenere la tassazione globale, sempre a patto che non esercitino un'attività lucrativa in Svizzera. In questo caso vi è, infatti, il rischio di creare una disparità di trattamento tra i figli del contribuente globalista, nati e cresciuti in Svizzera, assoggettati alla tassazione forfettaria, e i figli di cittadini svizzeri assoggettati ordinariamente⁴¹⁶.

Nell'ipotesi in cui il figlio minore fosse in possesso (anche) della cittadinanza svizzera, i genitori di cittadinanza straniera non dovrebbero tuttavia perdere il diritto alla tassazione secondo il dispendio.

⁴¹¹ KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 491.

⁴¹² AFC, Circolare n. 44, cifra 2.4.

⁴¹³ Salvo i casi in cui una persona minorenni svolga un'attività lucrativa. In tal caso è tenuta a presentare una dichiarazione fiscale in nome proprio riferita soltanto a tali redditi (artt. 9 cpv. 2 LIFD e 3 cpv. 3 LAID). Il Canton Ticino prevede una norma non armonizzata con l'art. 3 cpv. 3 LAID in quanto non tassa i redditi da attività lucrativa dipendente fintantoché la persona non ha compiuto 18 anni (art. 8 cpv. 3 LT-TI). Sono, invece, imponibili separatamente i redditi da attività lucrativa indipendente dei figli minorenni.

⁴¹⁴ CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON TICINO, Consultazione sulla Legge sul dispendio, p. 2; DELL'ERA, p. 37; cfr. anche HAINAUT/SAUGY, p. 352.

⁴¹⁵ DELL'ERA, p. 37.

⁴¹⁶ CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON TICINO, Consultazione sulla Legge sul dispendio, p. 2.

Questo poiché il figlio non influisce nelle modalità di tassazione sul dispendio dei genitori, giacché i suoi redditi e le sue sostanze vengono per legge cumulati con quelli dei genitori (artt. 9 cpv. 1 LIFD, 8 cpv. 1 LT-TI e 3 cpv. 3 LAID)⁴¹⁷. Se, invece, egli esercitasse un'attività lucrativa, il relativo reddito verrebbe imposto separatamente nella sua partita fiscale (artt. 9 cpv. 2 LIFD, 8 cpv. 2 LT-TI e 3 cpv. 3 LAID). In questa evenienza, si dovrebbe inoltre sussumere che, una volta compiuti i 18 anni, il figlio diventando un contribuente a tutti gli effetti, non potrà ottenere il diritto all'imposizione secondo il dispendio.

2.7.1.8.4. La prassi dell'autorità fiscale ticinese per i figli agli studi

Una volta raggiunta la maggiore età, la persona diventa un contribuente a tutti gli effetti e i suoi redditi e le sue sostanze, ad eccezione dei redditi da attività lucrativa, fuoriescono dal principio dell'imposizione della famiglia. Secondo la prassi dell'autorità fiscale ticinese, i figli delle persone tassate in funzione del dispendio possono essere imposti ordinariamente durante gli studi e poi, dato che avrebbero potuto avere diritto alla tassazione secondo il dispendio sin dall'inizio del loro assoggettamento, se tutte le condizioni sono adempiute, possono scegliere di passare al regime forfettario al termine degli studi, ma al più tardi quando hanno compiuto i 28 anni di età⁴¹⁸. Il vantaggio di questa prassi è quello di consentire ai figli dei globalisti di non dover essere assoggettati, durante i loro studi, su di un dispendio minimo di fr. 400'000 (artt. 14 cpv. 3 lett. a LIFD e 13 cpv. 3 lett. a LT-TI). Terminati gli studi si presuppone il passaggio alla vita di "redditiere". Per ogni figlio agli studi, l'autorità fiscale per prassi aggiunge fr. 50'000 alla tassazione secondo il dispendio di riferimento del genitore che provvede al suo sostentamento⁴¹⁹.

2.7.1.8.5. Tassazione secondo il dispendio per un coniuge e ordinaria per l'altro?

L'esigenza legislativa degli artt. 14 cpv. 2 LIFD, 13 cpv. 2 LT-TI e 6 cpv. 2 LAID, in base alla quale "[i] coniugi che vivono in comunione domestica devono entrambi soddisfare le condizioni di cui al capoverso 1 [ndr. non essere di nazionalità svizzera, primo assoggettamento illimitato in Svizzera o dopo un'assenza di dieci anni, assenza di un'attività lucrativa in Svizzera]", non significa necessariamente che l'altro coniuge debba essere tassato secondo il dispendio. Esso dovrebbe, infatti, poter optare per la tassazione ordinaria qualora lo desideri, benché sia difficile dal lato pratico che questa situazione si presenti effettivamente⁴²⁰. In questa ipotesi, recente dottrina⁴²¹ ritiene che il dispendio determinante del contribuente, che viene assoggettato all'imposizione secondo il dispendio, non dovrebbe comunque includere quello dell'altro coniuge. Nel momento in cui, come prevede del resto il testo di legge, il

⁴¹⁷ HAINAUT/BONNY/GRETER, p. 1013.

⁴¹⁸ Vi è in questo caso un parallelismo con la deduzione sociale per figli agli studi (art. 34 cpv. 1 lett. c LT-TI). La deduzione è accordata al contribuente che provvede al sostentamento del proprio figlio agli studi sino al ventottesimo anno di età, che frequenta una scuola o corsi di formazione, oltre al periodo dell'obbligo.

⁴¹⁹ MACCHI, Prassi ticinese, p. 174.

⁴²⁰ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 44 ad art. 14 LIFD.

⁴²¹ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 44 ad art. 14 LIFD.

dispendio si sostituisce ai redditi e alla sostanza per la determinazione della base imponibile, la presa in considerazione del dispendio dell'altro coniuge, che viene assoggettato all'imposta ordinaria, aumenterebbe la base imponibile del contribuente. Essendo i redditi e la sostanza dell'altro coniuge tassati in forma ordinaria, la conseguenza sarebbe una doppia imposizione vietata dei coniugi. In questa situazione, il dispendio di un coniuge da un lato, gli elementi di reddito e di sostanza dell'altro coniuge dall'altro, dovrebbero essere considerati per la determinazione dell'aliquota d'imposta (reddito e sostanza) complessiva in ossequio al principio del cumulo dei redditi e della sostanza della famiglia (artt. 9 cpv. 1 LIFD, 8 cpv. 1 LT-TI e 3 cpv. 3 LAID)⁴²². Secondo altra dottrina, questa possibilità dovrebbe potersi applicare anche quando soltanto uno dei due coniugi adempie le condizioni per l'accesso alla tassazione globale⁴²³. Questa eventualità è condivisa dall'autore. Infatti, ancorché il testo letterale degli artt. 14 cpv. 2 LIFD, 13 cpv. 2 LT-TI e 6 cpv. 2 LAID stabilisca esplicitamente che entrambi i coniugi, che vivono in comunione domestica, debbano soddisfare le condizioni di cui al capoverso 1 (*i.e.* condizioni soggettive), nel caso in cui uno di essi non adempisse le condizioni, non avrebbe comunque diritto alla tassazione secondo il dispendio, privilegio che invece poteva essere accordato nel diritto previgente. Del resto, non sembra un simile modo di procedere contrario al principio dell'unità fiscale delle persone coniugate, che prevede il cumulo degli elementi imponibili, al fine di considerare la progressività dell'aliquota calcolata sui diversi elementi di reddito e di sostanza di ciascun coniuge, determinati in questa eventualità con dei metodi diversi⁴²⁴.

2.7.1.8.6. Excursus: il diritto previgente

Il nuovo diritto persegue lo scopo di impedire che il coniuge, che non adempie la condizione di non essere di nazionalità svizzera, possa essere tassato secondo il dispendio per effetto della situazione dell'altro coniuge⁴²⁵. Infatti, prima delle modifiche legislative intervenute a contare dal 1° gennaio 2016, la tassazione secondo il dispendio era possibile per prassi ai fini dell'imposta federale diretta quando uno dei due coniugi, rispettivamente i loro figli, possedevano appunto la nazionalità svizzera⁴²⁶. Parte della dottrina aveva però criticato, a ragione, la prassi seguita dall'AFC e invocava una violazione del principio della legalità in quanto il testo dell'art. 14 cpv. 2 LIFD allora vigente escludeva il diritto all'imposizione secondo il dispendio per i cittadini svizzeri dopo l'anno di arrivo in Svizzera⁴²⁷. Tanto meno questa prassi poteva essere relazionata alle norme sull'assoggettamento alle imposte dirette delle persone fisiche in

⁴²² MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 44 *ad art.* 14 LIFD.

⁴²³ HAINAUT/SAUGY, p. 351; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 9 s. *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 9 s. *ad art.* 6 LAID.

⁴²⁴ Cfr. HAINAUT/SAUGY, p. 352.

⁴²⁵ VUILLEUMIER/ROCHAT, p. 805.

⁴²⁶ AFC, Circolare n. 9 (abrogata), cifra 1.1; cfr. anche KENEL, Imposition d'après la dépense, p. 61.

⁴²⁷ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 7 *ad art.* 14 LIFD. Si veda anche ARTER, p. 164; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 42 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 9 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 9 *ad art.* 6 LAID.

Svizzera (art. 3 LIFD), rivolgendosi soltanto ai singoli contribuenti e non al nucleo familiare nel suo insieme. Nemmeno si poteva richiamare la disposizione sui coniugi e i figli soggetti all'autorità parentale (art. 9 LIFD) che riguarda unicamente il principio del cumulo dei redditi della famiglia⁴²⁸. Ai fini delle imposte cantonali, non essendoci una norma specifica nell'art. 6 LAID, il trattamento dei coniugi variava da Cantone a Cantone⁴²⁹:

- nella maggior parte dei Cantoni, i due coniugi avevano un diritto illimitato all'imposizione secondo il dispendio, a condizione però che entrambi avessero soddisfatto le altre condizioni soggettive richieste. Tale principio si applicava per analogia ai figli soggetti all'autorità parentale, anche se di nazionalità svizzera (si applicava dunque la stessa soluzione avallata dall'AFC ai fini dell'imposta federale diretta);
- in quattro Cantoni (Argovia, Obvaldo, Svitto e Uri), il diritto alla tassazione secondo il dispendio era limitato sino alla fine del periodo fiscale dell'anno in cui i coniugi avessero eletto il proprio domicilio o la dimora fiscale in Svizzera, sempre a condizione che nessun coniuge svolgesse un'attività lucrativa in Svizzera;
- in cinque Cantoni (Berna, Ginevra, Lucerna, Neuchâtel e Ticino), i coniugi, conformemente al principio dell'imposizione della famiglia, venivano imposti come un unico contribuente nell'ambito del cd. "calcolo di controllo"⁴³⁰. Da un lato, dovevano essere dichiarati 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 si richiedevano i benefici convenzionali.

2.7.1.9. *La norma potestativa per i Cantoni*

La Legge sull'armonizzazione delle imposte dirette del 14 dicembre 1990 imponeva ai Cantoni l'obbligo di concedere l'imposizione secondo il dispendio per il periodo fiscale durante il quale le persone fisiche arrivano in Svizzera per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni (art. 6 cpv. 1 LAID). Dal periodo fiscale successivo i Cantoni potevano decidere, per via legislativa, se concedere ai soli cittadini stranieri il diritto di continuare ad usufruire della tassazione sul dispendio (art. 6 cpv. 2 LAID⁴³¹). L'art. 6 cpv. 2, rispetto al cpv. 1, era quindi formulato come una norma potestativa per i Cantoni ("*Kann-Vorschrift*")⁴³².

Per contro, la Legge sull'imposizione secondo il dispendio del 28 settembre 2012 conferisce ai Cantoni, già dal periodo fiscale durante il quale le persone fisiche arrivano in Svizzera per la prima volta o dopo

⁴²⁸ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 7 ad art. 14 LIFD.

⁴²⁹ UFFICIO DI INFORMAZIONI FISCALI, p. 5; VORPE, Imposizione secondo il dispendio, p. 730 s.

⁴³⁰ Cfr. *infra*, cap. 2.7.4.

⁴³¹ L'art. 6 cpv. 2 LAID nella versione del 1° gennaio 1995 prevedeva, infatti, che "[s]e tali persone non sono cittadini svizzeri, il diritto di pagare l'imposta secondo il dispendio può essere prorogato oltre tale limite".

⁴³² ARTER, p. 164; CAVELTI, p. 146.

un'assenza di almeno dieci anni, la facoltà di decidere se vietare l'imposizione secondo il dispendio ai cittadini stranieri⁴³³. I legislatori cantonali possono, dunque, scegliere liberamente se inserire nelle loro leggi tributarie l'istituto giuridico della tassazione globale oppure se farne a meno.

Al momento, cinque Cantoni hanno deciso di non adottare la normativa potestativa dell'art. 6 LAID: si tratta di Appenzello Esterno, Basilea Campagna, Basilea Città, Sciaffusa e Zurigo. In questi cinque Cantoni, la persona che prende domicilio o dimora fiscale viene assoggettata all'imposta cantonale e comunale ordinaria, ancorché adempia i requisiti di legge per poter ottenere il diritto alla tassazione globale. In ogni caso, la persona potrà richiederla ai fini dell'imposta federale diretta, trattandosi di due normative separate (art. 14 LIFD da un lato, art. 6 LAID dall'altro).

2.7.2. La determinazione del dispendio

2.7.2.1. Le condizioni oggettive (cumulative)

Le regole di calcolo dell'imposizione secondo il dispendio si distinguono tra:

- calcolo del dispendio annuo, e
- calcolo di controllo.

È il valore più elevato dei due che fa stato per il pagamento delle imposte da parte del contribuente.

2.7.2.2. La definizione di dispendio

La definizione di dispendio considera le spese annuali⁴³⁴ corrispondenti al tenore di vita del contribuente e delle persone al cui sostentamento egli provvede, sostenute durante il periodo di calcolo in Svizzera e all'estero (art. 14 cpv. 3 LIFD, art. 13 cpv. 3 LT-TI e 6 cpv. 3 LAID). Il testo attuale si contraddistingue per essere più preciso rispetto alla versione precedente che considerava il "*dispendio del contribuente e della sua famiglia*". Infatti, fornisce una nozione di famiglia che si estende alle "*persone al cui sostentamento egli [ndr. il contribuente] provvede*"⁴³⁵.

La norma si basa, quindi, sul principio del dispendio globale del contribuente (leggasi segnatamente la formulazione "*in Svizzera e all'estero*")⁴³⁶. Pertanto si parla di "dispendio mondiale" o di "dispendio

⁴³³ Per i cittadini svizzeri questa possibilità viene già esclusa dalle nuove disposizioni. L'art. 6 cpv. 1 LAID secondo la Legge del 28 settembre 2012 prevede che "[i]l Cantone può concedere il diritto di pagare, invece dell'imposta sul reddito e sulla sostanza, un'imposta calcolata sul dispendio alle persone fisiche che: a. non hanno la cittadinanza svizzera; [...]".

⁴³⁴ Il termine "annuali" non figurava nel diritto previgente. L'aggiunta da parte del legislatore costituisce unicamente una precisazione redazionale, in quanto il carattere annuale del dispendio era da considerarsi implicito (MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 61 ad art. 14 LIFD).

⁴³⁵ Questa nozione che era già stata precisata dal previgente art. 1 cpv. 1 OIIFD.

⁴³⁶ AFC, Circolare n. 44, cifra 3.2. Il nuovo tenore letterale degli artt. 14 cpv. 3 LIFD, 13 cpv. 3 LT-TI e 6 cpv. 3 LAID ha messo fine alla diatriba in dottrina relativa alla presa in considerazione delle spese effettuate anche all'estero (CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 5447; cfr. anche MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 65 ad art. 14 LIFD).

universale⁴³⁷, indipendentemente dalla fonte (dei redditi e delle sostanze) per finanziare tale dispendio che non è determinante⁴³⁸. Il concetto di dispendio mondiale include, quindi, nella sua definizione le spese sopportate dal contribuente, dal suo coniuge e dai suoi figli, nonché quelle sopportate dalle persone appartenenti alla cerchia familiare, indipendentemente dal grado di parentela, sia in Svizzera sia all'estero⁴³⁹. In passato, il Tribunale federale aveva già affermato che il dispendio doveva tenere in considerazione sia le spese sostenute in Svizzera sia quelle sostenute all'estero⁴⁴⁰, precisazione che è poi stata inserita direttamente nella legge (artt. 14 cpv. 4 LIFD, 13 cpv. 3 LT-TI e 6 cpv. 3 LAID).

Nel concetto di dispendio non rientrano, invece, gli investimenti effettuati dal contribuente; ad esempio, l'acquisto di un bene immobile o di un bene mobile che non sia bene di consumo, come l'acquisto di una casa, del relativo arredamento, di un aeroplano, di uno *yacht*. Le spese di miglioria costituiscono degli investimenti e non rientrano nel calcolo del dispendio del contribuente; per contro vi rientrano le spese di manutenzione⁴⁴¹. Da un profilo economico, si tratta pertanto di un'imposta forfettaria basata sul consumo ("*pauschale Konsumsteuer*")⁴⁴².

La nozione di tenore di vita non viene definita dalla legge. Essa corrisponde generalmente al livello di vita, vale a dire alle spese quotidianamente sostenute dal contribuente, escluse le spese straordinarie e non periodiche, come risulta anche dalla prassi AFC, poiché non rappresentano una spesa di mantenimento del contribuente e della sua famiglia⁴⁴³. Dovrebbero, quindi, pure essere escluse, sulla base della prassi AFC, le multe, le parcelle dell'avvocato legate ad un contenzioso, le spese di ospedalizzazione legate ad un incidente, la spese concernenti la celebrazione di un matrimonio, ecc.⁴⁴⁴. La prassi AFC esclude altresì dalla determinazione del dispendio le donazioni di una parte importante della sostanza del contribuente. *E contrario*, dovrebbero rientrare nella determinazione del dispendio le prestazioni volontarie in contanti e in altri beni a persone giuridiche ed enti che sono esentati dalle imposte in virtù del loro scopo pubblico o di utilità pubblica o altre donazioni, purché il versamento sia di modesto valore. In realtà, anche queste liberalità dovrebbero essere escluse per il calcolo del dispendio e

⁴³⁷ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 65 *ad art.* 14 LIFD.

⁴³⁸ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 62 *ad art.* 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 27 *ad art.* 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 27 *ad art.* 13 LT-ZH; cfr. anche la Sentenza TF n. 2A.227/2006 del 10 ottobre 2006 = RDAF 2006, p. 419 = SJ 2007 I, p. 224 = ASA 76, p. 748, consid. 2.2, che ha considerato come irrilevante il fatto di finanziare il tenore di vita per mezzo della sostanza nell'apprezzamento del calcolo del dispendio minimo.

⁴³⁹ ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 23 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 23 *ad art.* 6 LAID; VUILLEUMIER/ROCHAT, p. 806.

⁴⁴⁰ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 16 *ad art.* 14 LIFD.

⁴⁴¹ KENEL, Imposition d'après la dépense en Suisse, p. 494; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 63 *ad art.* 14 LIFD.

⁴⁴² RENTSCH, p. 224; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 3 *ad art.* 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 3 *ad art.* 13 LT-ZH.

⁴⁴³ AFC, Circolare n. 44, cifra 3.2; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 64 *ad art.* 14 LIFD.

⁴⁴⁴ VUILLEUMIER/ROCHAT, p. 806; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 64 *ad art.* 14 LIFD.

l'aggiunta dell'AFC della locuzione “*di una parte importante*” della sostanza dà senz'altro adito a confusione⁴⁴⁵.

La Circolare AFC n. 44 stabilisce che le spese attinenti al tenore di vita del contribuente comprendono, segnatamente⁴⁴⁶:

- le spese per il vitto e l'abbigliamento;
- le spese per l'alloggio, compresi il riscaldamento, la pulizia, la manutenzione di giardini, ecc.;
- le imposte versate e gli oneri sociali⁴⁴⁷;
- le spese complessive (prestazioni in denaro e in natura) per il personale di servizio del contribuente;
- i contributi di mantenimento e gli alimenti;
- le spese per la formazione, comprese le spese per la scolarizzazione dei figli all'estero, il tempo libero, lo sport, ecc.;
- le spese per viaggi, vacanze, attività sportive e altri divertimenti, soggiorni di cura, ecc.;
- le spese di mantenimento di animali domestici costosi (cavalli da sella, ecc.);
- le spese di manutenzione e d'esercizio di automobili, motoscafi, panfili, aeroplani, ecc.

Trattandosi di un elenco esemplificativo, come del resto si evince dall'avverbio “*segnatamente*”, vi possono rientrare altre spese analoghe per la determinazione del dispendio mondiale. Ad esempio, vi rientrano le spese che il coniuge e i figli soggetti all'autorità parentale sostengono con i loro mezzi (art. 9 LIFD, art. 8 LT-TI e art. 3 cpv. 3 LAID)⁴⁴⁸.

La Circolare AFC n. 44 precisa che il dispendio deve fondarsi sulle spese annuali in Svizzera e all'estero corrispondenti al tenore di vita del contribuente e delle persone che vivono a suo carico in Svizzera e all'estero durante il periodo di calcolo. Sono, pertanto, comprese nel calcolo del dispendio anche le spese sostenute per persone che vivono all'estero⁴⁴⁹. Si può, in tal caso, notare un parallelismo con la

⁴⁴⁵ Cfr. anche VUILLEUMIER/ROCHAT, p. 806.

⁴⁴⁶ AFC, Circolare n. 44, cifra 3.2.

⁴⁴⁷ La Circolare n. 44 non chiarisce se le imposte estere debbano essere incluse nel dispendio oppure no. Secondo recente dottrina, vi dovrebbero rientrare nella determinazione del dispendio soltanto quei tributi pubblici, siano essi pagati in Svizzera o all'estero, che sono legati al mantenimento del tenore di vita del contribuente e della sua famiglia. Per contro, le imposte dirette, svizzere ed estere, pagate in relazione al conseguimento del reddito e al possesso del patrimonio, non dovrebbero essere incluse, poiché, come previsto dal tenore letterale dell'art. 14 cpv. 1 LIFD e dall'art. 6 cpv. 1 LAID, l'imposizione secondo il dispendio si sostituisce all'imposta sul reddito e sulla sostanza (VUILLEUMIER/ROCHAT, p. 806; cfr. anche le osservazioni della Camera fiduciaria nella procedura di consultazione, in: DFF, Risultati procedura consultazione 2011, p. 8). Questa posizione non è condivisibile in quanto l'imposizione secondo il dispendio appartiene comunque alla famiglia delle imposte dirette, utilizzando però una diversa base di calcolo.

⁴⁴⁸ AFC, Circolare n. 44, cifra 3.2.

⁴⁴⁹ Di parere analogo BLANK, p. 396. Secondo altri autori è, invece, opportuno continuare ad escludere il dispendio legato al tenore di vita delle persone al cui sostentamento il contribuente provvede, se queste non vivono in Svizzera. Infatti, un diverso approccio non si giustificerebbe per il semplice motivo che queste persone non hanno creato un'appartenenza personale con la Svizzera (MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 66 ad art. 14 LIFD; cfr. anche RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 24 ad art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 25 ad art. 13 LT-ZH). Nella vecchia Circolare n. 9 (cifra 2.1) era presente la condizione che il coniuge e i

tassazione ordinaria, il cui art. 35 cpv. 1 lett. b LIFD consente al contribuente di portare in deduzione, sino ad un importo massimo previsto dalla legge, le spese per ogni persona totalmente o parzialmente incapace d'esercitare un'attività lucrativa, al cui sostentamento provvede, indipendentemente dal suo luogo di domicilio⁴⁵⁰.

Nella determinazione del dispendio influisce anche il reddito complessivo realizzato dal contribuente. È lecito supporre, infatti, che il dispendio dipenda, di regola almeno, anche dal reddito conseguito⁴⁵¹. L'Alta Corte ha poi precisato che “[...] anche i redditi esteri, di per sé tassabili nel Paese d'origine, possono riflettersi sulla tassazione globale, dato che il dispendio del contribuente è solitamente proporzionale ai suoi cespiti complessivi, indipendentemente dal luogo ove essi sono imposti: di qui, appunto, il diritto del contribuente di scegliere fra la tassazione globale e quella normale”⁴⁵². Le autorità fiscali sono, quindi, autorizzate a riferirsi alla capacità contributiva del contribuente per determinare il dispendio imponibile.

A questo riguardo, l'autorità fiscale del Canton Berna ha elaborato un questionario, nel quale accanto alle informazioni personali del contribuente devono essere indicati anche i suoi redditi e le sue sostanze estere, ancorché questi non siano necessariamente imponibili. La raccolta di queste informazioni consente all'autorità fiscale di farsi un quadro della situazione del contribuente e di verificare se le spese concernenti il tenore di vita del globalista sono conformi alla sua situazione patrimoniale⁴⁵³.

2.7.2.3. *L'esenzione unilaterale delle imprese, degli stabilimenti di impresa e degli immobili*

Vi è poi da chiedersi se il “dispendio mondiale” debba tenere conto della regola unilaterale che riguarda l'assoggettamento delle persone fisiche che stabilisce un'esenzione (unilaterale) delle imprese, degli stabilimenti d'impresa e dei fondi siti all'estero per l'imposta federale (art. 6 cpv. 1 LIFD) e fuori Cantone per l'imposta cantonale ticinese (art. 5 cpv. 1 LT-TI, nessuna norma nella LAID). Questi elementi di reddito e di sostanza sono unicamente considerati per la determinazione dell'aliquota mondiale (cd. riserva di progressione dell'aliquota mondiale; artt. 7 cpv. 1 LIFD e 6 cpv. 1 LT-TI). Recente dottrina ha postulato questa possibilità⁴⁵⁴. Se così fosse, ai fini delle imposte federale e cantonale ticinese nel dispendio non

figli soggetti all'autorità parentale dovessero vivere in Svizzera. Tale convinzione poggiava sull'art. 1 cpv. 1 OIDIFD, disposizione secondo la quale andavano considerate le spese annuali corrispondenti al tenore di vita del contribuente e delle persone che vivevano in Svizzera a suo carico. Tale formulazione è stata in seguito espunta tanto dall'OIDIFD, in vigore dal 1° gennaio 2016, quanto dalla successiva Circolare AFC n. 44, che ha rimpiazzato la n. 9.

⁴⁵⁰ Diversa, invece, la disposizione del Canton Ticino che acconsente alla deduzione per persone bisognose a carico a condizione che queste siano residenti in Svizzera (art. 34 cpv. 1 lett. b LT-TI).

⁴⁵¹ BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 16; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 482.

⁴⁵² Sentenza TF n. A 390/76 del 28 ottobre 1977, citata in: BERNASCONI, La tassazione globale, p. 66; BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 16; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 483. Questa decisione conferma la giurisprudenza precedente (Sentenza TF n. A 117/71 del 15 ottobre 1971, citata in: BERNASCONI, La tassazione globale, p. 65; BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 14; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 481), dove si afferma che “è in principio irrilevante la questione della provenienza del reddito con il quale vengono sostenute le spese e parimenti non importa sapere se il dispendio avviene in Patria o all'estero”.

⁴⁵³ KÄSTLI/TEUSCHER, Berner Kommentar, N 23 ad art. 16 LT-BE.

⁴⁵⁴ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 65 ad art. 14 LIFD.

dovrebbero essere ricomprese le spese concernenti le imprese, gli stabilimenti d'impresa e gli immobili siti all'estero, salvo poi considerarle unicamente per la fissazione dell'aliquota mondiale. Per quanto riguarda l'imposta cantonale ticinese questi elementi non dovrebbero essere addirittura considerati se siti in altri Cantoni. Se, da un lato, considerando la sistematica legislativa, le regole dell'assoggettamento illimitato riguardano tutto l'impianto delle imposte sul reddito e sulla sostanza del sistema fiscale svizzero, dall'altro l'imposizione secondo il dispendio rappresenta una norma "speciale" dell'imposta sul reddito e sulla sostanza⁴⁵⁵ che pure si colloca sotto il titolo primo dell'assoggettamento delle persone fisiche. Si applica, quindi, il principio, riconosciuto nel diritto, secondo il quale la legge speciale deroga a quella generale. Inoltre, le disposizioni di cui agli artt. 14 cpv. 3 LIFD, 13 cpv. 3 LT-TI e 6 cpv. 3 LAID, stabiliscono che l'imposta che sostituisce l'imposta sul reddito e sulla sostanza (per la sostanza soltanto ai fini cantonali) è calcolata sulla base delle spese annuali corrispondenti al tenore di vita sostenute in Svizzera e all'estero durante il periodo di calcolo. In questa particolare modalità di calcolo, in cui si enuncia il principio del dispendio mondiale, non è stata indicata dal legislatore la volontà di esentare il dispendio riferito alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero per l'imposta federale diretta e fuori Cantone per l'imposta cantonale. Tanto meno questa volontà emerge dai lavori preparativi⁴⁵⁶.

Sembrerebbe, quindi, almeno a parere di chi scrive, una forzatura ritenere che le norme sull'estensione dell'assoggettamento siano da applicarsi anche alle persone tassate secondo il dispendio. Oltretutto, questa esenzione unilaterale, secondo un'interpretazione storica, aveva un suo senso compiuto quando venne inserita negli anni Quaranta del secolo scorso. Questo poiché, allora, costituiva un fatto eccezionale possedere immobili all'estero, così come esercitare un'attività aziendale al di fuori del nostro Paese e si era rinunciato a considerare questi elementi anche per motivi di praticabilità. La giustificazione di una simile decisione (unilaterale) sembra condivisibile poiché ai quei tempi non esisteva una rete di convenzioni internazionali volta ad evitare le doppie imposizioni: se la Svizzera non avesse previsto questa esenzione attraverso il proprio diritto interno, questi redditi e queste sostanze sarebbero molto probabilmente stati tassati due volte: nello Stato di situazione e in Svizzera⁴⁵⁷. L'esenzione unilaterale è stata, quindi, voluta dal legislatore soltanto per i casi di tassazione ordinaria, anche perché per le persone tassate sul dispendio non si sarebbe mai potuto manifestare un caso di doppia imposizione internazionale.

Con la revisione dell'imposizione secondo il dispendio, il legislatore ha voluto esplicitamente considerare il dispendio mondiale del contribuente. Questo si evince tanto dal testo di legge, che considera le *"spese annuali corrispondenti al tenore di vita del contribuente e delle persone al cui sostentamento egli provvede, sostenute durante il periodo di calcolo in Svizzera e all'estero"* (artt. 14 cpv. 3 LIFD, 6 cpv. 3

⁴⁵⁵ Leggasi la formulazione del capitolo 3, situata nel titolo primo per quanto riguarda la LIFD e la LT-TI.

⁴⁵⁶ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'armonizzazione, p. 1 ss.; Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 5433 ss.

⁴⁵⁷ BERNASCONI/VORPE/ARGINELLI, p. 704.

LAID e 13 cpv. 3 LT-TI) quanto dalla prassi dell'AFC che fa riferimento al "*principio del dispendio globale*"⁴⁵⁸. In questo senso, ben si comprende che il legislatore abbia voluto assoggettare ad imposizione il dispendio mondiale, senza considerare esenzioni unilaterali.

2.7.2.4. *La commisurazione del dispendio imponibile*

Il Tribunale federale ha rilevato come, secondo la dottrina, nell'intento di evitare all'autorità fiscale un controllo, spesso impossibile, dei redditi provenienti dall'estero, l'imposta si calcoli dapprima in base al tenore di vita del contribuente⁴⁵⁹. La commisurazione del dispendio sulla base delle spese annuali del contribuente e delle persone a suo carico comporta per l'autorità fiscale un onere alquanto dispendioso, poiché essa è tenuta a chiedere al contribuente tassato in funzione del suo dispendio tutte le spese sostenute e documentate dai relativi giustificativi⁴⁶⁰.

Per ragioni di praticabilità, il testo di legge prevede che qualora il contribuente disponga di una propria economia domestica, l'autorità fiscale determina le spese annuali effettive attinenti al suo tenore di vita moltiplicando per sette l'importo della pigione annua o del valore locativo dell'abitazione che occupa o di cui è il proprietario (art. 14 cpv. 3 lett. b LIFD, art. 13 cpv. 3 lett. b LT-TI e art. 6 cpv. 3 lett. b LAID)⁴⁶¹. Ad esempio, se la pigione mensile del contribuente ammontasse a fr. 6'000, il dispendio sarebbe pari in tal caso a fr. 504'000 (= fr. 6'000 x 12 mensilità x 7)⁴⁶². Non si tratta di assoggettare all'imposta il valore locativo o la pigione come tale, ma di servirsi di una spesa che riguarda il contribuente in Svizzera, al fine di misurare il suo tenore di vita, che rappresenta l'oggetto dell'imposta sul dispendio⁴⁶³. Infatti, per calcolare il dispendio è stato necessario inserire un metodo induttivo a livello legislativo, che si basa su un unico elemento osservabile: la casa del contribuente, sia essa di proprietà o in affitto⁴⁶⁴.

Nella legge in vigore sino al 31 dicembre 2013, il dispendio veniva determinato in cinque volte il valore locativo o la pigione annuale per i contribuenti che possiedono un'economia domestica propria. La scelta di un multiplo di cinque è stata dettata dal fatto che, statisticamente, in Svizzera una famiglia spende per l'affitto ca. il 20% (*i.e.* un quinto) delle spese totali per il proprio mantenimento⁴⁶⁵. La scelta di aumentare

⁴⁵⁸ AFC, Circolare n. 44, cifra 3.2.

⁴⁵⁹ Sentenza TF n. 2A.227/2006 del 10 ottobre 2006 = RDAF 2006, p. 419 = SJ 2007 I, p. 224 = ASA 76, p. 748, consid. 2.2 e dottrina citata.

⁴⁶⁰ Si vedano ad esempio i formulari per stimare il dispendio messi a disposizione dalle autorità fiscali del Canton Svitto (StV-SZ, Allegato 1, p. 8), del Canton Uri (StV-UR, Allegato, p. 4), del Canton Friburgo (in: <https://www.fr.ch/sites/default/files/contens/scc/_www/files/xlsx1/estimationdepenses_f.xlsx> (pagina consultata il 15 febbraio 2021) e dal Canton Ginevra (<<https://www.ge.ch/document/imposition-depense-renouvellement/telecharger>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021). Cfr. ASSOCIATION VAUDOISE DES BANQUES, p. 2; CENTRE PATRONAL, p. 2; BIRRI/ZÜND, p. 171; LÜTHI, p. 98.

⁴⁶¹ AFC, Circolare n. 44, cifra 3.3.2. Si osserva che prima delle modifiche legislative intervenute il 1° gennaio 2016, si moltiplicava l'importo per cinque volte. Cfr. anche Sentenza TF n. 2A.227/2006 del 10 ottobre 2006 = RDAF 2006, p. 419 = SJ 2007 I, p. 224 = ASA 76, p. 748, consid. 2.2.

⁴⁶² KENEL, Imposition d'après la dépense, p. 63; KENEL, Imposition d'après la dépense en Suisse, p. 496.

⁴⁶³ Sentenza TF n. 2A.227/2006 del 10 ottobre 2006 = RDAF 2006, p. 419 = SJ 2007, I p. 224 = ASA 76, p. 748, consid. 2.2.

⁴⁶⁴ CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON TICINO, Risposta all'interrogazione n. 56.19, p. 2 e Risposta all'interrogazione n. 57.19, p. 2.

⁴⁶⁵ ASSOCIATION VAUDOISE DES BANQUES, p. 3; CENTRE PATRONAL, p. 3; DELL'ERA, p. 21.

il multiplo a sette è, invece, esclusivamente motivata da una volontà politica di rendere l'imposizione secondo il dispendio meno attrattiva⁴⁶⁶.

Se il contribuente in Svizzera dispone di diversi immobili, il calcolo deve allora fondarsi sulla pigione, rispettivamente sul valore locativo più elevato⁴⁶⁷. Questa prassi, condivisa dall'autore⁴⁶⁸, è stata, invece, criticata in dottrina, poiché si ritiene che debba essere, invece, considerato l'immobile situato nel luogo in cui il contribuente ha eletto il proprio domicilio fiscale⁴⁶⁹.

Per la determinazione del dispendio attinente al tenore di vita, la Circolare AFC n. 44 rileva che in ogni caso anche le pigioni oppure i valori locativi dei rimanenti immobili sono da considerare nel calcolo di controllo⁴⁷⁰.

Se il contribuente non dispone di una propria economia domestica, l'autorità fiscale determina le spese annuali effettive attinenti il suo tenore di vita moltiplicando per tre l'importo della pensione annua per il vitto e l'alloggio (artt. 14 cpv. 3 lett. c LIFD, 13 cpv. 3 lett. c LT-TI e art. 6 cpv. 3 lett. c LAID)⁴⁷¹.

Si sottolinea, in ogni caso, che questo metodo di calcolo sussidiario entra in linea di conto soltanto quando il dispendio effettivo non è stato determinato con precisione oppure quando lo stesso risulta difficilmente misurabile⁴⁷².

2.7.2.5. *La definizione di valore di pigione*

La Circolare AFC n. 44 considera come pigione annua l'effettivo canone locativo versato per un anno intero (cfr. art. 257 CO), escluse le spese di riscaldamento⁴⁷³. Se l'appartamento o la casa in locazione sono di proprietà di una persona fisica o giuridica vicina al contribuente, si deve tener conto dell'importo che un terzo estraneo dovrebbe pagare⁴⁷⁴.

Per "persona vicina" si intende una persona fisica o giuridica che intrattiene strette relazioni personali, ad esempio dei legami di parentela o di amicizia, con l'azionista oppure con il detentore di partecipazioni o con gli organi della società. Queste relazioni possono anche essere di natura economica e, considerando le circostanze globali, costituire il motivo per il quale si concretizza una prestazione valutabile in denaro.

⁴⁶⁶ ASSOCIATION VAUDOISE DES BANQUES, p. 3; CENTRE PATRONAL, p. 3.

⁴⁶⁷ AFC, Circolare n. 44, cifra 3.3.2.

⁴⁶⁸ Cfr., *infra*, cap. 2.7.2.8.

⁴⁶⁹ CARLSSON, p. 15; KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 495; MARAIA, *Commentaire romand 2^a ed.*, N 73 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar DBG*, N 27 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar StHG*, N 28 *ad art.* 6 LAID.

⁴⁷⁰ AFC, Circolare n. 44, cifra 3.3.2.

⁴⁷¹ AFC, Circolare n. 44, cifra 3.3.2. In questo caso, l'importo prima delle modifiche legislative veniva moltiplicato per due.

⁴⁷² MARAIA, *Commentaire romand 2^a ed.*, N 58 *ad art.* 14 LIFD.

⁴⁷³ Secondo ZWAHLEN/NYFFENEGGER si devono escludere anche le spese accessorie (ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar DBG*, N 27 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar StHG*, N 28 *ad art.* 6 LAID).

⁴⁷⁴ AFC, Circolare n. 44, cifra 3.3.2. Cfr. anche Sentenze TF n. 2A.227/2006 del 10 ottobre 2006 = RDAF 2006, p. 419 = SJ 2007 I, p. 224 = ASA 76, p. 748, consid. 2.2; n. 2A_277/2008 del 26 settembre 2008, consid. 3.4.3.

La nozione di “vicina” – nel senso fiscale del termine e secondo la giurisprudenza del Tribunale federale – si estende alle persone alle quali l’azionista permette di utilizzare la società come se fosse la loro. Secondo la giurisprudenza, esiste un indizio in tal senso qualora, operando un confronto “*at arm’s length*”, vale a dire con operazioni usuali analoghe, la prestazione in oggetto risulti inabituale e sproporzionata da lasciar desumere che non sarebbe stata fornita in tal modo se il beneficiario non fosse stato una persona vicina al socio. Quest’ultimo deve, di conseguenza, essere imposto anche per le attribuzioni della società versate in favore di un’altra società da lui controllata quando manca totalmente una giustificazione commerciale di una simile procedura⁴⁷⁵.

Per contro, se il proprietario fosse una persona fisica, la teoria della prestazione valutabile in denaro non si applicherebbe e l’autorità fiscale sarebbe tenuta a dimostrare eventualmente l’esistenza di una fattispecie di elusione fiscale⁴⁷⁶.

In presenza di valide presunzioni, è legittimo scostarsi dalle risultanze del contratto di locazione per valutare la pigione determinante per il calcolo del dispendio. Se si presume che la pigione secondo il contratto di locazione non sia attendibile, è possibile fissare la pigione tenendo conto dei criteri della domanda e dell’offerta e considerata l’entità dello stabile⁴⁷⁷.

2.7.2.6. *La definizione di valore locativo*

La Circolare AFC n. 44, diversamente dall’abrogata Circolare n. 9, non fa più riferimento alla definizione di valore locativo. Secondo la vecchia Circolare, quale valore locativo della casa propria o dell’appartamento proprio andava indicato l’importo che il contribuente avrebbe dovuto pagare annualmente per un oggetto analogo, in un’ubicazione equivalente (valore di mercato)⁴⁷⁸.

Sulla base degli artt. 21 cpv. 1 lett. b LIFD e 20 cpv. 1 lett. b LT-TI è imponibile quale reddito della sostanza immobiliare il valore locativo di immobili o di parti di essi che il contribuente ha a disposizione per uso proprio in forza del suo diritto di proprietà o di un usufrutto ottenuto a titolo gratuito. Ne consegue che il valore locativo di un’abitazione ad uso personale del proprietario viene qualificato dal legislatore svizzero come un reddito in natura imponibile⁴⁷⁹.

Le normative cantonale ticinese e federale si differenziano, tuttavia, fra loro quanto alle modalità di calcolo del valore locativo⁴⁸⁰:

⁴⁷⁵ Sentenze TF n. 2C_177/2016 e n. 2C_178/2016 del 30 gennaio 2017, consid. 4.3; VORPE, PVD e teoria del triangolo, p. 116.

⁴⁷⁶ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 73 ad art. 14 LIFD. Per la definizione di “elusione fiscale” cfr., supra, nota 343.

⁴⁷⁷ BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 19; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 486 con riferimento alla giurisprudenza della CDT.

⁴⁷⁸ AFC, Circolare n. 9 abrogata, cifra 2.1; RICHNER, p. 12.

⁴⁷⁹ L’art. 7 cpv. 1 LAID prevede che: “[s]ottostà all’imposta sul reddito la totalità dei proventi, periodici o unici, segnatamente quelli da attività lucrativa dipendente o indipendente, da reddito della sostanza compresa l’utilizzazione a scopo personale di fondi, da istituzioni di previdenza, nonché da rendite vitalizie [...]”.

⁴⁸⁰ Sentenza CDT n. 80.2017.205 del 20 giugno 2018.

- l'art. 21 cpv. 2 LIFD precisa, infatti, che il valore locativo viene stabilito tenendo conto delle condizioni locali usuali e dell'utilizzazione effettiva dell'abitazione al domicilio del contribuente. Il riferimento alle condizioni locali usuali sta a significare che determinante per l'imposta federale diretta rimane il valore di mercato reperibile, che deve essere stabilito in via comparativa tenendo conto anche delle vecchie abitazioni e, quindi, non deve essere necessariamente il canone di locazione massimo conseguibile⁴⁸¹. Il riferimento all'utilizzazione effettiva, dal canto suo, è da intendersi unicamente quale limitazione spaziale, ma non temporale, dell'uso dell'immobile da parte del proprietario. Con ciò il legislatore federale ha voluto venire incontro a determinate situazioni, segnatamente a quelle di coniugi o vedovi, che, una volta allevati i figli, si ritrovano a vivere in abitazioni divenute troppo grandi, perché rispondenti alle esigenze di una famiglia numerosa. La prova della sottoutilizzazione dell'abitazione spetta al contribuente. Il legislatore con il riferimento all'utilizzazione effettiva dell'abitazione non ha, invece, minimamente voluto venire incontro a chi, per ragioni proprie, occupa la propria abitazione, in particolare quella secondaria, solo durante determinati periodi dell'anno⁴⁸²;
- quanto al diritto cantonale ticinese, la Legge sull'armonizzazione delle imposte dirette obbliga i Cantoni ad assoggettare all'imposta sul reddito il valore locativo (in virtù del combinato disposto dell'art. 2 cpv. 1 lett. a e dell'art. 7 cpv. 1 LAID), ma non contiene ulteriori disposizioni relative alle modalità di accertamento e di calcolo del valore locativo, lasciando in tal modo ai Cantoni un certo margine di apprezzamento. Nel Canton Ticino, l'art. 20 cpv. 2 LT stabilisce che il valore locativo, tenuto conto della promozione dell'accesso alla proprietà e della previdenza personale, debba essere stabilito al 60-70% del valore di mercato delle pigioni⁴⁸³. Per il suo calcolo è possibile considerare in modo adeguato il valore della stima ufficiale⁴⁸⁴. Secondo l'art. 1 del Decreto esecutivo dell'11 dicembre 2019 concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2020 (RL 640.210)⁴⁸⁵, esso corrisponde al valore di mercato della pigione per immobili dello stesso genere nella medesima posizione (cpv. 1). Il valore locativo delle abitazioni primarie corrisponde mediamente al 60-70% del valore di mercato della pigione; in mancanza di altri elementi utili al suo calcolo, esso corrisponde, di regola, al 90% del valore di reddito determinato dall'Ufficio di stima nella decisione di stima (cpv. 2). Questa riduzione percentuale, che si applica al valore locativo di un'abitazione primaria, non è per contro estendibile al valore locativo del contribuente tassato secondo il dispendio, poiché trattasi di una base di calcolo per la determinazione del dispendio.

⁴⁸¹ DTF 124 I 152 = ASA 68, p. 773 = StE 1998 A 23.1 n. 1; DTF 123 II 15 = ASA 66, p. 563 = StR/RF 52/1998, p. 190 = StE 1997 A 21.11 n. 41.

⁴⁸² Sentenza CDT n. 80.2009.41 del 7 aprile 2010 consid. 1.2.1 con riferimento a AGNER/JUNG/STEINMANN, N 7 ad art. 21 LIFD.

⁴⁸³ L'Alta Corte ha stabilito che il valore locativo di un'abitazione primaria può essere inferiore al valore di mercato (DTF 124 I 145, consid. 4d), ma che in ogni caso il 60% del valore di mercato rappresenta il limite inferiore che è ancora conforme al principio costituzionale dell'uguaglianza (art. 8 cpv. 1 Cost.-CH).

⁴⁸⁴ Che si ricava dalle disposizioni contenute nella Legge sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare (RL 215.600).

⁴⁸⁵ Il Decreto esecutivo viene aggiornato annualmente, di regola nel mese di dicembre, dal Consiglio di Stato del Canton Ticino.

2.7.2.7. *La definizione di pensione*

La Circolare AFC n. 44 fa riferimento al prezzo di pensione annua, che deve comprendere tutte le spese per il vitto e l'alloggio in alberghi, pensioni e simili, comprese le spese per le bevande, il riscaldamento, il servizio, ecc.

2.7.2.8. *Il divieto di sottoutilizzazione e il valore locativo o pigione più elevato secondo la prassi AFC: considerazioni critiche*

Il divieto della deduzione del valore locativo in caso di sottoutilizzazione non lo si ritrova più nella Circolare AFC n. 44, quando era, invece, presente nella vecchia Circolare n. 9⁴⁸⁶. Il silenzio dell'AFC a questo riguardo non giustifica un cambiamento di prassi. È pur vero che una parte della dottrina ha sempre contestato la mancata riduzione del valore locativo in caso di sottoutilizzazione secondo l'art. 21 cpv. 2 LIFD, in quanto per la determinazione della base imponibile dovrebbero essere applicati gli stessi principi valevoli per i contribuenti tassati ordinariamente⁴⁸⁷. Questa sostiene che, per quanto attiene all'imposta federale diretta, l'art. 14 cpv. 3 lett. b LIFD si riferisca espressamente all'art. 21 cpv. 1 lett. b LIFD. Il fatto di non menzionare l'art. 21 cpv. 2 LIFD⁴⁸⁸, non permette di ricavarne una volontà esplicita del legislatore di escludere l'applicazione di questa disposizione per le persone tassate secondo il dispendio, a maggior ragione quando il capoverso 2 rappresenta una precisazione dell'art. 21 cpv. 1 lett. b LIFD⁴⁸⁹.

Questa opinione della dottrina non si ritiene, tuttavia, condivisibile, poiché essendo l'imposizione secondo il dispendio una particolare forma di tassazione per apprezzamento, la stessa non può poggiare su disposizioni analoghe a quelle previste dalla tassazione ordinaria⁴⁹⁰.

La valutazione del dispendio attraverso una moltiplicazione del valore locativo è, del resto, effettuata a titolo sussidiario. Il Tribunale federale ha, infatti, osservato che la determinazione del dispendio sulla base del valore locativo o della pigione, rispettivamente sulla base della pensione, ha un carattere puramente sussidiario. Per cui non è escluso che il dispendio mondiale possa essere superiore a quanto stabilito dalla moltiplicazione del valore locativo o della pigione. L'Alta Corte ha confermato questa tesi secondo cui “[...] la regola in virtù della quale il dispendio va calcolato sulla base di almeno il quintuplo del canone di affitto [ndr. secondo il diritto previgente] è, come già dimostra il testo dell'ordinanza, di carattere sussidiario. Essa è applicabile quando il dispendio effettivo, vale a dire le spese per il tenore di vita, non

⁴⁸⁶ AFC, Circolare n. 9 abrogata, cifra 2.1.

⁴⁸⁷ CARLSSON, p. 15; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 72 ad art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGER, Kommentar DBG, N 28 ad art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGER, Kommentar StHG, N 29 ad art. 6 LAID.

⁴⁸⁸ Questa disposizione stabilisce che “[i]l valore locativo viene stabilito tenendo conto delle condizioni locali usuali e dell'utilizzazione effettiva dell'abitazione al domicilio del contribuente”.

⁴⁸⁹ Cfr. in particolare MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 72 ad art. 14 LIFD.

⁴⁹⁰ VORPE, Imposizione secondo il dispendio, p. 734 s. Inoltre, se così fosse, il valore locativo dell'abitazione primaria dovrebbe essere valutato al 60-70% del valore di mercato per tenere conto del principio costituzionale volto a favorire l'accesso alla proprietà, cosa che invece non avviene.

può essere accertato o può esserlo solo con notevoli difficoltà. La regola si fonda manifestamente su un'opinione diffusa che le uscite per il pagamento del canone di locazione di una famiglia non eccedono in generale un quinto del reddito familiare⁴⁹¹. Il legislatore ha, quindi, fatto uso di questo indice con la finalità di ricostituire in altro modo il dispendio del contribuente⁴⁹².

Qualora il contribuente ritenesse manifestamente elevato il dispendio desunto, può sempre – alternativamente – giustificare le spese sostenute in Svizzera e all'estero per esso e per la sua famiglia durante il periodo di calcolo (principio del dispendio mondiale)⁴⁹³. Per queste ragioni, non si vede nemmeno per quale motivo si debba prendere in considerazione il valore locativo o la pigione dell'abitazione in cui il contribuente ha eletto il proprio domicilio o la dimora fiscale, quando in Svizzera siano a sua disposizione altre abitazioni con valore locativo o pigione più elevate. Il Tribunale federale stesso ritiene che il valore locativo rappresenti un indicatore di spesa per determinare il tenore di vita del contribuente⁴⁹⁴ e che si debba fare riferimento al valore più elevato in presenza di più abitazioni, come stabilito dalla Circolare AFC⁴⁹⁵.

Se poi si aggiunge che né la legge (artt. 14 cpv. 3 lett. b LIFD, 13 cpv. 3 lett. b LT-TI e 6 cpv. 3 lett. b LAID) né l'OIDIFD prescrivono regole particolari, si deve pertanto considerare come base di calcolo quella che permette di ottenere il dispendio più elevato.

2.7.2.9. Il dispendio minimo applicabile ai fini dell'imposta sul reddito

Il dispendio imponibile non può essere inferiore ad un importo minimo fissato dalla legge, che equivale ai fini delle imposte federale e cantonale ticinese a fr. 400'000 (art. 14 cpv. 3 lett. a LIFD⁴⁹⁶; art. 6 cpv. 3 lett. a LAID⁴⁹⁷; art. 13 cpv. 3 lett. a LT-TI⁴⁹⁸).

⁴⁹¹ Sentenza TF n. A 117/71 del 15 ottobre 1971, citata in: BERNASCONI, La tassazione globale, p. 65; BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 14; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 481.

⁴⁹² RDAF 2000 p. 471, consid. 2aa.

⁴⁹³ AFC, Circolare n. 44, cifra 3.2.

⁴⁹⁴ Sentenza TF n. 2A.227/2006 del 10 ottobre 2006 = RDAF 2006, p. 419 = SJ 2007 I, p. 224 = ASA 76, p. 748, consid. 2.2.

⁴⁹⁵ Sentenza TF n. 2C_830/2019 del 27 aprile 2020, consid. 8.1 s. L'Alta Corte, riferendosi alla Circolare n. 9 (abrogata), la qualifica come un'ordinanza amministrativa ("*Verwaltungsverordnung*") che non vincola giuridicamente le autorità giudiziarie. Quest'ultime, tuttavia, non possono discostarsi da un'ordinanza amministrativa senza un valido motivo, soprattutto quando i suoi contenuti permettono una corretta interpretazione delle norme di legge da applicarsi al singolo caso. Nel caso in cui un contribuente disponga di più immobili per uso proprio, la regola prevista alla cifra 2.1 della Circolare n. 9 (abrogata), secondo la quale deve essere preso in considerazione come base di calcolo il valore locativo più elevato, appare legittima e convincente delle relative disposizioni di legge.

⁴⁹⁶ Cfr. AFC, Circolare n. 44, cifra 3.3.1. Prima del 1° gennaio 2016, ai fini dell'imposta federale diretta non era stabilito nessun dispendio annuo minimo. Ciò si evince anche dal Messaggio del 29 giugno 2011, quando il Consiglio federale dopo aver ricordato che "*alcuni Cantoni [...] stabiliscono un limite inferiore espresso in franchi*", ha proposto che "*per quanto riguarda l'imposta federale diretta [sia] stabilita una base minima di calcolo di 400'000 franchi, adeguata annualmente all'indice nazionale dei prezzi al consumo*", aggiungendo che "*anche i Cantoni sono tenuti a stabilire una base di calcolo minima, fissando liberamente l'entità di tale cifra*" (CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, pp. 5437 e 5440).

⁴⁹⁷ In virtù dell'art. 129 cpv. 2 Cost.-CH, il legislatore federale ha deciso di lasciare ai Cantoni la scelta di decidere autonomamente l'importo minimo del dispendio.

⁴⁹⁸ Tale limite è stato ripetutamente elevato, negli ultimi periodi fiscali, come segue: fr. 160'000 nel 2006 (Decreto esecutivo del 20 dicembre 2006); fr. 165'000 nel 2007 (Decreto esecutivo del 12 dicembre 2006); fr. 170'000 nel 2008 (Decreto esecutivo del 20 dicembre 2007) e nel 2009 (Decreto esecutivo del 23 dicembre 2008); fr. 180'000 nel 2010 (Decreto esecutivo del 9 dicembre 2009); fr. 190'000 nel 2011 (Decreto esecutivo del 21 dicembre 2010); fr. 200'000 nel 2012

Il valore del dispendio minimo ancorato nella legge deve essere adeguato all'indice nazionale dei prezzi al consumo al fine di considerare gli effetti della progressione a freddo (artt. 14 cpv. 6 LIFD e 13 cpv. 8 LT-TI)⁴⁹⁹. L'adeguamento viene effettuato annualmente dal DFF per quanto attiene all'imposta federale diretta (art. 39 cpv. 2 LIFD) e dal Consiglio di Stato per quanto attiene all'imposta cantonale ticinese, quando però l'indice nazionale dei prezzi al consumo è aumentato dell'1% dall'ultimo adeguamento (art. 39 cpv. 2 LT-TI).

2.7.2.10. *Il dispendio da considerare (anche) ai fini dell'imposta sulla sostanza*

Prima delle modifiche legislative intervenute con effetto al 1° gennaio 2016, l'art. 6 LAID concedeva un ampio margine di apprezzamento ai Cantoni su come determinare il ruolo dell'imposta sulla sostanza ai fini della tassazione sul dispendio. Tant'è che la prassi delle autorità fiscali variava da Cantone a Cantone⁵⁰⁰. Per quanto concerne il Canton Ticino, la versione dell'art. 13 cpv. 3 LT-TI, in vigore sino al 31 dicembre 2015, prevedeva un rimando alle aliquote da applicare al reddito imponibile (art. 35 LT-LT), escludendo di fatto che il dispendio ottenuto fosse utilizzato anche ai fini dell'imposta sulla sostanza⁵⁰¹.

A decorrere dal 1° gennaio 2016, l'art. 6 cpv. 5 LAID prescrive esplicitamente che “[i] Cantoni determinano in che modo l'imposizione secondo il dispendio copra l'imposta sulla sostanza”. Siccome nei Cantoni l'imposizione secondo il dispendio sostituisce, oltre all'imposta sul reddito, anche l'imposta sulla sostanza, questi devono considerare nel calcolo del dispendio, oltre a quanto già avviene per il calcolo di controllo, l'imposta sulla sostanza.

Il Consiglio federale nel messaggio del 29 gennaio 2011 ha chiarito che i Cantoni “sono però tenuti a disciplinare esplicitamente nella legislazione cantonale le modalità di compensazione dell'imposta sulla sostanza (in aggiunta all'imposta sul reddito) nell'imposizione secondo il dispendio. La scelta di tali modalità è libera. Una possibilità consisterebbe nell'aumento adeguato dell'importo che risulta dal capoverso 3

(Decreto esecutivo del 21 dicembre 2011); fr. 300'000 nel 2013 (Decreto esecutivo del 19 dicembre 2012). A partire dal 1° gennaio 2014, poi, questa condizione è stata inserita nella stessa legge tributaria cantonale all'art. 13 LT-LT (prima al capoverso 8 e poi dal 1° gennaio 2016 al capoverso 3 lett. a) e prevede, infatti, che il dispendio determinante non possa essere inferiore a fr. 400'000 annui.

⁴⁹⁹ Si parla di progressione a freddo quando a seguito del rincaro il reddito imponibile del contribuente è tassato con un'aliquota superiore, nonostante il suo reddito effettivo non sia aumentato. Il contribuente deve pertanto sopportare un maggior onere fiscale, sebbene il suo potere di acquisto sia rimasto invariato (DFF, Compensazione della progressione a freddo: il DFF adegua tariffe e deduzioni per l'anno fiscale 2012, Comunicato stampa, Berna, 8 settembre 2011). Tale progressione non è contestabile fintantoché si tratta di un aumento reale del reddito, visto che in questo caso l'aumento dell'onere fiscale è conforme al principio dell'imposizione secondo la capacità economica (VORPE, Flat Rate Tax, p. 130).

⁵⁰⁰ Ad esempio nei Cantoni di Appenzello Interno, Basilea Città, Lucerna, Nidvaldo, Sciaffusa, Svitto e San Gallo la sostanza imponibile veniva determinata moltiplicando (o capitalizzando) per un fattore stabilito il reddito imponibile determinante e doveva corrispondere almeno alla somma dei valori patrimoniali indicati nell'art. 6 cpv. 3 LAID (cd. “calcolo di controllo”) (VORPE, Imposizione secondo il dispendio, p. 749).

⁵⁰¹ Nella prassi ticinese, al dispendio calcolato 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 dell'imposta sul reddito e dell'imposta sulla sostanza.

oppure nel calcolo della sostanza in base al dispendio, che sarebbe poi sottoposta all'imposta ordinaria sulla sostanza"⁵⁰². Sono, dunque, due le possibilità enunciate dal Consiglio federale⁵⁰³:

- 1) aumentare percentualmente l'importo del dispendio e applicare a questo valore l'aliquota dell'imposta sul reddito per determinare l'imposta; oppure
- 2) calcolare un importo della sostanza basandosi sul dispendio, valore che poi sottostà all'aliquota dell'imposta sulla sostanza. In questo caso, il dispendio riferito alla sostanza si ottiene moltiplicando per un coefficiente stabilito dalla legge il dispendio riferito al reddito. L'imposta sulla sostanza ottenuta viene sommata a quella sul reddito.

I Cantoni mantengono pertanto una loro indipendenza ai sensi della LAID su come considerare l'imposta sulla sostanza⁵⁰⁴. In Ticino, l'art. 13 cpv. 5 LT-TI stabilisce un limite minimo per l'ammontare dell'imposta sulla sostanza pari a cinque volte il dispendio derivante dall'imposta sul reddito. Ne consegue che il dispendio minimo ai fini dell'imposta sulla sostanza deve essere almeno pari a 2 mio. di fr. Con questo capoverso, il calcolo di controllo avviene, quindi, separatamente sia per il reddito che per la sostanza⁵⁰⁵.

2.7.2.11. *Il dispendio secondo il principio dell'imposizione della famiglia*

Ai fini dell'imposta federale diretta e cantonale ticinese, il dispendio minimo è di fr. 400'000 per quanto concerne il reddito e di 2 mio. di fr. per quanto concerne la sostanza determinante per l'imposta cantonale. Questi importi minimi, soprattutto con riferimento al reddito, non tengono conto del principio dell'imposizione della famiglia. Infatti, indipendentemente dalle persone che compongono il nucleo familiare (persona sola, coniugi, presenza di figli minorenni) il valore del dispendio minimo non cambia. È senz'altro criticabile la mancata considerazione del numero di componenti della famiglia per la determinazione del dispendio minimo. Questa distinzione, proprio perché il legislatore svizzero ha deciso di utilizzare il principio del cumulo dei redditi e delle sostanze per quanto attiene alla famiglia, è necessaria anche per i globalisti, in quanto il dispendio non è lo stesso se siamo in presenza di una persona sola o due persone coniugate. Ai fini delle imposte ordinarie, ad esempio, sono previsti dei limiti di esenzione (*i.e.* importi minimi a partire dal quale si pagano le imposte) che dipendono dal fatto che un contribuente è una persona sola o coniugata (comprese le famiglie monoparentali). Da un profilo della sistematica fiscale, sarebbe quindi più corretto differenziare il dispendio minimo imponibile a seconda del tipo di contribuente (persona sola o coniugata) e del numero di figli minorenni. L'art. 6 cpv. 3 lett. a LAID ("*un importo minimo fissato dal Cantone*") non parrebbe ostare ad una soluzione differenziata, a maggior

⁵⁰² CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 5450.

⁵⁰³ KENEL, Imposition d'après la dépense, p. 64; KENEL, Imposition d'après la dépense en Suisse, p. 496.

⁵⁰⁴ HAINAUT/SAUGY, p. 352.

⁵⁰⁵ CONSIGLIO DI STATO, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 5.

ragione considerando che i Cantoni mantengono una loro sovranità fiscale nella fissazione di importi ed aliquote, conformemente all'art. 129 cpv. 2 Cost.-CH.

Per quanto riguarda invece il calcolo sussidiario basato su sette volte il valore locativo o della pigione annua, il principio dell'imposizione della famiglia si può ritenere, di principio, rispettato. Infatti, la grandezza (in metri quadrati e locali) dell'abitazione del contribuente varierà a dipendenza del nucleo familiare. Quanto più sono le persone presenti nel nucleo familiare, tanto più sarà grande l'abitazione e, di conseguenza, tanto più elevato sarà il prezzo di riferimento per determinare il dispendio. Lo stesso ragionamento si può estendere al prezzo della pigione per coloro che non dispongono di un'economia domestica.

2.7.2.12. *Il dispendio dei figli maggiorenni agli studi*

Nel Canton Ticino per ogni figlio agli studi sino ai 28 anni di età, l'autorità fiscale aggiunge, per prassi, fr. 50'000 alla tassazione secondo il dispendio del contribuente principale (di regola, il genitore)⁵⁰⁶. Questa prassi dell'autorità fiscale ticinese per i figli agli studi è coerente con il fatto che il figlio di un globalista, una volta raggiunta la maggiore età, non viene tassato in base al dispendio fintantoché si trova in formazione e deve optare per questa tassazione entro la fine dei suoi studi, ma al più tardi quando ha compiuto i 28 anni di età. In questo modo, la mancata tassazione globale del figlio viene compensata dai fr. 50'000 di dispendio aggiunti al genitore⁵⁰⁷. Da un punto di vista del principio della riserva di legge, questa prassi andrebbe però codificata dal legislatore nell'art. 13 LT-TI⁵⁰⁸.

2.7.3. **Le basi di calcolo**

Per determinare la base di calcolo del dispendio ai fini dell'imposta sul reddito ci si basa sulla variante, tra le quattro grandezze di riferimento ("*Referenzgrösse*"⁵⁰⁹) di seguito indicate, che consente di ottenere l'importo imponibile, espresso in franchi svizzeri, più elevato⁵¹⁰:

- 1) dispendio a livello mondiale;
- 2) dispendio minimo di fr. 400'000 per l'imposta federale diretta e cantonale ticinese⁵¹¹;

⁵⁰⁶ MACCHI, Prassi ticinese, p. 174. La prassi ticinese prende ispirazione dalla deduzione sociale ticinese per figli agli studi, secondo la quale per ogni figlio fino al 28.mo anno di età, al cui sostentamento il contribuente provvede, che frequenta una scuola o corsi di formazione oltre al periodo dell'obbligo, viene dedotto un massimo di fr. 13'400 dal reddito netto, secondo le modalità e nei limiti fissati dal Consiglio di Stato tenuto conto dei costi supplementari sopportati (cfr. art. 34 cpv. 1 lett. c LT-TI).

⁵⁰⁷ La *ratio* di questa prassi è verosimilmente riconducibile al regime sostitutivo applicabile in Italia ai soggetti neo residenti che ammette ai familiari al seguito del contribuente principale di essere tassata con un'imposta sostitutiva fissa più bassa (euro 25'000 anziché euro 100'000).

⁵⁰⁸ Vi sono poi seri dubbi che questa prassi sia conforme alle disposizioni previste dall'art. 6 LAID.

⁵⁰⁹ ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 43 ad art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 44 ad art. 6 LAID.

⁵¹⁰ LOCHER, Kommentar DBG, N 1 ad art. 14 LIFD; VORPE, Imposizione secondo il dispendio, p. 736 s.

⁵¹¹ Il Gran Consiglio ticinese, su proposta del Consiglio di Stato, ha deciso di adottare, in ossequio al principio dell'armonizzazione fiscale verticale, il medesimo importo stabilito dalla LIFD (CONSIGLIO DI STATO, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 4).

- 3) sette volte il valore locativo o la pigione per economie domestiche proprie, rispettivamente tre volte la pensione in assenza di un'economia domestica;
- 4) somma degli elementi di reddito di estrazione svizzera, nonché di quelli esteri se si chiedono i benefici convenzionali, sulla base del cd. "calcolo di controllo"⁵¹².

Il valore più elevato degli importi di cui sopra viene considerato come base di calcolo dell'imposta sul reddito dovuta dal globalista⁵¹³.

La tabella seguente riassume le diverse varianti applicabili:

Tabella 7: Basi di calcolo per l'imposizione secondo il dispendio ai fini dell'imposta sul reddito (VORPE, Imposizione secondo il dispendio, p. 736)

Valore di calcolo annuale	Economia domestica	Calcolo del dispendio	Dispendio minimo	Base di calcolo
Valore locativo	Sì	Moltiplicare per sette	Ticino: fr. 400'000	L'importo più elevato da confrontare con il risultato del calcolo di controllo (somma elementi di estrazione svizzera, nonché di quelli esteri per i quali si chiedono i benefici convenzionali)
Pigione	Sì		Confederazione: fr. 400'000	
Pensione	No	Moltiplicare per tre		

Per determinare la base di calcolo del dispendio ai fini dell'imposta sulla sostanza bisogna scegliere il valore in franchi più elevato tra i seguenti:

- 1) dispendio ottenuto ai fini dell'imposta sulla sostanza sulla base dei metodi suesposti dal Consiglio federale⁵¹⁴. Per il Canton Ticino, il dispendio ottenuto ai fini dell'imposta sul reddito deve essere moltiplicato per cinque, ritenuto un importo minimo pari a 2 mio. di fr. Ai fini dell'imposta federale non viene prelevata l'imposta sulla sostanza;
- 2) somma degli elementi di sostanza di estrazione svizzera sulla base del cd. "calcolo di controllo"⁵¹⁵.

2.7.4. Il calcolo di controllo

2.7.4.1. In generale

L'imposta sul dispendio, determinata addizionando le spese concernenti il tenore di vita mondiale oppure moltiplicando il valore locativo o l'affitto dell'immobile oppure il prezzo della pensione, deve essere

⁵¹² Cfr. *infra*, cap. 2.74.

⁵¹³ Cfr. anche Circolare n. 44, cifra 3.3. L'art. 5 OIDIFD stabilisce che l'autorità di tassazione notifica sempre nella decisione di tassazione secondo l'art. 131 LIFD il risultato della tassazione più elevato calcolato secondo l'art. 14 cpvv. 3-5 LIFD.

⁵¹⁴ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 5450.

⁵¹⁵ Cfr. *infra*, cap. 2.7.4.

verificata attraverso un calcolo di controllo previsto dalla legge⁵¹⁶. Se da questo calcolo risulta un'imposta più elevata, è questa l'imposta dovuta.

Ai fini dell'imposta cantonale, la tassazione forfettaria deve essere almeno equivalente alla somma delle imposte sul reddito e sulla sostanza desunta:

- dagli elementi di reddito e di sostanza di estrazione svizzera elencati negli artt. 13 cpv. 6 lett. a fino a e LT-TI e 6 cpv. 6 lett. a fino a e LAID (sostanza immobiliare e mobiliare, diritti d'autore, brevetti, pensioni, rendite, ecc.),
- nonché dagli elementi di reddito di estrazione estera per i quali si chiedono i benefici convenzionali sulla base degli artt. 13 cpv. 6 lett. f LT-TI e 6 cpv. 6 lett. f LAID.

Questo metodo viene definito calcolo di controllo "obbligatorio"⁵¹⁷.

Anche per quanto concerne l'imposta federale diretta è necessario procedere al calcolo di controllo conformemente all'art. 14 cpv. 3 lett. d LIFD, tuttavia, rispetto all'imposta cantonale non si tiene conto dell'imposta sulla sostanza, non essendo più prelevata dalla Confederazione⁵¹⁸. In tal caso, la somma degli elementi di reddito di estrazione svizzera (art. 14 cpv. 3 lett. d, cifra da 1 a 5 LIFD) e di estrazione estera, per i quali si chiedono i benefici convenzionali (art. 14 cpv. 3 lett. d, cifra 6 LIFD), deve essere confrontata con il risultato del calcolo del dispendio.

Giova sottolineare che la tassazione globale e quella risultante dal calcolo di controllo non vengono mai cumulate⁵¹⁹, bensì tra di esse confrontate in ogni periodo fiscale.

Esempio: se il dispendio ai fini dell'imposta federale diretta fosse pari a fr. 450'000 e dal calcolo di controllo "obbligatorio" si ottenesse un importo di fr. 400'000, il contribuente pagherebbe l'imposta sul valore più elevato. Se il dispendio fosse pari a fr. 400'000, mentre dal calcolo di controllo "obbligatorio" l'importo risultante fosse di fr. 450'000, il contribuente pagherebbe, anche in questo caso, l'imposta sul valore più elevato.

Ne consegue che l'imposta secondo il dispendio deve essere almeno pari all'imposta calcolata secondo le tariffe ordinarie sugli elementi:

- a) di reddito e di sostanza di estrazione svizzera per quanto riguarda l'imposta cantonale ticinese (art. 13 cpv. 6 LT-LT; cfr. anche l'art. 6 cpv. 6 LAID), quali⁵²⁰:
- sostanza immobiliare situata in Ticino e relativi proventi,
 - beni mobili che si trovano in Svizzera e relativi proventi,

⁵¹⁶ ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 31 ad art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 32 ad art. 6 LAID.

⁵¹⁷ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 76 ad art. 14 LIFD.

⁵¹⁸ La Confederazione ha abrogato il prelievo dell'imposta sulla sostanza nel 1959.

⁵¹⁹ KENEL, Délocalisation et investimentes, p. 70; KENEL, Imposition d'après la dépense en Suisse, p. 497.

⁵²⁰ Di identico tenore al capoverso 6 dell'art. 6 LAID, ad eccezione del "capitale mobiliare di fonte svizzera" che nella LAID e nella LIFD viene erroneamente indicato quale "capitale mobiliare collocato in Svizzera" (cfr., *infra*, cap. 2.7.4.2.3.).

- capitale mobiliare di fonte svizzera, inclusi i crediti garantiti da pegno immobiliare, e relativi proventi,
 - diritti d'autore, brevetti e diritti analoghi esercitati in Svizzera e relativi proventi, e
 - assegni di quiescenza, rendite e pensioni di fonte svizzera,
- b) di reddito di estrazione svizzera per quanto riguarda l'imposta federale diretta (art. 14 cpv. 3 lett. d LIFD), quali:
- proventi da sostanza immobiliare sita in Svizzera,
 - proventi da beni mobili situati in Svizzera,
 - proventi da capitale mobiliare collocato in Svizzera, inclusi i crediti garantiti da pegno immobiliare,
 - proventi da diritti d'autore, brevetti e diritti analoghi esercitati in Svizzera, e
 - assegni di quiescenza, rendite e pensioni di fonte svizzera.
- c) alle lett. a) e b) di cui sopra si devono poi aggiungere i redditi di estrazione estera per quanto riguarda le imposte cantonali e federale diretta, a condizione che il contribuente decida "spontaneamente" di includerli nel calcolo di controllo. Si tratta dei:
- proventi per i quali il contribuente pretende uno sgravio totale o parziale da imposte estere in virtù di una convenzione conclusa dalla Svizzera per evitare la doppia imposizione.

Se per i casi di cui alle lett. a) e b), il contribuente è obbligato a dichiarare i relativi elementi imponibili di estrazione svizzera (reddito e sostanza), pena la violazione dei suoi obblighi procedurali (art. 174 LIFD e art. 257 LT-LT; art. 55 LAID), per il caso di cui alla lett. c) il contribuente può invece decidere liberamente se dichiarare o meno gli elementi imponibili (solo redditi) di estrazione estera, senza violare i suoi obblighi procedurali, in particolare senza commettere un reato di sottrazione d'imposta (art. 175 LIFD, art. 258 LT-TI e art. 56 LAID).

L'elenco dei redditi e delle sostanze di estrazione svizzera è da ritenersi esaustivo. Pertanto alcune fonti di reddito e di sostanza sono escluse dal calcolo di controllo⁵²¹.

Infine, sulla base del principio del cumulo dei redditi e delle sostanze della famiglia, nel calcolo di controllo devono essere inclusi i fattori conseguiti da quelle persone alle quali il contribuente si sostituisce nei loro obblighi fiscali (coniuge e figli sotto l'autorità parentale)⁵²².

2.7.4.2. *Gli elementi di estrazione svizzera*

2.7.4.2.1. La sostanza immobiliare situata in Svizzera e relativi proventi

Ai fini della determinazione della sostanza, gli immobili ed i loro accessori sono imponibili al loro valore venale (art. 14 LAID). Per quanto riguarda il Canton Ticino fa stato il valore di stima ufficiale dell'immobile (art. 42 cpv. 1 LT-TI). Per quanto riguarda i proprietari di immobili, il valore locativo viene calcolato in base

⁵²¹ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 72 ad art. 14 LIFD.

⁵²² BERNASCONI, La tassazione globale, p. 67.

alle disposizioni valevoli per l'imposta ordinaria. Per il Canton Ticino si rimanda all'art. 20 cpv. 1 lett. b e cpv. 2 LT-TI, rispettivamente all'art. 1 del Decreto esecutivo dell'11 dicembre 2019 concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2020.

Ai fini dell'imposta federale diretta rientrano nel calcolo di controllo i redditi da sostanza immobiliare (art. 21 cpv. 1 LIFD) situata in Svizzera⁵²³, indipendentemente dal Cantone di situazione⁵²⁴. Il contribuente è tenuto a pagare un'imposta sul reddito calcolata sul valore locativo dell'immobile (art. 21 cpv. 1 lett. b LIFD)⁵²⁵.

Ai fini dell'imposta cantonale si devono considerare nel calcolo di controllo unicamente gli immobili e i relativi redditi (art. 20 cpv. 1 LT-TI) situati nel Cantone, altrimenti si correrebbe il rischio concreto di una doppia imposizione intercantonale, contraria alle norme di collisione elaborate dal Tribunale federale in applicazione dell'art. 127 cpv. 3 Cost.-CH, le quali assegnano il diritto d'imposizione degli immobili e dei relativi redditi al luogo di situazione⁵²⁶. Il proprietario di un bene immobiliare situato in un altro Cantone è tenuto a pagare le imposte sul reddito (valore locativo o affitti) e sulla sostanza (valore fiscale dell'immobile) in quanto vi è un assoggettamento limitato alle imposte (art. 4 cpv. 1 LAID)⁵²⁷. Nel calcolo di controllo si deve considerare soltanto ai fini della determinazione dell'aliquota complessiva, la sostanza immobiliare situata in altri Cantoni e il relativo reddito (al netto delle spese di manutenzione)⁵²⁸.

Con riferimento al Canton Ticino, l'art. 13 cpv. 6 LT-TI, in vigore sino al 31 dicembre 2015, stabiliva questo principio: “[p]er il calcolo dell'imposta sull'insieme degli elementi menzionati al capoverso 3 sono ammesse unicamente le deduzioni sui proventi della sostanza dell'articolo 31. Le aliquote corrispondono all'insieme di tali elementi maggiorati della sostanza immobiliare situata in altri Cantoni e dei relativi proventi”. La nuova versione, in vigore dal 1° gennaio 2016, non contiene più questa formulazione, ma il Consiglio di Stato del Canton Ticino ha, di fatto, confermato nel messaggio del 23 settembre 2015, di voler continuare in questo modo⁵²⁹.

La norma ticinese di cui all'art. 13 cpv. 6 lett. a LT-TI non riflette il testo letterale dell'art. 6 cpv. 6 lett. a LAID che obbliga i Cantoni a far includere nel calcolo di controllo del globalista la “sostanza immobiliare situata in Svizzera e relativi proventi”. Ad avviso dell'autore, tuttavia, considerare tutti gli immobili situati in Svizzera per il calcolo di controllo costituisce un errore di trascrizione poiché si sarebbe dovuto prescrivere al contribuente soltanto l'obbligo di includere la “sostanza immobiliare situata nel Cantone e

⁵²³ Per l'imposta federale diretta si tratta, quindi, di considerare nel calcolo di controllo non soltanto il reddito immobiliare dell'immobile sito nel Cantone di domicilio del contribuente, ma anche i redditi immobiliari degli immobili situati in altri Cantoni.

⁵²⁴ KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 498.

⁵²⁵ KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 498.

⁵²⁶ ARTER, p. 168; KÄSTLI/TEUSCHER, *Berner Kommentar*, N 41 *ad* art. 16 LT-BE; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Zürcher Kommentar*, N 40 *ad* art. 13 LT-ZH; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar StHG*, N 33 *ad* art. 6 LAID. Per ulteriori informazioni sui problemi di doppia imposizione intercantonale si veda LOCHER, *Introduzione*, p. 1 ss.

⁵²⁷ Della stessa opinione KENEL, *Imposition d'après la dépense*, p. 64; KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 498.

⁵²⁸ Cfr. anche KÄSTLI/TEUSCHER, *Berner Kommentar*, N 55 *ad* art. 16 LT-BE.

⁵²⁹ CONSIGLIO DI STATO, *Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio*, p. 5.

relativi proventi", come previsto dall'art. 13 cpv. 3 lett. a LT-TI. Infatti, la sostanza immobiliare situata negli altri Cantoni e relativi proventi vengono già assoggettati ad imposta in virtù di un'appartenenza economica (art. 4 cpv. 1 LAID)⁵³⁰.

Il Consiglio federale rispondendo il 19 febbraio 2020 ad una mozione depositata il 19 dicembre 2019 dall'on. Marco Chiesa volta a chiedere una correzione dell'infelice formulazione dell'art. 6 cpv. 6 lett. a LAID, così si esprime: "[l]'imposta calcolata sul dispendio sostituisce l'imposta ordinaria sul reddito e sulla sostanza (art. 6 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni, LAID). Questa imposta è di principio calcolata sulla base delle spese annuali corrispondenti al tenore di vita del contribuente. Nel quadro del cosiddetto calcolo di controllo, questo importo deve però corrispondere almeno ai redditi lordi risultanti da proventi di fonte svizzera e da proventi per i quali si applica uno sgravio in virtù di una convenzione per evitare la doppia imposizione. Secondo il tenore dell'articolo 6 capoverso 6 lettera a LAID, occorre tra l'altro considerare la sostanza immobiliare situata in Svizzera e i relativi proventi, anche se un immobile fuori Cantone giustifica l'obbligo fiscale nel Cantone in cui è situato l'immobile (art. 4 cpv. 1 LAID).

È invece evidente che, nel quadro del calcolo di controllo, i Cantoni Ticino e Berna considerano soltanto la sostanza immobiliare situata nel Cantone (art. 13 cpv. 6 lett. a della legge tributaria del Cantone Ticino; commento sulla prassi concernente la legge tributaria del Cantone di Berna, art. 16 n. 41). Anche la dottrina è favorevole a una siffatta interpretazione della LAID (Zwahlen/Nyffenegger in: Zweifel/Beusch, art. 6 LAID n. 33). Il Consiglio federale non è tuttavia a conoscenza della prassi degli altri Cantoni che applicano l'imposizione secondo il dispendio. In considerazione di questa situazione di partenza poco chiara, l'Esecutivo propone di respingere la mozione. Per valutare se è necessario intervenire o meno, il Dipartimento federale delle finanze (DFF) effettuerà un'indagine presso i Cantoni che applicano l'imposizione secondo il dispendio e presenterà al Consiglio federale una proposta sull'ulteriore modo di procedere. Se, contrariamente alla proposta del Consiglio federale, la mozione viene accolta dal Consiglio degli Stati, il DFF chiederà alla seconda Camera di modificare la mozione in un mandato di verifica"⁵³¹.

Di tutt'altro tenore l'opinione della Corte di giustizia del Canton Ginevra, la quale ha negato, in un caso di doppia imposizione intercantonale ai sensi dell'art. 127 cpv. 3 Cost.-CH, l'identità dell'oggetto tra l'imposizione secondo il dispendio nel Cantone di domicilio fiscale primario (Vaud) e l'imposizione sul reddito e sulla sostanza nel Cantone di domicilio speciale (Ginevra) risultante da un immobile detenuto dal contribuente⁵³². Questo risultato non è affatto condivisibile per i motivi suesposti.

⁵³⁰ Si vedano anche le considerazioni del Consiglio di Stato del Canton Ticino contenute nel messaggio del 23 settembre 2015 (CONSIGLIO DI STATO, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 5).

⁵³¹ Risposta del Consiglio federale, del 19 febbraio 2020, alla mozione n. 19.4557, Correggere la LAID per quanto concerne il calcolo di controllo dell'imposizione secondo il dispendio, depositata dall'on. Marco Chiesa il 19 dicembre 2019.

⁵³² Courte de Justice, Chambre administrative, Arrêt du 9 avril 2013, A/842/2011-ICC, ATA/218/2013, cifra 9, p. 13.

Nei rapporti intercantionali ci si pone inoltre la domanda su come il Cantone di situazione dell'immobile sia tenuto a ripartire i debiti e gli interessi passivi conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale ricavata dall'art. 127 cpv. 3 Cost.-CH. Quest'ultima stabilisce un riparto proporzionale in base alla localizzazione degli attivi lordi nelle diverse sovranità fiscali intercantionali ed internazionali⁵³³. La ripartizione fiscale applicata ai beni delle persone tassate secondo il dispendio non può, però, avvenire correttamente poiché esse non hanno alcun obbligo di legge di dichiarare la sostanza mondiale. Di conseguenza, vi sono Cantoni che considerano i debiti e gli interessi passivi nella ripartizione fiscale soltanto quando questi contribuenti hanno di fatto dichiarato la loro sostanza complessiva⁵³⁴.

Si precisa, infine, che qualora il contribuente sia proprietario di un immobile nel Cantone in cui è domiciliato fiscalmente, il valore dell'immobile e il relativo reddito (ad esempio il valore locativo) faranno parte del calcolo di controllo, anche se questi elementi sono già stati presi in considerazione per la determinazione del dispendio come settoplo del valore locativo⁵³⁵.

La sostanza immobiliare estera e i relativi redditi non entrano, invece, mai in considerazione nel calcolo di controllo⁵³⁶. Tra l'altro, l'art. 6 M-OCSE e le CDI sottoscritte dalla Svizzera assegnano la potestà impositiva dei proventi immobiliari allo Stato nel quale è situato l'immobile. Lo stesso principio si applica parimenti per la sostanza immobiliare ai sensi dell'art. 22 M-OCSE. Se nei casi di tassazione ordinaria, l'autorità fiscale tiene conto dei redditi e della relativa sostanza immobiliare per determinare l'aliquota mondiale (artt. 7 cpv. 1 LIFD e 6 cpv. 1 LT-TI), per i contribuenti tassati secondo il dispendio questo principio non risulta applicabile.

2.7.4.2.2. I beni mobili che si trovano in Svizzera e relativi proventi

Benché la legge non contenga esplicito rinvio, conviene rifarsi ai redditi indicati agli artt. 20 cpv. 1 lett. *d* LIFD e 19 cpv. 1 lett. *d* LT-TI che stabiliscono l'imponibilità dei proventi dalla locazione, dall'affitto, dall'usufrutto o da altro godimento di beni mobili o diritti⁵³⁷. Per definire cosa si debba intendere con "*beni mobili*" ci si basa sulla nozione civilistica dell'art. 713 CC⁵³⁸, la quale prevede che "*[s]ono oggetto della proprietà mobiliare le cose corporee che per loro natura sono mobili, nonché le forze naturali in quanto siano suscettibili di diritti e non siano considerate come fondi*".

Nel caso dei globalisti sono ricompresi, segnatamente: automobili, imbarcazioni, aeroplani, cavalli da sella, collezioni di opere d'arte, quadri, sculture, gioielli e altre collezioni (francobolli, monete, ecc.). Vi

⁵³³ LOCHER, Introduzione, p. 79 ss.

⁵³⁴ ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 33 *ad* art. 6 LAID.

⁵³⁵ KENEL, Délocalisation et investimentes, p. 74.

⁵³⁶ ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 32 *ad* art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 33 *ad* art. 6 LAID.

⁵³⁷ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 80 *ad* art. 14 LIFD.

⁵³⁸ KÄSTLI/TEUSCHER, Berner Kommentar, N 42 *ad* art. 16 LT-BE; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 33 *ad* art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 34 *ad* art. 6 LAID.

rientra anche l'oro fisico di proprietà del contribuente, a meno che quest'ultimo dimostri all'autorità fiscale che il suo oro viene conservato fisicamente al di fuori dei confini svizzeri⁵³⁹. In linea generale, si può concludere che nella nozione di beni mobili vi siano inclusi tutti gli oggetti, inclusi i diritti, che non possono essere qualificati da un profilo civilistico come dei fondi (art. 655 CC)⁵⁴⁰.

I proventi dei beni mobili sono in realtà abbastanza rari, ad esempio potrebbero essere quelli relativi alla locazione a terzi di tali beni, all'usufrutto, ecc.

Sono, invece, escluse le suppellettili domestiche, dichiarate esenti ai sensi dell'art. 13 cpv. 4 LAID (cfr. anche art. 44 cpv. 2 LT-TI). Inoltre, tenuto conto dell'elemento fisico che discende dalla nozione civilista dell'art. 713 CC e tenuto conto della sistematica degli artt. 14 cpv. 3 lett. *d* cifra 2 LIFD, 13 cpv. 6 lett. *b* LT-TI e 6 cpv. 6 lett. *b* LAID, non vi fanno parte i capitali mobiliari e i diritti immateriali, già compresi negli artt. 14 cpv. 3 lett. *d* cifre 3 e 4 LIFD, 13 cpv. 6 lett. *c* e *d* LT-TI e 6 cpv. 6 lett. *c* e *d* LAID⁵⁴¹.

La locuzione "*fonte svizzera*" presuppone che il bene si trovi in Svizzera. La localizzazione dell'oggetto sul territorio svizzero è, dunque, determinante⁵⁴². *E contrario*, l'analogo provento per aver messo a disposizione lo stesso oggetto, ma situato fuori dai confini nazionali, non rientra nel calcolo di controllo⁵⁴³. Ad esempio un aeroplano, situato e affittato all'estero, non entra nel calcolo di controllo. D'altro canto, i costi di manutenzione e del personale dell'aeroplano rientrano sempre nella determinazione del dispendio mondiale⁵⁴⁴.

Per quanto riguarda i beni intestati ad una società panamense o ad un *trust* revocabile sono da un profilo fiscale considerati come soggetti trasparenti e, quindi, i redditi e la sostanza vengono imputati direttamente ai beneficiari economici⁵⁴⁵. Pertanto, la loro inclusione nel calcolo di controllo dipende sostanzialmente dal luogo in cui sono situati i beni.

⁵³⁹ KÄSTLI/TEUSCHER, Berner Kommentar, N 42 *ad* art. 16 LT-BE.

⁵⁴⁰ Cfr. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 33 *ad* art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 34 *ad* art. 6 LAID.

⁵⁴¹ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 80 *ad* art. 14 LIFD.

⁵⁴² ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 34 *ad* art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 35 *ad* art. 6 LAID.

⁵⁴³ ARTER, p. 168; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 81 *ad* art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 41 *ad* art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 41 *ad* art. 13 LT-ZH; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 33 *ad* art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 34 *ad* art. 6 LAID.

⁵⁴⁴ KÄSTLI/TEUSCHER, Berner Kommentar, N 42 *ad* art. 16 LT-BE.

⁵⁴⁵ Cfr. OPEL, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten, p. 61 ss.; AFC, Circolare n. 20, cifra 5.2.1; GRISEL, p. 213 ss. Quest'ultimo osserva, inoltre, che in caso di un *trust* irrevocabile, per il *settlor* domiciliato in Svizzera ed imposto secondo il dispendio, le autorità fiscali riconoscono fiscalmente che si è spossessato dei beni detenuti nel *trust* (GRISEL, p. 223).

2.7.4.2.3. Il capitale mobiliare collocato in Svizzera, inclusi i crediti garantiti da pegno immobiliare, e relativi proventi

I redditi dei capitali mobiliari collocati in Svizzera, inclusi i crediti garantiti da pegno immobiliare, rientrano nel calcolo di controllo. La formulazione letterale di questa disposizione si presta a notevoli malintesi perché prevede che nel calcolo di controllo debbano rientrare i redditi dei capitali mobili collocati in Svizzera⁵⁴⁶. La formulazione è la medesima sia nel testo italiano, sia in quello tedesco, sia in quello francese e non costituisce pertanto un errore di traduzione (artt. 6 cpv. 3 lett. c LAID, 14 cpv. 3 lett. c LIFD).

La Circolare n. 44, diversamente dalla precedente Circolare n. 9, che si limitava ad indicare nella voce dei proventi di fonte svizzera i redditi di capitali mobili “collocati” in Svizzera⁵⁴⁷ stabilisce, invece, che “[s]ono considerati proventi da capitale mobiliare collocato in Svizzera, i proventi della persona tassata secondo il dispendio che sono di fonte svizzera. Per proventi da fonte svizzera si deve intendere:

- *in caso di diritti di credito, che il domicilio o la sede del debitore si trovi in Svizzera;*
- *in caso di diritti di partecipazione, che la sede della società di capitali o della società cooperativa cui partecipa il contribuente imposto secondo il dispendio si trovi in Svizzera.*

*Il luogo, in Svizzera o all'estero, dove sono conservati questi diritti di partecipazione o di credito, nonché la valuta nella quale sono denominati, non sono decisivi*⁵⁴⁸.

L'interpretazione dell'AFC si allinea con il pensiero della dottrina dominante e si scosta dal tenore letterale della norma⁵⁴⁹. La dottrina osserva, infatti, che il termine corretto da utilizzare sia quello di “fonte svizzera”, come stabilito già da tempo dalla norma ticinese (art. 13 cpv. 3 lett. c LT-TI)⁵⁵⁰. La differenza tra le due terminologie (“collocati in Svizzera” e “fonte svizzera”) è rilevante poiché secondo il tenore letterale indicato nelle leggi federali sarebbe sufficiente collocare tutti i capitali svizzeri del contribuente al di fuori dei confini nazionali per evitare che rientrino nel calcolo di controllo. Il legislatore federale presumibilmente intendeva esprimere il concetto secondo il quale nel calcolo di controllo devono essere considerati i redditi dei valori mobiliari di fonte svizzera e non quelli di capitali collocati in Svizzera⁵⁵¹. Questa interpretazione trova ulteriore conferma all'art. 1 cpv. 1 lett. c del Concordato fra i Cantoni della Confederazione Svizzera sul divieto di convenzioni fiscali, del 10 dicembre 1948, secondo il quale si devono considerare nel calcolo di controllo “i valori mobiliari svizzeri (carte valori, quote sociali, diritti, crediti, averi)”⁵⁵². Ci si sarebbe potuto

⁵⁴⁶ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 18 ad art. 14 LIFD.

⁵⁴⁷ AFC, Circolare n. 9 abrogata, cifra 2.2; cfr. anche VUILLEUMIER/ROCHAT, p. 806.

⁵⁴⁸ AFC, Circolare n. 44, cifra 3.3.4.

⁵⁴⁹ Una dottrina minoritaria considera corretto il tenore letterale della norma, portando l'esempio del collocamento della sostanza mobiliare presso società svizzere o presso banche e istituti analoghi (BLANK, p. 398; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 42 ad art. 13 LT-ZH).

⁵⁵⁰ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 18 ad art. 14 LIFD; STEINMANN, p. 879.

⁵⁵¹ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 18 ad art. 14 LIFD.

⁵⁵² BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 18 ad art. 14 LIFD.

attendere, nel corso della revisione dell'imposizione secondo il dispendio che è sfociata nella Legge federale del 28 settembre 2012 una correzione di questa imprecisione letterale. Questa mancanza da parte del legislatore non può però essere interpretata come un'intenzione nel ritenere corretto il termine "collocato", visto che anche il messaggio del Consiglio federale è privo di commenti su questa disposizione⁵⁵³.

Il Consiglio federale rispondendo il 19 febbraio 2020 ad una mozione depositata il 19 dicembre 2019 dall'on. Marco Chiesa con la quale ha chiesto di modificare il termine "collocati" in "di fonte", così si esprime: *"[c]on la legge federale sull'imposizione secondo il dispendio, approvata dal Parlamento il 28 settembre 2012, sono state inasprite le condizioni dell'imposizione secondo il dispendio. Tale imposta sostituisce quella ordinaria sul reddito poiché il reddito è calcolato sulla base delle spese annuali corrispondenti al tenore di vita del contribuente e sostenute durante il periodo di calcolo. Nell'ambito del cosiddetto calcolo di controllo la base di calcolo deve essere almeno equivalente alla somma dei redditi elencati all'articolo 14 capoverso 3 della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD) e all'articolo 6 capoverso 6 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID). La base di calcolo non può dunque ad esempio essere inferiore al ricavo lordo dei proventi da fonti svizzere e – in caso di applicazione di una convenzione per evitare la doppia imposizione – da fonti estere (art. 14 cpv. 3 lett. d LIFD e art. 6 cpv. 6 lett. c LAID).*

L'autore della mozione contesta il tenore di quest'ultima disposizione, che per il calcolo di controllo prevede anche la considerazione dei proventi da capitale mobiliare collocato in Svizzera, inclusi i crediti garantiti da pegno immobiliare. L'autore ritiene che conformemente al testo normativo questi proventi da capitale potrebbero essere esclusi dal calcolo di controllo tramite collocazione al di fuori dei confini nazionali.

La suddetta disposizione legale sulla determinazione del calcolo di controllo è stata concretizzata nella circolare n. 44 dell'AFC concernente l'imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta. Conformemente alla circolare, sono considerati proventi da capitale mobiliare collocato in Svizzera i proventi della persona tassata secondo il dispendio che sono di fonte svizzera.

Per proventi da fonte svizzera si intendono sia i diritti di partecipazione, nel caso in cui la sede della società di capitali o della società cooperativa si trovi in Svizzera, sia i diritti di credito nel caso in cui il domicilio o la sede del debitore si trovi in Svizzera. In questo contesto il luogo in cui sono conservati questi diritti di credito o di partecipazione (ad es. un deposito di titoli) non è determinante.

Anche la dottrina si basa sul principio della fonte svizzera nell'interpretazione ai fini della determinazione del calcolo di controllo (cfr. in particolare Martin Zweifel/Michael Beusch (a cura di), «Bundesgesetz über die

⁵⁵³ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 84 ad art. 14 LIFD.

direkte Bundessteuer (DBG)» e «Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden», entrambi in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3^a ed., Basilea 2017).

*La prassi di tassazione corrisponde pertanto già a quanto richiesto dall'autore della mozione e non è di conseguenza necessario avviare una nuova revisione parziale dell'imposizione secondo il dispendio*⁵⁵⁴.

Benché l'esecutivo, ammettendo l'errore del termine "collocati", ritenga non necessario modificare la legge, sarebbe comunque auspicabile che le Camere federali diano seguito alla mozione per una semplice questione di sicurezza giuridica.

Alla luce di quanto sopra indicato, sono, quindi, da considerare svizzeri solamente i valori mobiliari il cui debitore ha domicilio o sede in Svizzera, indipendentemente dal luogo in cui essi siano collocati⁵⁵⁵. A titolo d'esempio, un'azione della Nestlé SA è un titolo svizzero e questo indipendentemente dal luogo in cui essa venga depositata. Per contro, un'azione della Royal Dutch non è considerata un capitale mobiliare collocato in Svizzera, anche se l'azione in questione è depositata presso una banca svizzera⁵⁵⁶.

Nella misura in cui i redditi da capitali mobiliari sono assoggettati all'imposta preventiva quando provengono da un debitore svizzero, si può dedurre un parallelismo tra la nozione di reddito da capitali mobiliari e quella concernente il calcolo di controllo (artt. 14 cpv. 3 lett. b cifra 3 LIFD, 13 cpv. 6 lett. c LT-TI e 6 cpv. 6 lett. c LAID)⁵⁵⁷. È pertanto necessario rifarsi alle disposizioni relative alla Legge federale sull'imposta preventiva. Nel calcolo di controllo si deve includere il capitale mobiliare di fonte in Svizzera ai sensi dell'art. 9 della Legge federale su l'imposta preventiva (LIP), del 13 ottobre 1965, disposizione che prevede la definizione di "domiciliato" ("*Inländer*")⁵⁵⁸. L'art. 9 cpv. 1 LIP stabilisce quanto segue:

Si considera domiciliato in Svizzera chiunque vi ha il domicilio, vi dimora durevolmente, vi ha la sede statutaria o è iscritto come impresa nel registro di commercio svizzero; sono pure considerate domiciliate in Svizzera, ai termini dell'articolo 4 le persone giuridiche o le società commerciali senza personalità giuridica la cui sede statutaria si trova all'estero, ma che di fatto hanno la direzione e svolgono un'attività in Svizzera.

Di conseguenza, se il debitore della prestazione (art. 10 cpv. 1 LIP) è un soggetto ai fini dell'imposta preventiva ai sensi dell'art. 9 cpv. 1 LIP, il contribuente imposto secondo il dispendio in qualità di beneficiario dei redditi colpiti da imposta preventiva è tenuto ad inserire nel calcolo di controllo i patrimoni

⁵⁵⁴ Risposta del Consiglio federale, del 19 febbraio 2020, alla mozione n. 19.4558, Correggere l'errore letterale dei capitali collocati per l'imposizione secondo il dispendio, depositata dall'on. Marco Chiesa il 19 dicembre 2019.

⁵⁵⁵ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 18 ad art. 14 LIFD; CARLSSON, p. 18; KENEL, Délocalisation et investimentes, p. 74; KENEL, Imposition d'après la dépense en Suisse, p. 498; STEINMANN, p. 879.

⁵⁵⁶ STEINMANN, p. 879.

⁵⁵⁷ ARTER, p. 168; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 87 ad art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 35 ad art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 36 ad art. 6 LAID.

⁵⁵⁸ ARTER, p. 168.

e i relativi redditi di capitali mobili che hanno per oggetto gli interessi, le rendite, le parti di utile e tutti gli altri redditi, che derivano (art. 4 cpv. 1 LIP)⁵⁵⁹.

Nel calcolo di controllo vanno inclusi i seguenti crediti e redditi⁵⁶⁰:

- a) le obbligazioni emesse in qualunque valuta da parte di un emittente svizzero e i relativi interessi;
- b) le azioni di una società svizzera e i relativi dividendi;
- c) i depositi in denaro, qualunque sia la valuta, in una banca svizzera (ad esempio euro 500'000 su un conto risparmio).

Diversamente, non fanno parte del calcolo di controllo⁵⁶¹:

- a) le obbligazioni emesse in franchi svizzeri da un emittente estero e i relativi interessi;
- b) le azioni di una società estera e i relativi dividendi;
- c) le azioni e le obbligazioni svizzere detenute da un fondo di investimento estero;
- d) i franchi svizzeri detenuti da un fondo monetario estero;
- e) i depositi fiduciari in franchi svizzeri oppure in valuta straniera collocati da una banca svizzera in una banca straniera⁵⁶²;
- f) i depositi in denaro, qualunque sia la valuta, in una banca estera⁵⁶³ (ad esempio fr. 500'000 su un conto risparmio).

I dividendi, le quote di utili, le eccedenze di liquidazione come pure le prestazioni valutabili in denaro provenienti da azioni, quote in società a garanzia limitata o in società cooperative e buoni di partecipazione sono imponibili in ragione del 70% se questi diritti di partecipazione rappresentano almeno il 10% del capitale azionario o sociale di una società di capitali o di una società cooperativa (cd. partecipazioni qualificate ai sensi degli artt. 20 cpv. 1^{bis} LIFD e 19 cpv. 1^{bis} LT-TI)⁵⁶⁴. In caso la soglia di partecipazione del 10% non venisse raggiunta, questi redditi sono imponibili al 100%.

Per i redditi mobiliari di fonte svizzera (art. 4 cpv. 1 LIP), il globalista ha ad ogni modo sempre diritto al recupero dell'imposta preventiva del 35%, a condizione che siano adempiuti i requisiti di cui agli artt. 21-23 LIP⁵⁶⁵:

- se alla scadenza della prestazione imponibile avevano il domicilio in Svizzera;

⁵⁵⁹ Cfr. ARTER, p. 168 s.; KÄSTLI/TEUSCHER, Berner Kommentar, N 44 ad art. 16 LT-BE. Cfr. Anche ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 35 ad art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 36 ad art. 6 LAID.

⁵⁶⁰ Cfr. KENEL, Délocalisation et investimentes, p. 74 s.; cfr. anche KENEL, Imposition d'après la dépense, p. 64; KENEL, Imposition d'après la dépense en Suisse, p. 498.

⁵⁶¹ KENEL, Délocalisation et investimentes, p. 75.

⁵⁶² Su questo aspetto si veda VUILLEUMIER/ROCHAT, p. 807; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 87 ad art. 14 LIFD.

⁵⁶³ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 85 ad art. 14 LIFD.

⁵⁶⁴ In caso di una fattispecie di trasposizione o liquidazione parziale indiretta (artt. 20a LIFD, 19a LT-TI e 7a LAID), il reddito da partecipazione rientra nel calcolo di controllo soltanto se si tratta di una società di capitali con sede o amministrazione effettiva in Svizzera (cfr. LUTHI, p. 110).

⁵⁶⁵ ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 36 ad art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 37 ad art. 6 LAID.

- se alla scadenza della prestazione imponibile avevano il diritto di godimento sui valori patrimoniali che hanno fruttato il reddito imponibile;
- se ha dichiarato alle autorità fiscali competenti un reddito colpito dall'imposta preventiva, o la sostanza da cui esso proviene.

Il rimborso dell'imposta preventiva deve essere concesso anche se i redditi di estrazione svizzera sono ininfluenti ai fini dell'imposta a carico del contribuente⁵⁶⁶.

Esempio⁵⁶⁷: nel periodo fiscale 2020, un contribuente coniugato tassato sul dispendio è proprietario di un immobile sito in Svizzera il cui valore locativo è stabilito in fr. 50'000 annui. L'imposta secondo il dispendio calcolata secondo l'art. 14 cpv. 3 lett. b LIFD è pari a sette volte il valore locativo annuo, vale a dire fr. 350'000. Essendo questo valore inferiore al dispendio minimo di fr. 400'000 (art. 14 cpv. 3 lett. a LIFD), è questo l'importo determinante quale base di calcolo, a meno che il risultato del calcolo di controllo sia più elevato. Nel calcolo di controllo, il contribuente dichiara, oltre al valore locativo dedotte le spese di manutenzione del 20% di fr. 10'000 (art. 1 cpv. 1 lett. a OIDIFD con riferimento all'art. 2 cpv. 2 lett. b OCM), un reddito da interessi derivanti da obbligazioni di una persona giuridica con sede in Svizzera di fr. 100'000. Il reddito complessivo di questo contribuente secondo il calcolo di controllo di cui all'art. 14 cpv. 3 lett. d LIFD è di fr. 140'000, per cui l'imposta federale diretta dovuta ammonta a fr. 4'855,05, mentre quella calcolata sul dispendio è di fr. 38'562. Nonostante che il reddito di interessi svizzeri di fr. 100'000 è, come visto, ininfluenza ai fini dell'imposta sul dispendio, il contribuente potrà comunque recuperare l'imposta preventiva di fr. 35'000 (trattenuta dal debitore della prestazione ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. a LIP), sempre che siano soddisfatti i requisiti previsti dagli art. 21 ss. LIP.

Per quanto riguarda le criptovalute, queste sono da considerare come elementi di sostanza nel calcolo di controllo unicamente se le stesse sono di fonte svizzera (ad esempio debitore svizzero con valuta del prestito denominata in criptovaluta). Se, invece, le criptovalute sono depositate su piattaforme informatiche che si interfacciano al protocollo distribuito ("app", siti internet, ecc.) o presso banche straniere, non si è in presenza di un debitore svizzero e, pertanto, non vanno incluse nel calcolo di controllo⁵⁶⁸.

⁵⁶⁶ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 21 ad art. 14 LIFD; BERNASCONI, La tassazione globale, p. 68; CARLSSON, p. 21; KENEL, Imposition d'après la dépense en Suisse, p. 498; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 88 ad art. 14 LIFD.

⁵⁶⁷ L'esempio, aggiornato alla situazione attuale, è stato tratto da: BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 21 ad art. 14 LIFD.

⁵⁶⁸ DdC, Prassi criptovalute, p. 1 s. Secondo BRODARD/SOMMARUGA (p. 428) "i native tokens che funzionano su una blockchain decentralizzata, come il Bitcoin, sono di solito memorizzati su degli e-wallets dematerializzati. Per definizione, a causa della mancanza di un punto di collegamento, questi non dovrebbero quindi essere inclusi nel calcolo di controllo. Vi è però un'eccezione per i native tokens ospitati su un sito web specificatamente dedicato (custodian wallets) oppure su un wallet fisico. In queste ultime due ipotesi, la fonte dell'elemento imponibile potrebbe, quindi, essere la Svizzera se il server della società che gestisce il sito web oppure il wallet fisico si trova sul suo territorio [...]. La situazione è più semplice per gli asset bucket tokens e le utility tokens. In entrambi i casi è determinante la sede dell'emittente. Se l'emittente ha sede in Svizzera, questi tokens devono essere presi in considerazione nel calcolo di controllo. Al contrario, non devono essere presi in considerazione nel calcolo di controllo se la società emittente si trova all'estero" (libera traduzione dell'autore dal testo francese).

Per quanto riguarda i crediti, il domicilio del debitore è determinante. La sola eccezione al principio in base al quale si prende in considerazione il domicilio o la sede in Svizzera del debitore, è quella in cui una persona tassata forfettariamente ha un credito nei confronti di un debitore con domicilio o sede all'estero, ma tale credito è garantito da un pegno su un immobile sito in Svizzera⁵⁶⁹. In questa fattispecie vanno inseriti i relativi proventi per l'imposta sul reddito e il valore del credito per l'imposta sulla sostanza. Trattandosi di interessi provenienti da uno Stato estero, questi potrebbero essere assoggettati ad una ritenuta alla fonte. Il diritto ai benefici convenzionali verrebbe garantito con la norma concorrente di cui agli artt. 14 cpv. 3 lett. b cifra 6 LIFD, 13 cpv. 6 lett. f LT-TI e 6 cpv. 6 lett. f LAID⁵⁷⁰.

I redditi da titoli esteri che non sono garantiti da immobili situati in Svizzera o da pegno di titoli ipotecari svizzeri non entrano nel calcolo di controllo, indipendentemente dal fatto che i titoli siano depositati in Svizzera o all'estero⁵⁷¹.

Infine, si rileva che gli utili in capitale realizzati sugli elementi della sostanza mobiliare privata sono esenti da imposta sul reddito (artt. 16 cpv. 3 LIFD, 15 cpv. 3 LT-TI e 7 cpv. 4 lett. b LAID)⁵⁷². Per il contribuente tassato secondo il dispendio che consegue degli utili in capitale esenti con la vendita di titoli svizzeri, i proventi conseguiti non vanno inseriti nel calcolo di controllo⁵⁷³. La loro mancata considerazione nel calcolo di controllo si sussume anche dal fatto che l'art. 14 cpv. 3 lett. d LIFD parla di "redditi lordi", rispettivamente l'art. 6 cpv. 6 LAID di "elementi lordi" e non, invece, di redditi o elementi (lordi) della sostanza⁵⁷⁴.

2.7.4.2.4. I diritti d'autore, i brevetti e i diritti analoghi sfruttati in Svizzera e relativi proventi

Questa categoria riguarda alcuni beni immateriali e relativi proventi. La legge fa espressamente riferimento ai diritti d'autore, così come ai brevetti, includendo una formulazione generale di diritti analoghi. I marchi, che costituiscono un bene immateriale, non sono stati menzionati dal legislatore. Si ci deve, quindi, chiedere se rientrano nella formulazione di diritti analoghi oppure se rappresentano una categoria propria di beni immateriali, il cui silenzio qualificato del legislatore ne determina una loro esclusione dal calcolo di controllo. Per quanto attiene al calcolo di controllo non sono riscontrabili dei motivi oggettivi tali da giustificare una mancata inclusione dei marchi di fonte svizzera e dei relativi proventi nel calcolo di controllo rispetto ai diritti

⁵⁶⁹ Si veda anche la norma analoga sull'assoggettamento limitato all'imposta (cfr. artt. 5 cpv. 1 lett. c LIFD, 4 cpv. 1 lett. c LT-TI e 4 cpv. 2 lett. c LAID). Cfr. anche KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 498.

⁵⁷⁰ MARAIA, *Commentaire romand* 2^a ed., N 86 *ad* art. 14 LIFD.

⁵⁷¹ AFC, *Istruzioni per la compilazione della dichiarazione d'imposta 2019*, p. 1.

⁵⁷² ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar DBG*, N 35 *ad* art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar StHG*, N 36 *ad* art. 6 LAID.

⁵⁷³ KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 498; KÄSTLI/TEUSCHER, *Berner Kommentar*, N 46 *ad* art. 16 LT-BE.

⁵⁷⁴ LOCHER, *Kommentar DBG*, N 22 *ad* art. 14 LIFD.

d'autore o ai brevetti. Nella formulazione di diritti analoghi devono, pertanto, essere ricompresi anche i marchi e gli altri beni di natura immateriale (ad esempio il *design*)⁵⁷⁵.

La Circolare AFC n. 44 presenta un elenco dei proventi da brevetti (*i.e.* canoni o *royalties*), segnatamente le remunerazioni di ogni genere pagate per l'uso o per la concessione in uso di diritti d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche (comprese le pellicole cinematografiche, i filmati o le registrazioni per la radio e la televisione), oppure per lo sfruttamento di brevetti, marchi di fabbrica e di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi, oppure le somme versate per l'uso (o per il diritto di utilizzare) di attrezzature artigianali, commerciali o scientifiche o per la diffusione (o per il diritto di diffondere) di tecniche artigianali, commerciali o scientifiche, che vengono esercitati o sfruttati in Svizzera⁵⁷⁶.

In dottrina non vi è però unanimità su come individuare la fonte svizzera dei beni immateriali. Per una parte della dottrina, condivisa dall'autore, deve essere preso in considerazione il luogo di sfruttamento del bene. Ci si deve, quindi, riferire al territorio sul quale si estende il diritto e che può di conseguenza essere sfruttato. Se il diritto immateriale è sfruttato all'estero, i relativi proventi non rientrano nel calcolo di controllo⁵⁷⁷. Il domicilio del debitore non è determinante, anche se di principio dovrebbe corrispondere con il luogo in cui viene sfruttato il brevetto⁵⁷⁸.

Altra dottrina sostiene, invece, che vadano considerati sia i casi in cui il debitore è in Svizzera, sia quelli in cui il bene immateriale viene sfruttato in Svizzera⁵⁷⁹.

Con riferimento ai diritti d'autore, se il contribuente concede i suoi diritti per il territorio svizzero ad un'impresa estera, il provento che egli percepisce dovrebbe entrare a far parte del calcolo di controllo. Inversamente, in caso di concessione ad un'impresa svizzera di un diritto di rivendere l'opera all'estero, il provento che ne consegue dovrebbe essere trattato quale provento di fonte straniera⁵⁸⁰.

2.7.4.2.5. Gli assegni di quiescenza, le rendite e le pensioni di fonte svizzera

In questa categoria vi rientrano tutti gli assegni di riposo, le rendite e le pensioni versati da un debitore domiciliato in Svizzera, comprese le rendite dell'assicurazione militare federale che cominciano a

⁵⁷⁵ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 90 *ad art.* 14 LIFD.

⁵⁷⁶ AFC, Circolare n. 44, cifra 3.3.4.

⁵⁷⁷ ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 38 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 39 *ad art.* 6 LAID.

⁵⁷⁸ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 91 *ad art.* 14 LIFD.

⁵⁷⁹ ARTER, p. 169; KÄSTLI/TEUSCHER, Berner Kommentar, N 47 *ad art.* 16 LT-BE; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 43 *ad art.* 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 43 *ad art.* 13 LT-ZH; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 38 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 39 *ad art.* 6 LAID.

⁵⁸⁰ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 91 *ad art.* 14 LIFD.

decorrere dal 1° gennaio 1994, nonché gli alimenti percepiti dal contribuente in caso di divorzio o di separazione legale o di fatto per sé e per i figli sotto la sua autorità parentale⁵⁸¹.

Sono escluse dal calcolo di controllo le prestazioni in capitale provenienti dalla previdenza, come anche le somme versate in seguito a decesso, lesione corporale permanente o pregiudizio durevole della salute, così come gli alimenti versati sotto forma di prestazione in capitale al coniuge separato o divorziato⁵⁸². Se per le prime, il legislatore ha previsto una tassazione separata dagli altri redditi (artt. 38 LIFD, 37 LT-TI e 11 cpv. 3 LAID), mal si comprende perché per le persone tassate secondo il dispendio queste debbano, invece, essere tassate ordinariamente, a maggior ragione considerando che il legislatore non ha voluto inserire un rimando alla tassazione separata negli artt. 14 cpv. 4 LIFD, 13 cpv. 6 LT-TI e 6 cpv. 6 LAID, prevedendo esplicitamente l'applicazione delle tariffe ordinarie⁵⁸³. Nel secondo caso, gli alimenti versati sotto forma di capitale sono stati considerati dal Tribunale federale come ininfluenti dal punto di vista fiscale tanto per chi li versa, quanto per chi li riceve⁵⁸⁴.

Per determinare la fonte svizzera ci si deve riferire al domicilio del debitore. Ne consegue che un assegno di quiescenza o una rendita è svizzera se questa viene versata da un'istituzione svizzera (oppure uno stabilimento d'impresa in Svizzera di questa istituzione)⁵⁸⁵. Per quanto concerne gli alimenti, questi hanno la fonte in Svizzera se il coniuge separato o divorziato risiede in Svizzera⁵⁸⁶.

2.7.4.3. *Gli elementi di estrazione estera*

2.7.4.3.1. I proventi per i quali il contribuente pretende uno sgravio totale o parziale da imposte estere in virtù di una convenzione conclusa dalla Svizzera per evitare la doppia imposizione

Il globalista ha il vantaggio di poter decidere liberamente quali proventi di fonte estera dichiarare nel calcolo di controllo e quali non dichiarare⁵⁸⁷. Ad esempio può volontariamente decidere di inserire nel calcolo di controllo, che equivale ad una dichiarazione nei confronti dell'autorità fiscale svizzera, un dividendo proveniente da una società inglese, senza dover per contro dichiarare la totalità dei suoi redditi provenienti dal Regno Unito⁵⁸⁸. Questo diritto di scelta non implica che il contribuente commetta una sottrazione d'imposta ai sensi degli artt. 175 LIFD, 258 LT-TI e 56 LAID. Si tratta in tal caso di un calcolo

⁵⁸¹ AFC, Istruzioni per la compilazione della dichiarazione d'imposta 2019, n. 8, p. 2; ARTER, p. 169; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 39 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 40 *ad art.* 6 LAID.

⁵⁸² MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 93 *ad art.* 14 LIFD.

⁵⁸³ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 93 *ad art.* 14 LIFD.

⁵⁸⁴ DTF 125 II 183.

⁵⁸⁵ ARTER, p. 169; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 94 *ad art.* 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 44 *ad art.* 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 44 *ad art.* 13 LT-ZH; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 39 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 40 *ad art.* 6 LAID.

⁵⁸⁶ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 94 *ad art.* 14 LIFD.

⁵⁸⁷ KÄSTLI/TEUSCHER, Berner Kommentar, N 50 *ad art.* 16 LT-BE.

⁵⁸⁸ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 98 *ad art.* 14 LIFD.

di un controllo “facoltativo”⁵⁸⁹. Nel momento in cui i redditi di fonte estera vengono dichiarati, questi sono aggiunti a quelli elencati nel calcolo di controllo “obbligatorio”.

La dichiarazione dei proventi di fonte estera, con la quale il contribuente chiede un beneficio convenzionale, determina la loro inclusione nel calcolo di controllo⁵⁹⁰.

Esempio⁵⁹¹: un contribuente al beneficio dell'imposizione secondo il dispendio vorrebbe ottenere i vantaggi convenzionali della CDI CH-SPA. I suoi redditi di fonte svizzera sono pari a fr. 130'000. Gli interessi che sottostanno all'imposta alla fonte spagnola ammontano a fr. 40'000. Il calcolo di controllo viene determinato su un importo di fr. 170'000.

Il contribuente che decide di non dichiarare i proventi esteri, non può invocare il recupero dell'imposta alla fonte estera trattenuta in eccedenza a quanto stabilito dalla CDI che la Svizzera ha concluso con lo Stato della fonte del reddito⁵⁹². Le CDI, per definizione, limitano o escludono un'imposizione stabilita dal diritto interno, ma non possono in nessun caso istituire una forma di imposizione non prevista dal diritto svizzero⁵⁹³. La dottrina parla a tal proposito di effetto negativo delle CDI, nel senso che esse si limitano a prevenire una doppia imposizione dovuta alla collisione di norme di diritto interno, senza sancire positivamente il diritto di imporre, che deve rimanere fondato sul diritto interno⁵⁹⁴.

La Circolare n. 44 dell'AFC precisa che, “[o]ltre ai dividendi⁵⁹⁵, agli interessi e ai canoni di licenza, i redditi per i quali il contribuente può pretendere l'esenzione dalle imposte estere, l'imputazione o il loro rimborso, in tutto o in parte, comprendono il prodotto del lavoro⁵⁹⁶, le pensioni e le rendite provenienti da tutti gli Stati con i quali la Svizzera ha concluso una convenzione per evitare la doppia imposizione. Quale ammontare lordo di questi proventi si deve intendere il reddito dopo deduzione della quota non rimborsabile dell'imposta estera”⁵⁹⁷.

⁵⁸⁹ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 97 ad art. 14 LIFD.

⁵⁹⁰ CARLSSON, p. 19.

⁵⁹¹ UFFICIO DI INFORMAZIONI FISCALI, p. 11.

⁵⁹² Per una panoramica sulle imposte alla fonte previste dalle CDI pattuite dalla Svizzera con gli Stati esteri, si veda: Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SFI), Limitations conventionnelles des impôts étrangers (Etat: 1^{er} janvier 2020), Aperçu des taux d'impôt admis en pour cent.

⁵⁹³ Sentenza TF n. 2C_625/2008 del 30 gennaio 2009 = RDAF 2001, p. 269; DTF 117 Ib 366.

⁵⁹⁴ CARLSSON, p. 23; OBERSON, Droit fiscal international, nm. 138, p. 49.

⁵⁹⁵ Se i dividendi provengono da una partecipazione qualificata del 10% riguardante una società con sede o amministrazione effettiva all'estero, il diritto svizzero prevede un'imposizione parziale al 70% (artt. 20 cpv. 1^{bis} LIFD e 19 cpv. 1^{bis} LT-TI). Non è determinante il luogo della società, quanto piuttosto il valore soglia della partecipazione.

⁵⁹⁶ Il Consiglio di Stato ticinese, in sede di consultazione concernente la modifica della Circolare federale, ha proposto senza successo di togliere il riferimento al “prodotto del lavoro”. Secondo l'esecutivo cantonale, secondo le CDI di regola, con la rara eccezione dell'art. 15 par. 2 M-OCSE, il reddito del lavoro svolto all'estero è imponibile solo all'estero (cfr. artt. 7 e 15 par. 1 M-OCSE). Pertanto, essendo imposto soltanto all'estero, non sarebbe necessario indicarlo nella Circolare n. 44 (CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON TICINO, Consultazione concernente la nuova circolare AFC, p. 4 s.).

⁵⁹⁷ AFC, Circolare n. 44, cifra 3.3.4.

Spetta al contribuente comparare, di caso in caso, se da un profilo finanziario è preferibile pagare l'imposta alla fonte estera oppure richiedere lo sgravio totale o parziale e integrare il relativo reddito nel calcolo di controllo⁵⁹⁸. Nel momento in cui i redditi di fonte estera vengono sgravati, in tutto o in parte, in virtù di una CDI tra la Svizzera e lo Stato di provenienza del reddito, vi è l'obbligo per il globalista di inserirli nel calcolo di controllo. Come ricorda l'AFC, è sufficiente che il reddito in causa benefici di un'attenuazione dell'imposizione all'estero sulla base della CDI stipulata con la Svizzera e non è necessario che il contribuente abbia chiesto esplicitamente lo sgravio⁵⁹⁹. Ciò succede quando gli Stati verificano soltanto il requisito del domicilio svizzero, procedendo con uno sgravio (parziale) automatico alla fonte conformemente a quanto previsto dalla CDI in vigore con la Svizzera⁶⁰⁰.

Al contribuente dovrebbe comunque essere lasciata la facoltà di domandare allo Stato estero di imporre il reddito, pagando spontaneamente la maggior imposta alla fonte e, di conseguenza, ottenere l'esclusione dal calcolo di controllo di tale reddito. Questo passaggio si potrebbe rendere necessario nel caso in cui il risultato finale, da un profilo finanziario, fosse più conveniente per il contribuente⁶⁰¹. Il fatto non di inserire nel calcolo di controllo un reddito estero sgravato automaticamente dallo Stato estero dalle sue imposte alla fonte sulla base della relativa CDI, senza il successivo pagamento spontaneo da parte del contribuente nei confronti dello Stato estero della sua maggior imposta alla fonte, costituisce un reato di sottrazione d'imposta punibile ai sensi degli artt. 175 LIFD, 258 LT-TI e 56 LAID⁶⁰².

I redditi di fonte estera sono conteggiati al lordo, con la possibilità di dedurre l'imposta alla fonte estera, che rimane di competenza dello Stato della fonte conformemente alla relativa CDI applicabile.

Ai fini dell'imposta cantonale desta, tuttavia, qualche perplessità il fatto che il legislatore federale abbia deciso di prescrivere l'imposizione (facoltativa) soltanto dei redditi esteri, senza considerare i relativi capitali (esteri), i quali sarebbero invece da integrare nel calcolo di controllo e da conteggiare ai fini dell'imposta sulla sostanza. A tale riguardo, la giurisprudenza del Tribunale federale in materia di doppia imposizione intercantonale prevede che la sostanza mobiliare sia imponibile al luogo di domicilio del contribuente. Questo principio è pure recepito nel diritto internazionale dall'art. 22 M-OCSE e dalle relative CDI sottoscritte dalla Svizzera⁶⁰³.

Ci si potrebbe allora chiedere il perché di questa decisione. Forse, erroneamente, ci si è ispirati alla LIFD che non prevede l'imposizione della sostanza in nessun caso. Inoltre il legislatore federale potrebbe aver deciso di non imporre i capitali esteri anche perché il beneficio convenzionale riguarda soltanto i redditi

⁵⁹⁸ KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 499.

⁵⁹⁹ AFC, Circolare n. 44, cifra 3.3.4.

⁶⁰⁰ ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar DBG*, N 40 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar StHG*, N 41 *ad art.* 6 LAID.

⁶⁰¹ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 76.

⁶⁰² MARAIA, *Commentaire romand 2^a ed.*, N 99 *ad art.* 14 LIFD.

⁶⁰³ VORPE, *Imposizione secondo il dispendio*, p. 743.

esteri e non la sostanza estera⁶⁰⁴. Ad avviso di chi scrive, i capitali della sostanza mobiliare estera dovrebbero rientrare nella disposizione del calcolo di controllo per l'imposta sulla sostanza⁶⁰⁵. La norma, così come formulata, nonostante il chiaro tenore letterale, è da considerarsi errata dal profilo della tecnica legislativa.

2.7.4.3.2. L'imposta alla fonte sui proventi in uscita dallo Stato estero

Gli Stati esteri sulla base del loro diritto interno trattengono, di regola, un'imposta alla fonte sugli interessi, i dividendi e sui canoni di licenza, così come sulle pensioni, in uscita verso altri Stati. Nelle CDI concluse dalla Svizzera con gli Stati esteri, questi ultimi devono rimborsare al contribuente domiciliato in Svizzera, quando ne fa richiesta, l'imposta alla fonte trattenuta sulla base del loro diritto interno, a patto che ecceda quanto stabilito nella CDI⁶⁰⁶.

Esempio⁶⁰⁷: un contribuente domiciliato in Svizzera riceve un dividendo di una società con sede nei Paesi Bassi decurtato al 75% poiché i Paesi Bassi conformemente al loro diritto interno prelevano un'imposta alla fonte del 25%. Sulla base dell'art. 10 par. 2 CDI CH-NL, l'imposta alla fonte massima che i Paesi Bassi possono trattenere sui dividendi in uscita è del 15%. Di conseguenza, le autorità fiscali dei Paesi Bassi sono tenute a restituire il 10% al contribuente domiciliato in Svizzera che dichiara tali dividendi e ne fa richiesta sulla base di una certificazione dell'autorità fiscale svizzera. Questo diritto spetta anche al contribuente tassato in funzione del suo dispendio⁶⁰⁸. Nell'esempio in questione, il contribuente deve inserire il reddito conseguito dopo deduzione della quota non rimborsabile dell'imposta estera⁶⁰⁹. Quindi, se il dividendo di fonte olandese fosse stato pari a 100 e l'imposta estera irrecuperabile a 15 (art. 10 par. 2 CDI CH-NL), il contribuente avrebbe dovuto inserire nel calcolo di controllo un reddito di 85⁶¹⁰.

Il contribuente è libero di rinunciare, per tutti i proventi provenienti da uno Stato convenzionato, ai vantaggi concessi dalla CDI. Con questo modo di procedere si evita che questi proventi siano inclusi nel calcolo di controllo⁶¹¹.

Sulla base della Circolare AFC n. 44 è permesso al contribuente di avvalersi della CDI, quando lo sgravio viene concesso non sulla base di un'attestazione ufficiale o domanda particolare, bensì con la semplice indicazione di un indirizzo svizzero al debitore estero, come sovente avviene per i canoni, le pensioni e le rendite percepiti senza deduzione alcuna. L'autorità fiscale osserva che determinante non è sapere se il beneficiario abbia avviato le pratiche per beneficiare dei vantaggi derivanti dalla CDI, bensì la mera

⁶⁰⁴ BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 21; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 487.

⁶⁰⁵ VORPE, Imposizione secondo il dispendio, p. 743.

⁶⁰⁶ VORPE, Imposizione secondo il dispendio, p. 744.

⁶⁰⁷ RICHNER, p. 14.

⁶⁰⁸ AFC, Circolare n. 44, cifra 5.1.

⁶⁰⁹ AFC, Circolare n. 44, cifra 3.3.4.

⁶¹⁰ Cfr. KENEL, Délocalisation et investimentes, p. 76 con riferimento ad un esempio di un caso tra Svizzera e Francia.

⁶¹¹ AFC, Istruzioni per la compilazione della dichiarazione d'imposta 2019, p. 2, n. 9.

constatazione che il contribuente sia stato sgravato da imposte estere in virtù di tale CDI⁶¹². Se, in seguito, il contribuente rinuncia ai vantaggi che gli sono stati concessi conformemente alla CDI, egli deve pagare spontaneamente e retroattivamente l'imposta alla fonte che avrebbe dovuto essere trattenuta all'estero⁶¹³.

Si rileva, tuttavia, che al contribuente imposto ordinariamente è data la facoltà di recuperare dall'autorità fiscale svizzera, attraverso il metodo del computo ordinario o normale d'imposta previsto dall'Ordinanza federale sul computo di imposte alla fonte estere (OCIFo), del 22 agosto 1967, l'imposta non recuperabile estera. Questo significa che viene computato soltanto l'importo che la Svizzera avrebbe riscosso sui redditi esteri (ammontare massimo)⁶¹⁴.

Esempio⁶¹⁵: riprendendo il caso precedente, una persona assoggettata ordinariamente alle imposte in Svizzera che riceve un dividendo dai Paesi Bassi, può ottenere dalle autorità fiscali svizzere il computo dell'imposta alla fonte olandese del 15%, stabilita all'art. 10 par. 2 CDI CH-NL (= 25% - 10%).

Il globalista non può, invece, richiedere il computo di imposte alla fonte estere in conformità dell'art. 4 cpv. 1 OCIFo, che prevede quanto segue⁶¹⁶:

Le persone fisiche possono chiedere il computo di imposte alla fonte estere soltanto per le imposte per le quali non sono tassate secondo il dispendio conformemente all'articolo 14 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD) o a disposizioni cantonali emanate in virtù dell'articolo 6 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID).

Quindi, i Cantoni che non contemplano questo genere di imposizione (ad esempio Zurigo) devono concedere il computo di imposte alla fonte estere, senza la riduzione dell'ammontare del computo⁶¹⁷.

Il mancato ottenimento del computo di imposte alla fonte estere fa sì che l'importo "lordo" da inserire nel calcolo di controllo debba corrispondere all'importo del reddito dopo la deduzione dell'imposta residuale in applicazione della CDI tra lo Stato estero e la Svizzera (art. 2 cpv. 3 OCIFo). Si tratta di una deduzione dell'imposta estera analoga a quella concessa nei casi di tassazione ordinaria (artt. 32 cpv. 1 LIFD, 31 cpv. 1 LT-TI e 9 cpv. 1 LAID)⁶¹⁸.

⁶¹² AFC, Circolare n. 44, cifra 5.1.

⁶¹³ AFC, Circolare n. 44, cifra 5.1; LOCHER, Kommentar DBG, N 33 ad art. 14 LIFD.

⁶¹⁴ DFF, Spiegazioni OCIFo, p. 3.

⁶¹⁵ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 22 ad art. 14 LIFD. Si veda anche CARLSSON, p. 31 s.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 49 ad art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 49 ad art. 13 LT-ZH.

⁶¹⁶ LOCHER, Kommentar zum DBG, N 34 ad art. 14 LIFD; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, p. 698, UFFICIO DI INFORMAZIONI FISCALI, p. 11; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 41 ad art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 42 ad art. 6 LAID. Si veda anche Sentenza CDT del 31 dicembre 1989 = RDAT I-1992, p. 203.

⁶¹⁷ DFF, Spiegazioni OIFo, p. 8.

⁶¹⁸ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 101 ad art. 14 LIFD.

Da un profilo dell'ottimizzazione fiscale, si può senz'altro affermare che il sistema dell'imposizione secondo il dispendio conviene soprattutto a quei contribuenti che percepiscono numerosi redditi esteri che non sottostanno ad alcuna imposta alla fonte nello Stato di provenienza⁶¹⁹.

2.7.4.3.3. Quando conviene dichiarare gli elementi di reddito di estrazione estera?

Per lo straniero che si stabilisce in Svizzera è consigliabile ottimizzare l'allocazione internazionale della sua sostanza mobiliare, al fine di evitare di essere imposto su una base superiore a quella calcolata sul dispendio, rispettivamente al dispendio minimo⁶²⁰.

In particolare, quando il valore in franchi ottenuto dalla somma degli elementi di estrazione svizzera risulta inferiore a quello calcolato secondo il dispendio, rispettivamente al dispendio minimo, è opportuno valutare, da un profilo dell'ottimizzazione fiscale, la possibilità di dichiarare gli elementi di reddito di estrazione estera fino a concorrenza dell'ammontare del dispendio, dato che comunque le imposte federale, cantonali e comunali in Svizzera dovute dalla persona tassata forfettariamente non cambierebbero. Questo perché la base di riferimento resterebbe quella calcolata sul dispendio, che è superiore alla somma degli elementi del calcolo di controllo. Si otterrebbe, però, la possibilità del rimborso dell'imposta alla fonte estera che eccede quella stabilita dalla CDI tra la Svizzera e lo Stato estero, rimborso che, invece, non sarebbe dato se non venisse dichiarato il reddito di estrazione estera⁶²¹.

Esempio: il globalista X possiede una villa il cui valore locativo annuale è pari fr. 80'000. Il dispendio di riferimento è, quindi, pari fr. 560'000 che è superiore al dispendio minimo di fr. 400'000. Nel calcolo di controllo vengono inseriti gli elementi di reddito estrazione svizzera. Oltre al valore locativo (al netto delle spese di manutenzione), vi sono delle azioni di una società con sede in Svizzera. Il valore complessivo dei redditi svizzeri è pari a fr. 350'000. Siccome il globalista X pagherà le imposte sul dispendio di fr. 560'000, è opportuno valutare l'inserimento nel calcolo di controllo di elementi di reddito esteri per ottenere la riduzione dell'imposta alla fonte convenzionale, e ciò sino a concorrenza dell'importo determinato per il dispendio, ossia fr. 560'000. Questo poiché la base imponibile calcolata sul dispendio non viene modificata fintantoché la somma dei redditi del calcolo di controllo sono inferiori⁶²².

Nel momento in cui la somma degli elementi inseriti nel calcolo di controllo dovesse poi superare l'ammontare del dispendio calcolato, allora sarebbe necessario esaminare se il rimborso dell'imposta alla fonte estera sia maggiore del differenziale di imposta federale, cantonale e comunale dovuto all'inclusione di fattori di reddito di fonte estera.

⁶¹⁹ CARLSSON, p. 19.

⁶²⁰ WILHELM, p. 78.

⁶²¹ Cfr. anche AFC, Circolare n. 44, cifra 3.3.4.

⁶²² Per le imposte cantonali si ricorda che anche l'imposta sulla sostanza entra in considerazione per la determinazione del dispendio e del calcolo di controllo.

2.7.4.4. *Gli elementi di fonte svizzera non ricompresi nel calcolo di controllo*

L'elenco degli elementi svizzeri imponibili previsto ai sensi degli artt. 14 cpv. 3 lett. *d* cifra 1-5 LIFD, 13 cpv. 6 lett. *a-f* LT-TI e 6 cpv. 6 lett. *a-f* LAID non assoggetta al calcolo di controllo tutti i redditi e le sostanze del contribuente. In primo luogo, si osserva che questo elenco è da considerarsi esaustivo e non esemplificativo, mancando l'avverbio “*segnatamente*” o “*in particolare*” nella frase che precede l'elencazione degli elementi imponibili⁶²³. Sono, ad esempio, esclusi gli utili in capitale della sostanza, anche quando questa è situata, rispettivamente collocata in Svizzera, oppure in caso di alienazione ad una persona residente in Svizzera. L'esclusione vale poi anche per i redditi considerati esenti dalla legge (artt. 24 LIFD, 23 LT-TI e 7 cpv. 4 LAID), in particolare l'incremento patrimoniale derivante da eredità, legato, donazione o liquidazione del regime matrimoniale, l'incremento patrimoniale derivante da assicurazioni private di capitali soggette a riscatto, eccettuate quelle da polizze di libero passaggio, le vincite ai giochi da casinò e alle lotterie⁶²⁴.

2.7.4.5. *Le deduzioni previste*

2.7.4.5.1. L'inammissibilità delle deduzioni sociali

Tanto dal valore del dispendio quanto dal reddito desunto dal calcolo di controllo sono escluse le deduzioni sociali di cui agli artt. 35 LIFD e 34 LT-TI per le persone tassate con la globale (cfr. art. 2 OI DIFD). Sono, pertanto, escluse le seguenti deduzioni:

- quella per ogni figlio minorenni, a tirocinio o agli studi, al cui sostentamento il contribuente provvede (cd. deduzione per figli a carico; artt. 35 cpv. 1 lett. *a* LIFD e 34 cpv. 1 lett. *a* LT-TI). Per l'imposta cantonale, la deduzione viene accordata sino a quando il figlio a tirocinio o agli studi ha compiuto 28 anni. Nessun limite di età è previsto per l'imposta federale diretta;
- quella per ogni persona totalmente o parzialmente incapace d'esercitare un'attività lucrativa, al cui sostentamento il contribuente provvede (cd. deduzione per persone bisognose a carico; art. 35 cpv. 1 lett. *b* LIFD e 34 cpv. 1 lett. *b* LT-TI). Per l'imposta cantonale, la persona deve risiedere in Svizzera, mentre per l'imposta federale diretta la persona può risiedere anche all'estero;
- quella per i coniugi che vivono in comunione domestica (cd. deduzione per coniugi; art. 35 cpv. 1 lett. *c* LIFD). Questa deduzione è accordata soltanto ai fini dell'imposta federale diretta;
- quella per ogni figlio fino al ventottesimo anno di età, al cui sostentamento il contribuente provvede, che frequenta una scuola o corsi di formazione, oltre al periodo dell'obbligo (cd. deduzione per figli agli studi; art. 34 cpv. 1 lett. *c* LT-TI). Questa deduzione è accordata soltanto ai fini dell'imposta cantonale.

⁶²³ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 77 *ad* art. 14 LIFD.

⁶²⁴ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 95 *ad* art. 14 LIFD.

All'art. 14 cpv. 4 LIFD viene, poi, esplicitato che i globalisti non possono far valere la riduzione dell'ammontare dell'imposta prevista per figli o per le persone bisognose a carico (art. 36 cpv. 2^{bis}, secondo periodo LIFD)⁶²⁵.

Ai fini dell'imposta cantonale sulla sostanza sono, inoltre, escluse le seguenti deduzioni:

- quella per i coniugi viventi in comunione domestica (art. 49 lett. a LT-TI);
- quella per ogni figlio minorenni al cui sostentamento il contribuente provvede (art. 49 lett. b LT-TI).

2.7.4.5.2. Le spese di manutenzione degli immobili

Ai fini dell'imposta federale diretta, l'art. 1 cpv. 1 lett. a OIIFD ammette la deducibilità nel calcolo di controllo delle spese di manutenzione conformemente all'Ordinanza sui costi di immobili (OCM).

Le spese di manutenzione sono quelle che, senza aumentare il valore dell'immobile, ne preservano lo stato, ne conservano l'uso e ne mantengono la redditività, non invece quelle che ne rappresentano una miglioria⁶²⁶, che costituiscono delle spese di investimento. Le spese di manutenzione sono considerate costi per il conseguimento del reddito e presuppongono pertanto l'esistenza di un provento imponibile da sostanza immobiliare. Ciò significa che l'immobile per il quale sono chiesti in deduzione i costi di manutenzione deve essere stato produttivo di reddito, rispettivamente di un valore locativo⁶²⁷.

Siccome l'OCM permette la deducibilità non solo delle spese di manutenzione, ma anche delle spese legate alla riattazione di immobili di nuova acquisizione, all'amministrazione da parte di terzi, agli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente, alle spese di demolizione in vista della costruzione di un immobile di sostituzione e ai premi d'assicurazione (art. 5 cpv. 1 OCM), vi è da chiedersi se queste spese siano parimenti deducibili nel calcolo di controllo del globalista. La risposta a parere di chi scrive è affermativa.

Se, da un lato, la Circolare AFC n. 44 si limita a riprendere testualmente il contenuto dell'OIIFD, d'altro lato, le Istruzioni 2019 sul modo di compilare la dichiarazione d'imposta per l'imposizione secondo il dispendio sono più precise e consentono la deducibilità delle spese di manutenzione, d'esercizio, dei premi di assicurazione e d'amministrazione⁶²⁸.

⁶²⁵ Secondo ZWAHLEN/NYFFENEGGER questa esclusione comporta un evidente peggioramento della situazione dei contribuenti tassati secondo il dispendio rispetto a quelli tassati ordinariamente (ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 30 ad art. 14 LIFD).

⁶²⁶ DdC, Circolare n. 7/2019, cifra 2.1.

⁶²⁷ DdC, Circolare n. 7/2019, cifra 2.1.

⁶²⁸ Sono considerate "spese di manutenzione" quelle che, senza aumentare il valore dell'immobile, ne preservano lo stato, ne conservano l'uso e ne mantengono la redditività, non invece quelle che ne costituiscono una miglioria (DdC, Circolare n. 7/2019, cifra 2.1.). Per "spese di manutenzione" si considerano, in particolare, le spese di riparazione e di rinnovazione, eccettuate quelle che aumentano il valore dell'immobile, i contributi ai fondi di riparazione e di rinnovazione da parte delle comunioni di comproprietari di proprietà per piani e gli investimenti per il risparmio energetico o ai fini della protezione dell'ambiente possono essere parzialmente dedotti. Per "spese d'esercizio", qualora queste restino a carico del proprietario, si considerano quelle a titolo di depurazione delle acque, l'illuminazione stradale, le imposte sugli

Nel caso di abitazioni unifamiliari o ville abitate dal proprietario, le Istruzioni dell'AFC stabiliscono che le spese per la manutenzione e la gestione di giardini, parchi, piscine, campi da tennis e simili, possono essere dedotte soltanto se il contribuente accetta un valore locativo più elevato, che sia in rapporto con l'aumento delle comodità risultanti da tali spese, e soltanto se, in caso di locazione il proprietario è disposto ad assumerselo⁶²⁹.

Si presume che le disposizioni previste a livello federale si applichino anche ai fini delle imposte cantonali, in virtù del principio dell'armonizzazione verticale, salvo diverse prassi pubblicate dai Cantoni.

In luogo delle spese effettive è data la possibilità al contribuente, per ogni periodo fiscale (art. 5 cpv. 4 OCM; art. 2 cpv. 2 Regolamento LT-TI), di far valere una deduzione forfettaria, che ammonta al 10% del reddito lordo dell'immobile (pigioni o valore locativo) se all'inizio del periodo fiscale l'età dell'edificio non supera i dieci anni, rispettivamente al 20% se supera i dieci anni (art. 5 cpv. 2 OCM; art. 2 cpv. 1 Regolamento LT-TI). Il contribuente che deduce le spese effettive deve allegare la distinta dettagliata alla dichiarazione fiscale⁶³⁰.

Infine, è importante osservare che ai fini dell'imposta federale diretta rientrano nel calcolo di controllo le spese di manutenzione causate da immobili situati su tutto il territorio svizzero, mentre ai fini dell'imposta cantonale ticinese vi rientrano solamente quelle causate da immobili situati in Ticino. Le spese di manutenzione di immobili situati in altri Cantoni vengono già considerate in deduzione del reddito immobiliare tassato nel Cantone di situazione per effetto dell'assoggettamento limitato⁶³¹.

2.7.4.5.3. Le spese di amministrazione dei titoli e dei capitali di fonte svizzera

Sono deducibili i costi per l'amministrazione corrente dei capitali mobili, purché i proventi derivanti da tali capitali siano imponibili (art. 1 cpv. 1 lett. b OI/IFD). Per costi dell'amministrazione di titoli ed averi si intendono le spese usuali di custodia e di amministrazione in depositi aperti (spese di deposito) e le spese di locazione di cassette di sicurezza, comprese le spese necessarie al conseguimento del reddito dei titoli, come le spese d'incasso e di *affidavit*⁶³².

immobili e le indennità al portinaio (se non sono già comprese nel rendiconto delle spese di riscaldamento e delle spese accessorie). Per "premi d'assicurazione", si considerano i premi d'assicurazione contro l'incendio, i danni delle acque, la rottura di vetri e i premi di assicurazioni della responsabilità civile per l'immobile o gli immobili, ad eccezione dell'assicurazione economia domestica. Infine, per "spese d'amministrazione" si considerano le spese postali, quelle telefoniche, gli annunci, le esecuzioni, i processi e le indennità all'amministratore dell'immobile (soltanto le spese effettive, nessuna indennità per il lavoro del proprietario dell'immobile). Cfr. AFC, Istruzioni per la compilazione della dichiarazione d'imposta 2019, n. 11a, p. 2.

⁶²⁹ AFC, Istruzioni per la compilazione della dichiarazione d'imposta 2019, n. 11a, p. 2.

⁶³⁰ AFC, Istruzioni per la compilazione della dichiarazione d'imposta 2019, n. 11a, p. 2.

⁶³¹ Cfr. anche BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 26; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 492 con riferimento alla vecchia Legge tributaria ticinese.

⁶³² AFC, Istruzioni per la compilazione della dichiarazione d'imposta 2019, n. 11b, p. 2.

È, inoltre, ammessa la deduzione dal reddito lordo delle imposte alla fonte estere non recuperabili in caso di inclusione nel calcolo di controllo degli elementi di reddito esteri per i quali il contribuente chiede un beneficio convenzionale (artt. 14 cpv. 3 lett. *d* cifra 6 LIFD, 13 cpv. 6 lett. *f* LT-TI e 6 cpv. 6 lett. *f* LAID)⁶³³. Questa deduzione va letta in combinato disposto con l'art. 2 cpv. 3 dell'OCIFo.

2.7.4.5.4. Altre deduzioni

La Circolare AFC n. 44 afferma che tutte le altre spese sopportate dal contribuente, in particolare gli interessi passivi, le rendite e gli oneri permanenti non possono essere portate in deduzione (art. 1 cpv. 2 OIDIFD)⁶³⁴. Per rendite e oneri permanenti sono da intendersi, ad esempio, le rendite vitalizie versate dal contribuente che, ai fini della tassazione ordinaria, sono deducibili nella misura del 40% (artt. 33 cpv. 1 lett. *b* LIFD, 32 cpv. 1 lett. *b* LT-TI e 7 cpv. 2 lett. *b* LAID) oppure gli alimenti versati al coniuge divorziato o separato legalmente o di fatto nonché gli alimenti versati a un genitore per i figli sotto la sua autorità parentale (artt. 33 cpv. 1 lett. *c* LIFD, 32 cpv. 1 lett. *c* LT-TI e 7 cpv. 2 lett. *c* LAID). Per quanto attiene agli alimenti, ritenuto che questi devono essere dichiarati nel calcolo di controllo quando vengono percepiti dal globalista, per sé o per i figli minorenni, da un profilo della tecnica fiscale dovrebbero, quindi, essere deducibili quando questi vengono versati.

2.7.4.6. Le tariffe applicabili

2.7.4.6.1. Per l'imposta federale diretta

Per quanto riguarda l'imposta federale diretta, l'art. 14 cpv. 4 LIFD rimanda alle tariffe (o aliquote) fiscali ordinarie di cui all'art. 36 LIFD. Alla base imponibile dell'imposizione secondo il dispendio non viene, dunque, applicata una tariffa fiscale speciale. Le tariffe indicate al capoverso 2 si applicano ai redditi imponibili dei coniugi e dei *partner* registrati, che vivono in comunione domestica, nonché dei contribuenti vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati e celibi che vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose al cui sostentamento provvedono in modo essenziale (cd. coniugi/famiglie monoparentali); quelle del capoverso 1 si applicano agli altri contribuenti (cd. persone sole).

Per l'applicazione delle aliquote (coniugi/famiglie monoparentali o persone sole) fa stato la situazione personale alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento (art. 42 LIFD).

2.7.4.6.2. Per l'imposta cantonale ticinese

Per quanto riguarda l'imposta cantonale, l'art. 6 cpv. 4 LAID si limita a prescrivere un'imposizione secondo le tariffe fiscali ordinarie previste dai singoli Cantoni per quanto riguarda le imposte sul reddito e sulla

⁶³³ AFC, Istruzioni per la compilazione della dichiarazione d'imposta 2019, n. 11a, p. 2; cfr. anche MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 108 *ad* art. 14 LIFD.

⁶³⁴ AFC, Circolare n. 44, cifra 3.3.4; STEINMANN, p. 879.

sostanza. L'art. 13 cpv. 4 LT-TI stabilisce che la tassazione globale deve essere calcolata secondo la tariffa ordinaria; lo stesso rimando vale per le imposte sul reddito e sulla sostanza che si ottengono dal calcolo di controllo (art. 13 cpv. 6 LT-TI).

Le tariffe indicate all'art. 35 cpv. 2 LT-LT si applicano ai redditi imponibili dei coniugi e dei *partner* registrati, che vivono in comunione domestica, nonché dei contribuenti vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati e celibi che vivono in comunione domestica con figli minorenni o agli studi fino al 28.mo anno di età oppure con persone bisognose al cui sostentamento provvedono in modo essenziale (cd. coniugi/famiglie monoparentali); quelle del capoverso 1 si applicano agli altri contribuenti (cd. persone sole).

Per l'applicazione delle tariffe (coniugi/famiglie monoparentali o persone sole) fa stato la situazione personale alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento (art. 35 cpv. 4 in combinato disposto con art. 50 LT-TI). Tuttavia, per i contribuenti vedovi, divorziati o separati legalmente o di fatto si applicano le tariffe più favorevoli (*i.e.* art. 35 cpv. 2 LT-TI) limitatamente al periodo fiscale durante il quale sono rimasti vedovi o è avvenuto il divorzio o la separazione.

Ai fini dell'imposta cantonale, diversamente da quanto succede per l'imposta federale diretta, viene prelevata l'imposta sulla sostanza. Le relative tariffe sono disciplinate all'art. 49 LT-TI e non sono previste differenziazioni tra coniugi/famiglie monoparentali e persone sole.

2.7.4.6.3. La non considerazione degli altri redditi per la determinazione dell'aliquota

È importante osservare che i redditi che non entrano nel calcolo di controllo di cui agli artt. 14 cpv. 3 lett. *d* LIFD, 13 cpv. 6 LT-TI e 6 cpv. 6 LAID non sono presi in alcun modo in considerazione per la determinazione dell'aliquota, come del resto rilevato dall'art. 3 OIDIFD che stabilisce quanto segue⁶³⁵:

In deroga all'articolo 7 capoverso 1 LIFD, il reddito del contribuente non contemplato all'articolo 14 capoverso 3 lettera *d* LIFD non è preso in considerazione nel computo ai fini della determinazione dell'aliquota.

Vi è qui un'importante differenza rispetto ai contribuenti tassati ordinariamente, i quali invece sottostanno al principio dell'imposizione del reddito netto globale ("*Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung*", cfr. artt. 16 cpv. 1 LIFD, 15 cpv. 1 LT-TI e, soprattutto, 7 cpv. 1 LAID)⁶³⁶.

⁶³⁵ Cfr. anche LOCHER, Kommentar DBG, N 26 *ad* art. 14 LIFD; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 111 *ad* art. 14 LIFD.

⁶³⁶ Cfr. DTF 125 II 113 = ASA 67, p. 644 = RDAF 1999, p. 385, consid. 4a; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 30a *ad* art. 14 LIFD. Sono ad esempio esclusi i proventi da fonti previdenziali (artt. 22 LIFD e 21 LT-TI), gli altri proventi (artt. 23 LIFD e 22 LT-TI) oppure le vincite alle lotterie come Swiss Lotto o Euro Millions, se superiori ad 1 mio. di fr. (artt. 24 lett. *ibis* LIFD e 23 lett. *j* LT-TI).

2.7.4.7. Il confronto tra calcolo di controllo e dispendio

Una volta determinati gli elementi di reddito e di sostanza da inserire nel calcolo di controllo, il risultato ottenuto deve essere confrontato con quello del dispendio.

Esempio: il dispendio applicabile ai fini dell'imposta federale diretta del signor X per il periodo fiscale 2019 è pari a fr. 400'000. Dal calcolo di controllo emerge un reddito di fr. 450'000. Il signor X sarà imposto sul valore di reddito più elevato, vale a dire su fr. 450'000.

Se, ai fini dell'imposta federale diretta, è piuttosto semplice da comprendere, in quanto si sceglie il valore di reddito più elevato tra i due, ai fini dell'imposta cantonale, entra in gioco anche la sostanza. Pertanto, il calcolo di controllo dovrà essere eseguito separatamente tra imposta federale diretta e imposta cantonale⁶³⁷.

La prassi seguita dall'autorità fiscale ticinese consiste nel sommare le imposte sul reddito e sulla sostanza risultanti dal dispendio (art. 13 cpvv. 3 e 5 LT-TI). La loro somma viene in seguito confrontata con quella delle imposte sul reddito e sulla sostanza risultanti dal calcolo di controllo (art. 13 cpvv. 6 e 7 LT-TI). Il valore più elevato è quello determinante ai fini dell'imposta cantonale⁶³⁸. Questa prassi, che già veniva applicata dall'autorità fiscale prima della modifica legislativa intervenuta a decorrere dal 1° gennaio 2016⁶³⁹, si scosta, tuttavia, dal chiaro tenore letterale dell'art. 13 cpv. 5, ultima frase LT-TI⁶⁴⁰, secondo il quale l'imposta sulla sostanza deve corrispondere al valore più elevato tra quello calcolato sul dispendio e quello desunto dal calcolo di controllo⁶⁴¹. La prassi seguita – seppur sia maggiormente favorevole al contribuente (vedasi gli esempi sotto indicati) – è problematica e dovrebbe conformarsi alla legge.

La tabella seguente riassume la situazione ai fini dell'imposta cantonale ticinese in base a tre casistiche possibili:

Tabella 8: La logica del confronto tra calcolo di controllo e dispendio ai fini dell'imposta cantonale ticinese, considerando una persona sola per il periodo fiscale 2019 secondo la prassi seguita dall'autorità fiscale ticinese (valori espressi in fr.) (MACCHI, Imposizione secondo il dispendio, p. 6, tabella modificata dall'autore)

	Dispendio			Calcolo di controllo		
	Reddito	Sostanza	Totale	Reddito	Sostanza	Totale
A	400'000	2'000'000		0	0	
	Imposta sul reddito	Imposta sulla sostanza		Imposta sul reddito	Imposta sulla sostanza	
	50'998	5'460	56'458	0	0	0

⁶³⁷ KÄSTLI/TEUSCHER, Berner Kommentar, N 38 ad art. 16 LT-BE.

⁶³⁸ Cfr. MACCHI, Prassi ticinese, p. 173.

⁶³⁹ L'imposta sul reddito calcolata sul dispendio veniva confrontata con la somma delle imposte sul reddito e sulla sostanza calcolate sugli importi determinanti per il calcolo di controllo.

⁶⁴⁰ Il capoverso 5 stabilisce quanto segue: "[o]ltre all'imposta sul reddito, è percepita un'imposta che sostituisce l'imposta sulla sostanza. La sostanza imponibile ammonta a 5 volte l'importo stabilito al capoverso 3 e, in ogni caso, deve corrispondere ad almeno la sostanza determinata in base al capoverso 6".

⁶⁴¹ Cfr. MACCHI, Imposizione secondo il dispendio, p. 6.

B	Reddito	Sostanza	Totale	Reddito	Sostanza	Totale
	400'000	2'000'000		500'000	1'000'000	
	Imposta sul reddito	Imposta sulla sostanza		Imposta sul reddito	Imposta sulla sostanza	
	50'998	5'460	56'458	66'074	2'310	68'348
C	Reddito	Sostanza	Totale	Reddito	Sostanza	Totale
	400'000	2'000'000		200'000	5'000'000	
	Imposta sul reddito	Imposta sulla sostanza		Imposta sul reddito	Imposta sulla sostanza	
	50'998	5'460	56'458	22'347	15'000	37'347

Caso A

Non essendo stati dichiarati nel calcolo di controllo elementi di reddito e sostanza di fonte svizzera (art. 13 cpv. 6 LT-TI), il globalista è imposto secondo i minimi fissati dal capoverso 3 lett. a (reddito) e capoverso 5 (sostanza) dell'art. 13 LT-TI: un reddito pari ad almeno fr. 400'000 e una sostanza pari a cinque volte tale reddito (nel caso concreto 2 mio. di fr.). Per il periodo fiscale 2019, l'imposta cantonale sul reddito è, quindi, pari a fr. 50'998 e quella sulla sostanza a fr. 5'460. La somma delle due ammonta a fr. 56'458.

Caso B

La somma dei redditi di fonte svizzera risultante dal calcolo di controllo è pari a fr. 500'000, mentre la sostanza ammonta a 1 mio. di fr. (art. 13 cpv. 6 LT-TI). L'imposta cantonale sul reddito ammonta fr. 66'074, mentre quella sulla sostanza a fr. 2'310. La loro somma dà un valore di fr. 68'348. Secondo la prassi dell'autorità fiscale cantonale questa imposta va confrontata con quella che si ottiene dal dispendio minimo fissato dall'art. 13 cpv. 3 lett. a e 5 LT-TI (fr. 400'000 di reddito e fr. 2 mio. di sostanza). Come nel caso A, la somma dell'imposta cantonale sul reddito e sulla sostanza riferita al dispendio è pari a fr. 56'458. In questo caso il contribuente pagherà le imposte sulla base del calcolo di controllo, pari a fr. 68'348.

Seguendo il tenore letterale dell'art. 13 cpv. 5 LT-TI il risultato sarebbe diverso. Le imposte sul reddito e sulla sostanza andrebbero confrontate tra dispendio e calcolo di controllo, scegliendo il rispettivo valore più elevato. L'imposta sul reddito avrebbe dovuto ammontare a fr. 66'074, mentre quella sulla sostanza

a fr. 5'460. In questo caso il contribuente avrebbe pagato complessivamente fr. 71'534, ossia un importo superiore a quello calcolato sulla base della prassi dell'autorità fiscale ticinese.

Caso C

Dal calcolo di controllo (art. 13 cpv. 6 LT-TI), l'imposta cantonale sul reddito è uguale a fr. 22'347 (calcolata su un reddito imponibile di fr. 200'000), mentre quella sulla sostanza è uguale a fr. 15'000 (calcolata su una sostanza imponibile di 5 mio. di fr.). La somma delle due imposte dà un risultato di fr. 37'347 che è inferiore a quello calcolato sul dispendio minimo fissato dall'art. 13 cpv. 3 lett. a e 5 LT-TI (fr. 400'000 di reddito e fr. 2 mio. di sostanza) che, come si evince dal Caso A, è pari a fr. 56'458. In questo caso contribuente pagherà le imposte sulla base del dispendio, pari a fr. 56'458.

Seguendo il tenore letterale dell'art. 13 cpv. 5 LT-TI il risultato sarebbe, anche in questo esempio, diverso. L'imposta sul reddito avrebbe dovuto ammontare a fr. 50'998, mentre quella sulla sostanza a fr. 15'000. In questo caso il contribuente avrebbe pagato complessivamente fr. 65'998, ossia un importo superiore a quello calcolato sulla base della prassi dell'autorità fiscale ticinese.

2.7.5. Il diritto transitorio

2.7.5.1. Entrata in vigore delle modifiche legislative del 28 settembre 2012

Le modifiche legislative apportate all'istituto della tassazione globale e contenute nella Legge federale del 28 settembre 2012⁶⁴² esplicano effetto:

- dal 1° gennaio 2014, per quanto riguarda le imposte cantonali. L'art. 72q LAID ha lasciato ai Cantoni due anni di tempo per adattare il loro diritto cantonale a quello federale superiore stabilito dall'art. 6 LAID. I legislatori cantonali hanno, di conseguenza, adeguato le loro legislazioni fiscali entro il 31 dicembre 2015;
- dal 1° gennaio 2016, per quanto riguarda l'imposta federale diretta.

2.7.5.2. La funzione del diritto transitorio

Con il passaggio dal vecchio al nuovo diritto possono nascere diversi problemi. È compito del legislatore riconoscere i possibili problemi e trovare delle soluzioni adeguate⁶⁴³: si parla, in questo caso, di diritto intertemporale o transitorio.

La finalità del diritto transitorio è quella di consentire alle persone interessate il tempo necessario dalla riforma di adattarsi ai cambiamenti legislativi, evitando loro situazioni problematiche⁶⁴⁴. Si tratta in

⁶⁴² RU 2013 779. Si veda anche DFF, Inasprimento dell'imposizione secondo il dispendio a partire dal 2016, Comunicato stampa del 20 febbraio 2013.

⁶⁴³ TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, N 15 ad § 24.

⁶⁴⁴ TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, N 16 ad § 24.

particolare di garantire la tutela della fiducia e di concedere alle persone interessate il tempo necessario per adeguarsi alla nuova situazione⁶⁴⁵.

Questo è il caso dei globalisti, i quali in base al diritto anteriore avevano ottenuto l'accesso alla tassazione forfettaria e che, senza l'introduzione di misure transitorie, potrebbero sottostare, da un periodo fiscale all'altro, ad una tassazione ordinaria (non adempiendo più le condizioni soggettive di accesso) oppure dovrebbero pagare un'imposta sul dispendio superiore a quella precedente per effetto dell'inasprimento delle basi di calcolo. In mancanza di un diritto transitorio, queste persone, che hanno scelto l'istituto dell'imposizione secondo il dispendio sulla base del principio dell'affidamento e hanno preso anche delle disposizioni, che non possono essere revocate senza evitare un danno finanziario, devono aver diritto ad un periodo sufficiente di tempo per adattarsi alle mutate regole giuridiche.

La Legge federale del 28 settembre 2012 contiene una disposizione transitoria che ha permesso ai contribuenti già al beneficio della tassazione forfettaria prima della sua entrata in vigore, di poter usufruire del diritto anteriore per ulteriori cinque anni (come ad esempio l'applicazione di cinque volte il valore locativo o nessun dispendio minimo applicabile ai fini dell'imposta federale diretta), e questosino al 31 dicembre 2020. Per questi contribuenti, sino a tale data, hanno esplicito effetto le disposizioni dell'Ordinanza del 15 marzo 1993 sull'imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta e la prassi della Circolare AFC n. 9 (cfr. art. 7 cpv. 1 OIDIFD)⁶⁴⁶. Per contro, la Circolare AFC n. 44 *“si sostituisce [al]la previgente circolare n. 9 dell'AFC del 3 dicembre 1993 e si applica a tutte le tassazioni in materia di imposta federale diretta a partire dal periodo fiscale 2016, fatto salvo il periodo transitorio”*⁶⁴⁷.

Esempio: un contribuente straniero tassato secondo il dispendio, già a partire dal 2008, che paga una pigione annua di fr. 100'000 e il cui dispendio minimo ammonta, in base al vecchio ordinamento, a fr. 500'000 (pari al quintuplo della pigione), verrà ancora imposto, in base alla norma transitoria, su un dispendio minimo di fr. 500'000 sino al 31 dicembre 2020, nonostante il dispendio minimo ammonti, in virtù del nuovo ordinamento, a fr. 700'000 (pari al settuplo della pigione)⁶⁴⁸.

L'art. 7 cpv. 2 OIDIFD precisa tuttavia che l'art. 14 cpv. 5 LIFD si applica sin dal 1° gennaio 2016 per le persone tassate in base alla modifica dell'imposizione secondo il dispendio. Si tratta di una conseguenza necessaria data dal cambiamento della sistematica legislativa, poiché la disposizione di cui all'art. 14 cpv. 5 LIFD era inclusa nella previgente ordinanza, che si basava sull'art. 14 cpv. 4 LIFD. Essendo entrambe le disposizioni cambiate, è stato necessario inserire l'art. 7 cpv. 2 OIDIFD. Nella misura in cui il nuovo diritto non apporta cambiamenti all'imposizione modificata secondo il dispendio

⁶⁴⁵ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 5448.

⁶⁴⁶ HAINAUT/BONNY/GRETER, p. 1012.

⁶⁴⁷ AFC, Circolare n. 44, cifra 7.

⁶⁴⁸ MACCHI, Imposizione secondo il dispendio, p. 7.

(di cui si dirà nel prossimo capitolo), l'applicazione immediata dal 1° gennaio 2016 dell'art. 14 cpv. 5 LIFD non implica cambiamenti per i contribuenti già tassati secondo il dispendio prima del 1° gennaio 2016⁶⁴⁹.

Il diritto transitorio si applica anche nei casi di trasferimento da un Cantone all'altro per una persona che continua ad essere tassata con la globale.

Esempio: un contribuente imposto secondo il dispendio e che dal 2010 era residente nel Canton Zugo si trasferisce nel 2017 nel Canton Ticino. Questa fattispecie è protetta dal diritto transitorio⁶⁵⁰.

Si osserva, infine, che al cittadino straniero, che prende domicilio o dimora fiscale a partire dal 1° gennaio 2016 in Svizzera, si applica il (nuovo) diritto che ha recepito le modifiche legislative del 28 settembre 2012. Inoltre, la disposizione transitoria ha effetto soltanto per i cittadini stranieri, poiché per quelli svizzeri l'ordinamento previgente concedeva il diritto alla tassazione secondo il dispendio soltanto nell'anno in cui essi avevano preso il domicilio o la dimora fiscale in Svizzera.

2.7.5.3. *L'allineamento tra diritto federale e cantonale*

Il diritto transitorio è iniziato a decorrere dal 1° gennaio 2016, data in cui sono entrate in vigore le nuove disposizioni ai fini dell'imposta federale diretta ed entro la quale i Cantoni hanno dovuto adeguare le loro legislazioni. L'art. 78e LAID dispone che per le "*persone fisiche che al momento dell'entrata in vigore della modifica del 28 settembre 2012 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta [ndr. LIFD] erano tassate secondo il dispendio, l'articolo 6 del diritto anteriore si applica per cinque anni*". La disposizione transitoria di cui all'art. 78e LAID ha decorso, quindi, a contare dall'entrata in vigore delle modifiche dell'art. 14 LIFD, intervenute il 1° gennaio 2016. L'art. 205d LIFD prevede a sua volta un'identica disposizione transitoria di cinque anni per l'imposta federale diretta. Per quanto concerne il Canton Ticino, la norma di riferimento è l'art. 309e LT-TI. Questo allineamento tra l'imposta federale diretta e le imposte cantonali si giustifica per le seguenti ragioni⁶⁵¹:

- se la disposizione transitoria di cinque anni fosse entrata in vigore nelle legislazioni cantonali con effetto al 1° gennaio 2014, momento a partire dal quale i Cantoni hanno avuto tempo due anni per adeguare le loro leggi fiscali, questa avrebbe esplicitato effetto sino al 31 dicembre 2018. In tal caso i Cantoni che avessero deciso di adeguarsi, non il 1° gennaio 2014, bensì in una data successiva (di regola, il 1° gennaio 2015 o 2016), avrebbe usufruito di una disposizione transitoria ridotta a tre anni,

⁶⁴⁹ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 120 ad art. 14 LIFD.

⁶⁵⁰ MACCHI, Imposizione secondo il dispendio, p. 7.

⁶⁵¹ Nel messaggio del 29 giugno 2011 del Consiglio federale non si è tenuto conto del differenziale di due anni tra imposta federale diretta e imposte cantonali. Infatti, i Cantoni hanno avuto due anni di tempo a disposizione per recepire le modifiche della Legge federale del 28 settembre 2013 (art. 72q LAID). Questa svista è stata poi corretta durante i dibattiti parlamentari. Si veda in particolare l'intervento nel dibattito al Consiglio degli Stati della ministra del DFF, on. Evelyne Widmer-Schlumpf, del 6 marzo 2012 (BU CS 2012, p. 92).

- per l'imposta federale diretta, invece, siccome le rispettive modifiche sono entrate in vigore il 1° gennaio 2016, la disposizione transitoria ha esplicitato effetto sino al 31 dicembre 2020.

Tutto questo avrebbe avuto poco senso ed è per tale motivo che il diritto transitorio per le leggi dei singoli Cantoni è iniziato a decorrere con l'entrata in vigore delle disposizioni nella LIFD (1° gennaio 2016)⁶⁵². Ciò anche e, soprattutto, per garantire un'armonizzazione verticale tra le disposizioni legislative della Confederazione e dei i Cantoni.

2.7.5.4. *La tassazione dei coniugi*

Come già esposto in precedenza, il diritto alla tassazione globale in favore dei coniugi che vivono in comunione domestica viene concesso soltanto se entrambi non possiedono la cittadinanza svizzera (artt. 14 cpv. 2 LIFD, 13 cpv. 2 LT-TI e 6 cpv. 2 LAID). Ciò non era, invece, il caso nel diritto previgente e la questione veniva regolata dalle diverse prassi delle autorità fiscali⁶⁵³. Queste prassi sono state ammesse sino alla scadenza del diritto transitorio. Di conseguenza, i coniugi al beneficio della tassazione globale, di cui uno dei due è in possesso della nazionalità svizzera, sono stati tenuti a regolarizzare la loro situazione entro il 31 dicembre 2020⁶⁵⁴. Secondo il nuovo diritto, essi devono, infatti, essere tassati ordinariamente e non possono più usufruire dell'imposizione secondo il dispendio a partire dal periodo fiscale 2021.

Esempio: una cittadina straniera imposta secondo il dispendio su un importo pari a fr. 450'000 e coniugata con un cittadino svizzero imposto ordinariamente, ha potuto continuare ad essere imposta secondo il dispendio fino al 31 dicembre 2020. A partire dal periodo fiscale 2021 la contribuente straniera non può più beneficiare dell'imposizione secondo il dispendio in quanto il marito non è un cittadino straniero⁶⁵⁵.

La Circolare AFC n. 44 rileva che “[i]l fatto che uno dei due coniugi che vivono in comunione domestica abbia acquisito o acquisisca la cittadinanza svizzera, oppure abbia iniziato o inizi un'attività lucrativa in Svizzera, comporta per entrambi i coniugi la perdita del diritto all'imposizione secondo il dispendio. In questo caso essi devono pagare l'imposta ordinaria sul reddito per l'intero periodo fiscale”⁶⁵⁶.

In questo caso, applicando alla lettera le disposizioni della Circolare federale si sarebbero potuti creare dei problemi a livello di diritto transitorio, come rilevato dal Consiglio di Stato ticinese nella procedura di consultazione della nuova Circolare:

⁶⁵² Si veda anche l'art. 7 OIDIFD che si occupa delle disposizioni transitorie. Il commentario dell'OIDIFD rileva, appunto, che il diritto transitorio per l'imposta cantonale e federale diretta è iniziato a decorrere dal 1° gennaio 2016 ed è terminato il 31 dicembre 2020. Le modifiche legislative intervenute con effetto al 1° gennaio 2016 si applicano a tutte le persone tassate sulla base del loro dispendio a partire dal 1° gennaio 2021 (AFC, Commentario OIDIFD, p. 3).

⁶⁵³ Cfr. *supra* cap. 2.4.8.3 nonché AFC, Circolare n. 9 (abrogata), cifra 1.1.

⁶⁵⁴ KENEL, Imposition d'après la dépense en Suisse, p. 492; MACCHI, Prassi ticinese, p. 174.

⁶⁵⁵ MACCHI, Imposizione secondo il dispendio, p. 7.

⁶⁵⁶ AFC, Circolare n. 44, cifra 2.4.

- 1) nella prima situazione, viene portata alla luce una situazione di una persona tassata forfettariamente nel 2018 che si è sposata con una persona di nazionalità straniera, che esercitava un'attività lucrativa dipendente in Svizzera da quattro anni (vale a dire dal 2014 al 2018). Se la sposa dovesse smettere di esercitare l'attività lucrativa il giorno prima del matrimonio, non dovrebbero sussistere motivi per rifiutare l'imposizione secondo il dispendio ai coniugi. Infatti, dal giorno del matrimonio le condizioni soggettive che presuppongono che entrambi i coniugi non abbiano la cittadinanza svizzera e che non esercitino un'attività lucrativa in Svizzera sono rispettate, considerando che le disposizioni di legge (artt. 14 cpv. 1 lett. a e c LIFD, 13 cpv. 1 lett. a e c LT-TI e 6 cpv. 1 lett. a e c LAID) utilizzano il tempo presente. Per contro, non può essere considerato in questo caso il requisito che nessuno dei coniugi sia arrivato per la prima volta in Svizzera e non si può tantomeno esigere che vi sia un'assenza di dieci anni per persone che hanno lasciato la Svizzera⁶⁵⁷;
- 2) nella seconda situazione, un contribuente coniugato con una persona tassata forfettariamente e che esercita un'attività lucrativa dipendente in Svizzera sino al 2020, per essere poi pensionato, può essere tassato insieme al coniuge secondo il dispendio a partire dal 2021⁶⁵⁸.

2.8. L'imposizione secondo il dispendio nella forma "modificata"

2.8.1. La genesi

All'imposizione secondo il dispendio cd. "classica" (o "ordinaria") si giustappone anche quella cd. "modificata". La tassazione globale viene detta "modificata" poiché coniuga elementi della globale "classica" con elementi della tassazione ordinaria⁶⁵⁹.

A partire dagli anni Settanta, diversi Stati legati da una CDI alla Svizzera, non hanno più voluto riconoscere come "residenti in Svizzera" le persone fisiche che non sono assoggettate alle imposte generalmente percepite in Svizzera per tutti i redditi provenienti da questi Stati⁶⁶⁰. La *ratio* presente in una disposizione convenzionale, di regola all'interno dell'art. 4, è quella di evitare che un globalista realizzi un impiego della CDI contrario alla "finalità primaria" della medesima, ossia eliminare, in tutto o in parte, la doppia imposizione e, addirittura, foriera di una "doppia agevolazione" sulle fattispecie reddituali aventi fonte nello Stato contraente diverso da quello di residenza⁶⁶¹. Nell'ipotesi in cui il globalista decidesse di non includere nel calcolo di controllo i redditi che derivano da questi Stati, il riconoscimento della possibilità di applicare la CDI (*i*) non sarebbe per loro

⁶⁵⁷ CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON TICINO, Consultazione concernente la nuova circolare AFC, p. 3.

⁶⁵⁸ CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON TICINO, Consultazione concernente la nuova circolare AFC, p. 3; MACCHI, Prassi ticinese, p. 174.

⁶⁵⁹ ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 42 ad art. 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 43 ad art. 6 LAID

⁶⁶⁰ BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 29; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 500; STEINMANN, p. 880; WILHELM, p. 76.

⁶⁶¹ CONTRINO/DELL'ERA, p. 55.

giustificabile e razionale non essendoci una doppia imposizione da eliminare o attenuare, inoltre (ii) si otterrebbe un ingiustificato beneficio attraverso la riduzione dell'entità del prelievo nello Stato della fonte⁶⁶².

Questa specifica disposizione convenzionale si rinviene nelle CDI pattuite dalla Svizzera con Austria, Belgio, Canada, Norvegia, Italia, Germania e USA⁶⁶³: non è permesso al globalista di usufruire dei benefici convenzionali se non vengono soddisfatti particolari accorgimenti⁶⁶⁴. Questo perché nelle CDI pattuite dalla Svizzera con questi Stati, di regola all'art. 4 CDI, laddove si stabiliscono i criteri inerenti il concetto di residenza delle persone fisiche, si prevede che una persona tassata secondo il dispendio non è considerata residente se non viene assoggettata ad imposta su tutti i redditi provenienti dall'altro Stato contraente per i quali la CDI attribuisce la potestà impositiva alla Svizzera⁶⁶⁵.

L'art. 1 di dette CDI prevede la concessione dei benefici convenzionali soltanto ai residenti di uno dei due Stati contraenti: ciò implica che le persone non imponibili – ai fini delle imposte federale, cantonali e comunali – su tutti i redditi provenienti dall'altro Stato contraente che, secondo la CDI competono alla Svizzera, non possono invocare i vantaggi convenzionali⁶⁶⁶. In tal caso, il contribuente che dispone di redditi di fonte austriaca, belga, canadese, norvegese, italiana, tedesca o statunitense deve avvalersi della tassazione globale cd. “modificata” al fine di essere considerato da questi Stati come se fosse tassato ordinariamente⁶⁶⁷. Il contribuente deve, tuttavia, da un lato, acconsentire di includere nel calcolo di controllo tutti i redditi provenienti da questi Stati, siano essi imposti alla fonte oppure no, nella misura in cui questi siano imponibili secondo il diritto svizzero e non siano esentati dalle imposte svizzere sulla base delle relative CDI applicabili⁶⁶⁸; dall'altro, come si dirà in seguito, acconsentire che ai suoi redditi sia applicata l'aliquota corrispondente al redditi mondiali.

Esempio⁶⁶⁹: un contribuente vorrebbe ottenere i benefici convenzionali della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza (CDI CH-D), dell'11 agosto 1971. Nel calcolo di controllo ha inserito un importo di fr. 40'000 relativo a proventi di fonte svizzera. Sui canoni di licenza germanici, pari a fr. 80'000, la Germania ha trattenuto un'imposta alla fonte. Il contribuente riceve inoltre dalla Germania fr. 100'000 provenienti da entrate pubblicitarie, che non sono tassati

⁶⁶² CONTRINO/DELL'ERA, p. 55.

⁶⁶³ AFC, Circolare n. 44, cifra 5.2. Si osserva inoltre che la Francia non riconosce lo statuto di residente ad una persona tassata sul dispendio in ragione di un multiplo del valore locativo o del canone di locazione sulla base dell'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA (cfr., *infra*, cap. 2.9.). Cfr. anche ZWEIFEL/HUNZIKER, Internationales Steuerrecht, N 17 ad art. 4 M-OCSE.

⁶⁶⁴ Si tratta di una cd. clausola “*subject-to-tax*”. Cfr. BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 23 ad art. 14 LIFD; BERNASCONI, La tassazione globale, p. 68; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, pp. 111, 177 s., 261 s. e 271 s.

⁶⁶⁵ Situazione precisata anche dal Consiglio di Stato ticinese in sede di consultazione di modifica della Circolare federale, secondo il quale i benefici convenzionali non sono unicamente di natura finanziaria ma toccano anche la protezione della residenza fiscale in Svizzera. In caso di contestazione della residenza, il contribuente è, dunque, protetto dalla CDI e, più specificatamente, dall'art. 4 par. 2 CDI (CONSIGLIO DI STATO DEL CANTON TICINO, Consultazione concernente la nuova circolare AFC, p. 5).

⁶⁶⁶ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 23 ad art. 14 LIFD; VORPE, Imposizione secondo il dispendio, p. 746 s.

⁶⁶⁷ AFC, Circolare n. 44, cifra 5.2.

⁶⁶⁸ WILHELM, p. 78.

⁶⁶⁹ UFFICIO DI INFORMAZIONI FISCALI, p. 12.

alla fonte malgrado siano imponibili in Svizzera. Il calcolo di controllo deve comprendere tutti questi redditi ed è, quindi, pari a fr. 220'000.

Il contribuente può così pretendere⁶⁷⁰:

- l'esenzione parziale o totale dall'imposta estera riscossa alla fonte o il rimborso di essa da parte di Austria, Belgio, Canada, Norvegia, Italia, Germania e USA;
- il computo di imposte alla fonte estere secondo l'art. 4 cpv. 2 OCIFo. Infatti, ai sensi dell'art. 2 cpv. 1 OCIFo "*[l]e persone fisiche o giuridiche residenti in Svizzera, i cui redditi provenienti da uno Stato contraente sono stati assoggettati ad un'imposta limitata in questo Stato contraente conformemente alla convenzione, possono chiedere il computo di imposte alla fonte estere*". Il computo ordinario viene riconosciuto soltanto quando l'imposta alla fonte estera può essere computata nell'imposta svizzera (art. 8 cpv. 2 OCIFo)⁶⁷¹.

Esempio⁶⁷²: il Belgio trattiene un'imposta alla fonte del 30% sui dividendi in uscita dal suo territorio. Come risulta dall'art. 10 par. 1 e 2 della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e il Regno del Belgio per evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e sul patrimonio (CDI CH-BEL), del 28 agosto 1978, i dividendi sono imponibili nello Stato di residenza del percettore, tuttavia lo Stato della fonte può trattenere un'imposta che non può eccedere il 15% dell'ammontare lordo dei dividendi. Ne consegue che il Belgio preleverà il 30% sui dividendi e il contribuente potrà recuperare da questo Paese il 15%. Inoltre, essendo tassato con il dispendio "modificato", il contribuente domiciliato in Svizzera potrà recuperare il restante 15% dalle autorità fiscali svizzere invocando l'art. 4 cpv. 3 OCIFo.

Questo diritto non è concesso alle persone tassate con la globale nella forma "classica"⁶⁷³. Infatti, per il contribuente che non si avvale della forma "modificata", la questione a sapere se esso è considerato residente fiscale in uno dei sette Stati citati va analizzata secondo il loro diritto interno⁶⁷⁴.

Una parte della dottrina sostiene che per il contribuente è possibile scegliere se inserire nel calcolo di controllo i redditi provenienti da uno di questi sette Stati e ottenere, di conseguenza, i benefici convenzionali oppure rinunciare a dichiararli ed essere assoggettato alle imposte alla fonte dello Stato da cui provengono. In quest'ultima evenienza, secondo questa dottrina, il contribuente può comunque continuare ad avvalersi della CDI e, quindi, anche le disposizioni concernenti la determinazione della residenza fiscale (*tie-break rules*), ancor quando egli abbia rinunciato alla tassazione secondo il dispendio "modificata"⁶⁷⁵. L'unico svantaggio sarebbe quello di pagare le imposte alla fonte sui redditi provenienti

⁶⁷⁰ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 24 ad art. 14 LIFD; BERNASCONI, La tassazione globale, p. 68; CARLSSON, p. 34.

⁶⁷¹ FROHOFFER/KOCHER, p. 531; cfr. anche LOCHER/MARANTELLI/OPEL, p. 698.

⁶⁷² KENEL, Imposition d'après la dépense en Suisse, p. 503.

⁶⁷³ AFC, Circolare n. 44, cifra 5.2.

⁶⁷⁴ KENEL, Délocalisation et investimentes, p. 86.

⁶⁷⁵ HAINAUT/BONNY/GRETER, p. 1016, HAINAUT/SAUGY, p. 354; i quali sostengono che questa tesi sia stata confermata da diverse autorità fiscali cantonali.

da uno dei sette Stati in base al loro diritto interno e non quello convenzionale, con perdita anche del diritto al computo di imposte alla fonte estere.

Questa tesi non è, però, condivisibile, poiché nelle CDI sottoscritte con questi sette Stati è presente una disposizione che non considera residente di uno Stato contraente la persona fisica che non è assoggettata alle imposte generalmente riscosse nello Stato contraente, di cui sarebbe residente secondo le disposizioni che precedono, per tutti i redditi generalmente imponibili secondo la legislazione fiscale di questo Stato e provenienti dall'altro Stato contraente. Lo straniero residente in Svizzera che non opta per l'imposizione secondo il dispendio "modificata", e viene, quindi, imposto sulla base dei criteri di quella "classica", non può essere considerato residente in Svizzera ai fini convenzionali per effetto della clausola "*subject-to-tax*" presente nelle CDI sottoscritte con questi sette Stati, e non può, pertanto, nemmeno invocare alcun articolo delle stesse.

Il fatto che dei redditi provenienti da uno Stato terzo non siano tassati in Svizzera non ha alcuna importanza per riconoscere la persona come residente ai sensi convenzionali⁶⁷⁶.

Siccome si tratta di una correzione a livello di calcolo di controllo, sarebbe più corretto utilizzare, da un punto di vista giuridico, il nome "calcolo di controllo modificato" piuttosto che quello di "imposizione secondo il dispendio nella forma modificata"⁶⁷⁷.

2.8.2. Il computo di imposte alla fonte estere

Nel diritto tributario internazionale vi è il costante il pericolo di incappare nella doppia imposizione, ossia la possibilità che due Stati diversi esercitino la propria potestà impositiva sul medesimo contribuente, sul medesimo oggetto, nello stesso periodo temporale con imposte analoghe. Nei casi riguardanti i dividendi, gli interessi e i canoni di licenza, la maggior parte degli Stati preleva delle imposte alla fonte su questi redditi percepiti da soggetti non residenti. Se lo Stato di residenza del beneficiario assoggetta a sua volta questi redditi, si verifica un caso di doppia imposizione internazionale⁶⁷⁸. Per evitare il verificarsi di queste spiacevoli situazioni per il contribuente, si deve ricorrere, laddove esistenti, alle CDI pattuite tra lo Stato di residenza del beneficiario del reddito e lo Stato della fonte che, di regola, si basano sul M-OCSE (artt. 10, 11 e 12).

Nelle CDI concluse dalla Svizzera, la norma per evitare le doppie imposizioni ricalca essenzialmente quella dell'art. 23A M-OCSE, che stabilisce l'esenzione dei redditi imponibili nell'altro Stato contraente, conformemente alle disposizioni della CDI. Tale esenzione non è incondizionata, ma con riserva di

⁶⁷⁶ CARLSSON, p. 44.

⁶⁷⁷ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 105 ad art. 14 LIFD.

⁶⁷⁸ DFF, Spiegazioni OCIFo, p. 2.

progressione dell'aliquota mondiale⁶⁷⁹. Fanno eccezione, tuttavia, i dividendi, gli interessi e i canoni di licenza, ai quali si applica in Svizzera il metodo del computo ordinario o normale d'imposta, chiamato anche credito d'imposta ordinario (art. 23A par. 4 M-OCSE)⁶⁸⁰. Lo sgravio fiscale avviene in tal caso attraverso una riduzione dell'ammontare dell'imposta e non una riduzione del reddito o dell'utile imponibile⁶⁸¹. Per questi redditi, lo Stato della fonte conserva un diritto limitato d'imposizione e l'ammontare dell'imposta alla fonte dipende da quanto pattuito dalla CDI. Questa imposta viene poi, a sua volta, computata nelle imposte svizzere sul reddito del contribuente residente⁶⁸².

La base legale di diritto interno svizzero è data dalla Legge federale concernente l'esecuzione delle convenzioni internazionali concluse dalla Confederazione per evitare i casi di doppia imposizione, del 22 giugno 1951⁶⁸³, la quale conferisce al Consiglio federale la competenza di precisare il modo in cui debba essere eseguito il computo ordinario, garantito da una CDI, delle imposte alla fonte riscosse dall'altro Stato contraente nelle imposte dovute in Svizzera. Su questa base, il Consiglio federale ha emanato l'Ordinanza federale sul computo di imposte alla fonte estere (OCIFo)⁶⁸⁴. Questa ordinanza è stata modificata con effetto al 1° gennaio 2020 per adeguarla alla Legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'Assicurazione vecchiaia e superstiti (AVS) (RFFA), approvata nella votazione popolare del 19 maggio 2019⁶⁸⁵. Prima era denominata Ordinanza federale sul computo globale d'imposta (OCGI)⁶⁸⁶.

Si considerano redditi, nel senso dell'OCIFo, i dividendi, gli interessi e i canoni di licenza, che sono effettivamente assoggettati ad un'imposta limitata nello Stato contraente da dove provengono, conformemente al diritto interno di tale Stato e alla CDI con esso conclusa (art. 1 cpv. 2 OCIFo). Secondo alcune CDI è possibile anche il computo delle imposte sui redditi provenienti da prestazioni di servizi e sulle rendite⁶⁸⁷.

Un contribuente (persona fisica o giuridica, comprese le società di persone residenti ai sensi della CDI), deve richiedere alle autorità fiscali che l'imposta alla fonte convenzionale venga computata nelle imposte sul reddito federale, cantonali e comunali da lui dovute (art. 2 cpv. 1 OCIFo). Le imposte residue non

⁶⁷⁹ L'altro metodo, utilizzato ad esempio da Stati quali gli USA, la Germania e l'Italia, è quello del credito d'imposta ordinario (art. 23B M-OCSE).

⁶⁸⁰ DFF, Spiegazioni OCIFo, p. 2 s.

⁶⁸¹ DFF, Spiegazioni OCIFo, p. 3.

⁶⁸² Secondo l'art. 10 par. 2 lett. b M-OCSE, l'imposta convenzionale che può trattenere lo Stato della fonte sui redditi di partecipazione è del 15%; se si tratta di una partecipazione qualificata (detenzione di almeno il 25% del capitale) l'imposta scende al 5% ai sensi dell'art. 10 par. 2 lett. a M-OCSE. Per quanto riguarda gli interessi, l'art. 11 par. 2 M-OCSE stabilisce un'imposta convenzionale massima del 10% in favore dello Stato della fonte. Infine, per quanto riguarda i canoni di licenza, l'art. 12 M-OCSE non assegna allo Stato della fonte un diritto limitato di imposizione. RS 672.2.

⁶⁸³ DFF, Spiegazioni OCIFo, p. 2.

⁶⁸⁴ RU 2019 3873.

⁶⁸⁵ La versione in vigore sino al 31 dicembre 2019 è disponibile al seguente link: <<https://www.admin.ch/opc/it/classified-compilation/19670167/200901010000/672.201.pdf>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021); si veda anche RU 1967 1163.

⁶⁸⁷ Ad esempio questo è il caso delle CDI con il Cile e la Norvegia (DFF, Spiegazioni OCIFo, p. 3).

possono in ogni caso eccedere la somma delle imposte svizzere attinenti a questi redditi (cd. “*ammontare massimo*”; art. 8 cpv. 2 OCIFo). Da qui discende il principio del computo ordinario d'imposta⁶⁸⁸.

Se in Svizzera non vi è stata nessuna imposizione di questi redditi, non si realizza una doppia imposizione e, pertanto, il contribuente non ha diritto al computo globale dell'imposta estera (art. 8 cpv. 2 OCIFo)⁶⁸⁹. Si tratta del principio secondo il quale “*non vi è alcun computo dell'imposta estera senza un'imposta nazionale*” (clausola “*subjet to tax*”; cfr. anche art. 3 cpv. 1 OCIFo)⁶⁹⁰.

Sino al 31 dicembre 2019, l'art. 5 cpv. 4 OCGI⁶⁹¹ si occupava di regolare il computo globale dell'imposta estera nei casi di imposizione parziale dei redditi da partecipazione. Per ovviare al fenomeno della doppia imposizione economica, il legislatore svizzero ha introdotto con la Legge federale sul miglioramento delle condizioni quadro fiscali per le attività e gli investimenti imprenditoriali (Legge sulla riforma II dell'imposizione delle imprese), del 23 marzo 2007, la possibilità di attenuare l'imposizione dei redditi di partecipazione, a condizione che il detentore possieda almeno il 10% dei diritti di partecipazione⁶⁹². Tanto ai fini dell'imposta federale diretta, quanto ai fini dell'imposta cantonale ticinese, l'imposizione parziale di questi proventi è pari al 70% (artt. 18b e 20 cpv. 1^{bis} LIFD, 17b e 19 cpv. 1^{bis} LT-TI e 7 cpv. 1, terzo e quarto periodo LAID)⁶⁹³.

Nel caso dell'art. 5 cpv. 4, primo periodo OCGI, il Consiglio federale aveva deciso che “[i] *dividendi e i redditi equiparati, assoggettati solo a un'imposizione parziale [...], non sono considerati redditi tassati per la parte esclusa dal calcolo dell'imposta sul reddito*”. Pertanto, la parte esclusa dalla base di calcolo non era considerata reddito tassato e non dava diritto al computo delle imposte estere⁶⁹⁴. Questa disposizione, che aveva quale conseguenza una riduzione del computo ordinario per quanto attiene all'imposta estera irrecuperabile trattenuta conformemente alla CDI in questione tra la Svizzera e lo Stato estero (di regola prevista all'art. 10 par. 2 CDI), è stata oggetto di un'importante sentenza del Tribunale federale resa il 9 ottobre 2014⁶⁹⁵. I giudici federali avevano dovuto chiarire se i dividendi da partecipazioni qualificate

⁶⁸⁸ DFF, Spiegazioni OCIFo, p. 5.

⁶⁸⁹ La disposizione dell'art. 8 cpv. 2 OCIFo in base alla quale il computo di imposte alla fonte estere non può mai oltrepassare la somma delle imposte svizzere concernenti i redditi che hanno subito la trattenuta convenzionale, sta anche a significare che la Svizzera riconosce il computo ordinario in luogo del computo cd. “pieno” (Sentenza TF n. 2C_750/2013 del 9 ottobre 2014 consid. 2.3.3). Questo principio si desume anche dal diritto convenzionale, ad esempio dall'art. 24 par. 2 cifra 2 lett. a CDI CH-D. Questa disposizione stabilisce, infatti, che “[s]e un residente della Svizzera percepisce dei dividendi che, conformemente alle disposizioni dell'articolo 10, sono imponibili nella Repubblica federale di Germania, la Svizzera concede a questo residente, a sua domanda, uno sgravio fiscale. Esso consiste: a) nel computo di imposte alla fonte estere pagata nella Repubblica federale di Germania, conformemente alle disposizioni dell'articolo 10, sull'imposta svizzera afferente ai redditi di questo residente; la somma così computata non può, tuttavia, eccedere la frazione dell'imposta svizzera, calcolata prima del computo, corrispondente ai dividendi”.

⁶⁹⁰ Sentenza TF n. 2C_750/2013 del 9 ottobre 2014 consid. 2.3.2; GANI, Double imposition internationale, p. 79.

⁶⁹¹ L'art. 5 cpv. 4 OCGI è entrato in vigore il 1° gennaio 2009 (RU 2008 5073) ed è stato abrogato il 31 dicembre 2019.

⁶⁹² RU 2008 2893.

⁶⁹³ Sino al 31 dicembre 2019 la percentuale di imposizione parziale era, invece, del 60% per i redditi da partecipazione appartenenti dalla sostanza privata del contribuente e del 50% se appartenenti alla sostanza commerciale.

⁶⁹⁴ DFF, Spiegazioni OCIFo, p. 5.

⁶⁹⁵ Sentenza TF n. 2C_750/2013 del 9 ottobre 2014.

fossero da considerare come imposti in misura piena nonostante l'imposizione parziale, di modo che una riduzione del computo globale dell'imposta estera, così come stabilito dall'art. 5 cpv. 4 OCGI, poteva essere ritenuta contraria al diritto convenzionale superiore⁶⁹⁶.

Nel caso esaminato dall'Alta Corte, un contribuente residente nel Canton Zurigo aveva percepito dei dividendi provenienti dalla Germania che avevano subito un'imposizione alla fonte del 15% secondo quanto stabilito dall'art. 10 par. 2 lett. c CDI CH-D⁶⁹⁷. Fondandosi sull'art. 5 cpv. 4 OCGI, l'autorità cantonale aveva ridotto il computo dell'imposta alla fonte estera del 40% per tenere conto dell'imposizione parziale del dividendo in Svizzera. Il contribuente si era, però, opposto a tale decisione, giungendo sino al Tribunale federale. Secondo quest'ultimo, l'unica possibilità per disapplicare l'art. 5 cpv. 4 OCGI, il cui tenore letterale era del resto molto chiaro, consisteva nell'invocare una disposizione di diritto superiore (*i.e.* evitare la doppia imposizione giuridica) contraria alla norma di diritto interno (*i.e.* attenuazione della doppia imposizione economica)⁶⁹⁸.

Nel caso in specie, i giudici federali avevano in primo luogo constatato che il metodo del computo di imposte alla fonte estere poteva essere utilizzato soltanto in presenza di una doppia imposizione giuridica, data dalla quadrupla identità del soggetto fiscale, dell'oggetto fiscale, del periodo fiscale e del genere di imposta⁶⁹⁹. I giudici si erano poi posti la questione a sapere se, in linea generale, i dividendi al beneficio dell'imposizione parziale dovevano essere considerati come già imposti nella loro integralità oppure no⁷⁰⁰. Il Tribunale federale aveva osservato che, indipendentemente dal metodo scelto dal Cantone per attenuare la doppia imposizione economica⁷⁰¹, la riduzione riveste soltanto una funzione di calcolo⁷⁰², la cui base di calcolo iniziale è costituita dall'oggetto fiscale nella sua integralità, vale a dire dal reddito di una partecipazione qualificata e l'imposizione dei dividendi si differenzia dagli altri redditi unicamente perché è soggetta ad un'imposizione ridotta⁷⁰³.

⁶⁹⁶ Sentenza TF n. 2C_750/2013 del 9 ottobre 2014 consid. 3.3.1; KOCHER/JOLIDON/SAVOLDELLI, p. 306.

⁶⁹⁷ Sentenza TF n. 2C_750/2013 del 9 ottobre 2014 consid. 2.2.5; GANI, Double imposition internationale, p. 79.

⁶⁹⁸ Sentenza TF n. 2C_750/2013 del 9 ottobre 2014 consid. 3.3.2; GANI, Double imposition internationale, p. 80.

⁶⁹⁹ Sentenza TF n. 2C_750/2013 del 9 ottobre 2014 consid. 3.3.1; GANI, Double imposition internationale, p. 80; KOCHER/JOLIDON/SAVOLDELLI, p. 306.

⁷⁰⁰ KOCHER/JOLIDON/SAVOLDELLI, p. 307.

⁷⁰¹ Sino al 31 dicembre 2019, l'art. 7 cpv. 1 LAID permetteva ai Cantoni di scegliere come attenuare la doppia imposizione economica. I sistemi in uso erano due: la riduzione della base imponibile, che è quello anche utilizzato dalla Confederazione svizzera e dal Canton Ticino e la riduzione dell'aliquota d'imposta. Nel primo caso, il dividendo entra nella base imponibile del contribuente in una percentuale inferiore a 100; nel secondo caso invece il dividendo entra al 100% e una volta determinata l'aliquota d'imposta complessiva sul reddito, questa viene ridotta di una determinata percentuale e viene applicata al dividendo. La scelta della percentuale sino al 31 dicembre 2019 era di competenza esclusiva dei Cantoni. Con il 1° gennaio 2020 vi è stata una modifica di legge, che prevede l'obbligo per tutti i Cantoni di utilizzare il sistema di riduzione della base imponibile e si prevede altresì che l'imposizione sia almeno del 50% in tutti i Cantoni, i quali possono comunque decidere per un'imposizione superiore (si veda l'art. 7 cpv. 1 LAID modificato dalla RFFA: RU 2019 2395).

⁷⁰² Sentenza TF n. 2C_750/2013 del 9 ottobre 2014 consid. 3.3.4; GANI, Double imposition internationale, p. 80; KOCHER/JOLIDON/SAVOLDELLI, p. 307.

⁷⁰³ Sentenza TF n. 2C_750/2013 del 9 ottobre 2014 consid. 3.3.4; GANI, Double imposition internationale, p. 80.

Il Tribunale federale era, quindi, giunto alla conclusione che i redditi da partecipazione ricadevano nella base di calcolo e, ai fini del diritto interno svizzero, costituivano dei redditi completamente tassati, ancorché lo fossero con un importo più favorevole rispetto agli altri redditi tassati ordinariamente, indipendentemente dal metodo (unilaterale) scelto per la riduzione della doppia imposizione economica⁷⁰⁴.

Sul piano internazionale, inoltre, la medesima base imponibile era soggetta ad un'imposizione fiscale all'estero, in quanto lo Stato della fonte conservava il diritto di trattenere un'imposta secondo la CDI applicabile⁷⁰⁵.

Per questi motivi, il Tribunale federale aveva ritenuto che il testo dell'art. 5 cpv. 4 OCGI era in contraddizione con quanto precede, poiché formulava la finzione secondo la quale il reddito da partecipazione parzialmente imposto in Svizzera costituiva un reddito non imposto, escludendolo parzialmente dal computo di imposte alla fonte estere⁷⁰⁶. La norma interna contraddiceva in particolare l'art. 23 par. 2, cifra 2 CDI CH-D⁷⁰⁷.

Infine, il Tribunale federale evidenziava che questa interpretazione permetteva di mettere sullo stesso piano un contribuente che conseguiva dei dividendi da una società svizzera con uno che li percepiva da una società estera, garantendo in tal modo la parità di trattamento ai sensi degli artt. 8 e 127 cpv. 1 Cost.-CH⁷⁰⁸. Infatti, il divieto parziale del computo di imposte alla fonte estere sul dividendo estero al beneficio dell'imposizione parziale in Svizzera, così come era previsto dall'art. 5 cpv. 4 OCGI, equivaleva ad un rifiuto dell'attenuazione dei redditi da partecipazione estera⁷⁰⁹.

Per le ragioni evidenziate, il Tribunale federale aveva deciso di concedere il computo ordinario senza riduzioni, disapplicando di fatto l'art. 5 cpv. 4 OCGI⁷¹⁰.

Esempio⁷¹¹: per riprendere il caso affrontato dal Tribunale federale con la Germania, si può ipotizzare che un contribuente residente fiscalmente in Svizzera riceva un dividendo di 100 da parte di una società tedesca, da lui detenuta al 100%. La Germania trattiene, secondo quanto previsto dalla CDI CH-D, il 15%. Sull'importo di 100, l'imposta svizzera (quota federale, cantonale e comunale) è pari, in questo esempio, a 25 (ipotizzando un'aliquota sul reddito del 25%) senza imposizione parziale e a 17,5 con imposizione parziale (applicando una riduzione del 30% come previsto dalla Confederazione svizzera e dal Canton Ticino). L'imposizione complessiva, tenendo conto anche dell'imposta convenzionale prelevata dalla Germania, si attesta a 32,5 (15 in Germania e 17,5 in Svizzera). Per effetto

⁷⁰⁴ Sentenza TF n. 2C_750/2013 del 9 ottobre 2014 consid. 3.3.5; GANI, Double imposition internationale, p. 80; KOCHER/JOLIDON/SAVOLDELLI, p. 308.

⁷⁰⁵ Sentenza TF n. 2C_750/2013 del 9 ottobre 2014 consid. 3.3.5; GANI, Double imposition internationale, p. 80.

⁷⁰⁶ Sentenza TF n. 2C_750/2013 del 9 ottobre 2014 consid. 3.3.6; GANI, Double imposition internationale, p. 81.

⁷⁰⁷ Sentenza TF n. 2C_750/2013 del 9 ottobre 2014 consid. 3.3.6; GANI, Double imposition internationale, p. 81; KOCHER/JOLIDON/SAVOLDELLI, p. 308.

⁷⁰⁸ Sentenza TF n. 2C_750/2013 del 9 ottobre 2014 consid. 3.3.4; OESTERHELT, Pauschale Steueranrechnung, p. 836.

⁷⁰⁹ Sentenza TF n. 2C_750/2013 del 9 ottobre 2014 consid. 3.4; GANI, Double imposition internationale, p. 81.

⁷¹⁰ KOCHER/JOLIDON/SAVOLDELLI, p. 308.

⁷¹¹ GANI, Double imposition internationale, p. 81.

del computo globale d'imposta, la Svizzera computerà l'imposta tedesca di 15 su quella svizzera, di modo che il carico fiscale sarà pari a 17,5 (2,5 in Svizzera e 15 in Germania), evitando così la doppia imposizione giuridica. Questo carico fiscale è del resto identico a quello sopportato da un contribuente che riceve un dividendo di 100 da una società svizzera, con l'unica differenza che nel caso in questione tutta l'imposta è di competenza della Svizzera.

A decorrere dal 1° gennaio 2020, la disposizione prevista dall'art. 5 cpv. 4 OCGI è stata stralciata e l'OCIFo è stata adeguata a questa sentenza del Tribunale federale. In altre parole è stata abrogata la normativa secondo cui la parte del reddito esclusa dal calcolo dell'imposta sul reddito a seguito dell'imposizione parziale non è considerata reddito tassato e, quindi, il computo non è applicabile. In tal modo il testo dell'ordinanza federale si adegua alla prassi già adottata a seguito della sentenza del Tribunale federale⁷¹². L'imposta residua viene così computata integralmente purché non superi l'ammontare massimo oppure l'insieme delle imposte sul reddito o sull'utile dovute dal contribuente con domicilio fiscale in Svizzera⁷¹³.

2.8.3. L'inclusione nel calcolo di controllo di tutti i redditi attribuiti alla Svizzera dalla CDI

Se il contribuente acconsente che siano imponibili, oltre agli elementi di estrazione svizzera, tutti i redditi di un determinato Stato estero (Austria [art. 4 par. 4], Belgio [art. 4 par. 4 lett. b], Canada [art. 4 par. 5], Norvegia [art. 4 par. 4], Italia [art. 4 par. 5 lett. b], Germania [art. 4 par. 6 lett. a], USA [art. 4 par. 5]), egli ha diritto all'applicazione delle CDI e di usufruire delle diverse disposizioni stabilite dalla CDI, tra cui anche quella più importante per dirimere eventuali conflitti di doppia residenza⁷¹⁴.

Qualora il contribuente decidesse di non inserire nel calcolo di controllo i redditi provenienti da questi sette Stati, egli non verrà considerato come un residente in Svizzera ai sensi della CDI. Di conseguenza, in queste circostanze il contribuente tassato forfettariamente non avrà diritto né di ottenere uno sgravio parziale o totale delle ritenute alla fonte estere (cd. conflitto assoggettamento limitato vs. assoggettamento illimitato), il che comporta una piena imposizione all'estero su questi redditi, né il diritto di beneficiare della disposizione convenzionale che consente di risolvere i conflitti di residenza tra lo Stato estero e la Svizzera (cd. conflitto assoggettamento illimitato vs. assoggettamento illimitato, vale a dire doppio assoggettamento illimitato), che equivale ad una doppia imposizione giuridica su tutti i redditi del contribuente⁷¹⁵.

Il contribuente che si avvale della tassazione globale "modificata" è tenuto a corrispondere le imposte almeno:

⁷¹² DFF, Spiegazioni OCIFo, p. 5.

⁷¹³ DFF, Spiegazioni OCIFo, p. 5.

⁷¹⁴ Cfr. LOCHER, Kommentar zum DBG, N 34 ad art. 14 LIFD; RICHNER, p. 15; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 51 ad art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 52 ad art. 13 LT-ZH.

⁷¹⁵ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 102 e 106 ad art. 14 LIFD.

- sui redditi indicati nel calcolo di controllo (artt. 14 cpv. 3 lett. d LIFD, 13 cpv. 6 LT-TI e 6 cpv. 6 LAID); nonché
- su tutti i redditi provenienti da uno o più dei sette Stati citati che sono stati assegnati per imposizione alla Svizzera sulla base della CDI applicabile (artt. 14 cpv. 5 LIFD, 13 cpv. 7 LT-TI e 6 cpv. 7 LAID);
- con riserva dell'aliquota mondiale (art. 4 cpv. 2 OIIFD).

Il contribuente rimane poi sempre libero di decidere se inserire i redditi di fonte estera provenienti da uno Stato diverso dai sette indicati.

Il testo di legge (artt. 14 cpv. 5 LIFD, 13 cpv. 7 LT-TI e 6 cpv. 7 LAID) non precisa se il calcolo di controllo "modificato" sia da ritenere obbligatorio o facoltativo, detto altrimenti se il contribuente si espone ad un caso di sottrazione d'imposta in caso di mancata dichiarazione dei redditi provenienti da questi sette Stati. La dottrina sostiene che il contribuente rimane libero di non includere tali redditi nel calcolo di controllo⁷¹⁶. Questa interpretazione viene condivisa e rende analoghe queste disposizioni di legge a quelle del calcolo di controllo "facoltativo" (artt. 14 cpv. 3 lett. d cifra 6 LIFD, 13 cpv. 6 lett. f LT-TI e 6 cpv. 6 lett. f LAID)⁷¹⁷.

In ogni caso, se è pur vero che il contribuente ha il diritto di scegliere se dichiarare o meno i redditi provenienti dai sette Stati, è altrettanto vero che una volta scelto di dichiararli nel calcolo di controllo, deve inserirli tutti e non ometterne alcuni⁷¹⁸. Nell'ipotesi in cui non venissero dichiarati tutti i redditi di uno di quei sette Stati, una volta scelta l'imposizione secondo il dispendio "modificata", il contribuente si esporrebbe ad un caso di sottrazione di imposta.

Nella dichiarazione vanno indicati gli importi lordi, comprese le imposte estere alla fonte non rimborsabili⁷¹⁹, ossia le ritenute convenzionali che spettano allo Stato della fonte.

È in ogni caso dovuta almeno l'imposta calcolata secondo il dispendio (artt. 14 cpv. 3 LIFD, 13 cpv. 3 LT-LT e 6 cpv. 3 LAID). Per tale ragione il riconoscimento del computo di imposte alla fonte estere non può mai consentire di pagare un'imposta inferiore a quella dovuta sul dispendio in conformità a quanto stabilito dall'art. 4 cpv. 2 OCIFo⁷²⁰:

Le persone fisiche che sono tassate secondo il dispendio ma che, conformemente all'articolo 14 capoverso 5 LIFD o a disposizioni cantonali emanate in virtù dell'articolo 6 capoverso 7 LAID, pagano le imposte intere su tutti i redditi provenienti da uno Stato contraente in base all'aliquota applicabile al reddito complessivo, possono chiedere il computo di imposte alla fonte estere per i redditi provenienti da questo Stato contraente. La deduzione delle quote a carico della Confederazione da una parte e dei Cantoni e dei Comuni dall'altra conformemente all'articolo 20 non

⁷¹⁶ CARLSSON, p. 34 s.; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 106 ad art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 51 ad art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 52 ad art. 13 LT-ZH.

⁷¹⁷ MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 106 ad art. 14 LIFD.

⁷¹⁸ CARLSSON, p. 34 s.; MARAIA, Commentaire romand 2^a ed., N 106 ad art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 52 ad art. 14 LIFD; BAUER/KNIRSCH/SCHANZ, Wegzug aus Deutschland, p. 719.

⁷¹⁹ AFC, Circolare n. 44, cifra 5.2; BLANK, p. 398.

⁷²⁰ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 26 ad art. 14 LIFD.

deve far sì che le imposte svizzere dovute sul reddito e sulla sostanza siano portate a un ammontare dell'imposta inferiore a quello dell'imposta da calcolarsi secondo il dispendio o secondo altri elementi del reddito e della sostanza più elevati, per i quali non è concesso alcun computo di imposte alla fonte estere.

In altre parole, il globalista è tenuto a pagare l'importo più alto risultante dall'imposta calcolata sul dispendio e dall'imposta risultante dal calcolo di controllo dopo il computo delle imposte alla fonte estere irrecuperabili⁷²¹. In taluni casi può, quindi, succedere che il computo delle imposte alla fonte estere venga riconosciuto solo in misura parziale⁷²².

Se il contribuente tassato sul dispendio nella forma "modificata" rinuncia a chiedere il computo globale dell'imposta estera può ad ogni modo, ai sensi dell'art. 2 cpv. 3 OCIFo, dedurre dal reddito le imposte estere irrecuperabili⁷²³:

Chiunque non chiede il computo di imposte alla fonte estere, o non ne ha il diritto secondo gli articoli 3 a 7, può chiedere che le imposte riscosse nello Stato contraente conformemente alla convenzione siano dedotte dall'ammontare lordo dei redditi, in sede di tassazione ai fini delle imposte svizzere sul reddito.

Dai redditi inclusi nel calcolo di controllo sono deducibili soltanto le spese di cui all'art. 1 cpv. 1 OIDIFD (art. 4 cpv. 1 OIDIFD), ossia le spese di manutenzione degli immobili (lett. a) e i costi correnti di amministrazione della sostanza mobiliare (lett. b)⁷²⁴.

Il vantaggio che consegue il globalista tassato nella forma modificata è, oltre al recupero integrale delle imposte trattenute alla fonte da parte di questi sette Stati, di essere autorizzato per legge a non dover dichiarare tutti gli altri redditi esteri che non provengono dagli elementi inclusi nel calcolo di controllo o da uno o più di questi sette Stati⁷²⁵.

Ai fini delle imposte cantonali e comunali né l'art. 6 cpv. 7 LAID né la Circolare AFC n. 44 menzionano l'inclusione della sostanza estera nel calcolo di controllo. Tant'è che l'art. 6 cpv. 7 LAID prevede espressamente che *"tutti gli elementi del reddito proveniente dall'altro Stato, attribuiti alla Svizzera conformemente alla corrispondente convenzione in materia di doppia imposizione"* devono essere inseriti nel calcolo di controllo, senza enunciare anche la relativa sostanza⁷²⁶. Vi è, quindi, un'esclusione della sostanza estera dal calcolo di controllo "modificato".

⁷²¹ BLANK, p. 398; LOCHER, Kommentar zum DBG, N 37 ad art. 14 LIFD.

⁷²² BLANK, p. 398; LOCHER, Kommentar zum DBG, N 37 ad art. 14 LIFD.

⁷²³ AFC, Circolare n. 44, cifra 5.2; LOCHER, Kommentar zum DBG, N 38 ad art. 14 LIFD.

⁷²⁴ Cfr. *supra* cap. 2.7.4.5.2 s.

⁷²⁵ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 27 ad art. 14 LIFD.

⁷²⁶ HAINAUT/BONNY/GRETER, p. 1015; HAINAUT/SAUGY, p. 354.

2.8.4. L'applicazione dell'aliquota mondiale

Per poter usufruire dei vantaggi previsti dalle CDI con questi sette Stati, al risultato ottenuto con il calcolo di controllo "modificato" si deve applicare l'aliquota mondiale ai fini dell'imposta sul reddito (artt. 14 cpv. 5 LIFD, 13 cpv. 7 LT-TI e 6 cpv. 7 LAID; cfr. anche art. 4 cpv. 2 OIDIFD)⁷²⁷. In altre parole, dal punto di vista di questi sette Stati, il contribuente viene considerato come ordinariamente imponibile alle imposte in Svizzera⁷²⁸.

Per la determinazione dell'aliquota complessiva, il contribuente può eccezionalmente tener conto delle spese di acquisizione dei redditi, degli interessi passivi, delle deduzioni sociali, ecc., senza che venga ridotta la sua base imponibile. Se il contribuente rinuncia alla regolare dichiarazione di tutti i suoi elementi di reddito, l'autorità fiscale applica l'aliquota massima cantonale, comunale e federale⁷²⁹.

Nulla dice la legge in merito all'applicazione dell'aliquota mondiale ai fini dell'imposta sulla sostanza. Da un punto di vista legislativo, coerentemente con la mancata inclusione degli elementi di sostanza estera nel calcolo di controllo, il risultato è quello che per la sostanza non è necessario tenerne conto. Tuttavia, per attuare il principio secondo il quale un contribuente che si avvale della tassazione globale "modificata" viene considerato dall'altro Stato contraente come un contribuente tassato ordinariamente, per tutti i redditi che la CDI assegna alla Svizzera per imposizione, sarebbe senz'altro opportuno che anche ai fini della sostanza si applicasse l'aliquota mondiale.

2.8.5. L'attestazione di dichiarazione dei redditi provenienti dallo Stato contraente

Nella pratica si riscontra sovente la problematica seguente⁷³⁰: al fine di evitare la ritenuta dell'imposta alla fonte, il contribuente tassato sul dispendio "modificato" che desidera invocare i benefici convenzionali, deve poter dimostrare nel corso dell'anno che dichiarerà all'autorità fiscale svizzera tutti i redditi provenienti dallo Stato contraente. Secondo il diritto fiscale svizzero, la dichiarazione delle imposte viene compilata l'anno successivo (sistema *postnumerando*, cfr. artt. 40 LIFD, 50 LT-TI e 15 LAID). Per risolvere questa problematica, si raccomanda di richiedere all'autorità fiscale cantonale competente il rilascio di un documento che attesti l'obbligo da parte del contribuente tassato secondo il dispendio "modificato" di impegnarsi in maniera irrevocabile ad inserire nella sua dichiarazione fiscale, che presenterà l'anno seguente, la totalità dei redditi provenienti dallo Stato contraente⁷³¹.

⁷²⁷ AFC, Circolare n. 44, cifra 5.2. Si veda anche ARTER, p. 172; BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 25 ad art. 14 LIFD; CARLSSON, p. 34; LOCHER, Kommentar zum DBG, N 34 ad art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 56 ad art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 58 ad § 13 LT-ZH; STEINMANN, p. 880; WILHELM, p. 78.

⁷²⁸ Cfr. WILHELM, p. 78.

⁷²⁹ AFC, Circolare n. 44, cifra 5.2; LOCHER, Kommentar DBG, N 36 ad art. 14 LIFD; STEINMANN, p. 880; WILHELM, p. 78.

⁷³⁰ KENEL, Imposition d'après la dépense en Suisse, p. 501.

⁷³¹ La mancata dichiarazione di questi redditi comporta il disconoscimento dei benefici convenzionali da parte dello Stato dai quali provengono.

2.8.6. La determinazione della residenza fiscale nel diritto convenzionale

2.8.6.1. La regola dell'art. 4 par. 1 M-OCSE

Secondo l'art. 4 par. 1 M-OCSE, l'espressione "*residente di uno Stato contraente*" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata a imposta nello stesso Stato a motivo del suo domicilio, della sua residenza permanente, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga. Ne consegue che una persona fisica è, di regola, considerata come residente nello Stato in cui è assoggettata in modo illimitato, in virtù della legislazione interna. La residenza secondo la CDI si definisce, dunque, mediante un rinvio al diritto interno; non si tratta cioè di una nozione convenzionale⁷³². Se dall'applicazione delle disposizioni della legislazione interna degli Stati contraenti una persona viene considerata come residente in entrambe le giurisdizioni (art. 4 par. 1 M-OCSE), allora si viene a creare un conflitto di assoggettamento illimitato. Per risolvere questo conflitto ci si deve appoggiare ai criteri stabiliti all'art. 4 par. 2 M-OCSE⁷³³.

2.8.6.2. La regola dell'art. 4 par. 2 M-OCSE

L'art. 4 par. 2 M-OCSE prevede dei criteri a cascata (*tie-breaker rules*), ciò significa che se il primo criterio permette di definire lo Stato di residenza ai sensi della CDI, non è necessario riferirsi al successivo. I criteri sono quattro: (i) l'abitazione permanente, (ii) il centro degli interessi vitali, (iii) il soggiorno e (iv) la nazionalità. Nel caso in cui non si riuscisse ad attribuire la residenza ad uno dei due Stati contraenti sulla base dei criteri a cascata, è previsto l'avvio di una procedura amichevole tra le due autorità fiscali, le quali faranno del loro meglio per addivenire ad una soluzione (art. 25 M-OCSE).

Il primo criterio per attribuire ad uno o all'altro Stato contraente la possibilità di tassare illimitatamente la persona è quello dell'abitazione permanente (art. 4 par. 2 lett. a M-OCSE). Questa nozione copre tutte le forme di abitazione, che presentano un carattere permanente e che sono a disposizione in maniera duratura. Se la persona dispone di un'abitazione permanente in ciascuno dei due Stati, essa è considerata residente soltanto dello Stato in cui le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali) (art. 4 par. 2 lett. a M-OCSE). Si tratta segnatamente di definire dove si trovano le relazioni familiari e sociali del contribuente, le sue attività culturali, dove viene gestito e controllato il suo capitale o i suoi proventi, ecc. Se non si può determinare lo Stato nel quale la persona ha il centro dei suoi interessi vitali o se la medesima non ha un'abitazione permanente in alcuno degli Stati, essa è considerata residente soltanto dello Stato in cui soggiorna abitualmente (art. 4 par. 2 lett. b M-OCSE). Questa nozione deve permettere di definire lo Stato nel quale la persona vive in maniera regolare, normale e abituale. Se una persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati oppure non

⁷³² DE VRIES REILINGH, nm. 275, p. 90; OBERSON, *Droit fiscal international*, nm. 331, p. 106.

⁷³³ OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 198.

soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente soltanto dello Stato del quale ha la cittadinanza (art. 4 par. 2 lett. c M-OCSE). Infine, se la persona ha la cittadinanza di entrambi gli Stati o non ha la cittadinanza di nessuno di essi, le autorità fiscali competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo (art. 4 par. 2 lett. d M-OCSE). Si tratta di un rinvio alla procedura amichevole disciplinata dall'art. 25 M-OCSE⁷³⁴.

2.8.7. La CDI tra Svizzera e Germania

La prima CDI tra Svizzera e Germania fu conclusa il 15 luglio 1931. Le autorità tedesche ritenevano che questa CDI favorisse il trasferimento della residenza dei suoi cittadini verso la Svizzera ed erano pertanto desiderosi di rinegoziarla⁷³⁵. Dopo lunghe ed intense negoziazioni fu firmata una nuova CDI l'11 agosto 1971⁷³⁶. Il Consiglio federale, nel messaggio del 20 ottobre 1971, che accompagna la nuova CDI CH-D, così si espresse con riferimento alle critiche rivolte dalla Germania nei confronti della tassazione globale: *“[u]rta particolarmente in Germania il fatto che queste persone [ndr. cittadini tedeschi che costituiscono un domicilio fiscale in Svizzera conservando i loro interessi economici in Germania] sovente non sono imposte integralmente in Svizzera per i beni subordinati alla sovranità fiscale dello Stato di domicilio, soggiacendo soltanto all'imposizione di un importo globale [...]”*.

La Svizzera si dichiarò pronta ad esaminare accuratamente i reclami presentati dalla Repubblica federale di Germania e ad adoperarsi per porvi rimedio [...].

D'altro canto occorreva, a cagione di circostanze particolari, prevedere deroghe rispetto al disegno di convenzione dell'OCSE, segnatamente per quanto concerne le persone fisiche beneficianti di un'imposizione globale, le quali mantengono deliberatamente un doppio domicilio oppure, durante un determinato periodo di tempo, trasferiscono il domicilio dalla Repubblica federale di Germania in Svizzera [...].

Le persone, che non sono assoggettate nel loro Stato di domicilio alle imposte totali sui redditi provenienti dall'altro Stato, non possono valersi della convenzione (par. 6). Questo disposto si applica alle persone beneficianti in Svizzera di un'imposta cosiddetta globale, le quali non sono tenute ad inserire nelle basi di calcolo i redditi germanici per le imposte ed a pagare l'imposta al tasso applicabile all'insieme dei redditi”⁷³⁷.

⁷³⁴ OBERSON/CLERC, Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR, p. 198 s.

⁷³⁵ BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 55; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 520.

⁷³⁶ CARLSSON, p. 38.

⁷³⁷ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio CDI CH-D, p. 1080 ss.

Nell'ambito della CDI CH-D la posizione dei contribuenti imposti con la tassazione globale classica o modificata è inoltre condizionata dalla legge tedesca concernente le relazioni con l'estero (*Aussensteuergesetz*), dell'8 settembre 1972, e dalle norme previste dall'art. 4 par. 3, 4 e 6 CDI CH-D⁷³⁸.

Sulla base dell'art. 4 par. 6 CDI CH-D non viene considerata residente di uno Stato contraente una persona fisica che non è assoggettata alle imposte generalmente riscosse nello Stato contraente, di cui sarebbe residente secondo le disposizioni che precedono, per tutti i redditi generalmente imponibili secondo la legislazione fiscale di questo Stato e provenienti dall'altro Stato contraente. Pertanto, una persona imposta con la tassazione globale classica non è considerata, ai fini della CDI CH-D, residente in Svizzera e non può avere pertanto diritto ai benefici convenzionali⁷³⁹. Qualora un cittadino tedesco, trasferitosi in Svizzera, volesse ottenere i benefici convenzionali tra Svizzera e Germania, dovrebbe far capo all'istituto dell'imposizione secondo il dispendio nella forma "modificata" ed includere nel calcolo di controllo tutti i redditi di fonte tedesca che la CDI CH-D assegna alla Svizzera per imposizione, applicando l'aliquota mondiale⁷⁴⁰.

Nel caso in cui la persona non faccia uso della tassazione globale "modificata" non potrà invocare i benefici convenzionali, segnatamente la norma dell'art. 4 par. 2 CDI CH-D sulla determinazione della residenza fiscale, rispettivamente lo sgravio convenzionale per i redditi tassati alla fonte⁷⁴¹.

Si segnala inoltre che la CDI CH-D conosce due disposizioni che derogano ai principi della determinazione della residenza prevista dall'art. 4 M-OCSE e che permettono alle autorità fiscali tedesche di continuare ad assoggettare i loro cittadini ad imposizione in Germania, nonostante il trasferimento della residenza fiscale in un altro Paese (*in casu* la Svizzera) della persona fisica (cd. "*überdachendes Besteuerungsrecht*")⁷⁴² e indipendentemente dal fatto che la persona sia tassata in Svizzera con la globale "modificata"⁷⁴³:

- la prima conferisce all'autorità fiscale germanica una competenza di tassare tutti i redditi di fonte tedesca conseguiti dalla persona fisica, ad esclusione delle persone con nazionalità svizzera o doppia nazionalità svizzera e tedesca, nel corso dei cinque anni che seguono la sua partenza verso l'estero, a condizione che tale persona sia stata assoggettata illimitatamente in Germania per almeno cinque anni (art. 4 par. 4 CDI CH-D); l'anno di arrivo non viene conteggiato. Questa disposizione non si applica alle persone che dalla Germania trasferiscono la loro residenza fiscale in Svizzera per esercitarvi

⁷³⁸ BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. XVIII; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 458.

⁷³⁹ BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. XVIII; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 458; BAUER/KNIRSCH/SCHANZ, Schweizerische Besteuerung nach dem Aufwand, p. 56; BAUER/KNIRSCH/SCHANZ, Wegzug aus Deutschland, p. 712.

⁷⁴⁰ BAUER/KNIRSCH/SCHANZ, Schweizerische Besteuerung nach dem Aufwand, p. 57; BAUER/KNIRSCH/SCHANZ, Wegzug aus Deutschland, p. 712.

⁷⁴¹ BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 76; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 540.

⁷⁴² BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 72 ss.; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 535 ss.; STEINMANN, p. 880.

⁷⁴³ BAUER/KNIRSCH/SCHANZ, Wegzug aus Deutschland, p. 720.

un'attività lucrativa dipendente (art. 4 par. 4, ultimo periodo CDI CH-D)⁷⁴⁴. In assenza di una CDI, il diritto interno tedesco prevede un periodo di assoggettamento di dieci anni anziché cinque, sempre a condizione che la persona sia stata assoggettata illimitatamente alle imposte in Germania per cinque dei dieci anni precedenti la partenza verso uno Stato con una tassazione inferiore (“*Niedrigsteuerland*”) rispetto allo Stato tedesco⁷⁴⁵ e mantenga in Germania degli importanti interessi economici⁷⁴⁶, ritenuta una franchigia d'imposta per i redditi inferiori a euro 16'500 (§ 2 dell'Aussensteuergesetz [AStG], “*erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht*”, cd. “imposizione limitata allargata”)⁷⁴⁷. La Germania mantiene in questo modo un diritto impositivo concorrente nei confronti delle persone fisiche che trasferiscono la loro residenza fiscale in Svizzera. Infatti, il contribuente che si trasferisce in Svizzera dalla Germania e che si avvale dell'imposizione “classica” secondo il dispendio, non potendo invocare i benefici convenzionali, sarà ad ogni modo assoggettato illimitatamente in Germania per i dieci anni che seguono la sua partenza. Dopo l'undicesimo anno di partenza dalla Germania, la persona vi resta imponibile soltanto per i redditi di fonte tedesca (assoggettamento limitato alle imposte ai sensi del § 49 dell'Einkommensteuergesetz [EStG] in combinato disposto con il § 1 par. 4 EStG); se questa persona in Svizzera è, invece, tassata con la globale “modificata” allora l'assoggettamento limitato alle imposte in Germania interviene dopo il sesto anno dal trasferimento della residenza⁷⁴⁸;

- la seconda disposizione attribuisce all'autorità fiscale una competenza di assoggettamento illimitato alle imposte in Germania se la persona fisica (indipendentemente dalla sua nazionalità), residente fiscalmente in un altro Paese (*in casu* la Svizzera), mantiene nel suo Paese di origine un'abitazione permanente o vi soggiorna abitualmente per almeno sei mesi per anno civile (art. 4 par. 3 CDI CH-D). Anche in tal caso trattasi di un diritto impositivo concorrente da parte della Germania.

Per una persona residente fiscalmente in Svizzera, la doppia imposizione viene evitata nelle due fattispecie sopraccitate con il sistema del computo ordinario o normale d'imposta, vale a dire le imposte pagate in Svizzera vengono computate nelle imposte dovute in Germania⁷⁴⁹. Infatti, né l'art. 4 par. 3 CDI CH-D, né il successivo paragrafo 4, influenzano il diritto della Svizzera a tassare illimitatamente la persona che si è trasferita fiscalmente nel suo Paese sulla base delle regole stabilite dagli artt. 6-22 CDI CD-D⁷⁵⁰.

⁷⁴⁴ Il datore di lavoro e il dipendente non sono legati né da un interesse economico sostanziale diretto né indiretto, ciò che è il caso se il dipendente è ugualmente l'azionista della persona giuridica che lo impiega (STEINMANN, p. 880).

⁷⁴⁵ Le condizioni per valutare una tassazione inferiore sono indicate al § 2 par. 2 AStG. Ciò è il caso quando la tassazione di una persona sola basata su di un reddito di euro 77'000 è di un terzo inferiore all'imposta sul reddito in Germania oppure quando nello Stato estero vi è una tassazione privilegiata, il cui risultato in confronto ad una tassazione ordinaria è significativamente inferiore (BAUER/KNIRSCH/SCHANZ, *Wegzug aus Deutschland*, p. 716).

⁷⁴⁶ Ciò dipende dal tipo e dall'ammontare dei redditi di fonte tedesca (cfr. § 2 par. 3 AStG).

⁷⁴⁷ BERNASCONI, *Pauschalbesteuerung*, p. 74; BERNASCONI, *Studio sulla tassazione globale*, p. 458; BAUER/KNIRSCH/SCHANZ, *Schweizerische Besteuerung nach dem Aufwand*, p. 55 s.; BAUER/KNIRSCH/SCHANZ, *Wegzug aus Deutschland*, p. 716.

⁷⁴⁸ BAUER/KNIRSCH/SCHANZ, *Wegzug aus Deutschland*, p. 721.

⁷⁴⁹ BERNASCONI, *Pauschalbesteuerung*, p. XIX; BERNASCONI, *Studio sulla tassazione globale*, p. 458; STEINMANN, p. 880.

⁷⁵⁰ CARLSSON, p. 41.

Se la persona che si trasferisce in Svizzera non possiede un'abitazione permanente in Germania e non vi soggiorna per almeno sei mesi all'anno, la Germania non ha alcun diritto, secondo l'art. 4 par. 3 CDI CH-D, di assoggettare ad imposizione illimitata questa persona, ad eccezione dei redditi che la CDI CH-D attribuisce alla Germania per imposizione.

L'art. 4 par. 4 CDI CH-D costituisce un'eccezione a tale principio, nella misura in cui "sospende" il diritto di invocare i vantaggi convenzionali durante il "periodo di blocco" di cinque anni⁷⁵¹. Ne consegue che la Germania tasserà la persona residente fiscalmente in Svizzera su tutti i suoi redditi e le sue sostanze, indipendentemente dalle regole di riparto stabilite dagli artt. 6-22 CDI CH-D, salvo poi computare le imposte svizzere sulle imposte tedesche. Superato il "periodo di blocco" di cinque anni, la Germania potrà tassare questa persona soltanto sui redditi che la convenzione gli attribuisce per imposizione.

Se nell'ipotesi dell'art. 4 par. 3 CDI CH-D il diritto impositivo concorrente della Germania è illimitato nel tempo, in quella dell'art. 4 par. 4 CDI CH-D è limitato a cinque anni, anche nel caso in cui il contribuente non disponga più di un'abitazione permanente in Germania e non vi soggiorni almeno sei mesi all'anno⁷⁵².

2.8.8. La CDI tra Svizzera ed Italia

2.8.8.1. La tassazione globale modificata

La CDI tra i due Paesi è stata firmata il 9 marzo 1976 ed è entrata in vigore il 27 marzo 1979. Nel messaggio che accompagna la CDI CH-ITA, con riferimento ai globalisti, il Consiglio federale così si esprime: "[...] tutte le persone fisiche che nel loro Stato di domicilio non pagano imposte complete sui redditi provenienti dall'altro Stato contraente sono escluse dai vantaggi convenzionali conformemente al paragrafo 5 lettera b che collima con le clausole identiche delle convenzioni concluse con la Repubblica federale di Germania (art. 4 par. 6 lett. a) e con l'Austria (art. 4 par. 4). Per quel che riguarda la Svizzera, la disposizione tocca le persone imposte globalmente che non includono nella base di calcolo la totalità dei redditi italiani per tutte le imposte e non li impongono secondo l'aliquota applicabile al reddito complessivo"⁷⁵³.

Per ottenere i benefici convenzionali, una persona tassata con la globale in Svizzera deve avvalersi della forma "modificata", poiché ai sensi dell'art. 4 par. 5 lett. b CDI CH-ITA una persona non viene considerata residente ai fini convenzionali, se "non è assoggettata alle imposte generalmente riscosse nello Stato contraente, di cui sarebbe residente secondo le disposizioni che precedono, per tutti i redditi generalmente imponibili secondo la legislazione fiscale di questo Stato e provenienti dall'altro Stato contraente". Pertanto, per non ricadere in questa disposizione è necessario inserire nel calcolo di controllo

⁷⁵¹ CARLSSON, p. 40.

⁷⁵² CARLSSON, p. 41.

⁷⁵³ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio CDI CH-ITA, p. 669.

tutti i redditi (non la sostanza) di fonte italiana che la CDI CH-ITA attribuisce alla Svizzera per imposizione. Si tratta in particolare dei dividendi, degli interessi, dei canoni di licenza e delle pensioni. Questi redditi devono inoltre essere tassati in Svizzera applicando l'aliquota mondiale. In questo modo, per l'Italia, il globalista sui redditi di fonte italiana è considerato come una persona tassata ordinariamente in Svizzera.

2.8.8.2. *La black list italiana del 1999 e l'inversione dell'onere probatorio*

Il 23 febbraio 2015 sono stati firmati un Protocollo di modifica della CDI CH-ITA e una *roadmap* concernente la prosecuzione del dialogo sulle questioni finanziarie e fiscali⁷⁵⁴. Il protocollo che modifica la CDI CH-ITA ha permesso di adeguare l'art. 27 CDI CH-ITA allo *standard* internazionale in materia di assistenza amministrativa in ambito fiscale in ottemperanza a quanto previsto dall'art. 26 M-OCSE. Questa disposizione è entrata in vigore il 13 luglio 2016 e si applica a fatti avvenuti a partire della data della firma, ovvero il 23 febbraio 2015 (art. III par. 2 Protocollo del 23 febbraio 2015 allegato alla CDI CH-ITA).

Il 2 marzo 2017, le autorità svizzere ed italiane hanno firmato un accordo amichevole per l'applicazione dello scambio di informazioni fiscali, nell'ambito dell'assistenza amministrativa relativamente alle richieste raggruppate⁷⁵⁵.

Nonostante la cooperazione amministrativa in materia fiscale tra Svizzera ed Italia sia conforme agli *standard* internazionali, la Svizzera si trova ancora iscritta nella *black list* italiana riferita ai cittadini italiani che vi trasferiscono la loro residenza, per i quali vale l'inversione dell'onere della prova secondo quanto previsto dall'art. 2, comma, 2-*bis* TUIR⁷⁵⁶.

È chiaro che i cittadini italiani "emigrati" in Svizzera, beneficiari della tassazione globale "classica" si ritroveranno in una situazione di "doppia residenza" fiscale che non potrà trovare soluzione: la persona fisica sarà presuntivamente considerata residente in Italia sulla base della norma "antiabuso" italiana e,

⁷⁵⁴ Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland, disponibile al seguente link: <<https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/38401.pdf>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021). Si veda anche il comunicato stampa della Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SFI), del 23 febbraio 2015, dal titolo: Svizzera e Italia firmano un'intesa sulle questioni fiscali, in: <<https://www.admin.ch/gov/it/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-56318.html>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

⁷⁵⁵ Cfr. Agreement between the competent authorities of the Swiss Confederation and Italy on exchange of information through group request, firmato a Roma il 27 febbraio e a Berna il 2 marzo 2017 dalle competenti autorità amministrative in materia fiscale. L'accordo è disponibile al seguente link: <<http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/CAA-ITALY-SWITZERLAND-GROUP-REQUEST-SIGNED.pdf>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021). Cfr. anche il comunicato stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze italiano, Comunicato n. 39, Roma, 14 marzo 2017, in: <http://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/Accordo_Italia-Svizzera_su_scambio_informazioni.pdf> (pagina consultata il 15 febbraio 2021). Sulla portata dell'accordo si vedano: GIOVANNI MOLO/SAMUELE VORPE, Ammissibilità delle domande raggruppate in materia di assistenza amministrativa. Esposizione critica della giurisprudenza del Tribunale federale e delle sue ripercussioni, in particolare sui rapporti tra Svizzera e Italia, in: RtiD I-2017, pp. 575-609, in particolare p. 600 ss.

⁷⁵⁶ Del seguente tenore: "Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale". Cfr., *infra*, cap. 3.3.3.7.

allo stesso tempo, sarà considerata residente in Svizzera per effetto del trasferimento della residenza fiscale, senza poter invocare la CDI CH-ITA, in particolare l'art. 4 par. 2, per effetto dell'applicazione dell'art. 4 par. 5 lett. *b* CDI CH-ITA⁷⁵⁷. In questa situazione, l'unica possibilità per il contribuente assoggettato in Svizzera con la globale classica è quella di fornire delle prove adeguate circa la concreta inesistenza degli elementi che sono stabiliti dall'art. 2, comma 2, TUIR e che conferiscono lo *status* fiscale di residente in Italia. In difetto di ciò, il contribuente subirà una doppia imposizione internazionale sui suoi redditi, fatte salve le norme di diritto interno per eliminare unilateralmente la doppia imposizione⁷⁵⁸.

Completamente diversa è la situazione per i cittadini italiani "emigrati" in Svizzera al beneficio della tassazione globale "modificata". In questa ipotesi, l'emigrato potrà invocare – sebbene solo dopo aver comprovato la propria residenza fiscale in Svizzera – le cd. "*tie break rules*" previste dall'art. 4 par. 2 CDI CH-ITA, con notevole semplificazione dell'onere probatorio a suo carico per annullare la presunzione sancita dall'art. 2 comma 2-*bis* TUIR⁷⁵⁹.

Il globalista residente in Svizzera, di cittadinanza italiana, potrà in primo luogo tentare di dimostrare di non aver alcun legame personale ai sensi di quanto previsto dall'art. 2 TUIR con il territorio italiano. Qualora questo tentativo fallisse nei confronti dell'Amministrazione finanziaria italiana, si potrà invocare "direttamente" e, cioè, senza dover dimostrare l'inesistenza della residenza fiscale in Italia, la CDI CH-ITA e dimostrare di avere esclusivamente l'abitazione permanente in Svizzera o, in difetto di questo requisito, il proprio centro degli interessi vitali o, in difetto, il proprio soggiorno abituale in Svizzera⁷⁶⁰.

A livello politico, diversi sono stati gli atti parlamentari concernenti l'inclusione della Svizzera nella *black list* italiana. Si segnalano gli ultimi due:

- il Consiglio federale, rispondendo il 28 giugno 2017 ad un'interpellanza depositata il 3 maggio 2017 dal consigliere nazionale Giovanni Merlini ritiene che dall'entrata in vigore del Protocollo che modifica la CDI-CHI e sulla base di quanto è stato convenuto nella *roadmap* non sussistano più motivi per i quali la Svizzera debba figurare sulla lista del 1999⁷⁶¹;
- il 20 dicembre 2019, il Consiglio nazionale ha tacitamente approvato una mozione inoltrata dall'on. Roberta Pantani, con cui si chiede al Consiglio federale di attivarsi nei confronti dell'autorità italiana affinché la Svizzera venga tolta dalla *black list* italiana riguardante la fiscalità delle persone fisiche⁷⁶².

⁷⁵⁷ CONTRINO/DELL'ERA, p. 57.

⁷⁵⁸ CONTRINO/DELL'ERA, p. 57. Si pensa per la Svizzera all'esenzione dei redditi e della sostanza da attività d'impresa, da stabilimenti d'impresa e da immobili siti all'estero; per l'Italia all'applicazione del credito d'imposta per le imposte estere.

⁷⁵⁹ CONTRINO/DELL'ERA, p. 57.

⁷⁶⁰ CONTRINO/DELL'ERA, p. 57 s.

⁷⁶¹ Risposta del Consiglio federale, del 28 giugno 2017, all'interpellanza n. 17.3296, A quando un'effettiva reciprocità fiscale tra Svizzera e Italia?, depositata dall'on. Giovanni Merlini.

⁷⁶² Si veda la mozione n. 19.4025, Fiscalità e black list italiana per le persone fisiche, depositata dall'on. Roberta Pantani il 12 settembre 2019.

L'auspicio è che la Svizzera possa essere stralciata ben presto dall'elenco degli Stati non cooperativi con l'Italia, poiché non esiste più alcun motivo fondato – se non di tipo politico – per mantenere la Svizzera in questa lista, considerando che vi è uno scambio di informazioni su domanda, conforme allo *standard* dell'OCSE ormai da oltre cinque anni (per l'esattezza dal 23 febbraio 2015), e automatico dal 1° gennaio 2017.

2.8.9. La CDI tra Svizzera e USA

I cittadini americani che prendono domicilio o dimora fiscale in Svizzera non richiedono, di regola, il regime dell'imposizione secondo il dispendio. Questo metodo di tassazione non implica, infatti, risparmi d'imposta per questi contribuenti poiché essi restano illimitatamente imponibili alle imposte statunitensi per effetto del criterio della nazionalità⁷⁶³. Gli USA, qualora la residenza fiscale sia attribuita alla Svizzera conformemente all'art. 4 par. 2 della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito (CDI CH-USA), del 2 ottobre 1996, computeranno le imposte assolute in Svizzera da questi contribuenti sulle imposte statunitensi (art. 24 par. 3 CDI CH-USA).

L'art. 4 par. 5 CDI CH-USA stabilisce il non riconoscimento della residenza fiscale in Svizzera per quei contribuenti che non assoggettati alle imposte sul reddito generalmente prelevate in Svizzera per tutti i redditi provenienti dagli USA. Per disapplicare questa disposizione la persona deve ricorrere al calcolo di controllo "modificato" ed includere tutti i redditi di fonte statunitense che la CDI CH-USA assegna alla Svizzera per imposizione.

Il Consiglio federale così si esprime a tale riguardo: *"[i]l paragrafo 5 dispone che una persona fisica domiciliata in Svizzera non è considerata come residente in Svizzera ai sensi della presente Convenzione se non è assoggetta all'imposta sul reddito in Svizzera per tutti i suoi redditi provenienti dagli Stati Uniti imponibili secondo il diritto svizzero. Una disposizione analoga figura in tutta una serie di convenzioni di doppia imposizione svizzere"*⁷⁶⁴.

2.8.10. Le CDI tra Svizzera e gli altri Stati con i quali si applica la globale "modificata"

Le CDI pattuite dalla Svizzera con Austria (art. 4 par. 4), Belgio (art. 4 par. 4 lett. b), Canada (art. 4 par. 5), Norvegia (art. 4 par. 4) pure prevedono delle disposizioni analoghe a quelle già commentate con USA, Germania e Italia, alle quali si rimanda.

2.8.11. Sette Stati o anche più?

Come sopra indicato, l'imposizione secondo il dispendio nella forma "modificata" è stata prevista per i seguenti sette Stati: Austria, Belgio, Canada, Norvegia, Italia, Germania e USA. Il contribuente che si

⁷⁶³ CARLSSON, p. 36.

⁷⁶⁴ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio CDI CH-USA, p. 885.

avvale del calcolo di controllo “modificato” ottiene il diritto di avvalersi dei benefici convenzionali e del computo di imposte alla fonte estere previsto dall’art. 4 cpv. 2 OCIFo.

Non dibattuta in dottrina è, invece, la questione a sapere se un contribuente possa richiedere il calcolo di controllo “modificato” anche con ulteriori Stati, diversi dai sette Stati con i quali è presente una clausola “*subject-to-tax*”, potendo così, soprattutto, beneficiare del computo ordinario. Va, quindi, esaminata la portata di questa disposizione.

Il tenore letterale degli artt. 14 cpv. 5 LIFD, 13 cpv. 7 LT-TI e 6 cpv. 7 LAID non nomina espressamente né i sette Stati sopra indicati né tantomeno specifica che la tassazione globale “modificata” si applichi soltanto a determinati Stati. La formulazione scelta dal legislatore è, infatti, generica e richiama il termine “Stato”, quale parte contraente con cui la Svizzera ha pattuito una CDI:

In caso di proventi sgravati dalle imposte nello Stato dal quale essi provengono e imponibili in Svizzera, singolarmente o congiuntamente ad altri proventi, all’aliquota applicabile al reddito complessivo, l’imposta è calcolata non soltanto sui proventi di cui al capoverso 3 lettera *d*, ma anche su tutti gli elementi del reddito proveniente dall’altro Stato, attribuiti alla Svizzera conformemente alla corrispondente convenzione in materia di doppia imposizione.

Secondo tale formulazione sembrerebbe *prima facie* permesso al contribuente che se ne avvale, di utilizzare la tassazione globale modificata con qualsiasi Stato con cui la Svizzera ha pattuito una CDI⁷⁶⁵.

Confrontando la versione italiana con quella francese e tedesca, emergono tuttavia delle importanti differenze. Quella francese stabilisce quanto segue:

Si les revenus provenant d’un Etat étranger y sont exonérés à la condition que la Suisse les impose, seuls ou avec d’autres revenus, au taux du revenu total, l’impôt est calculé non seulement sur la base des revenus mentionnés à l’al. 3, let. *d*, mais aussi de tous les éléments du revenu provenant de l’Etat-source qui sont attribués à la Suisse en vertu de la convention correspondante contre les doubles impositions.

Quella tedesca:

Werden Einkünfte aus einem Staat nur dann von dessen Steuern entlastet, wenn die Schweiz diese Einkünfte allein oder mit anderen Einkünften zum Satz des Gesamteinkommens besteuert, so wird die Steuer nicht nur nach den in Absatz 3 Buchstabe *d* bezeichneten Einkünften, sondern auch nach allen aufgrund des betreffenden

⁷⁶⁵ Di analogo tenore il previgente art. 5 cpv. 1 OIIFD secondo il quale: “[i]n caso di proventi sgravati dalle imposte nello Stato dal quale essi provengono e imponibili in Svizzera, singolarmente o congiuntamente ad altri proventi, all’aliquota applicabile al reddito complessivo, il contribuente deve pagare, oltre all’imposta sui proventi di cui all’articolo 14 capoverso 3 LIFD, anche l’imposta su tutti gli elementi del reddito proveniente dall’altro Stato, attribuiti alla Svizzera conformemente alla corrispondente convenzione in materia di doppia imposizione. Sono deducibili solo le spese giusta l’articolo”.

Doppelbesteuerungsabkommens der Schweiz zugewiesenen Einkommensbestandteilen aus dem Quellenstaat bemessen.

Di particolare importanza è il confronto tra la prima frase della versione italiana e quelle in francese e in tedesco. Quest'ultime, infatti, stabiliscono che i redditi provenienti da uno Stato estero possono essere sgravati "soltanto" a condizione che in Svizzera siano imponibili in virtù di una CDI considerando l'aliquota mondiale; nella versione francese: "*à la condition que la Suisse les impose [...] en vertu de la convention correspondante contre les doubles impositions*", in quella tedesca: "*wenn die Schweiz diese Einkünfte [...] besteuert [...] aufgrund des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens der Schweiz*".

La condizione in base alla quale il reddito proveniente dallo Stato estero possa ottenere lo sgravio convenzionale soltanto se imponibile in Svizzera con l'aliquota mondiale secondo la CDI non si ravvisa nella versione italiana, che appare più sfumata rispetto alle altre. Sotto questo punto di vista, la previgente versione dell'art. 13 cpv. 4 LT-TI era senza dubbio più chiara da un profilo letterale:

Se, in virtù di una convenzione conclusa dalla Svizzera per evitare la doppia imposizione, il contribuente pretende uno sgravio da imposte estere, e se tale sgravio dipende dall'imposizione in Svizzera di tutti i redditi provenienti dall'altro Stato contraente con le aliquote del reddito complessivo, l'imposta è calcolata come segue:

- a) oltre ai proventi menzionati al capoverso 3, vanno inclusi nel calcolo tutti i redditi attribuiti alla Svizzera da tale convenzione di doppia imposizione, dedotte le spese per il loro conseguimento;
- b) l'aliquota applicata è quella corrispondente alla totalità dei redditi.

Secondo un'interpretazione teleologica, la *ratio legis* di questa disposizione è quella di codificare nel diritto svizzero le norme convenzionali incluse nelle CDI con Austria, Belgio, Canada, Norvegia, Italia, Germania e USA, le quali fanno dipendere lo sgravio delle imposte estere, ma, in modo più generale, i benefici convenzionali, dall'imposizione ordinaria in Svizzera dei redditi provenienti da questi Stati con l'aliquota complessiva. Il Consiglio federale, nel suo messaggio, così si esprime al riguardo⁷⁶⁶:

Secondo l'articolo 14 capoverso 4 del diritto vigente, il Consiglio federale può prevedere basi d'imposizione e modi di calcolo in deroga al capoverso 3 ove necessario per consentire ai contribuenti menzionati ai capoversi 1 e 2 l'ottenimento dello sgravio dalle imposte di uno Stato estero con cui la Svizzera ha concluso una convenzione intesa a evitare la doppia imposizione (imposizione secondo il dispendio modificata). La relativa disposizione si trova nell'articolo 5 dell'ordinanza sull'imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta (RS 642.123). Il principio di una modifica dell'imposizione secondo il dispendio viene ora introdotta per motivi di trasparenza direttamente nella legge, nel nuovo capoverso 5.

L'esecutivo federale precisa che l'ottenimento dello sgravio dalle imposte estere viene concesso a condizione che in Svizzera siano tassati i redditi provenienti dallo Stato estero, così come indicato dalla

⁷⁶⁶ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 5447 s.

CDI. *E contrario*, le altre CDI non condizionano l'imposizione in Svizzera dei redditi provenienti da questi Stati in modo ordinario con l'aliquota mondiale al fine di beneficiare dei vantaggi convenzionali. È, infatti, sufficiente dichiararne anche uno solo di questi nel calcolo di controllo per ottenere lo sgravio convenzionale. Ergo, la tassazione globale modificata può essere ammessa soltanto con i sette Stati che hanno pattuito una particolare disposizione nella relativa CDI con la Svizzera.

Pertanto, qualora una persona imposta secondo il dispendio decidesse di inserire volontariamente nel calcolo di controllo tutti i redditi provenienti da uno Stato contraente diverso dai sette succitati, invocando l'applicazione dell'aliquota mondiale, le si dovrebbe comunque rifiutare il computo di imposte alla fonte estere ai sensi dell'art. 4 cpv. 2 OCIFo, che viene accordato soltanto a coloro che dichiarano tutti i redditi provenienti dai sette Stati citati ai sensi degli artt. 14 cpv. 5 LIFD e 6 cpv. 7 LAID.

2.9. L'imposizione secondo il dispendio "maggiorata"

2.9.1. La CDI CH-FRA e l'accordo amichevole

L'art. 4 par. 1 della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese, modificata, intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza nonché a prevenire la frode e l'evasione fiscale (CDI CH-FRA), del 9 settembre 1966, stabilisce che “[a]i fini della presente convenzione, l'espressione «residente di uno Stato contraente» designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettabile ad imposta nello Stato stesso a motivo del domicilio, della residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio analogo”.

La lettera *b* del paragrafo 6 di questo articolo non considera residente di uno Stato contraente ai sensi della convenzione “una persona fisica che è imponibile in detto Stato soltanto su una base determinata globalmente secondo il valore locativo della o delle abitazioni che ha in questo Stato”.

Questa norma convenzionale entra in considerazione, quindi, in presenza di un'abitazione di proprietà dalla quale si ricava un valore locativo in uno dei due Stati contraenti⁷⁶⁷.

Come si apprende dalla Circolare AFC del 29 febbraio 1968 indirizzata alle autorità fiscali cantonali e relativa allo *status* delle persone assoggettate ad imposizione forfettaria in quanto residenti in Svizzera, vi sono state delle negoziazioni tra le autorità fiscali svizzere e francesi nel quadro di una procedura amichevole (art. 27 par. 3 CDI CH-FRA) con lo scopo di definire il campo di applicazione dell'art. 4 par. 6 lett. *b* CDI CH-FRA⁷⁶⁸. L'AFC, con riferimento ai globalisti, nella sua Circolare del 1968 osserva in particolare quanto segue: “[u]na persona assoggettata all'imposizione secondo il dispendio in Svizzera

⁷⁶⁷ DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 589.

⁷⁶⁸ KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 500; KENEL/QUEYROUX, p. 81. A questo riguardo, l'autorità fiscale francese con una nota informativa dell'8 gennaio 1968 concernente la CDI CH-FRA del 1966 aveva già manifestato la sua volontà di escludere dai benefici convenzionali le persone tassate sul dispendio (OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 201 s.).

(art. 18^{bis} DIFD [ndr. attuale art. 14 LIFD]) e disposizioni analoghe del diritto cantonale) possiede la qualità di residente in Svizzera ai sensi dell'art. 4 CDI CH-FRA:

- a) se la base di calcolo federale, cantonale e comunale è superiore a cinque volte il valore locativo dell'abitazione del contribuente o una volta e mezzo il prezzo della pensione pagato, e
- b) se la base di calcolo cantonale e comunale non si discosta notevolmente da quella determinante per l'imposta federale diretta (IFD), ritenuto che questa deve in ogni caso essere uguale o superiore agli elementi di reddito del contribuente che provengono dalla Svizzera e della Francia, per i redditi di fonte francese, quando questi sono privilegiati dalla convenzione (in particolare dividendi, interessi e canoni di licenza)⁷⁶⁹.

Nella prassi, l'accordo amichevole tra le due delegazioni ha dato luogo a quello che viene chiamato in francese "*forfait majoré*" (dispendio maggiorato)⁷⁷⁰. In altre parole, se il contribuente tassato secondo il dispendio accetta una maggiorazione del 30% ca. sulla sua base di calcolo, le autorità fiscali svizzere e francesi lo possono considerare come residente fiscalmente in Svizzera ai sensi dell'art. 4 par. 1 CDI CH-FRA⁷⁷¹. Questa maggiorazione tiene conto forfettariamente delle imposte francesi prelevate sui redditi di fonte francese⁷⁷². Secondo tale accordo è inoltre necessario che la base di imposizione cantonale e comunale non si discosti notevolmente da quella federale e non sia inferiore agli elementi di reddito svizzeri e francesi per i quali vengono richiesti i benefici convenzionali (i.e. calcolo di controllo)⁷⁷³.

Ai globalisti non si applica, quindi, l'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA, a condizione che siano dovute le imposte su un dispendio maggiorato. Soltanto in questo caso essi hanno il diritto di beneficiare delle disposizioni convenzionali⁷⁷⁴. Non si tratta però di un'imposizione secondo il dispendio "modificata" e, pertanto, non viene loro riconosciuto il computo di imposte alla fonte estere (art. 4 cpv. 2 OCIFo)⁷⁷⁵.

Ci si pone la questione a sapere del perché sia stato necessario siglare un accordo amichevole tra le due autorità fiscali per regolare la questione dei contribuenti tassati in Svizzera sulla base del dispendio. Una verosimile ragione consiste in una confusione da parte francese sulla terminologia utilizzata dal legislatore svizzero per disciplinare l'imposizione secondo il dispendio⁷⁷⁶. Infatti, diversamente dalla terminologia

⁷⁶⁹ Libera traduzione dell'autore dal testo francese. Il testo della circolare è disponibile al seguente link: <<http://www.supsi.ch/fisco/dms/fisco/docs/publicazioni/Locandine/Convention/Convention%20franco-suisse%2009.09.1966.pdf>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021); cfr. anche DAUCHEZ, p. 9.

⁷⁷⁰ DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 588; KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 78; KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 500; KENEL/QUEYROUX, p. 81.

⁷⁷¹ DAUCHEZ, p. 10; KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 78; KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 500; KENEL/QUEYROUX, p. 81; OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 203.

⁷⁷² DAUCHEZ, p. 10.

⁷⁷³ OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 203.

⁷⁷⁴ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 78; KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 500; KENEL/QUEYROUX, p. 81.

⁷⁷⁵ FROHOFER/KOCHER, p. 531.

⁷⁷⁶ KENEL, *Etude juridique*, p. 8.

utilizzata oggi giorno nel diritto interno svizzero relativa all'imposizione secondo il dispendio, sia l'art. 18^{bis} del Decreto del Consiglio federale del 9 dicembre 1940 concernente la percezione di un'imposta per la difesa nazionale, sia l'Ordinanza del 15 ottobre 1958 del Dipartimento federale delle finanze e delle dogane concernente la percezione forfettaria dell'imposta per la difesa nazionale utilizzavano l'espressione "imposta a forfait" ("*impôt à forfait*")⁷⁷⁷. Inoltre, siccome il primo articolo della citata Ordinanza del 15 ottobre 1958, che stabiliva l'importo minimo delle spese annuali corrispondenti al tenore di vita del contribuente in cinque volte il valore dell'affitto o del valore locativo dell'immobile, è verosimile che le autorità fiscali francesi incaricate dell'interpretazione della CDI CH-FRA, per ignoranza del diritto svizzero, abbiano erroneamente assimilato questo sistema a quello francese indicato nel Protocollo finale (ad art. 2 par. 4) della CDI CH-FRA, del 31 dicembre 1953, il quale si riferiva ugualmente al quintuplo del valore locativo dell'abitazione e alla nozione di "imposta forfettaria" ("*impôt forfaitaire*"), e si applicava alle persone domiciliate in Svizzera proprietarie di un bene immobile situato in Francia.

È probabilmente per questo motivo, riconducibile ad una sbagliata interpretazione francese dell'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA, che le autorità fiscali svizzere abbiano accettato il dispendio maggiorato del 30% ("*forfait majoré*").

2.9.2. La rinuncia unilaterale da parte francese all'accordo amichevole

Il 12 settembre 2012, la base legale francese *BOFIP-Impôts* (*Bulletin officiel des finances publiques – impôts*) non ha ripreso il contenuto dell'accordo amichevole concluso tra le due autorità fiscali concernente il "*forfait majoré*". Il 26 dicembre 2012, la Direzione generale delle finanze pubbliche francese ha espressamente previsto che l'accordo non si sarebbe più applicato a decorrere dal 1° gennaio 2013⁷⁷⁸.

La cifra 70 delle regole di interpretazione relative al campo di applicazione della convenzione della Direzione generale delle finanze pubbliche francesi, nella versione del 26 dicembre 2012, stabiliva quanto segue: "[q]uesta disposizione si applica alle persone che, pur essendo residenti nell'uno o nell'altro Stato, ai sensi dei criteri generali sopra definiti, sono tassate in tale Stato solo su base forfettaria determinata secondo il valore locativo della residenza o delle residenze che essi possiedono.

Sul versante francese, si trovano così escluse dai benefici della convenzione le persone tassate in applicazione dell'art. 164 C del Codice generale delle imposte (CGI) su base forfettaria prevista da questo articolo, a meno che i redditi di fonte francese non siano superiori [ndr. questo articolo è stato abrogato dalle Legge n. 2015-1786 del 29 dicembre 2015 – art. 21 (V)].

⁷⁷⁷ In seguito è stato cambiato il nome (i.e. imposizione secondo il dispendio) poiché l'utilizzo dell'espressione "forfait" dava l'impressione di un accordo favorevole concesso dall'autorità fiscale al contribuente (YERSIN, *Statut des étrangers*, p. 303).

⁷⁷⁸ DAUCHEZ, p. 7; DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 588; HUBER/BARTZ, p. 129 s.; KENEL, *Délocalisation et investissements*, p. 78; KENEL, *Imposition d'après la dépense en Suisse*, p. 500; KENEL/QUEYROUX, p. 81.

Sul versante svizzero, non possono beneficiare della convenzione, le persone assoggettate ai fini dell'imposta federale diretta su base forfettaria determinata su di un importo dell'affitto pagato o del valore locativo del loro appartamento o del prezzo della pensione (art. 18^{bis} del Decreto del Consiglio federale del 9 dicembre 1940 e art. 1 dell'Ordinanza del Dipartimento federale delle finanze e delle dogane del 15 ottobre 1958), così come quelle assoggettate ai fini dell'imposta cantonale su base forfettaria analoga, anche quando sono assoggettate ai fini dell'imposta federale secondo l'ammontare effettivo dei loro redditi.

*Dato che la tolleranza introdotta nel 1972 con la DB 14 B-2211 n. 7, e aggiornata il 10 dicembre 1972, non è stata ripresa, la base BOFIP-Impôts dovrebbe valere a partire dal 12 settembre 2012, data d'entrata in vigore di tale base conformemente all'istruzione 13 A-2-12 del 7 settembre 2012. Viene tuttavia ammesso che tale tolleranza continui ad essere applicata fino ai redditi dell'anno 2012 incluso*⁷⁷⁹.

La decisione dell'autorità francese si applica non soltanto ai cittadini francesi appena stabilitisi in Svizzera, ma anche a coloro che sono già considerati come residenti in Svizzera.

Questa interpretazione non tiene più conto, rispetto alla precedente, del dispendio maggiorato quale condizione per ottenere i benefici convenzionali⁷⁸⁰. Se, in primo tempo, ciò potrebbe sembrare una dimenticanza o un errore, in realtà è invece una nuova posizione voluta dalle autorità fiscali francesi. Di particolare rilevanza è l'ultimo paragrafo che non lascia spazio ad alcun dubbio in merito, poiché viene meno la "tolleranza" francese nel considerare le persone tassate secondo il dispendio maggiorato residenti in Svizzera. Pertanto, la Francia ha ritenuto che la sua posizione, che è stata mantenuta tra il 1968 e la fine del 2012, non fosse altro che una "tolleranza", quando invece si trattava di un accordo amichevole con la Svizzera basato sull'art. 27 par. 3 CDI CH-FRA⁷⁸¹.

Questa situazione genera insicurezza, in particolare nei confronti dei cittadini francesi che in Svizzera sono tassati in funzione del dispendio⁷⁸².

2.9.3. L'interpretazione dell'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA

La posizione dell'autorità francese impone un'analisi sulla portata della disposizione dell'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA. Ai sensi dell'art. 25 par. 3, prima frase CDI CH-FRA "[l]e autorità competenti degli Stati contraenti si sforzeranno, in via di amichevole composizione, di appianare le difficoltà che potessero sorgere in ordine all'applicazione della convenzione". L'accordo amichevole del 29 febbraio 1968 tra i due Stati poggia su questa base convenzionale e nell'ambito di un procedimento amichevole

⁷⁷⁹ DGFIP, pp. 3-4; KENEL, *Délocalisation et investissements*, pp. 78-79; KENEL/QUEYROUX, p. 81 s. Libera traduzione dell'autore dal testo francese.

⁷⁸⁰ OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 204.

⁷⁸¹ OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 205.

⁷⁸² DAUCHEZ, p. 7.

le autorità competenti non possono né integrare né modificare la CDI, come pure introdurre nuovi diritti o obblighi⁷⁸³. Un accordo amichevole tra due Stati rappresenta un trattato di diritto pubblico internazionale, segnatamente un accordo amministrativo internazionale, che viene sottoscritto dalla delegazione delle autorità competenti di ciascuno Stato⁷⁸⁴.

Nel caso in specie, l'accordo amichevole tra Francia e Svizzera ha precisato alcuni dettagli della CDI CH-FRA, senza costituire né una revisione né una correzione del testo univoco dell'art. 4 par. 6 lett. b⁷⁸⁵.

La prima questione da risolvere è quella a sapere se l'autorità fiscale francese sia legittimata a mettere fine, in maniera unilaterale, ad una decisione basata su di un accordo amichevole siglato da due autorità fiscali: quella francese e quella svizzera⁷⁸⁶. L'art. 27 par. 3 CDI CH-FRA, che ricalca l'art. 25 par. 3 M-OCSE, prevede che “[l]e autorità competenti degli Stati contraenti si sforzeranno, in via di amichevole composizione, di appianare le difficoltà che potessero sorgere in ordine all'applicazione della convenzione. Esse possono altresì concertarsi al fine di evitare la doppia imposizione nei casi non previsti della convenzione”. Il Commentario all'art. 25 par. 3 M-OCSE specifica che “gli accordi amichevoli, che risolvono difficoltà generali di interpretazione o applicazione, sono vincolanti per le amministrazioni sino a quando le autorità competenti non convengono di modificare o abrogare l'accordo amichevole”⁷⁸⁷. Di conseguenza, sempre secondo il Commentario M-OCSE, l'autorità fiscale francese non avrebbero il diritto di mettere unilateralmente la parola fine all'accordo amichevole relativo al “forfait majoré”⁷⁸⁸.

La disciplina di diritto internazionale relativa al diritto dei trattati si fonda sul diritto consuetudinario, che è codificato nella Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, il quale stabilisce in maniera univoca che un trattato può essere emendato di comune intesa fra le parti (art. 39 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati [CV])⁷⁸⁹. La decisione unilaterale francese di abolire l'accordo amichevole del 1968 difetta, quindi, dell'art. 39 CV ed è giuridicamente problematica⁷⁹⁰. Non potendo denunciare unilateralmente l'accordo amichevole del 1968, è ragionevole ritenere che i contribuenti interessati dovrebbero ancora potersi prevalere del testo convenuto a suo tempo dalle due autorità competenti⁷⁹¹. Ad ogni buon conto,

⁷⁸³ DTAF 2010/7 = StE 2010 A 31.4 Nr. 11, consid. 3.7.4; PEDROLI, *Novità e tendenze legislative 2010*, p. 500.

⁷⁸⁴ BOSS, *Internationales Steuerrecht*, N 112 *ad* art. 25 M-OCSE; cfr. anche DTAF 2010/7 = StE 2010 A 31.4 Nr. 11, consid. 3.7.3; PEDROLI, *Novità e tendenze legislative 2010*, p. 499.

⁷⁸⁵ OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 203.

⁷⁸⁶ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 79; KENEL/QUEYROUX, p. 82; cfr. KENEL, *Assistance administrative*, p. 113.

⁷⁸⁷ OCSE, *Commentario ad art. 25 M-OCSE*, par. 54.

⁷⁸⁸ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 78; KENEL/QUEYROUX, p. 82; OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 206.

⁷⁸⁹ Ai sensi dell'art. 2 lett. a CV “il termine «trattato» indica un accordo internazionale concluso per iscritto tra Stati e regolato dal diritto internazionale, che sia costituito da un solo strumento o da due o più strumenti connessi, qualunque ne sia la particolare denominazione”.

⁷⁹⁰ OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 206.

⁷⁹¹ OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 207.

la denuncia unilaterale della Francia dell'accordo amichevole del 1968 concernente l'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA, parrebbe oggigiorno essere stata accettata dall'insieme degli ambienti interessati⁷⁹².

Se, contrariamente a quanto poc'anzi indicato, si potesse ritenere legittimo il comportamento dell'autorità fiscale francese volto a scostarsi dai contenuti dell'accordo amichevole, allora la conseguenza sarebbe quella di applicare letteralmente l'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA⁷⁹³.

Da un punto di vista francese, questo accordo è stato formalizzato unicamente quale istruzione amministrativa dall'autorità fiscale e quest'ultima è competente, in base al suo diritto interno, di ritirare una dottrina favorevole al contribuente, cosa che è successo in quanto non ha ripreso la dottrina sul "forfait majoré" nel *BOFIP-Impôts*. Del resto, secondo l'opinione francese, l'accordo amichevole del 1968 non è mai stato integrato nella CDI CH-FRA e dal suo punto di vista non è difendibile la posizione secondo la quale la denuncia sarebbe dovuta avvenire per via diplomatica⁷⁹⁴. Inoltre, sarebbe errato richiamare il Commentario M-OCSE nella sua ultima versione per contestare la denuncia unilaterale dell'accordo amichevole avvenuta da parte francese. Questo poiché il Consiglio di Stato francese si riferisce alla versione dei commentari in vigore alla data della firma delle convenzioni. Per cui, sulla scorta di questa posizione, la CDI CH-FRA deve essere interpretata alla luce del Commentario M-OCSE nella sua prima versione del 1963⁷⁹⁵. Nel caso in specie, il Commentario del 1963 relativo all'art. 25 M-OCSE non conteneva ancora il paragrafo, poi inserito nel 1977, secondo il quale "gli accordi amichevoli, che risolvono difficoltà generali di interpretazione o applicazione, sono vincolanti per le amministrazioni sino a quando le autorità competenti non convengono di modificare o abrogare l'accordo amichevole".

Per tale motivo un giudice francese difficilmente avallerà la tesi dell'illegalità della denuncia unilaterale dell'accordo amichevole da parte dell'autorità fiscale francese⁷⁹⁶.

Nel diritto svizzero la portata del M-OCSE e del relativo commentario è controversa in dottrina e in giurisprudenza nell'interpretazione di una CDI che si conforma a tale modello. Dato che il M-OCSE e il relativo commentario si indirizzano ai governi, il Tribunale amministrativo federale ritiene che non sono vincolanti per i tribunali e per i contribuenti interessati⁷⁹⁷.

Sussumendo, quindi, del tutto legale la cessazione dell'accordo amichevole del 1968 tra i due Stati sulla base del punto di vista francese, è opportuno procedere con un'interpretazione giuridica dell'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA. Le regole di interpretazione e le definizioni dei termini contenute in una CDI hanno

⁷⁹² OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 207.

⁷⁹³ KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 79; KENEL/QUEYROUX, p. 82; OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 207.

⁷⁹⁴ KENEL/QUEYROUX, p. 85.

⁷⁹⁵ KENEL/QUEYROUX, p. 85 con riferimento a CE 27 luglio 2001, n. 215124, 9è e 10è s.-s., SA Golay Buchel France.

⁷⁹⁶ KENEL/QUEYROUX, p. 85.

⁷⁹⁷ DTAF 2010/7 = StE 2010 A 31.4 Nr. 11, consid. 3.6.2; PEDROLI, *Novità e tendenze legislative 2010*, p. 498.

la preminenza sulla disciplina generale sull'interpretazione contenuta negli artt. 31 ss. CV (*lex specialis*). Se poi, dopo aver applicato le regole della Convenzione di Vienna, risulta che un trattato non disciplina una certa questione né espressamente né tacitamente, possono essere applicati sussidiariamente per l'interpretazione le nozioni ed i concetti del diritto interno⁷⁹⁸.

Per una corretta interpretazione delle convenzioni internazionali è necessario richiamare gli artt. da 31 a 33 CV. I principi d'interpretazione possono essere riassunti nel seguente modo⁷⁹⁹: il testo è il punto di partenza dell'interpretazione. L'art. 31 cpv. 1 CV stabilisce che un trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo. Ai fini dell'interpretazione di un trattato, il contesto comprende, oltre al testo, preambolo e allegati inclusi, anche tutti gli accordi o strumenti accettati dalle parti in occasione della conclusione del trattato (art. 31 cpv. 2 CV). Inoltre, è data la possibilità di tener conto di ogni accordo ulteriore intervenuto tra le parti circa l'interpretazione del trattato o l'attuazione delle disposizioni in esso contenute (art. 31 cpv. 3 lett. a CV). Si ritiene, infine, che un termine o un'espressione abbiano un significato particolare se verrà accertato che tale era l'intenzione delle parti (art. 31 cpv. 4 CV).

Da una lettura della norma convenzionale, si può ritenere che le persone tassate in Svizzera secondo il dispendio, conformemente agli artt. 14 LIFD e 6 LAID, non debbano ricadere nel campo di applicazione dell'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA per diverse ragioni⁸⁰⁰:

In primo luogo, il debito fiscale di un globalista non viene stabilito necessariamente facendo soltanto uso di una base di calcolo determinata globalmente secondo il valore locativo della o delle abitazioni che possiede in Svizzera, bensì di principio sulla base delle spese annuali corrispondenti al suo tenore di vita e quello delle persone al cui sostentamento egli provvede, sostenute durante il periodo di calcolo in Svizzera e all'estero. È necessario ricordare che l'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA contiene l'avverbio "soltanto". Secondo un'interpretazione letterale, ciò sta a significare che la persona fisica deve essere imposta nello Stato unicamente su una base determinata globalmente, che letteralmente significa in forma "forfettaria", come si evince sia dal testo francese, che usa il termine "*base forfaitaire*", sia da quello tedesco, che usa il termine "*pauschale Grundlage*". La tassazione forfettaria deve inoltre basarsi sul valore locativo della o delle abitazioni che la persona possiede nello Stato. La norma, sempre da un profilo letterale, non enuncia la pigione o il prezzo della pensione, che sono però due elementi di calcolo usati per la determinazione della tassazione globale. Con riferimento alla disposizione convenzionale, se, da un lato, è corretto affermare che, secondo gli artt. 14 LIFD e 6 LAID, l'imposta secondo il dispendio viene determinata moltiplicando per sette volte il valore locativo annuale se il contribuente dispone di una

⁷⁹⁸ DTAF 2010/7 = StE 2010 A 31.4 Nr. 11, consid. 3.6.1; PEDROLI, *Novità e tendenze legislative 2010*, p. 497.

⁷⁹⁹ OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 208.

⁸⁰⁰ Cfr. DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 589 ss.; KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 80; KENEL/QUEYROUX, p. 82 e p. 86 s.; OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 208 ss.

propria economia domestica (artt. 14 cpv. 3 lett. *b* LIFD, 13 cpv. 3 lett. *b* LT-TI e 6 cpv. 3 lett. *b* LAID), d'altro lato è altrettanto vero che il valore locativo non rappresenta l'unica base di calcolo. La legge prevede anche la possibilità di moltiplicare la pigione annua del contribuente oppure in assenza di un'economia domestica propria, di moltiplicare il prezzo della pensione annua per il vitto e l'alloggio (artt. 14 cpv. 3 lett. *b-c* LIFD, 13 cpv. 3 lett. *b-c* LT-TI e 6 cpv. 3 lett. *b-c* LAID). Inoltre, questi metodi di calcolo "forfettari" presentano un carattere sussidiario, come del resto rilevato dal Tribunale federale, i quali diventano determinanti quando il risultato ottenuto è superiore a quello previsto da: (a) un importo minimo espresso in franchi svizzeri per l'imposta cantonale (art. 6 cpv. 3 LAID; p. es. in Ticino di fr. 400'000 [art. 13 cpv. 3 lett. *a* LT-TI]) e di fr. 400'000 per l'imposta federale diretta (art. 14 cpv. 3 lett. *a* LIFD); (b) un importo derivante dal calcolo di controllo degli elementi di reddito di estrazione svizzera e di quelli esteri per i quali vengono richiesti i benefici convenzionali (artt. 14 cpv. 3 lett. *d* LIFD, 13 cpv. 6 LT-TI e 6 cpv. 6 LAID); oppure (c) un calcolo del dispendio effettivo sostenuto dal contribuente e dalla sua famiglia in Svizzera e all'estero (metodo primario di calcolo secondo il Tribunale federale; artt. 13 cpv. 3 LIFD, 14 cpv. 3 LT-TI e 6 cpv. 3 LAID). Per l'imposta cantonale viene poi tenuta in considerazione la sostanza per il calcolo del dispendio e per il calcolo di controllo (artt. 13 cpv. 5 LT-TI e 6 cpv. 5 LAID). Ne consegue che l'imposizione secondo il dispendio non si basa esclusivamente, unicamente e soltanto su di un multiplo del valore locativo, dal momento che questo metodo di calcolo è alternativo agli altri per determinare il debito di imposta più elevato. Il valore locativo nemmeno è l'unico metodo, poiché a dipendenza della situazione del contribuente, si affianca il prezzo della pigione o della pensione. A maggior ragione, si rileva che ogni contribuente tassato secondo il dispendio è tenuto a presentare una propria dichiarazione fiscale ed è obbligato per legge ad inserire gli elementi svizzeri di reddito e di sostanza, nonché gli elementi di reddito esteri per i quali vengono chiesti i benefici convenzionali (cd. calcolo di controllo). Se l'imposta determinata su questa base è superiore a quella calcolata sul dispendio, è questa che fa stato.

Per questi motivi l'interpretazione letterale dell'art. 4 par. 6 lett. *b* CDI CH-FRA permette di giungere alla conclusione che tale disposizione non riguarda le persone al beneficio di una tassazione globale in Svizzera. Considerando, quindi, che questa forma di imposizione viene determinata sulla base di diverse e alternative modalità di calcolo, includendo anche l'imposta sulla sostanza ai fini delle imposte cantonali (e comunali), si può senz'altro sussumere che la disposizione di cui all'art. 4 par. 6 lett. *b* CDI CH-FRA non si rivolge alle persone tassate sul dispendio, in virtù anche del fatto che il valore locativo entra in linea di conto soltanto in maniera sussidiaria per calcolare il dispendio⁸⁰¹;

⁸⁰¹ DAUCHEZ, p. 9; KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 81; KENEL/QUEYROUX, p. 83; OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 209 s.

In secondo luogo, sulla base di un'interpretazione storica, si evince che dalla cifra 70 delle regole di interpretazione relative al campo di applicazione della convenzione della Direzione generale delle finanze pubbliche francesi, le persone che erano tassate in base all'art. 164 C par. 1 del Code général des impôts (CGI) non potevano invocare i benefici convenzionali. Secondo questa disposizione, poi abrogata dal legislatore francese alla fine del 2015⁸⁰², l'autorità francese poteva gravare una persona, domiciliata all'estero che possedeva un'abitazione secondaria in Francia, con un'imposta sul reddito calcolata in base ad un multiplo del valore locativo⁸⁰³ di questa abitazione. Si trattava di un'imposizione forfettaria delle persone non domiciliate fiscalmente in Francia, proprietarie di beni immobiliari in Francia⁸⁰⁴. Il Protocollo finale (*ad art. 2 par. 4*) della CDI CH-FRA, del 31 dicembre 1953, limitava questa imposizione francese, poiché l'imposta doveva essere calcolata in considerazione del soggiorno effettivo e poteva unicamente essere riscossa se tale soggiorno fosse durato almeno novanta giorni⁸⁰⁵.

Il Consiglio federale, nel suo messaggio del 18 ottobre 1966 relativo alla CDI CH-FRA, osserva come le autorità francesi non fossero soddisfatte delle condizioni contenute nel Protocollo finale (*ad art. 2 par. 4*) della CDI CH-FRA del 1953. La limitazione convenzionale aveva tolto praticamente alla Francia ogni possibilità d'imposizione, poiché un soggiorno superiore a novanta giorni poteva difficilmente essere provato. Ma c'era di più. Le persone imposte secondo il sistema forfettario francese mantenevano il diritto di beneficiare dei vantaggi convenzionali, segnatamente ai fini delle imposte alla fonte⁸⁰⁶.

Per queste ragioni, la delegazione francese propose nel corso delle negoziazioni volte a sottoscrivere una nuova convenzione, sia di eliminare le restrizioni incluse nel Protocollo finale, sia di rinunciare a qualsiasi imposizione delle abitazioni secondarie⁸⁰⁷.

⁸⁰² L'abrogazione di questa norma, avvenuta con l'art. 21 Legge n. 2015-1786 del 29 dicembre 2015, fa seguito a delle decisioni della CGUE (C-181/12 del 17 ottobre 2013) e del Consiglio di Stato francese (n. 360488 del 26 dicembre 2013 e n. 332885 dell'11 aprile 2014), secondo le quali l'art. 164 C CGI è stato ritenuto contrario alla libera circolazione dei capitali, poiché dissuadeva le persone non residenti ad acquistare degli immobili in Francia.

⁸⁰³ Nella versione in vigore sino al 2015 il multiplo era pari a tre volte.

⁸⁰⁴ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio CDI CH-FRA del 1966, p. 471.

⁸⁰⁵ L'art. 2 par. 4 stabiliva che (i) la base di imposizione considerata per l'imposta forfettaria (francese) non può superare una somma uguale a cinque volte il valore locativo dell'abitazione o delle abitazioni di cui il contribuente dispone nello Stato contraente, né eccedere la metà del reddito complessivo della persona interessata; (ii) l'imposta forfettaria deve essere calcolata tenendo conto di un soggiorno effettivo e non può essere riscossa soltanto se il soggiorno ha avuto una durata di almeno novanta giorni; (iii) lo Stato che preleva l'imposta forfettaria rinuncia parimenti ad imporre i redditi della persona interessata in altro modo (Circolare del Consiglio federale ai Governi cantonali concernente le convenzioni tra la Svizzera e la Francia intese a evitare i casi di doppia imposizione, del 28 gennaio 1955, in: FF 1955 I 133, p. 141; KENEL, *Délocalisation et investissements*, p. 81; KENEL/QUEYROUX, pp. 84 e 87; OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 211 s.).

⁸⁰⁶ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio CDI CH-FRA del 1966, p. 475; DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 587; OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 201.

⁸⁰⁷ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio CDI CH-FRA del 1966, p. 471; cfr. anche DAUCHEZ, p. 8. Questa rinuncia è espressamente prevista dalla cifra X del Protocollo addizionale della CDI CH-FRA, del seguente tenore: "[r]esta inteso che i residenti di uno Stato contraente che hanno una o più abitazioni sul territorio dell'altro Stato non possono essere assoggettati in quest'ultimo Stato a un'imposta sul reddito determinata globalmente secondo il valore locativo della o delle abitazioni".

Secondo il Consiglio federale “*per esaudire una richiesta della delegazione francese, si è espressamente precisato che non possono essere considerati residenti giusta la convenzione e, di conseguenza, non possono pretendere i vantaggi della convenzione riservati ai residenti (p.es. riduzione delle imposte alla fonte dell’altro Stato)*”:

- *i beneficiari apparenti che trasferiscono il reddito a persone non aventi alcun vantaggio dalla convenzione (p. es. fiduciari), e*
- *le persone fisiche sottoposte ad un’imposta calcolata globalmente fondandosi sul quintuplo del valore locativo della loro abitazione”⁸⁰⁸.*

L’origine dell’art. 4 par. 6 lett. *b* CDI CH-FRA costituisce nient’altro che una richiesta della delegazione francese ed è stato introdotto per escludere dai benefici convenzionali le persone domiciliate in Svizzera che disponevano di un’abitazione in Francia e che erano imposte forfettariamente sulla base del valore locativo della loro abitazione conformemente al diritto interno francese (art. 164 C CGI)⁸⁰⁹. Questa disposizione non si rivolge, dunque, alle persone tassate in Svizzera secondo il dispendio, fatto del resto mai evidenziato nel messaggio del Consiglio federale⁸¹⁰. È solo dopo l’entrata in vigore della CDI CH-FRA che le autorità francesi hanno voluto interpretare l’art. 4 par. 6 lett. *b* CDI CH-FRA estendendolo alle persone tassate sul dispendio in Svizzera⁸¹¹.

Questa interpretazione storica conferma, dunque, quanto emerso dall’interpretazione letterale.

Sulla base delle considerazioni suesposte, ci si deve infine domandare quali siano state le ragioni che hanno spinto le autorità fiscali svizzere ad accettare, nel quadro di una procedura amichevole, il “*forfait majoré*”? Qualunque sia la risposta a tale quesito, l’applicazione dell’art. 4 par. 6 lett. *b* CDI CH-FRA in assenza del citato accordo amichevole, essendo stato abrogato unilateralmente dalla Francia, non concerne più le persone tassate in Svizzera secondo il dispendio. Di conseguenza, il cittadino francese residente fiscalmente in Svizzera che si avvale della tassazione globale, conformemente all’interpretazione di cui sopra, ha diritto di continuare ad ottenere i benefici convenzionali, anche in mancanza del “*forfait majoré*”⁸¹².

Da quanto esaminato, si può affermare che l’accordo amichevole tra le due autorità fiscali del 1968, abrogato unilateralmente dall’autorità francese con effetto al 1° gennaio 2013, non costituisce in realtà una

⁸⁰⁸ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio CDI CH-FRA del 1966, p. 474 s.; cfr. anche DAUCHEZ, p. 8.

⁸⁰⁹ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio CDI CH-FRA del 1966, p. 474; DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 588.

⁸¹⁰ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio CDI CH-FRA del 1966, p. 602; DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 587; KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 82; KENEL/QUEYROUX, p. 84; OBERSON/CLERC, *Imposition d’après la dépense et CDI CH-FR*, p. 212.

⁸¹¹ La CDI CH-FRA fu poi modificata nel 1969, nel 1997, nel 2009 e, infine, nel 2011. Queste modifiche non hanno mai riguardato l’art. 4 par. 6 lett. *b* CDI CH-FRA (DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 587 s.).

⁸¹² KENEL, *Délocalisation et investimentes*, p. 82; KENEL/QUEYROUX, p. 84; OBERSON/CLERC, *Imposition d’après la dépense et CDI CH-FR*, p. 212.

“tolleranza” accordata dalla Francia alla Svizzera, bensì l’esatto opposto. Infatti, se l’art. 4 par. 6 lett. *b* CDI CH-FRA fosse stato interpretato correttamente dalle parti in causa, le persone tassate sul dispendio avrebbero potuto invocare i benefici convenzionali anche senza la necessità di dover pagare un supplemento del 30% calcolato sul dispendio (“*forfait majoré*”)⁸¹³.

2.9.4. Le posizioni diametralmente opposte delle autorità fiscali francesi e svizzere

Dal 1° gennaio 2013, le autorità fiscali francesi e svizzere assumono delle posizioni diametralmente opposte⁸¹⁴. Secondo le prime, le persone tassate sul dispendio, sia esso maggiorato oppure no, non possono più beneficiare delle disposizioni della CDI CH-FRA, mentre le seconde rifiutano questa posizione e ritengono che le persone tassate in Svizzera secondo il dispendio siano da ritenere residenti in Svizzera ai sensi della CDI CH-FRA⁸¹⁵. La posizione delle autorità fiscali cantonali svizzere può essere riassunta nel modo seguente⁸¹⁶:

- dal 1° gennaio 2013 al 31 dicembre 2015, esse avevano all’unanimità ritenuto necessario effettuare una distinzione tra i contribuenti tassati con la globale “maggiorata” e gli altri. Solo i primi potevano invocare la CDI CH-FRA;
- dal 1° gennaio 2016, alcuni Cantoni continuano ad assumere la medesima posizione di cui sopra. Per contro, altri Cantoni (tra cui il Ticino) ritengono sia necessaria una distinzione a partire da questa data tra le persone tassate sul dispendio secondo le regole previgenti, vale a dire coloro che già erano tassati con questa forma di imposizione prima del 1° gennaio 2016, ai quali si applica la distinzione tra dispendio “classico” e quello “maggiorato”, e le persone il cui statuto è retto dalla Legge federale del 28 settembre 2012 (nuovo diritto), in vigore dal 1° gennaio 2016, ai quali invece la CDI CH-FRA è applicabile senza che abbiano l’obbligo di essere tassati con il dispendio “maggiorato”. La posizione del secondo gruppo di Cantoni si basa sull’idea che, conformemente al nuovo diritto, essi hanno l’obbligo per legge di imporre la sostanza delle persone tassate sul dispendio e, pertanto, questa cerchia di contribuenti non rientra più nel campo di applicazione dell’art. 4 par. 6 lett. *b* CDI CH-FRA⁸¹⁷. La differente posizione dei Cantoni dovrebbe essere sparita con la fine, con effetto al 31 dicembre 2020, del diritto transitorio previsto dalla Legge federale del 28 settembre 2012.

2.9.5. La procedura amichevole instaurata dal contribuente

Qualora un contribuente ritenga che le misure adottate dalle autorità fiscali svizzere e francese comportino una doppia imposizione, egli potrà sottoporre, di regola, il suo caso all’autorità fiscale del

⁸¹³ KENEL, *Assistance administrative*, p. 112; KENEL, *Etude juridique*, p. 8.

⁸¹⁴ KENEL, *Imposition d’après la dépense en Suisse*, p. 500.

⁸¹⁵ CONSIGLIO FEDERALE, *Messaggio sull’abolizione dell’imposizione forfettaria*, p. 4663.

⁸¹⁶ KENEL, *Imposition d’après la dépense en Suisse*, p. 500.

⁸¹⁷ KENEL, *Assistance administrative*, p. 112; KENEL, *Imposition d’après la dépense en Suisse*, p. 500.

suo Stato di residenza (art. 26 par. 1 CDI CH-FRA). Quest'ultima, se il reclamo del contribuente le appare fondato e non è in grado di trovare una soluzione soddisfacente, si sforzerà di risolvere il caso in via di amichevole composizione con l'autorità competente dell'altro Stato contraente, al fine di evitare un'imposizione non conforme alla convenzione (art. 26 par. 2 CDI CH-FRA). Nella prassi, il contribuente dovrà rivolgersi alla Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SFI), sapendo che questo problema non può essere risolto con il diritto interno svizzero, la quale a sua volta prenderà contatto con l'Amministrazione finanziaria francese. Visto che esistono seri dubbi sul fatto che l'autorità francese rimetta in discussione la sua posizione, le possibilità di successo sono piuttosto ridotte. Inoltre, come si evince dall'art. 26 par. 2 CDI CH-FRA, la procedura di composizione amichevole viene considerata come l'attuazione di un *pactum de contrahendo*, che richiede alle autorità competenti unicamente un obbligo di negoziare, ma non quello di trovare un accordo⁸¹⁸. Per risolvere il problema, l'OCSE ha introdotto un paragrafo 5 all'art. 25 M-OCSE, con l'approvazione da parte del Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE il 18 luglio 2008. La procedura amichevole è stata, quindi, completata da una clausola d'arbitrato che prevede un meccanismo volto ad ottenere un accordo favorevole per il contribuente colpito da un'imposizione non conforme alle disposizioni della CDI mediante l'istituzione di un tribunale arbitrale. Ciò avviene in un secondo momento, ovvero nell'istante in cui le due autorità non siano riuscite a risolvere la controversia di comune accordo entro due anni dalla presentazione del caso⁸¹⁹. Purtroppo, il campo di applicazione della procedura arbitrale tra la Svizzera e la Francia è ristretto ad un numero limitato di casi, i quali riguardano questioni di *transfer pricing* o stabilimento d'impresa, applicabili soltanto alle persone giuridiche (art. 27 par. 5 CDI CH-FRA)⁸²⁰. Per un contribuente tassato in Svizzera in funzione del dispendio non è quindi possibile ricorrere alla procedura arbitrale⁸²¹.

2.9.6. Le possibili vie da seguire per i contribuenti

I globalisti si ritrovano in una situazione di incertezza giuridica nei rapporti tra Svizzera e Francia e corrono il rischio concreto, a causa della posizione francese, di non poter invocare le norme convenzionali. Partendo dal presupposto che la Francia disconosce i benefici convenzionali ai sensi dell'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA alle persone la cui base imponibile viene determinata forfettariamente sulla base del valore locativo, è raccomandabile che esse siano imposte in Svizzera con il calcolo di controllo basato sugli elementi di reddito e di sostanza di estrazione svizzera, nonché di reddito di estrazione estera se richiedono i benefici convenzionali. Siccome il diritto interno svizzero prescrive diversi metodi alternativi – segnatamente il multiplo del valore locativo o dell'affitto oppure il calcolo di controllo – e il contribuente non può evidentemente scegliere in base a quale metodo di

⁸¹⁸ VORPE, Clausola arbitrale, p. 612.

⁸¹⁹ VORPE, Clausola arbitrale, p. 613.

⁸²⁰ VORPE, Clausola arbitrale, p. 623.

⁸²¹ OBERSON/CLERC, Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR, p. 213.

calcolo essere tassato, è consigliabile strutturare il patrimonio in modo tale da ottenere un'imposizione derivante dal calcolo di controllo superiore al multiplo del valore locativo o dell'affitto annuale, o comunque pagare l'imposta sul dispendio minimo previsto dalla legge.

Questa tesi non fa però l'unanimità in dottrina⁸²². Altri autori sostengono che debba essere fatta una distinzione concernente la base di calcolo: valore locativo o altro. Questo poiché se l'autorità fiscale svizzera tassa un contribuente con un multiplo di sette volte il valore locativo annuo è soltanto perché l'importo del dispendio o del calcolo di controllo risulta essere inferiore. Se l'importo del dispendio o del calcolo di controllo fosse stato superiore, sarebbe stato questo il valore di riferimento per la tassazione. Detto in altre parole, benché l'importo di riferimento per la tassazione sia quello desunto dal valore locativo o dalla pigione annua, moltiplicato per sette, il contribuente rimane comunque tassato in base al suo dispendio⁸²³.

Inoltre, dato che l'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA si rivolge a coloro che vengono imposti su una base di calcolo fondata su di un multiplo del valore locativo risultante dalla o dalle abitazioni che possiedono sul territorio di uno Stato contraente, allora resta da capire se fra essi vi rientrano o meno quei globalisti tassati sul valore della pigione annuale. Da una lettura letterale della norma, il cui testo appare chiaro nel suo tenore, si può affermare che resta possibile usufruire della tassazione secondo il dispendio se l'importo imponibile viene calcolato sul valore della pigione⁸²⁴. Anche questa considerazione avvalora la tesi che l'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA non è stato pensato, al momento dei lavori preparatori, per i globalisti⁸²⁵.

Infine, è altrettanto importante che una persona tassata sul dispendio in Svizzera non venga pure considerata come residente fiscale secondo il diritto interno francese, in virtù dei quattro criteri alternativi previsti dall'art. 4 B CGI che configurano la residenza fiscale in Francia:

- a) avere un "nucleo" in Francia. Il "nucleo" è da intendersi quale luogo in cui la persona e la sua famiglia (coniuge e figli) risiedono abitualmente, a condizione, tuttavia, che questa residenza abbia un carattere permanente;
- b) soggiorno principale in Francia, vale a dire quando la persona soggiorna per più di 183 giorni nel corso dell'anno, o vi soggiorna in modo preponderante;
- c) esercizio di un'attività professionale in Francia, salariata o meno, a titolo principale;
- d) centro degli interessi economici in Francia, ad esempio il luogo dei principali investimenti da cui proviene la maggior parte dei redditi della persona.

⁸²² KENEL, *Assistance administrative*, p. 113.

⁸²³ KENEL, *Assistance administrative*, p. 113.

⁸²⁴ DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 590.

⁸²⁵ DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 590.

In questo caso, si ridurrebbe il rischio di un conflitto di doppia residenza e resterebbe data la sola eventualità di essere assoggettati ai redditi di fonte francese con le ritenute alla fonte del diritto interno, più elevate di quelle convenzionali⁸²⁶. Per cui, in questo caso, sarebbe opportuno ridurre il più possibile il patrimonio di fonte francese ed investire in altri Paesi⁸²⁷, in modo da evitare pure una possibile doppia imposizione in materia di imposte sulle successioni, considerato che la convenzione è stata denunciata dalla Francia con effetto al 1° gennaio 2015. L'art. 750-ter CGI assoggetta all'imposta sulle successioni i beni mobili ed immobili che si trovano in Francia, qualunque sia il domicilio del *de cuius* o degli eredi. Lo stesso vale per gli eredi, che hanno avuto un domicilio fiscale in Francia per almeno sei anni nel corso degli ultimi dieci anni precedenti quello in cui hanno ricevuto i beni dal *de cuius*⁸²⁸.

2.10. Lo scambio di informazioni tra le autorità fiscali

2.10.1. Le richieste di assistenza amministrativa per chiarire la residenza fiscale dei contribuenti

Il Consiglio federale, con la decisione storica di venerdì 13 marzo 2009, ha accettato che la Svizzera riprendesse integralmente lo *standard* internazionale in materia di assistenza amministrativa fiscale, conformando le CDI pattuite della Svizzera all'art. 26 M-OCSE⁸²⁹. La ripresa di questo *standard* ha implicato, in particolare, uno scambio di informazioni verosimilmente rilevanti non solo per l'esecuzione delle CDI, come già avveniva del resto da parte svizzera prima del 13 marzo 2009 (cd. "piccola assistenza"), ma soprattutto per l'applicazione o l'esecuzione della legislazione interna di ciascun Stato contraente (cd. "grande assistenza"), che ha rappresentato la vera novità della politica delle riserve da sempre seguita dalla Svizzera nei confronti dell'estero, al fine di tutelare il suo segreto bancario.

Nello scambio di informazioni tra le autorità fiscali non rientrano soltanto le richieste volte ad ottenere delle informazioni su conti bancari dei contribuenti detenuti in altri Stati, ma anche richieste, il cui scopo è quello di chiarire aspetti concernenti la residenza fiscale dei contribuenti⁸³⁰. Lo Stato richiedente deve poter formulare una domanda di assistenza amministrativa pure nei casi che presentano un potenziale conflitto di residenza con lo Stato richiesto, al fine di ottenere quelle informazioni, sotto forma di documenti di vario genere, che gli permettano di sostenere la sua pretesa fiscale concorrente ai sensi dei criteri a cascata (cd. *tie-break rules*) stabiliti all'art. 4 par. 2 M-OCSE.

⁸²⁶ Ad esempio con un aumento della ritenuta alla fonte sui dividendi di fonte francese dal 15% (aliquota prevista dalla convenzione) al 30% (aliquota prevista dal diritto interno).

⁸²⁷ Cfr. AEBY/PICOT, p. 403.

⁸²⁸ KENEL, *Etude juridique*, p. 12.

⁸²⁹ DFF, *La Svizzera intende riprendere lo standard OCSE nell'assistenza amministrativa in materia fiscale*, Comunicato stampa, Berna, 13 marzo 2009. Per un approfondimento su questa decisione storica per la piazza finanziaria svizzera, si veda: VORPE SAMUELE (a cura di), *Il segreto bancario nello scambio di informazioni fiscali*, Manno 2009; cfr. anche KENEL, *Assistance administrative*, p. 108; HOLENSTEIN, *Internationales Steuerrecht*, N 1 ss. *ad art.* 26 M-OCSE; OBERSON, *Commentaire Modèle de Convention*, N 1 ss. *ad art.* 26 M-OCSE.

⁸³⁰ Cfr. DTF 142 II 161; VORPE, *Verosimile rilevanza*, p. 44 ss.

Il Tribunale federale, con la sentenza del 24 settembre 2015, ha avuto modo di affermare che una domanda riguardante un contribuente considerato da entrambi gli Stati come assoggettato illimitatamente alle imposte, non deve essere apprezzata in funzione dell'esistenza o meno di una doppia residenza fiscale effettiva, quanto piuttosto alla luce dei criteri che lo Stato richiedente utilizza per stabilire se la persona interessata dalla sua domanda risulta essere uno dei suoi contribuenti assoggettati illimitatamente alle imposte. Non spetta allo Stato richiesto prendere posizione sulla determinazione della residenza fiscale del contribuente interessato. La questione di un'eventuale doppia imposizione deve essere risolta in sede di procedura amichevole⁸³¹. In tal caso, il ruolo dello Stato richiesto si limita nel verificare che il criterio di assoggettamento al quale lo Stato richiedente ricorre per determinare la residenza fiscale si possa ritrovare in quelli enunciati dalla CDI applicabile⁸³². Di regola, secondo l'art. 4 par. 2 M-OCSE si tratta dell'abitazione permanente, del centro degli interessi vitali, del soggiorno e della nazionalità.

L'assistenza amministrativa in materia fiscale deve però essere accordata soltanto in presenza del requisito della verosimile rilevanza delle informazioni, che può essere interpretato alla luce dell'art. 26 par. 1 M-OCSE e del suo Commentario. La "verosimile rilevanza" ha lo scopo di assicurare uno scambio di informazioni in materia fiscale che sia il più ampio possibile, pur vietando la possibilità per gli Stati contraenti di andare a pesca di informazioni (cd. *fishing expeditions*) o di domandare informazioni la cui rilevanza è poco probabile per spiegare l'attività di un determinato contribuente⁸³³.

2.10.2. Lo scambio di informazioni fiscali concernenti i globalisti

2.10.2.1. Introduzione

Il 1° febbraio⁸³⁴ e il 7 giugno 2019⁸³⁵, il Tribunale federale si è confrontato con due domande di assistenza amministrativa in materia fiscale avanzate dalla Francia e dalla Spagna. Alla luce di queste decisioni, l'AFC è stata autorizzata a trasmettere – a determinate condizioni – le informazioni sul modo di tassare una persona domiciliata in Svizzera, vale a dire indicare alle autorità estere che la persona oggetto della domanda è tassata secondo il dispendio⁸³⁶.

Le due decisioni dell'Alta Corte si differenziano per il fatto che la Francia desiderava ottenere informazioni dalla Svizzera per determinare la residenza fiscale del contribuente, mentre che la Spagna aveva inoltre come obiettivo quello di determinare i redditi del contribuente.

⁸³¹ DTF 142 II 218 consid. 3.1.

⁸³² DTF 142 II 161 consid. 2.2.2; VORPE, Verosimile rilevanza, p. 48.

⁸³³ DTF 142 II 161 = ASA 87, p. 677 = RDAF 2019, p. 222 = StE 2019 A 31.2 n. 17, consid. 2.1.1.; VORPE, Verosimile rilevanza, p. 48.

⁸³⁴ DTF 142 II 161 = ASA 87, p. 677 = RDAF 2019, p. 222 = StE 2019 A 31.2 n. 17.

⁸³⁵ Sentenza TF n. 2C_764/2018 del 7 giugno 2019.

⁸³⁶ KENEL, Assistance administrative, p. 108.

2.10.2.2. *Le informazioni sul modo di tassare una persona in Svizzera sono verosimilmente rilevanti.*
Il caso francese

2.10.2.2.1. La fattispecie

Con la sentenza del 1° febbraio 2019, il Tribunale federale si è dovuto chinare sulla questione di valutare, nel contesto di una domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale presentata dalla Francia alla Svizzera, se l'informazione relativa al modo di tassare un contribuente in Svizzera (in forma ordinaria o secondo il dispendio), fosse da trasmettere all'autorità dello Stato richiedente in quanto verosimilmente rilevante per la corretta applicazione del suo diritto interno (cfr. art. 28 par. 1 CDI CH-FRA; art. 26 par. 1 M-OCSE)⁸³⁷.

Il caso riguardava una richiesta avanzata il 17 dicembre 2015 dalla Direzione generale delle finanze pubbliche francese e indirizzata all'AFC. L'autorità francese desiderava sapere dall'AFC se il signor X. era loro conosciuto, se disponeva di un'abitazione permanente in Svizzera per gli anni che andavano dal 2010 al 2013 e se era considerato dall'AFC come un residente fiscale in Svizzera. Oltre a richiedere degli estratti bancari di istituti finanziari individuati, di cui X. era direttamente o indirettamente il titolare o il beneficiario economico, l'autorità francese voleva conoscere se il signor X. era assoggettato a tassazione in Svizzera su una base reale di imposizione. L'autorità francese riteneva, infatti, che X., del quale stava esaminando la situazione fiscale, fosse un residente fiscale francese almeno fino al mese di gennaio del 2013.

Con decisione finale del 15 novembre 2016, l'AFC ha accordato l'assistenza amministrativa all'autorità francese e ha ammesso la trasmissione dell'informazione che indicava X. come residente fiscale in Svizzera dal 1° agosto 2012 e domiciliato nel Canton Vaud a partire da tale data, dove era assoggettato all'imposizione secondo il dispendio. L'AFC ha inoltre indicato l'ammontare del dispendio imponibile e delle relative imposte dovute, riproducendo una tabella che riportava la natura e l'ammontare degli elementi dichiarati; inoltre ha deciso di trasmettere le informazioni bancarie richieste.

Contro la decisione dell'AFC, X. ha ricorso il 14 dicembre 2016 al Tribunale amministrativo federale che, con la sentenza del 20 giugno 2018, è giunto alla conclusione che la domanda di assistenza amministrativa francese adempiva tutte le condizioni richieste e che le informazioni, che l'AFC intendeva trasmettere, soddisfacevano le condizioni della verosimile rilevanza, ad eccezione dell'informazione riguardante il modo con cui avveniva l'imposizione di X. in Svizzera⁸³⁸. Infatti, per il Tribunale amministrativo federale, l'informazione sulla tassazione globale non costituiva un'informazione verosimilmente rilevante poiché non si comprendeva *“la potenziale utilità di tale informazione”* per

⁸³⁷ DTF 145 II 112 = ASA 87, p. 677 = RDAF 2019, p. 222 = StE 2019 A 31.2 n. 17; cfr. anche DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 585 ss.; PEDROLI, *Novità giurisprudenziali 2020*, p. 741 ss.; VORPE, *Assistenza amministrativa CH-FRA*, p. 574 ss.

⁸³⁸ Sentenza TAF n. A-7800/2016 del 20 giugno 2018.

l'autorità francese. Contro tale decisione, l'AFC ha in seguito presentato un ricorso di diritto pubblico al Tribunale federale.

La questione che l'Alta Corte ha dovuto risolvere è stata quella a sapere se l'informazione relativa al modo di imposizione in Svizzera di X. dovesse essere inviata oppure no all'autorità dello Stato francese ai sensi dell'art. 28 par. 1 CDI CH-FRA⁸³⁹. L'AFC, nel suo ricorso al Tribunale federale, ha osservato che l'esistenza di un'imposizione secondo il dispendio costituisce incontestabilmente un'informazione verosimilmente rilevante per determinare la residenza fiscale di una persona fisica nel contesto della CDI CH-FRA, dal momento che l'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA prevede espressamente che non è considerata residente di uno Stato contraente una persona fisica che è imponibile in detto Stato soltanto su una base determinata globalmente secondo il valore locativo della o delle abitazioni che ha in detto Stato. Il signor X., dal canto suo, ha ritenuto che nell'ambito della CDI CH-FRA l'esistenza di un'imposizione secondo il dispendio avrebbe avuto quale unica conseguenza quella di rendere inapplicabile questa Convenzione. Inoltre, questa informazione non sarebbe in alcun modo verosimilmente rilevante per chiarire la questione della residenza fiscale⁸⁴⁰.

2.10.2.2.2. Considerazioni del Tribunale federale

Innanzitutto i giudici hanno ricordato che secondo l'art. 28 par. 1 CDI CH-FRA le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per l'esecuzione delle disposizioni della Convenzione oppure per l'applicazione o l'esecuzione della legislazione interna relativa alle imposte di ogni genere o denominazione riscosse per conto degli Stati contraenti, delle loro suddivisioni politiche o enti locali nella misura in cui l'imposizione prevista da detta legislazione non sia contraria alla Convenzione. Lo scambio di informazioni non è limitato dagli artt. 1 e 2 CDI CH-FRA.

La condizione della verosimile rilevanza delle informazioni richieste espressa all'art. 28 par. 1 CDI CH-FRA si prefigge lo scopo di assicurare uno scambio di informazioni il più ampio possibile, ma non permette agli Stati di "andare a pesca di informazioni" né di domandare delle informazioni che hanno poca probabilità di essere pertinenti per chiarire la situazione di un determinato contribuente (cd. "*fishing expeditions*"). Si reputa che la condizione della verosimile rilevanza delle informazioni richieste sia soddisfatta se, nel momento in cui viene formulata la domanda, esiste una ragionevole possibilità che le informazioni richieste si riveleranno pertinenti. Poco importa per contro se, una volta fornite, si scopre che le informazioni richieste siano, in ultima analisi, irrilevanti. Non incombe allo Stato richiesto di rifiutare una domanda o la trasmissione di informazioni poiché dell'avviso che manchi la rilevanza per l'inchiesta o per i controlli sottostanti. Ne consegue che l'apprezzamento della verosimile rilevanza delle informazioni

⁸³⁹ OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 216.

⁸⁴⁰ DTF 145 II 112 = ASA 87, p. 677 = RDAF 2019, p. 222 = StE 2019 A 31.2 n. 17, consid. 2.1; cfr. DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 586; VORPE, *Assistenza amministrativa CH-FRA*, p. 576.

richieste spetta in primo luogo allo Stato richiedente e che il ruolo dello Stato richiesto è assai ristretto poiché limitato ad un controllo di plausibilità. Lo Stato richiesto deve unicamente esaminare se i documenti richiesti hanno una relazione con i fatti presentati nella domanda e se essi sono potenzialmente atti ad essere utilizzati nella procedura straniera. L'esigenza della verosimile rilevanza non rappresenta, quindi, un ostacolo molto importante nell'ambito dell'assistenza amministrativa⁸⁴¹.

Il Tribunale federale osserva poi che una domanda di assistenza amministrativa internazionale può avere lo scopo di chiarire la residenza fiscale di una persona⁸⁴². Il fatto che tale persona sia assoggettata all'imposta in modo illimitato in Svizzera non deve essere un ostacolo ad una simile richiesta⁸⁴³. Infatti, la determinazione della residenza fiscale a livello internazionale è una questione di fondo che non va affrontata dalla Svizzera in quanto Stato richiesto nell'ambito di una procedura di assistenza amministrativa⁸⁴⁴.

Da un lato, i giudici federali ritengono che la Svizzera non sia in grado, in linea di principio, di dirimere un conflitto di residenza quando riceve una domanda di assistenza se, fino ad allora, si è soltanto limitata ad imporre la persona in questione senza mai preoccuparsi del luogo della sua residenza fiscale sul piano internazionale, non disponendo, quindi, dell'insieme degli elementi necessari per risolvere un simile conflitto⁸⁴⁵. Del resto, non è neanche sicuro che il conflitto di competenza fiscale si concretizzi, dato che lo Stato richiedente vuole ottenere delle informazioni per determinare se la persona in questione possa, o meno, essere considerata quale residente fiscale sul proprio territorio. D'altro lato, i giudici federali affermano che spetta poi al contribuente coinvolto in una domanda di assistenza, e che vuole contestare l'assoggettamento alle imposte nello Stato richiedente, il compito di far valere i propri argomenti di fronte alle autorità di detto Stato; caso contrario, la doppia imposizione internazionale verrà evitata per mezzo delle regole di determinazione della residenza fiscale internazionale previste nella relativa CDI (art. 4) applicabili fra gli Stati interessati⁸⁴⁶.

È, quindi, necessario esaminare se il modo d'imposizione in Svizzera della persona coinvolta nella domanda di assistenza amministrativa internazionale possa rivelarsi un elemento verosimilmente rilevante al fine di stabilire la sua eventuale residenza fiscale nello Stato richiedente.

Nelle sue considerazioni, il Tribunale federale ha ritenuto che il modo di imposizione rappresenta senz'altro un elemento verosimilmente rilevante. Questo poiché la CDI CH-FRA contiene "una

⁸⁴¹ DTF 142 II 161 = ASA 87, p. 677 = RDAF 2019, p. 222 = StE 2019 A 31.2 n. 17, consid. 2.1.1; 139 II 404 consid. 7.2.2; cfr. DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 586; VORPE, *Assistenza amministrativa CH-FRA*, p. 576.

⁸⁴² DTF 142 II 161 = ASA 87, p. 677 = RDAF 2019, p. 222 = StE 2019 A 31.2 n. 17, consid. 2.2.2; cfr. DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 586; VORPE, *Assistenza amministrativa CH-FRA*, p. 577.

⁸⁴³ DTF 142 II 218 consid. 3.7; cfr. DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 586; VORPE, *Assistenza amministrativa CH-FRA*, p. 577.

⁸⁴⁴ DTF 142 II 218 consid. 3.6; cfr. DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 586; VORPE, *Assistenza amministrativa CH-FRA*, p. 577.

⁸⁴⁵ DTF 142 II 161 = ASA 87, p. 677 = RDAF 2019, p. 222 = StE 2019 A 31.2 n. 17, consid. 2.2.2; cfr. DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 586; VORPE, *Assistenza amministrativa CH-FRA*, p. 577.

⁸⁴⁶ DTF 142 II 218 consid. 3.7; cfr. DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 586; VORPE, *Assistenza amministrativa CH-FRA*, p. 577.

*disposizione che, visibilmente, è sfuggita all'istanza inferiore e che permette di rispondere positivamente a tale questione. Si tratta dell'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA*⁸⁴⁷, secondo il quale “[n]on è considerata residente di uno Stato contraente nel senso del presente articolo una persona fisica che è imponibile in detto Stato soltanto su una base determinata globalmente secondo il valore locativo della o delle abitazioni che ha in questo Stato”⁸⁴⁸. Ne consegue, a detta del Tribunale federale, che una persona tassata sul dispendio in base al valore locativo dell'immobile non può essere considerata residente ai sensi dell'art. 4 CDI CH-FRA⁸⁴⁹. Per l'Alta Corte, premettendo che l'autorità francese ha cercato di chiarire la questione della residenza fiscale di X., il punto a sapere se quest'ultimo sia tassato sul dispendio costituisce un'informazione verosimilmente rilevante che deve essere trasmessa all'autorità richiedente.

I giudici hanno inoltre indicato che nel momento in cui una domanda di assistenza amministrativa riguarda un contribuente, che i due Stati contraenti considerano entrambi come un proprio residente fiscale, il ruolo della Svizzera deve limitarsi ad esaminare se i criteri previsti dallo Stato francese possano trovare appoggio nella relativa CDI CH-FRA. Detto altrimenti, non è compito della Svizzera negare, nel quadro di questa procedura, l'esistenza di un conflitto di residenza effettivo⁸⁵⁰.

2.10.2.2.3. Considerazioni critiche

Com'era prevedibile, la sentenza in questione ha suscitato diverse critiche in dottrina per le seguenti ragioni⁸⁵¹:

- 1) in primo luogo, quand'anche l'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA fosse applicabile, lo stesso riguarderebbe soltanto la base imponibile e non già l'imposizione secondo il dispendio. Come già evidenziato in precedenza, questa disposizione riguarda unicamente l'imposta determinata sul valore locativo. Nel caso concreto, il contribuente svizzero (il signor X.) poteva essere assoggettato all'imposizione secondo il dispendio su una base di calcolo che non necessariamente verteva su di un multiplo del valore locativo. Inoltre, per questi contribuenti, i Cantoni hanno l'obbligo di imporre anche la sostanza (che di fatto aumenta l'imposizione secondo il dispendio) così come devono stabilire un dispendio minimo imponibile (di fr. 400'000 a livello federale, differente da Cantone a Cantone). I Cantoni sono poi tenuti a paragonare l'imposta sul dispendio con quella derivante dagli elementi di estrazione svizzera ed estera, per i quali il contribuente richiede i benefici convenzionali (cd. “calcolo

⁸⁴⁷ Questa affermazione da parte dell'Alta Corte nei confronti dell'autorità giudiziaria inferiore è particolarmente sgarbata (KENEL, *Assistance administrative*, p. 116).

⁸⁴⁸ DTF 145 II 112 = ASA 87, p. 677 = RDAF 2019, p. 222 = StE 2019 A 31.2 n. 17, consid. 2.2.3; cfr. DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 586; VORPE, *Assistenza amministrativa CH-FRA*, p. 577.

⁸⁴⁹ DTF 145 II 112 = ASA 87, p. 677 = RDAF 2019, p. 222 = StE 2019 A 31.2 n. 17, consid. 2.2.3; cfr. DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 586; VORPE, *Assistenza amministrativa CH-FRA*, p. 577.

⁸⁵⁰ DTF 145 II 112 = ASA 87, p. 677 = RDAF 2019, p. 222 = StE 2019 A 31.2 n. 17, consid. 3.2; cfr. DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 587; VORPE, *Assistenza amministrativa CH-FRA*, p. 577.

⁸⁵¹ DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 585 ss.; KENEL, *Assistance administrative*, p. 107 ss.; OBERSON/CLERC, *Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR*, p. 218 ss.

di controllo”) e devono, ad ogni modo, cercare di determinare il tenore di vita del contribuente in Svizzera e all'estero. Già da questa analisi, il fatto che il Tribunale federale abbia chiamato in causa l'art. 4 par. 6 lett. *b* CDI CH-FRA, senza peraltro procedere ad una sua interpretazione, desta molte perplessità;

- 2) inoltre, i giudici federali non si soffermano minimamente sulla problematica relativa al rifiuto unilaterale della Francia di riconoscere i contribuenti assoggettati in Svizzera all'imposizione secondo il dispendio come dei residenti ai sensi della CDI CH-FRA e dell'accordo amichevole del 1968. Essi sembrerebbero del resto approvare, almeno tacitamente, la posizione dell'autorità fiscale francese che giudica la residenza fiscale soltanto in base al proprio diritto interno, privando il contribuente domiciliato in Svizzera della possibilità di invocare la CDI CH-FRA. La sola interpretazione dell'art. 4 par. 6 lett. *b* CDI CH-FRA in senso stretto è pertinente in questo caso e l'imposizione secondo il dispendio non escluderebbe necessariamente la qualità di residente ai sensi dell'art. 4 par. 1 CDI CH-FRA;
- 3) infine, i giudici federali ammettono che il contribuente tassato sul dispendio sulla base del valore locativo della proprietà immobiliare non possa essere considerato come un residente ai sensi della CDI CH-FRA, ma allo stesso tempo, accettano che la Francia utilizzi il criterio della CDI CH-FRA per sollevare un problema di doppia residenza e così permettere la trasmissione di un'informazione che ritiene verosimilmente rilevante. Ma allora ci si domanda: se la persona non è considerata come residente in Svizzera ai sensi dell'art. 4 par. 6 lett. *b* in combinato disposto con l'art. 4 par. 1 CDI CH-FRA, come può esserci una doppia imposizione?

2.10.2.2.4. Considerazioni conclusive

Questa decisione del Tribunale federale presenta notevoli criticità e non affronta minimamente la portata dell'art. 4 par. 6 lett. *b* CDI CH-FRA che, come ampiamente dimostrato, non concerne le persone tassate in Svizzera secondo il dispendio⁸⁵². In una successiva sentenza del 23 agosto 2019, pure riferita ad una richiesta di assistenza amministrativa francese nei confronti della Svizzera e concernente dei coniugi tassati secondo il dispendio, i giudici federali hanno confermato questo indirizzo⁸⁵³. Le persone oggetto della domanda hanno cercato di spiegare che l'art. 14 LIFD stabilisce delle basi di calcolo molto più ampie di quella indicata all'art. 4 par. 6 lett. *b* CDI CH-FRA e che si fondano non soltanto sul valore locativo, quanto piuttosto sul tenore di vita del contribuente. Secondo il Tribunale federale è però irrilevante che la base di calcolo della tassazione forfettaria prevista all'art. 4 par. 6 lett. *b* CDI CH-FRA sia più limitata rispetto a quella prevista dalla normativa svizzera riguardante l'imposizione secondo il dispendio. Il fattore decisivo è dato dal fatto che le autorità fiscali francesi desiderano verificare la residenza fiscale delle

⁸⁵² Cfr., *supra*, cap. 2.10.2.2.3.

⁸⁵³ Sentenza TF n. 2C_805/2018 del 23 agosto 2019 = StE 2020 A 31.2 n. 19.

persone oggetto della domanda e il fatto di essere imposti secondo il dispendio in Svizzera costituisce per loro senz'altro un'informazione utile e verosimilmente rilevante⁸⁵⁴.

2.10.2.3. *Le informazioni sul modo di tassare una persona in Svizzera sono verosimilmente rilevanti.*

Il caso spagnolo

2.10.2.3.1. La fattispecie

Con la sentenza del 7 giugno 2019, il Tribunale federale è stato chiamato nuovamente in causa per decidere se l'informazione concernente il modo di tassare delle persone fisiche in Svizzera fosse da considerare verosimilmente rilevante nell'ambito dell'assistenza amministrativa in materia fiscale⁸⁵⁵. In questa fattispecie, diversamente dal caso con la Francia, non si trattava solamente di determinare la residenza fiscale delle persone interessate, ma anche di identificare i loro redditi, potenzialmente imponibili in Spagna⁸⁵⁶.

La vertenza riguardava quattro richieste di assistenza amministrativa presentate dall'Agenzia tributaria spagnola nei confronti dell'AFC volte a verificare l'imponibilità in Spagna di quattro persone fisiche. A tale scopo, l'autorità spagnola ha chiesto informazioni su dei conti bancari aperti in Svizzera presso diversi istituti finanziari, dei quali le persone oggetto delle domande di assistenza erano sospettate di essere i titolari o i beneficiari economici. Inoltre, essa ha posto delle domande precise in merito alla situazione fiscale, patrimoniale e professionale in Svizzera degli interessati.

In merito a due delle quattro persone interessate, l'AFC ha specificato che queste erano state imposte in Svizzera sulla base del loro dispendio, indicandone l'ammontare utilizzato quale base d'imposizione per ognuno dei periodi fiscali considerati e precisando che, tenuto conto di tale modo d'imposizione, esse non erano autorizzate ad esercitare un'attività lucrativa in Svizzera.

In qualità di prima istanza giudiziaria, il Tribunale amministrativo federale ha accolto parzialmente i ricorsi presentanti da queste due persone, decidendo per la non trasmissione delle informazioni concernenti la modalità con cui erano state tassate in Svizzera e su quale ammontare. I giudici hanno rimproverato all'AFC di voler trasmettere delle informazioni che l'autorità richiedente non aveva sollecitato, dal momento che le domande di assistenza miravano unicamente a determinare l'esistenza o meno di una residenza fiscale in Svizzera, nonché le condizioni poste dalle autorità fiscali svizzere per ammettere una tale residenza e non a chiarire il modo d'imposizione in Svizzera. Contro tale decisione, l'AFC ha ricorso in ultima istanza al Tribunale federale.

⁸⁵⁴ Sentenza TF n. 2C_805/2018 del 23 agosto 2019 = StE 2020 A 31.2 n. 19, consid. 4.4.

⁸⁵⁵ Sentenza TF n. 2C_764/2018 del 7 giugno 2019; cfr. VORPE, Assistenza amministrativa CH-SPA, p. 579 s.

⁸⁵⁶ KENEL, Assistance administrative, p. 116.

2.10.2.3.2. Considerazioni del Tribunale federale

Secondo l'art. 25^{bis} par. 1 della Convenzione applicabile nel presente caso, ossia quella conclusa fra la Svizzera e la Spagna per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sulla sostanza (CDI CH-SPA), del 26 aprile 1996, le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per l'esecuzione della Convenzione oppure per l'applicazione o l'esecuzione del diritto interno relativo alle imposte di qualsiasi natura o denominazione nella misura in cui l'imposizione prevista non sia contraria alla Convenzione⁸⁵⁷.

L'Alta Corte sostiene che una domanda di assistenza amministrativa internazionale può avere lo scopo di chiarire la residenza fiscale di una persona. Il fatto che tale persona sia assoggettata all'imposta in modo illimitato in Svizzera non rappresenta di per sé un ostacolo ad una simile richiesta⁸⁵⁸.

In tale ambito, il Tribunale federale ha già avuto modo di affermare una domanda di assistenza amministrativa può essere considerata verosimilmente rilevante, quando verte sul modo d'imposizione in Svizzera di un contribuente (imposizione sulla base del reddito oppure secondo il dispendio). Tale principio è stato enunciato nel quadro dello scambio di informazioni con la Francia in relazione all'art. 4 par. 6 lett. *b* CDI CH-FRA, il quale prevede che una persona imposta sulla base del dispendio determinato secondo il valore locativo della sua abitazione non è considerata quale residente a norma dell'art. 4 CDI CH-FRA⁸⁵⁹. Tale disposizione esclude che una persona possa essere riconosciuta quale residente di uno Stato contraente se essa viene imposta sulla base del dispendio. Dal momento che detta norma stabilisce un nesso fra il modo d'imposizione in Svizzera ed il riconoscimento della residenza fiscale in Svizzera, il Tribunale federale ha affermato che l'informazione relativa al modo d'imposizione in Svizzera rappresenta di per sé un'informazione verosimilmente rilevante per la Francia.

Nel caso con la Spagna, però, la Convenzione non contiene una disposizione paragonabile all'art. 4 par. 6 lett. *b* CDI CH-FRA. La conclusione a cui è giunto il Tribunale federale il 1° febbraio 2019 nella vertenza con la Francia non è pertanto trasponibile nella presente causa⁸⁶⁰.

Formulando delle domande di assistenza amministrativa, l'autorità spagnola ha cercato non soltanto di determinare la residenza fiscale delle persone interessate, ma anche di identificare i loro redditi potenzialmente imponibili in Spagna. È per questi motivi che l'autorità spagnola ha voluto sapere su quali basi essi erano considerati residenti fiscali svizzeri, come pure identificare i loro redditi. In tale ottica, l'autorità spagnola ha chiesto informazioni (*i*) sugli obblighi fiscali che i due soggetti avevano dovuto

⁸⁵⁷ Sentenza TF n. 2C_764/2018 del 7 giugno 2019 consid. 5; cfr. VORPE, Assistenza amministrativa CH-SPA, p. 582.

⁸⁵⁸ Sentenza TF n. 2C_764/2018 del 7 giugno 2019 consid. 5.2; DTF 142 II 161 consid. 2.2.2; DTF 142 II 218 consid. 3.7; cfr. VORPE, Assistenza amministrativa CH-SPA, p. 583.

⁸⁵⁹ DTF 145 II 112 = ASA 87, p. 677 = RDAF 2019, p. 222 = StE 2019 A 31.2 n. 17, consid. 2.2.3; cfr. VORPE, Assistenza amministrativa CH-SPA, p. 583.

⁸⁶⁰ Sentenza TF n. 2C_764/2018 del 7 giugno 2019 consid. 5.2; cfr. VORPE, Assistenza amministrativa CH-SPA, p. 583.

adempire dopo essere stati registrati quali residenti fiscali in Svizzera, (ii) se essi avevano dovuto compilare delle dichiarazioni d'imposta e, in caso affermativo, (iii) su quali basi e per quali periodi, quali fonti e quali somme di redditi percepiti e/o quali utili in capitale erano stati indicati in queste dichiarazioni d'imposta e a quanto ammontavano le relative imposte pagate. Incombeva, quindi, all'AFC rispondere a queste domande, indicando che le persone interessate erano state imposte secondo il dispendio e non sulla base dei loro redditi. L'AFC ha, inoltre, fornito l'ammontare del dispendio utilizzato quale base d'imposizione per i periodi fiscali oggetto della richiesta spagnola⁸⁶¹.

Nel presente caso, i giudici federali hanno ritenuto che l'AFC, comunicando l'informazione concernente il modo di imposizione in Svizzera delle persone oggetto della richiesta, abbia risposto ad una domanda pertinente presentata dall'autorità spagnola volta a sapere su quali basi esse erano state tassate in Svizzera. Dichiarando che sono state tassate sulla base del dispendio, l'AFC ha informato che queste persone non sono state assoggettate a tassazione in Svizzera sui loro redditi, ciò che rappresenta un'informazione rilevante per l'autorità spagnola che intende verificare se esse risiedono fiscalmente in Svizzera e se vi svolgono un'attività professionale. Contrariamente a quanto affermato dalle persone interessate, i giudici dell'Alta Corte osservano che non si tratta di un'informazione fornita spontaneamente, bensì di una risposta ad una domanda dell'autorità spagnola⁸⁶².

In relazione al contenuto delle dichiarazioni d'imposta, l'autorità spagnola ha pure chiesto quali fonti e quali somme di redditi percepiti e/o quali utili in capitale tali dichiarazioni fiscali "riflettono". A tale riguardo, il Tribunale federale rileva che l'AFC ha adottato un'interpretazione piuttosto restrittiva di tale domanda, dal momento che non ha indicato se e, in caso affermativo, quali redditi lordi i soggetti hanno dovuto riportare nelle dichiarazioni fiscali in esecuzione dei loro obblighi quali contribuenti imposti secondo il dispendio (dichiarazione di determinati proventi lordi ai fini del calcolo di controllo), ma si è limitata a menzionare l'ammontare del dispendio.

Tuttavia, secondo l'Alta Corte non si comprende in che modo l'ammontare del dispendio ritenuto dalla autorità fiscali svizzere quale base imponibile possa costituire un'informazione verosimilmente rilevante per l'autorità spagnola, dal momento che tale informazione non fornisce alcuna indicazione in merito ai proventi realizzati dalle persone oggetto della richiesta di assistenza amministrativa. Per contro, l'informazione in conformità della quale una persona non può esercitare un'attività lucrativa in Svizzera per il fatto che è assoggettata all'imposizione sulla base del dispendio costituisce, a detta dei giudici federali, un'informazione verosimilmente rilevante nella misura in cui viene indicato che il contribuente non ha realizzato dei proventi derivanti da un'attività lucrativa in Svizzera⁸⁶³.

⁸⁶¹ Sentenza TF n. 2C_764/2018 del 7 giugno 2019 consid. 6; cfr. VORPE, Assistenza amministrativa CH-SPA, p. 583.

⁸⁶² Sentenza TF n. 2C_764/2018 del 7 giugno 2019 consid. 6.1.2; cfr. VORPE, Assistenza amministrativa CH-SPA, p. 584.

⁸⁶³ Sentenza TF n. 2C_764/2018 del 7 giugno 2019 consid. 6.1.2; cfr. VORPE, Assistenza amministrativa CH-SPA, p. 584.

2.10.2.3.3. Considerazioni critiche

Con una successiva decisione del 22 luglio 2019, il Tribunale federale ha avuto modo di confermare questa giurisprudenza nell'ambito di una richiesta di assistenza amministrativa presentata dalla Svezia⁸⁶⁴. Analogamente a quanto avvenuto con la Spagna, l'autorità fiscale svedese aveva chiesto delle informazioni all'AFC per verificare se nel periodo oggetto della domanda la persona interessata fosse da considerare residente in Svezia (e non in Svizzera).

Sia nella decisione francese sia in quella spagnola, lo Stato richiedente ha, in particolare, eccepito che la persona oggetto della domanda possedeva nel suo territorio un'abitazione permanente oppure vi soggiornava abitualmente. Seguendo il ragionamento dei giudici federali, secondo i quali il ruolo della Svizzera deve limitarsi ad esaminare la suscettibilità di riscontro dei criteri previsti dallo Stato richiedente nell'art. 4 par. 2 CDI applicabile (cd. "*tie-break rules*"), allora sarebbe sufficiente che la persona interessata abbia la nazionalità dello Stato richiedente (art. 4 par. lett. c M-OCSE), dato che si tratta di un criterio convenzionale per stabilire la residenza⁸⁶⁵.

Diversamente dal caso francese, dove viene a mancare il nesso tra l'imposizione secondo il dispendio e il riconoscimento della residenza fiscale in Svizzera ai sensi dell'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA, il che fa propendere per la mancanza del requisito della verosimile rilevanza dopo aver approfondito la portata della norma convenzionale, le conclusioni a cui giunge il Tribunale federale nei casi con Spagna e Svezia sono maggiormente condivisibili rispetto a quelle indicate con la Francia.

In questi casi, la trasmissione delle informazioni concernenti il modo di tassare una persona in Svizzera è da considerarsi verosimilmente rilevante poiché è determinante per rispondere correttamente a delle precise domande poste dall'autorità dello Stato richiedente. Infatti, l'autorità spagnola voleva conoscere i redditi della persona interessata, al fine di verificare se essa risiedeva fiscalmente in Svizzera e se vi svolgeva un'attività professionale. Infatti, se l'autorità fiscale svizzera non avesse risposto in quel modo, ovvero omettendo il modo di tassazione della persona, l'autorità dello Stato richiedente non avrebbe potuto comprendere il motivo della mancata risposta sui redditi della persona interessata. L'autorità svizzera può in questi casi fornire informazioni soltanto sui redditi svizzeri, la cui dichiarazione è obbligatoria nel calcolo di controllo, e su determinati redditi esteri, a condizione che la persona interessata abbia chiesto i benefici convenzionali. Quindi, il modo d'imposizione in Svizzera è ugualmente un'informazione verosimilmente rilevante nella misura in cui si indica che la persona interessata non ha realizzato dei redditi provenienti da un'attività lucrativa in Svizzera. Non è invece verosimilmente rilevante l'importo del dispendio dato che non fornisce alcuna indicazione in merito ai redditi realizzati⁸⁶⁶.

⁸⁶⁴ Sentenza TF n. 2C_1053/2018 del 22 luglio 2019.

⁸⁶⁵ KENEL, *Assistance administrative*, p. 115.

⁸⁶⁶ KENEL, *Assistance administrative*, p. 116 s.

Considerando un approccio maggiormente critico, ci si potrebbe allora domandare se l'informazione non sia del resto già sufficientemente verosimile, quando l'autorità dello Stato richiesto indica che non ci sono redditi da attività lucrativa in Svizzera. In tal modo già si risponderebbe alla richiesta dell'altro Stato, senza dover per forza menzionare il modo di imposizione in Svizzera⁸⁶⁷. Tuttavia, la menzione del modo di tassazione dipende sostanzialmente da come l'autorità fiscale dello Stato richiedente ha posto le sue domande. Nel caso con la Spagna, del 7 giugno 2019, è stato chiesto all'AFC se la persona fosse stata considerata quale residente fiscale in Svizzera e, in caso affermativo, su quale base. Inoltre, nella domanda si voleva sapere quali fossero i requisiti richiesti dalle autorità fiscali svizzere affinché la persona ottenesse tale statuto fiscale e quali documenti aveva prodotto per giustificare la sua residenza. Nel caso francese, del 23 agosto 2019, invece, l'autorità fiscale dello Stato richiedente aveva chiesto all'AFC se le persone oggetto della richiesta avessero presentato la dichiarazione dei redditi in Svizzera su una base reale d'imposizione e, in caso affermativo, quale fosse la natura e l'importo dei redditi dichiarati. In entrambi in casi, si condivide comunque l'approccio seguito dal Tribunale federale di fornire l'informazione sul modo di tassazione del contribuente, poiché è senz'altro rilevante e certamente legato alle domande poste dall'autorità dello Stato richiedente.

Non è per contro condivisibile, come già indicato, l'approccio del Tribunale federale nella sua decisione del 1° febbraio 2019 che ha legato l'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA all'imposizione secondo il dispendio senza procedere prima ad un'interpretazione della norma convenzionale. Se da questa interpretazione fosse giunto alla conclusione che la normativa toccava concretamente i globalisti, allora l'indicazione del modo di tassare un contribuente con la globale sarebbe senz'altro stato ritenuto verosimilmente pertinente.

2.10.2.3.4. Considerazioni conclusive

Secondo le citate decisioni del Tribunale federale, il modo di tassare una persona in Svizzera in funzione del suo dispendio costituisce un'informazione verosimilmente rilevante ai sensi della CDI applicabile tra la Svizzera e lo Stato contraente, sia quando quest'ultimo desidera ottenere delle informazioni concernenti i redditi della persona interessata, sia quando necessita di informazioni per determinare la residenza fiscale secondo il suo diritto interno.

È certamente ragionevole classificare le informazioni relative all'imposizione secondo il dispendio come "verosimilmente rilevanti" se lo Stato richiedente ha motivo di sospettare, sulla base dei propri accertamenti, che la persona interessata dall'indagine sia residente nello Stato richiesto, nel nostro caso in Svizzera. Se nella domanda di assistenza amministrativa si dimostra in modo plausibile che la persona interessata è, o potrebbe essere, residente anche nello Stato richiedente, le autorità fiscali non possono

⁸⁶⁷ DE MITRI, *Entraide administrative*, p. 592.

in genere evitare di determinare il centro degli interessi vitali sulla base delle norme convenzionali. Esso viene determinato tenendo conto di tutte le circostanze obiettive esterne dalle quali è possibile desumere gli interessi personali ed economici di una persona. Gli interessi economici includono senza dubbio anche l'attività lucrativa del contribuente. Siccome le persone che si avvalgono dell'imposizione secondo il dispendio per legge non possono esercitare un'attività lucrativa in Svizzera, l'informazione secondo cui una persona beneficia in Svizzera di un'imposizione secondo il dispendio fornisce all'autorità fiscale richiedente l'indicazione che la persona interessata non è economicamente integrata in Svizzera nella stessa misura di un contribuente che risiede e lavora in Svizzera. Vi è inoltre motivo di supporre che una persona soggetta all'imposizione secondo il dispendio sia particolarmente mobile a causa della mancanza di un'attività lucrativa in Svizzera e possa, quindi, avere anche legami fiscali con altri Stati – come ad esempio quello richiedente – che devono essere approfonditi nell'ambito della determinazione della residenza ai sensi della CDI. Sulla base di queste considerazioni, sembra tutto sommato comprensibile che il Tribunale federale sia giunto alla conclusione che le informazioni relative all'imposizione secondo il dispendio non debbano essere considerate irrilevanti per l'autorità fiscale dello Stato richiedente⁸⁶⁸. Restano ad ogni modo più che una perplessità in merito alle motivazioni date dal Tribunale federale per concedere assistenza amministrativa alla Francia, il quale ha interpretato l'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA in maniera non del tutto corretta.

2.10.3. Lo scambio automatico di informazioni

L'imposizione secondo il dispendio presuppone che i contribuenti sottoposti al calcolo di controllo siano imposti almeno sui redditi di fonte svizzera ai fini delle imposte federale, cantonali e comunali, rispettivamente sulla sostanza svizzera per le imposte cantonali e comunali. Per quanto attiene ai redditi esteri, i contribuenti non hanno nessun obbligo di dichiarazione in Svizzera. Di conseguenza, le autorità di tassazione non sono al corrente dei patrimoni esteri e dei relativi redditi dei contribuenti al beneficio della tassazione sul dispendio. Questa riservatezza garantita a questi contribuenti è però venuta meno con l'introduzione dello scambio automatico di informazioni fiscali, entrato in vigore il 1° gennaio 2017, che prevede la trasmissione reciproca delle informazioni finanziarie tra le autorità fiscali⁸⁶⁹.

L'AFC ha ricevuto nel mese di settembre del 2018 le prime informazioni dagli Stati *partner* che hanno riguardato anche contribuenti tassati secondo il dispendio. Benché, come in precedenza indicato, i redditi e le sostanze estere non debbano essere inseriti nel calcolo di controllo, a meno che il contribuente decida diversamente, ci si pone tuttavia qualche interrogativo su come verranno utilizzate le informazioni a disposizione delle autorità fiscali svizzere⁸⁷⁰.

⁸⁶⁸ Cfr. MATTEOTTI/WINGEIER, p. 532 s.

⁸⁶⁹ Per un approfondimento sullo scambio automatico di informazioni adottato dalla Svizzera si vedano MOLO/SCHLICHTING/VORPE, p. 1 ss.

⁸⁷⁰ HAINAUT/BONNY/GRETER, p. 1014.

È lecito supporre che il dispendio dipenda, di regola almeno, anche dal reddito conseguito⁸⁷¹. Come sostenuto dal Tribunale federale, sulla determinazione del dispendio influisce anche il reddito realizzato dal contribuente. L'Alta Corte non ha, infatti, contestato la prassi dell'AFC, secondo la quale anche i redditi esteri, di principio imponibili nello Stato di provenienza, possono riflettersi sul *quantum* dell'imposizione secondo il dispendio, dato che il dispendio del contribuente è, di regola, proporzionale ai suoi redditi complessivi⁸⁷².

Ne consegue che l'autorità fiscale cantonale, una volta ottenute dall'estero le informazioni finanziarie del contribuente, potrà utilizzarle per valutare la congruità del dispendio accertato. Per quanto concerne la fissazione delle imposte federale, cantonale e comunali non è da escludersi, almeno a priori, un possibile aumento del valore del dispendio accertato dei contribuenti, in seguito all'ottenimento delle informazioni finanziarie da parte dell'autorità fiscale con lo scambio automatico.

2.11. L'ammissibilità di accordi tra autorità fiscale e contribuente

2.11.1. I *ruling* fiscali

In tema di accordi fiscali preliminari (cd. "*ruling* fiscali"), l'AFC ha preso posizione con una comunicazione del 29 aprile 2019⁸⁷³. Secondo l'AFC un accordo fiscale preliminare è un'informazione vincolante relativa al trattamento fiscale di una situazione prevista, concreta e fiscalmente rilevante, fornita dall'autorità fiscale su richiesta di un contribuente. Il *ruling* fiscale è volto a garantire una tassazione conforme alla legge e non ha il carattere di una decisione. Si tratta di informazioni preliminari fornite dall'amministrazione fiscale che, pur non avendo il carattere di una decisione, possono produrre conseguenze giuridiche vincolanti per le autorità sulla base del principio costituzionale della buona fede e dell'affidamento (art. 9 Cost.-CH)⁸⁷⁴. Affinché un *ruling* fiscale sia giuridicamente vincolante, devono essere soddisfatte le seguenti condizioni⁸⁷⁵:

- a) l'informazione dell'autorità fiscale si riferisce a una situazione concreta che concerne il contribuente;
- b) l'autorità fiscale aveva la competenza di fornire l'informazione in questione o il contribuente poteva, per motivi sufficienti, reputarla competente;
- c) il contribuente non poteva facilmente rendersi conto dell'inesattezza dell'informazione;

⁸⁷¹ BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 16; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 482 s.

⁸⁷² Sentenza TF n. A 390/76 del 28 ottobre 1977, citata in: BERNASCONI, La tassazione globale, p. 66; BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 16; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 483.

⁸⁷³ AFC, Precisazione concernente le informazioni giuridiche e in merito agli accordi fiscali preliminari in materia fiscale (*ruling* fiscali), Berna 29 aprile 2019, in: <<https://www.estv.admin.ch/estv/it/home/allgemein/steuerinformationen/dienstleistungen/mitteilungen.html>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

⁸⁷⁴ Cfr. in particolare la Sentenza TF n. 2C_664/2013 del 28 aprile 2014, consid. 4.2.

⁸⁷⁵ DTF 141 I 161 consid. 3.1; Sentenze TF n. 2C_603/2012 e 2C_604/2012, del 10 dicembre 2012, consid. 4 con giurisprudenza citata; DTF 131 II 627, consid. 6.1; 121 II 473, consid. 2c. Con riferimento alla tassazione secondo il dispendio si veda la Sentenza TF n. 2A.227/2006 del 10 ottobre 2006 = RDAF 2006, p. 419 = SJ 2007 I, p. 224 = ASA 76, p. 748, consid. 4.1.

- d) il contribuente ha compiuto, confidando in buona fede nell'esattezza dell'informazione, atti di disposizione la cui revoca gli causerebbe un pregiudizio;
- e) la situazione giuridica al momento della realizzazione dei fatti corrisponde a quella descritta nel momento in cui è stata fornita l'informazione e
- f) alla tutela dell'affidamento nell'informazione inesatta è dato un peso maggiore rispetto all'interesse alla corretta applicazione del diritto⁸⁷⁶.

Se queste condizioni sono cumulativamente adempiute, il *ruling* fiscale assume un effetto vincolante anche quando la risposta dell'autorità fiscale è da considerarsi inesatta. Le condizioni qui sopra enunciate, per essere vincolanti, devono però essere adempiute in maniera chiara e senza equivoci. In particolare, devono essere rispettati i seguenti requisiti⁸⁷⁷:

- l'informazione deve essere data a una singola persona (individualità);
- l'informazione deve riferirsi a una fattispecie concreta (specialità).

Ruling anonimi firmati dall'autorità fiscale non sono protetti dal principio della buona fede, poiché non poggiano su un caso concreto.

Per quanto riguarda l'imposta federale diretta, il Tribunale federale ha considerato che le autorità fiscali cantonali, in virtù della loro competenza di tassazione, sono le sole autorizzate a rilasciare dei *ruling*⁸⁷⁸.

La convenzione fiscale (*Steuerabkommen* oppure *Steuerabmachung*), diversamente da un *ruling* fiscale, costituisce un contratto di diritto amministrativo tra autorità fiscale e contribuente che poggia sull'esistenza, la durata o le modalità di un obbligo fiscale in una situazione concreta e che si scosta dalle disposizioni legali⁸⁷⁹. Una convenzione che contiene un privilegio per il contribuente deve essere autorizzata dalla legge, o almeno non espressamente esclusa da questa⁸⁸⁰. Il Tribunale federale osserva che le convenzioni senza base legale, ossia contrarie alla legge, sono nulle e non possono assumere un effetto vincolante⁸⁸¹. Non è però escluso che il contribuente possa comunque invocare la sua buona fede (art. 9 Cost.-CH), al fine di essere trattato conformemente alle disposizioni pattuite con l'autorità fiscale⁸⁸². Si rammenta a questo riguardo che il Concordato fra i Cantoni della Confederazione Svizzera del 1948 vieta espressamente la sottoscrizione di convenzioni fiscali tra autorità fiscali e contribuenti.

⁸⁷⁶ Cfr. in particolare anche la Sentenza TF n. 2C_377/2017 del 4 ottobre 2017, consid. 3.2.

⁸⁷⁷ VORPE, Scambio spontaneo dei *ruling*, p. 544.

⁸⁷⁸ Sentenze TF n. 2C_529/2014 e 2C_807/2014 del 24 agosto 2015; Sentenza TF n. 2A.46/2000 del 1° novembre 2000 = RDAF 2001, p. 328, consid. 3b.

⁸⁷⁹ Sentenze TF n. 2C_664/2013 del 28 aprile 2014, consid. 4.2; n. 2C_603/2012 del 10 dicembre 2012, consid. 3.1; n. 2A.227/2006 del 10 ottobre 2006 = RDAF 2006, p. 419 = SJ 2007 I, p. 224 = ASA 76, p. 748, consid. 3.1; n. 2C_296/2000 del 11 febbraio 2010, consid. 3.1.

⁸⁸⁰ Sentenza TF n. 2C_603/2012 del 10 dicembre 2012, consid. 3.1; n. 2A.227/2006 del 10 ottobre 2006 = RDAF 2006, p. 419 = SJ 2007 I, p. 224 = ASA 76, p. 748, consid. 3.1.

⁸⁸¹ Sentenze TF n. 2C_164/2009 e 2C_165/2009 del 13 agosto 2009, consid. 8.1.

⁸⁸² Sentenza TF n. 2C_603/2012 del 10 dicembre 2012, consid. 3.1.

L'autorità fiscale non è tuttavia vincolata dalle decisioni adottate nei periodi fiscali precedenti. Ad ogni modo la costante giurisprudenza del Tribunale federale ha escluso che un contribuente possa pretendere di ottenere un trattamento più favorevole appellandosi al principio della buona fede (art. 9 Cost.-CH). In effetti, il diritto tributario è marcato dal principio della legalità, di modo che le regole della buona fede hanno solo una portata limitata, soprattutto se si trovano in conflitto proprio con l'esigenza di legalità⁸⁸³. In virtù di tale esigenza, l'autorità di tassazione è tenuta ad apprezzare gli elementi imponibili di ogni periodo fiscale conformemente alla legge e senza essere vincolata da sue eventuali decisioni adottate precedentemente su questioni analoghe. Le decisioni di tassazione non implicano pertanto di principio alcuna assicurazione per notifiche ulteriori⁸⁸⁴.

2.11.2. L'ammissibilità di un *ruling* per l'imposizione secondo il dispendio

Secondo il Tribunale federale l'imposizione secondo il dispendio non costituisce né un accordo fiscale, né un "privilegio", bensì una procedura a tutti gli effetti legale, instaurata per delle ragioni pratiche, che trova il proprio epilogo nella notifica di una decisione di tassazione ordinaria secondo gli artt. 131 LIFD e 205 LT-LT⁸⁸⁵. Nella misura in cui la tassazione globale è prevista espressamente dalla legge, è quindi evidente che non può costituire un accordo fiscale. Da un lato, quindi, viene rispettato il principio costituzionale della legalità (o della riserva di legge), stabilito all'art. 127 cpv. 1 Cost.-CH, dall'altro, invece, ciò non significa che questo modo di tassazione rispetti i disposti costituzionali dell'art. 127 cpv. 2 Cost.-CH, segnatamente il principio di uguaglianza orizzontale⁸⁸⁶.

Instaurato per ragioni pratiche, questo regime speciale deve essere concesso, su domanda del contribuente, quando ne sono adempiute le condizioni. Il contribuente può rinunciare all'imposizione secondo il dispendio sin dall'inizio dell'assoggettamento o trascorso un certo tempo. Il diritto di rinunciare può essere esercitato in ogni periodo fiscale⁸⁸⁷.

L'Alta Corte ha ammesso che, proprio perché le difficoltà di accertamento tipiche della situazione dei contribuenti autorizzati ad ottenere un'imposizione secondo il dispendio giustificano le semplificazioni previste nell'ambito della tassazione sul dispendio, allora si deve considerare di principio nullo un accordo

⁸⁸³ Sentenza CDT n. 80.2017.160/161 del 21 ottobre 2019, consid. 7, con riferimento alle DTF 131 II 627 consid. 6.1 e 118 lb 312 consid. 3b.

⁸⁸⁴ Sentenza CDT n. 80.2017.160/161 del 21 ottobre 2019, consid. 7, con riferimento alle Sentenze TF n. 2C_260/2008 del 6 agosto 2008, in: RtiD I-2009 n. 20t, consid. 4.2; n. 2P.250/2004 del 13 giugno 2005, in RtiD II-2005 n. 10t, consid. 6.3; n. 2P.173/2002 del 7 febbraio 2003, in RDAT II-2003 n. 15t, consid. 5.3; n. 2A.62/1997 del 3 maggio 1999, in: ASA 69 p. 793, consid. 2.

⁸⁸⁵ Sentenza TF n. 2A.227/2006 del 10 ottobre 2006 = RDAF 2006, p. 419 = SJ 2007 I, p. 224 = ASA 76, p. 748, consid. 3.2. In una sentenza precedente, del 15 maggio 2000 (pubblicata in: ASA 70, p. 575 = RDAF 2002, p. 114 = StE 2001 B 29.1 n. 6), il Tribunale federale aveva invece qualificato questo istituto come un regime fiscale privilegiato; cfr. anche LOCHER, Kommentar DBG, N 4 ad art. 14 LIFD.

⁸⁸⁶ DANON, p. 139.

⁸⁸⁷ Sentenze TF n. 2C_830/2019 del 27 aprile 2020, consid. 5; n. 2A.227/2006 del 10 ottobre 2006 = RDAF 2006, p. 419 = SJ 2007 I p. 224 = ASA 76, p. 748, consid. 3.2 e dottrina citata.

fiscale che abbia per oggetto l'imposizione sul dispendio con il quale il reddito imponibile viene fissato per diversi periodi fiscali⁸⁸⁸. Altrimenti, vincolerebbe l'autorità fiscale *contra legem*, impedendole di procedere al calcolo di controllo secondo gli artt. 14 cpv. 3 LIFD, 13 cpv. 3 LT-LT e 6 cpv. 3 LAID o di prendere in considerazione nuove circostanze. Il Tribunale federale non ha tuttavia preso una decisione definitiva sulla questione riguardante l'invalidità di un accordo tra autorità fiscale e globalista, se questo si riserva di stabilire delle clausole cautelari in favore dell'autorità fiscale⁸⁸⁹.

Del resto, anche se nullo, un simile accordo potrebbe vincolare l'autorità fiscale in ossequio al principio della buona fede e dell'affidamento⁸⁹⁰. Si osserva, infatti, che spesso la fissazione degli elementi imponibili, in particolare del dispendio, è oggetto di negoziazioni tra l'autorità fiscale e il contribuente⁸⁹¹.

Prima di procedere ad una tassazione globale, la Circolare AFC n. 44 presuppone che l'autorità fiscale competente accerti ogni volta che il contribuente adempia le relative condizioni e, in questo contesto, che egli abbia fornito tutte le prove richieste⁸⁹². Ne consegue che anche la Circolare citata vieta, almeno indirettamente, accordi fiscali tra contribuente e autorità superiori ad un periodo fiscale⁸⁹³.

Diverse autorità fiscali cantonali mettono a disposizione di coloro che intendono essere tassati secondo il dispendio una *check list* per accertare l'adempimento delle condizioni soggettive e oggettive che riguardano l'imposizione secondo il dispendio⁸⁹⁴. L'accordo in seguito raggiunto tra contribuente, o il suo rappresentante contrattuale, e l'autorità fiscale può essere vincolante se sono cumulativamente adempiuti i requisiti posti dalla giurisprudenza del Tribunale federale e se la sua durata non eccede il periodo fiscale.

⁸⁸⁸ Nel Regno Unito, con riferimento all'analogo regime impositivo dei "resident but not domiciled" (residenti ma non domiciliati) è emerso che l'*Inland Revenue* (autorità fiscale del Regno Unito), al fine di evitare accertamenti sull'effettiva capacità contributiva globale, ha sottoscritto dei veri e propri *ruling* fiscali (cd. *forward tax agreements*) con alcuni residenti non domiciliati, mediante i quali veniva direttamente stabilito un importo annuo, invariabile nonostante un incremento delle rimesse. Il pagamento annuale versato dal contribuente non era minimamente legato alle rimesse effettuate nel Regno Unito in quel periodo fiscale e costituiva una sorta di imposta forfettaria (*fixed annual sums*), valida per un numero prestabilito di anni, solitamente non superiori a sei. Le Corti si sono dimostrate critiche verso questi accordi preventivi, dal momento che questi non costituirebbero un esercizio appropriato dei poteri di "care and management" propri dell'*Inland Revenue* (MASTELLONE, L'appel della flat tax, p. 233; MASTELLONE, Residenti non domiciliati, p. 1401 ss.).

⁸⁸⁹ Sentenza TF n. 2A.227/2006 del 10 ottobre 2006 = RDAF 2006, p. 419 = SJ 2007 I, p. 224 = ASA 76, p. 748, consid. 3.2; ASA 25, p. 425; Sentenza CDT n. 80.2005.118 del 21 ottobre 2015, consid. 3.5. Cfr. anche LÜTHI, p. 77.

⁸⁹⁰ Sentenza TF n. 2A.227/2006 del 10 ottobre 2006 = RDAF 2006, p. 419 = SJ 2007 I, p. 224 = ASA 76, p. 748, consid. 3.3. Nel caso in questione il Tribunale federale ha tuttavia negato il principio della buona fede e dell'affidamento nei confronti del contribuente, il quale non è riuscito a dimostrare di aver preso delle disposizioni, la cui revoca gli avrebbe creato un pregiudizio.

⁸⁹¹ LOCHER, Kommentar DBG, N 4 ad art. 14 LIFD.

⁸⁹² AFC, Circolare n. 44, cifra 5.1.

⁸⁹³ Il Canton Ginevra prevede tuttavia la stipula di una convenzione con il contribuente, la cui validità è di ben cinque anni. Si vedano i due seguenti link: <<https://www.ge.ch/imposition-depense/qui-peut-beneficier-imposition-depense>>, rispettivamente <<https://www.ge.ch/document/imposition-depense-renouvellement/telecharger>> (pagine consultate il 15 febbraio 2021).

⁸⁹⁴ Cfr. ad esempio la *check list* per le richieste volte ad ottenere la tassazione secondo il dispendio nel Canton Svitto (StV-SZ, Allegato 1, p. 6 s.) e nel Canton Uri (cfr. StV-UR, cifra 2, p. 3).

Se l'autorità fiscale ritiene, invece, non adempiuti i presupposti per l'imposizione secondo il dispendio, allora essa emetterà una notifica di tassazione sul reddito e sulla sostanza, anziché una sul dispendio.

2.12. I principi procedurali

La procedura applicabile ai contribuenti tassati secondo il dispendio è la medesima di quella applicabile ai contribuenti tassati ordinariamente (artt. 109 ss. LIFD, 182 ss. LT-TI e 39 ss. LAID)⁸⁹⁵.

Nell'ambito della procedura mista di tassazione, il contribuente ha l'obbligo di collaborare con l'autorità fiscale per consentire una tassazione completa e esatta (artt. 126 LIFD, 196 LT-TI e 42 cpv. 1 LAID). Di conseguenza, egli è tenuto ad informare correttamente l'autorità fiscale competente per la determinazione del suo dispendio e del calcolo di controllo. Il contribuente, che omette d'inviare la dichiarazione d'imposta o che presenta un modulo incompleto, è diffidato a rimediare entro un congruo termine (artt. 124 cpv. 3 LIFD e 198 cpv. 3 LT-TI, nessun norma nella LAID). In caso di rappresentanti contrattuali deve essere allegata una procura firmata⁸⁹⁶.

L'autorità di tassazione notifica sempre nella decisione di tassazione secondo l'art. 131 LIFD, il risultato della tassazione più elevato calcolato secondo l'art. 14 cpvv. 3-5 LIFD (art. 5 OIDIFD). Per l'imposta cantonale ticinese valgono le medesime regole (art. 205 LT-TI in relazione con l'art. 13 cpvv. 3-6 LT-TI).

2.13. Le imposte di successione e di donazione

Il cittadino straniero domiciliato in Svizzera mantiene sovente i propri interessi finanziari all'estero, dove vivono, di regola, i suoi eredi. In ragione del suo domicilio in Svizzera, per il contribuente tassato sul dispendio valgono le regole del diritto successorio svizzero stabilite agli artt. 457-640 CC. Al globalista è data comunque la possibilità di essere sottoposto ad un altro diritto successorio secondo le regole del diritto privato internazionale⁸⁹⁷.

Alle persone tassate secondo il dispendio si applicano le norme sulle imposte sulle successioni e sulle donazioni senza distinzioni con coloro che, invece, sono tassati in forma ordinaria⁸⁹⁸.

Le imposte di successione e di donazione sono di competenza cantonale o comunale. La Confederazione non preleva né un'imposta di successione né un'imposta di donazione (art. 134 Cost.-CH). Il legislatore cantonale è, quindi, libero, entro i limiti posti dai vincoli costituzionali e dal diritto federale, di concepire le due imposte nel modo che ritiene più consono ai propri interessi. Si osserva che nemmeno la LAID prevede dei limiti legislativi per i Cantoni in materia di determinazione delle imposte di successione e di

⁸⁹⁵ MARAIA, *Commentaire romand* 2^a ed., N 112 *ad* art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar*, N 23 *ad* art. 14 LIFD.

⁸⁹⁶ LOCHER, *Kommentar DBG*, N 40 *ad* art. 14 LIFD.

⁸⁹⁷ STEINMANN, p. 880; WILHELM, p. 81.

⁸⁹⁸ WEBER/LÜTHI/EICHENBERGER/ALTMANN/SALTER/FREI, p. 650.

donazione che, ai sensi dell'art. 2 LAID, sono escluse dall'armonizzazione. Due Cantoni, Obvaldo e Svitto, non prelevano più queste due imposte⁸⁹⁹.

Per il Canton Ticino sono applicabili gli artt. 141-178 LT-TI. Sono esenti ai fini delle imposte sulle successioni e sulle donazioni: il coniuge, i discendenti e ascendenti in linea diretta, compresi gli adottivi (art. 154 cpv. 1 lett. f LT-TI).

I Cantoni di Ginevra e del Giura prevedono delle regole speciale per i globalisti⁹⁰⁰. Nel Canton Ginevra vi è un'esenzione ai fini dell'imposta sulle successioni per il coniuge e i parenti in linea diretta soltanto se il *de cuius* non era tassato con la globale nei tre periodi fiscali precedenti il decesso (art. 6A cpv. 2 LDS-GE). Lo stesso vale ai fini dell'imposta sulle donazioni, se il donante non era tassato con la globale nei tre periodi fiscali precedenti la donazione (art. 27A LDE-GE). In caso contrario sono dovute le imposte da parte degli eredi, rispettivamente del donatario. Nel Canton Giura l'art. 22 cpv. 3 LISD-JU abbatte del 50% le aliquote d'imposta sulle successioni e sulle donazioni applicabili agli eredi e ai donatari (art. 22 cpv. 1 cifre 1-4 LISD-JU).

La norma ginevrina sulle donazioni è stata oggetto di una decisione del Tribunale federale, del 5 aprile 2016⁹⁰¹. Nel caso in specie, i ricorrenti (*i.e.* eredi che con il globalista si trovano in linea diretta e che hanno dovuto pagare l'imposta di donazione) avevano contestato la compatibilità di tale disposizione con i principi costituzionali della generalità dell'imposizione e della capacità contributiva di cui all'art. 127 cpv. 2 Cost.-CH. Secondo i giudici federali, il legislatore ginevrino ha scelto di non estendere l'esenzione al coniuge e ai parenti in linea diretta del donante (così come del *de cuius*), come previsto quando sono tassati ordinariamente, poiché le persone che sottostanno alla tassazione globale già beneficiano di condizioni favorevoli a Ginevra in rapporto al loro luogo di origine⁹⁰². Questa scelta del legislatore non viola a detta del Tribunale federale i principi costituzionali per diversi motivi⁹⁰³: (i) in primo luogo i ricorrenti si trovano in una situazione differente rispetto a persone che hanno ricevuto una donazione da un parente in linea diretta tassato ordinariamente. Oggettivamente, essi hanno la possibilità di ricevere delle liberalità superiori, poiché l'imposizione forfettaria permette, di regola, al contribuente di ottenere vantaggi fiscali importanti, a condizione che abbia redditi e sostanza di fonte estera. In considerazione dell'importanza di questi elementi, il beneficio che il contribuente ritrae dalla tassazione forfettaria può essere considerevole. Di conseguenza, il vantaggio fiscale di questa forma di imposizione si riflette sui parenti in linea diretta nella misura in cui le liberalità che ricevono provengono da un patrimonio più consistente; (ii) essere assoggettati alla tassazione forfettaria è una libera scelta del contribuente. Il legislatore cantonale rimette,

⁸⁹⁹ WEBER/LÜTHI/EICHENBERGER/ALTMANN/SALTER/FREI, p. 650.

⁹⁰⁰ WEBER/LÜTHI/EICHENBERGER/ALTMANN/SALTER/FREI, p. 650.

⁹⁰¹ Sentenza TF n. 2C_164/2015 del 5 aprile 2016.

⁹⁰² Sentenza TF n. 2C_164/2015 del 5 aprile 2016 consid. 4.2.

⁹⁰³ Sentenza TF n. 2C_164/2015 del 5 aprile 2016 consid. 4.3.

dunque, al contribuente la responsabilità di valutare i vantaggi e gli svantaggi che potrebbero risultare da ciascun regime. Del resto, se la situazione patrimoniale del contribuente dovesse cambiare, quest'ultimo ha sempre la possibilità di rinunciare alla tassazione forfettaria in ogni periodo fiscale e, comunque, può attendere un periodo di tre anni quando sceglie la tassazione ordinaria per ottenere l'esenzione dalle imposte sulle successioni e sulle donazioni ginevrine.

Pertanto, secondo l'Alta Corte, i ricorrenti in qualità di eredi potevano beneficiare della scelta fiscale operata a monte dai loro parenti in linea diretta e non si trovavano quindi nella stessa situazione economica degli eredi di un parente in linea diretta tassato ordinariamente⁹⁰⁴.

Dopo questa sentenza non sono mancate le critiche⁹⁰⁵. Se da un lato i globalisti approfittano di un sistema fiscale vantaggioso, d'altro lato non è detto che il donatario o l'erede in linea diretta ne tragga direttamente vantaggio. Infatti, il globalista potrebbe consumare la sua sostanza oppure donarla o trasferirla attraverso un testamento a persone che non sono parenti in linea diretta nei limiti delle quote legittime previste dal Codice civile. Non è, poi, evidente come l'aumento della capacità contributiva del globalista si rifletta su colui che ha ricevuto la liberalità. Debitore dell'imposta di donazione o di successione è il donatario o l'erede e la sua capacità contributiva aumenta in misura pari di un analogo donatario dell'erede che riceve però una liberalità da una persona tassata ordinariamente⁹⁰⁶.

Infine, in ambito di diritto successorio, si segnala che è possibile fruire delle CDI pattuite dalla Svizzera per evitare le doppie imposizioni ai fini delle imposte sulle successioni. In questo ambito, la Svizzera ha concluso sette CDI, segnatamente con: Austria, Danimarca, Finlandia, Germania, Paesi Bassi, Regno Unito e USA. Con la Francia e la Norvegia la CDI è stata disdetta con effetto al 1° gennaio 2015. Con l'Italia non esiste una specifica CDI⁹⁰⁷.

2.14. Le contravvenzioni e i delitti fiscali

Le disposizioni concernenti le violazioni degli obblighi procedurali, le contravvenzioni e i delitti fiscali si applicano anche ai contribuenti al beneficio dell'imposizione secondo il dispendio (artt. 174 ss. LIFD, 257 ss. LT-TI e 55 ss. LAID)⁹⁰⁸. Se un contribuente ha fornito false informazioni che hanno indebitamente ridotto l'imposizione secondo il dispendio può essere, quindi, aperta una procedura per sottrazione d'imposta⁹⁰⁹. Il caso più frequente si verifica quando l'autorità fiscale scopre che nel calcolo di controllo non sono stati inseriti tutti gli elementi di reddito per l'imposta federale diretta, le imposte cantonali e

⁹⁰⁴ Sentenza TF n. 2C_164/2015 del 5 aprile 2016 consid. 4.3.

⁹⁰⁵ OPEL, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, p. 220 s.

⁹⁰⁶ OPEL, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, p. 220 s.

⁹⁰⁷ Per maggiori informazioni sulle CDI in materia di successioni stipulate dalla Svizzera si rimanda a PRIMI, p. 1 ss.

⁹⁰⁸ Per quanto riguarda le contravvenzioni, vi rientrano la violazione degli obblighi procedurali, la sottrazione d'imposta consumata e il tentativo di sottrazione d'imposta, mentre con riferimento ai delitti, si tratta della frode fiscale.

⁹⁰⁹ LOCHER, Kommentar DBG, N 41 ad art. 14 LIFD con giurisprudenza citata concernente persone tassate secondo il dispendio.

comunali, rispettivamente di sostanza per le imposte cantonali e comunali, che il contribuente è tenuto a dichiarare per legge (cfr. artt. 14 cpv. 3 lett. *d* LIFD, 13 cpv. 6 LT-TI e 6 cpv. 6 LAID). Questo, ad esempio, accade quando un contribuente, che dispone di un portafoglio titoli molto importante, investe in titoli svizzeri senza dichiararli nel calcolo di controllo, per cui l'imposta da pagare che ne risulta sarebbe superiore a quella calcolata sul dispendio⁹¹⁰.

Affinché si sia in presenza di una sottrazione d'imposta, le due seguenti condizioni devono essere cumulativamente adempiute:

- 1) il contribuente non ha inserito nel calcolo di controllo degli elementi di reddito e di sostanza svizzeri richiesti dalla legge (artt. 14 cpv. 3 lett. *d* LIFD, 13 cpv. 6 LT-TI e 6 cpv. 6 LAID); e
- 2) se fossero stati correttamente dichiarati, l'imposta calcolata sul dispendio (importo minimo di fr. 400'000, sette volte la pigione o il valore locativo annuo, tre volte il prezzo della pensione annuale) sarebbe stata inferiore a quella ottenuta dal calcolo di controllo.

È, infatti, al realizzarsi di queste due condizioni che si configura il reato di sottrazione di imposta. Nell'ipotesi in cui, invece, il contribuente non avesse inserito degli elementi di estrazione svizzera nel calcolo di controllo, ma nonostante ciò l'imposta calcolata sul dispendio risultasse sempre più elevata, mancherebbe il requisito della sottrazione d'imposta. In questo caso, al contribuente potrebbe essere imputata una violazione dei suoi obblighi di collaborazione, ma non un reato di sottrazione d'imposta.

In caso di violazione degli obblighi procedurali e di sottrazione d'imposta, al contribuente viene comminata una multa amministrativa. Nel primo caso, la multa è di fr. 1'000 al massimo e, in casi gravi o di recidiva, fr. 10'000 (artt. 174 cpv. 2 LIFD, 257 cpv. 2 LT-TI e 55 LAID); nel secondo equivale, di regola, all'importo dell'imposta sottratta. In caso di colpa lieve, può essere ridotta fino a un terzo e, in caso di colpa grave, aumentata fino al triplo dell'imposta sottratta (artt. 175 cpv. 2 LIFD, 258 cpv. 2 LT-TI e 56 cpv. 1 LAID). Se il globalista denuncia spontaneamente per la prima volta una sottrazione d'imposta, si prescinde dall'aprire un procedimento penale (autodenuncia esente da pena), a condizione che: (a) la sottrazione d'imposta non sia nota ad alcuna autorità fiscale; (b) egli aiuti senza riserve l'amministrazione a determinare l'ammontare dell'imposta sottratta; e (c) si adoperi seriamente per pagare l'imposta dovuta (artt. 175 cpv. 3 LIFD, 258 cpv. 3 LT-TI e 56 cpv. 1^{bis} LAID).

Il rimborso dell'imposta preventiva viene rifiutato ai globalisti che non hanno dichiarato regolarmente i redditi assoggettati all'imposta preventiva ai sensi dell'art. 4 LIP, anche se l'omissione non ha alcuna influenza materiale sulla tassazione del contribuente⁹¹¹. Decisivo è, infatti, l'inserimento o meno nel calcolo di controllo degli elementi di reddito e di sostanza di fonte svizzera sui quali viene prelevata

⁹¹⁰ BERNASCONI, Commentaire romand 1^a ed., N 29 *ad* art. 14 LIFD.

⁹¹¹ BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 32; BERNASCONI, Studio sulla tassazione globale, p. 499.

l'imposta preventiva, indipendentemente dal fatto che la loro dichiarazione nel calcolo di controllo non avrebbe comportato alcun aumento dell'imposta poiché inferiore al valore desunto dal dispendio. L'art. 23 cpv. 1 LIP stabilisce del resto che “[c]hiunque, contrariamente alle prescrizioni di legge, non dichiara alle autorità fiscali competenti un reddito colpito dall'imposta preventiva o la sostanza da cui esso proviene perde il diritto al rimborso dell'imposta preventiva dedotta da questo reddito”. Restano riservati i casi di negligenza secondo l'art. 23 cpv. 2 LIP.

2.15. L'assoggettamento ai contributi sociali

Le persone fisiche domiciliate in Svizzera sono assicurate obbligatoriamente (art. 1a cpv. 1 lett. a della Legge federale su l'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti (LAVS), del 20 dicembre 1946, e tenute al pagamento dei contributi sociali fino al raggiungimento dell'età pensionabile ordinaria, ossia sino alla fine del mese in cui le donne compiono 64 anni e gli uomini 65 anni (art. 3 cpv. 1 LAVS)⁹¹². Le persone fisiche senza attività lucrativa devono versare i contributi AVS dopo il compimento del ventesimo anno di età.

A norma dell'art. 3 cpv. 1 LAVS, gli assicurati sono tenuti al pagamento dei contributi fintantoché esercitano un'attività lucrativa, mentre secondo l'art. 10 cpv. 1 prima frase LAVS, gli assicurati senza attività lucrativa pagano un contributo secondo le loro condizioni sociali.

Gli assicurati sono tenuti a pagare i contributi sociali sia sulla sostanza, sia sul reddito annuo conseguito sotto forma di rendite moltiplicato per 20, ciò che corrisponde ad un tasso di interesse del 5% (art. 28 cpvv. 1 e 2 dell'Ordinanza sull'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti [OAVS], del 31 ottobre 1947)⁹¹³. Per le persone coniugate, indipendentemente dal regime matrimoniale dei beni, i contributi sono calcolati per ogni coniuge sulla base della metà della sostanza coniugale e del reddito conseguito sotto forma di rendita⁹¹⁴.

Secondo la giurisprudenza, la nozione di rendita deve essere intesa in senso molto ampio per evitare che prestazioni importanti, non rientranti nelle categorie di rendita propriamente detta o di salario determinante, siano sottratte all'obbligo contributivo. Il criterio decisivo non è tanto se le prestazioni percepite presentino o meno le caratteristiche di una rendita, quanto se contribuiscano al sostentamento dell'assicurato, cioè se si tratta di elementi del reddito che influiscono sulle relazioni sociali di una persona senza attività lucrativa. In caso affermativo, queste entrate devono essere prese in considerazione per il calcolo dei contributi, e ciò conformemente all'art. 10 LAVS⁹¹⁵.

⁹¹² AVS/AI, p. 3.

⁹¹³ Sentenza del Tribunale amministrativo del Cantone dei Grigioni, 2^a Camera in qualità di Tribunale delle assicurazioni, n. S 14 42 dell'8 luglio 2014 consid. 2a.

⁹¹⁴ AVS/AI, p. 4.

⁹¹⁵ DTF 120 V 163 consid. 4a; Sentenza TAF n. C-2281/2011 del 31 ottobre 2013 consid. 2.3.

I contributi sono fissati per ciascun anno di contribuzione. Per anno di contribuzione si intende l'anno civile (art. 29 cpv. 1 OAVS). I contributi sono calcolati sulla base del reddito conseguito in forma di rendita durante l'anno e della sostanza dell'anno contributivo. Il valore determinante per la sostanza è quello al 31 dicembre dell'anno contributivo (ad esempio il 31 dicembre 2019 per l'anno contributivo 2019)⁹¹⁶.

Le autorità fiscali cantonali stabiliscono la sostanza determinante per il calcolo dei contributi in base alla corrispondente tassazione cantonale passata in giudicato (art. 29 cpv. 3 OAVS). La determinazione del reddito conseguito in forma di rendita incombe alle casse di compensazione, che si avvalgono della collaborazione delle autorità fiscali cantonali (art. 29 cpv. 4 OAVS)⁹¹⁷.

L'importo delle spese stimato per il calcolo dell'imposta secondo il dispendio giusta l'art. 14 LIFD deve essere equiparato al reddito conseguito in forma di rendita. La corrispondente tassazione relativa a quest'imposta è vincolante per le casse di compensazione (art. 29 cpv. 5 OAVS)⁹¹⁸. Sono, tuttavia, eccettuati dal calcolo dei contributi i redditi d'attività lucrativa esteri che pervengono ad una persona domiciliata nella Svizzera che paga l'imposta secondo il dispendio giusta l'art. 14 LIFD (art. 6^{ter} cpv. 1 lett. c OAVS)⁹¹⁹.

Per l'anno 2020, il contributo annuo massimo ammonta fr. 24'800⁹²⁰ e viene determinato su una base di calcolo (= sostanza più reddito conseguito sotto forma di rendita moltiplicato per 20) di 8,45 mio. di fr., mentre il minimo annuo ammonta a fr. 496, determinato su una base di calcolo di fr. 300'000⁹²¹.

Per un globalista tassato sulla base di un dispendio minimo di fr. 400'000 di reddito e di 2 mio. di fr. di sostanza, i contributi sociali AVS/AI/IPG ammontano al massimo previsto dalla legge.

L'assoggettamento all'obbligo contributivo alle assicurazioni sociali, non si applica, invece, nel caso in cui il globalista sia un cittadino di uno Stato membro dell'UE che svolge un'attività lucrativa in uno Stato membro UE assoggettato ai contributi in tale Stato secondo il principio del luogo di lavoro⁹²². Nel caso di coniugi, quando soltanto uno dei due svolge un'attività lucrativa all'estero e questa persona è assicurata all'estero,

⁹¹⁶ AVS/AI, p. 4.

⁹¹⁷ Sentenza del Tribunale amministrativo del Cantone dei Grigioni dell'8 luglio 2014 consid. 2b.

⁹¹⁸ DTF 141 V 377 consid. 1.

⁹¹⁹ FREI/MOSIMANN/BOLLINGER, N 50 ad art. 1a LAVS; KOBIERSKI, p. 395.

⁹²⁰ Soltanto un terzo circa di questo contributo serve a finanziare la rendita AVS in favore dell'assicurato. I restanti due terzi vanno, invece, a beneficio degli altri assicurati (LÖTSCHER/HABEGGER, p. 38).

⁹²¹ AVS/AI, p. 6. Cfr. Ordinanza 20 sugli adeguamenti all'evoluzione dei prezzi e dei salari nell'AVS/AI/IPG, del 13 novembre 2019 (RS 831.108). La tabella dei contributi "Indipendenti e persone senza attività lucrativa AVS/AI/IPG", valida dal 1° gennaio 2020, è disponibile al seguente link: <<https://sozialversicherungen.admin.ch/it/d/6139/download>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

⁹²² Si veda l'Allegato II dell'ALC, che regola il coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale, nonché il Regolamento CEE n. 1408/71 del Consiglio del 14 giugno 1971, relativo all'applicazione dei regimi di sicurezza sociale ai lavoratori subordinati, ai lavoratori autonomi e ai loro familiari che si spostano all'interno della Comunità, come pure il corrispondente Regolamento di applicazione (Regolamento CEE n. 574/72 del Consiglio del 21 marzo 1972, relativo all'applicazione del Regolamento n. 1408/71). Cfr. inoltre Sentenza TAF n. C-2281/2011 del 31 ottobre 2013 consid. 3.

tale situazione non influisce sull'altro coniuge senza attività lucrativa. Quest'ultimo sarà tenuto al pagamento dei contributi sociali fintantoché non raggiungerà l'età pensionabile (art. 1a cpv. 1 lett. a LAVS)⁹²³.

Infine, le persone che non esercitano un'attività lucrativa sono inoltre obbligate a pagare gli assegni familiari, gli assegni familiari integrativi e le spese amministrative (da calcolare sui contributi sociali)⁹²⁴.

2.16. La costituzionalità dell'imposizione secondo il dispendio

2.16.1. L'(in)compatibilità della tassazione globale: cenni introduttivi

L'imposizione secondo il dispendio costituisce un'eccezione nel sistema fiscale svizzero e si sostituisce all'imposizione ordinaria sul reddito e sulla sostanza. Essa viene legittimata dal fatto che si tratta di un istituto ormai consolidato da moltissimo tempo nel sistema fiscale svizzero⁹²⁵ e che si giustifica per ragioni di praticabilità⁹²⁶ che risiedono nell'accertamento dei fattori esteri⁹²⁷.

La tassazione globale costituisce inoltre uno strumento di promozione economica⁹²⁸. Analogamente alle agevolazioni fiscali in favore delle imprese neocostituite che servono gli interessi economici del Cantone (art. 5 e 23 cpv. 3 LAID)⁹²⁹, pure disciplinate dal Concordato fra i Cantoni della Confederazione Svizzera sul divieto di convenzioni fiscali del 10 dicembre 1948 (art. 1 cpv. 3 lett. b), le persone straniere che non svolgono (in Svizzera) attività lucrativa devono essere incitate ad eleggere un domicilio fiscale in Svizzera e contribuire con la loro presenza al promovimento economico⁹³⁰.

I fautori sostengono poi che una sua eventuale abolizione non porterebbe a maggiori entrate fiscali, bensì si manifesterebbe la situazione contraria, considerando la concorrenza fiscale internazionale di diversi Paesi europei che prevedono dei regimi fiscali molto interessanti per persone fisiche ad alta capacità contributiva⁹³¹.

Naturalmente non mancano voci critiche: a livello politico è diffusa l'opinione che si tratti di un ingiusto privilegio fiscale accordato ai contribuenti più facoltosi; a livello giuridico si sollevano, invece, dubbi con riferimento al precetto generale di uguaglianza (art. 8 cpv. 1 Cost.-CH) ed ai principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione, come pure al principio dell'imposizione secondo la capacità economica

⁹²³ LÖTSCHER/HABEGGER, p. 39.

⁹²⁴ Si vedano le aliquote contributive 2020 dei contributi personali, in: <https://www4.ti.ch/fileadmin/DSS/IAS/pdf/formulari/UC/Aliquote_contributive_2020.pdf> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

⁹²⁵ RICHNER, p. 6; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 2 ad art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 2 ad art. 13 LT-ZH.

⁹²⁶ Il principio di praticabilità viene ampiamente spiegato *infra*, cap. 2.16.3.3.

⁹²⁷ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 5457.

⁹²⁸ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 5457; CARONI, p. 42; RICHNER, p. 6; BERNASCONI, Pauschalbesteuerung, p. 1, StE 1992 B 29.1 Nr. 3.

⁹²⁹ Interessante la vicinanza sistematica dell'art. 5 LAID sulle agevolazioni fiscali per le persone fisiche che esercitano un'attività lucrativa che serve gli interessi economici del Cantone con l'art. 6 LAID concernente l'imposizione secondo il dispendio (RICHNER, p. 6).

⁹³⁰ ARTER, p. 158; RICHNER, p. 6.

⁹³¹ ARTER, p. 159.

(art. 127 cpv. 2 Cost.-CH)⁹³². Contrariamente ad un'opinione diffusa, tuttavia, non si tratta di un problema ascrivibile alla "discriminazione" (nel senso dell'8 cpv. 2 Cost.-CH), dato che gli indigeni hanno senz'altro nelle loro mani la possibilità (in quanto elettori) di optare per un sistema d'imposizione diverso⁹³³. L'iniziativa "*Basta ai privilegi fiscali dei milionari (Abolizione dell'imposizione forfettaria)*" è stata però respinta chiaramente dal Popolo e dai Cantoni il 30 novembre 2014⁹³⁴.

Già nel lontano 1926 il professor Ernst Blumenstein descriveva l'imposizione secondo il dispendio come giuridicamente problematica: "[e]ssa è riferita a fatti che permettono di concludere che una persona ha un determinato tenore di vita. Come nel caso dell'imposta sul possesso, oggetto di tassazione non è mai una determinata cosa bensì un processo o una condizione. Le conclusioni che possono essere tratte dalla capacità economica di una determinata persona sono generalmente molto incerte per cui, nell'ambito della politica fiscale, l'imposizione secondo il dispendio non ha un grande valore dal punto di vista della giustizia fiscale"⁹³⁵. E ancora: "[c]oncettualmente l'imposizione secondo il dispendio è compatibile soltanto in modo generale con l'imposta sul reddito e si basa sul fatto che il reddito di un contribuente deve essere almeno tanto elevato da non essere inferiore al dispendio della persona che vive di tale reddito. Questo tipo di calcolo è difficile da giustificare in termini giuridici. La sua idea di base è più di natura morale e consiste nel fatto che anche gli individui le cui specifiche fonti di reddito non possono essere dimostrate, ma il cui stile di vita ne suggerisce l'esistenza, non devono andare esenti da imposte"⁹³⁶.

La compatibilità della tassazione globale con il diritto federale superiore non può ad ogni modo essere giustificata dal fatto che Popolo e Cantoni hanno respinto l'iniziativa popolare federale "*Basta ai privilegi fiscali dei milionari (Abolizione dell'imposizione forfettaria)*" con quasi il 60% dei favorevoli e con soltanto un Cantone contrario. La volontà del Popolo e dei Cantoni di mantenere ancorato questo istituto giuridico nelle leggi fiscali svizzere non è determinante per un esame costituzionale. Del resto, la nostra Costituzione deve anche servire a proteggere le minoranze dalle maggioranze⁹³⁷.

Nei prossimi capitoli si tenterà di rispondere al quesito concernente la compatibilità della tassazione globale con il diritto costituzionale svizzero. Se, da un lato, vi è una convergenza in dottrina nel considerare questa particolare forma di tassazione problematica con riferimento al principio di uguaglianza orizzontale, dall'altro, si tenta di giustificarla sia attraverso il principio di praticabilità sia

⁹³² ARTER, p. 158; CARONI, p. 42; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, N 1 ad art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Zürcher Kommentar, N 1 ad art. 13 LT-ZH.

⁹³³ BIAGGINI, N 9 ad art. 129 Cost.-CH.

⁹³⁴ Cfr., *supra*, cap. 2.4.3.

⁹³⁵ BLUMENSTEIN, p. 234. Libera traduzione dal tedesco.

⁹³⁶ BLUMENSTEIN, p. 194. Libera traduzione dal tedesco.

⁹³⁷ BENZ, p. 7.

attraverso un interesse pubblico di natura fiscale. Questi due aspetti saranno oggetto di un approfondimento.

2.16.2. I principi della giustizia fiscale

2.16.2.1. *Il principio di uguaglianza: in generale*

Secondo l'art. 8 cpv. 1 Cost.-CH (*"Tutti sono uguali davanti alla legge"*) una norma viola il principio dell'uguaglianza dinnanzi alla legge se fa distinzioni giuridiche per le quali non sussiste alcun motivo ragionevole nelle circostanze da disciplinare, oppure se omette di effettuare delle distinzioni imposte dalle circostanze, vale a dire se non tratta allo stesso modo cose uguali e diversamente cose non uguali. L'ingiustificata parità o disparità di trattamento deve riguardare un fatto essenziale⁹³⁸. Alla domanda se vi sia un motivo oggettivo e ragionevole per operare una distinzione giuridica nelle circostanze da regolamentare, la risposta a tale quesito può risultare diversa a seconda del periodo in cui è formulato, a dipendenza della filosofia e delle condizioni dominanti⁹³⁹. Nell'ambito di tali principi e del divieto di arbitrio, il legislatore conserva un ampio margine d'azione⁹⁴⁰.

2.16.2.2. *Il principio di uguaglianza nel campo delle imposte*

Il principio di uguaglianza nel campo dei tributi statuisce che le persone che si trovano nella stessa situazione devono essere assoggettate alle imposte nello stesso modo, mentre differenze rilevanti nelle circostanze reali devono comportare oneri fiscali diversi⁹⁴¹. L'art. 8 cpv. 1 Cost.-CH viene concretizzato dai principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione, come pure dal principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.-CH)⁹⁴². Si tratta di un diritto costituzionale individuale⁹⁴³ che copre sia le imposte federali sia quelle cantonali⁹⁴⁴.

I principi di cui all'art. 127 cpv. 2 Cost.-CH sono applicabili inoltre a tutte le imposte, dirette e indirette, reali e personali⁹⁴⁵. Questa soluzione ha certamente il merito di creare una perfetta integrazione reciproca tra l'ambito d'applicazione del principio di capacità contributiva, da un lato, e di quello di equivalenza,

⁹³⁸ DTF 128 I 295 consid. 7b; DANON, p. 31.

⁹³⁹ DTF 134 I 23 consid. 9.1; DTF 112 la 240 consid. 4a; MATHIS/ANDERHUB, p. 323; OBERSON, *Constitutionnalité d'une taxe au tonnage*, p. 521. Cfr. Anche DTF 140 II 157 consid. 7.2; DTF 133 I 206 = ASA 76, p. 406 = RDAF 2007, p. 505, consid. 7.4; DTF 110 la 7 = RDAF 1985 consid. 2a; DTF 99 la 638 consid. 6; DTF 96 I 560 consid. 3a.

⁹⁴⁰ Sentenza TF n. 2C_851/2018 del 15 febbraio 2019 = StE 2019 B 44.13.7 n. 30, consid. 2.4.1; DTF143 V 139 consid. 6.2.3 con numerosi riferimenti; LOCHER, *Praktikabilität im Steuerrecht*, p. 233.

⁹⁴¹ Sentenza TF n. 2C_851/2018 del 15 febbraio 2019 = StE 2019 B 44.13.7 n. 30, consid. 2.4.1; DTF143 V 139 consid. 6.2.3 con numerosi riferimenti.

⁹⁴² DTF 133 I 206 = ASA 76, p. 406 = RDAF 2007, p. 505, consid. 6.1.

⁹⁴³ Sentenza TF n. 2C_851/2018 del 15 febbraio 2019 = StE 2019 B 44.13.7 n. 30, consid. 2.4.2; DTF 142 II 197 consid. 6.1.

⁹⁴⁴ Sentenza TF n. 2C_851/2018 del 15 febbraio 2019 = StE 2019 B 44.13.7 n. 30, consid. 2.4.2; DTF 141 I 78 consid. 9.3; DTF 133 I 206 = ASA 76, p. 406 = RDAF 2007, p. 505, consid. 6.2.

⁹⁴⁵ PEDROLI, *Non solo aliquote*, p. 23; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, nm. 27, p. 38; YERSIN, *Égalité de traitement*, p. 171.

dall'altro. Infatti, quest'ultimo principio trova applicazione in relazione ai tributi causali e, in particolare, alle tasse, mentre il principio di capacità contributiva coprirebbe tutti i tributi non causali, cioè le imposte⁹⁴⁶.

Il primo principio, quello della generalità dell'imposizione, riguarda un aspetto soggettivo del rapporto fiscale⁹⁴⁷ ed esige che ogni persona e ogni gruppo di persone siano imposti secondo la medesima disciplina legale⁹⁴⁸. Si vogliono così evitare ingiusti privilegi fiscali o discriminazioni, non oggettivamente fondati, a danno di persone o gruppi di persone⁹⁴⁹.

Il secondo principio, quello dell'uniformità dell'imposizione, esige che tutti coloro che si trovano nella stessa situazione siano imposti nello stesso modo e che siano imposte in maniera diversa le persone che si trovano in situazioni che presentano delle differenze importanti⁹⁵⁰.

Entrambi i principi sono ormai da considerarsi assorbiti dal principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva, che è interpretato in modo tale da includere nel suo campo di applicazione anche questi postulati⁹⁵¹.

2.16.2.3. *Il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva*

2.16.2.3.1. Definizione

Il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva discende dal principio di proporzionalità⁹⁵². Esso stabilisce che ogni persona deve contribuire alle spese pubbliche, tenuto conto della sua situazione personale e in proporzione ai suoi mezzi⁹⁵³. Questo principio rinviene le sue fondamenta costituzionali già nella Dichiarazione francese dei diritti dell'uomo e dei cittadini del 1789, e nelle costituzioni di certi Stati. Analoghe definizioni erano già contenute in numerose costituzioni cantonali⁹⁵⁴.

Ne consegue che le spese assunte dallo Stato devono essere ripartite in maniera equa e in funzione dell'effettiva capacità contributiva dei cittadini. È, pertanto, vietata una suddivisione delle spese dello Stato

⁹⁴⁶ PEDROLI, *Non solo aliquote*, p. 23.

⁹⁴⁷ DANON, p. 33; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, nm. 18, p. 34; OBERSON, *Constitutionnalité d'une taxe au tonnage*, p. 521.

⁹⁴⁸ DTF 133 I 206 = ASA 76, p. 406 = RDAF 2007, p. 505, consid. 6.1; DTF 114 la 221, p. 224 consid. 2c; DTF 114 la 321 consid. 3b. A titolo esemplificativo le coppie sposate e le coppie di concubini che si trovano nella stessa situazione economica devono essere imposte allo stesso modo (DTF 110 la 7 = RDAF 1985, p. 51; LOCHER, *Degressive Tarife*, p. 120).

⁹⁴⁹ DTF 133 I 206 = ASA 76, p. 406 = RDAF 2007, p. 505, consid. 6.1; Pedrolì, *Non solo aliquote*, p. 19.

⁹⁵⁰ DTF 133 I 206 = ASA 76, p. 406 = RDAF 2007, p. 505, consid. 6.1; DTF 114 la 221 consid. 2c; DTF 114 la 321 consid. 3b.

⁹⁵¹ DTF 133 I 206 = ASA 76, p. 406 = RDAF 2007, p. 505, consid. 6.1; cfr. inoltre REICH, *Partielle Steuerdegression*, p. 700; LOCHER, *Degressive Tarife*, p. 120.

⁹⁵² TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, N 7 ad § 58.

⁹⁵³ Sentenza TF n. 2C_851/2018 del 15 febbraio 2019 = StE 2019 B 44.13.7 Nr. 30, consid. 2.4.2; DTF 144 II 313 consid. 6.1; DTF 141 I 78 consid. 9.2; DTF 140 II 157 consid. 7.1; DTF 133 I 206 = ASA 76, p. 406 = RDAF 2007, p. 505, consid. 7.1; DTF 122 I 101 consid. 2b/aa; DTF 114 la 221 consid. 2c; DTF 99 la 638 consid. 9. Si veda anche DANON, p. 36.

⁹⁵⁴ Per un approfondimento sui principi fiscali contenuti nelle costituzioni cantonali si rimanda a SENN, p. 197 ss. Il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva si attribuisce ad Adam Smith che lo formulò nel 1776. Secondo Smith "i sudditi di ogni Stato devono contribuire a mantenere il governo, in proporzione quanto più stretta possibile alle loro rispettive capacità, cioè in proporzione al reddito di cui essi rispettivamente godono sotto la protezione dello Stato" (cfr. FALLETTI/MAGGI/PIPERNO, pp. 132-133, con riferimento a SMITH, 1973).

mediante una ripartizione assolutamente identica del carico fiscale tra contribuenti oppure un'applicazione del principio di equivalenza in funzione dell'uso effettivo delle prestazioni dello Stato⁹⁵⁵.

2.16.2.3.2. L'uguaglianza orizzontale e verticale

Il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva si suddivide tra uguaglianza orizzontale e verticale:

- quello di uguaglianza orizzontale si indirizza essenzialmente ad un aspetto oggettivo del rapporto fiscale che corrisponde alla determinazione dell'oggetto, della base imponibile e della base di calcolo⁹⁵⁶. Qualsiasi contributo pubblico deve, di regola, riguardare nello stesso modo e con la stessa intensità, degli elementi simili, compresi i fatti economicamente assimilabili; per contro, degli elementi differenti devono essere valutati in maniera differente. Pertanto, ogni persona o gruppo di persone che dispone di un reddito identico deve pagare un importo d'imposta equivalente, mentre le persone che hanno dei redditi differenti devono essere imposte differentemente⁹⁵⁷. È, quindi, relativamente facile confrontare le situazioni in senso orizzontale, vale a dire fra contribuenti che si trovano nella stessa situazione economica. Secondo la giurisprudenza è vietato porre delle distinzioni non giustificate, o sottoporre a un regime identico delle situazioni che tra loro presentano differenze importanti e che necessitano di un trattamento differente⁹⁵⁸. In altri termini, il criterio determinante è quello a sapere se esista un motivo oggettivo che permetta di giustificare una differenza di trattamento dal punto di vista fiscale⁹⁵⁹. Il margine di manovra del legislatore è in questo caso assai ristretto;
- se il confronto tra contribuenti che si trovano in situazioni economiche identiche è relativamente semplice, è invece piuttosto difficile determinare di quanto l'imposta debba aumentare allorché il reddito aumenta di un certo importo, in altre parole in che modo debba essere suddiviso l'onere fiscale tra contribuenti che dispongono di una diversa capacità contributiva (uguaglianza verticale). Sul piano verticale la situazione personale del contribuente deve essere presa, ad esempio, in considerazione attraverso delle deduzioni, delle aliquote ridotte oppure, inversamente, con delle aliquote più alte per i redditi elevati⁹⁶⁰. Nel confronto tra contribuenti in funzione delle loro diverse condizioni finanziarie (ceti bassi, ceti medio, benestanti), un giudice non può affermare precisamente di quanto l'imposta dovrebbe aumentare quando il reddito raddoppia o triplica; la progressività non può che essere di competenza del legislatore⁹⁶¹, il suo margine di apprezzamento è relativamente ampio e non si potrà

⁹⁵⁵ DTF 133 I 206 = ASA 76, p. 406 = RDAF 2007, p. 505, consid. 7.1.

⁹⁵⁶ DANON, p. 34; OBERSON, Droit fiscal suisse, nm. 21, p. 35; OBERSON, Constitutionnalité d'une taxe au tonnage, p. 522.

⁹⁵⁷ Sentenza TF n. 2C_851/2018 del 15 febbraio 2019 = StE 2019 B 44.13.7 Nr. 30, consid. 2.4.1; DTF 122 I 305 consid. 6a; DTF 114 la 221 consid. 2b; DTF 112 la 240 consid. 4a; DTF 110 la 7 = RDAF 1985, p. 51, consid. 2b.

⁹⁵⁸ DTF 132 I 153; DTF 129 I 1; DTF 127 I 185; DTF 127 V 448; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Droits fondamentaux, nm. 1036, p. 481 s.

⁹⁵⁹ OBERSON, Droit fiscal suisse, nm. 21, p. 35.

⁹⁶⁰ YERSIN, Égalité de traitement, p. 170.

⁹⁶¹ Nell'ambito delle imposte, l'art. 127 cpv. 1 Cost.-CH stabilisce il principio della riserva di legge (o della legalità), in base al quale "[/]Il regime fiscale, in particolare la cerchia dei contribuenti, l'imponibile e il suo calcolo, è, nelle linee essenziali, disciplinato dalla legge medesima".

che esigere un'evoluzione regolare delle aliquote o della curva del carico fiscale⁹⁶². In senso verticale, il legislatore dispone, dunque, di un ampio margine di manovra⁹⁶³.

2.16.3. L'imposizione secondo il dispendio in rapporto ai principi costituzionali

2.16.3.1. Il problema con il principio di uguaglianza orizzontale

Il privilegio della tassazione globale è essenzialmente da ricercare nel mancato obbligo di includere nel calcolo di controllo gli elementi di reddito esteri per i cittadini stranieri, che in Svizzera non svolgono un'attività lucrativa⁹⁶⁴. La base imponibile risulta, pertanto, ridotta rispetto alla tassazione ordinaria che, invece, assoggetta ad imposizione tutti gli elementi imponibili ovunque prodotti, salvo alcune eccezioni esplicitamente previste dalla legge⁹⁶⁵. L'imposizione secondo il dispendio trova applicazione anche quando i redditi complessivi del contribuente straniero sono sensibilmente superiori al suo dispendio, che comporta un privilegio fiscale rispetto ai contribuenti svizzeri tassati ordinariamente che si trovano nella stessa situazione⁹⁶⁶. Si viene, quindi, a creare una disparità di trattamento orizzontale tra contribuenti che, trovandosi nella stessa situazione, fanno capo a regimi di tassazione diversi: da un lato la tassazione secondo il dispendio, dall'altro la tassazione ordinaria. I contribuenti, la cui capacità economica è pressoché uguale, sono tassati diversamente a causa dell'imposizione secondo il dispendio, il che tange il principio dell'uguaglianza orizzontale⁹⁶⁷.

Le norme di uno Stato, che riservano ai propri cittadini un trattamento *de iure* o *de facto* sfavorevole rispetto ai cittadini stranieri, costituiscono dei fenomeni piuttosto strani e anche paradossali. Uno Stato viola addirittura la propria ragion d'essere se tratta gli stranieri in modo privilegiato rispetto ai propri cittadini⁹⁶⁸. Ora, nel nostro caso, il diritto internazionale non offre alcun rimedio per queste discriminazioni interne, per il fatto che l'art. 2 ALC vieta le discriminazioni nei confronti dei cittadini degli Stati che hanno sottoscritto l'Accordo solo quando questi sottostanno alla sovranità di un altro Stato contraente. Un cittadino svizzero residente in Svizzera non potrà pertanto invocare l'art. 2 ALC. Inoltre il campo di applicazione dell'ALC riguarda i salariati, gli indipendenti e le loro famiglie, così come i pensionati con diritto di residenza e le loro famiglie. Sono esclusi coloro che non svolgono un'attività lucrativa. Per cui qualora un cittadino svizzero residente all'estero, volesse prendere domicilio in Svizzera ed essere

⁹⁶² DTF 133 I 206 = ASA 76, p. 406 = RDAF 2007, p. 505, consid. 7.2; DTF 118 la 1, consid. 3; cfr. PEDROLI, Non solo aliquote, p. 26; Locher, Degressive Tarife, p. 125.

⁹⁶³ DTF 112a 240 consid. 4b; DTF 110 la 7 = RDAF 1985, p. 51, consid. 2b; DANON, pp. 35 e 37.

⁹⁶⁴ Non si tratta però soltanto dei redditi esteri, questo poiché come evidenziato in precedenza nel calcolo di controllo non rientrano anche altri redditi, che risultano invece imponibili per coloro che sono tassati ordinariamente (cfr., *supra*, cap. 2.7.4.4.).

⁹⁶⁵ Si pensi in particolare all'esenzione degli elementi di reddito e di sostanza delle imprese, degli stabilimenti d'impresa e dei fondi siti all'estero (artt. 6 cpv. 1 e 52 cpv. 1 LIFD, 5 cpv. 1 e 62 cpv. 1 LT-TI), così come i redditi espressamente esenti da imposta (artt. 24 LIFD, 23 LT, 7 cpv. 4 LAID). Ad ogni modo, va rilevato che questi redditi non rientrano neanche nel calcolo di controllo dei globalisti, per cui la vera disparità di trattamento riguarda l'imposizione dei redditi di fonte estera.

⁹⁶⁶ LOCHER, Kommentar DBG, N 2 ad art. 14 LIFD con giurisprudenza citata.

⁹⁶⁷ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'abolizione dell'imposizione forfettaria, p. 4665; JEITZNER/MORGER, p. 64.

⁹⁶⁸ OESCH, Inländerdiskriminierung, p. 787.

tassato con la globale, non potrebbe comunque invocare le disposizioni dell'ALC⁹⁶⁹. Egli non potrebbe neanche ricorrere all'art. 24 M-OCSE concernente il divieto di discriminazione in ambito fiscale. In particolare, per quanto riguarda il prelievo delle imposte federale diretta e cantonale, l'art. 24 par. 1 M-OCSE può essere utilizzato soltanto da un cittadino dell'altro Stato contraente (*i.e.* un cittadino estero). Un cittadino in possesso della doppia cittadinanza potrà appellarsi all'art. 24 par. 1 M-OCSE, nel caso in cui a seguito della sua cittadinanza straniera fosse fiscalmente discriminato in Svizzera. Pertanto un cittadino svizzero non può far capo al divieto di discriminazione ai sensi di questa disposizione convenzionale sollevando la censura che la tassazione secondo il dispendio viene accordata solamente ai cittadini stranieri, vale a dire degli altri Stati contraenti. Questo vale anche per coloro che sono in possesso della doppia cittadinanza e ai quali viene negato l'accesso alla tassazione secondo il dispendio⁹⁷⁰.

D'altro canto, i diritti garantiti dalla Costituzione federale (uguaglianza e capacità contributiva) possono, invece, essere invocati dai cittadini svizzeri residenti in Svizzera⁹⁷¹.

Il peggior trattamento riservato ai cittadini svizzeri viene motivato, da un lato, con considerazioni di opportunità e di praticabilità e, dall'altro, con gli interessi pubblici in gioco, in particolare di natura fiscale⁹⁷². Ci si deve allora chiedere se sia possibile giustificare un diverso trattamento fiscale da un punto di vista costituzionale.

2.16.3.2. *La giustificazione data dal principio di praticabilità*

Nel diritto, il significato di "praticabilità" riguarda la semplificazione delle norme e il risparmio di tempo e di costi per l'amministrazione nell'applicarle⁹⁷³.

L'applicazione del principio di praticabilità nel campo del diritto tributario ha una lunga tradizione e quale motivo ragionevole giustifica, di principio, una deroga al principio di uguaglianza orizzontale. La semplificazione delle normative è indispensabile in relazione alle più svariate imposte. Con il principio di praticabilità si tratta di utilizzare dei valori approssimativi stabiliti forfettariamente che consentano di ottenere un onere fiscale accettabile nei confronti di una cerchia di contribuenti. Questo vale in particolare per il diritto fiscale intercantonale ed internazionale⁹⁷⁴.

Da notare che, nel diritto tributario e sulla base della giurisprudenza e della dottrina, le considerazioni di praticabilità possono certamente essere prese in considerazione nell'elaborazione di norme fiscali e che il principio assoluto di uguaglianza stabilito all'art. 8 Cost.-CH e, in materia fiscale all'art. 127 cpv. 2 Cost.-CH,

⁹⁶⁹ BEUSCH, Aufwandbesteuerung, p. 189; HINNY, Bilaterale Verträge, p. 1153.

⁹⁷⁰ OESTERHELT, Diskriminierungsverbote, p. 279.

⁹⁷¹ PEDROLI, Novità giurisprudenziali 2019, p. 587; CSI, p. 9.

⁹⁷² OESCH, Inländerdiskriminierung, p. 811.

⁹⁷³ MATHIS/ANDERHUB, p. 306; cfr. anche DANON, p. 37 s.

⁹⁷⁴ Locher, Praktikabilität im Steuerrecht, p. 232; Oesch, Differenzierung und Typisierung, p. 193 s.

può essere disatteso o relativizzato⁹⁷⁵. È, quindi, ammessa una deroga, seppur entro certi limiti al principio di uguaglianza, purché si possano invocare dei motivi oggettivi, dati in questo caso dal principio della praticabilità. Il Tribunale federale, del resto, ammette che non è possibile raggiungere un'esatta e matematica parità di trattamento e, per tale ragione, autorizza un certo schematismo ed una standardizzazione⁹⁷⁶.

Le situazioni che coinvolgono stranieri, e comunque persone che hanno degli stretti rapporti con l'estero, sono tipici casi di applicazione in cui una valutazione completa di tutti gli elementi rilevanti fallisce semplicemente a causa dell'impossibilità di effettuare tutti i chiarimenti necessari. In alcune costellazioni, l'accertamento di fatti al di fuori del proprio territorio nazionale non solo sarebbe difficile dal lato pratico, ma raggiungerebbe anche limiti giuridici, poiché alle autorità statali sarebbe impedito di svolgere indagini all'estero. L'aspetto dell'applicabilità dovrebbe, inoltre, essere associato al rispetto dei diritti personali ed alla tutela della sfera privata. In alcuni casi, indagini approfondite da parte delle autorità verrebbero considerate come un'irragionevole ingerenza nella sfera privata⁹⁷⁷. Ne consegue che la limitata sovranità territoriale rappresenta un valido motivo per intraprendere delle differenziazioni da un profilo fiscale⁹⁷⁸.

La tassazione secondo il dispendio sin dalla sua nascita è stata giustificata da considerazioni di praticabilità⁹⁷⁹, soprattutto per ragioni riconducibili alle attività di accertamento che competono alle autorità fiscali cantonali⁹⁸⁰. Per quest'ultime, infatti, si presuppone che sarebbe oltremodo difficoltoso accertare correttamente gli elementi di fonte estera dei cittadini stranieri che in Svizzera non esercitano un'attività lucrativa. Rinunciando a questa forma d'imposizione forfettaria, le autorità fiscali si troverebbero spesso non in grado di procedere a una tassazione corretta in quanto non disporrebbero dei mezzi per conoscere e verificare i redditi di fonte essenzialmente estera dei contribuenti di cui si tratta⁹⁸¹. Si ritiene, infatti, che questi cittadini stranieri, di regola vicini alla pensione, decidano di trascorrere la loro vecchiaia in Svizzera e, spesso, lascino almeno una cospicua parte del loro patrimonio all'estero.

Il principio dell'imposizione del reddito netto globale ("*Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung*") risulta, quindi, difficilmente applicabile nei confronti di questa

⁹⁷⁵ CAVELTI, p. 150; OBERSON, *Constitutionnalité d'une taxe au tonnage*, p. 523.

⁹⁷⁶ DTF 131 I 291 consid. 3.2.1; BIAGGINI, N 7 *ad art.* 127 Cost.-CH; OBERSON, *Constitutionnalité d'une taxe au tonnage*, p. 523; PEDROLI, *Moltiplicatore comunale*, p. 418.

⁹⁷⁷ OESCH, *Differenzierung und Typisierung*, p. 135 ss.

⁹⁷⁸ LOCHER, *Praktikabilität im Steuerrecht*, p. 237.

⁹⁷⁹ CAVELTI, p. 150 con riferimenti citati.

⁹⁸⁰ È bene sottolineare che ai fini delle imposte dirette e, quindi, anche ai fini dell'imposizione secondo il dispendio, l'accertamento e la riscossione vengono eseguiti dalle autorità fiscali cantonali anche per quanto attiene all'imposta federale diretta. Per questo compito, i Cantoni ricevono il 21,2% del gettito dell'imposta federale diretta di spettanza della Confederazione (art. 128 cpv. 4 Cost.-CH in combinato disposto con art. 196 cpv. 1 LIFD).

⁹⁸¹ CONSIGLIO FEDERALE, *Messaggio sull'armonizzazione*, p. 34. In senso analogo LOCHER, *Kommentar DBG*, N 2 *ad art.* 14 LIFD; MATHIS/ANDERHUB, p. 322; OESCH, *Differenzierung und Typisierung*, p. 136; OESCH, *Inländerdiskriminierung*, p. 812; OESCH/OESCH, p. 419; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar DBG*, N 2 e 4 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar StHG*, N 2 e 4 *ad art.* 6 LAID.

cerchia di persone, in particolar modo perché i loro redditi, che provengono dall'estero, non possono essere accertati correttamente dalle autorità fiscali svizzere⁹⁸². Per i motivi elencati si considera ammissibile, entro certi limiti, una deroga al principio di uguaglianza in favore di quello della praticabilità che giustifica, da un punto di vista costituzionale, l'imposizione secondo il dispendio⁹⁸³.

2.16.3.3. *I limiti del principio di praticabilità*

La giurisprudenza del Tribunale federale ammette una deroga al principio di uguaglianza orizzontale in favore del principio di praticabilità soltanto entro certi limiti. La disparità di trattamento tra coloro che sono tassati secondo il dispendio e quelli che lo sono in modo ordinario risiede, soprattutto, nella mancata dichiarazione dei redditi esteri.

Si può ritenere, almeno di regola, che i fattori di reddito esteri i quali non rientrano nel calcolo di controllo della tassazione globale, siano comunque assoggettati ad un'imposta alla fonte (in uscita) all'estero, fissata secondo le regole del diritto interno dello Stato da cui provengono. Si tratta, segnatamente, dei dividendi, degli interessi, dei canoni di licenza, dei redditi del lavoro e delle pensioni. Questa situazione permette al contribuente di evitare la doppia imposizione, non essendo questi redditi tassati in Svizzera, senza che debba ricorrere ad una CDI⁹⁸⁴.

La disparità di trattamento è quindi proporzionata nella misura in cui determinati proventi lordi di fonte svizzera sono tassati con la tariffa ordinaria (poiché regolarmente dichiarati nel calcolo di controllo) e i redditi esteri tassati alla fonte.

A questo si aggiunge l'inasprimento delle disposizioni legali relative alla concessione dell'imposizione secondo il dispendio avvenuto con la Legge federale del 28 settembre 2012 che contribuisce notevolmente ad una migliore presa in considerazione del principio dell'imposizione secondo la capacità economica e anche alla tutela del principio di proporzionalità inteso come accettabilità di un diverso trattamento dei cittadini svizzeri e dei cittadini stranieri in condizioni economiche analoghe, senza che si possa parlare di una "discriminazione dei contribuenti svizzeri"⁹⁸⁵.

2.16.3.4. *L'assistenza amministrativa in materia fiscale non giustifica più il principio di praticabilità*

La giustificazione della praticabilità non trova però un consenso unanime in dottrina, per la semplice ragione che le stesse difficoltà si potrebbero presentare nel caso di una persona con domicilio in Svizzera

⁹⁸² UFFICIO DI INFORMAZIONI FISCALI, p. 1.

⁹⁸³ BEUSCH, *Aufwandbesteuerung*, p. 191; LOCHER, *Kommentar DBG*, N 2 *ad art.* 14 LIFD; LOCHER, *Praktikabilität im Steuerrecht*, p. 236 s.

⁹⁸⁴ RENTSCH, p. 234.

⁹⁸⁵ CONSIGLIO FEDERALE, *Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio*, p. 5458; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar DBG*, N 4 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, *Kommentar StHG*, N 4 *ad art.* 6 LAID.

sin dalla sua nascita e che possiede un significativo patrimonio all'estero⁹⁸⁶. Inoltre, per giustificare costituzionalmente la tassazione secondo il dispendio, le considerazioni di praticabilità che sono state finora poste in primo piano sono tuttavia sempre più, e giustamente, rimesse in discussione. In primo luogo, occorre evidenziare che nelle relazioni fiscali internazionali transfrontaliere sorgono regolarmente complesse questioni e requisiti probatori comparabili, senza che si debba far capo necessariamente ad un'imposizione forfettaria per poterli risolvere. Un aumento generale dell'onere amministrativo non giustifica del resto una deroga dall'imposizione ordinaria⁹⁸⁷.

In secondo luogo, le argomentazioni in favore della praticabilità non sembrano tuttavia ancora vevoli al giorno d'oggi⁹⁸⁸, soprattutto se si tiene conto del cambiamento di paradigma avvenuto con la storica decisione del Consiglio federale, del 13 marzo 2009, di riprendere lo *standard* dell'art. 26 M-OCSE nell'ambito dell'assistenza amministrativa in materia fiscale⁹⁸⁹. L'autorità fiscale svizzera dispone, infatti, oggi di strumenti tali da ottenere tutte le informazioni necessarie per la corretta tassazione dei suoi contribuenti. L'art. 26 M-OCSE, che la Svizzera ha ripreso nelle maggior parte delle sue CDI con la comunità internazionale, permette di ottenere, su richiesta, quelle informazioni che uno Stato reputa necessarie per poter applicare correttamente il proprio diritto interno e per poter accertare in tal modo i redditi e i patrimoni riferiti ai suoi contribuenti⁹⁹⁰. Inoltre, dal 1° gennaio 2017 la Svizzera scambia le informazioni su conti finanziari con i suoi Stati *partner*, tra cui l'UE, in forma automatica⁹⁹¹. Alla luce dell'evoluzione internazionale per garantire un'ampia trasparenza fiscale, la giustificazione del principio di praticabilità quale deroga al principio dell'uguaglianza orizzontale non è più difendibile.

2.16.3.5. *Gli obiettivi extra-fiscali possono giustificare una deroga al principio dell'uguaglianza orizzontale?*

Una deroga del principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost.-CH) in favore del raggiungimento di uno scopo *extra-fiscale* può essere ammessa soltanto quando esistano dei motivi oggettivi e ragionevoli oppure facendo ricorso all'interesse pubblico e al principio della

⁹⁸⁶ OESCH, *Inländerdiskriminierung*, p. 812; RICHNER, p. 6; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar*, N 1 *ad* art. 14 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Zürcher Kommentar*, N 2 *ad* art. 13 LT-ZH.

⁹⁸⁷ CAVELTI, p. 150.

⁹⁸⁸ CAVELTI, p. 150; DANON, p. 139.

⁹⁸⁹ Per un approfondimento cfr. VORPE SAMUELE, *La politica della Svizzera nell'ambito dell'assistenza amministrativa*, in: Samuele Vorpe (a cura di), *Il segreto bancario nello scambio di informazioni fiscali*, SUPSI, Manno 2011, pp. 181-227; cfr. anche LOCHER, *Kommentar DBG*, N 2 *ad* art. 14 LIFD; LOCHER, *System des Steuerrechts*, p. 299.

⁹⁹⁰ La lista aggiornata dei numerosi Stati partner della Svizzera con i quali vi è uno scambio di informazioni su domanda conforme all'art. 26 M-OCSE è disponibile al seguente link: <https://www.sif.admin.ch/sif/it/home/multilateral/steuer_informationsaust/informationsaustausch-aufersuchen.html> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

⁹⁹¹ La lista aggiornata dei numerosi Stati partner della Svizzera con i quali vi è uno scambio automatico di informazioni relativo a conti finanziari è disponibile al seguente link: <https://www.sif.admin.ch/sif/it/home/multilateral/steuer_informationsaust/automatischer-informationsaustausch/automatischer-informationsaustausch1.html> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

proporzionalità. Si tratta in quest'ultimo caso di esaminare le condizioni di proporzionalità previste nel caso in cui venisse violato un diritto fondamentale (art. 36 Cost.-CH)⁹⁹².

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale al legislatore non è vietato servirsi degli strumenti delle imposte sul reddito e sulla sostanza per indirizzare l'economia, promuovere scopi sociopolitici, ecc. Anche la legge federale sull'armonizzazione prevede il perseguimento di scopi *extra-fiscali*, p. es. agli artt. 9 cpv. 2 lett. e LAID (deduzione di contributi per acquisire diritti contrattuali in forme riconosciute di previdenza individuale), 23 cpv. 1 lett. d LAID (esenzione di istituzioni della previdenza professionale) o 9 cpv. 3 LAID (deduzioni per la protezione dell'ambiente, il risparmio energetico e la cura dei monumenti in relazione agli immobili privati). Anche gli sgravi a favore di imprese neocostituite secondo gli artt. 5 e 23 cpv. 3 LAID sono una misura di promozione economica⁹⁹³.

Al legislatore che persegue con la legge tributaria finalità *extra-fiscali* si impone un'estrema prudenza. Anzitutto è richiesta una chiara base legale, se non costituzionale⁹⁹⁴. Inoltre la legislazione fiscale deve essere idonea a raggiungere gli scopi perseguiti con la misura⁹⁹⁵. L'interesse pubblico appare tanto più legittimo quanto più il mandato del legislatore è preciso⁹⁹⁶.

Quanto più gli scopi *extra-fiscali* contrastano con il principio di capacità contributiva, tanto più deve essere rilevante l'interesse pubblico⁹⁹⁷. Gli interessi finanziari dello Stato fanno parte degli interessi pubblici: per svolgere i suoi compiti, lo Stato necessita di sufficienti risorse. La precedente dottrina e giurisprudenza negavano, tuttavia, che gli interessi fiscali giustificassero un'ingerenza nei diritti fondamentali⁹⁹⁸. Per contro, tale visione viene oggi relativizzata⁹⁹⁹. La recente dottrina afferma, ad esempio, che nel diritto tributario gli interessi fiscali possono legittimare delle restrizioni patrimoniali¹⁰⁰⁰. Secondo questa dottrina gli interessi puramente fiscali e semplici interessi economici amministrativi non dovrebbero poter giustificare da soli delle restrizioni alle libertà, ma unicamente se essi rappresentano un motivo secondario che si aggiunge ad altri interessi pubblici. Sia la giurisprudenza sia la dottrina, considerano gli interessi economici che non sono esclusivamente di carattere generale quali motivi sufficienti per una restrizione dei diritti fondamentali in singoli casi¹⁰⁰¹. Tuttavia, gli interessi puramente fiscali non hanno molto peso nell'ambito della lesione di diritti fondamentali, ma è possibile ammettere che il beneficio economico, rispetto allo svantaggio che i contribuenti svizzeri devono accettare nei confronti di contribuenti stranieri

⁹⁹² MATTEOTTI/GERBER, p. 34; cfr. anche OESCH, *Inländerdiskriminierung*, p. 813.

⁹⁹³ DTF 133 I 206 = ASA 76, p. 406 = RDAF 2007, p. 505, consid. 11.1; Pedrolì, *Non solo aliquote*, p. 38.

⁹⁹⁴ RICHLI, p. 105 s.; YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 53 ss., p. 59.

⁹⁹⁵ REICH, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 24; RICHLI, p. 115; *Messaggio sull'armonizzazione*, p. 44 s.

⁹⁹⁶ YERSIN, *Les buts extra-fiscaux*, p. 59.

⁹⁹⁷ PEDROLI, *Non solo aliquote*, p. 39.

⁹⁹⁸ CAVELTI, p. 151 con riferimento a *IMBODEN/RHINOW*, N 57 B II b; DTF 119 Ia 41; DTF 120 Ia 203.

⁹⁹⁹ CAVELTI, p. 151; WEBER-DÜRLER, p. 205.

¹⁰⁰⁰ CAVELTI, p. 151 con riferimenti citati.

¹⁰⁰¹ CAVELTI, p. 151.

con analoghe condizioni di reddito, debba essere tenuto in considerazione per giustificare la tassazione secondo il dispendio¹⁰⁰².

Nei dibattiti parlamentari concernenti l'inasprimento della tassazione secondo il dispendio, i difensori di questo istituto hanno evidenziato che un suo mantenimento salvaguarda l'attrattiva della piazza economica svizzera nel contesto internazionale e, soprattutto, contribuisce a consolidare l'economia delle regioni turistiche. Per i Cantoni di montagna l'imposizione secondo il dispendio rappresenta un importante strumento di politica fiscale di lunga tradizione e una sua abrogazione causerebbe a questi Cantoni serie difficoltà. Basti pensare alle loro spese dirette in Svizzera, quali possono essere ad esempio la costruzione di una villa, l'acquisto di beni di lusso (automobili, vestiti, gioielli, ecc.), la frequentazione di locali pubblici, gli investimenti nell'arte, e così via, senza contare le relazioni con le banche, le fiduciarie, le assicurazioni e vari altri consulenti e prestatori di servizi legati al settore terziario. In assenza di queste persone facoltose, molte delle attività summenzionate subirebbero gravi contraccolpi portando anche ad una riduzione dell'occupazione. Inoltre, occorre ricordare e sottolineare che i globalisti contribuiscono anche al finanziamento dell'AVS¹⁰⁰³. Senza questo istituto, si presuppone che i contribuenti stranieri, che non esercitano un'attività lucrativa in Svizzera, difficilmente manterrebbero in Svizzera il loro domicilio fiscale¹⁰⁰⁴. Vi è, dunque, un interesse economico del legislatore per attirare in Svizzera dei cd. "cosmopoliti benestanti"¹⁰⁰⁵.

Dunque, una delle giustificazioni a favore dell'imposizione secondo il dispendio è da ricercare nell'indotto economico, secondo alcuni ritenuto considerevole, generato dai contribuenti tassati forfettariamente. Per valutare più chiaramente l'indotto creato, vale la pena menzionare due studi che hanno analizzato l'impatto economico della tassazione secondo il dispendio: si tratta dell'analisi commissionata dall'associazione *Mehrwert Schweiz* del 7 novembre 2009¹⁰⁰⁶ e di un rapporto dell'AFC del 25 gennaio 2010¹⁰⁰⁷. Gli studi si basano sull'ipotesi che ogni anno 400 persone si stabiliscono in Svizzera e vengono tassate secondo il dispendio. Esse producono investimenti immobiliari per ca. 933 mio. di fr., di cui 280 mio. di fr. per l'acquisto di terreni. Per quanto riguarda le spese di consumo delle famiglie interrogate da *Mehrwert Schweiz* – malgrado si tratti solamente di stime e non di dati precisi – esse si aggirano intorno ai fr. 346'000. Infine, per l'AFC, le persone tassate secondo il dispendio sono strettamente correlate a 22'497 posti di lavoro a tempo pieno¹⁰⁰⁸. Anche in questo caso l'AFC ammette che siano delle stime, ma

¹⁰⁰² OESCH, *Inländerdiskriminierung*, p. 813.

¹⁰⁰³ COMMISSIONE SPECIALE TRIBUTARIA DEL CANTON TICINO, *Rapporto di maggioranza sull'abolizione dell'imposizione secondo il dispendio*, pp. 3-4; BERNASCONI, *Pauschalbesteuerung*, p. 1; BERNASCONI, *Studio sulla tassazione globale*, p. 470.

¹⁰⁰⁴ Si vedano in particolare gli interventi al Consiglio nazionale durante la sessione primaverile 2012 (BU CN 2012, p. 85 s.).

¹⁰⁰⁵ LOCHER, *Kommentar DBG, N 2 ad art. 14 LIFD*; OESCH, *Inländerdiskriminierung*, p. 812; OESCH/OESCH, p. 413.

¹⁰⁰⁶ BLANKART/MARGRAF, p. 1 ss.

¹⁰⁰⁷ AFC, *Besteuerung nach dem Aufwand aus ökonomischer Sicht*, p. 1 ss.

¹⁰⁰⁸ CONSIGLIO FEDERALE, *Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio*, p. 5438.

è sicuramente valido il fatto che si tratta di numeri a 5 cifre¹⁰⁰⁹. Nel 2012, le persone tassate secondo il dispendio erano 5'634 ed hanno versato complessivamente 695 mio. di fr. di imposte sul reddito (quota federale, cantonale e comunale)¹⁰¹⁰. Per contro, nel 2018, benché il numero sia sceso a 4'557, il gettito fiscale complessivo è aumentato a 821 mio. di fr.¹⁰¹¹. Dimostrare l'indotto economico generato da coloro che sono al beneficio della tassazione secondo il dispendio non è però cosa agevole, come gli stessi studi ammettono. Gli oppositori di questo istituto giuridico sostengono che gli effetti economici siano completamente sopravvalutati¹⁰¹². Inoltre, in dottrina si ritiene che vengano considerate soltanto le maggiori entrate finanziarie, senza però valutare i trasferimenti di domicilio all'estero da parte di redditeri svizzeri che non possono richiedere la tassazione secondo il dispendio e che, per protesta, abbandonano la Svizzera riducendo, di conseguenza, le entrate fiscali¹⁰¹³.

Secondo il Consiglio federale gli interessi meramente fiscali non possono invero giustificare una diversa imposizione. L'utile in termini economici dell'imposizione secondo il dispendio costituisce un interesse pubblico che, in caso di elaborazione proporzionata dell'imposizione secondo il dispendio, consente di giustificare talune disparità di trattamento. Il legislatore federale e i Cantoni sono sempre partiti da questa importanza economica, peraltro diversamente rilevante a seconda delle regioni, e, quindi, da un interesse pubblico preponderante¹⁰¹⁴.

In dottrina viene messo in evidenza che l'aspetto discriminatorio della tassazione forfettaria non supererebbe l'esame di proporzionalità, dato che fallirebbe già nell'ambito della ragionevolezza. Secondo il Tribunale federale, degli obiettivi *extra-fiscali* possono giustificare uno scostamento dal principio dell'imposizione secondo la capacità economica soltanto "per ragioni oggettive particolari". Una giustificazione qualificata di questo tipo non è data nell'ambito dell'imposizione secondo il dispendio; dei "semplici" interessi economici di carattere generale non sono, infatti, sufficienti. La ponderazione degli interessi va, quindi, a scapito della discriminazione dei contribuenti indigeni: da un lato, il motivo principale per privilegiare i contribuenti stranieri – vale a dire gli interessi fiscali – non ha molto peso nell'ambito della lesione dei diritti fondamentali. D'altra parte, lo svantaggio per i contribuenti svizzeri, che in determinati casi devono pagare delle d'imposte notevolmente più elevate rispetto agli stranieri tassati secondo il dispendio che conseguono lo stesso reddito, è notevole. In altre parole, il vantaggio economico perseguito con l'imposizione secondo il dispendio è sproporzionato se confrontato con lo svantaggio che i

¹⁰⁰⁹ COMMISSIONE SPECIALE TRIBUTARIA DEL CANTON TICINO, Rapporto di maggioranza sull'abolizione dell'imposizione secondo il dispendio, p. 5 con riferimento a AFC, Besteuerung nach dem Aufwand aus ökonomischer Sicht, p. 1 ss.

¹⁰¹⁰ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'abolizione dell'imposizione forfettaria, p. 4666. Si veda anche CAVELTI con ulteriori cifre sugli studi citati (CAVELTI, p. 151 s).

¹⁰¹¹ CDCF, Comunicato del 7 giugno 2019, p. 1.

¹⁰¹² DFF, Risultati procedura consultazione 2011, p. 5.

¹⁰¹³ LOCHER, Kommentar DBG, N 2 ad art. 14 LIFD; LOCHER, System des Steuerrechts, p. 299.

¹⁰¹⁴ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sull'imposizione secondo il dispendio, p. 5457.

contribuenti svizzeri devono sopportare rispetto ai contribuenti stranieri con analoghe situazioni reddituali¹⁰¹⁵.

Dà ultimo, alcune considerazioni sul sistema fiscale federale svizzero. La tassazione globale è molto diffusa in pochi Cantoni, di regola, a vocazione turistica. L'interesse fiscale è, dunque, diverso da Cantone a Cantone. Ad esempio per il Canton Vaud l'interesse fiscale sarà molto più importante che nel Canton Zurigo. Se si tenesse conto delle diversità cantonali, si otterrebbero soluzioni decentralizzate ideali in un'ottica del federalismo. Allo stesso tempo, però, ciò significherebbe anche che il principio della giustizia fiscale non verrebbe interpretato allo stesso modo in tutta la Svizzera, ma in modo diverso a livello cantonale o regionale¹⁰¹⁶ e, quindi, a geometria variabile. Questa possibilità non è pertanto percorribile.

2.16.3.6. *L'impossibilità del Tribunale federale di sindacare la (in)costituzionalità dell'imposizione secondo il dispendio*

Tutte le autorità incaricate di applicare il diritto sono essenzialmente tenute d'ufficio a non applicare le disposizioni e gli atti normativi contrari al diritto di rango superiore. Questo obbligo scaturisce dal principio di legalità sancito dall'art. 5 cpv. 1 Cost.-CH. Le procedure di ricorso del diritto federale e cantonale prevedono l'impugnabilità delle decisioni che violano la Costituzione federale o il diritto internazionale. Tale violazione può derivare tanto dall'applicazione di un atto normativo contrario alla Costituzione, quanto al diritto internazionale. Il controllo della legalità degli atti cantonali dinanzi al Tribunale federale può avvenire sia per una questione pregiudiziale (cd. "controllo normativo concreto") in base all'art. 82 lett. a LTF, sia nell'ambito di un ricorso contro l'atto normativo cantonale stesso in base all'art. 82 lett. b LTF (cd. "controllo astratto delle norme"). Per contro, la leggi federali non prevedono alcun ricorso diretto contro gli atti normativi della Confederazione, ossia non vi è alcun controllo normativo astratto¹⁰¹⁷.

Nel caso in esame, la tassazione globale è regolata da due leggi federali: gli artt. 14 LIFD e 6 LAID, di modo che non è stato giuridicamente possibile un controllo normativo astratto con il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva. Il controllo della costituzionalità delle norme conformemente a quanto esposto sopra è limitato dall'art. 190 Cost.-CH, secondo cui le leggi federali e il diritto internazionale sono determinanti per il Tribunale federale e le altre autorità incaricate dell'applicazione del diritto. In altre parole, le leggi federali e il diritto internazionale si applicano anche

¹⁰¹⁵ OESCH, *Inländerdiskriminierung*, p. 813 s.; OESCH/OESCH, p. 419 s.; cfr. anche CAVELTI, p. 150.

¹⁰¹⁶ JEITZINER/MORGER, p. 66.

¹⁰¹⁷ COMMISSIONE DEGLI AFFARI GIURIDICI DEL CONSIGLIO NAZIONALE, p. 4.

quando sono contrari alla Costituzione¹⁰¹⁸ e sono, pertanto, “immuni” da qualsiasi controllo di costituzionalità¹⁰¹⁹.

Questa disposizione deriva storicamente da un periodo in cui le competenze della Confederazione erano poche e la libertà dei cittadini era potenzialmente minacciata dai Cantoni, che godevano di molti più poteri. Dal punto di vista dogmatico, tale principio si basa su un modello di separazione dei poteri che, da un lato, trae le sue origini dal primato del legislatore democratico e, dall'altro, distingue chiaramente tra legislazione e applicazione del diritto come semplice esecuzione della volontà del legislatore; in altri termini, come si è poi rivelato, il legislatore storico è partito a torto dal presupposto che il Tribunale federale non avrebbe fatto atto di legislazione limitandosi ad applicare fedelmente la volontà del legislatore e ad interpretare la Costituzione così come era stata voluta dall'Assemblea federale di allora¹⁰²⁰. Nonostante il Messaggio del Consiglio federale del 20 novembre 1996 concernente una nuova Costituzione federale prevedesse l'introduzione del controllo costituzionale delle leggi federali (art. 178 D-Cost.-CH), a causa di divergenze nelle Camere federali e nelle Commissioni, è stato mantenuto lo *status quo*¹⁰²¹.

Occorre riconoscere che la giurisprudenza del Tribunale federale presenta nella realtà alcuni elementi di giurisdizione costituzionale a livello federale: l'Alta Corte ritiene, infatti, che l'art. 190 Cost contenga una prescrizione di applicazione e non un divieto di esame¹⁰²². Quando il Tribunale federale, nell'ambito di un controllo normativo concreto constata un'incompatibilità, non può fare altro che elencare i motivi della sua decisione e segnalare l'incostituzionalità al legislatore, invitandolo a modificare il diritto positivo¹⁰²³. Se poi la costituzionalità o la conformità al diritto internazionale di una legge federale è dubbia, il Tribunale federale esamina innanzitutto le possibilità di interpretare la legge in modo tale da evitare una contraddizione con il diritto superiore¹⁰²⁴. I giudici federali possono procedere a un'interpretazione conforme alla Costituzione di una legge federale, se i metodi ordinari di interpretazione lasciano sussistere dubbi sul senso della norma; l'interpretazione conforme alla Costituzione non è tuttavia ammissibile quando il senso e la lettera della disposizione legale sono assolutamente chiari, anche se appaiono in contrasto con Costituzione¹⁰²⁵.

¹⁰¹⁸ Cfr. DANON, p. 28. L'art. 141 cpv. 2 lett. a LParl obbliga il Consiglio federale, quando sottopone dei disegni di legge al Parlamento, di indicare nel relativo messaggio “*la base giuridica, le ripercussioni sui diritti fondamentali, la compatibilità con il diritto di rango superiore e il rapporto con il diritto europeo*”. L'Assemblea federale deve dunque rispettare anch'essa la Costituzione federale nell'esercizio delle sue funzioni (AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Etat, nm. 1936, p. 654) e rappresenta oggi l'unico custode della Costituzione federale (AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Etat, nm. 1920, p. 649).

¹⁰¹⁹ DANON, p. 29.

¹⁰²⁰ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sulla Costituzione, p. 476.

¹⁰²¹ VISCARDI, p. 29 s. Per un riassunto della vicenda si veda: COMMISSIONE DEGLI AFFARI GIURIDICI DEL CONSIGLIO NAZIONALE, p. 6 ss.

¹⁰²² DTF 131 II 697 consid. 4.4; 131 II 710 consid. 4.4.

¹⁰²³ AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Etat, nm. 1941, p. 655; DANON, p. 30.

¹⁰²⁴ COMMISSIONE DEGLI AFFARI GIURIDICI DEL CONSIGLIO NAZIONALE, p. 5; DANON, p. 30.

¹⁰²⁵ DTF 141 II 338.

Alla luce di ciò, il Tribunale federale è, quindi, tenuto ad applicare le leggi federali, seppure incostituzionali, ma può controllare in via pregiudiziale la loro costituzionalità in occasione di un caso concreto e invitare, eventualmente, il legislatore a modificare la disposizione in questione. La norma in oggetto appare, quindi, in parte relativizzata¹⁰²⁶.

Al Tribunale federale è, dunque, preclusa una verifica di costituzionalità della tassazione globale per effetto dell'art. 190 Cost.-CH¹⁰²⁷. Sebbene in sé l'obbligo di applicare il diritto, previsto dall'art. 190 Cost.-CH, non si estenda alle leggi cantonali, un'eccezione è inoltre costituita dai casi in cui una legge tributaria cantonale trasponga direttamente il diritto contenuto nella legge federale sull'armonizzazione¹⁰²⁸. Questo è appunto il caso dell'art. 6 LAID.

Ci si potrebbe allora chiedere se, in un'ipotetica situazione, la tassazione globale possa resistere ad un esame di costituzionalità se fosse introdotta a livello cantonale senza che ci fosse l'"immunità" data dal diritto federale sulla base dell'art. 6 LAID¹⁰²⁹. La risposta, alla luce delle considerazioni suesposte, sarebbe verosimilmente negativa. Su questo punto, la Commissione di ricorso in materia di imposte del Canton Zurigo, con una decisione del 16 dicembre 1991, ha d'altronde affermato che la tassazione forfettaria contraddice chiaramente il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva¹⁰³⁰. Ad ogni modo, nella realtà delle cose, ancorché il Tribunale federale dovesse giungere alla conclusione che l'imposizione secondo il dispendio viola la Costituzione federale, non potrebbe comunque annullarla per effetto dell'art. 190 Cost.-CH¹⁰³¹.

2.16.4. Considerazioni conclusive

La costituzionalità dell'imposizione secondo il dispendio è controversa in dottrina ed è stata negli anni spesso oggetto di vivaci dibattiti politici e popolari.

La violazione del principio di uguaglianza orizzontale non è contestata in dottrina poiché è evidente la disparità che si viene a creare tra un cittadino straniero che non esercita un'attività lucrativa in Svizzera e un cittadino svizzero che si trova nella stessa situazione. Da un lato, lo straniero non ha un l'obbligo legale di dichiarare i redditi di fonte estera e viene tassato in base al suo tenore di vita (cd. dispendio), a condizione che egli paghi un'imposta che consideri almeno gli elementi di reddito e di sostanza svizzeri, rispettivamente gli elementi di reddito esteri, qualora vengano volontariamente dichiarati (cd. tassazione

¹⁰²⁶ DTF 131 II 697; DTF 131 II 710; FF 1997 I 1, 477; BIAGGINI, N 13 *ad art.* 190 N 13.

¹⁰²⁷ CARONI, p. 41; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar DBG, N 4 *ad art.* 14 LIFD; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar StHG, N 4 *ad art.* 6 LAID.

¹⁰²⁸ DTF 136 I 49 = RDAF 2010, p. 36, consid. 3.2.; DANON, p. 29. Questo vale anche nel caso di ordinanze federali che dipendono da una legge federale. Questa "immunità indiretta" presuppone l'esistenza di una connesità "imperativa" o perlomeno particolarmente stretta tra la norma della legge federale "immune" e la norma dell'ordinanza o la legge cantonale (DANON, p. 29).

¹⁰²⁹ DE MITRI, Amnistia fiscale, p. 246.

¹⁰³⁰ StE 1992 B 29.1 n. 3, consid. 1 e 2c.

¹⁰³¹ BEUSCH, Aufwandbesteuerung, p. 189.

globale). D'altro lato, lo svizzero deve per legge dichiarare obbligatoriamente, pena la violazione dei suoi obblighi procedurali, tutti i suoi redditi e le sue sostanze¹⁰³². Questa situazione non è, quindi verosimilmente compatibile con l'art. 127 cpv. 2 Cost.-CH. Tuttavia, dottrina e giurisprudenza del Tribunale federale sostengono che il principio di uguaglianza in ambito fiscale non debba, per forza di cose, essere assoluto e sono possibili delle deroghe, se oggettivamente fondate, entro certi limiti. Per quanto riguarda la tassazione globale, la prima giustificazione ha riguardato il principio di praticabilità che, però, con l'avvento nell'ultimo decennio dello scambio di informazioni, prima su domanda e poi automatico, non si giustifica più.

Il Consiglio federale, soprattutto con la revisione della tassazione globale avvenuta con la Legge federale del 28 settembre 2013, ha cercato di motivare la sua compatibilità con la Costituzione federale con dei motivi *extra-fiscali*, da ricercare nell'attrattività della piazza economica svizzera, negli interessi fiscali e nell'importanza della tassazione globale per le regioni turistiche e di montagna.

La disparità di trattamento che si viene a creare con coloro che sono tassati ordinariamente non supera, però, l'esame della proporzionalità. Nonostante ciò, la tassazione globale essendo prevista da due leggi federali, che disciplinano sia l'imposta federale diretta (art. 14 LIFD) sia le imposte cantonali (art. 6 LAID), risulta "immune" da un controllo di costituzionalità da parte del Tribunale federale ai sensi dell'art. 190 Cost.-CH.

È, soprattutto grazie a questa disposizione che, quindi, la Svizzera può continuare ad offrire ai cittadini stranieri benestanti, che non esercitano in Svizzera alcun'attività lucrativa, un regime fiscale di favore.

2.17. Casi pratici

2.17.1. Osservazioni introduttive

In questo capitolo vengono presentati sette casi pratici concernenti la tassazione globale classica e quella modificata. Per la determinazione dell'imposta è stata seguita la prassi utilizzata dall'autorità fiscale ticinese, la quale consiste nel sommare le imposte sul reddito e sulla sostanza risultanti dal dispendio, confrontandole in seguito con la somma delle imposte sul reddito e sulla sostanza risultanti dal calcolo di controllo. Questa prassi, seppur favorevole al contribuente, si discosta dal tenore letterale dell'art. 13 cpv. 5 LT-TI¹⁰³³.

¹⁰³² Fatta eccezione per i redditi e le sostanze concernenti un'attività d'impresa estera, uno stabilimento estero e un immobile sito all'estero, che vengono però considerati per la determinazione dall'aliquota complessiva.

¹⁰³³ Cfr., *supra*, cap. 2.7.4.7.

2.17.2. Caso 1**2.17.2.1. Fattispecie**

Due coniugi stranieri residenti in Ticino, che non esercitano attività lucrativa in Svizzera e che chiedono di essere tassati con la globale, abitano in un immobile di loro proprietà del valore di stima di fr. 2'000'000 per il quale l'autorità fiscale ha determinato un valore locativo annuo di fr. 70'000.

Ai fini dell'imposta sul reddito, il dispendio imponibile ammonta a fr. 490'000 e la relativa imposta cantonale per l'anno 2019 a fr. 62'811,15, mentre quella federale diretta ammonta a fr. 50'262,25. La sostanza imponibile ammonta, invece, a fr. 2'450'000 e la relativa imposta cantonale per l'anno 2019 a fr. 6'125.

Effettuare il calcolo di controllo considerando i seguenti ulteriori fattori:

- 10 mio. di fr. di prodotti della Banca X, che ha sede in Svizzera e che dispone di una propria personalità giuridica, con un reddito annuo di fr. 200'000.

Determinare l'imposta sul reddito e sulla sostanza dovuta dai coniugi per l'anno 2019 (imposta cantonale e imposta federale diretta).

2.17.2.2. Soluzione

Determinazione del calcolo di controllo:

Sostanza	Immobile in Ticino	fr. 2'000'000	fr. 30'000,00
	Capitali di fonte svizzera	fr. 10'000'000	
	Totale imponibile in Ticino	fr. 12'000'000	
	Imposta cantonale sulla sostanza		

Reddito	Valore locativo lordo in Ticino	fr. 70'000	fr. 28'076,05
	./ 20% spese di manutenzione	(fr. 14'000)	
	Valore locativo netto	fr. 56'000	
	Reddito dei capitali svizzeri	fr. 200'000	
	Totale imponibile in Ticino	fr. 256'000	
	Imposta cantonale sul reddito		

Totale imposta cantonale	fr. 58'076,05
---------------------------------	----------------------

La somma dell'imposta cantonale sul dispendio per quanto attiene al reddito e alla sostanza è pari a fr. 68'936,15 (= 62'811,15 + 6'125). Questo risultato è superiore a quello desunto dal calcolo di controllo, pari a fr. 58'076,05. È dovuta l'imposta cantonale sull'importo più elevato e, quindi, quello riferito al calcolo del dispendio che ammonta a fr. 68'936,15.

L'imposta federale diretta non prevede l'imposizione della sostanza. Il reddito imponibile, sulla base del relativo calcolo di controllo, ammonta a fr. 256'000. È, quindi, dovuta l'imposta sul reddito basata sul dispendio di fr. 490'000, che ammonta a fr. 50'262,25.

I contribuenti ottengono inoltre il rimborso dell'imposta preventiva di fr. 70'000 dedotta dal reddito dei capitali di fonte svizzera di fr. 200'000.

2.17.3. Caso 2

2.17.3.1. Fattispecie

Due coniugi stranieri residenti in Ticino, che non esercitano attività lucrativa in Svizzera e che chiedono di essere tassati con la globale, abitano in un immobile di loro proprietà del valore di stima di fr. 2'000'000 per il quale l'autorità fiscale ha determinato un valore locativo annuo di fr. 70'000.

Ai fini dell'imposta sul reddito, il dispendio imponibile ammonta a fr. 490'000 e la relativa imposta cantonale per l'anno 2019 a fr. 62'811,15, mentre quella federale diretta ammonta a fr. 50'262,25. La sostanza imponibile ammonta a fr. 2'450'000 e la relativa imposta cantonale per l'anno 2019 a fr. 6'125.

Effettuare il calcolo di controllo considerando i seguenti ulteriori fattori:

- 10 mio. di fr. di prodotti della succursale svizzera della Banca lussemburghese Y, con un reddito annuo di fr. 200'000.

2.17.3.2. Soluzione

Determinazione del calcolo di controllo:

Sostanza	Immobile in Ticino	fr. 2'000'000	fr. 5'000,00
	Capitali di fonte estera	fr. 0	
	Totale imponibile in Ticino	fr. 2'000'000	
	Imposta cantonale sulla sostanza		

Reddito	Valore locativo lordo in Ticino	fr. 70'000
	./. 20% spese di manutenzione	(fr. 14'000)

	Valore locativo netto	fr. 56'000	
	Reddito dei capitali esteri	fr. 0	
	Totale imponibile in Ticino	fr. 56'000	
	Imposta cantonale sul reddito		fr. 1'975,85
Totale imposta cantonale			fr. 6'975,85

La somma dell'imposta cantonale sul dispendio per quanto attiene al reddito e alla sostanza è pari a fr. 68'936,15 (= 62'811,15 + 6'125). Questo risultato è superiore a quello desunto dal calcolo di controllo, pari a fr. 6'975,85. È dovuta l'imposta cantonale sul valore più elevato e, quindi, quello riferito al calcolo del dispendio che ammonta a fr. 68'936,15.

L'imposta federale diretta non prevede l'imposizione della sostanza. Il reddito imponibile, sulla base del relativo calcolo di controllo, ammonta a fr. 56'000. È, quindi, dovuta l'imposta sul reddito basata sul dispendio di fr. 490'000, che ammonta a fr. 50'262,25.

2.17.4. Caso 3

2.17.4.1. *Fattispecie*

Due coniugi stranieri residenti in Ticino, che non esercitano attività lucrativa in Svizzera e che chiedono di essere tassati con la globale, abitano in un immobile di loro proprietà del valore di stima di fr. 2'000'000 per il quale l'autorità fiscale ha determinato un valore locativo annuo di fr. 70'000.

Ai fini dell'imposta sul reddito, il dispendio imponibile ammonta a fr. 490'000 e la relativa imposta cantonale per l'anno 2019 a fr. 62'811,15, mentre quella federale diretta ammonta a fr. 50'262,25. La sostanza imponibile ammonta a fr. 2'450'000 e la relativa imposta cantonale per l'anno 2019 a fr. 6'125.

Effettuare il calcolo di controllo considerando i seguenti ulteriori fattori:

- 7 mio. di fr. di prodotti della Banca X, che ha sede in Svizzera e che dispone di una propria personalità giuridica, con un reddito annuo di fr. 210'000;
- 3 mio. di fr. di prodotti della succursale svizzera della Banca lussemburghese Y, con un reddito annuo di fr. 90'000.

2.17.4.2. Soluzione

Determinazione del calcolo di controllo:

Sostanza	Immobile in Ticino	fr. 2'000'000	
	Capitali di fonte svizzera	fr. 7'000'000	
	Capitali di fonte estera	fr. 0	
	Totale imponibile in Ticino	fr. 9'000'000	
	Imposta cantonale sulla sostanza		fr. 22'500,00

Reddito	Valore locativo lordo in Ticino	fr. 70'000	
	./. 20% spese di manutenzione	(fr. 14'000)	
	Valore locativo netto	fr. 56'000	
	Reddito dei capitali svizzeri	fr. 210'000	
	Reddito dei capitali esteri	fr. 0	
	Totale imponibile in Ticino	fr. 266'000	
	Imposta cantonale sul reddito		fr. 29'530,50

Totale imposta cantonale	fr. 52'030,50
---------------------------------	----------------------

La somma dell'imposta cantonale sul dispendio per quanto attiene al reddito e alla sostanza è pari a fr. 68'936,15 (= 62'811,15 + 6'125). Questo risultato è superiore a quello desunto dal calcolo di controllo, pari a fr. 52'030,50. È dovuta l'imposta cantonale sul valore più elevato e, quindi, quello riferito al calcolo del dispendio che ammonta a fr. 68'936,15.

L'imposta federale diretta non prevede l'imposizione della sostanza. Il reddito imponibile, sulla base del relativo calcolo di controllo, ammonta a fr. 266'000. È, quindi, dovuta l'imposta sul reddito basata sul dispendio di fr. 490'000, che ammonta a fr. 50'262,25.

I contribuenti ottengono inoltre il rimborso dell'imposta preventiva di fr. 73'500 dedotta dal reddito dei capitali di fonte svizzera di fr. 210'000.

2.17.5. Caso 42.17.5.1. *Fattispecie*

Due coniugi stranieri residenti in Ticino, che non esercitano attività lucrativa in Svizzera e che chiedono di essere tassati con la globale, abitano in un immobile di loro proprietà del valore di stima di fr. 2'000'000 per il quale l'autorità fiscale ha determinato un valore locativo annuo di fr. 70'000.

Ai fini dell'imposta sul reddito, il dispendio imponibile ammonta a fr. 490'000 e la relativa imposta cantonale per l'anno 2019 a fr. 62'811,15, mentre quella federale diretta ammonta a fr. 50'262,25. La sostanza imponibile ammonta a fr. 2'450'000 e la relativa imposta cantonale per l'anno 2019 a fr. 6'125.

Effettuare il calcolo di controllo considerando i seguenti ulteriori fattori:

- 4 mio. di fr. di prodotti della Banca X, che ha sede in Svizzera e che dispone di una propria personalità giuridica, con un reddito annuo di fr. 120'000;
- 3 mio. di fr. di prodotti della succursale svizzera della Banca lussemburghese Y, con un reddito annuo di fr. 105'000;
- 3 mio. di fr. di obbligazioni italiane con un interesse annuo di fr. 90'000;
- fr. 60'000 di reddito annuo derivante da una pensione privata italiana.

I contribuenti chiedono di essere tassati con una tassazione globale "modificata" per ottenere lo sgravio dall'imposta alla fonte italiana sulla pensione, mentre rinunciano ad invocare i benefici convenzionali rispetto al Lussemburgo.

2.17.5.2. *Soluzione*

Determinazione del calcolo di controllo:

Sostanza	Immobile in Ticino	fr. 2'000'000	
	Capitali di fonte svizzera	fr. 4'000'000	
	Capitali di fonte estera	fr. 0	
	Totale imponibile in Ticino	fr. 6'000'000	
	Imposta cantonale sulla sostanza		

Reddito	Valore locativo lordo in Ticino	fr. 70'000
	./ 20% spese di manutenzione	(fr. 14'000)
	Valore locativo netto	fr. 56'000

Reddito dei capitali svizzeri	fr. 120'000	
Interessi obbligazioni italiane	fr. 90'000	
Pensione privata italiana	fr. 60'000	
Reddito lussemburghese	fr. 0	
Totale imponibile in Ticino	fr. 326'000	
<i>Reddito lussemburghese ai fini dell'aliquota</i>	<i>fr. 105'000</i>	
<i>Reddito ai fini dell'aliquota</i>	<i>fr. 431'000</i>	12,534%
Imposta cantonale sul reddito		fr. 40'860,85
Totale imposta cantonale		fr. 55'582,75

La somma dell'imposta cantonale sul dispendio per quanto attiene al reddito e alla sostanza è pari a fr. 68'936,15 (= 62'811,15 + 6'125). Questo risultato è superiore a quello desunto dal calcolo di controllo, pari a fr. 55'860,85. È dovuta l'imposta cantonale sul valore più elevato e, quindi, quello riferito al calcolo del dispendio che ammonta a fr. 68'936,15.

L'imposta federale diretta non prevede l'imposizione della sostanza. Il reddito imponibile, sulla base del relativo calcolo di controllo, ammonta a fr. 326'000 con l'aliquota riferita a fr. 431'000. È, quindi, dovuta l'imposta sul reddito basata sul dispendio di fr. 490'000, che ammonta a fr. 50'262,25.

I contribuenti ottengono inoltre il rimborso dell'imposta preventiva di fr. 42'000 dedotta dal reddito dei capitali di fonte svizzera di fr. 120'000, nonché la certificazione necessaria per lo sgravio dall'imposta alla fonte italiana sulla pensione. Essi hanno pure diritto al ricupero in Italia di una parte dell'imposta alla fonte trattenuta sull'interesse delle obbligazioni, come pure al computo di imposte alla fonte estere in Svizzera per la parte non rimborsabile in Italia.

2.17.6. Caso 5

2.17.6.1. Fattispecie

Due coniugi stranieri residenti in Ticino, che non esercitano attività lucrativa in Svizzera e che chiedono di essere tassati con la globale, abitano in un immobile di loro proprietà del valore di stima di fr. 2'000'000 per il quale l'autorità fiscale ha determinato un valore locativo annuo di fr. 70'000.

Ai fini dell'imposta sul reddito, il dispendio imponibile ammonta a fr. 490'000 e la relativa imposta cantonale per l'anno 2019 a fr. 62'811,15, mentre quella federale diretta ammonta a fr. 50'262,25. La sostanza imponibile ammonta a fr. 2'450'000 e la relativa imposta cantonale per l'anno 2019 a fr. 6'125.

Effettuare il calcolo di controllo considerando il fatto che i contribuenti sono beneficiari economici di una fondazione estera di famiglia (oppure di una società panamense oppure di un *trust* revocabile) che detiene i seguenti beni:

- 12 mio. di fr. di prodotti della Banca X, che ha sede in Svizzera e che dispone di una propria personalità giuridica, con un reddito annuo di fr. 250'000;
- 2 mio. di fr. di prodotti della succursale svizzera della Banca lussemburghese Y, con un reddito annuo di fr. 60'000.

2.17.6.2. Soluzione

Determinazione del calcolo di controllo:

Sostanza	Immobile in Ticino	fr. 2'000'000	
	Capitali di fonte svizzera	fr. 12'000'000	
	Capitali di fonte estera	fr. 0	
	Totale imponibile in Ticino	fr. 14'000'000	
	Imposta cantonale sulla sostanza		fr. 35'000,00

Reddito	Valore locativo lordo in Ticino	fr. 70'000	
	./. 20% spese di manutenzione	(fr. 14'000)	
	Valore locativo netto	fr. 56'000	
	Reddito dei capitali svizzeri	fr. 250'000	
	Reddito dei capitali esteri	fr. 0	
	Totale imponibile in Ticino	fr. 306'000	
	Imposta cantonale sul reddito		fr. 35'399,00

Totale imposta cantonale		fr. 70'399,00
--------------------------	--	---------------

La somma dell'imposta cantonale sul dispendio per quanto attiene al reddito e alla sostanza è pari a fr. 68'936,15 (= 62'811,15 + 6'125). Questo risultato è inferiore a quello desunto dal calcolo di controllo, pari a fr. 70'399. È dovuta l'imposta cantonale sul valore più elevato e, quindi, quello riferito al calcolo di controllo che ammonta a fr. 35'399.

L'imposta federale diretta non prevede l'imposizione della sostanza. Il reddito imponibile, sulla base del relativo calcolo di controllo, ammonta a fr. 306'000. È, quindi, dovuta l'imposta sul reddito basata sul dispendio di fr. 490'000, che ammonta a fr. 50'262,25.

I contribuenti ottengono inoltre il rimborso dell'imposta preventiva di fr. 87'500 dedotta dal reddito dei capitali di fonte svizzera di fr. 250'000.

2.17.7. Caso 6

2.17.7.1. Fattispecie

Due coniugi stranieri residenti in Ticino, che non esercitano attività lucrativa in Svizzera e che chiedono di essere tassati con la globale, abitano in un immobile di loro proprietà del valore di stima di fr. 2'000'000 per il quale l'autorità fiscale ha determinato un valore locativo annuo di fr. 70'000.

Ai fini dell'imposta sul reddito, il dispendio imponibile ammonta a fr. 490'000 e la relativa imposta cantonale per l'anno 2019 a fr. 62'811,15, mentre quella federale diretta ammonta a fr. 50'262,25. La sostanza imponibile ammonta a fr. 2'450'000 e la relativa imposta cantonale per l'anno 2019 a fr. 6'125.

Effettuare il calcolo di controllo considerando che il contribuente possiede fr. 7'000'000 di azioni olandesi che generano fr. 210'000 di dividendi e che, per ragioni particolari, vuole dichiarare, anche se non è obbligato essendo queste azioni estere.

2.17.7.2. Soluzione

Determinazione del calcolo di controllo:

Sostanza	Immobile in Ticino	fr. 2'000'000	fr. 5'000,00
	Capitali di fonte estera	fr. 0	
	Totale imponibile in Ticino	fr. 2'000'000	
	Imposta cantonale sulla sostanza		

Reddito	Valore locativo lordo in Ticino	fr. 70'000
	./. 20% spese di manutenzione	(fr. 14'000)

	Valore locativo netto	fr. 56'000	
	Dividendi azioni olandesi	fr. 210'000	
	Totale imponibile in Ticino	fr. 266'000	
	Imposta cantonale sul reddito		fr. 29'530,50
Totale imposta cantonale			fr. 34'530,50

La somma dell'imposta cantonale sul dispendio per quanto attiene al reddito e alla sostanza è pari a fr. 68'936,15 (= 62'811,15 + 6'125). Questa somma è superiore al risultato desunto dal calcolo di controllo, pari a fr. 34'530,50. È dovuta l'imposta cantonale sul valore più elevato e, quindi, quello riferito al calcolo del dispendio che ammonta a fr. 68'936,15.

L'imposta federale diretta non prevede l'imposizione della sostanza. Il reddito imponibile, sulla base del relativo calcolo di controllo, ammonta a fr. 266'000. È, quindi, dovuta l'imposta sul reddito basata sul dispendio di fr. 490'000, che ammonta a fr. 50'262,25.

I dividendi olandesi sono stati imposti al lordo (fr. 210'000). L'imposta alla fonte trattenuta nei Paesi Bassi è del 25% pari a fr. 52'500. Siccome i Paesi Bassi, secondo l'art. 10 par. 2 della Convenzione con la Svizzera, possono trattenere al massimo il 15%, il 10% (pari a fr. 21'000) è rimborsato al contribuente.

La Svizzera, invece, non restituisce, con il computo di imposte alla fonte estere, il rimanente 15% poiché così è previsto per i globalisti ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 OCIFo. Di conseguenza questi redditi possono, di regola, non essere dichiarati poiché in primo luogo questo è consentito dalle leggi e, in secondo luogo, poiché il prelievo fiscale è estremamente elevato. Tuttavia, in questo caso particolare, siccome l'imposta sui redditi olandesi è già compresa nell'imposta sul dispendio di fr. 490'000 (pari a fr. 68'969,15), l'aggravio su questo reddito di fr. 210'000 è costituito soltanto dal mancato computo di imposte alla fonte estere da parte svizzera del 15% di fr. 210'000, vale a dire fr. 31'500.

Il costo complessivo a carico del contribuente è pertanto di fr. 100'436,15 (68'936,15 + 31'500).

2.17.8. Caso 7

2.17.8.1. Fattispecie

Due coniugi stranieri residenti in Ticino, che non esercitano attività lucrativa in Svizzera e che chiedono di essere tassati con la globale, abitano in un immobile di loro proprietà del valore di stima di fr. 2'000'000 per il quale l'autorità fiscale ha determinato un valore locativo annuo di fr. 70'000.

Ai fini dell'imposta sul reddito, il dispendio imponibile ammonta a fr. 490'000 e la relativa imposta cantonale per l'anno 2019 a fr. 62'811,15, mentre quella federale diretta ammonta a fr. 50'262,25. La sostanza imponibile ammonta a fr. 2'450'000 e la relativa imposta cantonale per l'anno 2019 a fr. 6'125.

Effettuare il calcolo di controllo considerando che i contribuenti sono inoltre titolari di 10 mio. di fr. di obbligazioni italiane che fruttano un interesse annuo di fr. 500'000. I contribuenti chiedono di poter beneficiare della tassazione globale "modificata" per ottenere lo sgravio dell'imposta alla fonte italiana trattenuta sull'interesse delle obbligazioni che, per l'anno 2019, ammonta al 26%.

2.17.8.2. Soluzione

Determinazione del calcolo di controllo:

Sostanza	Immobile in Ticino	fr. 2'000'000	
	Capitali di fonte estera	fr. 0	
	Totale imponibile in Ticino	fr. 2'000'000	
	Imposta cantonale sulla sostanza		fr. 5'000,00

Reddito	Valore locativo lordo in Ticino	fr. 70'000	
	./. 20% spese di manutenzione	(fr. 14'000)	
	Valore locativo netto	fr. 56'000	
	Interessi obbligazioni italiane	fr. 500'000	
	Totale imponibile in Ticino	fr. 556'000	
	Imposta cantonale sul reddito		fr. 72'644,20

Totale imposta cantonale	fr. 77'644,20
---------------------------------	----------------------

La somma dell'imposta cantonale sul dispendio per quanto attiene al reddito e alla sostanza è pari a fr. 68'936,15 (= 62'811,15 + 6'125). Questo risultato è inferiore a quello desunto dal calcolo di controllo, pari a fr. 77'644,20. È dovuta l'imposta cantonale sul valore più elevato e, quindi, quella riferita al calcolo di controllo che ammonta a fr. 77'644,20.

Per quanto concerne l'imposta federale diretta (la quale non prevede l'imposizione della sostanza), il reddito imponibile, sulla base del relativo calcolo di controllo, ammonta a fr. 556'000, che è superiore al dispendio di fr. 490'000. È, quindi, dovuta l'imposta sul reddito basata sul calcolo di controllo di fr. 522'500, che ammonta a fr. 54'486,80.

I contribuenti hanno diritto al ricupero in Italia di una parte dell'imposta alla fonte trattenuta sull'interesse delle obbligazioni come pure al computo di imposte alla fonte estere in Svizzera per la parte non rimborsabile in Italia. Nello specifico, secondo l'art. 11 par. 2 CDI CH-ITA, l'imposta italiana non può eccedere il 12,5% dell'ammontare degli interessi di fr. 500'000, ovvero fr. 62'500. Inoltre, secondo l'art. 4 cpv. 2 OCIFo, i contribuenti possono computare l'imposta residuale italiana del 12,5% sulle imposte dovute in Svizzera. Tuttavia, l'imposta da pagare in Svizzera deve essere almeno pari all'imposta secondo il dispendio.

L'ammontare delle imposte residuali italiane computabili con il dovuto d'imposta in Svizzera è così stabilito:

Imposta globale modificata	fr. 77'644,20	
<u>./. Computo di imposte alla fonte estere (12,5%)</u>	<u>fr. 62'500,00</u>	<u>fr. 15'144,20</u>

Siccome si devono pagare almeno fr. 68'936,15 di imposte sul dispendio, il computo globale massimo è il seguente:

Imposta globale modificata	fr. 77'644,20	
<u>./. Imposta sul dispendio</u>	<u>fr. 68'936,15</u>	<u>fr. 8'708,05</u>

In altre parole, siccome si devono pagare almeno le imposte sul dispendio di fr. 68'936,15, il computo di imposte alla fonte estere deve essere ridotto da fr. 62'500 a fr. 8'708,05.

3. La tassazione dei neo-residenti in Italia

3.1. Introduzione a questa particolare forma di tassazione

Nell'ottica di attrarre ed incentivare il trasferimento in Italia delle persone fisiche che possiedono considerevoli disponibilità patrimoniali e finanziarie (cd. "*High net worth individuals*", HNWIs), con lo scopo di "*favorire gli investimenti in Italia da parte di soggetti non residenti*"¹⁰³⁴ – contribuendo così allo sviluppo economico, scientifico e culturale del Paese¹⁰³⁵ – la L. dell'11 dicembre 2016, n. 232, di Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019 (cd. Legge di Bilancio 2017)¹⁰³⁶, ai commi da 152 a 154 e da 157 a 159 dell'art. 1, ha introdotto un nuovo regime fiscale agevolato (cd. regime per i neo-residenti o regime sostitutivo oppure ancora regime opzionale), con effetto al 1° gennaio 2017¹⁰³⁷, all'art. 24-bis TUIR rubricato "*Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia*", che si compone di sei commi¹⁰³⁸. Le caratteristiche di questo "regime fiscale sostitutivo"¹⁰³⁹, avente un carattere opzionale, hanno subito indotto i commentatori a battezzarlo come la Legge sui "paperoni"¹⁰⁴⁰ o come Legge "Ronaldo"¹⁰⁴¹, in onore del campione di calcio che nel 2017 è stato acquistato dalla Juventus FC e che, in seguito al trasferimento della sua residenza in Italia, ha deciso di aderire a questo regime sostitutivo¹⁰⁴².

¹⁰³⁴ SARTORI, nota 7, p. 34, con riferimento alla relazione illustrativa alla L. n. 145, del 30 dicembre 2018. Tale scopo emerge anche dall'art. 1, comma 155, Legge di Bilancio 2017, il quale prevede la finalità "*di favorire l'ingresso di significativi investimenti in Italia, anche preordinati ad accrescere i livelli occupazionali*"; cfr. anche ANDREANI/FERRANTI, p. 440; BUCCISANO, p. 5; DELLA CARITÀ/PALMITESSA, p. 27.

¹⁰³⁵ LEO, p. 502.

¹⁰³⁶ Pubblicata in: G.U. n. 297, del 21 dicembre 2016. La misura era contemplata all'art. 22 del disegno di Legge di bilancio 2017 e nella relazione illustrativa si legge che la disciplina in questione ha la finalità di "*favorire gli investimenti in Italia da parte di soggetti non residenti*" (cfr. MEF, Relazione illustrativa, p. 149; DELLA VALLE/STRAFILE, nota 2, p. 4346).

¹⁰³⁷ Cfr. art. 1, comma 159, Legge di Bilancio 2017.

¹⁰³⁸ GABELLI/PORRELLO, p. 33; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2758 s.

¹⁰³⁹ SARTORI, p. 34. L'autore – citando FRANCESCO TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, Parte generale, XIII^a ed., Torino 2017, p. 117 – afferma che vi è un "regime fiscale sostitutivo" quando il legislatore stabilisce che "*talune categorie di fatti siano sottratte all'applicazione d'una imposta, cui sarebbero soggette, e siano soggette ad altro, speciale regime [...]. Ciò può avvenire sia per scopi di agevolazione (e, quindi, per motivi extrafiscali), sia per motivi di tecnica impositiva (ossia di semplificazione del meccanismo impositivo) [...]. Tra i regimi sostitutivi si consideri, ad esempio, l'imposta sostitutiva [...]*".

¹⁰⁴⁰ MANZITTI, p. 127.

¹⁰⁴¹ Si veda FEDERICO FUBINI, La mappa degli sconti fiscali per i super ricchi, in: Corriere della Sera, 2 novembre 2019, <https://www.corriere.it/cronache/19_novembre_02/64-interni-04-domenica-firmacorriere-web-sezioni-943c01fc-fdb6-11e9-8a58-4dee50fcf96c.shtml?refresh_ce-cp> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

¹⁰⁴² Analogamente, in Spagna, fino a poco tempo fa esisteva la Legge "Beckham", che era stata approvata nel 2005 (Real Decreto n. 687/2005). La legge deve il suo soprannome al giocatore di calcio David Beckham, uno dei primi stranieri a sfruttare questa possibilità. Il Decreto, successivamente abrogato con un emendamento a partire dal gennaio 2010, prevedeva un'aliquota di tassazione al 24% (24,75% dal gennaio 2012) per i lavoratori stranieri residenti in Spagna per un ben definito periodo di tempo. Successivamente, il governo spagnolo ha rivisto questo tipo di tassazione, escludendo i calciatori e fissando un limite massimo di reddito a euro 600'000 annui.

La nuova disposizione consente, a determinate condizioni, un trattamento fiscale differenziato tra i redditi domestici e quelli di fonte estera¹⁰⁴³. Questi ultimi non sottostanno alle regole ordinarie IRPEF e sono coperti da un'imposta capitaria¹⁰⁴⁴ "unica", che viene prelevata soltanto nei confronti delle persone fisiche, indipendentemente dalla cittadinanza, che trasferiscono la propria residenza in Italia sulla base dell'art. 2, comma 2, TUIR, per la prima volta o dopo un'assenza di almeno nove dei dieci periodi d'imposta precedenti il trasferimento (cd. soggetti neo-residenti). Possono accedere al regime sostitutivo anche i soggetti che si presumono residenti in Italia sulla base di quanto previsto all'art. 2, comma 2-bis, TUIR¹⁰⁴⁵. Per effetto di questa imposta, i neo-residenti non hanno nessun obbligo di dichiarare i redditi di fonte estera all'Amministrazione finanziaria e ne possono far uso per un periodo massimo di quindici anni dal momento in cui è stata esercitata l'opzione. Inoltre, l'accesso non è condizionato all'avvenuto pagamento di imposte nello Stato della fonte del reddito¹⁰⁴⁶.

Come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate, la norma trae ispirazione da analoghe agevolazioni fiscali già presenti in altri Stati membri dell'UE, come il Belgio, la Francia, l'Irlanda, il Portogallo, il Regno Unito e la Spagna e non costituisce, dunque, un *unicum* nel panorama europeo¹⁰⁴⁷. Il regime dei neo-residenti trae, quindi, ispirazione da altre realtà consolidate, seppur con significative differenze, volte proprio a favorire l'attrazione e il radicamento in Italia di nuovi nuclei familiari¹⁰⁴⁸. Infatti, il regime sostitutivo può essere, come si vedrà in seguito, esteso anche ai familiari del contribuente, laddove anch'essi

¹⁰⁴³ SALANITRO, p. 53.

¹⁰⁴⁴ Si tratta di un'imposta senza base imponibile (BEGHIN, p. 2; SARTORI, nota 19, p. 36; STEVANATO, Imposta a forfait ed equità fiscale, p. 1). Nel nostro caso l'imposta prescinde, quindi, dalla ricchezza del contribuente e dai redditi percepiti all'estero.

¹⁰⁴⁵ L'art. 2, comma 2-bis, TUIR, ai fini della presunzione di residenza in Italia delle persone fisiche, fa gravare l'onere della prova contraria su tutti i soggetti che sono emigrati in uno degli Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato (cfr., *infra*, cap. 3.3.3.7.).

¹⁰⁴⁶ BUCCISANO, p. 59.

¹⁰⁴⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Premessa, p. 6. Stranamente la Circolare non menziona la Svizzera come Stato, nonostante abbia preso spunto dall'imposizione secondo il dispendio. Probabilmente questa mancanza è dovuta al fatto che la Svizzera non sia uno Stato membro dell'UE. Tuttavia, è proprio questo il sistema più simile a quello italiano, seppur l'imposizione dei "globalisti" anziché essere fissa come quella italiana, viene commisurata alla capacità di spesa del contribuente (cfr. SARTORI, p. 38). Dei regimi citati dall'Agenzia delle Entrate, quello del Regno Unito, analogamente a quello irlandese o maltese, si distingue sostanzialmente da quello italiano per il fatto che la tassazione dei redditi realizzati all'estero è solo differita al momento dell'effettivo rimpatrio. In Francia, Spagna, Belgio e Olanda sono, invece, presenti delle agevolazioni fiscali per il rimpatrio dei lavoratori e perseguono la finalità di sostenere le attività produttive. Questi regimi sono paragonabili a quello italiano sul "rientro dei cervelli". Infine, il regime portoghese ("*Residentes Não Habituais*") prevede un'agevolazione fiscale per coloro che si trasferiscono nello Stato e realizzano redditi di fonte domestica ad "alto valore aggiunto" in campo tecnico, individuando l'ambito soggettivo di applicazione del regime tramite l'elencazione delle attività meritevoli di beneficiare della normativa in esame, tra cui quelle di architetto, ingegnere, artisti, medico, *manager*, ecc. (cfr. BERETTA, p. 440 s.; SARTORI, p. 37 s.; PELLEGRINI/BARBIERI, p. 1762; cfr. anche MASTELLONE/GIOVANNELLI, p. 581; BUCCISANO, p. 58 s.; OFFERMANN/BOTELHO MONIZ, p. 366 s.). Sempre il Portogallo conosce un regime di favore per i pensionati ("*non-habitual residents*"), analogo a quello italiano recentemente introdotto con la L. n. 145, del 30 dicembre 2018 (cd. "Legge di bilancio 2019") (per un aggiornamento sul regime portoghese si veda MARCO CERRATO, Pensioni, perché la nuova flat tax portoghese sui redditi esteri avvantaggerà l'Italia, in: Sole 24 Ore, 19 febbraio 2020, <<https://www.ilsole24ore.com/art/perche-nuova-flat-tax-portoghese-redditi-esteri-avvantaggera-l-italia-ACA0IHKB>> [pagina consultata il 15 febbraio 2021]). Per un'ulteriore visione dei sistemi di imposizione forfettaria presenti in Europa, con particolare riferimento al sistema inglese, svizzero e italiano, si veda: WEBER/LÜTHI/EICHENBERGER/ALTMANN/SALTER/FREI, p. 644 ss.).

¹⁰⁴⁸ ODCEC Milano, p. 2.

trasferiscano la residenza in Italia. L'estensione del regime sostitutivo ai familiari risulta essere ancora molto più vantaggioso rispetto a quello previsto per il soggetto che esercita l'opzione per accedere al regime in via principale, poiché per i familiari l'imposta sostitutiva è pari ad un quarto di quella versata dal contribuente principale¹⁰⁴⁹.

Proprio per essere il regime più recente per le persone facoltose ad inserirsi nel panorama europeo, la disciplina italiana applicabile ai neo-residenti racchiude al suo interno i profili più interessanti e vantaggiosi delle esperienze nazionali già esistenti¹⁰⁵⁰.

In base all'art. 24-bis TUIR, le persone fisiche che trasferiscono la loro residenza in Italia, senza essere state fiscalmente residenti nella Penisola per almeno nove dei dieci periodi d'imposta precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione, possono optare per l'assoggettamento ad un'imposta sostitutiva stabilita nella misura fissa di euro 100'000 per anno per il neo-residente e di euro 25'000 per ogni familiare al seguito – la cui durata complessiva è di quindici periodi d'imposta – a copertura dei redditi prodotti all'estero e a prescindere sia dal loro ammontare sia dallo Stato di provenienza¹⁰⁵¹. Per la prima volta nell'ordinamento tributario italiano è stato, quindi, introdotto un tributo sostitutivo dovuto in misura fissa che abbandona lo schema tradizionale che prevede l'applicazione di un'imposta variabile¹⁰⁵².

Tale importo fisso copre, dunque, tutti i redditi ovunque prodotti al di fuori del territorio italiano. Restano, quindi, esclusi dall'imposta sostitutiva e sottoposti alle regole ordinarie vigenti per i soggetti residenti: (i) i redditi prodotti in Italia, (ii) i redditi esteri non inclusi volontariamente dal neo-residente nel regime opzionale e (iii) le plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni qualificate a titolo oneroso realizzate nei primi cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione¹⁰⁵³.

L'imposta capitaria sembra evocare la cd. "*remittance basis charge*" prevista nel sistema inglese. Anche in questo caso si tratta, infatti, di un prelievo forfettario che prescinde dall'ammontare del reddito estero conseguito, benché in questo caso è prevista una modulazione in misura crescente in funzione dell'aumentare del tempo trascorso sul territorio britannico¹⁰⁵⁴.

¹⁰⁴⁹ ASCOLI/PELLECCHIA, p. 508.

¹⁰⁵⁰ MASTELLONE, L'appeal della flat tax, p. 232; MASTELLONE, L'Italia è bella per viverci, p. 417; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 36.

¹⁰⁵¹ L'imposta sostitutiva è applicabile anche quando i redditi di fonte estera sono pari a zero per il periodo d'imposta di riferimento. In questo caso il contribuente ha comunque la possibilità di uscire dal regime opzionale, dovendovi però poi rinunciare in relazione ai periodi d'imposta successivi (DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti sull'imposta sostitutiva, nota 5, p. 2822 s.; DELLA VALLE/INNOCENZI, Flat tax sui redditi di fonte estera, nota 4, p. 1408).

¹⁰⁵² DELLA VALLE/INNOCENZI, Flat tax sui redditi di fonte estera, p. 1408; DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4350.

¹⁰⁵³ MAYR, Imposta sostitutiva, p. 11 s.

¹⁰⁵⁴ TITO/GIUSTI, p. 2091. Per un approfondimento relativo a questo regime si veda MASTELLONE, Residenti non domiciliati, p. 1369 ss.; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2797 ss. Il legislatore inglese ha reso negli ultimi anni il trattamento dei *non-doms* fiscalmente meno interessante avendo introdotto, un'imposta capitaria analoga a quella italiana che si applica a tutti i redditi di fonte estera non rimessi nel Regno Unito, che è parametrata in base agli anni di residenza nel Regno Unito ("*remittance basis charge*"): (i) GBP 30'000 per i *non-doms* residenti da almeno sette dei nove periodi precedenti; (ii) GBP 60'000 per i *non-doms* residenti per almeno dodici dei quattordici periodi d'imposta precedenti; (iii) GBP 90'000 per i *non-doms* residenti per almeno diciassette dei venti periodi d'imposta precedenti (MASTELLONE, L'appeal della flat

Oltre a prevedere un regime fiscale di favore, basato su un prelievo forfettario a copertura dei redditi prodotti all'estero, esso ha dei rilevanti benefici anche sotto il profilo patrimoniale, successorio e degli obblighi dichiarativi¹⁰⁵⁵. Si tratta, quindi, di una deroga temporanea del cd. "*worldwide tax principle*" previsto all'art. 3, comma 1, TUIR, data la durata limitata ad un massimo di quindici periodi d'imposta¹⁰⁵⁶. Si tratta, in sostanza, di un regime fiscale territoriale, che deroga a quello ordinario, il quale prevede, salvo diverso avviso del contribuente, l'esenzione piena dei redditi di fonte estera in cambio di un pagamento annuale di un importo prestabilito e deciso dal legislatore. *Prima facie* questo sistema sembra determinare un'evidente disparità di trattamento, a partire da un determinato reddito imponibile, tra contribuenti ad esempio titolari esclusivamente di redditi di fonte domestica e neo-residenti titolari, in tutto o in parte, di ricchezza prodotta fuori da confini nazionali¹⁰⁵⁷.

Il primo periodo d'imposta di validità dell'opzione del regime sostitutivo trova applicazione a decorrere dal 2017¹⁰⁵⁸. I neo-residenti possono optare per il regime sostitutivo direttamente in dichiarazione dei redditi o a seguito di una procedura di interpello da sottoporre all'Agenzia delle Entrate¹⁰⁵⁹. Una volta esercitata l'opzione, questa si rinnova tacitamente ogni anno, ma può cessare per revoca o per decadenza oppure ancora per il semplice decorso temporale dei quindici periodi d'imposta.

Accanto a questa misura, si affiancano, in conseguenza dell'opzione esercitata per beneficiare del regime sostitutivo, altri ulteriori vantaggi consistenti nell'esenzione: da un lato, dall'IVIE, IVAFE e dagli obblighi di monitoraggio fiscale (art. 1, comma 153, Legge di bilancio 2017) e, dall'altro, dall'imposta di successione e donazione in relazione ai beni collocati all'estero (art. 1, comma 158, Legge di bilancio 2017)¹⁰⁶⁰. Sembra, quindi, chiaro che l'imposta annuale pagata dal neo-residente e dai familiari al seguito, ancorché considerata da un profilo formale come un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi delle persone fisiche, costituisca da un profilo sostanziale una forma di imposizione sostitutiva di una serie di tributi relativi ai redditi e ai beni situati all'estero¹⁰⁶¹.

tax, p. 233; MASTELLONE/GIOVANNELLI, p. 580; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2801). Se, da un lato, l'imposta capitaria italiana si sostituisce al prelievo delle imposte ordinarie nei confronti dei redditi coperti dal regime sostitutivo, dall'altro, la "*remittance basis charge*" non esaurisce per nulla il prelievo fiscale sui redditi esteri, il quale si applica laddove tali redditi vengano "rimessi" nel Regno Unito (TITO/GIUSTI, p. 2092).

¹⁰⁵⁵ GABELLI/PORRELLO, p. 33.

¹⁰⁵⁶ MEF, Relazione illustrativa, p. 150; ASCOLI/PELLECCHIA, p. 508; BUCCISANO, p. 59; MASSAROTTO/SORCI, p. 1330; MASTELLONE, L'Italia è bella per viverci, p. 417; SARTORI, p. 34; TOMASSINI/MARTINELLI, Regime dei neo-domiciliati, p. 3536; UNGDCEC, p. 47 e p. 51.

¹⁰⁵⁷ Si veda anche, in altri termini, CORDEIRO GUERRA, p. 47.

¹⁰⁵⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 7, p. 94.

¹⁰⁵⁹ MASTELLONE, L'appel della flat tax, p. 233.

¹⁰⁶⁰ ANDREANI/FERRANTI, p. 441; COSTA/FUSCO, p. 2659; MAYR, Italienische Pauschalsteuer, p. 271; MASSAROTTO/SORCI, p. 1330; PAPOTTI/FERRO, p. 96; PURI, p. 2.

¹⁰⁶¹ ROSSI, Convenzione successioni e donazioni tra Italia e Francia, p. 1084 s.

Il regime dei neo-residenti può essere definito come “*lump-sum taxation*” a causa della natura fissa dell’imposta sostitutiva – e, quindi, di natura regressiva¹⁰⁶² – a copertura dei redditi di fonte estera¹⁰⁶³. Non è, invece, corretto parlare di “*flat tax*”, ossia di una tassazione proporzionale, cioè ad aliquota fissa, non dipendendo l’importo fisso dai redditi conseguiti¹⁰⁶⁴.

Lo scopo dell’art. 24-*bis* TUIR, come evidenziato all’inizio, è quello di incentivare, attraverso il pagamento di un’imposta forfettaria, il trasferimento della residenza in Italia da parte di nuclei familiari e individui residenti all’estero, ad alto potenziale economico in ragione della loro significativa disponibilità di capitali e risorse finanziarie, così da poter incrementare i consumi e gli investimenti in Italia effettuati da questi individui e aiutando, di conseguenza, la crescita economica e l’occupazione nel territorio italiano¹⁰⁶⁵.

Inoltre, il legislatore italiano per agevolare ulteriormente il radicamento nel territorio italiano non ha posto vincoli neanche su eventuali attività lavorative svolte in Italia, differenziandosi in questo modo dalla tassazione globale svizzera¹⁰⁶⁶. Infatti, il regime sostitutivo non vieta al contribuente l’esercizio di un’attività lucrativa su suolo italiano, come invece previsto dalla normativa svizzera. In questo caso, i redditi del lavoro sono assoggettati ordinariamente al regime IRPEF, mentre nel caso in cui l’attività lucrativa venisse svolta all’estero, i relativi compensi rientrerebbero nel regime sostitutivo¹⁰⁶⁷. Un’ulteriore differenza rispetto alla tassazione globale svizzera risiede nella mancata preclusione al regime dei neo-residenti per i cittadini italiani, che consente, quindi, di incoraggiare il rientro in Italia dei cd. emigrati¹⁰⁶⁸.

Non tutto, però, è oro quello che luccica. Infatti, da un lato, il regime dei neo-residenti appare incentivare la produzione di redditi all’estero, in particolare nei Paesi a bassa fiscalità e privi di accordi contro le doppie imposizioni, dall’altro pone evidenti problematiche di costituzionalità, con riferimento ai principi stabiliti agli artt. 3 e 53 Cost.-ITA¹⁰⁶⁹.

¹⁰⁶² BUCCISANO, p. 77; SARTORI, p. 36; STEVANATO, Il regime fiscale dei “neo-residenti”, p. 437; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2761.

¹⁰⁶³ La “*lump-sum taxation*” viene definita nel modo seguente a livello internazionale: “[t]he tax laws of some countries allow the tax authorities to levy taxes on income in certain circumstances on a lump-sum basis, which deviates from the normal method of ascertaining taxable income. The rationale underlying lump-sum taxation differs: it may serve to simplify the administration of tax laws where the facts are difficult to establish; it may, if it provokes the taxpayer to protest that it produces too high a tax burden, stimulate the production of facts on the basis of which a proper assessment can be made; or it may, if it produces a lighter tax burden than the normal rules would produce, act as an incentive to the taxpayer to do something approved by the authorities. Lump-sum taxation has been used as an incentive to encourage resident taxpayers to work temporarily abroad, and to encourage wealthy individuals to take up residence within the borders of the taxing country” (ROGER-GLABUSH, p. 271).

¹⁰⁶⁴ BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 449; SARTORI, p. 35 s.; STEVANATO, Ultima follia fiscale, p. 1; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2761. Per un’ulteriore analisi si veda: VORPE, Flat Rate Tax, p. 1 ss.

¹⁰⁶⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, Motivazioni; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 1, p. 46; PESSINA C./PESSINA A., p. 144; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2757 s., p. 2760.

¹⁰⁶⁶ SASSU, p. 423.

¹⁰⁶⁷ BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 447.

¹⁰⁶⁸ BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 447. Per emigrati si intendono i cittadini italiani che si sono trasferiti all’estero, temporaneamente o definitivamente, per ragioni economiche (o politiche).

¹⁰⁶⁹ SAINI/MANDARINO, p. 315.

Da un punto di vista applicativo, l'art. 1, comma 157, Legge di Bilancio 2017 demanda ad un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (in seguito "Provvedimento attuativo") l'individuazione delle modalità di attuazione dell'esercizio, della modifica oppure della revoca dell'opzione per fruire del regime sostitutivo¹⁰⁷⁰. Il legislatore ha, dunque, demandato l'integrazione della disciplina ad un provvedimento di natura non regolamentare¹⁰⁷¹.

Il Provvedimento attuativo è stato emanato l'8 marzo 2017 e con esso è stata anche approvata una *check list* da allegare all'istanza di interpello (con relativa documentazione di supporto)¹⁰⁷².

Poco più di due mesi dopo, più precisamente il 23 maggio 2017, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la Circolare n. 17/E, frutto della collaborazione tra la Direzione Centrale Normativa e la Direzione Centrale Accertamento¹⁰⁷³. Con questo documento di prassi, l'Agenzia delle Entrate ha fornito un'importante serie di risposte ad alcuni interrogativi che si erano posti nella pratica professionale e chiarisce alcuni principi generali applicabili alla disciplina dei neo-residenti¹⁰⁷⁴.

3.2. La struttura della norma

L'art. 24-bis TUIR, rubricato "*Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia*", si compone di sei commi:

Tabella 9: Struttura dell'art. 24-bis TUIR introdotto con la Legge di bilancio 2017

Commi	Descrizione
1	Campo di applicazione soggettivo (presupposti di diritto per poter optare per l'imposta sostitutiva)
2	Campo di applicazione oggettivo (ammontare e modalità di pagamento dell'imposta sostitutiva prelevata in luogo di quella applicabile ordinariamente ai redditi di fonte estera, sia per il contribuente principale, sia per i familiari al seguito)

¹⁰⁷⁰ Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060.

¹⁰⁷¹ Si tratta di una sostanziale elusione dei limiti al potere regolamentare posti dalla L. n. 400, del 23 agosto 1988, affinché si approvino degli atti amministrativi generali che hanno un contenuto almeno in parte regolamentare, in quanto integrano l'ordinamento giuridico, senza però il rispetto delle forme regolamentari (cfr. SALANITRO, p. 57 con riferimenti dottrinali citati alla nota 11).

¹⁰⁷² Il Provvedimento attuativo è stato adottato ben prima dei 90 giorni previsti dall'entrata in vigore della Legge (*i.e.* 1° gennaio 2017) secondo quanto stabilito dall'art. 1, comma 152, Legge di Bilancio 2017.

¹⁰⁷³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, p. 1 ss.

¹⁰⁷⁴ QUARANTA/TIZZANINI, Regimi fiscali agevolati, p. 23. Dopo una breve disamina in tema di residenza fiscale delle persone fisiche, la Circolare si sofferma non solo sul regime dei neo-residenti (Parte III^a della Circolare), ma si occupa di ulteriori misure agevolative, quali gli incentivi fiscali previsti per il rientro in Italia di docenti e ricercatori residenti all'estero (art. 44 D.L. n. 78, del 31 maggio 2010), il regime fiscale di favore per i lavoratori cd. "impatriati" (art. 16 D.Lgs. n. 147, del 14 settembre 2015, cd. "Decreto internazionalizzazione").

Commi	Descrizione
3	<ul style="list-style-type: none"> Istanza di interpello (facoltativa, deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate prima di esercitare l'opzione per beneficiare del regime sostitutivo) Scambio di informazioni in materia fiscale tra l'Agenzia delle Entrate e lo Stato di provenienza del neo-residente
4	Campo di applicazione temporale e cause di cessazione, revoca e decadenza
5	Clausola " <i>cherry picking</i> " (possibilità per il contribuente principale e i familiari al seguito di escludere taluni Stati o territori dal regime sostitutivo, in modo tale da assoggettare al regime ordinario IRPEF i redditi provenienti dagli Stati esclusi)
6	Si rivolge ai familiari al seguito del contribuente principale, i quali possono pure beneficiare del regime sostitutivo

È poi prevista una nota che stabilisce l'entrata in vigore della normativa a decorrere dal 1° gennaio 2017 e un richiamo alle disposizioni previste dalla Legge di bilancio 2017 che hanno introdotto il regime sostitutivo, le quali stabiliscono anche l'esenzione dagli obblighi di monitoraggio fiscale, dal pagamento delle imposte IVIE e IVAFE, nonché dall'imposta di successione e donazione applicabili ai beni e diritti esteri coperti dal regime sostitutivo.

La normativa è stata inserita subito dopo gli artt. 23 e 24 TUIR che disciplinano l'applicazione e la determinazione dell'imposizione dei soggetti non residenti¹⁰⁷⁵. L'art. 24-*bis* TUIR rappresenta un regime fiscale sostitutivo, ossia un particolare meccanismo impositivo che, per specifiche fattispecie reddituali, sostituisce le normali imposte applicabili a quelle fattispecie¹⁰⁷⁶.

3.3. Le condizioni di accesso al regime

3.3.1. Le condizioni soggettive (cumulative)

Il regime dei neo-residenti è ammesso soltanto per le persone fisiche che (art. 24-*bis*, comma 1, TUIR)¹⁰⁷⁷:

a) trasferiscono la propria residenza in Italia,

¹⁰⁷⁵ PEVERINI, p. 684.

¹⁰⁷⁶ FALSITTA, p. 238.

¹⁰⁷⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 1, p. 46; ANDREANI/FERRANTI, p. 442; ARGINELLI/AVELLA, p. 113; BUCCISANO, p. 63; COSTA/FUSCO, p. 2658; GABELLI/PORRELLO, p. 33 s.; MASTROBERTI, p. 14; MAYR, *Italienische Pauschalsteuer*, p. 271; PIAZZA/TRAINOTTI, p. 50; PURI, 2; QUARANTA/TIZZANINI, *High net worth individuals*, p. 42; ROLLE/STECCA, p. 825; SALANITRO, p. 55; SARTORI, p. 38 s.; SASSU, p. 423; SCALA/DI BELLA, p. 3212; SQUEO, p. 109; TENORE, *Settore dello sport professionistico*, p. 33; TOMASSINI/MARTINELLI, *Regime dei neo-residenti*, p. 1092; TURRI, *Agevolazioni fiscali*, p. 2760 s.; UNGDCEC, p. 48; VALENTE/PIACENTINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, p. 543.

b) per la prima volta, o dopo un'assenza di almeno nove periodi d'imposta dei dieci precedenti il periodo di validità dell'opzione del regime sostitutivo, hanno costituito la loro residenza fiscale in Italia secondo quanto previsto dall'art. 2, comma 2, TUIR¹⁰⁷⁸.

Il regime si estende tanto al neo-residente (chiamato anche "contribuente principale" o "capo famiglia") quanto ai suoi familiari al seguito ("familiari aggregati")¹⁰⁷⁹. Non conta il fatto di essere stati assoggettati come non residenti all'imposta in seguito ad un collegamento economico con il territorio (art. 24, comma 1, TUIR).

Al verificarsi di queste condizioni è possibile optare per un'imposta capitaria a copertura di tutti i redditi prodotti all'estero conseguiti dal contribuente principale e dai familiari al seguito. Si configura, pertanto, una deroga al regime IRPEF ordinario fondato sul principio dell'imposizione universale (*worldwide taxation principle*) sulla base dell'art. 3, comma 1, TUIR¹⁰⁸⁰. Infatti, per effetto del regime opzionale, i redditi prodotti all'estero dal neo-residente, provenienti da qualsiasi Paese o territorio estero, a prescindere da una loro eventuale tassazione alla fonte, non concorrono alla formazione del reddito complessivo del contribuente né con l'applicazione delle aliquote progressive né sono oggetto di una tassazione separata nelle forme previste dall'art. 17 TUIR¹⁰⁸¹. In questo modo, inoltre, viene introdotta un'eccezione al principio di neutralità all'esportazione (*capital export neutrality* [CEN]). Infatti, questo viene solitamente attuato mediante il principio della residenza e della tassazione dei redditi mondiali (*worldwide taxation*), in base al quale un soggetto residente in un Paese, in questo caso l'Italia, viene assoggettato ad imposizione con la medesima aliquota d'imposta sia per gli investimenti domestici sia per quelli esteri, indipendentemente dal luogo in cui sono prodotti¹⁰⁸².

Il legislatore italiano ha voluto così tenere conto, come osserva l'Amministrazione finanziaria, delle comuni vicissitudini che possono riguardare la vita di una persona fisica, mediamente capace di muoversi nel contesto internazionale e che, pertanto, potrebbe aver avuto la residenza in Italia anche solo per una frazione del periodo di osservazione¹⁰⁸³.

¹⁰⁷⁸ E, quindi, come si dirà anche in seguito, anche dalle persone che sono già fiscalmente residenti in Italia da un anno, a condizione che nei nove periodi d'imposta precedenti il trasferimento della residenza in Italia siano stati residenti all'estero.

¹⁰⁷⁹ ABRUZZESE, p. 368.

¹⁰⁸⁰ ANDREANI/FERRANTI, p. 440; LEO, p. 504; QUARANTA/TIZZANINI, High net worth individuals, p. 42; PESSINA C./PESSINA A., p. 145.

¹⁰⁸¹ MAYR, Imposta sostitutiva, p. 13; QUARANTA/TIZZANINI, High net worth individuals, p. 43.

¹⁰⁸² STEVANATO, Il regime fiscale dei "neo-residenti", p. 438.

¹⁰⁸³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 1, p. 47. In particolare, si fa riferimento a chi si è trasferito in Italia con il programma *Erasmus* oppure a chi si è trasferito per ragioni professionali.

3.3.2. Una particolare forma di tassazione soltanto per le persone fisiche senza vincoli di cittadinanza e di provenienza

I contribuenti interessati dalla norma sono esclusivamente le persone fisiche¹⁰⁸⁴, con esclusione di qualsiasi altro soggetto fiscale, quali, in particolare, le società di persone e le società di capitali, le associazioni, le fondazioni, i *trust*, ecc.¹⁰⁸⁵.

La norma deve intendersi parimenti applicabile tanto ai cittadini di Stati membri dell'UE quanto a quelli di Stati *extra-UE* che intendono trasferirsi in Italia¹⁰⁸⁶.

Il regime sostitutivo si applica a prescindere dalla nazionalità della persona che trasferisce la propria residenza in Italia. Ne consegue che anche i cittadini italiani che vi rimpatriano¹⁰⁸⁷, compresi quelli italiani cancellati dall'Anagrafe della popolazione residente (APR) e trasferiti in quei Paesi *black list* elencati nel D.M. del 4 maggio 1999 possono usufruire di tale regime; questi però sono tenuti a provare all'Amministrazione finanziaria di non essere stati residenti fiscalmente in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2-*bis*, TUIR (cd. inversione dell'onere della prova) nel corso del periodo decennale in cui hanno optato per il regime dei neo-residenti¹⁰⁸⁸.

Il legislatore italiano, con l'obiettivo di differenziarsi da altri regimi agevolativi, come ad esempio quello presente nel Principato di Monaco¹⁰⁸⁹ o quello svizzero della tassazione globale¹⁰⁹⁰, non ha, quindi, voluto riferirsi alla nazionalità del soggetto che intende avvalersi del regime opzionale sui redditi prodotti all'estero.

¹⁰⁸⁴ La nozione di persona fisica, ancorché non espressamente definita nell'ordinamento italiano, viene trattata agli artt. da 1 a 10 c.c. (SALANITRO, p. 57). Cfr. anche AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 1, p. 46.

¹⁰⁸⁵ CORSO/ODETTO, p. 1464; LAMEDICA, p. 1621; PESSINA C./PESSINA A., p. 145. SALANITRO (p. 57 s.) osserva che la limitazione alle sole persone fisiche potrebbe essere ingiustificata, poiché anche per gli altri soggetti di diritto si applica il principio dell'imposizione mondiale del reddito o dell'utile. A suo dire, quindi, questa scelta rientra nella discrezionalità del legislatore e non sembra contrastare con i principi costituzionali di uguaglianza e di tassazione in base alla capacità contributiva, in quanto la residenza delle persone fisiche è una nozione sostanziale distinta da quella degli enti. Dello stesso parere BUCCISANO, nota 109, p. 63.

¹⁰⁸⁶ ANDREANI/FERRANTI, p. 442; ARIEMME/MASSAI, p. 2416; LEO, p. 503; MASSAROTTO/SORCI, p. 1331; SALANITRO, p. 58; SARTORI, p. 38 s.; TENORE, Settore dello sport professionistico, p. 34; TURRI, Tassazione neo-residenti e impatriati, p. 343; TURRI, Agevolazioni fiscali, nota 10, p. 2760; UNGDCEC, p. 49; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 543. Secondo SALANITRO (p. 58) si tratta di un principio conforme alla disciplina generale, in quanto le norme fiscali non fanno riferimento alla cittadinanza.

¹⁰⁸⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 1, p. 46 s.; MAYR, Imposta sostitutiva, p. 12.

¹⁰⁸⁸ Si tratta di giurisdizioni che, per il basso livello impositivo o la mancanza di un adeguato scambio di informazioni, presentano un più elevato rischio di essere utilizzate come residenze fittizie da parte di coloro che vi si trasferiscono solo formalmente (ARIEMME/MASSAI, p. 2416).

¹⁰⁸⁹ Questo regime esclude i cittadini francesi, mentre gli altri che prendono la residenza nel Principato non pagano le imposte (SASSU, p. 424).

¹⁰⁹⁰ Il diritto svizzero prevede l'esclusione dalla tassazione globale per i cittadini svizzeri e quelli in possesso della doppia nazionalità.

Se nulla è detto a proposito dello Stato di provenienza, rimane però la necessità di una cooperazione amministrativa tra le autorità dei Paesi coinvolti. Sembra, quindi, almeno necessario che i Paesi di provenienza aderiscano alla disciplina dello scambio di informazioni¹⁰⁹¹.

3.3.3. Aver costituito la residenza fiscale in Italia per la prima volta o dopo un'assenza decennale

3.3.3.1. In generale

Il regime dei neo-residenti presuppone il trasferimento della residenza fiscale in Italia da parte della persona fisica che ne fruisce, la quale è tenuta ad instaurare un collegamento sostanziale con il territorio italiano. La *conditio sine qua non* per fruire del regime opzionale è quella di non aver avuto la residenza fiscale nel territorio italiano per un periodo di tempo minimo – vale a dire almeno nove dei dieci periodi d'imposta che precedono l'inizio della validità dell'opzione – prima del trasferimento della residenza fiscale¹⁰⁹².

Il trasferimento della residenza in Italia al fine di beneficiare dell'imposta sostitutiva deve avvenire sulla scorta di quanto stabilito all'art. 2, comma 2, TUIR (art. 24-*bis*, comma 1, TUIR). L'esplicito richiamo alla norma sulla residenza domestica enunciato al comma 1 dell'art. 24-*bis* TUIR implica, nei fatti, un collegamento al concetto di residenza applicabile ai fini reddituali¹⁰⁹³. Secondo tale disposizione, “[a]i fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”.

Affinché si configuri una residenza fiscale nel territorio italiano, la persona fisica deve, quindi, alternativamente¹⁰⁹⁴:

- a) essere iscritta all'APR in Italia;
- b) avervi la sede principale dei propri affari ed interessi, cioè il domicilio civilistico ai sensi dell'art. 43, comma 1, c.c.;
- c) avervi la propria dimora abituale, cioè la residenza civilistica ai sensi dell'art. 43, comma 2, c.c.

È sufficiente la sussistenza anche di uno solo dei tre citati criteri per determinare la residenza fiscale in Italia di una persona fisica¹⁰⁹⁵. Se, da un lato, i criteri del domicilio e della residenza mutuati dal codice

¹⁰⁹¹ PURI, nota 6, p. 9.

¹⁰⁹² AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte I^a, p. 8.

¹⁰⁹³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte I^a, p. 8.

¹⁰⁹⁴ La conclusione che le ipotesi di cui all'art. 2, comma 2, TUIR, siano da considerarsi alla stregua di ipotesi alternative e non concorrenti, si desume dall'utilizzo della congiunzione “o” fatta dal legislatore italiano nel testo normativo (DELLA CARITÀ, Iscrizione APR, p. 242; PESSINA C./PESSINA A., p. 145; PIAZZA/TRAINOTTI, p. 51). Cfr. anche AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte I^a, p. 8.

¹⁰⁹⁵ DELLA CARITÀ, Gestione del contenzioso tributario, p. 555.

civile presuppongono un'analisi di tipo fattuale che ne accerti il collegamento con il territorio dello Stato, d'altro lato, l'iscrizione all'APR si esaurisce nella constatazione del mero elemento formale, impedendo così ogni altra valutazione¹⁰⁹⁶.

La norma di cui all'art. 2, comma 2 TUIR, che poggia su un criterio di carattere temporale¹⁰⁹⁷, presuppone una presenza nel territorio dello Stato "*per la maggior parte del periodo di imposta*", il che non lascia dubbi che lo stesso debba essere inteso come la presenza fisica in Italia per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile¹⁰⁹⁸), anche non continuativi¹⁰⁹⁹. Se la persona si trasferisce in Italia nella seconda parte del periodo d'imposta, il regime sostitutivo compete soltanto dal periodo d'imposta successivo¹¹⁰⁰.

Esempio¹¹⁰¹: un contribuente si è trasferito in Italia dopo il 2 luglio 2019. Esso non può, quindi, essere considerato fiscalmente residente in Italia per il periodo d'imposta 2019, poiché non adempie il requisito della presenza nel territorio italiano "*per la maggior parte del periodo d'imposta*", a meno che non abbia effettivamente trasferito il domicilio o la residenza prima di tale data.

La rigida posizione presa dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 17, secondo la quale per poter accedere al regime opzionale è necessario "*l'effettivo trasferimento della persona fisica in Italia*"¹¹⁰², non è condivisibile e tantomeno coerente¹¹⁰³:

- non condivisibile perché l'Agenzia tiene conto solo di due dei tre criteri alternativi per determinare la residenza fiscale in Italia, ossia quelli di natura sostanziale (residenza e domicilio ai sensi del c.c.), tralasciando quello di natura formale, dato dall'iscrizione all'APR che, sulla base dell'orientamento giurisprudenziale più seguito, determina una presunzione assoluta e incontrovertibile di residenza fiscale¹¹⁰⁴. I criteri di collegamento utilizzati dal legislatore italiano sono fortemente governati da una *ratio* antielusiva e rendono molto difficile l'espatrio ai fini fiscali dei residenti, per contro sono particolarmente vantaggiosi per contribuenti stranieri che intendono trasferire la loro residenza in Italia¹¹⁰⁵. Coloro che però intendono usufruire del regime sostitutivo possono scegliere di trasferire in Italia soltanto il centro degli affari e interessi, senza che vi sia necessariamente la loro dimora abituale, oppure, alternativamente, scegliere di trasferire la dimora mantenendo al contempo all'estero il centro

¹⁰⁹⁶ DELLA CARITÀ, Iscrizione APR, p. 242; cfr. anche BUCCISANO, p. 35; PIACENTINI/BERNACCHI, Principi generali di tassazione, p. 484; PIANTAVIGNA, Residenza fiscale, p. 279.

¹⁰⁹⁷ DELLA CARITÀ, Gestione del contenzioso tributario, p. 555.

¹⁰⁹⁸ Nel periodo di nostro interesse, si possono segnalare i seguenti anni bisestili: 2016, 2020, 2024, 2028, 2032 e 2036.

¹⁰⁹⁹ PESSINA C./PESSINA A., p. 145; PIANTAVIGNA, Residenza fiscale, p. 301.

¹¹⁰⁰ CORSO/ODETTO, p. 1464.

¹¹⁰¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte I^a, p. 10; CORSO/ODETTO, p. 1464; SASSU, p. 423.

¹¹⁰² AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 1, p. 46. L'Agenzia conferma questo suo punto di vista anche alla cifra 3.1, p. 65, che subordina l'efficacia di una risposta all'istanza di interpello presentata dall'aspirante neo-residente "*all'effettivo trasferimento della residenza fiscale in Italia*".

¹¹⁰³ SARTORI, p. 41; cfr. anche, seppur più sfumato, PIAZZA/TRAINOTTI, p. 51.

¹¹⁰⁴ BUCCISANO, p. 38; PIACENTINI/BERNACCHI, Principi generali di tassazione, p. 485; PIANTAVIGNA, Residenza fiscale, p. 279.

¹¹⁰⁵ GUSMEROLI, p. 50; MASTELLONE, Residenti non domiciliati, nota 174, p. 1434.

dei propri affari e interessi. Infine, pure è possibile iscriversi all'APR che rappresenta un criterio sufficiente a qualificare come fiscalmente residente in Italia una persona fisica. Sempre l'Agenzia ricorda, giustamente in questo caso, che il *“requisito formale dell'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente è soggetto a controlli da parte delle autorità comunali competenti, così come disciplinato ai sensi del D.P.R. 30 maggio 1989, n. 223. Come previsto dall'articolo 11 del citato D.P.R. n. 223 del 1989, se, a seguito di accertamenti opportunamente intervallati nel tempo, il soggetto risulti irreperibile, l'autorità amministrativa effettua la cancellazione del medesimo soggetto dall'anagrafe della popolazione residente”*. Sarà, dunque, eventualmente il Comune a procedere d'ufficio per cancellare il contribuente dall'APR. Il criterio dell'iscrizione all'APR è, quindi, più che sufficiente per ottenere l'accesso al regime opzionale, diversamente da quanto stabilito dall'Agenzia delle Entrate. Presupposto è quello che questi criteri debbano essere presenti per la maggior parte del periodo d'imposta;

- non coerente perché poi, come si vedrà in seguito¹¹⁰⁶, per accertare la residenza nei nove dei dieci periodi d'imposta precedenti l'esercizio dell'opzione, l'Agenzia considera invece – correttamente, ad avviso di chi scrive – il criterio formale dell'iscrizione all'APR per valutare se vi sia stata o meno la residenza fiscale in Italia, senza basarsi esclusivamente sulla residenza effettiva all'estero¹¹⁰⁷.

3.3.3.2. *L'onere probatorio*

Per quanto riguarda l'onere della prova, questo incombe, di regola, all'Agenzia delle Entrate, la quale deve in una fase di accertamento dimostrare la residenza fiscale in Italia dei contribuenti che, invece, si dichiarano fiscalmente residenti all'estero. Questa regola prevede però un'eccezione, menzionata all'art. 2, comma 2-*bis*, TUIR. Ai sensi di questa disposizione si prevede una presunzione relativa di residenza fiscale in Italia per tutti i cittadini italiani che si sono cancellati dall'APR e si sono trasferiti in uno Stato o territorio avente un regime fiscale privilegiato. In tal caso, incombe al contribuente dimostrare all'Agenzia delle Entrate di aver definitivamente lasciato l'Italia per un altro Stato o territorio¹¹⁰⁸.

3.3.3.3. *Il requisito dell'iscrizione nell'APR*

Per individuare la residenza della persona nel territorio italiano, il primo requisito, prettamente formale, si basa sull'iscrizione nell'APR. Questo requisito cristallizza la volontà del legislatore di ancorare la residenza fiscale in Italia del contribuente sulla base di un presupposto formale di facile e rapida

¹¹⁰⁶ Cfr. *infra*, cap. 3.3.3.6.

¹¹⁰⁷ SARTORI, p. 42 s. L'autore osserva che *“[l]a scelta interpretativa di adottare «due pesi e due misure» non può però considerarsi soddisfacente. Delle due l'una: o, come si crede, alla luce del dato letterale, conta in entrambi i casi la sola nozione giuridica di residenza fiscale di cui all'art. 2, comma 2, T.u.i.r.; o, se si intende prediligere il dato sostanziale dell'effettiva presenza in Italia, pur in contrasto con quello letterale, sarebbe necessario che tale impostazione interpretativa fosse adottata in modo coerente sia nella valutazione del trasferimento in Italia sia nella valutazione della presenza all'estero prima del trasferimento”*.

¹¹⁰⁸ Cfr., *infra*, cap. 3.3.3.7.; MARIANETTI, p. 758 s.

riscontrabilità¹¹⁰⁹. Occorre, quindi, fare riferimento alla disciplina stabilita dalla L. n. 1228, del 24 dicembre 1954, e dal relativo regolamento di attuazione (D.P.R. n. 233, del 30 maggio 1989), che prevede l'iscrizione nell'APR quando la persona, indipendentemente dalla cittadinanza, ha la propria dimora abituale in un Comune del territorio italiano, il che equivale ad avervi stabilito il proprio domicilio¹¹¹⁰. L'iscrizione anagrafica è obbligatoria per le persone fisiche che dimorano abitualmente in un Comune della Repubblica italiana ed ha finalità essenzialmente statistiche di rilevazione della popolazione residente nel Comune o di pubblicità, ad esempio per le trascrizioni di atti o certificazioni¹¹¹¹.

L'iscrizione anagrafica rappresenta un elemento sufficiente per individuare un soggetto passivo d'imposta ed è preclusiva di ogni altro accertamento di fatto. Da un profilo fiscale, quindi, l'iscrizione anagrafica assume il carattere di criterio di collegamento autosufficiente ed autonomo con prevalenza dell'elemento formale costituendo frutto di una scelta consapevole del legislatore tributario¹¹¹².

La giurisprudenza è tradizionalmente propensa a considerare questo requisito alla stregua di una presunzione assoluta di residenza nel territorio italiano¹¹¹³. Ancora recentemente, la Suprema Corte ha avuto modo di ribadire che *“le persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente si considerano, in applicazione del criterio formale dettato dall'art. 2, D.P.R. 917/1986 [ndr. TUIR], in ogni caso residenti, e pertanto soggetti passivi d'imposta, in Italia; con la conseguenza che, ai fini predetti, essendo l'iscrizione indicata preclusiva di ogni ulteriore accertamento, il trasferimento della residenza all'estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un Comune italiano”*¹¹¹⁴. Pertanto, l'iscrizione nell'APR è un criterio sufficiente a determinare la residenza fiscale in Italia, senza che l'Agenzia delle

¹¹⁰⁹ PIANTAVIGNA, Residenza fiscale, p. 280.

¹¹¹⁰ BUCCISANO, p. 39; PESSINA C./PESSINA A., p. 145. All'APR si contrappone, per i cittadini italiani che si trasferiscono all'estero, l'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), istituita con la L. n. 470, del 27 ottobre 1988, che si applica soltanto ai cittadini aventi nazionalità italiana. Quest'anagrafe contiene i dati dei cittadini italiani che hanno comunicato di risiedere all'estero per un periodo superiore ai dodici mesi. L'iscrizione va effettuata entro 90 giorni dal trasferimento della residenza e comporta la cancellazione dall'APR del Comune di provenienza. L'iscrizione all'AIRE permette al cittadino italiano di usufruire dei servizi forniti dalle Rappresentanze consolari all'estero, nonché esercitare alcuni importanti diritti, tra i quali la possibilità di votare durante le elezioni politiche oppure votare dei referendum per corrispondenza, nonché ottenere il rilascio o il rinnovo di documenti di identità e di viaggio oppure certificazioni, così come il rinnovo della patente di guida, se la persona vive in un Paese *extra-UE* (MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, nota 60, p. 25).

¹¹¹¹ TENORE, Settore dello sport professionistico, nota 3, p. 33.

¹¹¹² Cass. civ., sez. I, n. 1783, 3 marzo 1999; Cass. civ., sez. I, n. 1215, 6 febbraio 1998; TENORE, Settore dello sport professionistico, nota 3, p. 33; PIANTAVIGNA, Residenza fiscale, p. 282.

¹¹¹³ ARGINELLI/CUZZOLARO, p. 2; BABORO, p. 508; BUCCISANO, p. 38; PIANTAVIGNA, Residenza fiscale, p. 281 s.; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 20, con la seguente giurisprudenza citata: Cass. civ., sez. I, n. 1215, 6 febbraio 1998, in: GT – Riv. giur. trib., 1998, p. 626 ss.; Cass. civ., sez. trib., n. 9319, 20 aprile 2006, in: Fisconline; Cass. civ. n. 14434, sez. trib., 15 giugno 2010, in: Fisconline; Cass. civ. n. 677, sez. trib., 16 gennaio 2015, in: Fisconline; Cass. civ., sez. trib., n. 21970, 28 ottobre 2015.

¹¹¹⁴ Cass. n. 16634, 25 giugno 2018, commentata criticamente da ARGINELLI/CUZZOLARO, p. 1 ss. Nello stesso senso si vedano anche: Cass., n. 21970, 29 ottobre 2015; Cass., n. 677, 16 gennaio 2015; Cass., n. 5382, 4 aprile 2012; Cass., n. 1783, 3 marzo 1999; Cass., n. 1783, 3 marzo 1999; Cass., n. 1215, 6 febbraio 1998; Cass., n. 13803, 7 novembre 2001; Cass., n. 14434, 15 giugno 2010; Cass., n. 9319, 20 aprile 2006; Cass., n. 677, 16 gennaio 2015; Cass., n. 21970, 28 ottobre 2015.

Entrate sia tenuta ad effettuare ulteriori accertamenti, a conferma dell'alternatività tra i criteri formali e sostanziali di residenza fiscale stabiliti dall'art. 2 TUIR, che implica l'autosufficienza di ognuno di essi¹¹¹⁵.

Il requisito dell'iscrizione all'APR in Italia potrebbe essere oggetto di abuso da parte del contribuente, data la sua natura meramente formale, allorché viene richiesto a quest'ultimo di risiedere per la maggior parte dell'anno nel territorio italiano. Per siffatto motivo, l'Agenzia delle Entrate richiama le verifiche cui l'iscrizione anagrafica è soggetta da parte delle autorità comunali competenti sulla base del D.P.R. n. 223, del 30 maggio 1989¹¹¹⁶. L'art. 11 prevede, in particolare, che l'autorità comunale debba procedere alla cancellazione del contribuente dall'APR, qualora quest'ultimo risulti irreperibile nonostante accertamenti effettuati ad intervalli regolari¹¹¹⁷.

3.3.3.4. *Il requisito del domicilio*

Il criterio di domicilio (*res iuris*) è oggetto di un rinvio intraistituzionale agli istituti civilisti¹¹¹⁸. L'art. 43, comma 1, c.c. definisce il domicilio come il *"luogo in cui essa [ndr. la persona] ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi"*, a prescindere dalla presenza effettiva in tale luogo¹¹¹⁹. Il domicilio non implica, infatti, né la presenza fisica del soggetto, né un'attività ben caratterizzata dall'abitare¹¹²⁰ e si caratterizza dall'elemento soggettivo, cioè dalla volontà di stabilire e conservare in quel luogo la sede principale dei suoi affari e interessi¹¹²¹. In particolare, secondo la giurisprudenza *"il domicilio deve intendersi fissato nel luogo in cui il lavoratore ha il centro dei propri affari ed interessi, intendendosi per interessi non solo quelli economici e materiali, ma anche quelli affettivi e spirituali, atteso che la nozione di domicilio è unitaria e impone che vengano considerati, assieme agli affari ed agli interessi non solo quelli economici dell'individuo, anche gli interessi affettivi e personali"*¹¹²².

La Corte di Cassazione ha chiarito che per interessi affettivi e personali bisogna considerare soprattutto gli interessi morali, sociali e familiari che confluiscono normalmente nel luogo in cui vive la persona¹¹²³.

¹¹¹⁵ Secondo BUCCISANO vi sono dei dubbi in merito alla prevalenza del criterio formale rispetto ai criteri sostanziali, in virtù della presunzione assoluta di residenza fiscale, come se esistesse un ordine gerarchico. È proprio l'impossibilità di poter provare che la situazione di fatto sia differente da quella formale a destare più che una perplessità. Del resto, quando il contribuente si trasferisce all'estero e si iscrive all'AIRE non è una presunzione assoluta, ma relativa e l'Agenzia ha l'onere di provare l'esistenza del domicilio o della residenza in Italia e al contribuente l'infondatezza degli elementi probatori desunti dall'Agenzia (BUCCISANO, p. 40 s.). DELLA CARITÀ osserva, però, che nei giudizi di legittimità, l'iscrizione anagrafica non è mai presentata come presunzione, ma come elemento costitutivo di residenza che non configura una presunzione *juris* ed *de jure*, ma si sostanzia in una tipizzazione legale che individua nell'iscrizione nell'APR una delle cause qualificanti la residenza fiscale delle persone fisiche in Italia, analogamente al domicilio e alla residenza (DELLA CARITÀ, Iscrizione APR, p. 244).

¹¹¹⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 1, p. 46; QUARANTA/TIZZANINI, Punto sul regime neo-residenti, p. 31.

¹¹¹⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 1, p. 46.

¹¹¹⁸ BUCCISANO, p. 30 s.; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 20; MELIS, Trasferimento della residenza fiscale, p. 125.

¹¹¹⁹ PIANTAVIGNA, Residenza fiscale, p. 284. Per un'ampia rassegna della giurisprudenza di legittimità in materia si veda FAZIO, Residenza – parte prima, p. 1322 ss.; FAZIO, Residenza – parte seconda, p. 1808 ss.

¹¹²⁰ BUCCISANO, p. 33; RIVA, p. 810.

¹¹²¹ PIANTAVIGNA, Residenza fiscale, p. 285; DELLA CARITÀ, Gestione del contenzioso tributario, p. 555.

¹¹²² Cass., n. 17882, 22 agosto 2007.

¹¹²³ Cass. civ., sez. I, n. 1215, 12 settembre 1973.

La nozione in esame deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche morali, sociali e familiari¹¹²⁴. Il domicilio è, dunque, quel luogo nel quale si concentrano una serie di elementi, segnatamente gli interessi, gli affetti, le passioni, i rapporti professionali e sociali, in cui si manifesta l'essenza della persona¹¹²⁵, i quali devono essere soppesati quando si deve stabilire se un soggetto è fiscalmente residente in Italia¹¹²⁶. Occorre esaminare l'insieme dei molteplici rapporti che una persona ha nel territorio dello Stato, sia sul piano personale, che reale¹¹²⁷. Qualora gli interessi economici non si dovessero situare nello stesso Stato in cui vi sono quelli personali, la questione potrebbe essere risolta ricorrendo ad una valutazione globale della situazione tenendo in considerazione gli affari e gli interessi della persona in entrambi gli Stati, piuttosto che attribuire una rilevanza prioritaria agli uno o agli altri¹¹²⁸. La Corte di Cassazione ha avuto, infatti, modo di rilevare, diversamente da quanto sostenuto dall'Amministrazione, che *“le relazioni affettive e familiari non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, venendo in rilievo solo unitamente ad altri probanti criteri che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento”*¹¹²⁹. L'Amministrazione finanziaria è, infatti, propensa a conferire maggior peso agli interessi personali e familiari, quando afferma che *“deve considerarsi fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero e svolgendo la propria attività fuori dal territorio nazionale, mantenga, nel senso sopra illustrato, il «centro» dei propri interessi familiari e sociali in Italia”*¹¹³⁰.

¹¹²⁴ Cass., n. 3586, 26 ottobre 1968; Cass., n. 435, 12 febbraio 1973. Si veda, in particolare, l'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria con la Circolare n. 304/E, cifra 1, secondo la quale *“[l]a locuzione «affari ed interessi» di cui al citato art. 43, comma 1, deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari (Cass. 26 ottobre 1968, n.3586; 12 febbraio 1973, n. 435); sicché la determinazione del domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona”*.

¹¹²⁵ RIVA, p. 810.

¹¹²⁶ Secondo BUCCISANO *“[n]ei casi in cui i giudici attribuiscono prevalenza ai legami personali su quelli economici ai fini della determinazione della residenza fiscale, si potrebbe giungere allo stesso risultato sulla base di un giudizio comparativo che tenga conto di tutti i legami della persona con due luoghi, affermando la «principalità» di uno di essi rispetto agli altri”* (BUCCISANO, p. 52); cfr. Cass. n. 29576, 29 dicembre 2011; Cass. n. 5382, 4 aprile 2012; Cass. n. 678, 16 gennaio 2015; Cass. n. 12311, 15 giugno 2016.

¹¹²⁷ PIANTAVIGNA è propenso ad assegnare maggior peso agli interessi economici e patrimoniali per definire la nozione di domicilio, sottolineando che questo presupposto viene sistematicamente adottato tutte le volte che sono in gioco interessi materiali, mentre il presupposto della residenza rileva laddove ricorrano degli interessi di natura non patrimoniale. Se così non fosse, continua l'autore, si finirebbe per privare di ogni rilevanza la componente di interessi economici e patrimoniali, la quale soccomberebbe sempre di fronte ad interessi di natura familiare (PIANTAVIGNA, *Residenza fiscale*, p. 291).

¹¹²⁸ BABORO, p. 511; BUCCISANO, p. 52.

¹¹²⁹ Cass. n. 6501, 31 marzo 2015. In merito a questa pronuncia si veda anche BARASSI, p. 8 ss. L'autore osserva inoltre che *“[l]a giurisprudenza della Corte di Giustizia, richiamata in alcune sentenze della Corte di Cassazione per affermare la prevalenza degli interessi personali su quelli patrimoniali, si riferisce all'articolo 7, n. 1, comma 2, della Direttiva n. 83/182/CEE [ndr. relativo alle franchigie fiscali in materia di importazione temporanea di mezzi di trasporto] il quale testualmente statuisce la preminenza dei legami personali su quelli professionali: in questo caso è la stessa disposizione oggetto di interpretazione a dare una base normativa per affermare la prevalenza degli elementi di carattere personale rispetto a quelli patrimoniali. In assenza di una simile scelta normativa, come avviene in materia di residenza ai fini delle imposte sui redditi, appare corretta la interpretazione contenuta nella sentenza n. 6501/15 che ha operato una valutazione complessiva degli interessi del soggetto per individuare il domicilio dove è il centro principale di tutti gli affari e interessi del soggetto”*. Della CGUE si veda, ad esempio, la sentenza del 12 luglio 2001, in: causa C-262/99, *Louloudakis*, che è richiamata da Cass. n. 20285, del 4 settembre 2013 e n. 14434, del 15 giugno 2010.

¹¹³⁰ MINISTERO DELLE FINANZE, Circolare n. 304/E, cifra 1.

Infine, il requisito della “principalità” ha lo scopo di affermare l’unicità del domicilio e, parallelamente, di negare la possibilità di una pluralità di domicili¹¹³¹. In presenza di più luoghi nei quali la persona gestisce i propri affari e interessi, occorre, pertanto, stabilire prima di tutto il luogo in cui si trova la “sede principale”, selezionando gli elementi che manifestano l’esistenza degli interessi della persona e, in seguito, localizzarli per luogo¹¹³². Si tratta di accertare la “principalità” attraverso un’indagine di tipo quantitativo e qualitativo, che richiede necessariamente di un apprezzamento discrezionale del giudice di merito¹¹³³.

3.3.3.5. *Il requisito della residenza*

Come il domicilio, anche il criterio della residenza è oggetto di un rinvio intraistituzionale al settore del diritto civile¹¹³⁴. In questo caso, l’art. 43, comma 2, c.c. individua la residenza nel “*luogo in cui la persona ha la dimora abituale*”¹¹³⁵. Il requisito in questione presuppone sia la disponibilità di un’abitazione, sia il rispetto di due elementi, che vanno sempre considerati in maniera unitaria¹¹³⁶:

- quello oggettivo costituito dalla stabile permanenza di un individuo in un determinato luogo (per la maggior parte del periodo d’imposta). Non è, per contro, richiesta la continuità e la definitività della permanenza (cd. abitualità), poiché possono sorgere situazioni per cui il soggetto lavora o svolge un’attività lontano dal luogo dove si trova la sua abitazione, nella quale però vi conserva la propria dimora e vi ritorna periodicamente¹¹³⁷. La dimora abituale va intesa, infatti, nella sola abitazione, facendo, quindi, coincidere la residenza con il luogo di ubicazione della casa di abitazione¹¹³⁸;
- quello soggettivo rappresentato dall’intenzione del soggetto a conservare la propria abitazione in un luogo e a farvi ritorno ogni volta che ciò risulti possibile (cd. *animus permanendi*)¹¹³⁹. L’abituale dimora permane, quindi, anche quando il soggetto lavori o svolga altre attività al di fuori del Comune di residenza, purché conservi in esso l’abitazione e vi ritorni quando possibile¹¹⁴⁰. L’intenzione di abitare stabilmente in un determinato luogo dipende dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali¹¹⁴¹. In questo caso si parla di centro delle proprie relazioni sociali e familiari¹¹⁴².

¹¹³¹ PIAVIGNA, Residenza fiscale, p. 292.

¹¹³² PIAVIGNA, Residenza fiscale, p. 292.

¹¹³³ PIAVIGNA, Residenza fiscale, p. 293; cfr. anche PIACENTINI/BERNACCHI, Principi generali di tassazione, p. 489.

¹¹³⁴ MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 20; MELIS, Trasferimento della residenza fiscale, p. 125.

¹¹³⁵ Per un’ampia rassegna della giurisprudenza di legittimità in materia si veda FAZIO, Residenza – parte prima, p. 1322 ss.; FAZIO, Residenza – parte seconda, p. 1808 ss.

¹¹³⁶ PIAVIGNA, Residenza fiscale, p. 295 s.; TENORE, Settore dello sport professionistico, nota 5, p. 34; DELLA CARITÀ, Gestione del contenzioso tributario, p. 555.

¹¹³⁷ Cass. S.U., n. 5292, 28 ottobre 1985; Cass. civ., sez. II, n. 1738, 14 marzo 1986; PIAVIGNA, Residenza fiscale, p. 299.

¹¹³⁸ PIAVIGNA, Residenza fiscale, p. 297, il quale evidenzia che, in questo modo, si crea una netta distinzione tra le nozioni di domicilio e di residenza.

¹¹³⁹ Questo concetto deve sempre essere valutato sulla base di elementi reali (PIAVIGNA, Residenza fiscale, p. 296).

¹¹⁴⁰ DELLA CARITÀ, Gestione del contenzioso tributario, p. 555.

¹¹⁴¹ Cass. civ., sez. II, n. 1738, 14 marzo 1986.

¹¹⁴² BUCCISANO, p. 48.

Dunque, la residenza si compone dall'abituale volontaria dimora di una persona in un dato luogo, la quale racchiude sia il fatto oggettivo del vincolo con il territorio, sia l'elemento soggettivo della volontarietà. Nel concetto di residenza, pertanto, si rinviene un duplice elemento: soggettivo e oggettivo¹¹⁴³. Il soggetto residente è, dunque, colui che abitualmente e volontariamente dimora in un dato luogo¹¹⁴⁴.

3.3.3.6. *Il rapporto tra la residenza secondo il diritto interno e quella secondo il diritto convenzionale*

Una riflessione merita il rapporto esistente tra la residenza fiscale in Italia, determinata secondo l'art. 2, comma 2, TUIR, e le regole dettate dalle CDI conformi al M-OCSE, con riferimento all'attribuzione della residenza fiscale in uno dei due Stati contraenti.

L'art. 24-bis TUIR è silente sulla possibilità di determinare la residenza in Italia del neo-residente attraverso i criteri a cascata (cd. *tie-breaker rules*) stabiliti all'art. 4 par. 2 M-OCSE.

Stante il testo dell'art. 24-bis, comma 1, TUIR e l'esplicito rimando al solo art. 2, comma 2, TUIR in tema di residenza fiscale, è lecito sussumere che l'unica condizione soggettiva richiesta al contribuente sia proprio quella di integrare una delle tre condizioni previste in tale articolo (APR, domicilio o residenza in Italia ai sensi del codice civile)¹¹⁴⁵. Il riferimento alla residenza ai sensi della normativa domestica è, quindi, chiaro e tassativo¹¹⁴⁶. Si deve, pertanto, escludere il ricorso alle CDI sottoscritte dall'Italia e, in particolare, ai criteri a cascata per la determinazione della residenza del neo-residente. Questa impostazione non costituisce, di principio, un ostacolo all'applicazione del regime sostitutivo per un neo-residente che intenda, comunque, mantenere la sua residenza fiscale anche nello Stato di origine¹¹⁴⁷.

Infatti, nel caso in cui il contribuente fosse stato considerato residente fiscalmente in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2, TUIR, e la sua residenza fosse stata attribuita all'altro Stato sulla base dei criteri a cascata di cui all'art. 4 par. 2 CDI conforme al M-OCSE, nonostante tale risultato, egli sarebbe per quel periodo d'imposta considerato residente fiscalmente in Italia ai sensi della normativa domestica¹¹⁴⁸. È del tutto

¹¹⁴³ PIANTAVIGNA, Residenza fiscale, p. 296; MARIANETTI, nota 5, p. 758; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 21.

¹¹⁴⁴ PIANTAVIGNA, Residenza fiscale, p. 286 con riferimento alla giurisprudenza della Corte di cassazione citata. L'autore rileva che quest'ultima ha sempre privilegiato la natura di *res facti* della nozione di residenza, vale a dire l'effettiva presenza del soggetto in un determinato luogo, piuttosto che l'elemento soggettivo dato dall'intenzione di dimorarvi.

¹¹⁴⁵ BUCCISANO, p. 72; QUARANTA/TIZZANINI, High net worth individuals, nota 6, p. 42; QUARANTA/TIZZANINI, Punto sul regime neo-residenti, p. 30; QUARANTA/TIZZANINI, Regimi fiscali agevolati, p. 24 s.; SARTORI, p. 39; TAVECCHIO/CALCAGNO, p. 114; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 542.

¹¹⁴⁶ SALANITRO, p. 59.

¹¹⁴⁷ BUCCISANO, p. 72; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2765.

¹¹⁴⁸ Di altra opinione ODCEC Milano (p. 4 s.); ANDREANI/FERRANTI, p. 442; ANTONACCI, p. 2; DELLA VALLE/STRAFILE (p. 4348); PURI, nota 7, p. 9; TOMASSINI/MARTINELLI, Regime dei neo-residenti, p. 1095. Secondo questi autori nel periodo di osservazione (vale a dire nei nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione) è possibile invocare i criteri a cascata previsti dalla CDI per individuare un unico Paese in cui il soggetto è considerato residente ai fini dell'accesso al regime sostitutivo (vale a dire in caso di doppia residenza). L'ODCEC Milano è, inoltre, dell'opinione che in caso di mancata iscrizione all'AIRE, la nozione di persona non fiscalmente residente in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2, TUIR dovrebbe essere interpretata in via estensiva, facendo dunque riferimento non solo alle regole domestiche, ma anche a quanto previsto dalle CDI. Facendo riferimento ai criteri a cascata per dirimere casi di doppia residenza si avrebbe secondo l'ODCEC Milano il pregio di consentire l'applicazione del regime sostitutivo

evidente che questa costellazione limiti notevolmente la convenienza dell'opzione¹¹⁴⁹, poiché esclude dal campo di applicazione soggettivo, soprattutto quegli emigrati italiani che non si sono cancellati dall'APR.

Esempio¹¹⁵⁰: una persona fisica proveniente dall'estero ha preso la residenza fiscale in Italia nel 2017. Per i periodi d'imposta 2014 e 2015 è stato considerato residente in Italia in base alla nozione di residenza stabilita dal codice civile. A causa di ciò, il contribuente ha invocato l'art. 4 par. 2 CDI tra l'Italia e il suo Stato di residenza, i cui criteri di assegnazione della residenza fiscale sono conformi a quelli indicati nel M-OCSE. Sulla base dei criteri a cascata, quindi, il contribuente non è stato ritenuto residente fiscalmente in Italia. Questo risultato è comunque ininfluente in seguito al rinvio ai criteri domestici per determinare la residenza fiscale operato dall'art. 24-bis, comma 1, TUIR. La persona fisica non potrà, dunque, richiedere l'opzione per il regime sostitutivo avendo avuto la residenza fiscale in Italia in due dei dieci periodi d'imposta precedenti l'arrivo in Italia.

Anche l'Agenzia delle Entrate non sembra lasciare margine in senso favorevole a questa interpretazione, poiché afferma che la circostanza di non essersi cancellati dall'APR impedisce comunque di accedere al regime dei neo-residenti¹¹⁵¹. Questo orientamento dell'Agenzia delle Entrate, che poggia sulla giurisprudenza della Suprema Corte, subordina quindi la residenza all'adempimento di un mero requisito formale, a volte frutto di una dimenticanza del contribuente che ha lasciato l'Italia e lo mantiene assoggettato ad imposizione su base mondiale. Questo requisito del resto potrebbe essere facilmente superato facendo valere i criteri a cascata previsti all'art. 4 par. 2 delle CDI conformi al M-OCSE¹¹⁵².

I criteri a cascata, tuttavia, operano esclusivamente per individuare la residenza ai fini convenzionali, ossia per la corretta applicazione della CDI e tali elementi non sono rilevanti ai fini delle norme tributarie nazionali in materia di imposte dirette¹¹⁵³. Infatti, l'art. 4 par. 1 M-OCSE stabilisce in primo luogo che la residenza di una persona viene determinata dal diritto interno degli Stati contraenti e i criteri previsti dall'art. 4 par. 2 M-OCSE, definiti *tie-breaker rules*, limitano negativamente il diritto interno di uno dei due

a coloro che, pur avendo avuto residenza e domicilio all'estero nel periodo di osservazione, non abbiamo provveduto per mera dimenticanza alla cancellazione dall'APR.

¹¹⁴⁹ PURI, nota 7, p. 9.

¹¹⁵⁰ Cfr. anche SALANITRO, p. 59 s.

¹¹⁵¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte I^a, p. 8; ARIEMME/MASSAI, p. 2416; BUCCISANO, p. 70; MAGLIARO/CENSI, p. 2; QUARANTA/TIZZANINI, Regimi fiscali agevolati, p. 24; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 542.

¹¹⁵² ARGINELLI/CRAZZOLARA, p. 5 s.; BACCAGLINI, Analisi comparata, nota 7, p. 446; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 20. Per una disamina dei criteri a cascata si rinvia a BERTOCCHI, p. 346 s. È opportuno evidenziare come il legislatore nell'ambito del regime fiscale volto a favorire il rientro in Italia di docenti e ricercatori abbia, tramite l'art. 5, comma 3-*quater*, D.L. n. 34, del 30 aprile 2019 (cd. "Decreto crescita"), ha permesso di risolvere positivamente una situazione venutasi a creare a partire dall'entrata in vigore della normativa. Infatti, l'Agenzia delle Entrate aveva emesso un centinaio di avvisi di accertamento nei confronti di docenti e ricercatori che, precedentemente al trasferimento di residenza all'estero, non avevano provveduto ad iscriversi all'AIRE. Per questi contribuenti, non iscritti all'AIRE, che rientrano in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, è ora possibile beneficiare del regime agevolato, "purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi" (cfr. AMADDEO, Iscrizione all'AIRE, p. 223; FORMICA/DE NICOLA, p. 3031; MAGLIARO/CENSI, p. 2; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 23 s.).

¹¹⁵³ ARIEMME/MASSAI, p. 2416; SARTORI, p. 40.

Stati¹¹⁵⁴. Tali criteri sono alternativi e conducono a determinare la residenza nel seguente ordine gerarchico: (i) nello Stato nel quale una persona possiede un'abitazione permanente¹¹⁵⁵; qualora disponga di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati è considerata residente in quello nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali); (ii) se non è possibile individuare lo Stato nel quale il contribuente ha il proprio centro degli interessi vitali o se il medesimo non possiede un'abitazione permanente in alcuno degli Stati, esso è considerato residente nello Stato in cui soggiorna abitualmente (soggiorno abituale); (iii) se il contribuente soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati o non soggiorna abitualmente in nessuno di essi, esso è considerato residente nello Stato del quale ha la nazionalità; (iv) se tale persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati risolvono la questione di comune accordo¹¹⁵⁶.

Due delle nozioni enunciate, vale a dire l'abitazione permanente e il luogo di soggiorno abituale, possono essere assimilate alla nozione domestica di dimora abituale contenuta nell'art. 43, comma 2, c.c., mentre il centro degli interessi vitali corrisponde alla nozione civilistica di domicilio di cui all'art. 43, comma 1, c.c. Pertanto, il primo criterio sarebbe di tipo oggettivo (*i.e.* la dimora abituale) e soltanto in seconda battuta si farebbe eventualmente ricorso a quello soggettivo (*i.e.* il centro degli interessi vitali).

La conseguenza è quella che, in ambito internazionale diversamente da quello domestico, sia completamente ribaltato l'ordine di importanza ed applicabilità attribuito ai diversi criteri di collegamento per attribuire la residenza fiscale ad uno dei due Stati contraenti, valorizzando il criterio oggettivo e sostanziale, e non meramente formale, quale l'iscrizione all'APR¹¹⁵⁷.

Infine, un'ulteriore conseguenza prevista dall'ancorare l'acquisizione della residenza fiscale in Italia alla normativa domestica (art. 2, comma 2, TUIR), è quella di far venire meno la possibilità di optare per il regime sostitutivo, con riferimento all'anno di ingresso in Italia, alle persone fisiche che si sono trasferite in Italia nella seconda parte dell'anno in quanto l'integrazione dei requisiti di radicamento della residenza avverrà sempre per un tempo inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta¹¹⁵⁸.

3.3.3.7. *I cittadini italiani emigrati in Paesi black list*

L'art. 2, comma 2-*bis*, TUIR, introdotta con l'art. 10, comma 1, L. del 23 dicembre 1998, n. 448, contiene una presunzione (relativa anziché assoluta) di residenza per le persone fisiche che si sono trasferite in

¹¹⁵⁴ L'applicazione delle *tie-breaker rules* permette di escludere automaticamente la normativa prevista dal diritto interno dei due Stati contraenti, attuandone la subordinazione rispetto alla *lex superior* di fonte convenzionale (PISTONE, Trasferimento di residenza all'estero, p. 260 ss.).

¹¹⁵⁵ Secondo il Commentario M-OCSE rientra nella definizione di abitazione permanente qualsiasi casa o appartamento del contribuente, di sua proprietà oppure in affitto. La permanenza dell'abitazione è essenziale. Ciò significa che il contribuente deve aver disposizione l'alloggio in qualsiasi momento e in maniera continuativa, e non occasionalmente, in caso di soggiorno (OCSE, Commentario, par. 13 *ad* art. 4 M-OCSE).

¹¹⁵⁶ Per un approfondimento sui criteri a cascata di veda PIACENTINI/BERNACCHI, Principi generali di tassazione, p. 496 ss.

¹¹⁵⁷ MAGLIARO/CENSI, p. 3.

¹¹⁵⁸ QUARANTA/TIZZANINI, Regimi fiscali agevolati, p. 24.

un Paese *black list*. Secondo tale disposizione si considerano residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dall'APR¹¹⁵⁹ e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con D.M. del 4 maggio 1999, fra cui vi figura tuttora la Svizzera¹¹⁶⁰. Al riguardo, si osserva come la lista sia rimasta pressoché invariata. Ad eccezione di Cipro e Malta, espunti nel 2010 (art. 2, comma 1, D.M. del 27 luglio 2010) e San Marino, depennato nel 2014 (art. 1, comma 1, D.M. del 12 febbraio 2014), il D.M. del 4 maggio 1999 non ha subito modifiche¹¹⁶¹.

Uno dei motivi che hanno portato l'Italia ad introdurre questa disposizione nel TUIR è legato al trasferimento di cittadini benestanti italiani verso Stati confinanti con una fiscalità sensibilmente inferiore rispetto a quella italiana. Secondo il legislatore vi è, infatti, alla base la valutazione di una "preponderanza di possibilità" che il trasferimento in un Paese *black list* sia fittizio e motivato soltanto dall'interesse di ridurre il carico fiscale, innescando, di conseguenza, una dissociazione tra "residenza formale" e "residenza reale" del contribuente¹¹⁶². Si pensi in particolare al Principato di Monaco, alla Repubblica di San Marino, ma anche alla Svizzera con il regime della tassazione globale¹¹⁶³.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che coloro che si sono trasferiti in un Paese considerato *black list* non trovano, di principio, ostacoli all'applicazione del regime sostitutivo, poiché la presunzione *iuris tantum* di residenza in Italia, che rappresenta un criterio presuntivo ai fini del radicamento della residenza stessa, si caratterizza quale "presunzione legale relativa". Quest'ultima è soggetta alla prova contraria da parte del contribuente¹¹⁶⁴. Tale norma, essendo di natura formale, e non sostanziale, incide soltanto sulla regola generale di distribuzione dell'onere della prova, che viene invertita¹¹⁶⁵. Si tratta in questo caso di una scelta del legislatore che ha deciso di ripartire l'onere probatorio diversamente tra le parti, ponendolo a carico dei contribuenti, di cittadinanza italiana, trasferitisi in Paesi *black list*¹¹⁶⁶.

¹¹⁵⁹ Secondo BUCCISANO (p. 45) la condizione della "cancellazione dalle anagrafi della popolazione residente" (art. 2, comma 2-bis, TUIR) appare superflua. Infatti, se l'iscrizione nell'APR costituisce una presunzione assoluta di residenza fiscale secondo la prevalente interpretazione giurisprudenziale, allora qualsiasi contribuente che, indipendentemente dalla cittadinanza, ha trasferito la residenza all'estero (anche in un Paese non *black list*), senza essersi cancellato dall'APR, verrà in ogni caso considerato come fiscalmente residente in Italia, senza dover necessariamente ricorrere all'art. 2, comma 2-bis, TUIR.

¹¹⁶⁰ Il Protocollo di modifica della CDI CH-ITA, sottoscritto in data 23 febbraio 2015 tra i due Paesi, ha adeguato lo scambio di informazioni su richiesta allo standard previsto dall'art. 26 M-OCSE. Ciò ha implicato l'inclusione della Svizzera nel D.M. del 4 settembre 1996 (cfr. D.M. del 9 agosto 2016). Ad oggi, pertanto, la Svizzera non costituisce un regime fiscale privilegiato ogni qualvolta la norma rinvii la sua applicazione "agli Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni" o al D.M. del 4 settembre 1996. Nonostante ciò, la Svizzera continua ad essere presente – inespugnabilmente – nel D.M. del 4 maggio 1999 (LISI, p. 333 ss.).

¹¹⁶¹ DELLA CARITÀ, Gestione del contenzioso tributario, p. 555.

¹¹⁶² BUCCISANO, p. 45; MELIS, Riflessioni interno alla presunzione di residenza fiscale, p. 1083 s.

¹¹⁶³ BERETTA, p. 437. L'autore porta alla luce il famoso caso del cantante lirico Luciano Pavarotti, emigrato nel Principato di Monaco ed oggetto di un contenzioso con l'Amministrazione finanziaria.

¹¹⁶⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte I^a, p. 9; BABORO, p. 512; GABELLI/PORRELLO, p. 39; QUARANTA/TIZZANINI, Punto sul regime neo-residenti, p. 31; QUARANTA/TIZZANINI, Regimi fiscali agevolati, p. 24; SASSU, p. 424; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2763; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 542.

¹¹⁶⁵ SARTORI, p. 41.

¹¹⁶⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte I^a, p. 9; QUARANTA/TIZZANINI, Regimi fiscali agevolati, p. 25.

La presunzione opera altresì quando un cittadino italiano si è trasferito in uno Stato *black list* transitando per uno Stato terzo¹¹⁶⁷.

Non vi sono, quindi, motivi per escludere dall'applicazione del regime sostitutivo i soggetti provenienti da uno dei Paesi *black list*, sempre che riescano a dimostrare di non essere stati residenti fiscalmente in Italia in nove dei dieci periodi d'imposta precedenti la validità dell'opzione¹¹⁶⁸. Determinante è il concetto di residenza fiscale in Italia, che può sussistere sia in ragione di criteri sostanziali (domicilio e residenza civilistici) sia formali (iscrizione anagrafica), se presenti per la maggior parte del periodo d'imposta¹¹⁶⁹.

Il cittadino italiano trasferitosi in un Paese *black list*, come può essere ad esempio la Svizzera, è, quindi, obbligato a dimostrare l'esistenza di fatti e circostanze concrete che *“suffraghino l'effettività della situazione conclamata formalmente attraverso la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente, in coerenza con l'assunzione di un reale e duraturo rapporto con lo Stato di immigrazione”*¹¹⁷⁰; che siano atti, quindi, a supportare e provare l'effettivo trasferimento di residenza, l'instaurazione di un rapporto veritiero e duraturo con lo Stato di immigrazione e, al tempo stesso, l'interruzione di significativi rapporti con l'Italia¹¹⁷¹.

In concreto, l'approccio molto restrittivo dell'Agenzia delle Entrate è il seguente: *“soltanto la piena dimostrazione, da parte del contribuente, della perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e la parallela comprova di una reale e duratura localizzazione nel Paese fiscalmente privilegiato, indipendentemente dall'assolvimento nello stesso Paese di obblighi fiscali, attestano il venire meno della residenza fiscale in Italia e la conseguente legittimità della posizione di non residente”*¹¹⁷². I vari elementi di prova quali, tra gli altri, l'iscrizione dei figli alle scuole nel Paese di immigrazione, eventuali contratti di

¹¹⁶⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte I^a, p. 9, Parte III^a, cifra 3.2, p. 69; MINISTERO DELLE FINANZE, Circolare n. 140/E, cifra 2; ARIEMME/MASSAI, p. 2416; QUARANTA/TIZZANINI, Punto sul regime neo-residenti, nota 4, p. 31; QUARANTA/TIZZANINI, Regimi fiscali agevolati, p. 24; UNGDCEC, p. 50. Secondo DELLA CARITÀ *“un cittadino italiano cancellatosi dall'APR che, dopo aver trascorso parte della propria esistenza in un qualunque Paese estero non black list, decidesse di trasferirsi in un Paese incluso nel D.M. del 4 maggio 1999 (ad es. in Svizzera), per effetto dell'art. 2, comma 2-bis TUIR, si troverebbe a (ri)acquisire per presunzione la residenza fiscale italiana”* (DELLA CARITÀ, Gestione del contenzioso tributario, p. 557).

¹¹⁶⁸ La relazione illustrativa al disegno di legge, invece, prevedeva l'esclusione dalla possibilità di esercitare l'opzione per le persone fisiche che *“[...] sono considerate residenti ai sensi del comma 2-bis del citato articolo 2”*, senza approfondire ulteriormente la questione (DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4348; ODCEC Milano, p. 2; MAYR, Imposta sostitutiva, p. 12). Tale impostazione è stata però superata con il Provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia delle Entrate alla cifra 1.6.

¹¹⁶⁹ SARTORI, p. 42.

¹¹⁷⁰ MINISTERO DELLE FINANZE, Circolare n. 140/E, cifra 4. La Circolare fornisce un elenco dettagliato di prove che il contribuente emigrato può addurre a conferma dell'effettività del suo trasferimento. Cfr. anche PIACENTINI/BERNACCHI, Principi generali di tassazione, p. 506 s.

¹¹⁷¹ Allo stesso modo, la Circolare n. 1/2018 della Guardia di Finanza ha affermato che *“oltre ad un'inversione dell'onere della prova, il regime normativo previsto dal comma 2-bis, dell'art. 2, del TUIR, si qualifica anche sotto il profilo degli elementi di prova che il contribuente deve fornire in sede istruttoria e, eventualmente, contenziosa, non potendo limitarsi alla prova negativa di non essere residente in Italia, ma dovendo allegare fatti o atti che comprovino l'effettività della situazione dichiarata in coerenza con un reale e duraturo collegamento con lo Stato di migrazione”* (Guardia di Finanza, Circolare del 4 dicembre 2017, n. 1/2018, vol. III, cifra 4.a.1.b, p. 346, citata da DELLA CARITÀ, Gestione del contenzioso tributario, p. 558).

¹¹⁷² MINISTERO DELLE FINANZE, Circolare n. 140/E, cifra 4.

acquisto di immobili residenziali, le fatture e le bollette di acqua, luce ed elettricità, l'esistenza di altre utenze quali telefoni mobili, i collegamenti internet e/o simili, sono valutati dall'Agenzia delle Entrate in una "visione globale, atteso che il superamento della prova contraria alla presunzione legale non può che scaturire da una complessiva considerazione della posizione del contribuente"¹¹⁷³.

Ciò significa che nessuna di queste prove è, di per sé, sufficiente a comprovare l'effettivo trasferimento di residenza, ma che le stesse sono valutate complessivamente e in rapporto al caso specifico. Con tutte le evidenti incertezze che questo comporta per il cittadino italiano che, seppur trasferendosi a tutti gli effetti in uno Stato *black list*, potrebbe impiegare qualche tempo prima di perdere definitivamente e completamente ogni significativo e duraturo collegamento (economico, familiare, politico, sociale, culturale o ricreativo) con l'Italia¹¹⁷⁴.

Ne consegue che per vincere la presunzione non soltanto è necessario portare la prova di non avere più il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile nel territorio italiano, ma anche fornire la prova positiva di essere residente nello Stato di destinazione, poiché dal profilo dell'onere probatorio per non essere residente in un determinato luogo bisogna dimostrare di esserlo in un altro¹¹⁷⁵. In particolare, la prova contraria deve dimostrare "l'assunzione di un reale e duraturo rapporto con lo Stato di immigrazione" e "l'interruzione di significativi rapporti con lo Stato italiano"¹¹⁷⁶.

Il contribuente trasferitosi in un Paese *black list* deve, quindi, provare la presenza in tale luogo cumulativamente della residenza e del domicilio ai sensi del codice civile¹¹⁷⁷.

In tal caso si consiglia ad una persona fisica proveniente da Stati *black list* di presentare un'apposita istanza di interpello all'Amministrazione finanziaria (art. 24-bis, comma 3, TUIR) che provi l'effettiva residenza all'estero, in modo da superare la presunzione relativa secondo la quale egli ha mantenuto la residenza fiscale in Italia sino a prova contraria¹¹⁷⁸. Tale istituto, di regola, non potrebbe essere utilizzato

¹¹⁷³ MINISTERO DELLE FINANZE, Circolare n. 140/E, cifra 4. Si veda, a tale riguardo, BABORO (p. 506 s.) che commenta due recenti sentenze della Corte di Cassazione (n. 12311 e n. 6051) riguardanti la notifica di avvisi di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate nei confronti di contribuenti ritenuti residenti fiscalmente in Italia sulla base della localizzazione nel territorio dello Stato in ragione del loro domicilio, benché si fossero entrambi cancellati dall'APR a seguito del trasferimento in uno Stato a fiscalità privilegiata. Nella sentenza n. 12311, la Corte ha accolto la tesi dell'Agenzia delle Entrate di un contribuente trasferitosi nel Principato di Monaco, ritenendo decisivi gli interessi personali e familiari dello stesso in Italia, mentre nella sentenza n. 6051 ha dato priorità agli interessi economici.

¹¹⁷⁴ PAGANI ZAMBELLI, p. 391.

¹¹⁷⁵ BUCCISANO, p. 46; MELIS, Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale, p. 1086 ss.

¹¹⁷⁶ MINISTERO DELLE FINANZE, Circolare n. 140/E, cifra 4.

¹¹⁷⁷ MELIS, Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale, p. 1086 ss. Interessante, a questo riguardo, la tabella presentata da DELLA CARITÀ, Gestione del contenzioso tributario (p. 561), nella quale risultano inserite le analisi delle sentenze di secondo grado per determinare la residenza fiscale delle persone fisiche in Italia. Dalla giurisprudenza di secondo grado degli ultimi cinque anni chiamata a decidere sulla residenza nel Principato di Monaco (Paese *black list* senza CDI) è emerso che su nove decisioni solo una è risultata favorevole al contribuente.

¹¹⁷⁸ Come del resto consigliato anche dall'Amministrazione medesima (cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte IIIª, cifra 1, p. 47). Come ipotizzato da BUCCISANO (p. 71) è comunque ragionevole immaginare che l'Agenzia delle Entrate abbia già agito nei confronti di questi contribuenti facendo valere la presunzione prevista dall'art. 2, comma 2-bis, TUIR e che, pertanto, la questione sia già stata risolta in un senso o nell'altro.

per accertare situazioni di fatto. Tuttavia, l'art. 24-*bis*, comma 3, TUIR, ne ammette la legittimità in questo contesto, principalmente per accertare che le condizioni di accesso al regime siano rispettate¹¹⁷⁹.

Al contribuente che non volesse però avvalersi dell'istituto dell'interpello rimarrebbe la possibilità di fornire la prova della residenza estera in sede di accertamento (ipotesi questa fortemente sconsigliata)¹¹⁸⁰. L'unico limite a questa soluzione prospettata parrebbe essere quello di un'attività di verifica in corso da parte dell'Agenzia delle Entrate per la determinazione della residenza fiscale in Italia (art. 5, comma 1, lett. *f* D.Lgs. n. 156, del 24 settembre 2015) oppure quando questa fosse già stata accertata definitivamente, nonostante il trasferimento all'estero da parte della persona fisica¹¹⁸¹.

3.3.3.8. *L'assenza decennale dal territorio italiano*

3.3.3.8.1. La regola generale

Come già indicato, le persone fisiche che desiderano accedere al regime opzionale non devono essere state residenti in Italia per un periodo di tempo di almeno nove dei dieci periodi d'imposta precedenti quello di inizio del periodo di validità dell'opzione.

Il tenore letterale del comma 1 dell'art. 24-*bis* TUIR non richiede espressamente che i nove esercizi fiscali debbano essere considerati continuativi, per cui è possibile un'interruzione di al massimo un esercizio fiscale. Così, ad esempio, un soggetto estero che diventa residente in Italia dal 2017, dovrà non essere stato residente in Italia in nove dei dieci esercizi precedenti, ossia dal 2007 al 2016, i quali non dovranno a loro volta essere necessariamente continuativi¹¹⁸².

Esempio: un contribuente sposta la sua residenza fiscale in Italia proveniente dall'estero nel 2017. Egli è stato residente nel Regno Unito dal 2007 sino al 2010; poi è stato residente in Italia soltanto nel periodo d'imposta 2011 e, in seguito, nuovamente residente nel Regno Unito dal 2012 al 2016 compreso. Secondo l'art. 24-*bis*, comma 1, TUIR, questo contribuente non è stato "per un tempo almeno pari a nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione" residente in Italia, per cui potrà accedere al regime sostitutivo.

È, dunque, decisivo che la residenza in Italia sia circoscritta ad un solo periodo d'imposta nei dieci complessivi che precedono quello di validità dell'opzione.

L'opzione per il regime sostitutivo può però essere validamente esercitata anche da quei soggetti che sono già residenti in Italia da un periodo d'imposta¹¹⁸³.

¹¹⁷⁹ BACCAGLINI, *Analisi comparata*, p. 445.

¹¹⁸⁰ BACCAGLINI, *Analisi comparata*, p. 445.

¹¹⁸¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 1, p. 47; QUARANTA/TIZZANINI, *Punto sul regime neo-residenti*, p. 31; TENORE, *Settore dello sport professionistico*, p. 39.

¹¹⁸² TAVECCHIO/CALCAGNO, p. 114; PESSINA C./PESSINA A., p. 145.

¹¹⁸³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 1, p. 48.

Esempio¹¹⁸⁴: un contribuente che è stato residente all'estero dal 2006 al 2015 e si trasferisce in Italia nel mese di marzo del 2016, acquisendo la residenza fiscale nel territorio nel medesimo anno, ha la possibilità di optare per il regime sostitutivo a partire dal periodo d'imposta 2017, versando l'imposta sostitutiva entro il 30 giugno 2018.

Vi sono dubbi in dottrina in merito a questa interpretazione estensiva che si scontra con il tenore letterale dell'art. 24-bis, comma 1, TUIR. Il requisito dei "nove su dieci" risulta sì rispettato, ma non si rispetterebbe il requisito di fondo che è l'*incipit* della norma, secondo la quale questa viene applicata per "*[l]e persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia*". Nel caso in questione, come descritto anche dall'esempio sopra riportato, la residenza fiscale sarebbe però già avvenuta l'anno precedente e non in quello in cui viene esercitata l'opzione¹¹⁸⁵.

3.3.3.8.2. Il trasferimento all'estero

Il contribuente che ha optato per il regime sostitutivo e che prima dello scadere della durata di validità di questo decide di trasferirsi nuovamente all'estero, potrà beneficiare nuovamente del regime sostitutivo, qualora in un prossimo futuro dovesse decidere di rientrare in Italia, soltanto dopo aver maturato un'assenza di nove dei dieci periodi d'imposta dal momento del trasferimento all'estero¹¹⁸⁶. Non è possibile, infatti, interrompere la durata di validità dell'opzione, la quale deve essere continuativa.

Esempio¹¹⁸⁷: un contribuente si trasferisce in Italia per la prima volta nel 2017 beneficiando del regime sostitutivo. Agli inizi del 2020 trasferisce la sua residenza all'estero. Nel 2023 vuole rientrare in Italia. Letteralmente il periodo di assenza dal territorio, costituito da almeno "*nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione*", deve ricominciare dal momento in cui si è lasciata l'Italia nel 2020, non potendo riprendere dopo l'interruzione.

In caso di trasferimento della residenza all'estero, il contribuente deve inoltre effettuare un'apposita comunicazione alla Direzione Centrale Accertamento entro il 30 settembre dell'anno in cui perde la residenza fiscale¹¹⁸⁸.

3.3.3.8.3. L'importanza delle frazioni di periodi d'imposta

Un contribuente, che già in passato ha avuto la residenza fiscale in Italia, può sfruttare le frazioni di periodi d'imposta, al fine di rientrare in Italia dopo aver trascorso all'estero poco più di otto anni. Infatti, la norma oggetto d'esame misura l'assenza dall'Italia in termini di periodi d'imposta e in termini di annualità, per effetto del rimando dell'art. 24-bis, comma 1, TUIR all'art. 2, comma 2, dello stesso ordinamento. Ne

¹¹⁸⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 1, p. 48; CORSO/ODETTO, p. 1465; PESSINA C./PESSINA A., p. 146; TURRI, Agevolazioni fiscali, nota 10, p. 2760 s.

¹¹⁸⁵ ABRUZZESE, p. 365.

¹¹⁸⁶ BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 446.

¹¹⁸⁷ BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 446.

¹¹⁸⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 3.8.

consegue che il contribuente può trasferirsi in Italia già a partire dalla seconda metà dell'ottavo periodo d'imposta precedente l'ultimo anno in cui era residente in Italia¹¹⁸⁹.

Inoltre, un contribuente partito dall'Italia nella prima metà dell'anno, non sarà considerato residente nel territorio dello Stato italiano per tutto il periodo d'imposta in cui si è trasferito all'estero¹¹⁹⁰.

Esempio¹¹⁹¹: un contribuente è stato residente in Italia sino al mese di giugno del 2010. Non maturando il requisito della maggior parte del periodo d'imposta per l'anno 2010, egli risulterà essere stato residente in Italia solo sino al 2009. A partire dal 3 luglio 2018 (dal 2 luglio in ipotesi di anno bisestile) può trasferirsi in Italia beneficiando del regime sostitutivo. Infatti, neanche durante il periodo d'imposta 2018 risulterà residente in Italia. È soltanto a decorrere dal periodo d'imposta 2019 che il contribuente sarà considerato residente per la maggior parte del periodo d'imposta secondo la normativa domestica prevista all'art. 2, comma 2, TUIR.

3.3.3.9. I requisiti per ottenere un permesso di dimora

3.3.3.9.1. Il soggiorno per lavoro

Il cittadino straniero *extra-comunitario* (*i.e.* non residente in un altro Stato membro dell'UE) può ottenere il permesso di soggiorno in Italia, se dimostra di venirci per svolgere un'attività di lavoro autonomo o dipendente (artt. 5, 5-*bis*, 21, 22 e 26, del Testo unico delle disposizioni concernenti la disciplina dell'immigrazione e norme sulla condizione dello straniero [TUI])¹¹⁹². Attraverso l'iscrizione all'APR, dopo un periodo di dieci anni di residenza legale continuativa, la persona può richiedere la cittadinanza italiana (art. 9, comma 1, lett. *f*, L. n. 91, del 5 febbraio 1992)¹¹⁹³. Per questo motivo, una persona straniera è maggiormente interessata ad ottenere un soggiorno di lavoro piuttosto che un soggiorno per residenza elettiva, la quale non permette di accumulare anni di residenza nel territorio al fine di ottenere il diritto alla cittadinanza italiana¹¹⁹⁴.

3.3.3.9.2. Il soggiorno per residenza elettiva

Un soggiorno per residenza elettiva si configura quando una persona sceglie l'Italia come luogo di svago e si impegna a non esercitare un'attività lucrativa, dimostrando di possedere sufficienti risorse finanziarie

¹¹⁸⁹ BACCAGLINI, *Analisi comparata*, p. 445.

¹¹⁹⁰ BACCAGLINI, *Analisi comparata*, p. 445.

¹¹⁹¹ BACCAGLINI, *Analisi comparata*, p. 445.

¹¹⁹² Il Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, del 12 marzo 2019 (Programmazione transitoria dei flussi d'ingresso dei lavoratori non comunitari nel territorio dello Stato per l'anno 2019), ha stabilito in 30'850 unità la quota di ingresso dei lavoratori *extra-UE* ammessi a trasferirsi in Italia (cfr. anche MASTELLONE, *Ventaglio dei regimi fiscali*, nota 39, p. 16).

¹¹⁹³ MASTELLONE, *Ventaglio dei regimi fiscali*, p. 15; MASTELLONE/GIOVANNELLI, p. 579. Gli altri casi in cui è possibile ottenere la cittadinanza italiana su proposta del Ministero dell'interno sono i seguenti (art. 9, comma 1, L. n. 91, del 5 febbraio 1992): (a) straniero del quale il padre o la madre o uno degli ascendenti in linea retta di secondo grado sono stati cittadini per nascita, o che è nato in Italia e, in entrambi i casi, vi risiede legalmente da almeno tre anni, comunque fatto salvo quanto previsto dall'art. 4, comma 1, lett. *c*); (b) straniero maggiorenne adottato da cittadino italiano che risiede legalmente nel territorio della Repubblica da almeno cinque anni successivamente alla adozione; (c) straniero che ha prestato servizio, anche all'estero, per almeno cinque anni alle dipendenze dello Stato; (d) cittadino di uno Stato membro dell'UE se risiede legalmente da almeno quattro anni in Italia; (e) apolide che risiede legalmente da almeno cinque anni in Italia.

¹¹⁹⁴ MASTELLONE/GIOVANNELLI, p. 579.

provenienti da attività e beni nello Stato di origine. Quattro sono le ipotesi in cui può essere richiesto un permesso di soggiorno per residenza elettiva¹¹⁹⁵:

- 1) il caso del cittadino straniero *extra*-comunitario che dimostra agli uffici di polizia di essere in possesso di redditi elevati e sufficienti sia per il proprio sostentamento sia per quello di familiari al seguito, per una durata superiore ad un anno, nonché dimostra di avere a sua disposizione un alloggio adeguato, disponibilità finanziarie e la copertura di un'assicurazione sanitaria¹¹⁹⁶;
- 2) il caso del cittadino straniero *extra*-comunitario in possesso di un permesso di soggiorno per lavoro (autonomo o dipendente), che dimostra la percezione di un trattamento pensionistico in Italia e la contestuale cessazione dell'attività lucrativa e chiede la conversione del permesso di soggiorno per lavoro in permesso di soggiorno per residenza elettiva¹¹⁹⁷;
- 3) il caso del cittadino straniero *extra*-comunitario qualificato come "altro familiare" di un cittadino di uno Stato membro dell'UE, già trasferitosi in Italia con permesso di soggiorno per residenza elettiva¹¹⁹⁸;
- 4) il caso di un cittadino dello Stato della Città del Vaticano che percepisce redditi di fonte vaticana¹¹⁹⁹.

3.3.3.9.3. Il visto riservato ai soggetti che investono in Italia

L'immigrazione dei cittadini stranieri non appartenenti all'UE è regolata secondo il principio della programmazione dei flussi. La Legge di bilancio 2017 ha introdotto delle eccezioni a questi limiti attraverso il cd. "*Visa Investor for Italy*", che si colloca all'interno del TUI (cd. procedura accelerata)¹²⁰⁰. Al fine di favorire l'ingresso in Italia, per periodi superiori a tre mesi, di investitori e degli HNWI, l'art. 26-*bis* TUI¹²⁰¹ consente il rilascio di un visto d'ingresso ai soggetti provenienti da Stati *extra*-UE, che, alternativamente (D.M. n. 1202/385-*bis*, del 30 giugno 2017)¹²⁰²:

- investono almeno 2 mio. di euro in titoli emessi dal Governo italiano (per almeno due anni); oppure
- investono almeno 1 mio. di euro in una società costituita ed operante in Italia, importo ridotto della metà in caso di *start-up* (sempre per almeno due anni); oppure

¹¹⁹⁵ MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 17 s.; MASTELLONE/GIOVANNELLI, p. 578.

¹¹⁹⁶ Cfr. il Decreto Interministeriale n. 850, dell'11 maggio 2011, cifra 13.

¹¹⁹⁷ Cfr. in particolare l'art. 14, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 394, del 31 agosto 1999 MASTELLONE/GIOVANNELLI, p. 578.

¹¹⁹⁷ Cfr. il Decreto Interministeriale n. 850, dell'11 maggio 2011, cifra 13.

¹¹⁹⁸ Cfr. per la definizione di "altro familiare" l'art. 2, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 30, del 6 febbraio 2007, che attua la Direttiva n. 2004/38/CE, nonché la Circolare del Ministro dell'Interno del 18 luglio 2007, protocollo n. 200704165/15100/14865.

¹¹⁹⁹ Cfr. la Circolare del Ministro dell'Interno del 24 maggio 2005, protocollo n. 400/C/2005/IV/607/P/5.2.

¹²⁰⁰ AMADDEO, Schemi CBI e RBI, p. 464; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 16; MASTELLONE/GIOVANNELLI, p. 579.

¹²⁰¹ Introdotto ad opera dell'art. 1, comma 148, Legge di Bilancio 2017.

¹²⁰² MEF, Relazione illustrativa, p. 149; AMADDEO, Schemi CBI e RBI, p. 464; BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 449; MASTELLONE/GIOVANNELLI, p. 579; PAPOTTI/FERRO, p. 95; QUARANTA/TIZZANINI, High net worth individuals, p. 47; TOMASSINI/MARTINELLI, Regime dei neo-domiciliati, p. 3533; TURRI, Agevolazioni fiscali, nota 2, p. 2756 s.; TURRI, Tassazione neo-residenti e impatriati, p. 343.

- donano almeno 1 mio. di euro a sostegno di un progetto di pubblico interesse, vale a dire in progetti di carattere filantropico in settori quali cultura, istruzione, gestione dell'immigrazione, ricerca scientifica e recupero dei beni culturali e paesaggistici.

I soggetti interessati devono, in primo luogo, impegnarsi attraverso una dichiarazione scritta a rispettare con il proprio investimento le condizioni suesposte. In secondo luogo, essi devono avere a disposizione e trasferire in Italia un importo almeno pari a quello oggetto dell'investimento o della donazione, nonché dimostrare di avere sufficienti risorse per il proprio mantenimento nel corso del soggiorno in Italia. Le risorse sono tali se di importo almeno superiore al livello minimo previsto dalla Legge sull'esenzione dalla partecipazione alla spesa sanitaria¹²⁰³.

Una volta eseguite le necessarie verifiche con esito positivo¹²⁰⁴, l'Autorità preposta rilascerà un visto riportante la dicitura "per investitori" della durata di due anni, rinnovabile di ulteriori tre anni se il richiedente dimostra che la somma oggetto dell'investimento è ancora investita nelle attività finanziarie di cui al comma 1 dell'art. 26-*bis* TUI. Nulla è, per contro, previsto per il rinnovo in base ad una donazione a sostegno di un progetto di pubblico interesse¹²⁰⁵.

Il visto per investitori permette l'ingresso anche ai familiari del richiedente e viene revocato quando l'investimento o la donazione non sono stati effettuati nei tre mesi successivi l'ottenimento del visto oppure quando l'investimento è stato dismesso prima dei due anni richiesti dalla disposizione¹²⁰⁶.

Queste facilitazioni offrono la possibilità ai cittadini di Stati terzi di risiedere in Italia, con la possibilità di maturare gli anni idonei per poi presentare una domanda per la cittadinanza italiana, senza essere tenuti a svolgere un'attività lavorativa¹²⁰⁷.

Il beneficiario di un visto per investitori potrà poi decidere di optare per il regime sostitutivo per soggetti neo-residenti di cui all'art. 24-*bis* TUIR: il coordinamento tra i due schemi operativi viene assicurato dall'Agenzia delle Entrate¹²⁰⁸.

Si evidenzia, infine, che con D.M. del 21 luglio 2019, emanato di concerto dal Ministero dello sviluppo economico, degli interni e degli affari esteri, è stata attribuita priorità alle domande presentate dai soggetti neo-residenti le quali dovranno essere evase "con urgenza" dalle rappresentanze diplomatiche o consolari italiane nel Paese di provenienza¹²⁰⁹.

¹²⁰³ QUARANTA/TIZZANINI, High net worth individuals, p. 47.

¹²⁰⁴ Cfr. AMADDEO, Schemi CBI e RBI, p. 464 s.

¹²⁰⁵ QUARANTA/TIZZANINI, High net worth individuals, p. 47 s.; TURRI, Agevolazioni fiscali, nota 2, p. 2756 s.

¹²⁰⁶ QUARANTA/TIZZANINI, High net worth individuals, p. 48; TURRI, Agevolazioni fiscali, nota 2, p. 2756 s.

¹²⁰⁷ MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 16; MASTELLONE/GIOVANNELLI, p. 579.

¹²⁰⁸ AMADDEO, Schemi CBI e RBI, p. 465.

¹²⁰⁹ TURRI, Tassazione neo-residenti e impatriati, p. 343.

3.4. L'imposta sostitutiva (o capitaria)

3.4.1. L'esercizio dell'opzione

3.4.1.1. Per il neo-residente (contribuente principale)

Per opzione si intende la facoltà data al contribuente di scegliere tra le diverse discipline tributarie di uno stesso fatto. In questo caso siamo di fronte a due discipline; quella generale della tassazione del reddito mondiale e quella opzionale dell'imposta sostitutiva¹²¹⁰. Esercitando l'opzione, il contribuente è tenuto a pagare l'importo stabilito dall'imposta sostitutiva in sostituzione dell'imposta riconducibile ai redditi di fonte estera, non solo in base alla legge, ma anche in base ad una sua manifestazione di volontà¹²¹¹. In tal modo, il contribuente tra le diverse alternative a disposizione, si impegna a pagare l'importo determinato dalla legge¹²¹². L'effetto dell'opzione è, quindi, duplice: da un lato, esenzione di alcune fattispecie dalle relative imposte o obblighi formali e, dall'altro, applicazione di un'altra imposta, quella sostitutiva¹²¹³.

Secondo il Provvedimento attuativo l'opzione per il regime sostitutivo da parte del neo-residente (contribuente principale) si perfeziona in due modi¹²¹⁴:

- 1) presentando all'Agenzia delle Entrate una specifica istanza di interpello (cd. probatorio) riguardante la sussistenza delle circostanze di fatto richieste dall'art. 24-*bis*, comma 3, TUIR ai sensi dell'art. 11, comma 1, Statuto dei diritti del contribuente;
- 2) in sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta durante il quale la persona fisica proveniente dall'estero ha trasferito la residenza in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2, TUIR¹²¹⁵.

In assenza di interpello preventivo, oltre alle informazioni inserite nella dichiarazione dei redditi, il neo-residente dovrà conservare e produrre, su richiesta dell'Agenzia delle Entrate, la documentazione atta a comprovare la residenza fiscale all'estero negli ultimi nove periodi d'imposta su dieci¹²¹⁶.

¹²¹⁰ SALANITRO, p. 69.

¹²¹¹ SALANITRO, p. 71.

¹²¹² SALANITRO, p. 71. L'autore osserva che l'opzione rientra negli atti unilaterali aventi contenuto patrimoniali, poiché ne discende l'obbligazione di pagare un determinato importo di tributo. Agli unilaterali aventi contenuto patrimoniali si applicano le norme che regolano i contratti secondo la disciplina civilistica (art. 1324 c.c.), che deve, comunque, essere coordinata con quella tributaria del D.P.R. n. 442, del 10 novembre 1997 sul riordino della disciplina delle opzioni.

¹²¹³ SARTORI, p. 35.

¹²¹⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 1.2; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4, p. 71; COSTA/FUSCO, p. 2661; CORSO/ODETTO, p. 1485; DEGANI, p. 341; DELLA VALLE/INNOCENZI, Flat tax sui redditi di fonte estera, p. 1409; GABELLI/PORRELLO, p. 34; LEO, p. 505 s.; PESSINA C./PESSINA A., p. 146; SARTORI, p. 43 s.; SQUEO, p. 110; TOMASSINI/MARTINELLI, Appeal del regime dei neo-residenti, p. 2188 s.; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2786 s.

¹²¹⁵ Oppure nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo immediatamente successivo, previsione, quest'ultima, volta a consentire l'accesso al regime qualora l'anno di trasferimento in Italiana costituisca l'unico periodo d'imposta, dei dieci precedenti quello di validità dell'opzione, in cui la persona non è stata residente all'estero. Resta inteso che nel periodo d'imposta di residenza fiscale in Italia, per cui non è efficace il regime sostitutivo, il neo-residente resta assoggettato al regime ordinario (ARIEMME/MASSAI, p. 2417; MAYR, Italienische Pauschalsteuer, p. 272).

¹²¹⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 3.1, p. 64; COSTA/FUSCO, p. 2661; TOMASSINI/MARTINELLI, Regime dei neo-residenti, p. 1092. Questa modalità può essere seguita non solo da coloro che hanno ottenuto una risposta negativa all'interpello dall'Agenzia delle Entrate e che ritengono, comunque, di soddisfare i requisiti di ammissione al regime sostitutivo, ma anche da coloro che non intendono presentare un'istanza di interpello oppure che

L'opzione indicata all'art. 24-bis, comma 1, TUIR è una *conditio sine qua non* per accedere al regime sostitutivo, nonché per versare l'imposta capitaria, dovuta ai sensi del comma 2 del medesimo articolo¹²¹⁷. Pertanto, è necessario una dichiarazione di volontà da parte del contribuente che si manifesta con l'esercizio dell'opzione¹²¹⁸. Dato che il regime dei neo-residenti è entrato in vigore il 1° gennaio 2017¹²¹⁹, l'opzione opera a partire dai redditi prodotti nel periodo d'imposta 2017, sempre che il trasferimento della residenza sia avvenuto entro il 2 luglio 2017¹²²⁰. Per poterne fruire già da tale periodo d'imposta, l'opzione deve essere stata esercitata nella dichiarazione dei redditi, presentata entro il 30 settembre 2018¹²²¹.

I termini qui indicati sono da considerarsi perentori al fine di poter beneficiare del regime opzionale¹²²², in caso contrario il soggetto non potrà beneficiare del regime sostitutivo e sarà sottoposto a tassazione ordinaria in Italia per tutti i redditi prodotti all'estero individuati secondo i criteri di cui all'art. 165 TUIR che rimanda all'art. 23 TUIR¹²²³.

Esempio: un soggetto estero trasferisce la sua residenza nel territorio italiano nel 2018. Egli potrà, quindi, esercitare l'opzione con la dichiarazione del Modello Unico 2019 o al più tardi con il Modello Unico 2020. Nel caso in cui questo soggetto non esercitasse l'opzione per il regime opzionale, i suoi redditi di fonte estera saranno tassati secondo le regole ordinarie IRPEF.

L'opzione viene tacitamente rinnovata di anno in anno a meno che non intervenga uno dei seguenti motivi di esclusione: (i) cessazione degli effetti, (ii) revoca dell'opzione oppure (iii) decadenza del regime sostitutivo¹²²⁴.

L'art. 24-bis TUIR non contiene vincoli particolari in termini di permanenza ed uscita dal regime sostitutivo. L'attuale formulazione, del resto, consente al contribuente di poter decidere di optare in qualsiasi momento per il regime di tassazione ordinaria (ad esempio omettendo volontariamente il pagamento dell'imposta sostitutiva) oppure di trasferire nuovamente la propria residenza fiscale all'estero, senza inficiare, in alcun modo, il beneficio fruito in relazione ai periodi d'imposta precedenti¹²²⁵.

sono in attesa di una risposta da parte dell'Agenzia delle Entrate (COSTA/FUSCO, p. 2662). Si tratta, come si vedrà comunque *infra* (cap. 3.5.6.) dello *status* di non residenti in Italia per un tempo almeno pari a nove periodi di imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio di validità dell'opzione; della giurisdizione o delle giurisdizioni in cui hanno avuto l'ultima residenza fiscale; degli eventuali Stati o territori esteri per i quali intendono esercitare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva; nonché degli elementi richiesti nella *check list* riportata nella dichiarazione dei redditi (cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4, p. 73).

¹²¹⁷ PESSINA C./PESSINA A., p. 144.

¹²¹⁸ SARTORI, p. 43.

¹²¹⁹ Cfr. art. 1, comma 159, Legge di Bilancio 2017.

¹²²⁰ MAYR, Imposta sostitutiva, p. 13.

¹²²¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4, p. 71; COSTA/FUSCO, p. 2662. Non è possibile effettuarla nella dichiarazione tardiva, presentata entro i 90 giorni dal termine ordinario (ARIEMME/PARASILITI COLLAZZO, p. 1).

¹²²² PESSINA C./PESSINA A., p. 146.

¹²²³ PESSINA C./PESSINA A., p. 146.

¹²²⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 1.10; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4, p. 73; CORSO/ODETTO, p. 1485; GABELLI/PORRELLO, pp. 35 e 39; PESSINA C./PESSINA A., p. 148; SASSU, p. 429.

¹²²⁵ DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti sull'imposta sostitutiva, p. 2823; DELLA VALLE/INNOCENZI, Flat tax sui redditi di fonte estera, p. 1408.

Gli effetti dell'opzione, come già indicato, fanno sì che i redditi di fonte estera siano esenti dal regime ordinario IRPEF e soggetti ad un'imposta sostitutiva per un periodo massimo di quindici anni¹²²⁶.

3.4.1.2. *Per i familiari al seguito*

L'estensione del regime opzionale ai familiari del neo-residente è disciplinata all'art. 24-*bis*, comma 6, TUIR. Il neo-residente può, infatti, decidere di estendere il regime sostitutivo ai suoi familiari per tutta la durata dell'opzione. Non è necessario che il regime sostitutivo venga applicato ai membri della famiglia al momento dell'opzione da parte del contribuente principale. Ne consegue che, ogni membro della famiglia, ha la facoltà di accedere al regime sostitutivo in un periodo d'imposta diverso e successivo a quello del contribuente principale, ad esempio poiché il trasferimento in Italia è avvenuto un momento successivo al suo¹²²⁷.

Per familiari sono da intendersi quelli a cui compete l'obbligo degli alimenti ai sensi dell'art. 443 c.c. Vi rientrano:

- il coniuge, così come la persona con cui è stata stipulata un'unione civile secondo la L. n. 76, del 20 maggio 2016¹²²⁸,
- i figli legittimi o legittimati o naturali o adottivi,
- i genitori,
- i generi e le nuore,
- il suocero e la suocera,
- i fratelli e le sorelle germani o unilaterali,

a condizione che ognuno di questi trasferisca la sua residenza fiscale in Italia e adempia la condizione di accesso stabilita all'art. 24-*bis*, comma 1, TUIR, cioè la non residenza fiscale nel territorio italiano per nove dei dieci periodi d'imposta precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione¹²²⁹. Sono, invece, escluse le convivenze di fatto¹²³⁰.

¹²²⁶ L'opzione ha poi effetti sugli obblighi di monitoraggio fiscale, sulle imposte patrimoniali estere (IVIE e IVAFE) e sull'imposta di successione e donazione riferiti alle attività site all'estero, per le quali il neo-residente non ha obblighi fiscali (SARTORI, p. 48).

¹²²⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 1, p. 49; cfr. anche AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 2.1; TOMASSINI/MARTINELLI, Regime dei neo-residenti, p. 1093; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2766.

¹²²⁸ Le unioni civili tra le persone dello stesso sesso, seppur non contemplate dall'art. 433 c.c., rientrano nel campo di applicazione della norma, in quanto si applica anche in questo caso la disciplina degli alimenti in base all'art. 1, comma 19, L. n. 76, del 20 maggio 2016 (SALANITRO, p. 77). La stessa Agenzia delle Entrate conferma l'inclusione delle unioni civili (AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 1, p. 48).

¹²²⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 1, p. 48, cifra 4.1, p. 75 s. Per quanto riguarda i redditi dei beni esteri dei figli soggetti all'usufrutto dei genitori, si ritiene che questi non rientrino nell'imposta sostitutiva di euro 100'000 del genitore e che sia, quindi, possibile per quest'ultimo optare per l'estensione sostitutiva, ai sensi dell'art. 24-*bis*, comma 6, TUIR, per i redditi dei figli minorenni (ODCEC Milano, p. 14). Cfr. anche VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 543.

¹²³⁰ SALANITRO, p. 77.

Diversamente da quanto stabilito all'art. 433 c.c., la norma dell'art. 24-bis TUIR deve essere letta nel senso che tutti i parenti ivi menzionati possano accedere al regime, senza che i parenti più prossimi in linea retta o collaterale escludano i più remoti. Si pensi ad esempio alla situazione in cui un contribuente intenda trasferirsi in Italia con figli e nipoti (figli dei figli). Letteralmente l'art. 433 c.c. impedirebbe ai nipoti di beneficiare del regime sostitutivo. Tuttavia, lo spirito della disposizione dell'art. 24-bis, comma 6, TUIR, al contrario, è quella di ricomprenderli¹²³¹.

L'Amministrazione finanziaria precisa che, ai fini del calcolo a ritroso dei dieci periodi d'imposta precedenti, rileva come momento iniziale l'anno di estensione dell'opzione del singolo familiare e non quello in cui è stata esercitata per la prima volta l'opzione da parte del contribuente principale¹²³². È però quest'ultimo a dover estendere ai familiari l'opzione per il regime sostitutivo nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta durante il quale il familiare ha trasferito la sua residenza fiscale in Italia oppure nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo. In quest'ultimo caso, viene consentito l'accesso al regime sostitutivo soltanto a condizione che l'anno di trasferimento in Italia rappresenti l'unico periodo, dei dieci precedenti quello di validità dell'estensione dell'opzione, in cui il familiare non risulta essere stato residente all'estero¹²³³. Si deve comunque ritenere che ciascun familiare debba autonomamente, se maggiorenne, esercitare o, meglio, confermare l'opzione e che l'indicazione da parte del contribuente principale valga soltanto ai fini della commisurazione dell'imposta sostitutiva¹²³⁴. Questo si evince dal Provvedimento attuativo, il quale dispone che ciascun familiare debba manifestare l'intenzione di avvalersi dell'estensione degli effetti dell'opzione¹²³⁵.

Esempio¹²³⁶: un contribuente si trasferisce in Italia nel 2019 acquisendo la residenza fiscale nel medesimo periodo d'imposta. Lo stesso contribuente opta per il regime sostitutivo a partire dallo stesso anno. Nel 2020 si trasferiscono in Italia anche la moglie e i figli ai quali il contribuente principale decide di estendere il regime dell'imposta sostitutiva a partire dal 2020. Infine, due anni dopo si trasferisce in Italia anche la madre che, dunque, può accedere a questo regime a partire dal periodo d'imposta 2022. Si precisa che il regime sostitutivo cessa i suoi effetti, anche per i familiari, al termine dei quindici anni dall'esercizio dell'opzione da parte del contribuente principale e, quindi, a decorrere dal periodo d'imposta 2034.

Alla stregua di questa previsione, dunque, si tratta di persone fisiche che avrebbero già di per sé, le caratteristiche per accedere al regime sostitutivo¹²³⁷. La disciplina italiana prescinde, inoltre, dalla

¹²³¹ BACCAGLINI, *Analisi comparata*, p. 448.

¹²³² AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4.2, p. 76.

¹²³³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4.2, p. 76.

¹²³⁴ SALANITRO, p. 77.

¹²³⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 2.4; SALANITRO, nota 79, p. 77.

¹²³⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 1, p. 49; TURRI, *Agevolazioni fiscali*, p. 2767.

¹²³⁷ QUARANTA/TIZZANINI, *High net worth individuals*, p. 42; PURI, p. 3.

circostanza che i familiari debbano essere fiscalmente residenti nello stesso luogo del contribuente principale¹²³⁸.

La possibilità di esercitare l'opzione per i familiari al seguito comporta, da un lato, un vantaggio non indifferente per questi ultimi poiché la loro tassazione sostitutiva è notevolmente più bassa di quella applicata nei confronti del contribuente principale (euro 25'000 anziché euro 100'000); dall'altro, con l'espresso richiamo all'art. 443 c.c., non solo i prossimi congiunti possono usufruire del regime opzionale, ma anche i soggetti al di fuori del nucleo familiare più ristretto ne vengono inclusi¹²³⁹. Appare, quindi, evidente la convenienza dell'applicazione su base familiare anziché individuale¹²⁴⁰.

Mal si comprendono i motivi, se non quelli riconducibili di incentivare fiscalmente lo spostamento di interi nuclei familiari – non solo i figli, ma anche generi e nuore, fratelli e sorelle, germani e unilaterali –, sottesi alla scelta del legislatore di riservare ai familiari al seguito un trattamento estremamente favorevole rispetto a quello concesso al contribuente principale (cd. "sconto famiglia")¹²⁴¹ e, ciò, nonostante ognuna di queste persone costituisca un soggetto titolare di una capacità giuridica, ancor prima che fiscale¹²⁴². Vieppiù che l'Italia, diversamente da quanto ad esempio previsto in Svizzera, non conosce un sistema dell'imposizione della famiglia, ma si basa ormai da tempo su un'imposizione individuale¹²⁴³.

3.4.2. L'ammontare dell'imposta

3.4.2.1. *La misura dell'imposta capitaria per il contribuente principale e i familiari al seguito*

Il regime opzionale prevede che il contribuente sia chiamato a pagare per ogni periodo d'imposta di validità dell'opzione un'imposta forfettaria fissa (detta anche imposta capitaria) di euro 100'000. Questo importo copre tutti i redditi di fonte estera, indipendentemente sia dallo Stato di provenienza (a fiscalità privilegiata oppure no) sia dall'ammontare conseguito (art. 24-*bis*, comma 2, TUIR), che non vanno dichiarati in Italia¹²⁴⁴. Si tratta, dunque, di un'imposta priva di natura reddituale, il cui presupposto non è

¹²³⁸ BACCAGLINI, *Analisi comparata*, p. 447.

¹²³⁹ QUARANTA/TIZZANINI, *High net worth individuals*, p. 42.

¹²⁴⁰ QUARANTA/TIZZANINI, *High net worth individuals*, p. 42; SALANITRO, p. 77.

¹²⁴¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 1, p. 48; BUCCISANO p. 69; DELLA VALLE/INNOCENZI, *Flat tax sui redditi di fonte estera*, p. 1408.

¹²⁴² BUCCISANO p. 69; SALANITRO, p. 76.

¹²⁴³ O almeno lo conosceva sino a prima della riforma tributaria del 1972. Infatti, ai fini dell'imposizione reddituale, la famiglia assumeva rilievo in due prospettive: da un lato vigeva un'imposta di famiglia introdotta nel lontano 1868; dall'altro l'imposizione progressiva sulle persone fisiche, nell'ambito di applicazione dell'imposta complementare disciplinata dal Testo Unico di cui al D.P.R. n. 645, del 29 gennaio 1958, assoggettava le persone fisiche per la somma dei redditi propri nonché per i redditi altrui dei quali si aveva la libera disponibilità. Tali disposizioni, inoltre, prevedevano che "*i redditi della moglie si cumulano con quelli del marito*" (COSTA, p. 13). La Corte costituzionale ha poi dichiarato incostituzionale questo sistema (Corte cost., n. 179, del 15 luglio 1976, in: Riv. dir. fin., II-1977, p. 113 ss.).

¹²⁴⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.1, p. 78; QUARANTA/TIZZANINI, *High net worth individuals*, p. 43; SCALA/DI BELLA, p. 3212.

il conseguimento di un reddito estero, quanto piuttosto l'opzione per il regime sostitutivo a seguito del trasferimento della residenza fiscale in Italia¹²⁴⁵.

L'importo dell'imposta sostituiva è ridotto a euro 25'000 per ciascun periodo d'imposta in cui è operativa l'opzione per ciascuno dei familiari, ai quali è estesa l'applicazione della norma (art. 24-*bis*, comma 2, TUIR).

Il pagamento dell'imposta sostitutiva non consente al contribuente di beneficiare del credito d'imposta previsto all'art. 165 TUIR¹²⁴⁶, proprio perché l'imposta forfettaria è per sua natura difficilmente conciliabile con il diritto allo sgravio analitico della doppia imposizione¹²⁴⁷. Questo, quindi, costituisce un dato di fatto che l'interessato deve mettere in conto al momento dell'esercizio dell'opzione¹²⁴⁸.

3.4.2.2. *La funzione dell'imposta capitaria*

L'imposta capitaria esaurisce l'obbligazione tributaria dovuta in Italia sui redditi prodotti all'estero, i quali non subiranno ulteriori imposizioni¹²⁴⁹, ad eccezione dei redditi prodotti all'estero per i quali il contribuente ha deciso espressamente di escluderli dal regime dei neo-residenti (art. 24-*bis*, comma 5, TUIR)¹²⁵⁰, così come le plusvalenze da partecipazioni qualificate realizzate nei primi cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione (art. 24-*bis*, comma 1, TUIR)¹²⁵¹.

La stessa regola, seppur non espressamente prevista, vale per le relative addizionali comunali e regionali riferite evidentemente ai redditi prodotti all'estero. Non è, infatti, ammissibile che, in assenza dell'obbligo di versamento dell'imposta principale, cioè l'IRPEF sui redditi esteri, si debbano versare le imposte addizionali¹²⁵².

Diverso è, invece, il discorso per i redditi prodotti in Italia, per i quali restano dovute le normali imposte stabilite dal TUIR per le singole categorie di reddito, comprese le relative addizionali comunali e regionali¹²⁵³.

¹²⁴⁵ SARTORI, p. 36.

¹²⁴⁶ L'istituto del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero, disciplinato dall'art. 165 TUIR, è volto a fornire uno strumento utile per mitigare gli effetti della doppia imposizione, che si manifestano ogni qual volta il Paese di residenza del contribuente (*in casu* l'Italia) non coincide con il Paese di produzione del reddito e quest'ultimo assoggetta tale reddito ad imposizione fiscale in base al principio di territorialità (CISALE/NAVONE, p. 33). Sul punto si veda anche AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 9/E, cifra 1, p. 4 ss.

¹²⁴⁷ PISTONE, Diritto tributario internazionale, p. 126. L'autore esprime, tuttavia, perplessità in relazione al mancato sgravio per la doppia imposizione, specialmente quando trova applicazione una CDI derivante dall'applicazione delle imposte nell'altro Stato contraente al quale lo Stato di residenza non dovrebbe in linea di principio sottrarsi. Ad ogni modo, il neo-residente, come si dirà *infra* cap. 3.4.5., potrà liberamente decidere di escludere determinati Paesi dal regime sostitutivo e, quindi, assoggettarli a tassazione ordinaria in Italia, così da ottenere il credito d'imposta per i redditi provenienti da questi Stati.

¹²⁴⁸ FARRI, p. 2.

¹²⁴⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.1, p. 78.

¹²⁵⁰ Cfr., *infra*, cap. 3.4.5.

¹²⁵¹ Cfr., *infra*, cap. 3.4.6.

¹²⁵² PESSINA C./PESSINA A., p. 145.

¹²⁵³ PESSINA C./PESSINA A., p. 146.

3.4.3. Il versamento dell'imposta

3.4.3.1. *L'obbligazione tributaria*

Il contribuente viene liberato dall'adempimento della sua obbligazione tributaria una volta versato, per intero, l'importo dell'imposta capitaria. Il versamento dell'imposta sostitutiva deve avvenire con il modello F24¹²⁵⁴ in un'unica soluzione entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi (i.e. 30 giugno; art. 7, comma 1, D.Lgs. n. 435, del 7 dicembre 2001)¹²⁵⁵. Non sono, quindi, dovuti versamenti in acconto riguardo a detta imposta¹²⁵⁶. Il termine è tassativo. Secondo l'Agenzia delle Entrate, il contribuente non può né beneficiare di proroghe, né avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso che consente di sanare errori od omissioni ai sensi dell'art. 13 D.Lgs. n. 472, del 18 dicembre 2002, così come novellato dal D.Lgs. n. 158, del 24 settembre 2015¹²⁵⁷. Questa indicazione sembra risultare correlata alla previsione di cui al comma 4 dell'art. 24-*bis* TUIR, secondo la quale l'omesso o l'insufficiente versamento dell'imposta comporta la revoca del regime opzionale, anche se risulta di difficile coordinamento con quella contenuta al comma 2 della medesima disposizione, in base alla quale per l'accertamento, la riscossione, il contenzioso e le sanzioni correlate all'imposta sostitutiva si applicano, in quanto compatibili, le norme previste dell'IRPEF¹²⁵⁸.

3.4.3.2. *Il contribuente che ha versato l'imposta sostitutiva senza aver perfezionato l'opzione*

La mancata comunicazione dell'opzione in sede di dichiarazione non parrebbe avere particolari conseguenze. Infatti, ai sensi dell'art. 1 D.P.R. n. 442, del 10 novembre 1997, l'opzione (e la revoca) di regimi di determinazione dell'imposta (e di regimi contabili) si desumono da comportamenti concludenti del contribuente (o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili), riducendo il relativo formalismo¹²⁵⁹. Il comportamento concludente del contribuente lo si desume, del resto, all'atto del pagamento dell'imposta sostitutiva. Considerato che la dichiarazione d'imposta formalizza la volontà del contribuente già espressa con fatti concludenti, la mancata formalizzazione determina una sanzione pecuniaria di modesta entità (art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 471, del 18 dicembre 1997)¹²⁶⁰. Questa sanzione entra in linea di conto ogni

¹²⁵⁴ Il modello è disponibile al seguente link:
<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/250689/Modello+di+versamento+unificato+-+F24+Ordinario_i+Modello+F24+%282%29.pdf/b773b043-a490-82de-550a-eda75246efa0> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

¹²⁵⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifre 4.1 e 4.2; ANDREANI/FERRANTI, p. 441; LEO, p. 506.

¹²⁵⁶ GABELLI/PORRELLO, p. 40; PESSINA C./PESSINA A., p. 146. Ciò costituisce un'ulteriore agevolazione, considerato che, invece, i soggetti che scontano il regime IRPEF ordinario sono generalmente tenuti a versare, unitamente al saldo, un primo acconto relativo alle imposte dell'esercizio successivo (ANDREANI/FERRANTI, p. 442).

¹²⁵⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.1, p. 78; ABRUZZESE, p. 368; CORSO/ODETTO, p. 1488; COSTA/FUSCO, p. 2659; LEO, p. 506; TURRI, Tassazione neo-residenti e impatriati, p. 342.

¹²⁵⁸ CORSO/ODETTO, p. 1488.

¹²⁵⁹ SALANITRO, p. 72; SARTORI, p. 45; Di diversa opinione ARIEMME/MASSAI (p. 2419), secondo le quali l'indicazione in dichiarazione rappresenta l'elemento fondante per l'accesso al regime sostitutivo, senza il quale l'opzione non può considerarsi perfezionata. Ancorché il contribuente abbia versato l'imposta sostitutiva, egli è tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi debitamente compilata, pena l'esclusione dal regime opzionale.

¹²⁶⁰ SARTORI, nota 56, p. 45.

qualvolta il contribuente omette di indicare nella sua dichiarazione in maniera esatta e completa i dati rilevanti per la determinazione del tributo¹²⁶¹. Quindi, riassumendo, la mancata indicazione dell'opzione in sede di dichiarazione, a seguito comunque del pagamento dell'imposta sostitutiva, comporterebbe soltanto l'irrogazione di una sanzione amministrativa in misura fissa e non la preclusione dell'opzione per il regime sostitutivo¹²⁶².

Secondo l'Agenzia delle Entrate, al contribuente che ha versato l'imposta sostitutiva entro il termine del 30 giugno senza però aver ancora perfezionato l'opzione in sede dichiarativa, può essere operata la remissione *in bonis* in suo favore, in applicazione del D.L. n. 16, del 2 marzo 2012. Il relativo art. 2, comma 1, permette al contribuente, in possesso dei requisiti di accesso all'art. 24-*bis* TUIR, di "sanare" l'omessa indicazione dell'opzione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile, ossia entro la dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta successivo. In questo caso, al contribuente verrà chiesto il pagamento della misura minima della sanzione prevista dall'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 471, del 18 dicembre 1997, pari a euro 250¹²⁶³.

Sempre secondo l'Agenzia delle Entrate, "[r]esta inteso che, qualora il contribuente non si avvalga della remissione *in bonis*, nonostante il versamento tempestivo dell'imposta sostitutiva, l'opzione per il regime non potrà considerarsi perfezionata"¹²⁶⁴. Tale opinione sembra in contrasto con la recente giurisprudenza della Cassazione che, invece, non ritiene necessaria la remissione *in bonis* per avvalersi del regime opzionale¹²⁶⁵. Del resto, lo stesso legislatore non ha previsto che l'opzione debba necessariamente essere indicata in dichiarazione dei redditi. L'unica ipotesi, legislativamente prevista, di cessazione degli effetti dell'opzione è quella di "omesso o parziale versamento, in tutto o in parte, dell'imposta sostitutiva di cui al comma 2 nella misura e nei termini previsti dalle vigenti disposizioni di legge" (art. 24-*bis*, comma 4, TUIR)¹²⁶⁶.

3.4.3.3. La compensazione della ritenuta d'imposta prima dell'esercizio dell'opzione

Può succedere che il contribuente, trasferitosi in Italia senza aver ancora optato per il regime sostitutivo, subisca una ritenuta d'imposta nel territorio per i redditi di fonte estera. Al fine di evitare una doppia imposizione data, da un lato, dal prelievo dell'imposta sostitutiva, e, dall'altro, dalla ritenuta operata da un intermediario finanziario, quest'ultima può essere posta in compensazione con l'imposta sostitutiva per effetto dell'art. 17 D.Lgs. n. 241, del 9 luglio 1997, presentando un'istanza di rimborso nei termini previsti

¹²⁶¹ SALANITRO, p. 72 s.; cfr., *infra*, cap. 3.4.3.2.

¹²⁶² SARTORI, p. 45.

¹²⁶³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4, p. 72; ANDREANI/FERRANTI, p. 448; ARIEMME/MASSAI, p. 2420; CORSO/ODETTO, p. 1486 s.

¹²⁶⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4, p. 72

¹²⁶⁵ Cass. n. 16242, 20 giugno 2018. Si veda l'ulteriore giurisprudenza della Cassazione citata da SARTORI, nota 59, p. 45 s.

¹²⁶⁶ SARTORI, p. 46.

dall'art. 38 D.P.R. n. 602, del 29 settembre 1973¹²⁶⁷. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate precisa altresì che il contribuente che esercita l'opzione può rilasciare un'apposita dichiarazione agli intermediari per non vedersi applicata alcuna ritenuta¹²⁶⁸.

3.4.3.4. *Il divieto di compensazione con altre imposte*

L'Amministrazione finanziaria chiarisce che l'imposta sostitutiva non può essere compensata in alcun modo con altre imposte, neppure con le ritenute subite in Italia sui redditi di fonte estera¹²⁶⁹, né in caso di credito d'imposta per le imposte pagate all'estero a seguito di esclusione dei redditi di un determinato Stato dal regime sostitutivo (art. 24-bis, comma 5, TUIR)¹²⁷⁰ e questo anche in presenza di una CDI¹²⁷¹. Ciò si evince anche dall'ultima frase del comma 2 dell'art. 24-bis TUIR secondo la quale “[l]’imposta non è deducibile da nessun’altra imposta o contributo”.

Si potrebbe però prospettare la situazione di un contribuente che abbia versato l'imposta sostitutiva, ricevendo però in seguito una risposta sfavorevole dall'Amministrazione finanziaria quanto all'accesso al regime sostitutivo. In tal caso, il contribuente maturerebbe il diritto al recupero dell'imposta sostitutiva versata¹²⁷².

3.4.4. I redditi coperti dal regime

3.4.4.1. *La lettura rovesciata dell'art. 23 TUIR*

L'art. 24-bis, comma 1, TUIR individua le tipologie di redditi coperti dal regime opzionale tramite il rimando all'art. 165, comma 2, TUIR, che a sua volta richiama l'art. 23 TUIR. Si deve, quindi, fare riferimento al principio della cd. “lettura a specchio”, secondo il quale i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base dei medesimi criteri di collegamento enunciati dall'art. 23 TUIR per individuare quelli prodotti in Italia, ma applicati con un metodo rovesciato¹²⁷³. Quest'ultima disposizione prevede dei criteri positivi per

¹²⁶⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 4.3; ANDREANI/FERRANTI, p. 442; CORSO/ODETTO, p. 1489; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, nota 13, p. 544.

¹²⁶⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.1, p. 81; CORSO/ODETTO, p. 1489; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, nota 13, p. 544.

¹²⁶⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.1, p. 81; BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 449.

¹²⁷⁰ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4.1, p. 75; BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 449.

¹²⁷¹ SARTORI, p. 48 s. L'autore osserva che le CDI “impongono allo Stato di residenza di ammettere la detrazione di imposte estere dalla propria imposta sul reddito. In assenza di imposizione reddituale domestica sui redditi di fonte estera, viene a mancare l'elemento da cui detrarre le imposte estere”.

¹²⁷² MASTROBERTI, p. 16.

¹²⁷³ Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2, p. 49 s.; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 9/E, cifra 2, p. 8; ABRUZZESE, p. 369; ANDREANI/FERRANTI, p. 444; ARIEMME/MASSAI, p. 2417; ASCOLI/PELLECCHIA, nota 2, p. 508; BUCCISANO, nota 99, p. 59; COSTA/FUSCO, p. 2659; LEO, p. 504; MASSAROTTO/SORCI, p. 1333; ODCEC Milano, p. 12; PAPOTTI/FERRO, p. 98; PIAZZA/TRAINOTTI, p. 54; QUARANTA/TIZZANINI, Punto sul regime neo-residenti, p. 32; SAINI/MANDARINO, p. 316; SARTORI, p. 49; SASSU, p. 424; TAVECCHIO/CALCAGNO, p. 115; TENORE, Settore dello sport professionistico, p. 41; TOMASSINI/MARTINELLI, Appeal del regime dei neo-residenti, p. 2192; TOMASSINI/MARTINELLI, Regime dei neo-domiciliati, p. 3535; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2776; TURRI, Tassazione neo-residenti e impatriati, p. 344; UNGDCEC, p. 51 e p. 65 s.; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 547 s.

individuare i redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato dai soggetti non residenti e che, quindi, sono assoggettati a tassazione in Italia. Mediante una lettura rovesciata, si individuano i redditi prodotti dai soggetti residenti che si considerano prodotti all'estero¹²⁷⁴.

L'Amministrazione finanziaria sottolinea che, ai sensi della disposizione citata, *“un reddito è da considerare come prodotto nel territorio dello Stato quando sia possibile stabilirne il collegamento con una fonte produttiva situata in Italia, sulla base di precisi parametri che il legislatore italiano ha tipizzato. Reciprocamente, ai sensi del comma 2 dell'articolo 165 del TUIR, un reddito si considera prodotto all'estero [...] soltanto nelle ipotesi esattamente speculari a quelle previste dai commi 1 e 2 dell'articolo 23 del TUIR, a prescindere dai criteri di collegamento adottati dallo Stato della fonte”*¹²⁷⁵. Sono ritenuti redditi prodotti all'estero e, quindi, potenzialmente coperti dal regime sostitutivo¹²⁷⁶:

- 1) i redditi fondiari derivanti da fabbricati e terreni situati all'estero (secondo una lettura a specchio dell'art. 23, comma 1, lett. a, TUIR). La regola segue il principio di tassazione al luogo di situazione (*situs principle*);
- 2) i redditi di capitali corrisposti da soggetti residenti all'estero (secondo una lettura a specchio dell'art. 23, comma 1, lett. b, TUIR)¹²⁷⁷. Per quanto riguarda gli *“interessi e gli altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali”*, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che questi redditi non rientrano nel novero di quelli prodotti in Italia, nonostante siano corrisposti da soggetti residenti o da stabili organizzazioni nel territorio. Ci si trova, infatti, di fronte a redditi che sarebbero considerati imponibili in Italia in capo a soggetti non residenti ai fini fiscali nel Paese, ma nei confronti dei quali opera una deroga al principio generale di territorialità¹²⁷⁸;
- 3) i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa, nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico se corrisposti da soggetti residenti all'estero (art. 23, comma 2, lett. c, TUIR). Non rileva, quindi, il luogo in cui la proprietà intellettuale viene sfruttata¹²⁷⁹. Lo stesso vale per le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto di lavoro (art. 23, comma 2, lett. b, TUIR);

¹²⁷⁴ BUCCISANO, p. 59.

¹²⁷⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2, p. 50.

¹²⁷⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2, p. 50; cfr. anche MASSAROTTO/SORCI, p. 1333; PURI, p. 2; TOMASSINI/MARTINELLI, Regime dei neo-domiciliati, p. 3534 s.; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2776 ss.; UNGDCEC, p. 66 ss.

¹²⁷⁷ Si vedano – attraverso una lettura a specchio – le due condizioni concorrenti indicate nella Circolare del Ministero delle finanze n. 207/E, del 26 ottobre 1999, affinché il presupposto di imponibilità sia verificato in Italia: *“il reddito sia «prodotto» nel territorio dello Stato, ossia che l'impiego di capitale da cui derivano i proventi sia effettuato in Italia ed è, altresì, necessario che l'effettiva corresponsione dei proventi stessi provenga dallo Stato, da un soggetto residente o da una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetti non residenti”* (MINISTERO DELLE FINANZE, Circolare n. 207/E, cifra 1.2).

¹²⁷⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2, p. 51 s. con riferimento alla Circolare n. 9 / E del 5 marzo 2015. Sul punto si veda anche ODCEC Milano, p. 9; QUARANTA/TIZZANINI, Punto sul regime neo-residenti, p. 32; SASSU, p. 425.

¹²⁷⁹ BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 451.

- 4) i compensi per le prestazioni di artisti e sportivi svolti all'estero¹²⁸⁰, così come i redditi da lavoro dipendente prestato all'estero (secondo una lettura a specchio dell'art. 23, comma 1, lett. c, TUIR)¹²⁸¹;
- 5) i redditi di lavoro autonomo che derivano da attività esercitate all'estero o i redditi che derivano da attività d'impresa svolta all'estero mediante stabile organizzazione (secondo una lettura a specchio dell'art. 23, comma 1, lett. d e lett. e TUIR). *E contrario*, l'opzione non copre i redditi da un'attività commerciale all'estero non esercitata tramite una stabile organizzazione¹²⁸². Per quanto qui di interesse, si rileva che i redditi derivanti dalle attività di sponsorizzazioni ricadono nei redditi di lavoro autonomo, a patto che rivestano un carattere abituale¹²⁸³. In difetto del requisito dell'abitudine, tali redditi dovrebbero, per contro, ricadere nei redditi diversi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere (art. 67, comma 1, lett. l, TUIR)¹²⁸⁴;
- 6) i redditi diversi si considerano prodotti all'estero se si riferiscono a beni situati all'estero oppure ad attività svolte all'estero (secondo una lettura a specchio dell'art. 23, comma 1, lett. f, TUIR)¹²⁸⁵. Per quanto riguarda i redditi diversi previsti all'art. 23, comma 1, lett. f, n. 1 a 3, TUIR, questi non sono da considerare prodotti nel territorio italiano, secondo un chiarimento dell'Agenzia delle Entrate, se percepiti da soggetti non residenti¹²⁸⁶. In tal caso si tratta (i) delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate in società residenti negoziate in mercati regolamentari; (ii) delle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso oppure dal rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentari, nonché da cessione o da prelievo

¹²⁸⁰ Ad esempio il compenso corrisposto ad un nuotatore sotto forma di bonus per il risultato sportivo conseguito in una gara, quale reddito di lavoro autonomo, potrebbe beneficiare del regime sostitutivo se riferito alla partecipazione a gare svolte al di fuori dell'Italia (si pensi al caso dei tennisti, dei nuotatori e dei piloti di Formula 1). Diverso è il caso di un calciatore che milita in un club italiano, il cui reddito si qualifica come reddito di lavoro dipendente prodotto sul territorio italiano e, quindi, escluso dal regime sostitutivo. In quest'ultimo caso, il regime sostitutivo si potrebbe però ipotizzare con riferimento ai bonus corrisposti dal club italiano a fronte della partecipazione ad una competizione internazionale (si pensi, ad esempio, al bonus erogato in caso di vittoria della Champions League, nell'ipotesi in cui la finale sia disputata al di fuori del territorio dello Stato) (TENORE, Settore dello sport professionistico, p. 42 s.; TENORE, Sportivi professionisti, p. 2 s.; TENORE, Sportivi professionisti-bis, p. 435).

¹²⁸¹ SASSU, p. 424. In caso di distacco all'estero, in assenza di indicazioni specifiche da parte dell'Agenzia delle Entrate, per parte della dottrina il reddito del lavoro dipendente di una società italiana può rientrare nell'ambito di applicazione del regime sostitutivo (COSTA/FUSCO, p. 2660; DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti sull'imposta sostitutiva, p. 2823 s.).

¹²⁸² MAYR, Imposta sostitutiva, p. 13.

¹²⁸³ TENORE, Sportivi professionisti, p. 5; TENORE, Sportivi professionisti-bis, p. 436. Questa qualificazione è stata confermata anche dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 255/E, del 2 ottobre 2009.

¹²⁸⁴ TENORE, Sportivi professionisti, p. 5; TENORE, Sportivi professionisti-bis, p. 436.

¹²⁸⁵ Si osserva, tuttavia, che l'applicazione di questo criterio di territorialità pone delle difficoltà per quanto riguarda le attività di sfruttamento dell'immagine personale o, ad esempio, scollegate dall'attività sportiva (si pensi alla sponsorizzazione di un orologio da parte di uno sportivo famoso su un giornale) e non è del tutto chiaro quali siano i criteri per localizzare queste attività (residenza all'estero del soggetto pagatore?, luogo di sfruttamento dell'immagine personale?, luogo di effettuazione dello servizio fotografico?). Se, invece, si tratta di un marchio personale, in tal caso i proventi si qualificano come redditi di lavoro autonomo derivanti dall'utilizzazione economica di beni immateriali da parte dell'autore (art. 53, comma 2, lett. b, TUIR) oppure in redditi diversi, nel caso in cui si tratti di redditi derivanti dall'utilizzazione economica da parte di terze persone (art. 23, comma 2, lett. c e art. 67, comma 1, lett. g TUIR). Infine, qualora le attività summenzionate si inseriscano nell'ambito di un rapporto di lavoro dipendente, tali compensi saranno considerati reddito di lavoro dipendente e potranno rientrare nel regime sostitutivo solo se l'attività viene svolta fuori dal territorio italiano (cfr. TENORE, Settore dello sport professionistico, p. 46 ss.; TENORE, Sportivi professionisti, p. 5; TENORE, Sportivi professionisti-bis, p. 436; cfr. anche UNGDCEC, p. 71 s.).

¹²⁸⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2, p. 51 s.

di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti; (iii) dei redditi derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento di intermediari, in mercati regolamentati ai sensi dell'art. 67, lett. *c-quater* e *c-quinquies* TUIR. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei neo-residenti sono rilevanti le cessioni di partecipazioni in società residenti (ad eccezione di quelle espressamente escluse dalla norma), a prescindere dalla circostanza che i titoli o i diritti partecipativi della partecipazione si trovino in Italia¹²⁸⁷. Parimenti, l'Agenzia delle Entrate ritiene che i redditi diversi realizzati dai neo-residenti per effetto della cessione di attività finanziarie detenute nel territorio italiano siano imponibili in Italia¹²⁸⁸.

La fonte estera del reddito viene, quindi, individuata sulla base della normativa domestica. Di conseguenza è irrilevante la definizione della fonte del reddito da parte dello stesso Stato della fonte o delle CDI¹²⁸⁹, a meno che il neo-residente decida di invocare le disposizioni convenzionali con lo Stato di provenienza del reddito. In tal caso è la CDI a prevalere superando la "lettura a specchio" prevista dall'art. 23 TUIR¹²⁹⁰, poiché secondo la prassi dell'Agenzia delle Entrate, la definizione interna di "reddito prodotto all'estero" si applica soltanto quando non si è in presenza di una CDI tra l'Italia e lo Stato della fonte del reddito¹²⁹¹. L'utilizzo di una CDI presuppone però che il neo-residente abbia deciso di escludere dal regime sostitutivo uno Stato o territorio estero ai sensi del comma 5 dell'art. 24-*bis* TUIR¹²⁹².

E contrario, tutti i redditi prodotti in Italia concorrono alla formazione del reddito complessivo e sono assoggettati ad imposizione ordinaria applicando le aliquote progressive o sostitutive, insieme ai redditi esteri provenienti dagli Stati o territori esclusi dall'opzione, ivi comprese le plusvalenze da cessioni di partecipazioni qualificate per i primi cinque anni di validità dell'opzione¹²⁹³.

3.4.4.2. *Le deduzioni e le detrazioni*

Il neo-residente ha, inoltre, diritto per questi proventi alle deduzioni e alle detrazioni stabilite, rispettivamente, dall'art. 10 e dagli artt. 12, 13, 15, 16 e 16-*bis* TUIR a patto che siano collegate a questi redditi. Con questa precisazione viene rimarcato da parte dell'Agenzia delle Entrate come le deduzioni e detrazioni non spettino, invece, per i redditi esteri soggetti ad imposizione sostitutiva ai sensi dell'art. 24-*bis* TUIR¹²⁹⁴.

Tuttavia, in questi casi, non è da escludere che, paradossalmente, il neo-residente possa addirittura godere di detrazioni e deduzioni normalmente non concesse a chi consegue redditi elevati, nonché

¹²⁸⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Consulenza AIPB, p. 9, con riferimento alla Circolare n. 165/E, cifra 2.3.6, p. 30.

¹²⁸⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, Consulenza AIPB, p. 10.

¹²⁸⁹ BACCAGLINI, *Analisi comparativa*, p. 450.

¹²⁹⁰ BUCCISANO, p. 60; SAINI/MANDARINO, p. 318 s.; TOMASSINI/MARTINELLI, *Appeal del regime dei neo-residenti*, p. 2192.

¹²⁹¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 9/E, cifra 2, p. 8 s.

¹²⁹² Cfr. *infra*, cap. 3.4.5.

¹²⁹³ ANDREANI/FERRANTI, p. 445 s.; TOMASSINI/MARTINELLI, *Appeal del regime dei neo-residenti*, p. 2192.

¹²⁹⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2, p. 52; ANDREANI/FERRANTI, p. 446; CORSO/ODETTO, p. 1466; COSTA/FUSCO, p. 2658; LEO, p. 505; SASSU, p. 425; TURRI, *Agevolazioni fiscali*, p. 2768; UNGDCEC, p. 52. Sono, invece, negate le deduzioni e le detrazioni riguardanti i redditi coperti dall'imposta sostitutiva. Sul punto si veda anche ODCEC Milano, p. 13.

beneficiare di agevolazioni come il cd. *bonus* IRPEF. Questo è il caso se egli, ad esempio, conseguisse un modesto reddito da attività lucrativa dipendente assoggettato ad un'aliquota IRPEF che però non terrebbe conto dei redditi prodotti all'estero e, quindi, della sua capacità contributiva complessiva¹²⁹⁵. Sarebbe bastato considerare "fittiziamente" il reddito estero nel reddito complessivo al fine di verificare la presenza dei requisiti per beneficiare delle detrazioni e delle deduzioni, come già del resto previsto ai fini della verifica del superamento dei requisiti per l'applicabilità del *bonus* IRPEF, con riferimento ai redditi sottoposti a cedolare secca, laddove si considerano questi ultimi "fittiziamente" nel reddito complessivo¹²⁹⁶.

3.4.4.3. *Casi particolari*

3.4.4.3.1. I redditi esteri assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva

Vi sono una serie di tipologie di redditi di fonte estera, quali ad esempio i dividendi da partecipazioni non qualificate, che non sono soggetti al regime ordinario, non concorrendo alla formazione del reddito complessivo del contribuente, e che vengono assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva e per i quali non è, comunque, possibile beneficiare del credito ordinario d'imposta¹²⁹⁷.

Per i redditi esteri soggetti ad imposizione sostitutiva non devono, quindi, essere applicate le ritenute alla fonte previste da parte degli intermediari finanziari. Infatti, venendo meno l'imposta principale, vengono necessariamente meno anche quelle sostitutive¹²⁹⁸. Secondo l'Agazia delle Entrate una volta esercitata l'opzione per il regime sostitutivo, il neo-residente che si avvale dell'imposta sostitutiva può rilasciare un'apposita dichiarazione agli intermediari che eventualmente intervengono nella riscossione di redditi esteri, i quali in questo modo evitano il prelievo dell'imposta¹²⁹⁹. Qualora, il neo-residente decidesse di

¹²⁹⁵ DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti sull'imposta sostitutiva, p. 2826; DELLA VALLE/INNOCENZI, Flat tax sui redditi esteri, p. 1411.

¹²⁹⁶ DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti sull'imposta sostitutiva, nota 14, p. 2826.

¹²⁹⁷ La formulazione dell'art. 165 TUIR è estremamente chiara nell'individuare, tra i requisiti per beneficiare del credito d'imposta, quello del concorso del reddito estero alla formazione del reddito complessivo del contribuente. Interessanti sono le considerazioni dell'ODCEC (p. 7) secondo cui in "ragione del tenore «perentorio» della norma («per i redditi prodotti nei suddetti Stati o territori esteri si applica il regime ordinario e compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero») si potrebbe inferire, a contrariis, che per i redditi di fonte estera non soggetti a «regime ordinario» ma assoggettabili a regimi sostitutivi non sarebbe nemmeno possibile optare per l'imposta sostitutiva di cui al comma 2. Per semplificare, sarebbe possibile optare per il regime sostitutivo di cui in oggetto solo in relazione di redditi di fonte estera assoggettabili a tassazione in base al regime ordinario ma non anche in relazione di redditi di fonte estera assoggettabili a tassazione in base ad un (già) regime sostitutivo (cd. impossibilità di optare per un regime sostitutivo di un regime sostitutivo). Tuttavia, siffatto approccio determinerebbe effetti fiscali totalmente distorsivi ammettendo, ad esempio, l'opzione per l'imposta sostitutiva di cui in oggetto in relazione ai dividendi su partecipazioni non qualificate provenienti da paesi a fiscalità privilegiata ed escludendo invece i medesimi dividendi se provenienti da paesi a fiscalità ordinaria"; cfr. anche PELLEGRINI/BARBIERI, p. 1759).

¹²⁹⁸ SARTORI, nota 73, p. 48; cfr. anche MASTELLONE/GIOVANNELLI, p. 583. L'Agazia delle Entrate porta alla luce il caso seguente: "[s]i pensi, ad esempio, ad un titolare di una partecipazione non qualificata detenuta al di fuori dell'esercizio di impresa che percepisca un dividendo di fonte estera su cui l'intermediario italiano applica una ritenuta a titolo d'imposta del 26 per cento. Una volta entrato nel regime, il beneficiario principale assolve l'imposizione italiana attraverso il pagamento dell'imposta sostitutiva prevista dall'articolo 24-bis in misura forfettaria su tutti i suoi redditi esteri. Si può verificare, quindi, un'ipotesi di doppia imposizione, perché lo stesso reddito è tassato due volte in capo al medesimo soggetto" (AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.1, p. 81).

¹²⁹⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.1, p. 81.

escludere degli Stati o territori dall'opzione, come previsto dall'art. 24-bis, comma 5, TUIR, questa informazione dovrà essere comunicata agli intermediari finanziari, affinché possano assoggettare a ritenuta a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva i redditi provenienti da tali Stati o territori.

Con risposta a interpello n. 178 dell'11 giugno 2020, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il sostituto d'imposta "non possa non effettuare le ritenute sui redditi pagati al neo residente [...], già a partire dal momento del versamento dell'imposta sostitutiva e prima dell'esercizio dell'opzione in dichiarazione, sulla base di una mera dichiarazione di intenti del neo residente; in quanto è solo a seguito del perfezionamento dell'opzione in dichiarazione dei redditi, che il sostituto di imposta ha la facoltà di scegliere di non applicare la ritenuta sui redditi di fonte estera che distribuisce al neo residente in Italia"¹³⁰⁰. L'imposta già ritenuta nell'annualità di trasferimento della residenza da parte del sostituto d'imposta potrà essere utilizzata in compensazione ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. n. 241, del 9 luglio 1997, oppure recuperata presentando un'istanza di rimborso nei termini previsti dall'art. 38 D.P.R. n. 602, del 29 settembre 1973¹³⁰¹.

3.4.4.3.2. I redditi derivanti da attività finanziarie detenute dagli intermediari finanziari

La Circolare n. 17/E dell'Agenzia delle Entrate non chiarisce se l'intestazione fiduciaria o la detenzione presso un intermediario italiano attragga in Italia la fonte del reddito, come si potrebbe ritenere seguendo un'interpretazione letterale del testo normativo (*i.e.* "redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio dello stesso"). Seguendo un'interpretazione sistematica sarebbe corretto ritenere che i redditi di fonte estera mantengano tale qualifica e siano, dunque, coperti dall'imposta sostitutiva¹³⁰². Una conferma di questa ipotesi la si trova anche nella Circolare del Ministero delle finanze, n. 207, del 26 ottobre 1999, la quale prevede che nel caso in cui dei redditi finanziari esteri siano pagati per il tramite di una società fiduciaria italiana, questi non vengano riqualeficati di fonte italiana.

Sempre l'Agenzia delle Entrate, nel mese di dicembre 2019 ha risposto ad un quesito posto dall'Associazione Italiana Private Banking (AIPB) il 4 giugno 2018¹³⁰³, precisando che i redditi di capitale, corrisposti da Stati esteri o da soggetti non residenti a neo-residenti e familiari al seguito mantengono la loro natura di redditi di fonte estera e, pertanto, rientrano nel campo di applicazione dell'imposta

¹³⁰⁰ AGENZIA DELLE ENTRATE, Risposta a interpello n. 178, p. 9; BELLUZZO/BERGAMIN, p. 28. Secondo l'istante i redditi di capitale derivanti da contratti di assicurazione emessi da compagnie assicurative estere non avrebbero dovuto subire alcuna imposizione ai sensi dell'art. 26-ter D.P.R. n. 600, del 29 settembre 1973, una volta esercitata l'opzione in esame da parte del sottoscrittore neo-residente.

¹³⁰¹ Cfr., *supra*, cap. 3.4.3.3.

¹³⁰² BACCAGLINI, *Analisi comparata*, p. 451.

¹³⁰³ L'AIPB è uno dei maggiori operatori italiani del *private banking* e si occupa anche della promozione della cultura e della consulenza ai grandi patrimoni di famiglia. Nell'ambito della sua attività ha presentato all'Agenzia delle Entrate un'istanza per una consulenza giuridica concernente i diversi aspetti legati al regime fiscale delle gestioni patrimoniali effettuate da intermediari italiani in favore di soggetti neo-residenti (BACCAGLINI, *Gestori patrimoniali dei neo-residenti*, p. 263).

sostitutiva, non soltanto quando tali redditi siano stati riscossi all'estero, ma anche nei casi in cui le attività finanziarie estere, da cui gli stessi derivano, siano oggetto di¹³⁰⁴:

- un contratto di custodia con intermediari italiani;
- un contratto di gestione, amministrazione e consulenza con intermediari italiani, pur essendo depositate presso un conto estero;
- un contratto di assicurazione sulla vita a contenuto finanziario stipulato con compagnie di assicurazioni estere operanti in Italia in regime di regime di "libera prestazione di servizi" (LPS), anche laddove la riscossione dei proventi sia affidata ad intermediari finanziari.

Laddove, invece, le attività vengano depositate presso un intermediario italiano, secondo l'Agenzia delle Entrate, i redditi di capitale continueranno ad essere considerati di fonte estera, ma le relative plusvalenze saranno considerate di fonte italiana e, quindi, escluse dall'imposta sostitutiva¹³⁰⁵. Affinché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società estere oppure in titoli non aventi natura partecipativa, da parte di neo-residenti rientrino nel regime sostitutivo è, pertanto, necessario che tali attività non siano detenute in un conto di deposito presso un intermediario italiano¹³⁰⁶.

L'Agenzia delle Entrate precisa poi che la natura di redditi di fonte estera non viene meno a seguito della stipula di un contratto¹³⁰⁷:

- di prestazione di servizi con un intermediario italiano avente ad oggetto la gestione individuale del portafoglio, in cui l'intermediario italiano riceve un mandato di gestione discrezionale delle attività depositate all'estero;
- di amministrazione delle attività finanziarie (ivi inclusi i contratti di amministrazione senza intestazione da parte di società fiduciarie italiane), dove l'intermediario italiano amministra le attività depositate all'estero eseguendo gli ordini del cliente, senza alcun potere discrezionale; oppure
- di consulenza finanziaria, dove l'intermediario italiano offre un'attività di consulenza finanziaria e di monitoraggio degli investimenti, senza avere alcun potere di movimentare direttamente le attività.

¹³⁰⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Consulenza AIPB, p. 8; BACCAGLINI, Gestori patrimoniali dei neo-residenti, p. 265; LUDOVICI, p. 28.

¹³⁰⁵ BACCAGLINI, Gestori patrimoniali dei neo-residenti, p. 265; LUDOVICI, p. 28. Di conseguenza, come evidenziato da MASSAROTTO/SORCI (p. 1334) vi potrebbe essere il caso di un neo-residente in possesso di titoli azionari emessi da società svizzere depositati presso una banca residente in Francia che, ad esempio, decide di escludere la Svizzera dal regime sostitutivo. Ne consegue che il *capital gain* derivante dalla vendita verrebbe considerato prodotto in Francia e, quindi, coperto dall'imposta sostitutiva, mentre il dividendo si riterrebbe prodotto in Svizzera e, quindi, da assoggettare a tassazione secondo le regole di tassazione ordinaria.

¹³⁰⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Consulenza AIPB, p. 10; BACCAGLINI, Gestori patrimoniali dei neo-residenti, p. 266. L'Agenzia delle Entrate ritiene, infatti, che le plusvalenze dei titoli rappresentativi di una partecipazione in società non residenti, sono imponibili in Italia quando i titoli o i diritti rappresentativi della partecipazione ceduta si trovano nel territorio.

¹³⁰⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Consulenza AIPB, p. 10.

3.4.4.3.3. I redditi derivanti da assegnazioni di azioni ai lavoratori dipendenti

Il reddito proveniente da un'attività lucrativa dipendente esercitata all'estero viene considerato, come detto, un reddito prodotto all'estero in base alla lettura a specchio dell'art. 23, comma 1, lett. c, TUIR. Nella Circolare n. 17/E, l'Agenzia delle Entrate si è occupata di alcune criticità che possono presentarsi in caso di redditi derivanti da assegnazioni di azioni ai lavoratori dipendenti¹³⁰⁸, in particolare per quanto riguarda i redditi differiti o a aventi una maturazione pluriennale¹³⁰⁹. La Circolare n. 17/E si sofferma sulla tematica dell'assegnazione di "Restricted Stock Units", conferite da una società estera ad un lavoratore dipendente, le quali danno il diritto al possessore di ricevere entro un periodo prefissato (cd. "restricted period") un numero di azioni predeterminato e senza pagare alcun corrispettivo all'azienda. Si tratta di un reddito di lavoro dipendente a maturazione pluriennale che viene attribuito soltanto a condizione che il soggetto interessato mantenga il rapporto di lavoro con l'azienda durante il *restricted period*¹³¹⁰. Si vuole in tal modo incentivare il raggiungimento dei risultati gestionali del gruppo, nonché fidelizzare le risorse chiave della compagine sociale¹³¹¹.

Nel caso esposto dall'Agenzia delle Entrate, si è in presenza di un *manager*, assunto da una società italiana appartenente ad un gruppo multinazionale, che giunto in Italia ha optato per il regime sostitutivo. In tal caso, il reddito che egli consegue con la *stock option* viene considerato di fonte estera ed è, pertanto, coperto dall'imposta sostitutiva.

Per individuare il reddito di fonte estera, l'Agenzia delle Entrate osserva che è necessario fare riferimento al rapporto tra il numero di giorni durante il quale la prestazione lavorativa è stata esercitata in Italia e il numero totale dei giorni necessari ad acquisire il diritto di ricevere le azioni. Il numero dei giorni indicati al numeratore e al denominatore del rapporto deve essere individuato con dei criteri omogenei¹³¹². Nel caso presentato dall'Agenzia delle Entrate, l'importo su tale porzione viene poi assorbito dall'imposta sostitutiva, mentre la parte maturata in relazione al lavoro prestato in Italia, in quanto reddito di fonte italiana, viene assoggettata all'imposta ordinaria¹³¹³.

¹³⁰⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2.1, p. 53.

¹³⁰⁹ Questa tipologia di redditi riguarda soprattutto i *manager* che operano nel settore finanziario e i gestori di fondi, che decidono di trasferirsi in Italia (cfr. QUARANTA/TIZZANINI, Punto sul regime neo-residenti, nota 10, p. 33).

¹³¹⁰ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2.1, p. 53.

¹³¹¹ DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti sull'imposta sostitutiva, p. 2823.

¹³¹² AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2.1, p. 53, con riferimento a OCSE, Commentario, par. 14 ad art. 15 M-OCSE. L'Agenzia delle Entrate (p. 54) "è dell'avviso [...] che i termini del rapporto siano assunti con criteri omogenei qualora il reddito derivante dai piani di RSU [ndr. Restricted Stock Units], da ricomprendere nell'ambito applicativo dell'imposta forfettaria, sia dato dal rapporto tra il periodo di lavoro prestato all'estero, calcolato considerando tutti i giorni in cui il contratto prevede che la prestazione lavorativa non sia svolta nel nostro Paese, al lordo dei giorni di ferie, malattie e festività, e il restricted period, calcolato assumendo 365 giorni per ogni anno [ad esempio se il periodo di lavoro prestato in Italia va dal 1° marzo al 31 maggio 2017 (92 giorni) e il restricted period ha durata tre anni, il reddito derivante dai piani di RSU da assoggettare ad imposta sostitutiva risulterà dal rapporto [(365x3)-92]/(365x3)".

¹³¹³ QUARANTA/TIZZANINI, Punto sul regime neo-residenti, p. 33.

La Circolare n. 17/E nulla dice sul trattamento fiscale concernente il reddito di lavoro dipendente prestato all'estero da un contribuente distaccato, assunto da una società italiana. Seguendo il caso esposto sopra dall'Agenzia delle Entrate, si sussume che tale reddito possa rientrare nell'imposta sostitutiva¹³¹⁴. Del resto, appare poco convincente una sua esclusione, considerando che la stessa Agenzia delle Entrate sostenga che *"il reddito imputabile all'attività effettuata all'estero rientrerà nella tassazione sostitutiva forfettaria"*¹³¹⁵.

3.4.4.3.4. I redditi maturati in periodi d'imposta precedenti l'esercizio dell'opzione e corrisposti solo successivamente

Per quanto concerne i redditi prodotti all'estero sulla base della lettura a "specchio" dell'art. 23 TUIR, ci si pone il quesito a sapere se questi possano rientrare nel regime sostitutivo quando sono maturati in periodi d'imposta precedenti l'esercizio dell'opzione, ma sono stati corrisposti nei periodi d'imposta in cui è valida l'opzione¹³¹⁶.

L'art. 1, comma 159, Legge di Bilancio 2017 prevede che *"[l]e disposizioni di cui ai commi da 148 a 158 si applicano per la prima volta con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge"*.

Secondo il suo tenore letterale si può affermare che, con riferimento al 2017, l'esercizio dell'opzione di cui al comma 2 dell'art. 24-*bis* TUIR riguardi tutti i redditi che debbono confluire nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2017. La relazione illustrativa alla Legge di Bilancio 2017 ha però diversamente stabilito che il regime sostitutivo si applica ai redditi relativi all'anno d'imposta 2017 (dunque a partire dagli adempimenti dichiarativi per l'anno successivo)¹³¹⁷. Questa formulazione, più restrittiva, limiterebbe l'agevolazione riguardante l'esercizio dell'opzione ai soli redditi prodotti all'estero maturati nel periodo d'imposta 2017, escludendo dal novero i redditi soggetti a tassazione in base al principio di cassa, maturati, invece, in periodi d'imposta precedenti l'esercizio dell'opzione¹³¹⁸. Dal chiaro tenore letterale della norma si può, però, affermare che nell'opzione esercitata ai sensi dell'art. 24-*bis*, comma 2, TUIR confluiscono tutti i redditi prodotti all'estero che, in base ai criteri ordinari di imputazione previsti dal TUIR per le singole fattispecie reddituali, rientrano nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2017¹³¹⁹.

¹³¹⁴ DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti sull'imposta sostitutiva, p. 2824.

¹³¹⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2.1, p. 53; DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti sull'imposta sostitutiva, p. 2824.

¹³¹⁶ ODCEC Milano, p. 9 s.

¹³¹⁷ MEF, Relazione illustrativa, p. 150.

¹³¹⁸ ODCEC Milano, p. 10; TURRI, Agevolazioni fiscali, nota 6, p. 2759.

¹³¹⁹ ODCEC Milano, p. 9; TURRI, Agevolazioni fiscali, nota 6, p. 2759.

Alla luce delle considerazioni suesposte, si può ritenere che il beneficio del regime sostitutivo è indipendente dal fatto che i redditi siano maturati in periodi d'imposta che precedono l'esercizio dell'opzione¹³²⁰.

Esempio¹³²¹: l'interesse di un titolo *zero coupon* è maturato nei tre anni precedenti, ma il titolo è stato rimborsato nel primo anno di vigenza del regime opzionale. L'interesse sconta integralmente l'imposta sostitutiva.

3.4.4.3.5. Il possesso di redditi per interposta persona

Un ulteriore spunto di riflessione offerto dal documento di prassi dell'Agenzia delle Entrate concerne il tema delle entità interposte (ad esempio una società non residente oppure un *trust*¹³²²) rispetto al beneficiario del regime sostitutivo, disciplinato dall'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600, del 29 settembre 1973¹³²³. Per entità estere interposte si intendono quelle che appaiono formalmente titolari di redditi ma che, invece, si pongono come schermo rispetto all'effettivo possessore che coincide con la persona fisica che è al beneficio dell'art. 24-*bis* TUIR¹³²⁴. Fermo restando il principio per cui i redditi prodotti per interposta persona sono imputati direttamente in capo al titolare effettivo, considerando il veicolo estero sostanzialmente fittizio, l'Agenzia delle Entrate ha sancito un'importante eccezione al principio. Nella Circolare n. 17/E si evidenzia, infatti, quanto segue¹³²⁵:

- se la persona detiene, per mezzo di società o enti esteri, attività di fonte estera, i redditi di queste attività non sono tassati in modo autonomo, in quanto rientrano tra quelli assoggettati all'imposta sostitutiva;
- se la persona detiene, per mezzo di società o enti esteri, attività di fonte italiana, i redditi di queste attività sono, invece, tassati secondo le ordinarie regole previste per le persone fisiche.

Esempio¹³²⁶: una persona che opta per il regime sostitutivo possiede, per il tramite di una società panamense meramente interposta, un immobile in Francia e uno in Italia. In questo caso, il reddito immobiliare francese non è tassato in modo autonomo, in quanto ricompreso nell'imposta sostitutiva, mentre il reddito immobiliare italiano deve essere tassato ordinariamente.

¹³²⁰ CORSO/ODETTO, p. 1466.

¹³²¹ CORSO/ODETTO, p. 1466.

¹³²² Per quanto riguarda il trattamento fiscale l'imputazione dei redditi che il neo-residente ottiene da *trust* trasparenti e opachi si veda: UNGDCEC, p. 76 s.

¹³²³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Istruzioni per la check list, p. 4; QUARANTA/TIZZANINI, Punto sul regime neo-residenti, p. 33.

¹³²⁴ ARIEMME/MASSAI, p. 2418; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2784. Secondo le Istruzioni alla *check list* "[i]n questo caso, il principale effetto giuridico di cui il contribuente beneficia è la disponibilità dei beni mobili registrati, nonostante la proprietà o altri diritti sugli stessi siano ascrivibili a società o enti ad esso riconducibili o l'acquisto dei servizi che consentono la disponibilità degli stessi sia effettuato da società o enti ad esso riconducibili anche indirettamente" (AGENZIA DELLE ENTRATE, Istruzioni per la check list, p. 3).

¹³²⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2.2, p. 54 ss.; CORSO/ODETTO, p. 146.

¹³²⁶ CORSO/ODETTO, p. 1467.

Rispetto alla concezione tradizionale dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600, del 29 settembre 1973, la cui attuazione avviene in sede di verifica o di accertamento, l'impostazione scelta dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 17/E è diametralmente opposta, poiché è il neo-residente a dover individuare le società interposte che lo concernono attraverso la compilazione della *check list* secondo le indicazioni previste dall'allegato al Provvedimento attuativo¹³²⁷.

L'Agenzia delle Entrate afferma poi che nel caso in cui le entità estere interposte abbiano i requisiti per essere considerate residenti in Italia, ad esempio perché il luogo di direzione effettiva è ubicato nel territorio dello Stato (cfr. art. 73 TUIR), tale circostanza non assumerà alcuna rilevanza impositiva in capo all'entità esterovestita, giacché l'interposizione determina l'attribuzione fiscale dei redditi direttamente in capo alla persona fisica che ne è l'effettivo possessore, secondo le modalità precedentemente delineate, ossia distinguendo tra redditi di fonte estera e di fonte italiana¹³²⁸.

Si tratta di una precisazione importante, poiché il trasferimento in Italia della residenza degli amministratori può portare con sé il trasferimento in Italia delle rispettive società¹³²⁹. Infatti, ai sensi dell'art. 73, comma 3, TUIR, la sede dell'amministrazione costituisce un presupposto per considerare fiscalmente residente una società in Italia (gli altri due sono la sede legale e l'oggetto principale nel territorio italiano). La sede dell'amministrazione viene intesa come la sede della direzione effettiva della società e si colloca, di regola, nel luogo dal quale viene effettivamente indirizzata l'attività d'impresa da parte degli amministratori. Di conseguenza, non soltanto i redditi prodotti dalle società sarebbero assoggettati a tassazione in Italia su base mondiale, ma anche i dividendi di fonte interna, i quali sarebbero assoggettati a tassazione ordinaria in capo ai soci persone fisiche. Il chiarimento dell'Agenzia delle Entrate, secondo il quale non rilevano ai fini dell'art. 73 TUIR gli atti di amministrazione compiuti in Italia da neo-residenti, ha quindi il pregio di non limitare il potenziale attrattivo del regime sostitutivo¹³³⁰.

L'Agenzia delle Entrate osserva, inoltre, che *“qualora le entità estere siano gestite non soltanto dal soggetto residente, bensì anche da altri soggetti residenti in Italia e non rientranti nel regime di cui all'art. 24-bis del TUIR, i redditi delle medesime entità estere sono suscettibili di essere attratti a tassazione in Italia ai sensi dell'art. 73 del TUIR”*¹³³¹. Questa ulteriore precisazione significa che l'apertura dell'Agenzia delle Entrate opera soltanto quando l'amministrazione di una società estera viene esclusivamente affidata a soggetti neo-residenti. Tale chiarimento appare piuttosto restrittivo,

¹³²⁷ ARIEMME/MASSAI, p. 2418; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2784.

¹³²⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2.2, p. 56.

¹³²⁹ ROLLE/STECCA, p. 827; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 553 s.

¹³³⁰ ROLLE/STECCA, p. 827; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 553 s.

¹³³¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2.2, p. 57.

laddove sarebbe stato più ragionevole far capo al criterio della preponderanza¹³³². In altri termini, in questo caso, non si potrebbe escludere una presunzione di esteroinvestizione¹³³³.

3.4.4.3.6. I redditi connessi a partecipazioni a regime privilegiato

I redditi provenienti da Stati o territori esteri aventi regime fiscale privilegiato rientrano pure nel regime opzionale. Anche in questo caso, l'Agenzia delle Entrate propone un'interpretazione di stampo favorevole, chiarendo che rientrano tra i redditi prodotti all'estero e assorbiti dall'imposta sostitutiva¹³³⁴:

- i dividendi che derivano dal possesso di partecipazioni in società a regime fiscale privilegiato, individuati in base ai criteri di cui all'art. 47-bis, comma 1, TUIR (art. 47, comma 4, TUIR)¹³³⁵;
- le plusvalenze che derivano dalla cessione delle stesse partecipazioni (art. 68, comma 4, TUIR);
- i redditi che, in assenza dell'opzione, sarebbero tassati secondo la disciplina *Controlled Foreign Companies* (CFC) (art. 167 TUIR).

A partire dal 2019, per quanto attiene alle disposizioni CFC, ai sensi dell'art. 167 TUIR, così come modificato dall'art. 4 D.Lgs. n. 124, del 29 novembre 2018, al fine di recepire le disposizioni della Direttiva UE n. 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016 (cd. *Anti Tax Avoidance Directive 1* o ATAD 1), modificata e integrata dalla Direttiva UE n. 2017/952/UE del Consiglio del 29 maggio 2017 (cd. ATAD 2)¹³³⁶, i redditi di un'entità estera vengono imputati per trasparenza in capo al soggetto italiano controllante¹³³⁷ nel caso in cui, cumulativamente, ricorrano i due seguenti requisiti (art. 167, comma 4, TUIR)¹³³⁸:

¹³³² ROLLE/STECCA, p. 828. Gli autori auspicano l'introduzione di un regime fiscale al quale sottoporre gli amministratori, ossia un regime (opzionale) di tassazione per trasparenza delle società possedute o amministrate dai neo-residenti, idoneo ad ottenere gli stessi effetti prospettati dalla Circolare n. 17/E per le società interposte.

¹³³³ PIAZZA/TRAINOTTI, p. 56.

¹³³⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2.3, p. 58; CORSO/ODETTO, p. 1468; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 554 ss.

¹³³⁵ Ai sensi di tale disposizione rimangono esclusi dalla nozione di regime fiscale privilegiato gli Stati appartenenti all'UE e gli Stati aderenti allo Spazio economico europeo (SEE) con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni. In caso di rapporto di controllo, si considerano *black list* gli Stati (evidentemente esclusi Stati UE e SEE) aventi un *tax rate* effettivo inferiore al 50% rispetto a quello applicato in Italia (art. 47-bis, comma 1, lett. a, TUIR), mentre in assenza del controllo si considerano *black list* gli Stati (sempre escludendo gli Stati UE e SEE) aventi un *tax rate* nominale inferiore al 50% rispetto a quello applicato in Italia (art. 47-bis, comma 1, lett. b, TUIR). Tale diverso trattamento deriva dall'opportunità di prevedere un criterio semplificatorio per l'individuazione del livello di tassazione in caso di partecipazioni non di controllo, per le quali risulta più complesso, per il partecipante, reperire le informazioni necessarie a determinare il livello di tassazione effettiva (cfr. LISI, p. 334).

¹³³⁶ La Direttiva contiene delle norme contro le pratiche di elusione fiscale ed introduce delle misure minime di protezione contro la pianificazione fiscale aggressiva sulla base del progetto BEPS (PACIELLO, p. 27). Cfr. anche LISI, p. 334, sul recepimento della Direttiva ATAD 1 che ha modificato le condizioni per l'individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata a partire dal periodo d'imposta 2019.

¹³³⁷ La nozione di controllo è disciplinata espressamente all'art. 167, comma 2, TUIR: “[s]i considerano soggetti controllati non residenti le imprese, le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato, per i quali si verifica almeno una delle seguenti condizioni: (a) sono controllati direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciaria o interposta persona, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, da parte di un soggetto di cui al comma 1; (2) b) oltre il 50 per cento della partecipazione ai loro utili è detenuto, direttamente o indirettamente, mediante una o più società controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o tramite società fiduciaria o interposta persona, da un soggetto di cui al comma 1”. Il successivo comma 3 ingloba nei soggetti controllati anche le stabili organizzazioni estere.

¹³³⁸ AVOLIO, p. 2651 s.; PACIELLO, p. 30; UNGDCEC, p. 74.

- 1) nello Stato o territorio di residenza fiscale dell'entità estera i redditi sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora l'entità fosse stata residente in Italia¹³³⁹, e
- 2) oltre un terzo dei proventi da essa realizzata rientrano rappresentano dei cd. *passive income*.

Qualora siano applicabili i requisiti previsti dalla disciplina CFC e l'entità controllata risieda fiscalmente in uno Stato non escluso dal regime sostitutivo secondo l'art. 24-*bis*, comma 5, TUIR, i redditi da questa prodotti non verranno attribuiti per trasparenza in capo al socio controllante, il quale non dovrà inserirli in dichiarazione né dovrà segnalare sempre in dichiarazione la partecipazione nella controllata estera¹³⁴⁰. Quest'ultima semplificazione vale anche per i dividendi e le plusvalenze provenienti da società a regime fiscale privilegiato¹³⁴¹.

Ne consegue i dividendi e le plusvalenze, che derivano da uno Stato estero coperto dal regime sostitutivo, si considerano inclusi tra i redditi di fonte estera, indipendentemente dallo Stato estero di provenienza e dal fatto che lo Stato sia considerato *black list*¹³⁴².

3.4.5. L'esclusione di uno o più Stati esteri dal regime opzionale

3.4.5.1. La cd. "cherry picking clause"

Il comma 5 dell'art. 24-*bis* TUIR concede espressamente ai neo-residenti e ai familiari al seguito la possibilità di escludere uno o più Stati dal regime sostitutivo oppure, detto in altro modo, ampliare il novero dei Paesi ai quali non applicare il regime sostitutivo, purché vengano indicati specificatamente insieme all'esercizio dell'opzione oppure in qualunque degli esercizi successivi¹³⁴³.

Si precisa che tale scelta deve riguardare necessariamente tutti i redditi prodotti nel Paese o territorio oggetto di esclusione dell'opzione¹³⁴⁴. Si parla in questo caso della cd. "cherry picking clause" (nota anche come "country picking approach"), che permette al neo-residente di vedersi applicati gli ordinari criteri di tassazione in relazione ai redditi prodotti nello Stato oggetto di tale scelta, avendo così la possibilità di far

¹³³⁹ La normativa CFC prevede che i redditi della controllata estera siano determinati secondo le regole del reddito d'impresa italiano e che, a ricorrere delle due condizioni citate, siano imputati direttamente al soggetto residente in Italia (PACIELLO, p. 29). Per una disamina sui criteri per effettuare la verifica della tassazione effettiva, nonché sulle tipologie di *passive income*, cfr. AVOLIO, p. 2652 ss.

¹³⁴⁰ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2.3, p. 58; CORSO/ODETTO, p. 1468; UNGDCEC, p. 74. Se, invece, il neo-residente controlla indirettamente la partecipata estera per il tramite di una società residente in Italia, allora la normativa CFC potrà trovare applicazione in capo a quest'ultima (UNGDCEC, p. 74 con riferimento all'art. 3, comma 1, D.M. n. 429, del 21 novembre 2001).

¹³⁴¹ CORSO/ODETTO, p. 1468; UNGDCEC, p. 75.

¹³⁴² UNGDCEC, p. 74 s.

¹³⁴³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 1.11. Sia la norma sia la relazione illustrativa precisano che la volontà del contribuente può essere espressa "al momento dell'esercizio dell'opzione o successivamente" e avrà effetti anche sull'applicazione della CDI con il Paese di provenienza del reddito (cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4.1, p. 74; MEF, Relazione illustrativa, p. 150; MAYR, Imposta sostitutiva, p. 14; PURI, p. 3)

¹³⁴⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4.1, p. 74; TOMASSINI/MARTINELLI, Regime dei neo-residenti, p. 1093.

valere l'eventuale credito d'imposta per i redditi prodotti nel territorio del Paese escluso dall'opzione in oggetto¹³⁴⁵. Secondo l'art. 165, comma 1, TUIR i redditi prodotti all'estero concorrono, sulla base del principio dell'imposizione dei redditi ovunque prodotti, alla formazione del reddito complessivo. In tal caso, le imposte pagate a titolo definitivo nello Stato estero della fonte di tale reddito, sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta, fino a concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo, al netto di eventuali perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione¹³⁴⁶. Il credito d'imposta deve essere portato in detrazione dall'imposta ordinaria italiana nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta estera, a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione (art. 165, comma 4, TUIR)¹³⁴⁷.

Il contribuente principale o il familiare al seguito deve “manifestare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati” (art. 24-bis, comma 5, TUIR). In tal caso ai redditi in questione si applica il regime ordinario¹³⁴⁸. Dalla formulazione (“non avvalersi dell'imposta sostitutiva”) sembrerebbe poi che l'imposta sostitutiva si applichi per i redditi di ogni singolo Stato, mentre in realtà essa “copre” tutti i redditi mondiali. Sarebbe, quindi, meglio affermare che l'imposta sostitutiva “non esplica i suoi effetti” per i redditi provenienti da quel o quei determinati Stati¹³⁴⁹.

3.4.5.2. La possibilità di utilizzare il credito d'imposta per gli Stati esclusi

Il Provvedimento attuativo precisa che in una delle dichiarazioni dei redditi dei periodi d'imposta successivi a quello dell'opzione, il contribuente può integrare, per sé e per i suoi familiari al seguito, l'elencazione degli Stati esteri i cui redditi, da quello stesso periodo d'imposta, saranno esclusi dalla tassazione sostitutiva e, quindi, saranno imponibili secondo le ordinarie disposizioni previste dal TUIR, con possibilità di ottenere il credito d'imposta per i redditi provenienti da tali Stati in virtù dell'art. 165 TUIR¹³⁵⁰. Tuttavia, va precisato che il credito d'imposta soffre di due importanti limitazioni:

¹³⁴⁵ ANDREANI/FERRANTI, p. 446; COSTA/FUSCO, p. 2660; DELLA VALLE/INNOCENZI, Flat tax sui redditi di fonte estera, p. 1410; LEO, p. 505; PURI, p. 3; SASSU, p. 429; SQUEO, p. 109; TENORE, Settore dello sport professionistico, p. 36; TOMASSINI/MARTINELLI, Regime dei neo-domiciliati, p. 3535; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2782 s.; TURRI, Tassazione neo-residenti e impatriati, p. 345; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 556.

¹³⁴⁶ CISALE/NAVONE, p. 34.

¹³⁴⁷ Su questo punto, CISALE/NAVONE (p. 35) affermano che sul fronte convenzionale non sono previsti vincoli procedurali o temporali al diritto del contribuente di poter scomputare il credito d'imposta per le imposte assolute all'estero, tant'è che la limitazione “deve essere calcolata nella dichiarazione a cui appartiene il reddito prodotto all'estero”, sulla scorta dell'art. 165, comma 4, TUIR non compare in alcuna CDI sottoscritta dall'Italia. Gli autori ritengono, quindi, che le norme convenzionali debbano prevalere su quelle domestiche, richiamando anche l'art. 169 TUIR che stabilisce l'applicabilità di una norma domestica esclusivamente quando questa è più favorevole per il contribuente, derogando alle disposizioni presenti nelle CDI.

¹³⁴⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 2.9; MAYR, Imposta sostitutiva, p. 14.

¹³⁴⁹ MAYR, Imposta sostitutiva, p. 14.

¹³⁵⁰ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifre 1.11 e 2.8; MAYR, Italienische Pauschalsteuer, p. 272.

- da un lato, l'impossibilità di usarlo in compensazione dell'imposta sostitutiva stabilita in misura fissa¹³⁵¹;
- dall'altro, l'Agenzia delle Entrate non ammette l'utilizzo del credito d'imposta qualora il reddito non abbia concorso alla formazione del reddito complessivo (art. 165, comma 1, TUIR), a prescindere da quanto statuito dalla CDI applicabile¹³⁵².

Del resto, la maggior parte delle CDI pattuite dall'Italia non consente il credito d'imposta se il reddito è stato assoggettato a tassazione sostitutiva. L'attuale ordinamento tributario italiano prevede, per quanto riguarda i redditi di natura finanziaria, un assoggettamento all'imposta sostitutiva o ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, qualora intervenga un intermediario finanziario nel processo di riscossione. Questo fa sì che sia preclusa la possibilità al contribuente di poter far concorrere il provento al reddito complessivo, penalizzando di fatto la richiesta di applicazione della CDI¹³⁵³.

3.4.5.3. *La possibilità di beneficiare delle aliquote convenzionali più favorevoli*

Benché l'art. 24-bis TUIR comprensibilmente non ne parli, in presenza di una CDI in vigore tra l'Italia e lo Stato estero i cui redditi sono stati esclusi dall'opzione secondo il comma 5, vengono riconosciuti i benefici convenzionali, in particolare le ritenute alla fonte più convenienti rispetto al diritto interno¹³⁵⁴.

3.4.5.4. *Lo scopo della "cherry picking clause"*

Le ragioni per cui il legislatore ha dato al contribuente e ai familiari al seguito la possibilità di attuare un vero e proprio "cherry picking" sono sostanzialmente tre¹³⁵⁵:

- 1) in primo luogo, la volontà di escludere quelle giurisdizioni estere che non assicurano garanzie in merito allo scambio di informazioni al fine di evitare che l'Agenzia delle Entrate possa, per tale motivo, rigettare la richiesta, non potendo assolvere la disposizione prevista dal comma 3 dell'art. 24-bis TUIR;
- 2) in secondo luogo, la necessità di escludere dalla tassazione su base capitaria quei redditi che potrebbero scontare una tassazione ancor più bassa in Italia o per i quali sarebbe più conveniente mitigare una possibile doppia imposizione con la richiesta in Italia del credito d'imposta per le imposte già assolte all'estero¹³⁵⁶;

¹³⁵¹ Cfr. cap., *supra*, cap. 3.4.3.

¹³⁵² BACCAGLINI, *Analisi comparata*, p. 454.

¹³⁵³ BACCAGLINI, *Analisi comparata*, p. 454. Per una critica a questo sistema si rimanda a BACCAGLINI, *Aspetti sistematici*, p. 375 ss.

¹³⁵⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte IIIa, cifra 4.1, p. 75; MAYR, *Imposta sostitutiva*, p. 14.

¹³⁵⁵ QUARANTA/TIZZANINI, *High net worth individuals*, p. 45; SASSU, p. 429; VALENTE/PIACENTINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, nota 30, p. 556 s.

¹³⁵⁶ QUARANTA/TIZZANINI, *High net worth individuals* (p. 45) fanno riferimento alla possibilità che il contribuente riceva significativi redditi di affitto da immobili situati all'estero. In tale ipotesi, secondo gli autori potrebbe essere più conveniente che essi siano assoggettati a tassazione ordinaria. Questo poiché il carico fiscale in Italia potrebbe essere addirittura annullato dal recupero integrale delle imposte pagate a titolo definitivo all'estero tramite esposizione in dichiarazione dei

3) infine, la motivazione più verosimile è quella che su taluni redditi (ad esempio gli utili in capitale e redditi passivi), la mancata tassazione ordinaria in Italia potrebbe far perdere al contribuente la protezione della CDI, con conseguente incremento del suo carico fiscale¹³⁵⁷. Un caso emblematico è quello della CDI CH-ITA che all'art. 4 par. 5 lett. b prevede una norma simile. È indubbio, in questo caso, che la possibilità di esclusione data al neo-residente consenta a quest'ultimo di approfittare di eventuali vantaggi derivanti dalla CDI ratificata dall'Italia con il Paese non oggetto dell'opzione¹³⁵⁸.

La scelta di operare l'esclusione di taluni Stati o territori dal regime sostitutivo costringerebbe il contribuente ad adempiere agli obblighi di monitoraggio fiscale e al versamento dell'IVIE e dell'IVAFE, rispettivamente a rinunciare ai vantaggi che derivano dall'esenzione dell'imposta di successione e di donazione per i beni e i diritti provenienti dai Paesi esclusi, come osservato dall'Agenzia delle Entrate¹³⁵⁹.

3.4.5.5. *L'invariato ammontare dell'imposta sostitutiva*

A prescindere dal numero di Stati esclusi dal regime opzionale non cambia l'ammontare della tassazione sostitutiva, la quale rimane sempre uguale a euro 100'000 per il contribuente principale e a euro 25'000 per il familiare al seguito¹³⁶⁰.

Esempio¹³⁶¹: un contribuente, giunto al sesto anno di validità dell'opzione, ha realizzato una plusvalenza da partecipazione qualificata nello Stato A pari ad euro 400'000. Nello Stato A non sconta imposte. Parimenti ha conseguito dei redditi da lavoro autonomo nello Stato B pari ad euro 500'000. Nello Stato B paga un'imposta di euro 165'000. Se l'opzione viene esercitata sia per lo Stato A, sia per lo Stato B, in Italia l'onere è pari ad euro 100'000, mentre all'estero euro 165'000, per un totale di euro 265'000. Se il contribuente decide di escludere dal regime opzionale lo Stato B, il reddito da lavoro autonomo diventa imponibile in Italia e vi è il credito per l'imposta pagata in B, per cui l'imposta netta italiana, ipotizzando un'aliquota del 38%, è pari ad euro 25'000. Il totale delle imposte da pagare in questo caso risulta pari a euro 290'000 (ossia euro 100'000 di imposta sostitutiva, euro 165'000 di imposta pagata nello Stato B e euro 25'000 di imposta ordinaria italiana).

Dal punto di vista della tassazione in Italia, dunque, l'esclusione di uno Stato o territorio non comporta mai una minore tassazione. È, quindi, difficile immaginare una convenienza ad escludere un certo Stato o territorio dal regime sostitutivo in quest'ottica¹³⁶². Inoltre, l'eventuale credito d'imposta (ordinario) per le

redditi di un credito d'imposta. Tale possibilità, proseguono gli autori, sarebbe per contro preclusa dall'applicazione della tassa forfettaria che non permette al contribuente di beneficiare del credito d'imposta.

¹³⁵⁷ Si vedano in favore di questa soluzione: DELLA VALLE/INNOCENTI, Chiarimenti sull'imposta sostitutiva, p. 2825; DELLA VALLE/INNOCENTI, Flat tax sui redditi di fonte estera, p. 1410; PURI, nota 13, p. 10.

¹³⁵⁸ ARGINELLI/AVELLA, p. 115; SARTORI, p. 51; SASSU, p. 429.

¹³⁵⁹ Cfr., *infra*, cap. 3.7.

¹³⁶⁰ PESSINA C./PESSINA A., p. 147; cfr. anche BUCCISANO, p. 62.

¹³⁶¹ CORSO/ODETTO, p. 1469 s.

¹³⁶² SARTORI, p. 51.

imposte assolute in Stati o territori esclusi, non potrà mai essere superiore alle imposte sul reddito estero versate in Italia¹³⁶³.

L'applicazione del regime sostitutivo sembrerebbe costituire una "terza via" per eliminare il problema della doppia imposizione internazionale ulteriore rispetto alle due soluzioni classiche che sono quelle del metodo dell'esenzione (con riserva di progressione dell'aliquota mondiale), che consiste nell'escludere da imposta i redditi di fonte estera, e del metodo del credito d'imposta che permette la deducibilità delle imposte pagate all'estero dal debito d'imposta nei confronti dello Stato di residenza¹³⁶⁴.

3.4.5.6. *La facoltà di ampliare il numero di Stati, ma non di restringerli*

Da quanto si evince sia dall'art. 24-bis, comma 5 TUIR, sia dalla cifra 1.11 del Provvedimento attuativo, una volta fatta la scelta di escludere i redditi provenienti da un determinato Stato estero, questa scelta è vincolante e definitiva per tutti i periodi d'imposta per i quali si applica il regime sostitutivo¹³⁶⁵. Quindi, la scelta sarà possibile soltanto nell'ottica di ampliare il novero degli Stati nei cui confronti non si applica il regime sostitutivo e non viceversa¹³⁶⁶. L'unica conseguenza possibile è, dunque, quella di incrementare le fonti reddituali estere da assoggettare al regime di tassazione ordinario¹³⁶⁷.

Esempio¹³⁶⁸: un contribuente che ha optato per il regime opzionale produce dei redditi negli Stati A, B e C e ha escluso dall'opzione lo Stato B, negli anni successivi: sarebbe possibile escludere lo Stato C (per cui l'opzione continuerebbe solo con lo Stato A), mentre non sarebbe possibile fare rientrare nel regime sostitutivo lo Stato B.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, il termine di quindici anni di durata dell'opzione continua a decorrere dal periodo d'imposta in cui è stata esercitata per la prima volta l'opzione e non si "azzerà" ogni volta che viene effettuata una modifica degli Stati e territori da includere nel regime sostitutivo¹³⁶⁹.

3.4.6. **L'esclusione delle plusvalenze da partecipazioni qualificate estere**

3.4.6.1. *Lo scopo della norma*

Il legislatore tramite l'esclusione delle plusvalenze da partecipazioni qualificate ha inteso inserire una previsione antiabuso finalizzata a scoraggiare i trasferimenti di residenza finalizzati ad eludere la

¹³⁶³ SARTORI, p. 51.

¹³⁶⁴ DELLA VALLE/INNOCENZI, Flat tax sui redditi di fonte estera, nota 2, p. 1408 s.; DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4348.

¹³⁶⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4.1, p. 75; BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 453; PESSINA C./PESSINA A., p. 147; PURI, nota 11, p. 10; SASSU, p. 429.

¹³⁶⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4.1, p. 75; ARIEMME/MASSAI, p. 2420; COSTA/FUSCO, p. 2660; SASSU, p. 429 s.; TENORE, Settore dello sport professionistico, p. 36; TOMASSINI/MARTINELLI, Regime dei neo-residenti, p. 1092; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2772. TOMASSINI/MARTINELLI, Appeal del regime dei neo-residenti (p. 2192) sostengono che in questo modo la norma persegua delle finalità antielusive, poiché un'indicazione in senso contrario avrebbe permesso al neo-residente valutazioni di convenienza in relazione ai redditi percepiti nei singoli periodi d'imposta negli Stati o territori interessati.

¹³⁶⁷ TOMASSINI/MARTINELLI, Regime dei neo-residenti, p. 1093.

¹³⁶⁸ CORSO/ODETTO, p. 1469 s.

¹³⁶⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4.1, p. 75.

tassazione all'estero con riferimento al realizzo del *capital gain*¹³⁷⁰. Infatti, una volta assolta l'imposizione sostitutiva, il neo-residente potrebbe decidere di trasferirsi nuovamente in un altro Stato, neutralizzando così la portata della misura attrattiva¹³⁷¹. Tali plusvalenze sono, quindi, tassate secondo le regole ordinarie che, dal 1° gennaio 2019, consistono nell'applicazione dell'imposta sostitutiva del 26%¹³⁷².

La norma che prende spunto dall'approccio di alcune CDI¹³⁷³ è finalizzata ad evitare trasferimenti di residenza effettuati esclusivamente o principalmente in previsione della cessione delle partecipazioni, le cui plusvalenze se tassate nello Stato di residenza sarebbero assoggettate ad un regime fiscale meno favorevole¹³⁷⁴. Considerata la *ratio* della norma dovrebbe, comunque, essere ammessa la possibilità di disapplicarla a seguito della presentazione di un interpello disapplicativo (art. 11, comma 2, Statuto dei diritti del contribuente). In questo senso, l'Agenzia delle Entrate ha confermato questo approccio, consentendo a neo-residenti di includere le plusvalenze realizzate nei primi cinque anni di validità dell'opzione nel regime sostitutivo, avendo dimostrato di non essersi trasferiti in Italia con questa finalità elusiva¹³⁷⁵. In un caso affrontato dall'Agenzia delle Entrate, quest'ultima ha posto come condizione per evitare l'applicazione della norma antielusiva che il neo-residente mantenesse la residenza in Italia per almeno cinque anni dalla data di realizzazione della plusvalenza, previo recupero delle imposte non incassate¹³⁷⁶.

Infine, vale la pena ricordare che le plusvalenze provenienti da partecipazioni non qualificate appartenenti a società estere rientrano, *per default*, nel regime sostitutivo (art. 67, comma 1, lett. c-bis, TUIR).

3.4.6.2. *La nozione di partecipazioni qualificate*

Per partecipazioni qualificate ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. c, TUIR, si intendono quelle in cui il contribuente abbia una percentuale di voto superiore al 2% o al 20% quando lo strumento finanziario non

¹³⁷⁰ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2.4, p. 60; ANDREANI/FERRANTI, p. 446; BACCAGLINI, *Analisi comparativa*, p. 449; BUCCISANO, p. 61; LEO, p. 505; MARIANETTI, p. 760; PAPOTTI/FERRO, p. 97; QUARANTA/TIZZANINI, *High net worth individuals*, p. 43 s.; SARTORI, p. 49 s.; TOMASSINI/MARTINELLI, *Appeal del regime dei neo-residenti*, p. 2192; TOMASSINI/MARTINELLI, *Regime dei neo-domiciliati*, p. 3535; TURRI, *Agevolazioni fiscali*, p. 2779 s.

¹³⁷¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2.4, p. 60.

¹³⁷² VALENTE/PIACENTINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, p. 551.

¹³⁷³ Ad esempio, anche il Commentario M-OCSE individua, tra gli usi impropri delle CDI, il caso in cui "*an individual who has in a Contracting State both is permanent home and all his economic interests, including substantial shareholding in a company of that State, and who essentially in order to sell shares and escape taxation in that State on the capital gain from alienation [...], transfers his permanent home to other Contracting State, where such gains are subject to little or no tax*" (OCSE, Commentario, par. 9 ad art. 1 M-OCSE).

¹³⁷⁴ SASSU, p. 426.

¹³⁷⁵ PAPOTTI/FERRO, p. 98. Un possibile ulteriore caso di disapplicazione della norma potrebbe essere quello in cui la legge tributaria dello Stato di provenienza del neo-residente preveda un'esplicita esenzione dell'imposizione dei *capital gains* (ad esempio la Svizzera per quanto riguarda la sostanza privata). In tal caso la plusvalenza realizzata nel periodo di attesa dei cinque anni potrebbe, quindi, rientrare nel regime sostitutivo proprio non avendo il neo-residente trasferito la residenza fiscale in Italia con la finalità di ottenere un risparmio d'imposta sulla vendita della partecipazione.

¹³⁷⁶ PAPOTTI/FERRO, p. 98.

è quotato sui mercati regolamentati oppure una partecipazione al capitale superiore al 5% o al 25% quando lo strumento finanziario non è quotato su mercati regolamentati¹³⁷⁷.

3.4.6.3. *Le tipologie di redditi generati da una partecipazione*

Una partecipazione può dar luogo a due tipologie di redditi: utili da partecipazione (redditi da capitali) e plusvalenze sulle partecipazioni (redditi diversi). La “non applicazione dell'imposta sostitutiva” non si riferisce al “bene partecipazione” di per sé, ma riguarda, invece, solo le plusvalenze che costituiscono dei redditi previsti all'art. 67, comma 1, lett. c, TUIR in caso di cessione a titolo oneroso¹³⁷⁸. Il regime opzionale copre, quindi, i dividendi derivanti da tali partecipazioni e tutto ciò che è considerato “utile da partecipazione” in base all'art. 47 TUIR. Il regime ordinario di tassazione si applica, invece, alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate nei primi cinque anni (e ad altre operazioni assimilate alla cessione)¹³⁷⁹.

3.4.6.4. *La determinazione del valore della partecipazione*

Per determinare l'eventuale plusvalenza diventa indispensabile identificare i criteri utili a determinare il costo fiscale della partecipazione qualificata¹³⁸⁰. Considerato che il TUIR non contiene disposizioni specifiche in merito alla valorizzazione dei beni locati all'estero posseduti da persone fisiche che si trasferiscono in Italia, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che è necessario rifarsi alla Risoluzione n. 67/E, del 30 marzo 2007¹³⁸¹.

Il valore fiscale “d'ingresso” delle partecipazioni è, quindi, pari al costo d'acquisto, con possibilità di riconoscere un maggior valore, rispetto al medesimo costo¹³⁸², se lo Stato estero di provenienza assoggetta ad una forma di tassazione in uscita (cd. *exit tax*), in via ordinaria, le persone fisiche che si trasferiscono in Italia¹³⁸³.

Con la citata risoluzione, l'Amministrazione finanziaria, in relazione al valore fiscale da attribuire alle partecipazioni possedute da una persona fisica residente in Germania che intendeva trasferirsi in Italia, aveva chiarito che, nei casi in cui non avesse trovato applicazione lo speciale regime convenzionale previsto dalla CDI applicabile nel caso in specie tra i due Paesi, il valore fiscale della partecipazione avrebbe dovuto coincidere con quello “teorico” determinato dalla Germania in sede di applicazione del

¹³⁷⁷ PAPOTTI/FERRO, p. 96; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2780; TURRI, Tassazione neo-residenti e impatriati, p. 344.

¹³⁷⁸ MAYR, Imposta sostitutiva, p. 14.

¹³⁷⁹ MAYR, Imposta sostitutiva, p. 14.

¹³⁸⁰ SASSU, p. 427.

¹³⁸¹ Cfr. anche ANDREANI/FERRANTI, p. 447; TOMASSINI/MARTINELLI, Regime dei neo-residenti, p. 1094.

¹³⁸² Di principio, il costo di acquisto dovrebbe essere maggiorato dei versamenti successivi effettuati sia nello Stato estero, sia in Italia (cfr. SASSU, p. 427).

¹³⁸³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2.4, p. 61 s.; SASSU, p. 427; TURRI, Agevolazioni fiscali, nota 19, p. 2764.

regime di *exit tax*. In altre parole, con tale risoluzione è stata ammessa la valorizzazione della partecipazione secondo il criterio del valore normale (art. 9 TUIR)¹³⁸⁴.

Si tratta di criteri che divergono da quelli previsti dall'art. 166-*bis* TUIR nel caso di trasferimento in Italia di soggetti imprenditori, per i quali la valorizzazione dei beni "in entrata" avviene¹³⁸⁵:

- al valore di mercato di cui all'art. 9, se lo Stato è membro dell'UE oppure se lo Stato è incluso nella lista, prevista dall'art. 11, comma 4, lett. c, D.Lgs. n. 239, del 1° aprile 1996, n. 239, degli Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni;
- al minore tra il costo di acquisto, il valore di bilancio e il valore normale.

Sulla base delle argomentazioni suesposte si ritiene, quindi, che quando i beni detenuti all'estero da parte del neo-residente sono stati assoggettati ad *exit tax* nello Stato di provenienza, questi possono essere ammessi in ingresso al relativo valore corrente. In assenza di *exit tax*, invece, si ritiene che il costo fiscale dei beni appartenenti al neo-residente deve coincidere con il costo originario di acquisto¹³⁸⁶.

Spetta al contribuente l'onere di conservare la documentazione necessaria per ricostruire le modalità effettive con cui le partecipazioni sono state assoggettate all'*exit tax* nel Paese di provenienza e alla stima del loro valore di mercato¹³⁸⁷.

3.4.6.5. *Il conteggio del periodo quinquennale*

Per determinare la fine del periodo di segnalazione in dichiarazione (e di contestuale inclusione nell'insieme dei redditi prodotti all'estero e tassati forfettariamente), la Circolare n. 17/E evidenzia che, a prescindere dalla data di esercizio dell'opzione di adesione all'art. 24-*bis* TUIR, il quinquennio deve essere conteggiato dall'effettivo trasferimento della residenza che non necessariamente coincide con la richiesta di applicazione da parte del neo-residente dell'imposta sostitutiva per i redditi esteri¹³⁸⁸.

Esempio¹³⁸⁹: un contribuente ha acquisito la residenza fiscale in Italia nel 2020, optando però per il regime sostitutivo nel 2021. Il periodo d'imposta di cinque anni rilevante per la tassazione ordinaria delle eventuali plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate viene conteggiato dai periodi d'imposta 2020 a 2024.

¹³⁸⁴ ANDREANI/FERRANTI, p. 447; ODCEC Milano, p. 9.

¹³⁸⁵ CORSO/ODETTO, p. 1471.

¹³⁸⁶ ODCEC Milano, p. 9; SASSU, p. 427.

¹³⁸⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2.4, p. 62; TURRI, Agevolazioni fiscali, nota 19, p. 2764.

¹³⁸⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2.4, p. 60; SASSU, p. 426; TOMASSINI/MARTINELLI, Appeal del regime dei neo-residenti, p. 2192 s.; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2780.

¹³⁸⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2.4, p. 60.

3.4.6.6. *La tassazione delle partecipazioni qualificate*

3.4.6.6.1. Regola: tassazione separata

Sino al periodo d'imposta 2018, le plusvalenze di questo tipo in Italia hanno concorso a formare la base imponibile IRPEF nella misura del 58,14% (49,72% per le plusvalenze realizzate fino al periodo d'imposta 2017)¹³⁹⁰. Con la L. n. 205, del 27 dicembre 2017 (cd. Legge di Bilancio 2018)¹³⁹¹, all'art. 1, commi da 999 a 1006, è poi caduta la distinzione fra partecipazioni qualificate e non qualificate, a partire dalle cessioni effettuate dal 1° gennaio 2019, eliminando così una distorsione divenuta nel tempo intollerabile a causa del differente trattamento fiscale¹³⁹². In entrambi i casi la plusvalenza viene assoggettata ad imposta separata stabilita nella misura del 26%¹³⁹³.

L'assimilazione della tassazione delle partecipazioni qualificate a quella delle partecipazioni non qualificate di fatto non impatta sulla norma antielusiva prevista dall'art. 24-bis, comma 1, TUIR, che rimanda alla definizione di partecipazioni qualificate di cui all'art. 67, comma 1, lett. c, TUIR¹³⁹⁴. La modifica normativa non impatta neanche sul regime delle plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate in società ubicate in Paesi *black list*, che continuano a concorrere integralmente al reddito complessivo¹³⁹⁵.

Le plusvalenze da partecipazioni qualificate sono, dunque, imponibili nella misura del 26% nei primi cinque periodi d'imposta a partire da quello di validità dell'opzione. L'importo tassabile viene considerato al netto delle correlative minusvalenze¹³⁹⁶. Deve trattarsi ovviamente di partecipazioni in società estere poiché le plusvalenze da partecipazioni in società italiane non sono comunque "toccate" dal regime opzionale¹³⁹⁷.

¹³⁹⁰ Secondo quanto disposto dal D.M. del 2 aprile 2008 vi è stata una rideterminazione delle percentuali di concorso al reddito complessivo dei dividendi, delle plusvalenze e delle minusvalenze di cui agli artt. 47, comma 1, 58, comma 2, 59 e 68, comma 3, TUIR.

¹³⁹¹ Pubblicata in: G.U. n. 302, del 29 dicembre 2017. Si osserva, tra l'altro, l'abrogazione dell'art. 68, comma 3, TUIR dal 1° gennaio 2019.

¹³⁹² MARINELLO, p. 137. Come osserva l'autore, "le opzioni sul tavolo del legislatore erano sostanzialmente due: adottare in via generalizzata il modello sin qui previsto per i soci non qualificati (ossia far convergere i due sistemi sull'imposizione sostitutiva proporzionale) o, in alternativa, estendere il modello sin qui previsto per i redditi prodotti dai soci "forti" (ossia prevedere per tutti l'imposizione progressiva su una quota di utili). Ebbene, facendo prevalere ancora una volta una logica puramente gettito-centrica, non si è seguita la strada che pure sarebbe stata praticabile (e a mio avviso preferibile) di diminuire l'imposizione sui soci non qualificati, consentendo loro di optare per l'imposizione progressiva su una quota degli utili percepiti, bensì quella opposta, di applicare l'imposta sostitutiva anche alle partecipazioni qualificate".

¹³⁹³ PARISOTTO, p. 339 ss.; MARINELLO, p. 136 s.; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 550.

¹³⁹⁴ BACCAGLINI, Analisi comparativa, nota 22, p. 449; SASSU, p. 426; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 551. Parte della dottrina ritiene che tale trattamento differenziato non sia più pertinente, in quanto la normativa sui neo-residenti "non fa riferimento alla partecipazione qualificata in relazione alla sua definizione, bensì al suo regime fiscale al fine di escludere dall'opzione una categoria di redditi [...] per i quali è previsto il regime ordinario" (BERNARDO/SBARAGLIA, p. 2944; cfr. UNGDCEC, p. 74; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 550 s.).

¹³⁹⁵ BACCAGLINI, Analisi comparativa, nota 22, p. 449.

¹³⁹⁶ L'art. 68, comma 6, TUIR stabilisce la plusvalenza nella differenza tra il corrispettivo ricevuto dal contribuente e costo fiscale riconosciuto dei medesimi beni.

¹³⁹⁷ MAYR, Imposta sostitutiva, p. 13.

Esempio: una persona fisica residente nei Paesi Bassi ha acquistato una partecipazione del 30% in una società di capitali con sede nei Paesi Bassi. Nel 2020, la persona si trasferisce in Italia e opta per il regime sostitutivo. L'anno successivo (2021) decide di vendere la partecipazione del 30% e realizza una plusvalenza di 10 mio. di euro. Non essendo ancora trascorsi cinque periodi d'imposta da quando ha preso la residenza fiscale in Italia, la plusvalenza è ordinariamente tassabile in Italia con un'aliquota del 26%.

Se, invece, le plusvalenze vengono realizzate dopo cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione, la loro tassazione è inclusa nell'ammontare dell'imposta sostitutiva stabilita all'art. 24-bis, comma 2, TUIR¹³⁹⁸.

3.4.6.6.2. Eccezione: tassazione ordinaria

Rimane invariato, invece, il concorso integrale al reddito complessivo della plusvalenza da cessione di partecipazioni qualificate in società ubicate in Paesi *black list*. Per quest'ultime permane l'obbligo di segnalazione in dichiarazione secondo l'art. 68, comma 4, TUIR, fatto salvo il caso di interpello favorevole. In tal caso, il contribuente deve presentare un'apposita istanza volta a dimostrare la sussistenza delle condizioni indicate nell'art. 87, comma 1, lett. c TUIR, al fine di ricevere dall'Agenzia delle Entrate un parere favorevole all'applicazione della cd. "*participation exemption*". Questo obbligo di segnalazione in dichiarazione verrà meno nei periodi d'imposta successivi al quinquennio, fatto salvo il caso in cui per lo Stato di residenza della società detenuta il neo-residente non abbia optato per l'esclusione dall'applicazione del regime opzionale. Trascorso il quinquennio di residenza l'eventuale plusvalenza sarà inclusa nel reddito estero e, quindi, soggetta a tassazione forfettaria¹³⁹⁹.

3.5. L'interpello probatorio

3.5.1. La deroga alla norma di legge decretata dal Provvedimento attuativo

L'art. 24-bis, comma 3, TUIR stabilisce chiaramente che l'opzione per il regime sostitutivo "*deve essere esercitata dopo aver ottenuto risposta favorevole a specifica istanza di interpello presentata ai sensi dell'art. 11, comma 1, lettera b) della legge 27 luglio 2000, n. 212 [ndr. lo Statuto dei diritti del contribuente]*".

Il legislatore ha, dunque, subordinato la nuova misura all'instaurazione di un confronto diretto con l'Agenzia delle Entrate¹⁴⁰⁰. Questa procedura, però, più che incoraggiare l'accesso al regime sostitutivo, sembra scoraggiarlo e, pertanto, appare in contrasto con le intenzioni del legislatore che hanno portato all'introduzione della norma¹⁴⁰¹. Per tale motivo, il Provvedimento attuativo ha precisato che la presentazione dell'istanza di interpello è meramente facoltativa, stabilendo che il contribuente "può" presentare un'istanza di interpello e, ciò, anche in presenza di situazioni rientranti nel novero della

¹³⁹⁸ PESSINA C./PESSINA A., p. 145; QUARANTA/TIZZANINI, High net worth individuals, p. 43.

¹³⁹⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2.4, p. 61; SASSU, p. 426; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2781.

¹⁴⁰⁰ QUARANTA/TIZZANINI, High net worth individuals, p. 44.

¹⁴⁰¹ BUCCISANO, p. 64.

presunzione di cui all'art. 2, comma 2-bis, TUIR¹⁴⁰². L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 17/E, ha poi precisato che *“la presentazione dell'istanza è una facoltà e non un obbligo del soggetto che intende accedere al regime”*¹⁴⁰³. È, dunque, possibile perfezionare il regime sostitutivo con la semplice presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta concernente il trasferimento della residenza oppure quello immediatamente successivo da parte degli “aspiranti” neo-residenti¹⁴⁰⁴, dove vanno indicati gli elementi che andrebbero indicati nell'interpello, qualora questo non sia stato presentato¹⁴⁰⁵.

La mancata presentazione dell'istanza di interpello per il soggetto neo-residente porta con sé il rischio e il pericolo che l'Agenzia delle Entrate, in caso di accertamento e controllo, possa disconoscere gli effetti dell'opzione esercitata e pretendere conseguentemente il pagamento dell'IRPEF sui redditi prodotti all'estero, con tanto di sanzioni, dal soggetto medesimo secondo le regole ordinarie stabilite dal TUIR¹⁴⁰⁶. Si consiglia, in questa ipotesi, di conservare la documentazione che andrebbe allegata all'istanza di interpello¹⁴⁰⁷.

Si tratta certamente di una deroga importante, anche perché in questo modo l'Agenzia delle Entrate, *ad versus legem*, supera l'obbligo legale della presentazione dell'interpello relegandolo ad una mera “possibilità”¹⁴⁰⁸. Si tratta di previsioni che, almeno apparentemente, contrastano però con il testo normativo, ma che possono risultare compatibili mediante una corretta interpretazione delle norme¹⁴⁰⁹.

Giova richiamare l'art. 2, comma 1, D.L. n. 16, del 2 marzo 2012¹⁴¹⁰, secondo il quale non è precluso l'ottenimento di benefici di natura fiscale oppure l'accesso a regimi fiscali opzionali che sono subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione oppure ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, sempre che la violazione non sia stata già stata constatata o non siano già iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza. Importante, in questo caso, è che il contribuente (i) abbia i requisiti richiesti dalle norme di riferimento; (ii) effettui la comunicazione oppure esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile; (iii) versi

¹⁴⁰² AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 1.3; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 3.1, p. 64; ANDREANI/FERRANTI, p. 448; DEGANI, p. 341; MASTROBERTI, p. 15; SALANITRO, p. 61; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2769.

¹⁴⁰³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 3.1, p. 64.

¹⁴⁰⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 1.3; ODCEC Milano, p. 3; MASTROBERTI, p. 15; PESSINA C./PESSINA A., p. 146; SASSU, p. 427; SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 439.

¹⁴⁰⁵ SALANITRO, p. 61 con riferimento a: AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 1.9 e 1.12.

¹⁴⁰⁶ CORSO/ODETTO, p. 1472; PESSINA C./PESSINA A., p. 147; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2771.

¹⁴⁰⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 3.1, p. 64.

¹⁴⁰⁸ GABELLI/PORRELLO, p. 35; SAINI/MANDARINO, p. 317.

¹⁴⁰⁹ SALANITRO, pp. 61 e 63; UNGDCEC, p. 54.

¹⁴¹⁰ Convertito dalla L. n. 44, del 26 aprile 2012.

l'importo pari alla misura minima della sanzione sancita dall'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 471, del 18 dicembre 1997¹⁴¹¹.

La *ratio* del Provvedimento attuativo è, quindi, quella di prendere atto che se vi siano i requisiti richiesti per accedere al regime sostitutivo, gli adempimenti di natura formale devono essere considerati facoltativi¹⁴¹². Se il contribuente vuole essere sicuro di non ricevere contestazioni dall'Agenzia delle Entrate, presenterà un'istanza di interpello: nulla impedisce al contribuente che, invece, vuole correre dei rischi, di non presentare l'istanza¹⁴¹³.

Inoltre, la facoltatività dell'interpello potrebbe essere dipesa, non solo da nobili esigenze di semplificazione e forse dalla volontà di non scoraggiare l'utilizzo del regime sostitutivo, quanto piuttosto dalla necessità di ovviare a dubbi di costituzionalità. Infatti, affidare al mero e unico giudizio insindacabile dell'Agenzia delle Entrate la possibilità di accesso al regime sostitutivo violerebbe il principio della riserva di legge statuito all'art. 23 Cost.-ITA¹⁴¹⁴. Il contribuente che riceve risposta negativa da parte dell'Amministrazione finanziaria non ne rimane vincolato, ma può rimettersi ad una decisione finale sui requisiti a chi ha tale funzione, vale a dire il giudice¹⁴¹⁵. Ciò fa sì che la risposta ad un'istanza di interpello non costituisca un'autorizzazione, quanto piuttosto un parere reso dall'Agenzia delle Entrate¹⁴¹⁶.

3.5.2. La finalità

Da un punto di vista della sicurezza giuridica, l'istanza di interpello è utile e opportuna per il neo-residente, poiché può ottenere dei chiarimenti con riguardo alla sussistenza delle condizioni per l'accesso al regime sostitutivo previsto all'art. 24-*bis* TUIR e l'idoneità degli elementi probatori, che induce l'Agenzia delle Entrate¹⁴¹⁷ ad anticipare le attività di controllo¹⁴¹⁸. Si tratta, del resto, di ottenere una risposta all'istanza di interpello per confermare lo *status* di non residente in Italia del contribuente per i nove dei dieci periodi d'imposta precedenti, rispetto a quando è stata esercitata l'opzione¹⁴¹⁹. L'Agenzia delle Entrate non potrà, una volta risposto positivamente¹⁴²⁰, ritenere insussistente o non provata la circostanza di fatto oggetto

¹⁴¹¹ SALANITRO, p. 63 s.; UNGDCEC, p. 54.

¹⁴¹² SALANITRO, p. 64.

¹⁴¹³ SALANITRO, p. 64.

¹⁴¹⁴ DELLA VALLE/INNOCENZI, Flat tax sui redditi di fonte estera, p. 1409; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2770.

¹⁴¹⁵ SALANITRO, p. 64.

¹⁴¹⁶ SALANITRO, nota 36, p. 64.

¹⁴¹⁷ La richiesta viene trattata dal team "Contribuenti ad alta capacità contributiva" dell'Agenzia delle Entrate (ARIEMME/MASSAI, p. 2420; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 40).

¹⁴¹⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 3.2, p. 70; SALANITRO, p. 61 s. Per un approfondimento sull'istituto dell'interpello probatorio e sulle conseguenze per i neo-residenti, si rinvia a DEGANI, p. 338 ss.

¹⁴¹⁹ FARRI, p. 2; PESSINA C./PESSINA A., p. 146; TENORE, Settore dello sport professionistico, p. 38; TURRI, Tassazione neo-residenti e impatriati, p. 345.

¹⁴²⁰ BUCCISANO (p. 65 s. e p. 69) osserva che restano comunque ampi margini di incertezza per il neo-residente anche nel caso di una risposta favorevole da parte dell'Agenzia delle Entrate all'istanza di interpello. L'autore richiama soprattutto un possibile *revirement* dell'Agenzia che, ferma restando l'efficacia *ex nunc*, potrebbe escludere l'agevolazione per gli anni successivi. Del resto, la stessa Agenzia non esclude controlli successivi sulla "corrispondenza tra la fattispecie descritta dal contribuente nell'istanza (in particolare, la presenza dei presupposti per l'accesso al regime di cui all'articolo

dell'interpello¹⁴²¹. Questo poiché la risposta vincola ogni organo dell'amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente¹⁴²².

La presentazione dell'interpello per i soggetti che hanno trasferito la residenza in Paesi *black list* (art. 2, comma 2-*bis*, TUIR) è, infine, auspicabile data l'operatività dell'inversione dell'onere della prova della residenza estera che grava sul contribuente¹⁴²³.

Il contribuente ha, inoltre, la facoltà di porre un quesito nell'ambito dell'istanza di interpello, conformemente all'art. 11, comma 1, lett. a, Statuto dei diritti del contribuente, per richiedere all'Agenzia delle Entrate una conferma della natura estera dei redditi in relazione alla quale il contribuente intende fruire del regime sostitutivo¹⁴²⁴.

3.5.3. Le modalità e i termini di consegna

L'opzione prevista all'art. 24-*bis*, comma 1, TUIR, deve essere esercitata dopo aver ottenuto risposta favorevole a specifica istanza di interpello presentata all'Agenzia delle Entrate conformemente all'art. 11, comma 1, lett. b, Statuto dei diritti del contribuente. L'art. 24-*bis*, comma 3, TUIR individua come termine di consegna "*la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia*"¹⁴²⁵ e diventa efficace a decorrere da tale periodo d'imposta¹⁴²⁶. Siamo di fronte alla presentazione di un cd. "interpello probatorio" che permette all'Agenzia delle Entrate di verificare la sussistenza delle condizioni e la valutazione delle idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali previsti dalla legge¹⁴²⁷.

Il Provvedimento attuativo chiarisce che l'istanza di interpello può essere presentata dal contribuente anche se non sono ancora trascorsi i termini (di 183 giorni o 184 giorni in caso di anno bisestile) necessari per perfezionare l'*iter* richiesto dall'art. 2, comma 2, TUIR.

24-*bis* del TUIR) e quella concreta, riscontrabile in sede di verifica" AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 3.2, p. 70).

¹⁴²¹ SALANITRO, p. 62.

¹⁴²² SALANITRO, p. 62.

¹⁴²³ GABELLI/PORRELLO, nota 13, p. 37.

¹⁴²⁴ TENORE, Settore dello sport professionistico, p. 39.

¹⁴²⁵ CORSO/ODETTO, p. 1477. BUCCISANO (p. 66) lascia aperta la questione se sia comunque ammissibile presentare un'istanza di interpello successivamente al trasferimento della residenza e all'esercizio dell'opzione.

¹⁴²⁶ SALANITRO, p. 61.

¹⁴²⁷ ANDREANI/FERRANTI, p. 448; DEGANI, p. 339; SALANITRO, p. 61; cfr. anche BUCCISANO, nota 111, p. 64. L'Agenzia delle Entrate precisa che sono applicabili le disposizioni generali previste dal D.Lgs. n. 156, del 24 settembre 2015 e che si deve fare riferimento alle regole procedurali stabilite nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 4 gennaio 2016 a ai chiarimenti forniti con la Circolare n. 9/E, del 1° aprile 2016 (cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 3, p. 63).

Esempio¹⁴²⁸: un contribuente si è trasferito in Italia nel mese di maggio 2019. In tale ipotesi, in base ai chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate l'istanza di interpello può essere presentata, ad esempio, a giugno 2019, benché non sia ancora trascorso il lasso temporale per essere considerato residente in Italia.

La persona fisica, che non ha ancora trasferito la propria residenza in Italia, può presentare un'istanza di interpello al fine di conoscere preliminarmente il parere dell'Agenzia delle Entrate. L'efficacia di tale risposta resta, comunque, subordinata all'effettivo trasferimento della residenza fiscale in Italia da parte del soggetto nel periodo d'imposta prospettato nell'istanza di interpello¹⁴²⁹.

È consigliabile presentare l'interpello entro tempi adeguati, considerato che l'opzione può essere realizzata entro il 30 settembre dell'anno successivo al periodo d'imposta durante il quale è avvenuto il trasferimento della residenza, ritenuto che il versamento dell'imposta sostitutiva precede di qualche mese tale adempimento¹⁴³⁰.

L'istanza di interpello può essere presentata all'Agenzia delle Entrate mediante (i) consegna *brevi manu*, (ii) raccomandata con avviso di ricevimento oppure (iii) in via telematica mediante l'impiego della casella di posta elettronica certificata dc.acc.nuoviresidenti@pec.agenziaentrate.it¹⁴³¹. In tal caso, l'istanza deve essere sottoscritta con firma digitale o con le modalità previste dall'art. 38, comma 3, D.P.R. n. 445, del 28 dicembre 2000. I soggetti non residenti senza domiciliatario nel territorio italiano devono inviare l'istanza alla casella di posta elettronica ordinaria dc.acc.upacc@agenziaentrate.it¹⁴³².

3.5.4. La risposta dell'Amministrazione finanziaria

Prima dell'opzione si deve, quindi, secondo la disposizione di legge, presentare un'istanza di interpello e ottenere risposta positiva¹⁴³³.

L'art. 11, comma 1, lett. b, Statuto dei diritti del contribuente prevede che l'Amministrazione finanziaria ha l'obbligo di comunicare, in forma scritta e motivata, l'esito della propria analisi entro 120 giorni dalla proposizione¹⁴³⁴ della domanda pena. Qualora il termine non sia rispettato, l'operare del cd. "silenzio-condivisione" o "silenzio-assenso" in base al quale si assume che essa condivida la soluzione prospettata

¹⁴²⁸ CORSO/ODETTO, p. 1477.

¹⁴²⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 1.8; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 3.1, p. 65; ARIEMME/MASSAI, p. 2420; COSTA/FUSCO, p. 2661; CORSO/ODETTO, p. 1477; DEGANI, p. 341; TOMASSINI/MARTINELLI, Appeal del regime dei neo-residenti, p. 2189.

¹⁴³⁰ MASTROBERTI, p. 16.

¹⁴³¹ In tal caso, l'istanza deve essere sottoscritta con firma digitale o con le modalità previste dall'art. 38, comma 3, D.P.R. n. 445, del 28 dicembre 2000.

¹⁴³² AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 1.7; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 3.1; p. 65 s.; CORSO/ODETTO, p. 1477 s.; GABELLI/PORRELLO, p. 35.

¹⁴³³ SALANITRO, p. 61.

¹⁴³⁴ A cui vanno aggiunti 60 giorni in caso di richiesta di integrazione documentale. Per la procedura di interpello al fine di richiedere la conferma della natura di fonte estera dei redditi percepiti dal contribuente, il termine di risposta è, invece, pari a 90 giorni (art. 11, comma 3, Statuto dei diritti del contribuente). Cfr. DEGANI, p. 339; MAYR, Italienische Pauschalsteuer, p. 272; UNGDCEC, p. 56.

dal contribuente (art. 11, comma 3, Statuto dei diritti del contribuente)¹⁴³⁵. La *fictio juris* del silenzio-assenso risponde alla tutela dell'affidamento, avendo l'istituto dell'interpello la funzione di assicurare la certezza del rapporto tributario tra contribuente e Amministrazione¹⁴³⁶. Tale principio, espressamente riconosciuto dal legislatore, pare tuttavia in contrasto con il tenore letterale dell'art. 24-*bis*, comma 3, TUIR, che subordina l'applicazione del regime forfettario alla sola ipotesi di "risposta favorevole" da parte dell'Amministrazione interpellata¹⁴³⁷. Tant'è che la condizione di "risposta favorevole" sembra, dunque, essere in contrasto con il principio di "silenzio-condivisione" o di "silenzio-assenso", ritenuto che tale locuzione propende per un comportamento attivo da parte dell'Amministrazione e, quindi, esclude la possibilità del silenzio¹⁴³⁸.

Non è, comunque, necessario attendere una risposta dell'Agenzia delle Entrate (120 giorni), se l'opzione per il regime sostitutivo è stata esercitata entro i termini previsti per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi da parte del neo-residente¹⁴³⁹.

L'opzione diventa efficace dal periodo d'imposta durante il quale è avvenuto il trasferimento in Italia¹⁴⁴⁰, previo ottenimento di una risposta favorevole dell'Agenzia delle Entrate e previo pagamento dell'imposta sostitutiva entro il 30 giugno¹⁴⁴¹.

In tal caso, qualora il contribuente si sia uniformato alla risposta dell'Amministrazione finanziaria, gli atti di accertamento o di irrogazione delle sanzioni sono nulli¹⁴⁴².

3.5.5. Gli effetti di una risposta negativa dell'Amministrazione finanziaria

Come precedentemente indicato, una risposta negativa da parte dell'Agenzia delle Entrate non pregiudica la fruizione del regime sostitutivo¹⁴⁴³. Infatti, il contribuente, trattandosi di un parere di natura consultativa, può sempre ritenere integrati i presupposti indicati all'art. 24-*bis* TUIR e dimostrarne la ricorrenza in altra sede davanti ad un giudice¹⁴⁴⁴. La risposta all'interpello non è, quindi, vincolante per il contribuente e

¹⁴³⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 3.2, p. 69; GABELLI/PORRELLO, p. 35; QUARANTA/TIZZANINI, High net worth individuals, p. 44; SALANITRO, p. 62; UNGDCEC, p. 55.

¹⁴³⁶ DEGANI, p. 340.

¹⁴³⁷ QUARANTA/TIZZANINI, High net worth individuals, p. 44.

¹⁴³⁸ QUARANTA/TIZZANINI, High net worth individuals, p. 44.

¹⁴³⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 1.9; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4, p. 73; CORSO/ODETTO, p. 1476; MASTROBERTI, p. 16; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2773.

¹⁴⁴⁰ Oppure, alternativamente, dal periodo d'imposta successivo a quello del trasferimento, a condizione che il contribuente non sia stato residente in Italia nei nove periodi d'imposta che precedono il suo trasferimento. Cfr. anche ANDREANI/FERRANTI, p. 447.

¹⁴⁴¹ SARTORI, p. 43.

¹⁴⁴² DEGANI, p. 339. A meno che, come rileva l'autore (p. 342), non siano emersi nel corso dell'indagine elementi che alterino il quadro rappresentato dal contribuente in sede di presentazione dell'istanza di interpello.

¹⁴⁴³ Cfr., *supra*, cap. 3.5.1.

¹⁴⁴⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 3.1, p. 65; ABRUZZESE, p. 367; CORSO/ODETTO, p. 1476; DEGANI, p. 341; RAVACCIA/VOLTA, p. 1274; SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 439.

nemmeno impugnabile in linea con quanto previsto all'art. 6 D.Lgs. n. 156, del 24 settembre 2015¹⁴⁴⁵. Pertanto, ne consegue anche che l'opzione non è subordinata alla risposta favorevole dell'Agenzia delle Entrate, tantomeno alla presentazione dell'istanza, benché la legge stabilisca che l'opzione debba essere esercitata dopo aver ottenuto risposta favorevole all'istanza di interpello¹⁴⁴⁶.

Qualora l'Agenzia delle Entrate disconosca il regime sostitutivo, l'imposta capitaria di euro 100'000 verrà detratta dall'IRPEF determinata annualmente secondo il regime ordinario. Se, invece, l'importo versato fosse superiore all'IRPEF dovuta, la differenza si accumulerà nei conteggi degli anni successivi, potendo altresì verificarsi che, alla fine dei periodi d'imposta interessati dall'opzione risulti un credito a favore del contribuente che ne terrà conto per gli esercizi seguenti o ne potrà chiedere il rimborso¹⁴⁴⁷.

3.5.6. Gli elementi da indicare

La legge non specifica gli elementi da indicare nell'istanza di interpello¹⁴⁴⁸. A colmare questa lacuna ci ha pensato il Provvedimento attuativo. Nell'istanza di interpello il neo-residente deve fornire la prova della sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dal Provvedimento attuativo (art. 11, comma 1, lett. *b*, Statuto dei diritti del contribuente), segnatamente¹⁴⁴⁹:

- a) i dati anagrafici e, se già attribuito, il codice fiscale nonché, se già residente, il relativo indirizzo di residenza in Italia;
- b) lo *status* di non residente in Italia per un tempo pari a nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio di validità dell'opzione;
- c) la giurisdizione o le giurisdizioni in cui ha avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione¹⁴⁵⁰;

¹⁴⁴⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 3.1, p. 65; BUCCISANO, p. 65; COSTA/FUSCO, p. 2661; DEGANI, p. 340; DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti sull'imposta sostitutiva, p. 2826; SALANITRO, p. 65 s. L'impugnabilità di un interpello è possibile soltanto quando questo ha effetti disapplicativi (art. 6 D.Lgs. n. 156, del 24 settembre 2015). È chiaro però che la risposta vincola l'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 11 Statuto dei diritti del contribuente. Essa non costituisce né un mero parere né un diniego di agevolazione, bensì un atto autorizzatorio che può essere impugnato in via differita, ossia insieme al successivo avviso di accertamento (SARTORI, p. 44).

¹⁴⁴⁶ SALANITRO, p. 66. Il Provvedimento attuativo ha risolto positivamente la questione, indicando che l'opzione viene esercitata entro i termini di presentazione della dichiarazione fiscale, anche in caso di mancata risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria (AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 1.9). Inoltre, sempre il Provvedimento attuativo, stabilisce che se il contribuente non presenta l'istanza di interpello, gli elementi probatori vanno indicati nella dichiarazione nella quale si perfeziona l'esercizio dell'opzione (AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 1.9).

¹⁴⁴⁷ PESSINA C./PESSINA A., p. 147.

¹⁴⁴⁸ SALANITRO, p. 67.

¹⁴⁴⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 1.4; ANDREANI/FERRANTI, p. 449; CORSO/ODETTO, p. 1472; GABELLI/PORRELLO, p. 35; PESSINA C./PESSINA A., p. 147; SASSU, p. 427 s.; SQUEO, p. 111; TENORE, Settore dello sport professionistico, p. 38; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2772; TURRI, Tassazione neo-residenti e impatriati, p. 345; UNGDCEC, p. 57. CORSO/ODETTO (p. 1478 ss.) presentano un esempio di schema di istanza di interpello, con tanto di *check list* e documentazione rilevante indicata in calce all'istanza. Il contenuto delle istanze è disciplinato dall'art. 3 D.Lgs. n. 156, del 24 settembre 2015, cui rileva in particolare il comma 1, lett. *c* relativo alla circostanziata e specifica descrizione della fattispecie.

¹⁴⁵⁰ Tale previsione contenuta nell'art. 24-*bis*, comma 3, TUIR ha la finalità di permettere all'Agenzia delle Entrate di compiere le proprie verifiche, con particolare riferimento all'effettiva residenza in almeno nove dei dieci periodi d'imposta precedenti

d) gli Stati o territori esteri per i quali si intende esercitare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva (art. 24-*bis*, comma 5, TUIR).

La mancata indicazione del requisito previsto alla lett. d) significa soltanto che il contribuente non vuole escludere alcun reddito proveniente da uno Stato estero dal regime opzionale¹⁴⁵¹.

Il contribuente deve poi indicare la sussistenza degli elementi funzionali per il riscontro delle condizioni di accesso al regime sostitutivo, compilando l'apposita *check list* allegata al Provvedimento attuativo e presentando la relativa documentazione a supporto¹⁴⁵².

L'Agenzia delle Entrate precisa che questi elementi andranno indicati nella dichiarazione dei redditi nella quale il neo-residente intende perfezionare l'esercizio dell'opzione, qualora quest'ultimo non abbia presentato l'istanza di interpello¹⁴⁵³.

3.5.7. La *check list*

Il contribuente è tenuto a compilare un'apposita *check list*, secondo le indicazioni previste dall'allegato al Provvedimento attuativo, corredata dalla documentazione di supporto, in modo da permettere all'Agenzia delle Entrate di esaminare il soddisfacimento delle condizioni di accesso al regime sostitutivo di cui all'art. 24-*bis*, comma 1, TUIR¹⁴⁵⁴.

La *check list* da allegare all'istanza di interpello rappresenta uno strumento sia per l'autovalutazione da parte del contribuente che vuole accedere al regime sostitutivo, sia per ponderare l'onere probatorio in sede di presentazione dell'interpello¹⁴⁵⁵. La *check list* si suddivide in quattro sezioni¹⁴⁵⁶:

- la *sezione 1* indica i dati anagrafici, compreso il codice fiscale qualora attribuito;
- la *sezione 2* contiene, in particolare, i dati generali relativi alla cittadinanza e alla residenza attuale e pregressa;
- la *sezione 3* è dedicata all'attestazione del presupposto dell'assenza di residenza fiscale nel territorio dello Stato italiano nei nove periodi d'imposta dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione;

il trasferimento avvalendosi degli strumenti di assistenza amministrativa in materia fiscale (TURRI, Tassazione neo-residenti e impatriati, p. 345). Al contribuente che non adempie l'obbligo comunicativo è irrogata una sanzione fissa per violazioni di omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria ai sensi dell'art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 47, del 18 dicembre 1997 (SARTORI, p. 15). L'omessa comunicazione è regolarizzabile (AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 1.13).

¹⁴⁵¹ PESSINA C./PESSINA A., p. 147.

¹⁴⁵² AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 1.5; AGENZIA DELLE ENTRATE, Istruzioni per la *check list*, p. 5.

¹⁴⁵³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 1.12; PESSINA C./PESSINA A., p. 147.

¹⁴⁵⁴ GABELLI/PORRELLO, p. 36; PESSINA C./PESSINA A., p. 147.

¹⁴⁵⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, Istruzioni per la *check list*, p. 1; GABELLI/PORRELLO, p. 36.

¹⁴⁵⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Check list*, p. 1 ss.; AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 1.5; ANDREANI/FERRANTI, p. 449 s.; GABELLI/PORRELLO, p. 36; SASSU, p. 428; MASTROBERTI, p. 17; SQUEO, p. 111; TURRI, Agevolazioni fiscali, nota 7, p. 2760; UNGDCEC, p. 57 s.

- la *sezione 4* riguarda l'ipotesi in cui il contribuente estenda l'opzione ai propri familiari di cui all'art. 433 c.c., per i quali è necessario indicare i loro dati identificativi, compreso il codice fiscale, qualora attribuito.

Le prime due sezioni non pongono particolari problemi. Una maggiore attenzione la merita la *Sezione 3*, nella quale vengono individuate venti situazioni fattuali per valutare l'assenza del domicilio, rispettivamente del centro vitale di interessi in Italia, sia con riferimento ai legami affettivi e personali, sia con riferimento ad attività e interessi economici¹⁴⁵⁷. La *check list* fa, quindi, riferimento ad una serie di criteri che solitamente sono utilizzati per identificare la residenza sulla base dell'art. 4 M-OCSE¹⁴⁵⁸. L'elenco delle informazioni da fornire è decisamente corposo ed è volto ad escludere un collegamento "forte" con l'Italia tale da attrarre la residenza fiscale del contribuente nei nove dei dieci periodi fiscali precedenti il suo trasferimento di residenza¹⁴⁵⁹. A tal fine, l'istante è tenuto a rispondere affermativamente o negativamente alle questioni poste dalla *check list*¹⁴⁶⁰. Più precisamente, la *check list* nella *Sezione 3* presenta i seguenti punti¹⁴⁶¹:

- i *punti 8 e 9* riguardano i legami dei familiari con l'Italia, con particolare riferimento al fatto che, ad esempio, il coniuge od i figli (*punto 8*) sono stati residenti o domiciliati in Italia o abbiano ivi avuto una dimora abituale. A tali fini, viene precisato, assume rilevanza un periodo superiore a 90 giorni per ciascun periodo di imposta¹⁴⁶². Va indicato "no" anche in caso di assenza dei predetti rapporti di parentela;
- il *punto 10* riguarda l'esistenza di stabili legami personali, sociali, culturali, ricreativi e politici con soggetti residenti in Italia. Il legame si intende stabile se non può considerarsi saltuario od occasionale;
- il *punto 11* riguarda eventuali cariche sociali (amministratore, membro del collegio sindacale, ecc.) in società ed enti residenti in Italia;
- il *punto 12* riguarda l'iscrizione e la frequenza effettiva di istituti scolastici, di formazione e universitari in Italia da parte di figli minori o figli fiscalmente a carico;
- il *punto 13* riguarda l'utilizzo in Italia, derivante da qualsiasi titolo giuridico, quali proprietà, possesso o detenzione (ad esempio contratti di locazione) di un immobile adibito ad uso abitativo per più di 90 giorni per ciascun periodo di imposta, situazione in cui il contribuente e/o il coniuge o i figli vi abbiano

¹⁴⁵⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Istruzioni per la check list, p. 2; CORSO/ODETTO, p. 1474; MASTROBERTI, p. 18; SASSU, p. 428.

¹⁴⁵⁸ SALANITRO, nota 50, p. 69. Secondo SQUEO (p. 112) "la *check list* rappresenta "l'evoluzione 2.0" della posizione in passato espressa dall'Agenzia delle Entrate con le circolari di prassi [ndr. la Circolare n. 304 del 2 dicembre 1997 e la Circolare n. 140 del 24 giugno 1999], da cui era possibile già stilare una prima lista, seppur approssimativa".

¹⁴⁵⁹ DELLA VALLE/INNOCENZI, Flat tax sui redditi di fonte estera, p. 1410.

¹⁴⁶⁰ VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 559.

¹⁴⁶¹ MASTROBERTI, pp. 19-20.

¹⁴⁶² La permanenza di 90 giorni, tra l'altro, corrisponde al requisito svizzero che configura una dimora fiscale qualificata, quando una persona soggiorna sul territorio svizzero senza esercitarvi un'attività lucrativa.

effettivamente vissuto. Se il contribuente ed i familiari non hanno vissuto nell'immobile nel *punto 13* si indica "no" e si compila il *punto 15*;

- il *punto 14* riguarda la disponibilità a qualsiasi titolo (sempre anche per interposta persona), di beni mobili iscritti nei pubblici registri in Italia (es. autoveicoli, aeromobili, imbarcazioni, ecc.), in qualunque ipotesi di disponibilità con carattere di continuità (ad esempio anche noleggio con conducente protratto nel tempo);
- il *punto 16* riguarda la disponibilità a qualsiasi titolo di quote di partecipazioni qualificate (cfr. art. 67 TUIR) in enti o società con sede o stabile organizzazione in Italia;
- il *punto 17* riguarda la disponibilità a qualsiasi titolo di rapporti finanziari o creditizi di qualsiasi tipo con istituti di credito o altri intermediari finanziari ubicati in Italia (cfr. art. 32 D.P.R. n. 600, del 29 settembre 1973);
- il *punto 18* riguarda il possesso di redditi fondiari in Italia. Sono redditi fondiari quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano;
- il *punto 19* riguarda il conseguimento di redditi di capitale corrisposti dallo Stato italiano, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali (art. 44 TUIR);
- il *punto 20* riguarda il conseguimento di redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- il *punto 21* riguarda il conseguimento di redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;
- il *punto 22* riguarda la presenza di redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato anche mediante stabili organizzazioni;
- il *punto 23* riguarda redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti (con esclusione di quelle di cui all'art. 23, comma 1, lett. f TUIR);
- il *punto 24* riguarda redditi da partecipazione in società di persone, associazioni professionali, imprese familiari e società di capitali che hanno optato per il regime di trasparenza, imputabili ai soci, associati o partecipanti non residenti;
- il *punto 25* riguarda pensioni, assegni ad esse assimilati e indennità di fine rapporto corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti;

- il *punto 26* riguarda redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti;
- il *punto 27* riguarda compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti.

Sulla base della *check list*, si ritiene che i "livelli" di collegamento più stretti con il territorio italiano si verificano in funzione dei seguenti parametri¹⁴⁶³:

- sussistenza di legami familiari stretti in Italia (si tratta del coniuge e/o dei figli);
- sussistenza di legami patrimoniali in Italia, per convenzione vincolata ad un periodo di utilizzo effettivo dell'immobile ad uso abitativo superiore ai 90 giorni per ciascun anno fiscale;
- conseguimento di redditi (lavoro dipendente e assimilati, lavoro autonomo, impresa e pensioni) in Italia di ammontare rilevante rispetto a quelli percepiti nello Stato estero.

3.5.8. La documentazione di supporto

Il neo-residente allega una documentazione di supporto, se ritenuta rilevante in base alle esemplificazioni riportate nella *check list*. Il Provvedimento attuativo dispone a questo riguardo che¹⁴⁶⁴:

- se nella *check list* è stata indicata la presenza di elementi di collegamento con il territorio italiano, rilevabili dall'Agenzia delle Entrate tramite il sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria, non è necessaria allegare alcuna documentazione;
- se la presenza di tali elementi di collegamento può essere riscontrata mediante documentazione in possesso di un'altra Amministrazione pubblica italiana, nell'interpello il contribuente deve indicare la Pubblica amministrazione presso la quale è detenuta.

Nelle situazioni di cui alla *sezione 3*, al fine di "graduare l'onere probatorio all'intensità di collegamento dello Stato italiano che può emergere dalla *check list*", sono state individuate tre differenti situazioni tipo alle quali è associato un diverso onere documentale¹⁴⁶⁵:

- *Tipo A (persone fisiche che non sono mai state residenti in Italia, non hanno legami stretti con l'Italia, hanno limitati legami di carattere patrimoniale o reddituale in Italia, vale a dire persone fisiche che non*

¹⁴⁶³ CORSO/ODETTO, p. 1474; SASSU, p. 428; SQUEO, p. 112.

¹⁴⁶⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Istruzioni per la *check list*, p. 5 s.; GABELLI/PORRELLO, p. 37.

¹⁴⁶⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, Istruzioni per la *check list*, p. 6; CORSO/ODETTO, p. 1475 s.; GABELLI/PORRELLO, p. 37; MASTROBERTI, p. 21; TURRI, Agevolazioni, p. 2774 ss.; UNGDCEC, p. 49 s.

hanno mai risieduto in Italia): devono essere allegati gli elementi patrimoniali e reddituali per i quali è emerso un collegamento con l'Italia e non altrimenti risultanti all'Agenzia delle Entrate;

- *Tipo B (cittadini italiani cancellati dall'APR, vale a dire persone fisiche che hanno già risieduto in Italia, che si sono trasferiti in Stati a fiscalità privilegiata secondo il D.M. del 4 maggio 1999)*: deve essere allegata un'adeguata documentazione per superare la presunzione relativa di residenza di cui all'art. 2, comma 2-bis, TUIR per i periodi d'imposta durante i quali il contribuente è stato residente in Paesi *black list*. La documentazione comprovante deve servire a provare l'effettiva residenza estera. Ad esempio vanno allegati i certificati di iscrizione all'APR nel Paese estero, i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo o per l'esercizio di un'attività, i contratti di lavoro, la documentazione relativa a consumi ed utenze estere, ecc.;
- *Tipo C (altri casi)*: (i) se emerge la presenza di legami familiari stretti in Italia e/o l'utilizzo effettivo di un immobile abitativo in Italia per più di 90 giorni in ciascun periodo d'imposta e se vi è stato il conseguimento di redditi di lavoro, lavoro autonomo, impresa o pensioni, allora il contribuente deve indicare nell'interpello gli elementi personali ed economici di collegamento con lo Stato di residenza, supportandoli con evidenze probatorie, idonee ad escludere la residenza fiscale in Italia; (ii) se, per contro, emerge il conseguimento di almeno una delle tipologie di reddito poc'anzi descritte e l'assenza sia di legami familiari stretti in Italia sia dell'utilizzo effettivo di un immobile abitativo in Italia per più di 90 giorni, l'onere probatorio deve essere adeguato al caso in specie. L'istanza di interpello deve contenere la documentazione atta a comprovare le relazioni personali e lavorative, gli elementi patrimoniali e reddituali in base ai quali dalla compilazione della *check list* emerga un sufficiente collegamento con l'Italia e non altrimenti risultanti all'Agenzia delle Entrate.

Qualora dalla *check list* dovesse emergere il conseguimento di almeno una tra le predette tipologie di redditi e l'assenza sia di legami familiari stretti in Italia sia dell'utilizzo effettivo di un immobile adibito ad uso abitativo in Italia per più di 90 giorni per ciascun periodo d'imposta, l'onere probatorio a carico del contribuente volto a dimostrare la sussistenza di un centro di interessi vitali all'estero sarà conseguentemente adeguato al caso di specie¹⁴⁶⁶.

3.5.9. I familiari al seguito

Il neo-residente può presentare un'istanza di interpello anche per i suoi familiari individuati secondo l'art. 433 c.c. Questa istanza ha l'effetto di produrre, se accolta dall'Agenzia delle Entrate, gli stessi effetti di quella che egli ha presentato per sé stesso. Siccome la norma indicata al comma 3 dell'art. 24-bis TUIR non vincola la presentazione dell'interpello dei familiari a quella presentata dal contribuente principale, si ritiene possibile, per quest'ultimo, far capo all'istanza di interpello solo per sé stesso, oppure a sua scelta

¹⁴⁶⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Istruzioni per la check list, p. 7; DEGANI, p. 341.

per tutti i familiari o solo per alcuni di essi¹⁴⁶⁷. L'istanza di interpello riferito ai familiari può essere presentato anche in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello in cui il beneficiario ha esercitato l'opzione e deve poi essere sottoscritta sia dal contribuente sia dai familiari interessati¹⁴⁶⁸. L'istanza può essere inoltre avanzata nell'ipotesi di applicabilità, ai familiari a cui è stata estesa l'opzione, della presunzione di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, TUIR¹⁴⁶⁹.

Laddove il contribuente non presentasse un'istanza di interpello, il Provvedimento attuativo prevede il perfezionamento dell'opzione per il regime sostitutivo con l'indicazione dei familiari al seguito nella dichiarazione dei redditi del contribuente medesimo riferita al periodo d'imposta nel quale il familiare ha trasferito la propria residenza in Italia conformemente all'art. 2, comma 2, TUIR oppure con quella riferita al periodo d'imposta immediatamente successivo¹⁴⁷⁰.

Nella dichiarazione dei redditi vanno inseriti tutti i dati richiesti dalla cifra 1.4 del Provvedimento attuativo per ciascuno dei familiari al seguito, anche quando il trasferimento di residenza del familiare fosse avvenuto in uno dei periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata esercitata l'opzione¹⁴⁷¹. Il contribuente principale deve indicare nella sua dichiarazione dei redditi i seguenti elementi relativi al familiare o ai familiari nei confronti dei quali ha esteso l'opzione, segnatamente¹⁴⁷²:

- 1) lo *status* di non residente, in Italia per un tempo pari ad almeno nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio di validità dell'opzione,
- 2) la giurisdizione o le giurisdizioni in cui i familiari hanno avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione, e
- 3) gli eventuali Stati o territori esteri per i quali si intende esercitare la facoltà di non avvalersi del regime sostitutivo.

Il familiare interessato è comunque tenuto a manifestare all'Agenzia delle Entrate attraverso la sua dichiarazione dei redditi l'intenzione di avvalersi dell'estensione degli effetti dell'opzione nella propria dichiarazione dei redditi riferita al primo periodo d'imposta di efficacia dell'estensione stessa¹⁴⁷³. Nella sua dichiarazione dei redditi è tenuto ad indicare¹⁴⁷⁴:

¹⁴⁶⁷ PESSINA C./PESSINA A., p. 148.

¹⁴⁶⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 2.3; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 3.3, p. 70; CORSO/ODETTO, p. 1478; SASSU, p. 429.

¹⁴⁶⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 2.7.

¹⁴⁷⁰ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 2.2; GABELLI/PORRELLO, p. 38; PESSINA C./PESSINA A., p. 148.

¹⁴⁷¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 2.6.

¹⁴⁷² AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4.2, p. 76.

¹⁴⁷³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 2.4; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4.2, p. 76; GABELLI/PORRELLO, p. 38; PESSINA C./PESSINA A., p. 148.

¹⁴⁷⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 2.5; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4.2, p. 76 s.; GABELLI/PORRELLO, p. 39.

- 1) gli elementi identificativi, compreso il codice fiscale del soggetto principale che ha effettuato l'opzione, estendendone gli effetti;
- 2) i dati anagrafici e il codice fiscale (qualora attribuito), nonché l'indirizzo di residenza in Italia (se già residente), lo *status* di non residente in Italia per un tempo almeno pari a nove dei dieci periodi d'imposta precedenti l'inizio di validità dell'opzione, gli Stati o territori esteri per i quali si intende esercitare la facoltà di non avvalersi del regime sostitutivo¹⁴⁷⁵;
- 3) la sussistenza degli elementi necessari per il riscontro delle condizioni di accesso al regime, compilando l'apposita *check list* e presentando, eventualmente, la relativa documentazione a supporto.

È importante precisare che la scelta del familiare di escludere taluni Stati o territori dal regime opzionale, nonché la scelta del periodo d'imposta in cui avvalersene, è assolutamente svincolata da quella effettuata dal contribuente principale¹⁴⁷⁶.

3.5.10. Le cause di inammissibilità

3.5.10.1. Le cause di inammissibilità legate al contenuto dell'interpello

Il Provvedimento attuativo individua specifiche cause di inammissibilità dell'interpello in base all'art. 5, comma 1, lett. a, D.Lgs. n. 156, del 24 settembre 2015. Si tratta¹⁴⁷⁷:

- a) della mancata indicazione dei dati anagrafici, nonché dello *status* di non residente in Italia per almeno a nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio della validità dell'opzione;
- b) della mancata o incompleta compilazione della *check list*;
- c) della mancata o incompleta allegazione dei documenti a supporto.

Desta qualche perplessità il fatto che le suddette mancanze possano essere motivo di inammissibilità, dato che la presenza della *check list* non è prevista dalla legge e nemmeno viene precisato quali siano i documenti a supporto¹⁴⁷⁸.

La mancata indicazione della giurisdizione o delle giurisdizioni in cui il contribuente ha avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione può essere sanata entro 30 giorni dal

¹⁴⁷⁵ Per il familiare, una volta effettuata la scelta di escludere taluni Stati o territori esteri dal regime opzionale, questa non è più revocabile, ma può essere modificata soltanto per ampliare la platea di Stati o territori esteri esclusi dal regime sostitutivo (cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4.2, p. 77).

¹⁴⁷⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4.2, p. 77; SASSU, p. 429.

¹⁴⁷⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 1.13; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 3.2, p. 67; ANDREANI/FERRANTI, p. 450; CORSO/ODETTO, p. 1473; GABELLI/PORRELLO, p. 38; SASSU, p. 428.

¹⁴⁷⁸ SALANITRO, p. 69.

momento in cui eventualmente dovesse essere richiesta questa informazione dall'Agenzia delle Entrate (art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 156, del 24 settembre 2015)¹⁴⁷⁹.

3.5.10.2. *Le ulteriori cause*

L'istanza di interpello è altresì inammissibile se è in corso un'attività di verifica o in caso di accertamento definitivo che attesti la residenza fiscale in Italia del contribuente nei nove periodi d'imposta rilevanti, come previsto dall'art. 5, comma 1, lett. f, D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015¹⁴⁸⁰. Resta possibile, in questo caso, esercitare l'opzione in sede di dichiarazione dei redditi senza presentare un'istanza di interpello¹⁴⁸¹.

Inoltre, un'istanza di interpello presentata dopo aver esercitato l'opzione per il regime sostitutivo è considerata inammissibile, in quanto comportandosi in questo modo il contribuente attesta di ritenere sussistenti i relativi presupposti¹⁴⁸². Questa soluzione prospettata dall'Agenzia delle Entrate è però piuttosto rigida dato che l'opzione ha effetto per più anni e che, quindi, il controllo può essere esercitato dopo alcuni periodi d'imposta¹⁴⁸³.

3.6. I motivi di esclusione

3.6.1. La cessazione

3.6.1.1. *La durata massima di quindici anni*

Il regime sostitutivo ha un carattere temporaneo: infatti, esso ha una durata massima di quindici anni a partire dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione (art. 24-bis, comma 4, TUIR)¹⁴⁸⁴. Decorso questo periodo temporaneo il regime sostitutivo cessa di esistere e non è possibile estenderlo oltre tale limite in nessuna circostanza, salvo un'interruzione decennale della residenza, che permetterebbe al contribuente di ricominciare a beneficiare del regime sostitutivo *ex novo*¹⁴⁸⁵.

Il legislatore ha previsto una durata massima del beneficio, escludendo la possibilità del rinnovo del regime a scadenza¹⁴⁸⁶, ma non escludendo la possibilità per il contribuente di beneficiare del regime sostitutivo *una tantum* nel corso della sua vita¹⁴⁸⁷.

¹⁴⁷⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 1.13; GABELLI/PORRELLO, p. 38; SASSU, p. 428; SALANITRO, p. 67.

¹⁴⁸⁰ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 1, p. 47; CORSO/ODETTO, p. 1473.

¹⁴⁸¹ CORSO/ODETTO, p. 1473.

¹⁴⁸² AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 3.1, p. 65; CORSO/ODETTO, pp. 1473 e 1477.

¹⁴⁸³ SALANITRO, nota 31, p. 63.

¹⁴⁸⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 3.1; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, p. 86; GABELLI/PORRELLO, p. 34; SASSU, p. 431; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2787; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 545 s.

¹⁴⁸⁵ BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 452.

¹⁴⁸⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6, p. 86.

¹⁴⁸⁷ BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 452.

Esempio¹⁴⁸⁸: un contribuente trasferisce la sua residenza fiscale in Italia nel 2017. Egli potrà, quindi, beneficiare del regime sostitutivo a partire da tale annualità e sino al termine del 2031 (incluso), senza possibilità di rinnovare l'opzione per i periodi successivi.

Al termine dell'opzione, i redditi esteri che erano coperti dal regime sostitutivo saranno tassati secondo le regole ordinarie applicabili per i soggetti residenti¹⁴⁸⁹.

3.6.1.2. *La decorrenza temporale in presenza di familiari al seguito*

Resta la possibilità di una diversa decorrenza temporale del regime sostitutivo quando ad esso accedono dei familiari del contribuente principale trasferitisi in Italia in periodi d'imposta successivi a quello di arrivo del neo-residente. In tale ipotesi, il termine di quindici anni di fruizione massima previsto per il contribuente principale costituisce anche il limite per la fruizione del regime in capo ad eventuali familiari¹⁴⁹⁰. Pertanto, tale preclusione è da ritenersi assoluta nel senso che una volta cessato il regime sostitutivo, non si può più accedere nemmeno in qualità di familiare di cui all'art. 433 c.c.¹⁴⁹¹.

Va da sé che, comunque, la cessazione degli effetti, ma anche la revoca dell'opzione e la decadenza del regime sostitutivo per il contribuente principale determina l'automatica cessazione degli effetti dell'opzione anche rispetto ai familiari a cui è stato esteso, salvo questi non optino loro stessi in qualità di contribuenti principali¹⁴⁹².

3.6.2. **La revoca**

3.6.2.1. *La possibilità di revoca in qualsiasi momento*

Per revoca si intende un atto di volontà unilaterale diretto a cancellare il precedente atto, così da privarlo di efficacia giuridica¹⁴⁹³. La revoca ha effetto *ex nunc* e non *ex tunc*. Il legislatore, all'art. 26-bis, comma 4, TUIR prevede, infatti, la revocabilità dell'opzione, anche prima della sua scadenza naturale, fatti salvi gli effetti prodotti nei periodi d'imposta precedenti¹⁴⁹⁴. L'efficacia della revoca parte, dunque, dall'anno d'imposta in relazione al quale è stata effettuata in dichiarazione¹⁴⁹⁵.

Se il periodo di quindici è quello di massima durata del regime opzionale, nel senso che trascorso questo termine il regime non è più ripetibile, sia il contribuente sia i familiari, per i quali è stata estesa l'opzione, possono revocarla liberamente a decorrere da qualsiasi esercizio successivo a quello in cui è stata

¹⁴⁸⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6, p. 86.

¹⁴⁸⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6, p. 86; COSTA/FUSCO, p. 2659; SASSU, p. 431.

¹⁴⁹⁰ QUARANTA/TIZZANINI, Punto sul regime neo-residenti, p. 32.

¹⁴⁹¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.3, p. 90.

¹⁴⁹² AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 3.7; PURI, p. 4.

¹⁴⁹³ BUCCISANO, p. 68; SALANITRO, p. 73.

¹⁴⁹⁴ BUCCISANO, p. 68; SALANITRO, p. 73; SARTORI, p. 52; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 546.

¹⁴⁹⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.1, p. 87.

esercitata, con apposita manifestazione nella relativa dichiarazione dei redditi. La revoca dell'opzione può avvenire anche disgiuntamente tra il neo-residente e i familiari al seguito¹⁴⁹⁶.

L'opzione del regime sostitutivo può essere revocata al più presto nella dichiarazione dell'anno successivo a quello della prima applicazione¹⁴⁹⁷ e diventa efficace a partire dall'anno d'imposta in relazione al quale è stata effettuata in dichiarazione¹⁴⁹⁸. Il contribuente deve però indicare espressamente nella dichiarazione dei redditi che non intende più avvalersi del regime sostitutivo¹⁴⁹⁹. Dato che però il versamento dell'imposta (30 giugno) precede quello della dichiarazione, ci si chiede cosa possa succedere se il contribuente, dopo che ha versato l'imposta sostitutiva, decidesse di revocare l'opzione in sede di dichiarazione d'imposta. Ritenuto che l'opzione viene esercitata tacitamente con il pagamento dell'imposta, l'opzione in dichiarazione d'imposta sarà meramente cognitiva e, in questo caso, il contribuente dovrà attendere il periodo d'imposta successivo per esercitare la revoca dell'opzione¹⁵⁰⁰. Di conseguenza, l'opzione non può nemmeno essere revocata dopo che è stata presentata la dichiarazione¹⁵⁰¹.

3.6.2.2. *La comunicazione alla Direzione Centrale Accertamento*

In caso di revoca dell'opzione, il contribuente e i familiari non sono tenuti a presentare la dichiarazione dei redditi. Tuttavia, essi devono inoltrare un'apposita comunicazione alla Direzione Centrale Accertamento entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi e, cioè, entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello a partire da quale si intende revocare l'opzione¹⁵⁰². La revoca è possibile anche quando il contribuente abbia già versato l'imposta capitolaria. In tal caso, la somma versata può essere oggetto di compensazione oppure rimborsata¹⁵⁰³.

3.6.2.3. *Gli effetti sui familiari al seguito*

La revoca del contribuente principale produce effetti anche nei confronti dei familiari ai quali è stata estesa l'opzione, indipendentemente dal fatto che questi ultimi conservino a loro volta la possibilità di esercitare questa facoltà¹⁵⁰⁴. La revoca può riguardare uno, solo alcuni o tutti i familiari al seguito e può essere manifestata nei confronti di ciascuno di loro in periodi d'imposta differenti¹⁵⁰⁵. Parimenti, può essere un

¹⁴⁹⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 3.3; PAPOTTI/FERRO, p. 96; PESSINA C./PESSINA A., p. 149; SARTORI, p. 52; SASSU, p. 431; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2787.

¹⁴⁹⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 3.2; GABELLI/PORRELLO, p. 39.

¹⁴⁹⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.1, p. 87.

¹⁴⁹⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.1, p. 87.

¹⁵⁰⁰ SALANITRO, p. 74.

¹⁵⁰¹ SALANITRO, p. 74.

¹⁵⁰² AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 3.2; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.1, p. 87; GABELLI/PORRELLO, p. 39; PESSINA C./PESSINA A., p. 149; SASSU, p. 431.

¹⁵⁰³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.1, p. 87.

¹⁵⁰⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.1, p. 87; SARTORI, p. 52; SASSU, p. 431; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 546.

¹⁵⁰⁵ VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 546.

familiare a cui è stata estesa l'opzione a poterla liberamente revocare e disgiungersi dal contribuente principale¹⁵⁰⁶.

Esempio¹⁵⁰⁷: un neo-residente ha optato per il regime sostitutivo nel periodo d'imposta 2017. A partire dal periodo d'imposta 2022, mancando una convenienza fiscale decide di revocare liberamente il regime sostitutivo. Egli deve, quindi, revocarlo per il periodo d'imposta 2022 direttamente nella dichiarazione dei redditi, che è da presentare entro il 30 settembre 2023. Nel caso in cui il contribuente non sia tenuto alla presentazione della dichiarazione, egli dovrà manifestare la sua intenzione di revoca del regime sostitutivo mediante un'apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate da presentare entro il 30 settembre 2023.

3.6.2.4. *La preclusione ad un nuovo regime opzionale*

La revoca del regime sostitutivo impedisce al contribuente di esercitare una nuova opzione¹⁵⁰⁸. La preclusione è assoluta e una volta revocato il regime sostitutivo, non vi è la possibilità di accedervi neanche in qualità di familiare di cui all'art. 433 c.c.¹⁵⁰⁹. La comunicazione di revocare l'opzione comporta per il contribuente la possibilità di proseguire soltanto con il regime ordinario, qualora mantenga la residenza fiscale in Italia¹⁵¹⁰.

3.6.3. **La decadenza**

3.6.3.1. *Le cause*

La decadenza del regime opzionale (art. 24-bis, comma 6, TUIR) si verifica nelle seguenti ipotesi, precisate dal Provvedimento attuativo¹⁵¹¹:

- a) omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva entro la data prevista per il pagamento del saldo delle imposte sui redditi, con effetto dal periodo d'imposta rispetto al quale doveva essere eseguito il versamento¹⁵¹²;
- b) trasferimento della residenza fiscale all'estero, con effetto dal periodo d'imposta in cui il soggetto perde la residenza in Italia secondo l'art. 2, comma 2, TUIR.

¹⁵⁰⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.1, p. 88; SARTORI, p. 52.

¹⁵⁰⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.1, p. 87.

¹⁵⁰⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 3.5; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.3, p. 89 s.; BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 452; BENIGNI, p. 72; GABELLI/PORRELLO, p. 40; PESSINA C./PESSINA A., p. 149; SALANITRO, p. 56; SARTORI, p. 52.

¹⁵⁰⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.3, p. 90.

¹⁵¹⁰ PESSINA C./PESSINA A., p. 149.

¹⁵¹¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifre 3.4 e 3.7; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, p. 89; GABELLI/PORRELLO, p. 39 s.; PESSINA C./PESSINA A., p. 149; SARTORI, p. 52; SASSU, p. 431; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2787 s.; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 546.

¹⁵¹² Il passaggio dal regime sostitutivo a quello ordinario può, quindi, avvenire anche per un semplice errore del contribuente che non abbia versato l'imposta sostitutiva nel termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi, ossia entro il 30 giugno dell'anno successivo (BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 452).

Nulla è, invece, previsto come conseguenza di irregolarità riconducibili al debito d'imposta riguardante i redditi prodotti in Italia¹⁵¹³.

3.6.3.2. *Gli effetti sui familiari al seguito*

Nell'ipotesi della lett. a) del precedente capitolo, la decadenza si estende anche ai familiari oggetto della richiesta quando abbia ad oggetto l'importo dovuto dal contribuente principale¹⁵¹⁴. Vale, quindi, la clausola "*simul stabunt, simul cadent*". Al contrario, l'omesso od insufficiente versamento dell'imposta sostitutiva da parte di uno dei familiari soggetti all'opzione non costituisce una causa automatica di decadenza dal regime per il contribuente principale, il quale può continuare a beneficiare del regime opzionale fino alla scadenza prevista o fino a quando non intenderà revocarlo o fino a quando lo stesso decadrà secondo quanto sopra indicato¹⁵¹⁵.

Esempio¹⁵¹⁶: un contribuente che si è trasferito in Italia proveniente dall'estero, ha optato per il regime sostitutivo per sé e per un suo familiare a decorrere dal periodo d'imposta 2017. Per il familiare, il regime opzionale decade dal periodo d'imposta 2022. Ciò non provoca la decadenza anche per il contribuente principale, il quale potrà continuare, senza alcun adempimento ulteriore, a restare nel regime sostitutivo sino al 2031, salvo il verificarsi di cause di revoca o di decadenza.

3.6.3.3. *La preclusione ad un nuovo regime opzionale*

La decadenza del regime sostitutivo impedisce al contribuente di esercitare una nuova opzione¹⁵¹⁷. La preclusione è assoluta e una volta decaduto il regime sostitutivo, non vi è la possibilità di accedervi neanche in qualità di familiare di cui all'art. 433 c.c.¹⁵¹⁸. L'intervenuta causa di decadenza comporta per il contribuente la possibilità di proseguire soltanto con il regime ordinario, qualora mantenga la residenza fiscale in Italia¹⁵¹⁹.

3.6.4. I familiari quali nuovi contribuenti principali

3.6.4.1. *La possibilità per i familiari di esercitare in forma autonoma l'opzione*

L'art. 24-bis, comma 6, TUIR stabilisce che "*la revoca dell'opzione o la decadenza dal regime del soggetto che esercita l'opzione si estendono anche ai familiari*". A questo riguardo, il Provvedimento attuativo

¹⁵¹³ BUCCISANO, p. 68.

¹⁵¹⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 3.6; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.2, p. 89; BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 452; QUARANTA/TIZZANINI, High net worth individuals, p. 45; SASSU, p. 431.

¹⁵¹⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.2, p. 89; PESSINA C./PESSINA A., p. 149; QUARANTA/TIZZANINI, High net worth individuals, p. 45; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 546 s.

¹⁵¹⁶ PESSINA C./PESSINA A., p. 149.

¹⁵¹⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 3.5; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.2, p. 89; BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 452; GABELLI/PORRELLO, p. 40; PESSINA C./PESSINA A., p. 149; SALANITRO, p. 56; SARTORI, p. 52.

¹⁵¹⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.3, p. 90; SASSU, p. 431.

¹⁵¹⁹ PESSINA C./PESSINA A., p. 149.

spiega che i familiari, per i quali decade automaticamente il regime sostitutivo, hanno la facoltà di esercitare in forma autonoma l'opzione per questo regime, versando l'imposta sostitutiva nella misura di euro 100'000, che avrà efficacia per i rimanenti periodi d'imposta; questi ultimi non dovranno, comunque, essere superiori a quindici¹⁵²⁰. I quindici periodi d'imposta sono dati dalla somma di quelli goduti come familiare del contribuente principale e di quelli mancanti, durante i quali verrà esercitata l'opzione come contribuente principale.

Esempio¹⁵²¹: un neo-residente dal 2018 ha optato per il regime sostitutivo anche per un suo familiare. Nel 2022 comunica la revoca del regime sostitutivo per sé. Il familiare può, quindi, esercitare, sempre dal 2022, l'opzione per la continuazione del regime sostitutivo, che durerà per i residui undici periodi d'imposta (dal 2022 al 2032 compresi), avendone già beneficiato per quattro (dal 2018 al 2021 compresi).

3.6.4.2. *Il periodo d'imposta a partire dal quale i familiari diventano dei contribuenti principali*

Il Provvedimento attuativo è, invece, silente sul periodo d'imposta a partire dal quale i familiari sono tenuti ad esercitare l'opzione per diventare contribuenti principali. Si ritiene che l'esercizio per l'opzione sia quello a decorrere dal quale il contribuente principale ha chiesto la revoca oppure è decaduto il regime opzionale. I familiari devono, quindi, manifestare la loro intenzione nella dichiarazione dei redditi relativa a tale periodo d'imposta o, in assenza dell'obbligo di presentazione della stessa, con apposita comunicazione da inviare alla Direzione Centrale Accertamento entro il termine di presentazione della dichiarazione¹⁵²².

3.6.4.3. *L'estensione per i familiari al seguito*

A loro volta, i familiari che diventano un contribuente principale possono chiedere l'estensione ai propri familiari individuati secondo l'art. 433 c.c. Anche in questa evenienza, i familiari al seguito potranno beneficiare del regime sostitutivo al massimo per quindici anni complessivi, computando i periodi d'imposta per i quali hanno già goduto del regime a seguito dell'estensione fatta per loro dal precedente contribuente principale¹⁵²³.

3.6.5. **L'annullamento**

Quando il consenso all'opzione del contribuente o dei familiari al seguito è dato per errore, estorto con violenza o carpito con dolo, si applica la disciplina dei vizi del consenso prevista agli artt. 1425 c.c., la

¹⁵²⁰ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 3.9; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.3, p. 90; GABELLI/PORRELLO, p. 40; PESSINA C./PESSINA A., p. 149; SASSU, p. 431; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, pp. 544 e 547.

¹⁵²¹ PESSINA C./PESSINA A., p. 149.

¹⁵²² PESSINA C./PESSINA A., p. 149 s.

¹⁵²³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento attuativo n. 47060, cifra 3.9; AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.3, p. 90; PESSINA C./PESSINA A., p. 150; SASSU, p. 431.

cui conseguenza è l'annullabilità dell'atto. L'errore deve essere essenziale e riconoscibile ai sensi dell'art. 1428 c.c.¹⁵²⁴. In particolare, l'annullabilità dell'atto entra in considerazione se la volontà è stata dichiarata per errore (art. 1427 c.c.) e quest'ultimo è essenziale quando l'atto non si sarebbe manifestato se non si fosse incorso in errore¹⁵²⁵. Ci potrebbe ad esempio essere un errore riconoscibile nel momento in cui il contribuente che ha esercitato l'opzione per il regime sostitutivo non si accorge di dover pagare di più rispetto al regime ordinario IRPEF. L'errore, secondo l'art. 1431 c.c., diventa riconoscibile quando una persona di normale diligenza, tenuto conto delle circostanze, avrebbe potuto rilevarlo¹⁵²⁶.

3.6.6. Il caso particolare del decesso

3.6.6.1. Gli effetti sul contribuente principale

La Circolare n. 17/E affronta anche il particolare tema legato al decesso del contribuente principale che ha, quale conseguenza, l'interruzione del regime sostitutivo. Il documento di prassi espone due ipotesi al riguardo¹⁵²⁷:

- 1) la prima riguarda il caso di un contribuente principale che decede nel mese di luglio 2019, dopo aver versato l'imposta sostitutiva di euro 100'000 relativa al periodo d'imposta 2018. In questa ipotesi, i redditi realizzati dal 1° gennaio 2019 al momento del decesso possono ancora essere coperti per il periodo d'imposta 2019 dall'imposta sostitutiva se gli eredi manifestano questa volontà;
- 2) la seconda riguarda il caso di un contribuente principale che decede il mese di marzo 2019 prima di effettuare il versamento di euro 100'000 per il periodo d'imposta. In questa ipotesi, gli eredi, se non vogliono interrompere il regime sostitutivo per il periodo d'imposta 2018, sono tenuti al versamento dell'imposta sostitutiva di euro 100'000 per conto del *de cuius*. Inoltre, gli eredi hanno la possibilità di confermare anche per il periodo d'imposta 2019 il regime sostitutivo per i redditi realizzati da *de cuius* nello stesso anno, a condizione che versino per suo conto la relativa imposta.

3.6.6.2. Gli effetti sui familiari al seguito

In entrambi gli scenari evidenziati al capitolo precedente, quand'anche il regime opzionale fosse stato esteso ai familiari, la conferma dell'opzione da parte degli eredi avrà effetto su di loro e ciascuno sarà tenuto a versare l'imposta sostitutiva di euro 25'000 entro il termine ordinario¹⁵²⁸.

¹⁵²⁴ SALANITRO, p. 74.

¹⁵²⁵ SALANITRO, p. 75.

¹⁵²⁶ SALANITRO, p. 75.

¹⁵²⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.4, p. 91; CORSO/ODETTO, p. 1491 s.; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2789 s.

¹⁵²⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.4, p. 92; CORSO/ODETTO, p. 1491; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2790.

3.6.6.3. *I familiari quali nuovi contribuenti principali*

Restando agli scenari indicati, il familiare potrà a partire dal periodo d'imposta 2020 esercitare in forma autonoma l'opzione per il regime sostitutivo diventando contribuente principale e versando l'imposta di euro 100'000, fruendo così del regime per il periodo residuo al completamento del quindicennio¹⁵²⁹.

3.6.6.4. *I familiari non confermano l'opzione*

Pure è possibile per gli eredi non confermare nel periodo d'imposta 2019, anno di decesso del *de cuius*, l'opzione per quest'ultimo, revocandola o facendola decadere, a condizione che ciò venga indicato nella dichiarazione dei redditi del *de cuius*.

L'erede ha poi la possibilità di esercitare già nel periodo d'imposta 2019 l'opzione per diventare contribuente principale. In tal caso egli dovrà versare l'imposta di euro 100'000 e indicare nella propria dichiarazione dei redditi il cambio di *status*. Il regime sostitutivo avrà anche qui validità per i periodi d'imposta residui fino ad un massimo di quindici¹⁵³⁰.

3.6.6.5. *Il decesso nella prima parte dell'anno in cui è avvenuto il trasferimento della residenza*

Si osserva, infine, che qualora una persona si trasferisse in Italia, ad esempio nel 2019, e venisse a mancare tra il 3 luglio 2019 e il 2 luglio 2020, essa non potrà accedere al regime sostitutivo mancando il requisito della maggior parte del periodo d'imposta della residenza nei due periodi d'imposta citati¹⁵³¹.

3.7. **Gli effetti su altre discipline**

3.7.1. **L'esonero dall'obbligo di monitoraggio e dal pagamento dell'IVIE/IVAFE**

3.7.1.1. *In generale*

Un significativo vantaggio, per neo-residenti e familiari al seguito, risiede nell'esenzione dagli obblighi di monitoraggio fiscale (*i.e.* compilazione del quadro RW) e dall'applicazione delle imposte patrimoniali sui beni posseduti all'estero IVIE e IVAFE, limitatamente al periodo di validità del regime sostitutivo (cfr. art. 1, comma 153, Legge di Bilancio 2017). Durante tale periodo, quindi, il neo-residente non dovrà effettuare alcun tipo di *disclosure* della propria posizione patrimoniale e reddituale estera esistente prima del trasferimento della residenza in Italia, stante l'esonero dalla compilazione del quadro RW, fatta eccezione degli Stati e territori esclusi dal regime sostitutivo, secondo quanto chiarito

¹⁵²⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.4, p. 92; CORSO/ODETTO, p. 1491; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2790.

¹⁵³⁰ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 6.4, p. 92; CORSO/ODETTO, p. 1493; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2790. L'Agenzia delle Entrate ricorda altresì che i termini per i versamenti e le presentazioni delle dichiarazioni dei redditi in capo agli eredi sono posticipati rispetto a quelli ordinari. Per i contribuenti deceduti entro il 16 febbraio, i termini rimangono ordinari, per quelli deceduti dopo tale data, i termini sono prorogati di sei mesi e scadono il 30 dicembre. Ne consegue che l'imposta sostitutiva potrà essere da loro versata entro questo termine.

¹⁵³¹ BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 456.

dall'Agenzia delle Entrate¹⁵³². Il chiarimento operato dall'Agenzia sembra però scontrarsi con il tenore letterale dell'art. 1, comma 153, Legge di Bilancio 2017, che prevede una generale esenzione dagli obblighi di monitoraggio e dal pagamento IVIE e IVAFE, senza distinguere tra Paesi inclusi o esclusi dal regime sostitutivo¹⁵³³. L'esclusione dovrebbe, infatti, valere soltanto ai fini dell'imposizione reddituale dato l'esplicito riferimento previsto dall'art. 24-bis, comma 5, TUIR¹⁵³⁴.

3.7.1.2. *L'esonero dal monitoraggio fiscale*

L'esonero dall'obbligo di monitoraggio fiscale concerne tutte le attività e gli investimenti esteri suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia di cui all'art. 4 D.L. n. 167, del 28 giugno 1990, convertito con modificazione dalla L. n. 227, del 4 agosto 1990¹⁵³⁵. Il monitoraggio fiscale, nato per "*rafforzare le attività di contrasto alle frodi internazionali attuate mediante l'illecito trasferimento e/o detenzione all'estero di attività produttive di reddito*"¹⁵³⁶, è stato un passaggio molto importante nella lotta all'evasione fiscale.

L'effetto indiretto di tale semplificazione è quello di evitare il rischio di sanzioni amministrative connesse ad un inadempimento agli obblighi in materia di monitoraggio fiscale¹⁵³⁷. Il fatto che per i neo-residenti venga meno quest'obbligo è un esempio dell'importanza che questi soggetti fiscali ricoprono per il legislatore italiano¹⁵³⁸.

3.7.1.3. *L'esonero dal pagamento dell'IVIE*

Vi è poi, come indicato, l'esonero dal pagamento dell'IVIE prevista dall'art. 19, comma 13, D.L. n. 201, del 6 dicembre 2011¹⁵³⁹. Questa imposta, di natura patrimoniale, è dovuta sul valore degli immobili detenuti all'estero da parte di persone fisiche residenti in Italia, a titolo di proprietà o diritto reale, indipendentemente dall'uso che se ne trae¹⁵⁴⁰.

L'esonero si applica sia nel caso in cui gli immobili siano direttamente detenuti dai neo-residenti o dai familiari al beneficio dell'opzione, così come detenuti per il tramite di una società fiduciaria, nonché nei casi in cui siano formalmente intestati ad entità giuridiche interposte, quali fondazioni o *trust*¹⁵⁴¹.

¹⁵³² AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.2, p. 83; TOMASSINI/MARTINELLI, Regime dei neo-residenti, p. 1095; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2791 s.

¹⁵³³ TOMASSINI/MARTINELLI, Appeal del regime dei neo-residenti, p. 2190.

¹⁵³⁴ SARTORI, p. 18.

¹⁵³⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.2, p. 82; SASSU, p. 430.

¹⁵³⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 38/E, p. 4.

¹⁵³⁷ BUCCISANO, nota 107, p. 62.

¹⁵³⁸ SASSU, p. 430.

¹⁵³⁹ L'IVIE è applicata nella misura dello 0,76% del valore degli immobili (BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 456).

¹⁵⁴⁰ Tra i soggetti passivi d'imposta vi rientrano il proprietario di fabbricati, aree fabbricabili e terreni a qualsiasi uso destinati, il titolare del diritto reale di usufrutto, uso o abitazione, enfiteusi e superficie sugli stessi (e non, quindi, il titolare della nuda proprietà), il concessionario nel caso di concessioni demaniali, il locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria (cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.2, p. 82).

¹⁵⁴¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.2, p. 83; VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 544 s.

3.7.1.4. *L'esonero dal pagamento dell'IVAFE*

Inoltre, è previsto l'esonero dal pagamento dell'IVAFE, prevista dall'art. 19, comma 18, D.L. n. 201, del 6 dicembre 2011¹⁵⁴². Questa imposta, pure di natura patrimoniale, è dovuta dalle persone fisiche residenti per le attività finanziarie da loro detenute all'estero, a titolo di proprietà o diritto reale¹⁵⁴³.

Trattandosi di un'imposta sulle attività finanziarie detenute all'estero¹⁵⁴⁴, entra in linea di conto anche l'imposta di bollo pagata dai contribuenti italiani sulla quasi totalità degli averi mobiliari detenuti sul sistema finanziario italiano ed internazionale. Se da un lato, la normativa dispone l'esenzione dall'applicazione dell'IVAFE, dall'altro nulla dice in merito all'imposta di bollo ordinaria, che si rende applicabile qualora le attività finanziarie estere siano intestate ad una società fiduciaria italiana. Non essendoci sufficienti chiarimenti nella Circolare n. 17/E in merito alla possibilità di disapplicazione dell'imposta di bollo, si presume che la stessa resti pienamente dovuta dal neo-residente¹⁵⁴⁵. In seguito, l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di chiarire che l'imposta di bollo sui servizi resi ai neo-residenti da parte degli intermediari finanziari rimane dovuta, nonostante la norma preveda un'esenzione dall'IVAFE nel caso in cui le attività finanziarie si trovino all'estero¹⁵⁴⁶.

3.7.1.5. *Nessuna deroga per gli Stati esclusi dal regime sostitutivo e per le partecipazioni qualificate nel periodo quinquennale*

L'esonero dal monitoraggio fiscale, rispettivamente dal pagamento dell'IVIE e dell'IVAFE è valido soltanto per gli Stati che rientrano nel regime sostitutivo del contribuente principale e dei familiari estesi. Laddove siano stati esclusi degli Stati dall'opzione, i soggetti interessati restano tenuti agli adempimenti previsti dalle normative citate per attività finanziarie e immobili detenuti in tali Stati¹⁵⁴⁷.

¹⁵⁴² L'imposta ammonta allo 0,2% del valore degli investimenti finanziari o a euro 34,20 per ogni conto corrente che superi giacenza media di euro 5'000 per intermediario finanziario. L'ammontare dell'IVAFE equivale all'imposta di bollo che sarebbe applicata agli stessi valori se detenuti presso un intermediario italiano (BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 455 s.).

¹⁵⁴³ Vi rientrano tra le attività finanziarie, se detenute all'estero, le partecipazioni al capitale o al patrimonio di soggetti residenti o non residenti, le obbligazioni italiane o estere e i titoli similari, i titoli pubblici italiani e i titoli equiparati emessi in Italia o all'estero, i titoli non rappresentativi di merce e certificati di massa (comprese le quote di OICR), le valute estere, i depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero, i contratti di natura finanziaria stipulati con controparti non residenti, i contratti derivati e altri rapporti finanziari stipulati al di fuori del territorio dello Stato, i metalli preziosi allo stato grezzo o monetato, i diritti all'acquisto o alla sottoscrizione di azioni estere o strumenti finanziari assimilati e ogni altra attività da cui possono derivare redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera (cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.2, p. 83).

¹⁵⁴⁴ Vi rientrano le partecipazioni al capitale o al patrimonio di soggetti residenti o non residenti, le obbligazioni italiane o estere e i titoli similari, i titoli pubblici italiani e i titoli equiparati emessi in Italia o all'estero, i titoli non rappresentativi di merce e certificati di massa (comprese le quote di OICR), le valute estere, i depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero, i contratti di natura finanziaria stipulati al di fuori del territorio dello Stato, i metalli preziosi allo stato grezzo o monetato, i diritti all'acquisto o alla sottoscrizione di azioni estere o strumenti finanziari assimilati e ogni altra attività da cui possono derivare redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera (VALENTE/PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, p. 545).

¹⁵⁴⁵ SASSU, p. 430 con riferimento alla Circolare di Assofiduciaria del 5 aprile 2017 (Circolare FLAT TAX_COM_2017_067 – Agenzia delle Entrate, Provvedimenti 2017 – Imposte). Cfr. anche BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 456; PURI, p. 8.

¹⁵⁴⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Consulenza AIPB, p. 11; AGENZIA DELLE ENTRATE, Risposta a interpello n. 178, p. 11; BACCAGLINI, Gestori patrimoniali dei neo-residenti, p. 267; BELLUZZO/BERGAMIN, p. 30 s.; LUDOVICI, p. 28.

¹⁵⁴⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.2, p. 83.

La posizione dell'Agenzia delle Entrate in merito al pagamento dell'IVIE e dell'IVAFE da attività immobiliari e finanziarie in Paesi esclusi dal regime opzionale è da ricondurre al fatto che tali Paesi sono divenuti "ordinari" e, quindi, a rigore di logica sia i redditi sia le attività patrimoniali da essi provenienti soggiacciono al regime ordinario¹⁵⁴⁸. Seppur condivisibile tale opinione, la stessa si scontra con il diverso tenore letterale dell'art. 1, comma 153, Legge di Bilancio 2017.

Per quanto riguarda le partecipazioni qualificate che possono generare plusvalenze nei primi cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione (art. 24-bis, comma 1, TUIR), l'Agenzia delle Entrate sostiene che queste restano da inserire nel quadro RW al valore della partecipazione estera¹⁵⁴⁹. Questa presa di posizione non è condivisibile. In dottrina, alcuni autori hanno manifestato dubbi fondati sul fatto che l'esenzione dagli obblighi di monitoraggio fiscale e dal pagamento dell'IVIE e dell'IVAFE in relazione alle partecipazioni qualificate detenute nei primi cinque anni di validità dell'opzione debba dipendere dal trattamento ai fini delle imposte sui redditi al quale sono assoggettate le plusvalenze che si possono generare con la cessione delle partecipazioni qualificate¹⁵⁵⁰. Del resto, un loro collegamento determina alcuni problemi gestionali in vigenza dell'opzione, considerato che una volta trascorsi i cinque periodi d'imposta in cui le plusvalenze restano assoggettate al regime ordinario IRPEF, il contribuente è tenuto ad interrompere, per legge, la disciplina del monitoraggio fiscale e del pagamento IVIE ed IVAFE per effetto dell'assorbimento delle partecipazioni qualificate e delle relative plusvalenze nel regime sostitutivo¹⁵⁵¹.

3.7.2. L'esenzione dall'imposta di successione e donazione sui beni e diritti esteri

3.7.2.1. L'applicazione del principio di territorialità per i soli neo-residenti

Un ulteriore "effetto collaterale" importante dell'opzione è riconducibile all'imposta di successione e donazione (art. 1, comma 158, Legge di bilancio 2017)¹⁵⁵². In questo caso è opportuno evidenziare che l'agevolazione in esame non riguarda – come avviene, invece, per le imposte sul reddito – un'imposta sostitutiva, che comporta la necessità di operare un calcolo di convenienza, bensì un'esenzione totale sui beni e i diritti esistenti all'estero dall'imposta di successione e donazione. Questa esenzione lascia, quindi, supporre un potenziale impatto sulle strategie di pianificazione patrimoniale¹⁵⁵³. L'unico requisito richiesto risulta essere quello della validità dell'opzione per il regime sostitutivo, che deve perdurare nel periodo

¹⁵⁴⁸ L'ODCEC Milano (p. 6) ritiene, invece, che non ci debba essere un assoggettamento all'IVIE e all'IVAFE poiché la reviviscenza del regime ordinario di tassazione in presenza di "opt out" è specificatamente contemplata soltanto in ambito reddituale.

¹⁵⁴⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.2, p. 84; ASCOLI/PELLECCHIA, p. 510.

¹⁵⁵⁰ ASCOLI/PELLECCHIA, p. 510.

¹⁵⁵¹ ASCOLI/PELLECCHIA, p. 510.

¹⁵⁵² MAYR, Imposta sostitutiva, p. 12.

¹⁵⁵³ PURI, p. 5.

quindicennale durante il quale è avvenuto il trasferimento di proprietà o diritti esistenti all'estero da parte del *dante causa*¹⁵⁵⁴.

Con riferimento alle successioni aperte o alle donazioni effettuate nel periodo di validità dell'opzione, l'imposta di successione e donazione è, infatti, dovuta limitatamente ai beni e ai diritti posseduti in Italia quando il *de cuius*, rispettivamente il donatario è un neo-residente oppure un familiare al seguito¹⁵⁵⁵. Si limita, quindi, il criterio della tassazione mondiale previsto nel Testo Unico Successioni e Donazioni (TUS) – analogo a quanto avviene nel settore delle imposte sul reddito –, secondo il quale l'imposta è dovuta “*in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero*”, quando il contribuente è residente in Italia¹⁵⁵⁶. L'opzione per il regime sostitutivo introduce una sorta di esenzione oggettiva connessa ai beni situati all'estero, in Stati per i quali non è stato effettuato il *cherry picking*¹⁵⁵⁷.

Ai fini della determinazione dell'imposta di successione e donazione, nonché delle franchigie d'imposta indicate all'art. 2, commi 48 e 49, D.L. n. 262, del 3 ottobre 2006, convertito dalla L. n. 286, del 24 novembre 2006¹⁵⁵⁸, ci si basa, quindi, esclusivamente sui trasferimenti di beni e diritti esistenti in Italia *mortis causa* e per atto di liberalità *inter vivos* quando il *dante in causa* (*i.e. de cuius* o donante) è il contribuente principale oppure un familiare al quale è stata estesa l'opzione¹⁵⁵⁹.

L'esenzione dall'imposta di successione e donazione, oltre a costituire un'importante deroga ai criteri di territorialità dell'imposta, prescinde anche dalla residenza dell'erede o del donatario, così come dalla circostanza che questi soggetti risultino essere familiari ai quali è stato esteso dal contribuente principale il regime sostitutivo¹⁵⁶⁰. La scelta operata dal legislatore di applicare il principio di territorialità all'imposta di successione e donazione è del resto coerente con l'art. 24-*bis* TUIR che, ai fini reddituali, prevede, di principio, l'imposizione ordinaria dei soli redditi italiani. L'Agenzia delle Entrate non potendo essere a conoscenza dei patrimoni esteri, anche per effetto dell'esonero delle indicazioni delle attività e degli

¹⁵⁵⁴ PURI, p. 6.

¹⁵⁵⁵ Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.3, p. 85.

¹⁵⁵⁶ In base all'interpretazione maggioritaria, il concetto di “residenza” di cui all'art. 2, comma 1, TUS, risulterebbe più ristretto rispetto a quello contenuto nell'art. 2 TUIR e, segnatamente, identificherebbe la residenza civilistica, cioè lo Stato in cui è ravvisabile la dimora abituale del *de cuius* (o donante) ex art. 43, comma 2, c.c. (MASTELLONE, L'Italia è bella per viverci, p. 418; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 47 s.; PURI, nota 21, p. 10 s.; ROSSI, Convenzione successioni e donazioni tra Italia e Francia, p. 1089 s.). Le imposte di successione e donazione, colpiscono il *de cuius*, rispettivamente il donante residente in senso civilistico in Italia al momento del decesso o della donazione, a prescindere dalla circostanza che la residenza si sia verificata per la maggior parte del periodo d'imposta, come previsto all'art. 2, comma 2, TUIR (BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 456).

¹⁵⁵⁷ ROSSI, Convenzione successioni e donazioni tra Italia e Francia, p. 1093.

¹⁵⁵⁸ Si osserva che i trasferimenti nei confronti di: (i) coniugi e parenti in linea retta sono tassati con aliquota al 4%, applicabile oltre la franchigia di euro 1 mio.; (ii) fratelli e sorelle sono tassati con aliquota al 6%, applicabile oltre la franchigia di euro 100'000; (iii) altri parenti fino al quarto grado, affini in linea retta ed affini in linea collaterale fino al terzo grado, sono tassati con aliquota al 6% (senza franchigia); (iv) altri soggetti sono tassati con aliquota all'8% (senza franchigia); (v) portatori di *handicap* considerato “grave” ai sensi della L. n. 104, del 5 febbraio 1992, sono tassati con aliquota al 4%, 6% o 8% (a seconda del rapporto di parentela), applicabile oltre la franchigia di euro 1,5 mio. (cfr. MASTELLONE, L'Italia è bella per viverci, p. 418; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 46; MASTELLONE/GIOVANNELLI, p. 583).

¹⁵⁵⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.3, p. 84 s.; COSTA/FUSCO, p. 2659; PURI, p. 5.

¹⁵⁶⁰ MASTELLONE, L'Italia è bella per viverci, p. 418 s.; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 48; PURI, p. 5.

investimenti esteri nel quadro RW, avrebbe poi delle difficoltà, nell'accertare, soprattutto in sede successoria, questi elementi.

L'esenzione non vale, invece, per i trasferimenti di beni o diritti localizzati all'estero in favore del neo-residente, o di un suo familiare esteso, da parte di un *dante causa* residente in Italia¹⁵⁶¹. A questo proposito, si osserva che l'esenzione è valevole soltanto se il trasferimento proviene dal neo-residente o da un familiare al seguito, senza considerare il grado di parentela che intercorre con il beneficiario del trasferimento. Questa impostazione scelta dal legislatore desta qualche perplessità, ritenuto che l'imposta di successione e donazione colpisce l'arricchimento e, come tale, la sua applicazione dovrebbe essere condizionata da circostanze riguardanti il soggetto al quale quest'ultimo è imputabile¹⁵⁶².

3.7.2.2. *L'esenzione (anche) per i trasferimenti a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli*

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, precisato che l'imposta di successione e donazione trova applicazione, oltre che per i trasferimenti *mortis causa* o per donazione, anche in relazione ai trasferimenti a "*titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli*", purché effettuati all'interno della forbice temporale di validità dell'opzione¹⁵⁶³. Si tratta un'interpretazione estensiva da parte dell'autorità, considerato che l'art. 2, comma 47, D.L. n. 262, del 3 ottobre 2006 (convertito dalla L. n. 286, del 24 novembre 2006) reintroduce l'imposta sulle successioni e donazioni, specificandone l'applicabilità anche alla "*costituzione di vincoli di destinazione*"¹⁵⁶⁴.

Conseguentemente, l'esenzione in questione si applica a: (i) donazioni formali, informali e indirette; (ii) atti di costituzione di rendita pensioni; (iii) atti di trasferimento della proprietà; (iv) atti di costituzione di diritti reali di godimento; (v) atti di rinuncia a diritti reali di credito; (vi) conferimento di beni in *trust*; (vii) creazione di un fondo patrimoniale¹⁵⁶⁵.

3.7.2.3. *Nessuna esenzione per le imposte ipotecarie e catastali, nonché per l'imposta di bollo*

L'esenzione in questione non si estende alle altre imposte prelevate in caso di trasferimenti di proprietà, tra cui quelle ipotecarie e catastali, nonché di bollo, essendo il beneficio esclusivamente limitato alla sola imposta di successione e donazione ai sensi dell'art. 1, comma 158, Legge di bilancio 2017¹⁵⁶⁶. Ad ogni modo, le imposte ipotecarie e catastali non entrano in considerazione poiché sono prelevate soltanto per trasferimenti di beni immobili che si trovano sul territorio italiano, figuranti nei registri immobiliari e

¹⁵⁶¹ MASTELLONE, L'Italia è bella per viverci, p. 418; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 49; PURI, p. 5.

¹⁵⁶² PURI, p. 5.

¹⁵⁶³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.3, p. 84.

¹⁵⁶⁴ MASTELLONE, L'Italia è bella per viverci, p. 418; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 48 s.; MASTELLONE/GIOVANNELLI, p. 584.

¹⁵⁶⁵ MASTELLONE, L'Italia è bella per viverci, p. 418; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 49; MASTELLONE/GIOVANNELLI, p. 584; cfr. anche TOMASSINI/MARTINELLI, Regime dei neo-residenti, p. 1097.

¹⁵⁶⁶ MASTELLONE/GIOVANNELLI, p. 583 s.; PURI, p. 8.

catastali. Per questa ragione, i trasferimenti di beni immobili situati all'estero sfuggono da queste imposte¹⁵⁶⁷.

Per l'imposta di bollo, non essendo ricompresa nel campo di applicazione della normativa, resta dovuta da soggetti neo-residenti e dei familiari al seguito¹⁵⁶⁸.

3.7.2.4. *Nessuna deroga per gli Stati esclusi dal regime sostitutivo e per le partecipazioni qualificate nel periodo quinquennale*

Nulla specifica la norma circa l'applicazione di questa disciplina agli Stati per i quali era esclusa, in sede di richiesta, la tassazione sostitutiva¹⁵⁶⁹. Si tratta, quindi, di stabilire nel silenzio della legge, se l'esclusione degli Stati o territori prevista dall'art. 24-bis, comma 5, TUIR, si applichi anche ai fini dell'imposizione indiretta¹⁵⁷⁰.

Una lettura orientata alla *ratio legis* e coerente con il disposto dell'art. 24-bis TUIR lascia intendere che l'esenzione dall'imposta di successione e donazione opera solo con riferimento ai Paesi per i quali il neo-residente e i familiari estesi hanno scelto l'opzione per il regime sostitutivo. Quindi, per quanto riguarda gli Stati non coperti da questo regime, i beni e i diritti ivi esistenti sono soggetti all'imposta di successione e donazione¹⁵⁷¹. Questa interpretazione viene confermata dall'Agenzia delle Entrate¹⁵⁷².

Stessa regola si applica per le partecipazioni qualificate estere, dato che le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate nei primi cinque anni sono escluse dal regime opzionale¹⁵⁷³. Tuttavia, anche in questo caso, il riferimento normativo pare scontrarsi con l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate. Infatti, l'art. 1, comma 158, Legge di bilancio 2017, dispone che *“per le successioni aperte e le donazioni effettuate nei periodi d'imposta di validità dell'opzione [...] l'imposta sulle successioni e donazioni [...] è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti esistenti nello Stato al momento della successione o della donazione”*¹⁵⁷⁴. Di conseguenza, seguendo il tenore letterale, dovrebbe essere sufficiente

¹⁵⁶⁷ PURI, p. 8.

¹⁵⁶⁸ PURI, p. 8.

¹⁵⁶⁹ QUARANTA/TIZZANINI, High net worth individuals, p. 46; PURI, p. 7.

¹⁵⁷⁰ PURI, p. 7.

¹⁵⁷¹ QUARANTA/TIZZANINI, High net worth individuals, p. 46; TURRI, Tassazione neo-residenti e impatriati, p. 346; cfr. anche MASTELLONE, L'Italia è bella per viverci, p. 418. PURI (p. 7) è critico sull'estensione della norma anche alle imposte indirette. Secondo l'autore *“va però rilevato, in senso contrario, che quella limitazione pare giustificarsi solo ai fini dell'imposizione sul reddito, nel cui ambito la possibilità di escludere taluni territori dall'estensione dell'opzione risponde alla medesima logica agevolativa che informa il beneficio. Essendo in ogni caso finalizzata a permettere di minimizzare il carico tributario gravante sui redditi di fonte estera. Per questa ragione, la diversa tesi – secondo cui sui beni collocati nel territorio per il quale si esclude l'operatività dell'agevolazione Irpef dovrebbe comportare anche la perdita del beneficio in materia di imposte indirette – pur se maggiormente «simmetrica», sembra tradire il senso di quella limitazione”*.

¹⁵⁷² AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.3, p. 85; cfr. anche ROSSI, Convenzione successioni e donazioni tra Italia e Francia, p. 1093.

¹⁵⁷³ Cfr. anche MAYR, Imposta sostitutiva, p. 14.

¹⁵⁷⁴ Di analogo tenore la relazione illustrativa la quale *“prevede che, per le successioni aperte e le donazioni effettuate nei periodi d'imposta di validità dell'opzione prevista dall'art. 24-bis, l'imposta sulle successioni e donazioni sia dovuta*

esercitare l'opzione per ottenere l'esenzione dall'imposta di successione e donazione riferita ai beni esistenti all'estero, indipendentemente dal fatto che tali beni siano situati in Stati o territori esclusi dal regime sostitutivo sulla base dell'art. 24-*bis*, comma 5, TUIR.

3.7.2.5. *La norma agevolativa per le partecipazioni sociali si applica?*

Secondo una parte della dottrina, per i trasferimenti di partecipazioni qualificate effettuati per via successoria nei primi cinque anni di esercizio dell'opzione potrebbe trovare applicazione la norma agevolativa stabilita all'art. 3, comma 4-*ter*, TUS¹⁵⁷⁵. Se nella successione ricadono partecipazioni sociali, è possibile derogare alle regole ordinarie, se vengono soddisfatte le seguenti tre condizioni cumulative¹⁵⁷⁶:

- 1) l'oggetto del trasferimento devono essere delle partecipazioni sociali di soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a, TUIR. Si tratta di partecipazioni in società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione, così come società europee e società cooperative europee¹⁵⁷⁷. La partecipazione deve permettere di acquisire o integrare il controllo "di diritto" sulla base dell'art. 2359, comma 1, c.c.;
- 2) prosecuzione dell'attività per almeno cinque anni e mantenimento del controllo "di diritto";
- 3) ci deve essere una dichiarazione espressa per fruire dell'agevolazione, che prevede la volontà di proseguire l'attività e di mantenere il controllo societario.

Il legislatore italiano ha voluto in questo modo favorire il passaggio generazionale delle aziende di famiglia¹⁵⁷⁸.

Non vi è comunque unanimità di vedute in dottrina circa la possibilità di esentare dall'imposta a norma dell'art. 3, comma 4-*ter*, TUS i trasferimenti di partecipazioni di controllo in società non residenti. Infatti, se una parte preponderante del patrimonio della persona consiste in partecipazioni di controllo in società estere, accettare l'impostazione per cui l'esenzione compete anche per i trasferimenti di queste partecipazioni non avrebbe alcun riflesso sulla scelta da compiere, poiché l'esenzione sarebbe di fatto già garantita dall'art. 3, comma 4-*ter*, TUS¹⁵⁷⁹.

limitatamente ai beni e diritti esistenti nello Stato al momento della successione o della donazione" (MEF, Relazione illustrativa, p. 150).

¹⁵⁷⁵ MASTELLONE, L'Italia è bella per viverci, p. 420; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 51.

¹⁵⁷⁶ MASTELLONE, L'Italia è bella per viverci, p. 420; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 51 s.

¹⁵⁷⁷ Si vedano i Regolamenti CE n. 2157/2001 del Consiglio, dell'8 ottobre 2001, rispettivamente n. 1435/2003 del Consiglio, del 22 luglio 2003.

¹⁵⁷⁸ MASTELLONE, L'Italia è bella per viverci, p. 420.

¹⁵⁷⁹ CORSO/ODETTO, p. 1490.

3.7.2.6. *Le CDI stipulate dall'Italia*

In un'ottica di pianificazione patrimoniale è, quindi, consigliabile considerare che con alcuni Stati (ad esempio Danimarca, Francia, Regno Unito, Grecia, Israele, USA e Svezia) l'Italia ha stipulato delle CDI in materia di imposta di successione (relativamente alla sola Francia, anche di donazione conformemente al M-OCSE del 1982) che, comunque, prevedono la detrazione dell'imposta estera (la quale sarà dovuta anche nel caso di esercizio dell'opzione per il regime dei neo-residenti) da quella italiana¹⁵⁸⁰.

3.7.2.7. *Le verifiche prima di effettuare un trasferimento di proprietà o di diritti*

Da un profilo pratico, prima di effettuare un trasferimento *inter vivos* o *mortis causa*, il contribuente è chiamato ad una tripla verifica¹⁵⁸¹:

- essere certo che il trasferimento si collochi all'interno del periodo di validità dell'opzione,
- essere certo che il trasferimento riguarda beni o diritti di uno Stato coperto dal regime sostitutivo, e
- una volta avvenuto il trasferimento, verificare che non ci sia stata una causa di decadenza o una revoca dal regime opzionale prima della fine del periodo d'imposta durante il quale è avvenuto il trasferimento, tale da far venir meno l'esenzione dall'imposta di successione e donazione con efficacia *ex tunc*.

3.7.2.8. *Il caso dei contribuenti che non hanno presentato un'istanza di interpello*

Per coloro che non hanno presentato un'istanza di interpello (art. 24-bis, comma 3, TUIR) e che hanno, comunque, deciso di esercitare l'opzione per il regime sostitutivo direttamente in dichiarazione d'imposta, si consiglia di evitare di effettuare delle liberalità di beni esteri nel primo periodo d'imposta di validità dell'opzione, le quali dovrebbero avvenire piuttosto a decorrere dal secondo anno di validità dell'opzione¹⁵⁸². Questo per scongiurare il rischio che l'Agenzia delle Entrate non accolga nel regime sostitutivo il contribuente e che, quindi, si veda applicare le regole ordinarie dell'imposta di donazione¹⁵⁸³.

3.7.3. **Il divieto di cumulo con altri regimi agevolativi**

L'art. 1, comma 154, Legge di Bilancio 2017, prevede che “[g]li effetti dell'opzione di cui all'articolo 24-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, introdotto dal comma 152 del presente articolo, non sono cumulabili con quelli previsti

¹⁵⁸⁰ CORSO/ODETTO, p. 1490; ROSSI, Convenzione successioni e donazioni tra Italia e Francia, p. 1101; SASSU, p. 430.

¹⁵⁸¹ MASTELLONE, L'Italia è bella per viverci, p. 419; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 49 s.; PURI, p. 6.

¹⁵⁸² Si ricorda, inoltre, che il contribuente e i suoi familiari che trasferiscono la residenza nella seconda metà dell'anno, non sono per tutto il periodo d'imposta considerati residenti ai fini dell'art. 2, comma 2, TUIR e potranno accedere al regime sostitutivo dall'anno seguente. Pertanto, se una persona arriva in Italia dopo il 3 luglio (o dopo il 2 luglio in ipotesi di anno bisestile), nel caso in cui voglia effettuare una donazione di beni o diritti esteri fra tale data e il 31 dicembre dell'anno di arrivo, questo trasferimento non sarà coperto dalla deroga del regime sostitutivo e sarà assoggettato all'imposta di donazione italiana (BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 456).

¹⁵⁸³ MASTELLONE, L'Italia è bella per viverci, p. 419; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 50.

dall'articolo 44 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147".

Questa norma dispone che gli effetti dell'opzione al regime sostitutivo non possono essere cumulabili con le agevolazioni per il rientro in Italia di ricercatori e docenti residenti all'estero di cui all'art. 44 D.L. n. 78, del 31 maggio 2010, né con le agevolazioni previste per i lavoratori che rientrano in Italia (cd. "lavoratori impatriati"), di cui all'art. 16 D.Lgs. n. 147, del 14 settembre 2015¹⁵⁸⁴. Entrambe le discipline prevedono un abbattimento della base imponibile sui redditi di lavoro dipendente e autonomo prodotti in Italia.

La *ratio* del legislatore è, infatti, quella di concedere un beneficio con riferimento ai redditi prodotti all'estero, riservandosi in cambio la piena tassazione ordinaria dei redditi di fonte domestica (art. 1, comma 15, Legge di Bilancio 2017)¹⁵⁸⁵. L'incompatibilità delle norme è solo frutto di una scelta del legislatore: chi esercita l'opzione rinuncia, di fatto, ad un'altra disciplina agevolativa¹⁵⁸⁶. Nonostante ciò, non si esclude la possibilità di un utilizzo alternativo dei regimi agevolativi in periodi d'imposta differenti, a patto però che i presupposti soggettivi e oggettivi siano dati¹⁵⁸⁷.

Esempio¹⁵⁸⁸: un lavoratore impatriato decide di trasferire la sua residenza in Italia nel 2017. Nei dieci periodi d'imposta precedenti non è mai stato residente in Italia. Egli può scegliere di beneficiare del regime agevolativo previsto per il rientro di tali lavoratori per il primo anno di trasferimento, vale a dire nel 2017, e optare nel periodo d'imposta successivo, vale a dire nel 2018, per il regime sostitutivo.

3.8. Le norme procedurali e quelle penali

L'art. 24-*bis*, comma 2, TUIR stabilisce che per l'accertamento, la riscossione, il contenzioso e le sanzioni, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche¹⁵⁸⁹. Non sono, dunque, previste particolari agevolazioni o deroghe in questo ambito.

3.9. Lo scambio di informazioni tra le autorità fiscali

3.9.1. Lo scambio spontaneo

Il comma 3 dell'art. 24-*bis* TUIR dispone che l'Agenzia delle Entrate è tenuta ad informare spontaneamente lo Stato estero in cui il neo-residente risiedeva prima del trasferimento in Italia attraverso gli idonei strumenti di cooperazione amministrativa. Questo lo si evince anche dal seguente passaggio dell'Agenzia delle Entrate, in base al quale *"l'Italia si impegna a trasmettere a tali Paesi l'informazione*

¹⁵⁸⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte IV^a, cifra 2, p. 97; ANDREANI/FERRANTI, p. 441; CORSO/ODETTO, p. 1490; TURRI, Tassazione neo-residenti e impatriati, p. 342.

¹⁵⁸⁵ QUARANTA/TIZZANINI, High net worth individuals, p. 46.

¹⁵⁸⁶ SALANITRO, p. 79.

¹⁵⁸⁷ ANDREANI/FERRANTI, p. 441.

¹⁵⁸⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte IV^a, cifra 2, p. 97.

¹⁵⁸⁹ Cfr. anche AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 5.1, p. 81; SALANITRO, nota 7, p. 56.

relativa al solo trasferimento di residenza del contribuente nel territorio dello Stato, senza che ciò presupponga alcuna ulteriore comunicazione di riscontro da parte dell'autorità estera"¹⁵⁹⁰. In questo modo, l'Agenzia delle Entrate viene messa nella condizione di poter comunicare, mediante lo strumento dell'assistenza amministrativa, con le autorità fiscali delle giurisdizioni indicate come luogo di ultima residenza fiscale¹⁵⁹¹.

Lo scambio spontaneo ha il pregio di evitare che il regime sostitutivo ricada negli schemi elusivi del *Common Reporting Standard* (CRS) dell'OCSE per quanto attiene alla *Residence-by-investment* (RBI)¹⁵⁹². Secondo l'OCSE è, infatti, necessario evitare che un contribuente acquisisca una seconda residenza fiscale in uno Stato nel quale i redditi di fonte estera non sono tassati al fine di evitare lo scambio di informazioni degli investimenti e dei redditi esteri con lo Stato dov'è effettivamente residente¹⁵⁹³. Tramite l'inserimento dell'art. 24-bis, comma 3, TUIR l'Agenzia delle Entrate evita questa possibilità trasmettendo le informazioni allo Stato di provenienza in modo spontaneo¹⁵⁹⁴.

3.9.2. Gli strumenti di cooperazione amministrativa

Secondo la Circolare n. 17/E, lo scambio di informazioni riguarda sia gli Stati membri dell'UE, con i quali si applica la Direttiva n. 2011/16/UE¹⁵⁹⁵, sia gli Stati con cui l'Italia ha in vigore un accordo internazionale, come una CDI o un TIEA conformi allo *standard* OCSE, o la Convenzione multilaterale OCSE del Consiglio d'Europa sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale, firmata a Strasburgo il 25 gennaio 1988, come modificata dal Protocollo del 27 maggio 2010¹⁵⁹⁶.

¹⁵⁹⁰ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4, p. 74.

¹⁵⁹¹ SASSU, p. 429.

¹⁵⁹² Questi schemi permettono di concedere agli stranieri, previo soddisfacimento di determinate condizioni, dei privilegi, quali la cittadinanza o il permesso di residenza in cambio di investimenti in determinate aree o regioni. Si veda, in particolare, il seguente link in cui l'OCSE spiega la portata dei "Residence/Citizenship by investment schemes" e presenta lo stato dell'arte: <<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/residence-citizenship-by-investment>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021). Per un approfondimento si veda: AMADDEO, Schemi CBI e RBI, p. 458 ss.

¹⁵⁹³ BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 455. Oltre all'esenzione dei redditi di fonte estera, nello schema rientrano altre casistiche (cfr. AMADDEO, Schemi CBI e RBI, p. 460).

¹⁵⁹⁴ AMADDEO, Schemi CBI e RBI, p. 464; BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 455; RAVACCIA/VOLTA, p. 1278.

¹⁵⁹⁵ Si tratta della cd. Direttiva sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, la quale ha sostituito dal 1° gennaio 2016 la Direttiva n. 2003/48/CE (cd. Direttiva sulla fiscalità del risparmio), in vigore sino al 31 dicembre 2015. La Direttiva sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, oltre a regolare lo scambio automatico di informazioni (artt. 8, 8-bis e 8-ter), disciplina pure lo scambio su richiesta (artt. 5, 6 e 7) e quello spontaneo (artt. 9 e 10). Dal 1° gennaio 2016, gli Stati membri dell'UE possono scambiarsi le informazioni finanziarie, avendo recepito le prescrizioni del CRS divulgato dall'OCSE nel luglio 2014 (RAVACCIA/VOLTA, p. 1275).

¹⁵⁹⁶ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 4, p. 74. L'Italia, al fine di adempiere gli impegni assunti in ambito internazionale, ha approvato la L. n. 95, del 18 giugno 2015, che introduce le disposizioni concernenti gli adempimenti a cui sono tenuti gli istituti finanziari italiani ai fini dell'attuazione dello scambio automatico di informazioni derivanti dagli accordi conclusi dall'Italia con altri Stati partner secondo il CRS, nonché della Direttiva n. 2014/107/UE recante modifica della Direttiva n. 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale (RAVACCIA/VOLTA, p. 1275). Per un approfondimento sullo scambio automatico di informazioni, cfr. MOLO/SCHLICHTING/VORPE, p. 1 ss.

Con la Svizzera, lo scambio automatico di informazione vige dal 1° gennaio 2017 sulla base dell'art. 9 dell'Accordo tra la Confederazione Svizzera e l'Unione europea sullo scambio automatico di informazioni finanziarie per migliorare l'adempimento fiscale internazionale¹⁵⁹⁷.

3.9.3. Un regime riservato?

Una delle differenze del regime italiano rispetto ad altri Paesi è costituita dal fatto che non verranno richieste dall'Amministrazione finanziaria informazioni concernenti il patrimonio estero del neo-residente (fatti salvi eventuali Stati o territori esclusi dall'opzione ai sensi dell'art. 24-bis, comma 5, TUIR). Né nell'istanza di interpello né in sede di dichiarazione dei redditi (nell'apposito quadro RW) viene, infatti, fornita dal contribuente un'indicazione in merito alla composizione ed entità dei redditi di fonte estera e del patrimonio nel suo complesso¹⁵⁹⁸.

Per il contribuente non esiste un obbligo legale nei confronti dell'Amministrazione finanziaria di dichiarare le sue consistenze estere, ad eccezione dei Paesi esclusi dall'opzione, le quali entrano nel quadro RW. Ne consegue che il neo-residente può far capo ad un sistema riservato, non dovendo fornire all'Amministrazione finanziaria alcun tipo di informazione sulla propria situazione reddituale e patrimoniale estera¹⁵⁹⁹.

Questa affermazione deve però essere relativizzata in seguito allo strumento dello scambio automatico di informazioni. Infatti, l'Amministrazione finanziaria riceve in forma automatica le informazioni da parte delle omologhe autorità riferite alle attività finanziarie del neo-residente detenute negli Stati *partner*, ossia quegli Stati che scambiano le informazioni con l'Italia conformemente agli accordi in materia di scambio di informazioni siglati con la comunità internazionale¹⁶⁰⁰. La conseguenza è quella che il regime sostitutivo, seppur riservato, non osta l'Agenzia delle Entrate nel conoscere lo stato patrimoniale e reddituale del neo-residente, almeno per quanto riguarda il patrimonio finanziario, grazie agli strumenti di cooperazione amministrativa.

3.10. Il regime sostitutivo e le norme convenzionali

3.10.1. Il campo di applicazione dell'art. 4 par. 1 M-OCSE

L'art. 4 par. 1 M-OCSE tende ad escludere la residenza in uno degli Stati contraenti quando il contribuente è assoggettato limitatamente alle imposte per un legame economico. Infatti, dopo la formulazione del primo periodo, il quale stabilisce che *“l'espressione residente di uno Stato contraente designa ogni persona che in base alla legislazione di detto Stato è ivi assoggettata ad imposta a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga”*

¹⁵⁹⁷ RS 0.641.926.81.

¹⁵⁹⁸ SASSU, p. 429.

¹⁵⁹⁹ SASSU, p. 429.

¹⁶⁰⁰ Cfr. anche MASSAROTTO/SORCI, p. 1335.

(cd. definizione di residente di uno Stato contraente sulla base del diritto interno), il secondo periodo del primo paragrafo precisa, tuttavia, che *“tale espressione non comprende le persone assoggettate ad imposta in detto Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato o per il patrimonio che esse possiedono in detto altro Stato”*.

Dal Commentario M-OCSE si evince che il secondo periodo è stato inserito per tener conto di situazioni come quelle di diplomatici e personale consolare e non già per escludere dal campo di applicazione delle CDI i residenti di Stati che adottano un sistema di tassazione su base territoriale¹⁶⁰¹. La disposizione non dovrebbe, quindi, essere interpretata nel senso di escludere dalla nozione di persona residente ai fini convenzionali i residenti di Stati che adottino un criterio impositivo di tipo territoriale¹⁶⁰².

Ad esempio, con riferimento alle tassazioni *“remittance basis”*, così come previsto dal Regno Unito, il Commentario M-OCSE suggerisce agli Stati che intendano limitare l'applicabilità della CDI ai soli redditi effettivamente assoggettati a tassazione di inserire una specifica previsione volta a circoscrivere l'applicabilità della CDI stessa¹⁶⁰³.

Il contribuente che opta per il regime sostitutivo sfugge ad un assoggettamento completo alle imposte normalmente connesso alle forme di legame personale con lo Stato che determinano la residenza fiscale¹⁶⁰⁴. Il regime sostitutivo costituisce un sistema impositivo di tipo territoriale *“attenuato”*, poiché sui redditi di fonte estera non esclusi dall'opzione viene applicata un'imposta sostitutiva in sostituzione del regime ordinario IRPEF, comprese le relative addizionali, mentre i redditi di fonte italiana sottostanno al regime ordinario IRPEF¹⁶⁰⁵. Tuttavia, l'introduzione di un'imposta sostitutiva in capo ai neo-residenti che optano per il regime fiscale, fa sì che quest'ultima tenga conto, sebbene solo in misura forfettaria, anche dei redditi prodotti all'estero da tali contribuenti, in modo da permettere al regime sostitutivo di sfuggire alla previsione di cui all'art. 4 par. 1, secondo periodo M-OCSE e da renderlo, di principio, in grado di attribuire all'Italia la residenza convenzionale¹⁶⁰⁶.

3.10.2. La presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate nell'intento di assicurare che l'effettiva residenza in Italia sia riconosciuta anche alla luce della normativa di rango convenzionale, ha chiarito che i neo-residenti di cui all'art. 24-bis, comma 1, TUIR, si qualificano come residenti ai fini convenzionali, salvo il caso in cui le singole CDI di

¹⁶⁰¹ OCSE, Commentario, par. 8.1 e 8.3 *ad* art. 4 M-OCSE; ARGINELLI/CUZZOLARO/ZANNI, p. 3; TENORE, Settore dello sport professionistico, p. 37; VAN RAAD, p. 188 s.

¹⁶⁰² TENORE, Settore dello sport professionistico, p. 37.

¹⁶⁰³ OCSE, Commentario, par. 108 *ad* art. 1 M-OCSE; ARGINELLI/CUZZOLARO/ZANNI, p. 4. Si tratta di inserire una clausola *“subject-to-tax”* nella CDI applicabile.

¹⁶⁰⁴ MAYR, Imposta sostitutiva, p. 15. L'autore rileva tuttavia che non si può comunque parlare di una vera e propria esclusione alla tassazione dei redditi. Questo perché l'imposta sostitutiva è un'imposta che peraltro rappresenta una forma di tassazione per certi tipi di redditi anche nel regime ordinario per i soggetti residenti.

¹⁶⁰⁵ TENORE, Settore dello sport professionistico, p. 37.

¹⁶⁰⁶ MASTELLONE, Residenti non domiciliati, p. 1423.

volta in volta applicabili dispongano diversamente¹⁶⁰⁷. Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate, essi sono considerati “*fully liable to tax*” sia per i redditi di fonte italiana, tassati secondo il regime ordinario, sia per i redditi di fonte estera, tassati con il regime sostitutivo¹⁶⁰⁸.

La posizione dell'Agenzia delle Entrate poggia sulla circostanza che l'art. 24-*bis* TUIR definisce il regime dei neo-residenti come un'imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera e, di conseguenza, questa si qualificerebbe come un'imposta sui redditi che rientra nel campo di applicazione dell'art. 2 M-OCSE¹⁶⁰⁹.

L'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate è orientata al riconoscimento dei benefici convenzionali in Italia per i contribuenti residenti all'estero che usufruiscono di regimi analoghi a quello dei soggetti neo-residenti, su tutti quello del Regno Unito dei “*resident non dom*”¹⁶¹⁰.

3.10.3. Le condizioni per essere considerati soggetti residenti ai fini convenzionali

In base alle considerazioni suesposte sono rispettate tutte condizioni affinché un soggetto neo-residente possa beneficiare della CDI, poiché¹⁶¹¹:

- a) vi è un assoggettamento ad un'imposta sul reddito o di natura analoga (“*liability to tax*”);
- b) vi è un collegamento di natura personale tra lo Stato italiano e il neo-residente quale causa dell'assoggettamento all'imposta;
- c) vi è un'onnicomprendività dell'imposizione, data dall'imposizione ordinaria dei redditi di fonte italiana e dalla percezione di un'imposta sostitutiva per i redditi di fonte estera, ritenendo inoltre che i neo-residenti hanno diritto alle deduzioni e alle detrazioni di carattere persona calcolate sui redditi domestici¹⁶¹².

¹⁶⁰⁷ Interessante sarà valutare il tipo di certificato di residenza che verrà rilasciato dall'Agenzia delle Entrate al neo-residente. Se, come presumibile, non verrà indicato un espresso rimando al regime sostitutivo, quanto piuttosto una generica indicazione dell'assoggettamento ad imposizione di tutti i redditi prodotti in Italia e all'estero, questo garantirà al contribuente di ovviare ad eventuali contestazioni in merito alla residenza convenzionale da parte delle autorità estere (TOMASSINI/MARTINELLI, *Appeal del regime dei neo-residenti*, p. 2191; TOMASSINI/MARTINELLI, *Regime dei neo-residenti*, p. 1094). Quest'ultime riceveranno dalla stessa Agenzia delle Entrate unicamente le informazioni ai sensi dell'art. 24, comma 3, TUIR, concernenti il trasferimento di residenza oppure anche le informazioni concernenti il regime agevolativo scelto dal contribuente. Qualora, infatti, le autorità fiscali estere dovessero essere a conoscenza del regime di tassazione scelto dal neo-residente potrebbero anche negare i relativi benefici convenzionali (cfr. anche ASCOLI/PELLECCHIA, p. 512).

¹⁶⁰⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 7, p. 94; BACCAGLINI, *Analisi comparata*, p. 453; PAGANI ZAMBELLI, p. 392; QUARANTA/TIZZANINI, *Punto sul regime neo-residenti*, p. 31. Di analogo parere ODCEC Milano, p. 12; TOMASSINI/MARTINELLI, *Appeal del regime dei neo-residenti*, p. 2191; TOMASSINI/MARTINELLI, *Regime dei neo-residenti*, p. 1094; TURRI, *Agevolazioni fiscali*, p. 2795. SAINI/MANDARINO (p. 320 ss.) esaminano la questione del rapporto tra il regime sostitutivo e l'art. 2 M-OCSE, evidenziando come la disposizione convenzionale, da un lato, consideri tra le imposte coperte dalla CDI non solo quelle prelevate sul reddito complessivo, ma anche quelle prelevate su elementi di reddito, dall'altro non menziona le “imposte ordinarie” non escludendo l'applicazione della CDI anche alle “imposte straordinarie”.

¹⁶⁰⁹ BACCAGLINI, *Analisi comparata*, p. 453.

¹⁶¹⁰ ARGINELLI/CUZZOLARO/ZANNI, p. 4 s.; BACCAGLINI, *Analisi comparata*, p. 453; si veda anche LUDOVICI PICCONE & PARTNERS, *HNWI: a great effort for great expectations*, Milano, 8 luglio 2017, p. 2, in: <http://www.ludoviciandpartners.com/newsletters/L&P_Alerts_06_17.pdf> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

¹⁶¹¹ SARTORI, p. 63; cfr. anche ARGINELLI/CUZZOLARO/ZANNI, p. 4 con riferimento all'applicabilità della CDI tra Italia e Regno Unito per i non-*doms* sulla base dei medesimi requisiti.

¹⁶¹² Lo scopo del requisito dell'onnicomprendività dell'imposizione serve ad escludere dai benefici convenzionali i criteri di natura reale e non quelli di natura personale. Nel caso dei neo-residenti è sufficiente che essi siano assoggettati all'imposta sul reddito in senso generale e astratto (SARTORI, p. 65).

Rispettate queste condizioni, il soggetto ha diritto ad ottenere i benefici convenzionali. Ne consegue che lo Stato della fonte non può, almeno di principio, negare l'applicazione dei benefici convenzionali ai neo-residenti che hanno esercitato l'opzione per il regime sostitutivo. Questi possono essere negati dallo Stato della fonte soltanto in base ad una sua differente interpretazione oppure in presenza di specifiche clausole cd. "*subject to tax*" oppure "*special tax regime*" nella relativa CDI. Sulla base di tali clausole lo Stato della fonte può negare i benefici convenzionali al soggetto allorquando lo Stato di residenza non esercita "pienamente" la propria potestà impositiva¹⁶¹³.

3.10.4. La (vera) utilità della "cherry picking clause"

Occorre, quindi, valutare sia la posizione dello Stato della fonte del reddito, che potrebbe non ritenere adempiuti i requisiti poc'anzi esposti e negare l'applicazione della CDI disconoscendo lo *status* di residente del neo-residente in Italia¹⁶¹⁴, sia il contenuto della CDI stessa¹⁶¹⁵.

Proprio per evitare questa situazione, e nonostante l'Agenzia delle Entrate specifichi nella Circolare n. 17/E che il neo-residente possa beneficiare delle CDI, il legislatore italiano ha introdotto la possibilità di escludere dal regime sostitutivo i redditi provenienti da uno o più territori (cd. "*cherry picking*") ai sensi dell'art. 24, comma 5, TUIR, al fine di concedergli la possibilità di accedere ai benefici convenzionali quando vi siano problematiche interpretative con alcuni Stati oppure disposizioni convenzionali che disconoscono la residenza ai contribuenti che non sottostanno ordinariamente alle imposte¹⁶¹⁶.

Analoghe considerazioni possono essere fatte con riferimento all'applicabilità delle CDI in materia di imposte sulle successioni e donazioni pattuite dall'Italia. Ad esempio, l'art. 4 par. 1 CDI sulle successioni tra Italia e Francia stabilisce quanto segue: "[a]i fini della presente Convenzione, l'espressione «*persona domiciliata in uno Stato*» designa ogni persona la cui successione o donazione è, in virtù della legislazione di detto Stato, assoggettata ad imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga. Tuttavia, tale espressione non comprende le persone la cui successione o donazione è assoggettata ad imposta in questo Stato soltanto per i beni che ivi sono situati".

Secondo l'ultimo periodo di questa disposizione, i soggetti neo-residenti non dovrebbero, quindi, poter richiedere i benefici convenzionali. Con riferimento al secondo periodo del primo paragrafo, come riportato dal

¹⁶¹³ SARTORI, p. 66; ROSSI, Convenzione successioni e donazioni tra Italia e Francia, p. 1099.

¹⁶¹⁴ Ad esempio STEVANATO sostiene che l'imposta sostitutiva non è un'imposta sul reddito (di fonte estera) e dubita che lo Stato della fonte di provenienza del neo-residente considererà la somma a forfait come un'imposta sul reddito, disconoscendo i relativi benefici convenzionali (STEVANATO, Imposta a forfait ed equità fiscale, p. 1).

¹⁶¹⁵ MAYR, Imposta sostitutiva, p. 14 s.; QUARANTA/TIZZANINI, Punto sul regime neo-residenti, p. 31; SASSU, p. 432. I regimi speciali che non prevedono alcuna forma di tassazione dei redditi di fonte estera, come quello australiano o spagnolo, non permettono ad esempio al soggetto di qualificarsi astrattamente come "*liable to tax*". Pertanto, la persona non ha la possibilità di accedere ai benefici convenzionali (BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 453; MUTIS, p. 1 ss.).

¹⁶¹⁶ SASSU, p. 432.

Commentario M-OCSE in materia di imposte di successione e donazione del 1982¹⁶¹⁷, tale previsione intende escludere dal novero delle “persone domiciliate” in uno Stato ai fini della CDI coloro i cui beni non siano – in sede di trasferimento tramite successione o donazione – “*fully liable to tax*”¹⁶¹⁸. Sulla base di un’interpretazione secondo il Commentario M-OCSE, tale disposizione non costituisce però una vera clausola “*subject-to-tax*”¹⁶¹⁹. Alla luce di ciò, il neo-residente dovrebbe astrattamente qualificarsi come “persona domiciliata in Italia” ai fini dell’applicazione della CDI sulle successioni tra Italia e Francia, in quanto¹⁶²⁰:

- a) essendo residente in Italia ai fini civilistici, tutti i suoi beni, esistenti in Italia e all’estero, sono assoggettati all’imposta di successione e donazione;
- b) la base imponibile dell’imposta di successione e donazione è determinata sulla base delle ordinarie regole previste dal diritto interno, integrate dall’esenzione oggettiva per i beni situati all’estero per i quali non è stato effettuato il *cherry picking*;
- c) la CDI sulle successioni tra Italia e Francia non prevede alcuna clausola “*subject-to-tax*”.

Nel caso con la Svizzera, la CDI presenta una specifica disposizione che riguarda i soggetti neo-residenti. È l’art. 4 par. 5 lett. b CDI CH-ITA secondo il quale “*una persona fisica che non è assoggettata alle imposte generalmente riscosse nello Stato contraente, di cui sarebbe residente secondo le disposizioni che precedono, per tutti i redditi generalmente imponibili secondo la legislazione fiscale di questo Stato e provenienti dall’altro Stato contraente*” non è considerata residente di uno Stato contraente. In questo caso, l’applicabilità della CDI CH-ITA per il neo-residente per i redditi provenienti dalla Svizzera sarebbe possibile solamente se egli “*manifesta la facoltà di non avvalersi dell’imposta sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti*” in Svizzera (art. 24-bis, comma 5, TUIR)¹⁶²¹. In altre parole la CDI CH-ITA non trova applicazione se lo Stato di residenza non esercita la propria potestà impositiva sui redditi che hanno la fonte nell’altro Stato contraente¹⁶²². Infatti, il neo-residente non è assoggettato alle imposte generalmente

¹⁶¹⁷ In particolare il par. 16 *ad* art. 4.

¹⁶¹⁸ ROSSI, Convenzione successioni e donazioni tra Italia e Francia, p. 1097 s.

¹⁶¹⁹ ROSSI, Convenzione successioni e donazioni tra Italia e Francia (p. 1098 s.) spiega come siano due le fattispecie, sulla base del Commentario M-OCSE, che non consentano una “*fully liable to tax*” in materia di imposte sulle successioni e sulle donazioni: (i) nel primo caso si tratta del personale diplomatico o consolare di uno Stato che svolge la propria attività lavorativa ed è residente in uno Stato diverso da quello di origine ed i cui beni, in base ad accordi internazionali in materia di relazioni diplomatiche o consolari, non sono soggetti ad imposizione nello Stato in cui viene svolta l’attività professionale. In questo caso, il secondo periodo del primo paragrafo dell’art. 4 M-OCSE in materia di imposte di successione e donazione del 1982 intende prevedere che tali persone sono da considerare “domiciliate” nello Stato di origine e non in quello dove svolgono l’attività diplomatica o consolare e, ciò, sia ai fini della CDI stipulata tra lo Stato di origine e quello in cui si svolge l’attività, sia ai fini della CDI stipulata tra lo Stato in cui si svolge l’attività e uno Stato terzo; (ii) nel secondo caso si tratta di persone “domiciliate” ai fini della CDI in uno dei due Stati, ma che sono considerate, ai sensi di una diversa CDI con uno Stato terzo, “domiciliate” in tale Stato terzo. In questo caso, l’approccio adottato dal M-OCSE è quello di limitare l’applicabilità della CDI stipulata tra due Stati alle persone che non sono soggette ad una “*comprehensive liability to tax*” in uno Stato, poiché tali persone sono allo stesso tempo considerate residenti in uno Stato terzo ai sensi della CDI stipulata tra lo Stato terzo e quello di residenza.

¹⁶²⁰ ROSSI, Convenzione successioni e donazioni tra Italia e Francia, p. 1100.

¹⁶²¹ BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 453; MAYR, Imposta sostitutiva, p. 15; MAYR, Italienische Pauschalsteuer, p. 273; PAGANI ZAMBELLI, p. 392; SASSU, p. 432; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2796 s.

¹⁶²² SARTORI, p. 67.

risosse in Italia, posto che i redditi di fonte estera sottostanno ad un'imposta sostitutiva fissa, indipendentemente dal loro ammontare. Si deve, pertanto, ritenere che il neo-residente che intenda chiedere i benefici convenzionali con la Svizzera sia obbligato ad optare per la tassazione ordinaria dei redditi di fonte svizzera, che la CDI assegna all'Italia per imposizione¹⁶²³, altrimenti correrà il rischio di essere considerato residente in entrambi gli Stati contraenti¹⁶²⁴. Per effetto di questa disposizione convenzionale viene meno la problematica della doppia non imposizione dei redditi conseguiti da un contribuente.

3.11. La compatibilità con i principi costituzionali

3.11.1. Introduzione

Sin dall'introduzione dell'art. 24-bis TUIR, sono stati sollevati diversi dubbi sulla compatibilità di questa disposizione con la Carta costituzionale¹⁶²⁵, che comporta una diversa tassazione tra neo-residenti e persone fisiche già fiscalmente residenti. La violazione del principio di equità orizzontale la si ricava dagli artt. 3 (principio di eguaglianza) e 53 (principio di capacità contributiva) Cost.-ITA¹⁶²⁶.

La Costituzione italiana disciplina l'imposizione tributaria secondo due regole: una formale e una sostanziale. La regola formale, o il limite formale all'esercizio della potestà tributaria, è disciplinato dall'art. 23 Cost.-ITA, secondo cui l'obbligazione tributaria può essere prodotta soltanto da una legge. Non sembrerebbero più esserci particolari problemi con riferimento al principio della riserva di legge a seguito dell'emanazione del Provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia delle Entrate¹⁶²⁷.

Il secondo requisito, di natura sostanziale, riguarda il soggetto passivo e stabilisce la partecipazione o il concorso alla spesa pubblica nel rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.-ITA). La Corte costituzionale ritiene che *"la capacità contributiva è presupposto e il limite del potere impositivo dello Stato e, al tempo stesso, del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche, dovendosi interpretare detto principio come specificazione settoriale del più ampio principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost."*¹⁶²⁸.

Secondo questo principio si prevede che a pari capacità contributive devono corrispondere eguali prelievi e le differenze di tassazione devono essere giustificata da differenti capacità contributive¹⁶²⁹. La capacità

¹⁶²³ BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 453 s.

¹⁶²⁴ SAINI/MANDARINO, nota 24, p. 322.

¹⁶²⁵ SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 439.

¹⁶²⁶ Per una raccolta delle principali opere dottrinali riferite ai principi costituzionali stabiliti agli artt. 3 e 53 Cost.-ITA, si veda: SARTORI, nota 102, p. 56.

¹⁶²⁷ Cfr., *infra*, cap. 3.11.5.

¹⁶²⁸ Corte cost., Sentenza n. 10 dell'11 febbraio 2015, in: G.T. – Riv. giur. trib., 2015, p. 3884 ss.

¹⁶²⁹ La stessa Corte costituzionale nell'esprimere il principio di uguaglianza tributaria afferma che *"a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi [...], a situazioni diverse un trattamento tributario diseguale"* (Corte cost., Sentenza n. 120, del 6 luglio 1972; cfr. anch Sentenza n. 42, del 26 marzo 1980). Si vedano anche CARDELLA, p. 102; DELLA CARITÀ/PALMITESSA, p. 32; SARTORI, p. 56; SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 439.

contributiva è, in particolare, definita quale *“idoneità alla obbligazione di imposta”*, desumibile *“dal presupposto economico al quale l'imposta è collegata”* e ricavabile *“da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore, salvo il controllo di costituzionalità, sotto il profilo della palese arbitrarietà e manifesta irragionevolezza”*¹⁶³⁰. Il principio di ragionevolezza è utilizzato come complemento e in appoggio a qualunque altro principio costituzionale richiamato a parametro di giudizio dalla Corte costituzionale¹⁶³¹. Quest'ultima non opera alcuna distinzione tra il principio di ragionevolezza e quello di proporzionalità, i quali sono spesso usati come sinonimi¹⁶³². Secondo la Corte *“il giudizio di ragionevolezza, lungi dal comportare il ricorso a criteri di valutazione assoluti e astrattamente prefissati, si svolge attraverso ponderazioni relative alla proporzionalità dei mezzi prescelti dal legislatore nella sua insindacabile discrezionalità rispetto alle esigenze obiettive da soddisfare o alle finalità che intende perseguire, tenuto conto delle circostanze e delle limitazioni concretamente sussistenti”*¹⁶³³.

Vi è poi un ulteriore requisito sostanziale secondo il quale il sistema tributario nel suo complesso e non i singoli tributi è informato a criteri di progressività (art. 53, comma 2, Cost.-ITA)¹⁶³⁴. Ne discende che il principio di progressività, in quanto riferito all'intero sistema tributario, non vieta che singoli tributi possano ispirarsi ad altri criteri¹⁶³⁵. Il legislatore gode in questo campo di un ampio margine discrezionale dovendo ponderare le esigenze di equità con quelle di gettito e con quelle della politica economica e fiscale¹⁶³⁶. Di principio è, quindi, ammissibile introdurre nuove imposte di natura non progressiva, purché non venga meno il carattere di progressività del sistema tributario complessivamente considerato¹⁶³⁷.

Nei capitoli che seguono si tenterà di valutare la compatibilità del regime sostitutivo con i principi costituzionali enunciati, premettendo che ai fini ordinamentali sono, di principio, ammesse modulazioni differenziate del prelievo fiscale tra diverse categorie di soggetti, la cui conseguenza è però un diverso concorso alle spese pubbliche in base al reddito conseguito da parte di contribuenti che, sul piano orizzontale, si trovano nella stessa situazione.

¹⁶³⁰ Corte cost., Sentenza n. 362, del 26 luglio 2000; cfr. MANZITTI, p. 129.

¹⁶³¹ CARTABIA, p. 1.

¹⁶³² CARTABIA, pp. 2 e 6. La Corte costituzionale osserva a tale riguardo che *“l'automatismo della sanzione disciplinare è irragionevole, contrastando con il principio di proporzione, che è alla base della razionalità che informa il principio di uguaglianza”* (Corte cost., Sentenza n. 2, del 21 gennaio 1999).

¹⁶³³ Corte cost., Sentenza n. 1130, del 22 dicembre 1988.

¹⁶³⁴ Corte cost., Sentenza n. 341, del 24 luglio 2000, in: Giur. it., 2002, p. 353 ss. Cfr. anche SCHIAVOLIN, Principio di progressività, p. 152 s.

¹⁶³⁵ SCHIAVOLIN, Principio di progressività, p. 153.

¹⁶³⁶ SCHIAVOLIN, Principio di progressività, p. 157. L'autore afferma, infatti, che *“il Costituente ha ritenuto di lasciare al legislatore medesimo le scelte concrete sulle vie da percorrere a tal fine, ossia sui tipi di tributo, sui criteri tecnici e sull'intensità della progressività di ciascuno di essi”*.

¹⁶³⁷ SCHIAVOLIN, Principio di progressività, p. 158.

3.11.2. I profili agevolativi del regime sostitutivo e le problematiche (irragionevoli) ad esso correlate

Nel caso dell'art. 24-*bis* TUIR siamo di fronte ad un'imposta capitaria e non ad un'imposta proporzionale a copertura dei redditi di fonte estera, fatta eccezione per le plusvalenze da partecipazioni qualificate conseguite nei primi cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione. A prescindere dal reddito di fonte estera conseguito dal contribuente, quest'ultimo è sempre tenuto a versare un importo fisso all'Amministrazione finanziaria.

L'art. 24-*bis* TUIR rappresenta, dunque, un trattamento agevolativo rispetto al regime ordinario IRPEF¹⁶³⁸. Non si tratta, infatti, di un'imposizione alternativa, ma si situa all'interno dell'IRPEF, come emerge chiaramente dalla norma e dalla sua collocazione sistematica all'interno del TUIR. Tant'è che non avendo una relazione con la base imponibile, non si tratta propriamente di un'imposta sostitutiva, ma di un *ticket*, ossia di un tributo capitario, che permette l'esonero dal pagamento dell'IRPEF sui redditi di fonte estera¹⁶³⁹.

I regimi fiscali sostitutivi a carattere opzionale rientrano nella categoria delle agevolazioni fiscali, tant'è che la scelta in favore di un regime fiscale alternativo a quello ordinario è, per definizione, una norma agevolativa¹⁶⁴⁰. Il contribuente farà un calcolo di convenienza basato su una stima approssimativa del regime ordinario rispetto a quello opzionale e sceglierà ovviamente quello meno gravoso da un punto di vista fiscale¹⁶⁴¹. Pertanto, i contribuenti che possono decidere tra due sistemi sono senz'altro agevolati rispetto a coloro che non possono, per il semplice motivo che a parità di reddito e di patrimonio hanno la facoltà di pagare meno imposte rispetto ai soggetti ai quali questa facoltà è preclusa, avendo un calcolo di convenienza¹⁶⁴². Nel nostro caso, i soggetti che sono sempre stati fiscalmente residenti in Italia sono, dunque, discriminati rispetto ai neo-residenti, non potendo optare per il regime sostitutivo¹⁶⁴³. Infatti, la condizione di vantaggio spetta soltanto a chi si è trasferito in Italia proveniente dall'estero e non a chi, invece, già era fiscalmente residente e decide di rimanervi¹⁶⁴⁴.

¹⁶³⁸ Sulla necessità di confrontare il regime fiscale sostituito con quello sostitutivo al fine di verificare la natura agevolativa di quest'ultimo si veda SARTORI, nota 24, p. 37, con numerosi riferimenti citati.

¹⁶³⁹ STEVANATO, Il regime fiscale dei "neo-residenti", p. 437; STEVANATO, Imposta a forfait ed equità fiscale, p. 1. Cfr. anche CARDELLA, p. 54, il quale osserva che si tratta di un'imposta sostitutiva impropria a causa dell'assenza di correlazione tra la misura del tributo richiesto e la base imponibile. STEVANATO, Il regime fiscale dei "neo-residenti" (p. 437), rileva poi *"che un tributo come quello in esame, non essendo più collegato alla forza economica e alle ricchezze del soggetto passivo, non è probabilmente nemmeno più un'«imposta», quanto piuttosto un tributo commutativo, una sorta di «tassa» o prezzo di abbonamento complessivo a fronte dei servizi pubblici erogati dallo Stato al «neo-residente»"*.

¹⁶⁴⁰ MANZITTI, p. 128.

¹⁶⁴¹ Nel caso del regime sostitutivo tenendo comunque in debito conto i benefici indiretti, quali l'esenzione dal monitoraggio fiscale, la mancata applicazione dell'IVIE e dell'IVAFE, così come dell'imposta di successione e donazione per i beni esteri (COSTA/FUSCO, p. 2659).

¹⁶⁴² MANZITTI, p. 128.

¹⁶⁴³ SARTORI, p. 56.

¹⁶⁴⁴ SARTORI, p. 56.

Il trattamento derogatorio e, quindi, agevolativo del regime sostitutivo lo si evince dalla lettura del comma 1, secondo il quale: “[l]e persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi dell’articolo 2, comma 2, possono optare per l’assoggettamento all’imposta sostitutiva, di cui al comma 2 del presente articolo, dei redditi prodotti all’estero individuati secondo i criteri di cui all’articolo 165, comma 2”. Il comma 2 prosegue indicando che: “[p]er effetto dell’esercizio dell’opzione di cui al comma 1, relativamente ai redditi prodotti all’estero di cui al comma 1 è dovuta un’imposta sostitutiva dell’imposta sui redditi delle persone fisiche calcolata in via forfettaria”.

Come si nota, il comma 2 dell’art. 24-bis TUIR concerne la misura del tributo¹⁶⁴⁵. Siamo in presenza di una forma sostitutiva di imposizione e la disposizione in commento esplicita una chiara deroga rispetto al criterio ordinario dell’art. 3, comma 1, TUIR, in base al quale l’obbligazione tributaria dei soggetti residenti viene determinata considerando i redditi ovunque prodotti, siano essi di fonte italiana oppure di fonte estera¹⁶⁴⁶.

Quello che cambia, e che determina una disparità di trattamento, è la modalità di tassazione che è sostanzialmente diversa: se per residenti tassati ordinariamente vi è un’imposizione secondo le regole ordinarie IRPEF, per i neo-residenti soltanto i redditi di fonte italiana sottostanno a queste regole, mentre i redditi di fonte estera sottostanno un’imposizione capitaria, ossia scontano un importo fisso a copertura dei redditi di fonte estera e a prescindere dal loro ammontare¹⁶⁴⁷. Questo fa sì che il tributo dovuto in misura fissa si distanzi dallo schema che da sempre caratterizza i prelievi sostitutivi e che si disarticola dalla base imponibile attraverso una tassazione proporzionale¹⁶⁴⁸. Mal si comprende in tale evenienza la coerenza con il principio di capacità contributiva e la relazione con esso, ritenuto che le imposte sostitutive sono calcolate in funzione di aliquote proporzionali che, quindi, considerano, seppur non in maniera progressiva, l’ammontare dei redditi conseguiti¹⁶⁴⁹. Così facendo, il legislatore ha creato due categorie di residenti trattate diversamente ai fini delle imposte sui redditi (ma anche ai fini delle imposte patrimoniali e delle imposte di successione e donazione essendo i beni esteri esentati *tout court* dall’imposizione in Italia)¹⁶⁵⁰.

La conseguenza di questa nuova forma di imposizione capitaria è quella di mettere in discussione uno dei capisaldi del sistema di imposizione del reddito mediante l’abbandono del metodo di imposta variabile in funzione del reddito (progressiva e proporzionale), senza palesare una plausibile giustificazione concettuale¹⁶⁵¹. Il legislatore, applicando un prelievo fisso a carico dei neo-residenti, ha deciso di rinunciare ad un collegamento tra l’entità del sacrificio richiesto all’individuo e la dimensione quantitativa

¹⁶⁴⁵ DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4350.

¹⁶⁴⁶ DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti sull’imposta sostitutiva, p. 2826; DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4350; GABELLI/PORRELLO, p. 33; SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 440.

¹⁶⁴⁷ DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4350; SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 439; STEVANATO, Il regime fiscale dei “neo-residenti”, p. 435.

¹⁶⁴⁸ ANDREANI/FERRANTI, p. 454; DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4350; STEVANATO, Il regime fiscale dei “neo-residenti”, p. 437.

¹⁶⁴⁹ ANDREANI/FERRANTI, p. 454; SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 442.

¹⁶⁵⁰ FARRI, p. 5.

¹⁶⁵¹ DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4350.

dell'indice di forza economica che, per antonomasia, si basa sul reddito¹⁶⁵². Oltretutto, non siamo di fronte ad una norma transitoria, ma ad un regime che ha una validità di quindici anni e che è stato inserito direttamente nel TUIR¹⁶⁵³.

La sottrazione di un determinato reddito o, comunque, di una parte del presupposto impositivo, rispetto al regime ordinario IRPEF, determina inoltre, almeno indirettamente, un'ulteriore agevolazione nei confronti dei redditi di fonte italiana, i quali scontano un'aliquota impositiva inferiore data dal non concorso dei redditi esteri alla formazione dei redditi imponibili¹⁶⁵⁴. Questa situazione determina un ulteriore effetto perverso della norma, poiché essa non esclude al neo-residente, che consegue redditi modesti di fonte italiana, di beneficiare di deduzioni e detrazioni delle quali, in realtà, non avrebbe alcun diritto, se dichiarasse ordinariamente i suoi redditi esteri¹⁶⁵⁵. Si tratta, quindi, di un sistema incoerente con quello della tassazione reddituale e il legislatore non ha certo voluto incentivare il trasferimento della residenza in Italia delle persone più abbienti per consentire loro di beneficiare del trattamento fiscale riservato ai meno abbienti¹⁶⁵⁶.

Questo sistema implica poi delle gravi forme di sperequazione tra i medesimi soggetti che aderiscono al regime sostitutivo, poiché a quelli più abbienti viene richiesto un sacrificio identico ai soggetti meno abbienti, dato che il prelievo non cambia al variare del reddito¹⁶⁵⁷. Questa situazione non rispetta, infatti, il principio di proporzionalità della norma e quello di eguaglianza tra i neo-residenti: ad esempio un soggetto che avrebbe pagato 5 mio. di euro di IRPEF per i redditi prodotti all'estero sarebbe probabilmente attratto dall'Italia anche se l'imposta sostitutiva fosse superiore ad euro 100'000, ammettiamo per ipotesi ad euro 200'000, tant'è che l'onere fiscale medio di questa imposta (ossia l'imposta diviso i redditi di fonte estera) sarebbe notevolmente diverso rispetto ad un contribuente con redditi di fonte estera pari, ammettiamo, ad euro 500'000. L'assenza di una differenziazione tra contribuenti che dispongono di redditi diversi di fonte estera si traduce, quindi, inevitabilmente in un'ineguaglianza anche tra gli stessi neo-residenti¹⁶⁵⁸ e instaura nel sistema fiscale italiano un'imposizione addirittura avente un carattere regressivo (neppure proporzionale!) chiaramente contrario all'art. 53, comma 2, Cost.-ITA¹⁶⁵⁹.

¹⁶⁵² DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4350.

¹⁶⁵³ Cfr. SARTORI, p. 37.

¹⁶⁵⁴ Si pensi ad esempio ai redditi da lavoro dipendente conseguiti dal neo-residente per un'attività svolta sul territorio italiano. Cfr. ANDREANI/FERRANTI, p. 4565; DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti sull'imposta sostitutiva, p. 2826; DELLA VALLE/INNOCENZI, Flat tax sui redditi esteri, p. 1411; STEVANATO, Il regime fiscale dei "neo-residenti", p. 437.

¹⁶⁵⁵ ANDREANI/FERRANTI, p. 454; DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti sull'imposta sostitutiva, p. 2826; DELLA VALLE/INNOCENZI, Flat tax sui redditi esteri, p. 1411; SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 442.

¹⁶⁵⁶ SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 442.

¹⁶⁵⁷ DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4350.

¹⁶⁵⁸ PEVERINI, p. 694.

¹⁶⁵⁹ FARRI, p. 4. Si veda questo semplice esempio: il neo-residente 1 consegue un reddito da fonte estera di euro 500'000. Per effetto dell'imposta sostitutiva il suo onere fiscale medio è pari al 20%. Il neo-residente 2 invece consegue un reddito di 1 mio. di euro. Per lui l'onere fiscale medio è del 10%. Come si nota, all'aumentare del reddito percepito dall'estero dai neo-residenti, quanto più questo importo è elevato, tanto più si abbassa l'onere fiscale per effetto dell'imposta capitaria. Si segnala, in particolare il caso del neo-residente che dopo aver trascorso cinque anni di residenza in Italia

Siccome la convenienza dell'opzione varia in funzione di tipo ed entità del reddito, ma comunque inizia ad esserla per importi superiori ad euro 400'000¹⁶⁶⁰, teoricamente, l'imposta capitaria potrebbe anche essere superiore alle imposte ordinarie IRPEF calcolate sui redditi di fonte percepiti dal neo residente¹⁶⁶¹. È chiaro che non vi sarebbe una lesione del principio di capacità contributiva, benché questo effetto sarebbe dovuto ad una scelta errata da parte del contribuente nell'optare per il regime sostitutivo¹⁶⁶². In questa situazione, il contribuente potrebbe, comunque, scegliere di sottostare al regime ordinario IRPEF, trattandosi il regime sostitutivo di un regime facoltativo all'adempimento di determinate condizioni e per il quale è necessario manifestare il proprio interesse attraverso l'esercizio dell'opzione. Per cui, il neo-residente non è nemmeno obbligato a restare affiliato al regime sostitutivo per i quindici anni di validità, fatto che determina un'ulteriore agevolazione potendo beneficiare dei vantaggi previsti, ma anche evitare gli svantaggi nel momento in cui diventa sconveniente mediante la revoca¹⁶⁶³. L'assenza di un obbligo di restare assoggettato al regime sostitutivo per tutta la sua durata, agevola evidentemente il neo-residente in un'ottica di pianificazione fiscale.

Un altro aspetto, per così dire irragionevole, verte sul trattamento preferenziale per i familiari al seguito che beneficiano di un'imposta sostitutiva inferiore di ben il 75% rispetto a quella dovuta dal contribuente principale, seppur sia evidente che, almeno *prima facie*, un familiare non presenti una minore capacità contributiva rispetto al contribuente principale¹⁶⁶⁴ e, questo, peraltro in un quadro agevolativo già caratterizzato da un netta difformità di tassazione tra i neo-residenti e gli altri soggetti passivi d'imposta residenti¹⁶⁶⁵.

Inoltre il regime sostitutivo non è espressamente condizionato al pagamento di imposte nel Paese della fonte del reddito che è soggetto ad imposta sostitutiva in Italia¹⁶⁶⁶, tanto è vero che l'imposta sostitutiva rappresenta piuttosto una sorta di rimedio contro la doppia imposizione, alla pari dei metodi "ufficialmente

decide di cedere una partecipazione qualificata conseguendo un utile rilevante che sconterà un'imposta di "soli" euro 100'000 (MARIANETTI, p. 757). Lo stesso principio di imposizione regressiva lo si rinviene anche nel sistema svizzero di tassazione secondo il dispendio.

¹⁶⁶⁰ BUCCISANO, p. 75; TARANTINO/VAGNARELLI, p. 1. La soglia si abbassa ulteriormente per i familiari al seguito per i quali si applica un'imposta sostitutiva di euro 25'000. Per contro BENIGNI (p. 71) immagina che il regime sostitutivo non diventa più interessante quando i redditi prodotti all'estero sono inferiori agli euro 250'000, soglia al di sotto della quale le imposte dovute all'estero in regime ordinario IRPEF sarebbero inferiori all'imposta sostitutiva di euro 100'000.

¹⁶⁶¹ Si tratta però di una norma che si rivolge a contribuenti medio-grandi, i quali dovrebbero percepire almeno euro 300'000 per trovare realmente vantaggiosa la disposizione (SALANITRO, p. 80). Comunque, si presume che i soggetti, che opteranno per il regime sostitutivo, sono quelli che pagherebbero in Italia un'IRPEF superiore a euro 100'000 per i redditi prodotti all'estero (PEVERINI, p. 691). Da un punto di vista del patrimonio mobiliare, si stima grossolanamente un 15-20 mio. di euro il livello di ricchezza a partire dal quale conviene optare per il regime in esame (MANZITTI, nota 4, p. 128).

¹⁶⁶² SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 442.

¹⁶⁶³ Oltretutto, una volta esercitata l'opzione, l'importo dell'imposta sostitutiva resta il medesimo per tutta la durata del regime sostitutivo (SALANITRO, nota 99, p. 83). Cfr. anche MARIANETTI, p. 757; STEVANATO, Il regime fiscale dei "neo-residenti", p. 437.

¹⁶⁶⁴ SARTORI, p. 26 s.

¹⁶⁶⁵ DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti sull'imposta sostitutiva, p. 2826; DELLA VALLE/INNOCENZI, Flat tax sui redditi di fonte estera, p. 1408.

¹⁶⁶⁶ DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4348.

riconosciuti” dall’OCSE del credito d’imposta e dell’esenzione. Questo perché il comma 5 dell’art. 24-bis TUIR pone l’imposta sostitutiva come una vera e propria alternativa al credito d’imposta quando il contribuente decide di escludere taluni Stati o territori dal regime sostitutivo¹⁶⁶⁷.

Alla luce delle considerazioni esposte, lo scopo agevolativo della disciplina appare difficilmente negabile¹⁶⁶⁸. È, quindi, necessario valutare se la Costituzione ammetta tali agevolazioni fiscali.

3.11.3. L’(in)ammissibilità di una modulazione del sistema impositivo da parte del legislatore se esistono fondate giustificazioni

La caratteristica propria di ogni regime agevolativo è quella di prevedere un trattamento differenziato rispetto alla generalità dei casi, il quale non costituisce, almeno a priori, un motivo di illegittimità costituzionale¹⁶⁶⁹. Ci si deve domandare nel nostro caso, se il diverso trattamento tra neo-residenti tassati secondo l’art. 24-bis TUIR e residenti tassati secondo l’art. 3 TUIR trovi però una qualche giustificazione costituzionale¹⁶⁷⁰. Il legislatore non può, infatti, approfittare dell’imposizione sostitutiva per trattare in modo deteriore, rispetto al regime ordinario, certe manifestazioni di ricchezza, laddove non sussistano ragioni di differenziazione¹⁶⁷¹. La stessa Corte costituzionale ritiene che *“non ogni modulazione del sistema impositivo [...] costituisce una violazione del principio della capacità contributiva e del principio di eguaglianza. Tuttavia, ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche e per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione”*¹⁶⁷².

Sempre la Corte costituzionale osserva poi che *“la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria; ma esige invece un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli”*¹⁶⁷³.

L’art. 24-bis TUIR costituisce senza ombra di dubbio una peculiare *“modulazione del sistema impositivo”*, poiché ammette soltanto alle persone fisiche, che hanno trasferito la residenza in Italia dopo un’assenza

¹⁶⁶⁷ DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4348.

¹⁶⁶⁸ SALANITRO, p. 80.

¹⁶⁶⁹ FARRI, p. 2. FALSITTA (Commentario breve, p. 28), osserva che *“delle agevolazioni fiscali possono essere giustificate da altri principi costituzionali prevalenti (o derogatori) per ragioni di specialità, sul principio di capacità contributiva”*.

¹⁶⁷⁰ Ad esempio, la Corte costituzionale ha riconosciuto la costituzionalità di un’esenzione tributaria quando vi è *“una ipotesi di agevolazione concessa a soggetti che ordinariamente sarebbero sottoposti all’obbligazione tributaria e non lo sono solo in quanto sussistono specifiche ragioni agevolative fondate su valori componibili con il principio di capacità contributiva”* (Corte cost., Sentenza n. 428, del 19 dicembre 2006).

¹⁶⁷¹ SCHIAVOLIN, Sostitutive, p. 57.

¹⁶⁷² Corte cost., Sentenza n. 10 dell’11 febbraio 2015, in: G.T. – Riv. giur. trib., 2015, p. 3884 ss.; CARDELLA, p. 102.

¹⁶⁷³ Corte cost., Sentenza n. 341, del 24 luglio 2000, in: Giur. it., 2002, p. 353 ss.; cfr. anche Corte cost., Sentenza n. 10 dell’11 febbraio 2015, in: G.T. – Riv. giur. trib., 2015, p. 3884 ss.

dal territorio decennale, un prelievo sostitutivo capitario in sostituzione di quello ordinario previsto per i redditi di fonte estera¹⁶⁷⁴.

Secondo la Corte costituzionale, la valutazione di capacità economica non si limita all'entità economica della manifestazione di ricchezza e il principio di eguaglianza tributaria ammette una deroga a differenti tassazioni a parità di reddito, a patto che tali differenze siano giustificate da ragioni di politica economica, sociale, ecc., in favore di certe aree, categorie, attività, ecc.¹⁶⁷⁵.

Occorre, quindi, verificare se le differenze di trattamento che si instaurano con l'art. 24-bis TUIR possano trovare una loro giustificazione nella peculiarità della situazione soggetta ad imposta sostitutiva, non risultando le scelte del legislatore allo stesso tempo arbitrarie, irragionevoli, ingiustificate o sproporzionate¹⁶⁷⁶. La Corte costituzionale rileva inoltre che *"la previsione di aliquote differenziate per settori produttivi e per tipologie di soggetti passivi rientra [...] pienamente nella discrezionalità del legislatore, se sorretta da non irragionevoli motivi di politica economica e redistributiva"*¹⁶⁷⁷. Deve, quindi, esistere una giustificazione alla diversità di trattamento prevista dall'art. 24-bis TUIR in favore dei neo-residenti rispetto alla generalità dei contribuenti che si trovano in una situazione analoga¹⁶⁷⁸. Il giudizio del legislatore deve basarsi su valori che non solo siano meritevoli di apprezzamento da parte dell'ordinamento, ma anche e specificatamente che siano riconducibili ad un principio costituzionale di rango almeno pari a quello di capacità contributiva¹⁶⁷⁹ e, in ogni caso, non siano irragionevoli¹⁶⁸⁰. In altre parole, occorre comprendere se la scelta del legislatore di introdurre l'art. 24-bis TUIR sia stata volta a favorire interessi per i quali la Costituzione prevede forme di agevolazione o di promozione e se le stesse siano ammissibili secondo il principio della ragionevolezza¹⁶⁸¹. Quel che si può escludere, in ogni caso, è che la finalità di politica fiscale che viene comunemente riconosciuta a tali disposizioni, ossia quella di attrarre individui non residenti nel territorio dello Stato incrementando il gettito fiscale, sia un argomento sufficiente per escludere possibili profili di incostituzionalità dell'art. 24-bis TUIR¹⁶⁸².

La misura, seppur discutibile per come è stata costruita, persegue ad ogni modo una sua finalità *extra-fiscale*¹⁶⁸³, poiché ha lo scopo dichiarato di favorire il trasferimento della residenza in Italia da parte di interi nuclei familiari e individui residenti all'estero, ad alto potenziale economico in ragione della loro

¹⁶⁷⁴ DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4349.

¹⁶⁷⁵ SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 441.

¹⁶⁷⁶ Corte cost., Sentenza n. 272 del 30 giugno 1994; Corte cost., Sentenza n. 10 dell'11 febbraio 2015, in: G.T. – Riv. giur. trib., 2015, p. 3884 ss.; DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4349; MANZITTI, p. 128; SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 442.

¹⁶⁷⁷ Corte cost., Sentenza n. 21, del 19 gennaio 2015.

¹⁶⁷⁸ MANZITTI, p. 128.

¹⁶⁷⁹ FARRI, p. 2.

¹⁶⁸⁰ SARTORI, p. 57.

¹⁶⁸¹ CARDELLA, p. 104.

¹⁶⁸² STEVANATO, Il regime fiscale dei "neo-residenti", p. 436.

¹⁶⁸³ DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4349; MASTELLONE, L'appel della flat tax, p. 234; MASTELLONE, Il ventaglio dei regimi fiscali, p. 54; SARTORI, p. 37.

significativa disponibilità di capitali e risorse finanziarie¹⁶⁸⁴. Si tratta, questa, di una logica che già in passato ha superato l'esame costituzionale¹⁶⁸⁵. Infatti, quando la Corte costituzionale si è occupata della legittimità dell'esclusione dall'Imposta locale sui redditi (LOR) delle *royalties* percepite in Italia da imprese o società non residenti prive di stabili organizzazioni, ha evidenziato che *"non può certamente considerarsi arbitrario e irrazionale lo scopo, perseguito dal legislatore, di incoraggiare le imprese straniere ad operare in Italia, al fine di agevolare un mercato interno non adeguatamente sviluppato"*¹⁶⁸⁶.

Nel caso dell'art. 24-bis TUIR non sembra però ci siano particolari norme costituzionali che consentano di agevolare il trasferimento della residenza in Italia¹⁶⁸⁷. Nel caso in specie un fine specifico come quello di agevolare un mercato interno ancora non adeguatamente sviluppato non sussiste¹⁶⁸⁸. Tra l'altro, l'assenza di residenza in Italia, in almeno nove dei dieci periodi d'imposta precedenti, non sembra porre il neo-residente in una situazione di diversità corrispondente ad un valore promosso dalla Costituzione, poiché la stessa non tutela né l'immigrazione in Italia né l'afflusso di capitali stranieri¹⁶⁸⁹.

Tuttalpiù, l'unica disposizione invocabile potrebbe essere quella contenuta nell'art. 4, comma 2, Cost.-ITA nella quale si fa riferimento al cd. *"progresso materiale"* della società, che potrebbe essere raggiunto per effetto della ricchezza trasferita in Italia dai neo-residenti e dai loro familiari al seguito¹⁶⁹⁰. Benché la disposizione costituzionale si rivolga alle attività lavorative svolte dai cittadini e che il mezzo per raggiungere il *"progresso materiale"* consista in un impegno attivo da parte di ogni cittadino, il legame tra l'art. 4, comma 2, Cost.-ITA e l'art. 24-bis TUIR non pare sufficiente per giustificare una deroga ai principi stabiliti agli artt. 3 e 53 Cost.-ITA. Infatti, l'art. 24-bis TUIR, così come formulato, non dà alcuna rilevanza e non promuove in alcun modo lo scopo della norma costituzionale, ossia quelli di promuovere il cittadino-lavoratore¹⁶⁹¹. Il *"progresso materiale"* potrebbe essere soltanto raggiunto attraverso degli investimenti in attività economiche tali da creare in Italia del lavoro per i cittadini. Se così fosse, allora si potrebbe prendere in considerazione pure il comma 1 dell'art. 4 Cost.-ITA, il quale prevede che *"[l]a Repubblica riconosce a tutti i cittadini il diritto al lavoro e promuove le condizioni che rendano effettivo questo diritto"*¹⁶⁹².

Ci si deve, quindi, porre la domanda a sapere se il regime sostitutivo sia adeguato a raggiungere lo scopo costituzionale della norma. Una norma che favorisce gli investimenti ha dalla sua una valida sponda nella

¹⁶⁸⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 1, p. 46; ANDREANI/FERRANTI, p. 444.

¹⁶⁸⁵ CARDELLA, p. 109.

¹⁶⁸⁶ Corte cost., Sentenza n. 211 del 28 maggio 1987, in: Dir. prat. trib., II-1988, p. 487, DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4350; CARDELLA, p. 104.

¹⁶⁸⁷ SALANITRO, p. 84.

¹⁶⁸⁸ FARRI, p. 4.

¹⁶⁸⁹ FARRI, p. 3.

¹⁶⁹⁰ PEVERINI, p. 688.

¹⁶⁹¹ PEVERINI, p. 689.

¹⁶⁹² PEVERINI, p. 690.

Costituzione e consente un giusto bilanciamento tra le norme costituzionali¹⁶⁹³. Se l'art. 24-*bis* TUIR attirando in Italia contribuenti abbienti permettesse concretamente di aumentare i consumi e, soprattutto, gli investimenti, recando dei benefici tangibili per l'economia nazionale e un incremento dei posti di lavoro, allora questa potrebbe essere ritenuta senz'altro una misura ragionevole. Inoltre, l'assenza del carattere arbitrario o sproporzionato della disciplina si potrebbe desumere anche dalla sua applicabilità limitata nel tempo, ossia per un massimo di quindici anni¹⁶⁹⁴.

È però del tutto irragionevole affermare che tale disciplina possa assicurare che i redditi agevolati vengano poi investiti in Italia¹⁶⁹⁵. Anzi, è piuttosto il contrario: investire all'estero è fiscalmente vantaggioso rispetto ad investire in Italia. Questo perché i redditi esteri derivanti dagli investimenti rientrano nel regime sostitutivo, mentre quelli domestici da investimenti in Italia saranno oggetto di una tassazione ordinaria¹⁶⁹⁶. Si aggiunga inoltre che le modalità di tassazione del reddito derivante dagli investimenti in Italia da parte di un neo-residente sono le stesse di quelle che si applicherebbero se i medesimi investimenti fossero stati effettuati senza trasferire la residenza¹⁶⁹⁷. Questi soggetti non hanno vincoli nel poter continuare a mantenere i loro patrimoni all'estero e investire negli Stati che vogliono, poiché il neo-residente, che decide di optare per il regime sostitutivo, non è per nulla condizionato ad effettuare degli investimenti in Italia oppure ad esercitare un "rimpatrio fisico" dei suoi redditi di fonte estera¹⁶⁹⁸. D'altronde "*l'ingresso di significativi investimenti in Italia*", come enunciato dall'art. 155 Legge di Bilancio 2017, vincola degli investimenti o le donazioni in Italia soltanto per agevolare la trattazione delle domande di visto di ingresso e di permesso di soggiorno applicabili a chi trasferisce la propria residenza fiscale in Italia (art. 26-*bis* TUI introdotto dall'art. 148 Legge di Bilancio 2017), senza che queste persone, una volta ottenuta la residenza e al beneficio del regime opzionale, abbiano l'obbligo di condizionare l'imposta sostitutiva all'investimento in Italia. Detto altrimenti, l'investimento è soltanto un presupposto per la trattazione agevolata delle domande d'ingresso e non già per l'accesso al regime opzionale¹⁶⁹⁹. Oltretutto, si deve evidenziare il fatto che tale trattamento agevolativo delle domande d'ingresso in Italia si rivolge esclusivamente alle persone provenienti da Stati *extra*-UE e non a quelle provenienti da Stati membri UE, ai quali si applica il principio della libera circolazione delle persone¹⁷⁰⁰.

¹⁶⁹³ PEVERINI, p. 690.

¹⁶⁹⁴ MASTELLONE, L'appel della flat tax, p. 234; MASTELLONE, Il ventaglio dei regimi fiscali, p. 55.

¹⁶⁹⁵ DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4349 s.; DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti, p. 2826; DELLA VALLE/INNOCENZI, Flat tax, p. 1407 ss.; SARTORI, p. 58; STEVANATO, Il regime fiscale dei "neo-residenti", p. 436 s. Cfr. anche ANDREANI/FERRANTI, p. 454.

¹⁶⁹⁶ SARTORI, p. 58; STEVANATO, Il regime fiscale dei "neo-residenti", p. 435.

¹⁶⁹⁷ BUCCISANO, p. 74. L'autore evidenzia questa mancata differenziazione con la "*disciplina dei cd. dividendi transfrontalieri, provenienti da società estere e percepiti da residenti (cd. dividendi in entrata), ovvero erogati da società italiane a favore di soci esteri non residenti (cd. dividendi in uscita), la tassazione dei quali deve avvenire nel rispetto del diritto dell'Unione europea, che vieta trattamenti fiscali discriminatori o che ostacolano la libera circolazione dei capitali*".

¹⁶⁹⁸ BUCCISANO, pp. 73 s. e 76; DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4348; PEVERINI, p. 690.

¹⁶⁹⁹ DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4348 s.

¹⁷⁰⁰ Dello stesso parere SARTORI (nota 111, p. 58) secondo il quale tale normativa non è idonea a comprendere tutte le ipotesi di trasferimenti dei neo-residenti in Italia e, di conseguenza, non è in grado di superare i dubbi di irragionevolezza presenti nel regime sostitutivo.

Lo scopo dichiarato di agevolare con la leva fiscale gli investimenti e i consumi in Italia attraverso l'art. 24-*bis* TUIR risulta, quindi, disatteso e, paradossalmente, porta ad un risultato diametralmente opposto, ossia incentiva i neo-residenti ad investire in altri Paesi, diversi dall'Italia, per effetto di una tassazione mitigata dei redditi conseguiti in questi Paesi, non esclusi dal regime sostitutivo¹⁷⁰¹.

Vi è poi l'argomentazione della "ragionevolezza" dell'agevolazione, che pure in questo caso non è condivisibile. Per quali ragioni si dovrebbe attenuare l'onere fiscale di quei contribuenti che hanno costruito le loro fortune quando erano residenti all'estero¹⁷⁰²? Se così fosse, allora anche un soggetto residente in Italia da lungo tempo, che ha formato il suo patrimonio all'estero attraverso redditi assoggettati a tassazione secondo le regole IRPEF, dovrebbe poter richiedere lo stesso trattamento¹⁷⁰³. Quel che non è chiaro in questa tesi sono le ragioni che dovrebbero rilevare le condizioni (geografiche) in cui il capitale produttivo si è formato, a maggior ragione considerando che l'Italia applica il principio del *capital export neutrality* (CEN)¹⁷⁰⁴. A ciò si aggiunga che, da un lato, i redditi prodotti all'estero ai quali si applica l'imposta sostitutiva potrebbero anche derivare da nuovi capitali produttivi, successivi al trasferimento in Italia, anziché capitali preesistenti, così come da redditi non propriamente legati al capitale (lavoro, attività imprenditoriali); dall'altro, poi, seguendo ancora questa tesi, i soggetti trasferitesi in Italia prima dell'entrata in vigore dell'art. 24-*bis* TUIR, che hanno formato i loro capitali all'estero senza però adempiere i requisiti di accesso al regime, sarebbero discriminati, poiché i loro redditi di fonte estera sarebbero tassati ordinariamente¹⁷⁰⁵.

Ci si chiede poi se, in assenza del regime sostitutivo di cui all'art. 24-*bis* TUIR, i redditi di fonte estera non sarebbero stati tassabili in Italia poiché non ci sarebbe stato alcun trasferimento nella Penisola da parte di soggetti ad alta capacità contributiva¹⁷⁰⁶. In primo luogo si osserva che la decisione di stabilirsi in Italia da parte di questi soggetti, di regola, dipende anche da altri fattori, e se fosse questo il caso si avrebbe

¹⁷⁰¹ SARTORI, p. 58. Di parere diverso CARDELLA (p. 109 s.), il quale sostiene che "[l]'attrazione di capitali di origine e/o di provenienza estera è, dunque, considerato fine degno di adeguato apprezzamento e, per quanto manchi nel caso dei neoresidenti una correlazione diretta ed immediata con lo sviluppo di uno specifico mercato interno, appare difficilmente revocabile in dubbio che questa particolare categoria di immigrati, consumando e/o investendo nel nostro Paese, immetterà liquidità nel circuito produttivo contribuendo in qualche modo al suo rinvigorismento. Impossibile dire in che misura ciò accadrà, ma la logica economica, quantomeno in linea astratta, sembra dare conforto alla finalità, esplicitata nella Relazione illustrativa al disegno di legge di stabilità per il 2017, di «favorire gli investimenti in Italia da parte di soggetti neoresidenti»".

¹⁷⁰² Tesi sostenuta da MANZITTI, p. 132, il quale ritiene che "chi si trasferisce in Italia dopo aver lungamente vissuto altrove è, obiettivamente, in una situazione diversa di quella di chi in Italia vive da tempo. Il patrimonio di un residente di lungo termine è formato, con ogni probabilità, da incrementi avvenuti durante il periodo di residenza in Italia. La loro formazione durante la residenza in Italia del proprietario costituisce segno della «economic allegiance» del capitale accumulato con l'ordinamento interno e che – inevitabilmente – colora anche i frutti di quella ricchezza. Il capitale formato all'estero da un non residente avrà fonte e collegamenti del tutto diversi, ed è del tutto comprensibile che anche i suoi frutti ne risentano".

¹⁷⁰³ STEVANATO, Il regime fiscale dei "neo-residenti", p. 440.

¹⁷⁰⁴ STEVANATO, Il regime fiscale dei "neo-residenti", p. 440.

¹⁷⁰⁵ STEVANATO, Il regime fiscale dei "neo-residenti", p. 440 s.

¹⁷⁰⁶ SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 443.

un calo di gettito fiscale, potendo optare per il regime sostitutivo, quando le imposte dovute sui redditi esteri sono superiori all'imposta determinata in misura fissa¹⁷⁰⁷.

Recente dottrina sostiene che il regime dei neo-residenti abbia permesso di ottenere sia un maggior gettito derivante dall'imposta sostitutiva annualmente riscossa nei confronti di questi contribuenti, sia maggiori consumi, nonché un aumento degli investimenti mobiliari e immobiliari¹⁷⁰⁸. Tuttavia, secondo i dati ufficiali comunicati dal Ministero delle finanze, i contribuenti che hanno fruito del regime dei neo-residenti sono stati 94 per l'anno d'imposta 2017¹⁷⁰⁹ e 226 per l'anno d'imposta 2018¹⁷¹⁰ e 421 per l'anno d'imposta 2019¹⁷¹¹. Siamo, dunque, di fronte a cifre esigue se rapportate alla popolazione italiana¹⁷¹². Difficile che, con questi numeri, ci possano essere effetti positivi per il bilancio dello Stato (art. 81 Cost.-ITA), mancando, come indicato, il requisito di investimenti e consumi in Italia nell'art. 24-*bis* TUIR. Piuttosto, è verosimile sussumere che i redditi di fonte estera coperti dall'imposta sostitutiva vadano ad incrementare i patrimoni detenuti all'estero in modo del tutto lecito, facendo venire meno lo scopo iniziale dichiarato del rientro, rispettivamente del radicamento in Italia di capitali di origine estera¹⁷¹³. Ritenuto questo, è chiaro che l'intenzione del legislatore storico avrebbe poco peso in un giudizio di costituzionalità, a meno che

¹⁷⁰⁷ SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 443; cfr. anche MANZITTI, nota 2, p. 126 s.

¹⁷⁰⁸ MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 41. TOMASSINI/MARTINELLI, Regime dei neo-domiciliati (p. 3538 s.) affermano che l'esame costituzionale, in particolare la discriminazione che si viene a creare tra neo-residenti e contribuenti italiani residenti tassati ordinariamente, possa essere superato dal regime agevolativo con la considerazione che l'imposta sostitutiva prevede un importo "significativo", giacché soltanto pochi contribuenti in Italia corrispondono annualmente euro 100'000 di imposte e, anzi, questo carico a loro avviso dovrebbe essere ridotto al ricorrere di determinate condizioni. Non viene però rilevata dagli autori la potenziale perdita di gettito fiscale derivante da chi si sarebbe comunque trasferito in Italia anche senza questo regime sostitutivo (SARTORI, nota 109, p. 57). Inoltre, volendo supportare quest'ultima tesi, i numeri dei neo-residenti, pari a 421 nel 2019, i quali contribuiscono con un gettito fiscale di 42,1 mio. di euro (cfr. note successive), non sembrano essere proporzionati rispetto alla disuguaglianza fiscale che è stata creata dall'art. 24-*bis* TUIR tra neo-residenti e persone fiscalmente già residenti in Italia. Nulla si dice poi di coloro, che per protesta, trovando ingiusto e iniquo questo regime sostitutivo, hanno deciso di lasciare l'Italia per un altro Paese, riducendo il gettito fiscale italiano di conseguenza. A questo riguardo, STEVANATO (Imposta a forfait ed equità fiscale, p. 1) osserva che lo Stato italiano, a fronte, forse, di un maggior gettito, rischia con la stessa probabilità di perdere un altro pezzettino di credibilità nei confronti dei propri cittadini.

¹⁷⁰⁹ All'agevolazione hanno aderito 75 soggetti come contribuenti principali e 19 soggetti come familiari (cfr. MEF, Dipartimento delle finanze, Direzione Studi e Ricerche Economico-Fiscali Ufficio di Statistica, Statistiche sulle dichiarazioni fiscali analisi dei dati Irpef anno d'imposta 2017, in: <https://www1.finanze.gov.it/finanze3/analisi_stat/v_4_0_0/contenuti/analisi_dati_2017_irpef.pdf?d=1587655800> [pagina consultata il 15 febbraio 2021]).

¹⁷¹⁰ All'agevolazione hanno aderito 170 soggetti come contribuenti principali e 56 soggetti come familiari. L'imposta risultante dai modelli F24 è stata pari a 21 mio. di euro, di cui 18 mio. di euro derivanti da reddito da lavoro dipendente (cfr. MEF, Dipartimento delle finanze, Direzione Studi e Ricerche Economico-Fiscali Ufficio di Statistica, Statistiche sulle dichiarazioni fiscali analisi dei dati Irpef anno d'imposta 2018, in: <https://www1.finanze.gov.it/finanze3/analisi_stat/v_4_0_0/contenuti/analisi_dati_2018_irpef.pdf?d=1587655800> [pagina consultata il 15 febbraio 2021]; MEF, Statistiche fiscali 2018, p. 22).

¹⁷¹¹ Si veda DELL'OSTE, con un articolo apparso il 26 agosto 2020 nella rubrica Norme & Tributi Plus del Sole 24 Ore, il quale osserva che il gettito fiscale di 42,1 mio. di euro (più la quota dei familiari, il cui numero non è noto) è da considerarsi tutto sommato modesto. DELLA CARITÀ/PALMITESSA (p. 30), con riferimento al 2018, parlano di dati poco incoraggianti e, quindi, di scarso *appeal* in termini di adesioni.

¹⁷¹² Basti pensare che il solo e "piccolo" Canton Ticino, con una popolazione di circa 350'000 abitanti, conta quasi 1'000 contribuenti tassati forfettariamente (cfr., *supra*, cap. 2.5.1). Se poi pensiamo al regime inglese dei "*resident but not domiciled*", con i suoi 78'000 contribuenti (cfr. le statistiche dell'Amministrazione finanziaria del Regno Unito, in: <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/904443/Statistical_commentary_on_non-domiciled_UK_taxpayers.pdf> (pagina consultata il 15 febbraio 2021), la differenza è evidente.

¹⁷¹³ DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4350.

tale volontà non fosse esplicitamente o implicitamente confermata nella norma stessa dell'art. 24-bis TUIR, ciò che però, come è stato spiegato, non è il caso¹⁷¹⁴. L'unica condizione richiesta dall'art. 24-bis TUIR, si ritrova al comma 1 e riguarda la residenza fiscale in Italia, per effetto del rinvio all'art. 2, comma 2, TUIR¹⁷¹⁵, che però non implica alcun investimento, semmai si può pensare al consumo, vivendo il neo-residente in Italia. Ne consegue che il regime sostitutivo potrebbe sì incentivare i consumi, ma non certamente gli investimenti da parte dei neo-residenti¹⁷¹⁶. Anche in questo caso però, ritenuti i numeri dei neo-residenti in Italia, i consumi, così come l'aumento di gettito a questi correlato, sono senz'altro trascurabili¹⁷¹⁷. Inoltre, se si considerano i consumi come indice, in luogo degli investimenti, si può ritenere che i primi non sembrano comportare, in valore assoluto, una reale crescita economica per l'Italia o un progresso sociale tale da giustificare una deroga agli artt. 3 e 53 Cost.-ITA.

Nel nostro caso, quindi, il regime sostitutivo sostituendosi all'IRPEF per quanto attiene ai redditi di fonte estera, parrebbe però andare ben oltre i limiti della discrezionalità legislativa¹⁷¹⁸, presentando anche un carattere irragionevole, dovuto all'assenza di proporzionalità tra i mezzi impiegati e il fine perseguito, che lo rende contrario ai principi di eguaglianza e capacità contributiva¹⁷¹⁹. Non appare, infatti, giustificabile che a parità di redditi di fonte estera e di beni ivi posseduti, una persona da sempre residente in Italia debba pagare le imposte in maniera progressiva (o proporzionale nei casi di imposte sostitutive) su tali redditi, imposte patrimoniali piene (IVAFE e IVIE) e imposte di successione e donazione calcolate sui beni esteri, mentre che ad un soggetto fiscalmente residente da poco tempo in Italia sia consentito pagare un'imposta capitolaria che non tiene minimamente conto dei redditi conseguiti all'estero, nonché ottenere un'esenzione da imposte patrimoniali e di successione e donazione relativamente a beni siti all'estero¹⁷²⁰.

3.11.4. Il criterio di collegamento dei neo-residenti con il territorio

Con riferimento al principio di capacità contributiva è discusso in dottrina se per i residenti, in possesso di significative ricchezze situate fuori territorio, il dovere contributivo che li lega al territorio di residenza

¹⁷¹⁴ PEVERINI, p. 690.

¹⁷¹⁵ PEVERINI, p. 690.

¹⁷¹⁶ PEVERINI, p. 690 s.; SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 443. TOMASSINI/MARTINELLI, Regime dei neo-domiciliati (p. 3538) propongono un parallelismo con l'istituto del *Patent box*, che pure introduce un diverso trattamento fiscale tra chi fa ricerca e innovazione e chi, invece, no, in base ad una scelta discrezionale del legislatore. Tuttavia, le due misure, come strutturate, portano ad esiti diversi. Quella sul *Patent box* presuppone il soddisfacimento del cd. "*fattore nexus*" elaborato dall'OCSE, secondo il quale l'agevolazione fiscale viene commisurata ai costi di ricerca e sviluppo sostenuti sul territorio italiano. Per cui, lo sgravio è tanto più elevato, quanto più sono gli investimenti innovativi e personale qualificato in questo settore da parte delle aziende. Nel regime dei neo-residenti manca invece un "*fattore nexus*" che permetta di far dipendere l'agevolazione fiscale dall'investimento nel territorio italiano.

¹⁷¹⁷ SARTORI, p. 57.

¹⁷¹⁸ FARRI, p. 3; SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 440.

¹⁷¹⁹ SARTORI, p. 59 s.

¹⁷²⁰ FARRI, p. 4. BEGHIN (p. 2) pure considera l'imposta sostitutiva incompatibile con il principio di uguaglianza. Secondo l'autore si "*tratta in modo diverso situazioni che, dal punto di vista reddituale, sono identiche: da una parte, una durissima imposta progressiva, che può in taluni casi arrivare al 43%, per chi è sempre stato residente in Italia e produce redditi all'estero; dall'altra, un'imposta capitolaria di importo fisso per i ricchi che [...] abbiamo assunto la residenza fiscale nel nostro Paese*".

possa giustificare una tassazione del reddito mondiale¹⁷²¹. Questa tesi lega, pertanto, il dovere di partecipare alle spese della collettività da parte del singolo individuo ad un'esigenza di ragionevole apprezzamento della intensità effettiva di questo legame¹⁷²². Nel diritto tributario interno e internazionale, la residenza fiscale rappresenta, da un lato, l'unico plausibile elemento di raffronto per collegare in maniera stabile un soggetto al regime impositivo di una sovranità territoriale e, d'altro lato, uno dei criteri che consentono di individuare un ragionevole collegamento tra la capacità contributiva che si manifesta con tale presupposto impositivo e il territorio dello Stato¹⁷²³. L'elemento della residenza fiscale permette, quindi, una differenziazione della tassazione sulla base di una diversa intensità tra il legame di appartenenza del soggetto passivo alla sovranità fiscale dello Stato, così come della sfera dei consociati tenuti a concorrere alle spese pubbliche¹⁷²⁴.

Entrando nel merito dei criteri di collegamento, l'art. 53 Cost.-ITA viene interpretato come una disposizione che si rivolge a tutti i soggetti che hanno con la Repubblica Italiana un rapporto di tipo personale (*residence jurisdiction*) e, cioè, derivante dalla residenza fiscale, oppure reale e, cioè, derivante dalla fonte produttiva del proprio reddito (*source jurisdiction*)¹⁷²⁵. Si configurano, quindi, i soggetti residenti, di principio, imponibili su tutti i redditi ovunque prodotti a seguito di un collegamento personale (*worldwide income taxation*) e i non residenti imponibili soltanto sui redditi che hanno un collegamento economico con il territorio italiano (*source taxation*)¹⁷²⁶.

La residenza fiscale stabilita all'art. 2 TUIR rappresenta un criterio di collegamento soggettivo prescelto dal legislatore per determinare la responsabilità tributaria globale di questi soggetti con il territorio¹⁷²⁷.

Secondo una parte della dottrina, il legislatore italiano avrebbe attenuato il carico fiscale del neo-residente, in considerazione del fatto che egli sarebbe meno integrato nel tessuto socioeconomico italiano, in virtù di un'assenza almeno decennale dal Paese, rispetto ad un altro soggetto residente, il quale integra, invece, appieno i presupposti richiesti dall'art. 2 TUIR¹⁷²⁸. Tant'è che la norma prevista all'art. 24-bis TUIR non presenterebbe un carattere agevolativo, bensì essa avrebbe lo scopo di "calibrare" il legame del soggetto residente con il territorio e, in funzione di ciò, opera una distinzione tra residenti e non residenti¹⁷²⁹.

¹⁷²¹ SALANITRO, p. 84; SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 441.

¹⁷²² SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 441.

¹⁷²³ BUCCISANO, p. 27; FANTOZZI, p. 213.

¹⁷²⁴ BUCCISANO, p. 27; FREGNI, p. 2566.

¹⁷²⁵ BUCCISANO, p. 28; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 19; MELIS, Manuale, p. 60. Lo stesso sistema viene utilizzato in Svizzera con il criterio dell'appartenenza personale (dato dal domicilio o dalla dimora fiscale) e con quello dell'appartenenza economica (dato dalla fonte del reddito che si produce nel territorio elvetico).

¹⁷²⁶ Cfr. BUCCISANO, p. 28.

¹⁷²⁷ MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 19.

¹⁷²⁸ MASTELLONE, L'appel per la flat tax, p. 234; MASTELLONE, Il ventaglio dei regimi fiscali, p. 55; PEVERINI, p. 685.

¹⁷²⁹ PEVERINI, p. 685. Critico MANZITTI (nota 6, p. 127), il quale afferma che il regime dei "paperoni" è, sotto ogni punto di vista, un'agevolazione fiscale. Si poi veda PISTONE, Diritto tributario internazionale, p. 93, secondo il quale "le caratteristiche alquanto singolari della predeterminazione reddituale ai fini impositivi determinate da questo regime non

Per un significativo periodo di tempo il neo-residente non è, infatti, stato residente in Italia, e nella maggior parte dei casi è uno straniero che non ha mai rivestito lo *status* di residente “ordinario” in Italia. Questa circostanza soggettiva di minor inserimento nella comunità da parte del neo-residente determina un collegamento con il territorio italiano meno intenso rispetto agli altri contribuenti, ciò che permetterebbe al legislatore, in maniera del tutto discrezionale, di esercitare nei suoi confronti una sovranità in senso correlativamente più debole rispetto ad altri soggetti residenti¹⁷³⁰. Quello che ne consegue è una sorta di “doppio binario”, ossia una diversa graduazione dell’esercizio della sovranità fiscale nei confronti del neo-residente, sussumendo l’esistenza di un residente cd. “diverso”¹⁷³¹. Per queste ragioni sarebbe, almeno inizialmente, ragionevole assoggettare questa tipologia di contribuenti in misura minore agli obblighi solidaristici (ivi compreso quello di contribuire alle spese pubbliche) cui competono gli altri soggetti residenti¹⁷³². Un arco temporale di quindici anni verrebbe ritenuto sufficiente per poi trattenerne in Italia il neo-residente anche quando il tempo per fruire del regime sostitutivo sarà esaurito¹⁷³³.

Dando rilievo ad una capacità contributiva di fatto, il legislatore potrebbe, infatti, modulare la tassazione in base a differenti situazioni, pur a parità di patrimonio o di reddito¹⁷³⁴. Così facendo, l’imposizione si sposterebbe dalla ricchezza prodotta all’estero ai consumi e agli investimenti effettuati in Italia¹⁷³⁵.

Questa ipotesi, ad avviso di chi scrive, non può però trovare una sua ragione nell’art. 24-*bis* TUIR, proprio perché nulla è previsto in questi termini. Proprio il primo comma l’art. 24-*bis* TUIR fa esplicito riferimento al concetto di residenza domestica di cui all’art. 2, comma 2, TUIR. Di conseguenza, i soggetti che hanno esercitano l’opzione per il regime sostitutivo sono residenti in Italia tanto quanto i soggetti passivi IRPEF, proprio perché il legislatore ha previsto gli stessi presupposti per determinare la residenza, ancorché i primi (*i.e.* i neo-residenti) siano giunti in Italia per la prima volta oppure siano stati assenti per un periodo decennale prima di validare l’opzione. Tra l’altro avvalorare questa tesi significherebbe ledere il principio

devono però necessariamente integrare gli estremi di una violazione del principio di uguaglianza, ove si consideri che questo regime di fatto presuppone la particolare tenuità del collegamento personale di questi soggetti e che esso di fatto realizza una situazione vicina a quella che si avrebbe se l’Italia sgravasse la doppia imposizione internazionale in applicazione del metodo dell’esenzione. In tal senso, la tassazione forfettaria del reddito di fonte estera determina una situazione di esenzione parziale, in base a modalità che possono ritenersi espressione di un ragionevole esercizio della potestà impositiva da parte del legislatore”. Lo stesso autore, a p. 102, rileva che “la presupposizione di una maggiore tenuità del collegamento personale all’imposizione italiana e l’esposizione ad un collegamento personale anche con un altro Stato sono potenzialmente in grado di giustificare l’applicazione di questo regime di imposta sostitutiva”.

¹⁷³⁰ MASTELLONE, Il ventaglio dei regimi fiscali, p. 57; PEVERINI, p. 695.

¹⁷³¹ PEVERINI, p. 696.

¹⁷³² MASTELLONE, Il ventaglio dei regimi fiscali, p. 55.

¹⁷³³ MASTELLONE, L’appeal per la flat tax, p. 234; PEVERINI, p. 703.

¹⁷³⁴ PEVERINI, p. 696; SALANITRO, p. 84.

¹⁷³⁵ SALANITRO, p. 84, che prende spunto da CORDEIRO GUERRA, p. 53 s.

di autonomia dei periodi d'imposta¹⁷³⁶, valorizzando il differente collegamento territoriale che sussiste per i neo-residenti e i residenti in periodi d'imposta precedenti a quello in cui è stata esercitata l'opzione¹⁷³⁷.

Vi è poi un altro aspetto che non torna. Se con l'art. 24-bis TUIR il legislatore avesse effettivamente voluto tenere conto di una diminuita capacità contributiva del neo-residente per quanto riguarda i redditi di fonte estera, allora avrebbe dovuto operare una riduzione delle aliquote altrimenti applicabili e non introdurre un'imposta sostitutiva forfettaria di euro 100'000 per il contribuente principale ed euro 25'000 per i familiari al seguito, che non prevede alcun collegamento con i redditi di fonte estere conseguiti da questi soggetti ed scollegata totalmente dal principio di capacità contributiva¹⁷³⁸.

Vi è poi il tema della durata dei quindici anni del regime sostitutivo che secondo la tesi sopra evidenziata costituirebbe un termine congruo. A dire il vero quindici anni appaiono obiettivamente un periodo estremamente lungo. Una persona potrebbe in effetti impiegare un certo periodo di tempi per integrarsi in un Paese diverso da quello di provenienza, ma quindici anni sembrano davvero troppi. Un periodo di durata dell'opzione di quindici anni non consente di ritenere minimante che il neo-residente possa palesare una diminuita capacità di contribuire alle spese pubbliche dello Stato italiano in ragione della sua pregressa residenza all'estero¹⁷³⁹. Se il legislatore avesse veramente voluto tenere conto effettivamente di questa situazione, avrebbe allora dovuto modulare l'imposizione del neo-residente in rapporto alla durata del regime sostitutivo, stabilendo un'imposizione crescente legata al numero di anni di residenza in Italia.

Ritenere poi che i neo-residenti, una volta ottenuta la residenza fiscale in Italia vivano la partecipazione alla comunità statale in maniera diversa rispetto agli altri e che, quindi, sia legittimo un trattamento differenziato, è un'opinione arbitraria che non poggia su alcuna base scientifica e rappresenta soltanto una mera sussunzione, anche provocatoria¹⁷⁴⁰. E se ciò fosse per denegata ipotesi il caso, il legislatore dovrebbe poi riuscire a misurare, per ogni singolo residente, il collegamento con il territorio (e con quali

¹⁷³⁶ Oltretutto, come evidenzia STEVANATO (Il regime fiscale dei "neo-residenti", p. 439), *"l'imposta sul reddito, in quanto imposta «di periodo», connotata da presupposti che si rinnovano di anno in anno dando luogo ad autonome obbligazioni tributarie (art. 7 TUIR), non dipende da status personali o accadimenti di periodi d'imposta precedenti. Con precipuo riguardo alla residenza fiscale, questa si acquista o si perde in relazione ad ogni singolo periodo d'imposta, e non dipende dal fatto che il soggetto avesse in anni precedenti, o avrà nei successivi periodi, la residenza fiscale in Italia o all'estero"*.

¹⁷³⁷ SARTORI, nota 23, p. 37.

¹⁷³⁸ STEVANATO, Il regime fiscale dei "neo-residenti", p. 439. Diversamente ha agito il legislatore con i pensionati provenienti dall'estero che decidono di prendere la residenza nel Mezzogiorno sancendo un'aliquota "flat" del 7% per tutti i redditi ovunque prodotti sulla base dei disposti di cui all'art. 24-ter TUIR (cfr. ARCURI, p. 64).

¹⁷³⁹ STEVANATO, Il regime fiscale dei "neo-residenti", p. 440.

¹⁷⁴⁰ PEVERINI (p. 698) sostiene che il collegamento con il territorio è un concetto che può essere misurato, dal momento che si presta ad essere espresso in termini "quantitativi", adducendo che la partecipazione alla vita della comunità da parte del neo-residente non è piena e che, quindi, l'obbligo di concorso alle spese pubbliche deve essere calibrato di conseguenza. Si giustifica, dunque, a suo parere, un trattamento fiscale differenziato tra chi ha un collegamento pieno con il territorio e chi no. Sempre secondo l'autore (p. 700), dato che l'art. 24-bis TUIR opera in relazione al collegamento (ma questo la norma non lo dice neanche implicitamente), si determina un diverso grado di concorso alle spese pubbliche dei neo-residenti, poiché questi ultimi non sono stati residenti in Italia negli ultimi nove anni su dieci, per cui sono certamente meno integrati degli altri residenti nella comunità.

criteri poi?) e stabilire in funzione del risultato la sua capacità contributiva oppure stabilire per legge differenti criteri di collegamento¹⁷⁴¹.

Nel diritto tributario italiano si attribuisce rilevanza alla residenza quale collegamento di fatto del contribuente con lo Stato percettore del tributo, invece che ad altri elementi, quali la cittadinanza¹⁷⁴². L'art. 53, comma 1, Cost.-ITA stabilisce che “[t]utti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”. Il pronome “tutti” non si rivolge soltanto ai “cittadini”, ma a tutte le persone (cittadini italiani e stranieri) che possiedono un collegamento con il territorio dello Stato e la cui loro capacità contributiva è idonea a concorrere alle spese pubbliche¹⁷⁴³. La residenza, diversamente dalla cittadinanza, denota un inserimento effettivo e attuale nella comunità tale da giustificare l'attribuzione al singolo di una quota delle spese pubbliche¹⁷⁴⁴. Decisivo è il rapporto personale o reale con lo Stato che riguarda tutti coloro che risiedono nel suo territorio o che sono legati ad esso da un legame economico che si materializza con l'esercizio di un'attività o con il possesso di un bene¹⁷⁴⁵. Una piena partecipazione del soggetto alla comunità, che giustifica una tassazione in base al reddito mondiale, nel rispetto del principio di capacità contributiva, è data dal criterio di collegamento personale fondato sulla residenza in uno Stato. Per contro, il soggetto non residente partecipa soltanto parzialmente alla vita della comunità, ed è di principio corretto che contribuisca in misura limitata alla quota delle spese pubbliche¹⁷⁴⁶.

Ad avviso di chi scrive, l'ipotesi sollevata da una parte della dottrina potrebbe semmai essere ragionevole nel caso in cui il neo-residente costituisca la residenza in base al requisito formale dell'iscrizione nell'APR in Italia. In questa evenienza si potrebbe, infatti, sollevare l'obiezione secondo la quale vi è un mancato

¹⁷⁴¹ Questa tesi potrebbe essere sostenibile nel Regno Unito, laddove il legislatore prevede diverse possibili combinazioni per determinare i criteri di collegamento con il territorio ai quali sottostanno i soggetti passivi: (i) contribuenti residenti (ordinari o meno) e domiciliati nel Regno Unito; (ii) contribuenti non residenti nel Regno Unito; (iii) contribuenti residenti (ordinari o meno) non domiciliati nel Regno Unito (MASTELLONE, Residenti non domiciliati, p. 1379; cfr. anche TITO/GIUSTI, p. 2090; TURRI, Agevolazioni fiscali, p. 2798 s.). Il legislatore italiano aveva ad esempio seguito questa tesi sino alla fine del 2000, in quanto esentava i redditi di lavoro degli emigrati sulla base dell'art. 3, comma 3, lett. c TUIR, derogando, quindi, al principio della *worldwide taxation* (SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 441). La tesi di PEVERINI potrebbe avere un senso se il legislatore italiano introducesse, come avviene nel Regno Unito, la nozione di residente non domiciliato, che presuppone un minor collegamento con il territorio e, quindi, giustifica una tassazione che esclude dal prelievo i redditi esteri non “rimessi” nel Regno Unito. Questa categoria di contribuenti è, comunque, difficilmente importabile nel sistema fiscale italiano (TITO/GIUSTI, p. 2091 s.).

¹⁷⁴² SALANITRO, p. 81. L'autore osserva, inoltre, che conta l'aspetto sostanziale della titolarità di ricchezza collegata al territorio statale, mentre l'aspetto formale della cittadinanza rileva soltanto in funzione antielusiva (si pensi ad esempio all'art. 2, comma 2-bis, TUIR che colpisce soltanto i cittadini italiani).

¹⁷⁴³ SALANITRO, p. 81.

¹⁷⁴⁴ SALANITRO, p. 81; cfr. anche FREGNI, p. 2566. SALANITRO (p. 82) presenta un'ipotesi tangibile dell'irrilevanza della cittadinanza ai fini fiscali nel sistema tributario italiano. L'ipotesi riguarda un soggetto residente all'estero di cittadinanza italiana, in possesso del diritto di voto. Questo soggetto appartiene in un certo senso alla comunità, tant'è che ha diritto di voto e può, quindi, orientare le scelte del legislatore. La cittadinanza però non manifesta quel concreto inserimento nella collettività che giustifica l'imposizione fiscale.

¹⁷⁴⁵ FREGNI, p. 2566.

¹⁷⁴⁶ BUCCISANO, p. 29.

collegamento effettivo con il territorio¹⁷⁴⁷, sempre a condizione che il neo-residente non abbia nel frattempo instaurato l'effettivo luogo di residenza o domicilio¹⁷⁴⁸. Siccome l'iscrizione nell'APR comporta una presunzione assoluta di residenza fiscale, con la conseguenza applicazione del principio di tassazione del reddito mondiale, questo modo di procedere si potrebbe porre in contrasto con il principio di capacità contributiva¹⁷⁴⁹. La Corte di Cassazione ha avuto modo di rilevare che non appaiono del tutto infondati i dubbi di costituzionalità *“espressi da parte di autorevole dottrina che ha sostenuto come il concorso alla spesa pubblica cui tutti sono tenuti «in ragione della loro capacità contributiva» (art. 53 Cost.) ed in ottemperanza ai doveri di solidarietà (art. 2 Cost.) debba essere in qualche modo collegato al territorio dello Stato nel cui ambito vanno forniti i corrispondenti servizi e che la mera iscrizione anagrafica non consente invece un tale collegamento in un contesto che fosse caratterizzato da una situazione effettiva diversa da quella reale”*¹⁷⁵⁰. Tuttavia, la Corte di Cassazione non ha dato seguito alle critiche sollevate dalla dottrina, poiché queste non avrebbero *“avuto pratica applicazione nel caso in esame ove l'unico elemento contrario al dato formale dell'iscrizione all'anagrafe è costituito da altro dato formale [ndr. il certificato di residenza estero], di per sé inidoneo ad escludere in linea di principio un tale collegamento”*¹⁷⁵¹.

Ad ogni modo, occorrerebbe chiedersi se l'iscrizione all'APR possa costituire una posizione soggettiva di vantaggio capace di esprimere un valore economico per la persona. Di principio, la risposta è affermativa, sia in considerazione dei diritti che ne conseguono (ad esempio l'accesso alla sanità o all'istruzione), sia in considerazione della crescente valorizzazione della funzione giuridico-amministrativa dell'anagrafe, la quale costituisce un punto di riferimento per ottenere molti servizi dal Comune¹⁷⁵². Di conseguenza, anche l'APR è, almeno per certi versi, in grado di esprimere un indice di “capacità contributiva” e, quindi, fungere da presupposto per la soggettività passiva ad imposta¹⁷⁵³.

Venendo alla questione dell'assenza dall'Italia per almeno nove dei dieci periodi d'imposta precedenti l'esercizio dell'opzione, ci si chiede allora perché non si possano ammettere altri neo-residenti, che hanno una capacità contributiva inferiore e che non sono in grado di pagare un'imposta sostitutiva di

¹⁷⁴⁷ Proprio perché il soggetto neo-residente, per effetto della presunzione assoluta data dall'iscrizione nell'APR, potrebbe mantenere il centro dei propri interessi vitali nel suo Stato di provenienza e non produrre alcun reddito nel territorio italiano (cfr. anche BUCCISANO p. 70).

¹⁷⁴⁸ Per una critica sul requisito formale dell'iscrizione nell'APR quale presupposto per la residenza fiscale in Italia, nonché sulla mancanza di un collegamento con il territorio in virtù di tale requisito, cfr. ARGINELLI/CUZZOLARO, p. 3; BUCCISANO, p. 38 ss. e p. 70).

¹⁷⁴⁹ BUCCISANO, p. 42.

¹⁷⁵⁰ Cass. civ., sez. I, n. 1215, 6 febbraio 1998.

¹⁷⁵¹ Cass. civ., sez. I, n. 1215, 6 febbraio 1998.

¹⁷⁵² DELLA CARITÀ, *Iscrizione APR*, p. 247.

¹⁷⁵³ DELLA CARITÀ, *Iscrizione APR*, p. 247. Di altro avviso MAISTO (p. 222), secondo il quale *“il soggetto iscritto nella anagrafe della popolazione residente senza avere alcun legame sostanziale con il territorio dello Stato (residenza e domicilio) si troverebbe a concorrere alle spese pubbliche senza fruire di alcun servizio pubblico e/o senza avere alcun legame durevole con il territorio dello Stato, in aperto contrasto con il principio costituzionale di capacità contributiva sancito dall'art. 53”*.

euro 100'000. Del resto, anche loro, se si segue questa ipotesi, devono godere dello stesso trattamento fiscale avendo un collegamento con il territorio meno intenso rispetto ad altri contribuenti. Il modo di agire del legislatore segue, a mio avviso, un sistema a geometria variabile irrazionale, poiché intende soltanto avvantaggiare i contribuenti dotati di ricchezza, senza valide ragioni costituzionali, discriminando da un lato altri neo-residenti che hanno minore capacità contributiva e che, quindi, non hanno convenienza ad optare per il regime sostitutivo¹⁷⁵⁴ e, soprattutto, discriminando coloro che non possono accedere al regime e devono dichiarare tutti i redditi ordinariamente.

L'idea di creare due categorie di residenti, in funzione della loro integrazione nella comunità, appare poco convincente e, soprattutto, arbitraria.

3.11.5. Le implicazioni con il principio della riserva di legge

L'art. 24-*bis* TUIR, al comma 3, porta con sé ulteriori problemi di natura costituzionale. Infatti, subordinare l'applicazione del regime sostitutivo ad una risposta favorevole da parte dell'Agenzia delle Entrate in sede di interpello, senza previsione dei criteri che questa dovrebbe applicare per valutare le istanze, contrasta con il principio della riserva di legge in materia di "prestazioni imposte" sancita dall'art. 23 Cost.-ITA, che non consente di condizionare il beneficio di un'agevolazione fiscale ad un giudizio del tutto discrezionale dell'autorità chiamata a decidere¹⁷⁵⁵. L'art. 23 Cost.-ITA stabilisce che nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge¹⁷⁵⁶. Si tratta di una riserva (relativa) di legge che trova la propria giustificazione nella necessità che i tributi siano stabiliti e approvati dal legislatore¹⁷⁵⁷. Questo problema legislativo è stato però in seguito risolto dall'Agenzia stessa, con il Provvedimento attuativo dell'8 marzo 2017, che ha reso l'interpello "probatorio" facoltativo per il contribuente che richiede di usufruire del regime sostitutivo. Pertanto, con questo modo di procedere, è stata limitata la sussistenza dei requisiti per l'applicazione del regime sostitutivo, con possibilità per il contribuente di dimostrare in altra sede la loro ammissibilità¹⁷⁵⁸. Questa strada scelta con il Provvedimento è in linea con i principi sanciti dalla Corte

¹⁷⁵⁴ PEVERINI (nota 41, p. 701) a sua volta solleva questa problematica dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza, ritenendola superata in quanto l'imposta sostitutiva, pari ad euro 100'000, deve essere concessa soltanto a coloro che sono in grado di assicurare un contributo piuttosto consistente rispetto alla media dell'IRPEF corrisposta dai contribuenti. Se si deve rinunciare all'IRPEF, una rinuncia è ragionevole soltanto laddove sia assicurato un contributo minimo non indifferente da parte del contribuente.

¹⁷⁵⁵ DELLA VALLE/STRAFILE, p. 4348; DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti, p. 2826; MARIANETTI, p. 763; SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 440. Il principio della riserva di legge, secondo MELIS, Manuale, p. 39, "si accompagna al passaggio dagli Stati assoluti agli Stati di diritto, collocandosi nell'ottica del c.d. «diritto all'autoimposizione», inteso come necessità del consenso (espresso tramite i loro rappresentanti nei parlamenti) dei soggetti passivi del tributo, all'imposizione ed alla riscossione delle entrate tributarie pretese dal monarca e dall'esecutivo (*nullum tributum sine lege; no taxation without representation*)".

¹⁷⁵⁶ Per un'evoluzione della giurisprudenza costituzionale in merito al principio della riserva di legge, cfr. CIPOLLINA, Riserva di legge, p. 163 ss.

¹⁷⁵⁷ SALANITRO, nota 99, p. 83. La riserva di legge di tipo relativo sta ad indicare che "la materia non deve essere disciplinata solo dalla legge [...]: in materia di prestazioni patrimoniali imposte è dunque possibile porre soltanto le basi della disciplina della materia, rimettendo al potere esecutivo la facoltà di completarla mediante regolamento" (MELIS, Manuale, p. 40).

¹⁷⁵⁸ SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 440.

costituzionale, la quale ha evidenziato in più occasioni che l'art. 23 Cost.-ITA è rispettato quando la legge definisce i criteri direttivi, i limiti e i controlli idonei a delimitare la discrezionalità dell'ente impositore nell'esercizio del potere che gli viene attribuito, in modo tale che non si trasformi mai in arbitrio¹⁷⁵⁹.

3.11.6. Le vie ricorsuali

Affinché la Corte costituzionale possa essere chiamata ad esprimersi sulla costituzionalità del regime sostitutivo, si potrebbe immaginare un processo su un avviso di accertamento nei confronti di un contribuente assoggettato al regime ordinario, la cui imposta netta italiana fosse superiore ad euro 100'000 per i redditi prodotti all'estero, che pretenda illegittimamente l'applicazione del regime agevolativo per questi suoi redditi, e nel quale la Commissione tributaria sollevi la questione di legittimità costituzionale dell'art. 24-*bis* TUIR¹⁷⁶⁰. Tuttavia è alquanto remoto che una simile situazione possa effettivamente verificarsi.

Ad esempio ci dovrebbe essere l'emissione di un avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate pretenda l'applicazione dell'IRPEF ordinaria al neo-residente, che ha erroneamente optato per il regime sostitutivo direttamente in dichiarazione, senza avere i requisiti soggettivi, oppure il caso in cui il neo-residente decida, per qualche ragione, di andare in contenzioso tributario chiedendo il rimborso dell'eccedenza pagata rispetto all'importo previsto dall'imposta sostitutiva oppure ancora il caso di un soggetto residente che consegua redditi di fonte estera e che, non essendo in possesso dei requisiti per optare per l'imposta sostitutiva, sollevi una questione di incostituzionalità chiedendo una sentenza "additiva", cioè una dichiarazione di incostituzionalità per la parte in cui non si estende a tutti il diritto di beneficiare del regime sostitutivo. Vi potrebbe poi anche essere una sentenza "ablattiva", cioè avente l'effetto di non estendere il regime a tutti, bensì di negarlo a chiunque¹⁷⁶¹.

Solo in ipotesi di tal genere, il Giudice tributario potrebbe sollevare una questione di legittimità costituzionale¹⁷⁶².

Nel caso in cui si potesse ipotizzare un giudizio di incostituzionalità da parte della Corte costituzionale, gli effetti dovrebbero valere *ex nunc*, vale a dire dal momento della decisione, limitando la portata della propria validità ai soli periodi d'imposta futuri, facendo salvi quelli per cui i neo-residenti hanno già beneficiato del regime sostitutivo, anche perché altrimenti contrasterebbe contro il principio della buona

¹⁷⁵⁹ MELIS, Manuale, p. 40 con riferimento la giurisprudenza della Corte costituzionale citata.

¹⁷⁶⁰ SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 442; cfr. anche MANZITTI, p. 127.

¹⁷⁶¹ MANZITTI, p. 127.

¹⁷⁶² MASTELLONE, Il ventaglio dei regimi fiscali, p. 55; MANZITTI, p. 127; MODUGNO, p. 366 ss.; PEVERINI, nota 4, p. 686.

fede la pretesa di assoggettare retroattivamente i redditi esteri al regime ordinario, quando hanno scontato l'imposta sostitutiva in misura fissa¹⁷⁶³.

3.11.7. Considerazioni conclusive

Il regime dei neo-residenti, sin dalla sua introduzione nel 2017, è stato oggetto in dottrina di un acceso confronto tra coloro che lo ritengono compatibile con gli artt. 3 e 53 Cost.-ITA e coloro che, invece, sostengono non sia adeguato a favorire gli investimenti e i consumi in Italia, come dichiarato dal legislatore, poiché l'agevolazione non sarebbe una misura sufficientemente ragionevole per ammetterne la costituzionalità.

L'art. 24-*bis* TUIR rappresenta senz'altro un trattamento fiscale agevolativo rispetto al regime ordinario IRPEF, poiché ammette soltanto alle persone fisiche, che hanno trasferito la residenza in Italia dopo un'assenza dal territorio decennale, un prelievo sostitutivo capitario in sostituzione di quello ordinario previsto per i redditi di fonte estera, pari a euro 100'000 per il contribuente principale e addirittura a euro 25'000 per i familiari al seguito. Benché si possa sussumere un obiettivo *extra*-fiscale della norma, che consiste nel favorire il trasferimento della residenza in Italia da parte di interi nuclei familiari e individui facoltosi residenti all'estero, è irragionevole pensare che con tale disciplina i redditi agevolati vengano poi effettivamente investiti in Italia da parte di questi soggetti. Si tratta piuttosto del contrario, dal momento che investire all'estero è, di fatto, molto più conveniente rispetto a farlo in Italia.

Nemmeno l'ipotesi di una parte della dottrina che esistano due differenti categorie di residenti, suddivise in funzione della loro integrazione nella comunità, sembra reggere in quanto appare del tutto arbitraria e contraria alla norma dell'art. 2, comma 2, TUIR e alla giurisprudenza della Corte.

Nonostante il giudizio finale propenda per l'incostituzionalità dell'art. 24-*bis* TUIR è del tutto irrealistico pensare che la questione possa arrivare davanti alla Corte costituzionale, per i diversi motivi suesposti. Pertanto, il regime dei neo-residenti è destinato a durare nel tempo, a meno che il legislatore non decida di fare un passo indietro, decisione questa che ad oggi appare come poco praticabile.

¹⁷⁶³ MASTELLONE, L'appel per la flat tax, p. 234; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 55; SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 442; cfr. anche MANZITTI, p. 127 s.

4. La compatibilità con il diritto euro-unitario

4.1. Introduzione

Negli ultimi anni il numero di Stati che hanno introdotto dei sistemi di tassazione forfettaria per attirare nelle loro giurisdizioni le persone fisiche “ad alta capacità contributiva” (*High net worth individual* [HNWIs]), al fine di rilanciare investimenti e consumi, è via via aumentato, incentivando il fenomeno della concorrenza fiscale¹⁷⁶⁴. Questa tipologia di contribuenti, particolarmente facoltosa, ha maggior facilità nello spostarsi da un luogo all'altro e spesso lo fa per mere valutazioni di convenienza fiscale. Allo stesso tempo, un certo numero di giurisdizioni cerca di attrarre gli HNWIs, poiché questi individui generalmente contribuiscono in maniera importante alle economie locali e alla creazione di nuove opportunità di crescita¹⁷⁶⁵.

Prima dell'Italia, vi sono stati altri Stati membri dell'UE, quali il Regno Unito, l'Irlanda e Malta, che hanno fatto uso – in forme diverse – di regimi fiscali premiali¹⁷⁶⁶. L'ultimo Paese, in ordine di tempo, è stato la Grecia, il quale ha introdotto nel 2020 un regime simile a quello italiano dei neo-residenti¹⁷⁶⁷.

Si pone, quindi, la domanda a sapere se i regimi forfettari di tassazione delle persone fisiche, con particolare riguardo a quello dei neo-residenti, siano compatibili con le regole previste dall'ordinamento europeo. I potenziali conflitti possono riguardare, in particolare, la violazione del principio di non discriminazione, della disciplina degli aiuti di Stato e dell'impegno assunto dagli Stati membri di non introdurre misure espressive della concorrenza fiscale dannosa sulla base del Codice di condotta di tassazione delle imprese¹⁷⁶⁸.

¹⁷⁶⁴ BORIA (p. 267) afferma che la concorrenza fiscale “*esprime un assetto di rapporti internazionali connotato dall'utilizzo della leva tributaria in funzione attrattiva dei capitali e delle attività di imprese multinazionali (o comunque di imprese aventi una vocazione internazionale)*”.

¹⁷⁶⁵ OFFERMANN/BOTELHO MONIZ, p. 365.

¹⁷⁶⁶ LEO, p. 502; TRON, p. 12. DELLA CARITÀ/PALMITESSA (p. 25 s.) distinguono tra tre categorie di regimi fiscali speciali rivolti alle persone fisiche in funzione delle finalità perseguite: (i) le misure finalizzate al rientro dei cd. “cervelli”, che riguardano Belgio, Danimarca e Italia; (ii) le misure finalizzate al reclutamento di “capitale umano qualificato”, che riguardano Cipro, Francia, Italia, Lussemburgo, Paesi Bassi e Svezia; (iii) le misure finalizzate ad incentivare i consumi, che riguardano, oltre ai Paesi citati nel testo, Portogallo, Malta e Italia con riferimento alle agevolazioni sui redditi di fonte estera conseguiti dai pensionati.

¹⁷⁶⁷ OFFERMANN/BOTELHO MONIZ, p. 366. Si vedano poi l'articolo apparso sul Sole 24 Ore online, “*La Grecia segue l'Italia e offre una flat tax da 100mila euro agli stranieri*”, del 5 dicembre 2019, in: <<https://www.ilsole24ore.com/art/l-incentivo-fiscale-via-approvazione-parte-parlamento-mira-ad-attrarre-paese-armatori-imprenditori-e-ricchi-pensionati-ACiX8T3>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021) e la decisione n. A. 1036 del Governo greco di introdurre questo regime, del 24 febbraio 2020, in: <https://www.aade.gr/sites/default/files/2020-02/a1036_2020.pdf> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

¹⁷⁶⁸ MASTELLONE, L'appel per la flat tax, p. 235; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 5.

4.2. La competenza dell'UE in materia di imposte dirette

4.2.1. L'adeguamento delle legislazioni fiscali nazionali al diritto euro-unitario

Secondo il Titolo VII del Trattato sul Funzionamento dell'UE (TFUE), rubricato "*Norme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul ravvicinamento delle legislazioni*", le legislazioni fiscali nazionali sono tenute ad adeguarsi al diritto euro-unitario nei tre seguenti ambiti: (i) in primo luogo sono vietati gli aiuti di Stato di natura fiscale, a meno che la Commissione europea non li abbia dichiarati compatibili con le esigenze del mercato interno (artt. 107-109 TFUE); (ii) in secondo luogo gli Stati membri sono obbligati ad adattare i loro sistemi tributari alle esigenze del mercato interno (artt. 110-113 TFUE); (iii) infine, si autorizzano gli organi comunitari ad organizzare un riavvicinamento delle legislazioni fiscali nazionali (artt. 114-118 TFUE).

4.2.2. Le norme fiscali previste dal TFUE

Da un profilo meramente fiscale, le norme concernenti la materia sono quelle previste dall'attuale formulazione degli artt. 110-113 TFUE¹⁷⁶⁹:

- l'art. 110 TFUE prevede il divieto di operare delle discriminazioni fiscali nei confronti dei prodotti importati da altri Stati membri, in modo da eliminare ostacoli alla libera circolazione delle merci (artt. 30-34 TFUE);
- l'art. 111 TFUE proibisce che i prodotti esportati possano beneficiare, direttamente o indirettamente, di sussidi superiori alle imposte nazionali effettivamente applicate (cd. principio di equivalenza). Si tratta, in altre parole, di precludere il ricorso a ristorni di imposizioni interne in misura superiore alle imposte effettivamente applicate per i beni esportati nell'UE, così da evitare forme di protezione fiscale dirette a favorire le esportazioni in altri Stati membri;
- l'art. 112 TFUE consente agli Stati membri di applicare, a determinate condizioni, delle imposte speciali sulle importazioni o di concedere delle agevolazioni alle esportazioni al fine di compensare eventuali divari fiscali tra di essi;
- l'art. 113 TFUE rappresenta un punto di riferimento per un'azione di armonizzazione affidata agli organi comunitari in materia di imposte sulla cifra d'affari, di imposte di consumo e di altre imposte indirette, con la finalità di assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno ed evitare delle distorsioni alla concorrenza. Questa disposizione è circoscritta alla sola imposizione indiretta e, principalmente, all'IVA.

¹⁷⁶⁹ BORIA, p. 87 ss.; DI SIENA, Dimensione comunitaria del diritto fiscale, p. 229.

Da un lato, le disposizioni sopraccitate non impongono un obbligo per gli Stati membri di assicurare la parità fiscale tra prodotti nazionali e stranieri, dall'altro si richiede però di evitare casi in cui vi sia un trattamento fiscale meno favorevole dei prodotti stranieri¹⁷⁷⁰.

4.2.3. Il settore dell'imposizione diretta nel diritto euro-unitario

Nel TFUE manca qualsiasi riferimento all'imposizione diretta¹⁷⁷¹, sia in ordine alla sua armonizzazione¹⁷⁷², sia in ordine al principio di non discriminazione declinato in tale ambito. Per quanto riguarda il primo aspetto, un intervento euro-unitario è comunque ammesso conformemente all'art. 115 TFUE in virtù del quale il Consiglio, deliberando all'unanimità e previa consultazione del Parlamento e del Comitato economico e sociale, può procedere a stabilire delle direttive¹⁷⁷³.

Lo strumento della direttiva consente un riavvicinamento delle legislazioni degli Stati membri, affinché il loro diritto nazionale possa gradualmente adattarsi alle esigenze del mercato comune¹⁷⁷⁴.

¹⁷⁷⁰ BORIA, p. 88.

¹⁷⁷¹ Diversamente dall'imposizione indiretta. Come osserva DI SIENA *"la necessità di realizzare un'unione doganale perfettamente efficiente, infatti, ha fatto sì che – in breve tempo ed immediatamente dopo l'entrata in vigore del Trattato CE – la dimensione comunitaria della fiscalità indiretta acquisisse un'importanza di assoluto rilievo; un'importanza giustificata e ragionevole alla luce della necessità di evitare (o limitare al massimo) gli ostacoli alla libera circolazione delle merci ed escludere in nuce che lo strumento della fiscalità indiretta potesse rappresentare un mezzo a disposizione dei singoli Stati membri per tutelare in modo discriminatorio i prodotti nazionali. È pur vero peraltro che – anche per oggettive ragioni di ordine economico e giuridico – il diritto comunitario, sotto altro profilo, non ha mai assunto un'analogo influenza istituzionale nel comparto della tassazione diretta, ma è comunque innegabile che il profilo comunitario rappresenta ormai un quid da cui non è lecito prescindere allorché si analizza la materia fiscale"* (DI SIENA, Dimensione comunitaria del diritto fiscale, p. 223). Cfr. anche BORIA, p. 325 ss.

¹⁷⁷² Il concetto di "armonizzazione" è definito come *"quella attività legislativa del Consiglio tesa all'eliminazione delle differenze normative negli ordinamenti degli Stati membri che possono costituire una barriera al perseguimento degli obiettivi del Trattato di Roma"* (ADONNINO, p. 277). Secondo DORIGO (p. 199) *"[l']armonizzazione, così come concepita originariamente dalle norme del Trattato di Roma del 1957, non consiste in un assoluto adeguamento a un modello comune di imposta, bensì in un grado di approssimazione a tale paradigma suscettibile di evitare distorsioni nell'ambito del mercato interno"*. Infine, BORIA (p. 217) ritiene che *"[l']armonizzazione fiscale consiste in un procedimento con il quale alcuni Stati di comune accordo ovvero le istituzioni comunitarie sopraordinate definiscono il quadro ordinamentale di un determinato tributo mediante la modifica di una o più norme delle legislazioni nazionali oppure attraverso l'adeguamento della struttura giuridica essenziale del tributo «in conformità ad un modello unico»"*.

¹⁷⁷³ Secondo tale disposizione *"[f]atto salvo l'articolo 114, il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno"*.

¹⁷⁷⁴ BORIA, p. 104 ss.; DI SIENA, Dimensione comunitaria del diritto fiscale, p. 231; DORIGO, p. 198; MELIS, Manuale, p. 163; SACCHETTO, Principi di diritto tributario europeo e internazionale, p. 19. Gli Stati membri recepiscono le direttive in base all'art. 288 TFUE. Si pensi alla Direttiva n. 90/434, poi sostituita dalla Direttiva n. 2009/133, in materia di fusioni, scissioni, conferimenti di attivo e scambi di azioni intracomunitari; alla Direttiva n. 90/435, poi sostituita dalla Direttiva n. 2011/96, in materia di utili distribuiti tra società madri e figlie situate in diversi Stati membri; alla Direttiva n. 48/2003, poi abrogata dalla Direttiva n. 2015/2060 in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamento di interessi; alla Direttiva n. 2003/49 relativa al regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e canoni tra società consociate di Stati membri diversi, nonché tra stabili organizzazioni di tali società; alle Direttive n. 2016/1164 e n. 2017/952 che hanno la finalità di combattere contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (*"Anti Tax Avoidance Directive"*). Si vedano anche le numerose direttive inerenti la cooperazione amministrativa in materia fiscale (*"Directive on Administrative Cooperation"*) [DAC] da 1 a 6, in elaborazione la 7).

Per quanto attiene al principio di non discriminazione, è stata in particolare la Corte di giustizia a svilupparlo sulla base delle norme afferenti le libertà fondamentali previste dal Trattato¹⁷⁷⁵. La discriminazione non deve essere intesa nella differenza strutturale tra gli ordinamenti fiscali dei singoli Stati membri, quanto piuttosto nel dovere di eliminare le differenze ritenute ingiuste quando non sussiste alcuna obiettiva e apprezzabile diversità tra le diverse situazioni che coinvolgono i soggetti europei¹⁷⁷⁶.

Ne consegue che la libera circolazione dei lavoratori (art. 45 TFUE), la libertà di stabilimento (art. 49 TFUE), la libera prestazione dei servizi (56 TFUE) e la libera circolazione dei capitali (art. 63 TFUE), che sono esercitate sia in entrata sia in uscita da uno Stato membro, non possono essere ristrette da disposizioni nazionali applicabili al settore dell'imposizione diretta¹⁷⁷⁷.

Se è vero che le imposte dirette – diversamente da quanto accade per le imposte indirette¹⁷⁷⁸ – rientrano nell'ambito di competenza esclusiva degli Stati membri, come anche espressamente riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, è però necessario che essi esercitino tale competenza nel pieno rispetto dell'ordinamento euro-unitario¹⁷⁷⁹.

Nella decisione *Avoir fiscal*¹⁷⁸⁰, la Corte di giustizia ha per la prima volta affrontato il tema dell'impatto del mercato interno sulla sovranità fiscale statale in materia di imposte dirette, escludendo, però, che quest'ultima costituisca un'area riservata esclusivamente agli Stati membri¹⁷⁸¹. Benché essi conservino un'autonomia impositiva¹⁷⁸², questa deve sempre essere esercitata in modo tale da non violare le libertà fondamentali (artt. 39 ss. TFUE), il divieto di aiuti di Stato (art. 107 ss. TFUE) e il principio generale di non discriminazione (art. 18 TFUE)¹⁷⁸³.

4.2.4. L'integrazione negativa nel settore dell'imposizione diretta

Il diritto euro-unitario si prefigge di restringere l'esercizio della potestà impositiva degli Stati membri senza, però, prevedere delle norme positive che disciplinino l'esercizio di tale potestà impositiva sulle fattispecie

¹⁷⁷⁵ MELIS, Manuale, p. 157.

¹⁷⁷⁶ DI SIENA, Dimensione comunitaria del diritto fiscale, p. 252; GAFFURI, p. 2579 ss.

¹⁷⁷⁷ MAITROT DE LA MOTTE, n. 8, p. 18.

¹⁷⁷⁸ In ambito di imposte indirette siamo confrontati con una cd. "integrazione positiva", in base alla quale l'UE ha limitato l'esercizio della potestà impositiva degli Stati membri con l'adozione di atti normativi, quali ad esempio le direttive, esercitando la propria competenza. Questo tipo di azione comunitaria presuppone la competenza dell'UE (BRISACANI, Aiuti di Stato e concorrenza dannosa, p. 2140; LAROMA JEZZI, Integrazione negativa e fiscalità diretta, p. 9; MAITROT DE LA MOTTE, n. 42 s., p. 52 ss.; PISTONE, Diritto tributario internazionale, p. 27).

¹⁷⁷⁹ CGUE, causa C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, del 14 settembre 2006, punto 15; causa C-319/02, *Manninen*, del 7 settembre 2004, punto 19; causa C-250/95, *Futura*, del 15 maggio 1997, punto 19; causa C-107/94, *Asscher*, del 27 giugno 1996, punto 36; causa C-80/94, *Wielock*, dell'11 agosto 1995, punto 16; causa C-277/93, *Schumacker*, del 14 febbraio 1995, punti 21 e 26.

¹⁷⁸⁰ CGUE, causa C-270/83, *Commissione/Francia*, del 28 gennaio 1986, del 28 gennaio 1986.

¹⁷⁸¹ PISTONE, Diritto tributario internazionale, p. 24.

¹⁷⁸² Spetta, infatti, agli Stati membri, in mancanza di misure di unificazione o di armonizzazione, determinare i criteri d'imposizione sui redditi e sul patrimonio. Nell'esercizio di queste attribuzioni, gli Stati membri sono liberi di stabilire le norme di collegamento di tipo personale e reale con il loro territorio (GAFFURI, p. 2579).

¹⁷⁸³ Si veda a tale proposito MAITROT DE LA MOTTE, n. 46, p. 64, rispettivamente n. 194, p. 286.

transnazionali¹⁷⁸⁴. È per questo motivo che l'evoluzione del diritto tributario europeo nel settore dell'imposizione diretta viene comunemente definita con il termine di "integrazione negativa" (o di "fiscalità negativa") in ragione dei limiti imposti dalla Corte di giustizia all'esercizio della potestà impositiva da parte degli Stati membri, quando questa entra in conflitto con il diritto euro-unitario¹⁷⁸⁵.

Si tratta di un'armonizzazione cd. "negativa", che prende corpo principalmente dall'attività interpretativa svolta dalla Corte di giustizia su impulso delle questioni pregiudiziali sollevate dai giudici nazionali o delle procedure di infrazione avviate dalla Commissione europea. Gli organi comunitari non cercano una convergenza attraverso l'attuazione di norme comunitarie standardizzate, bensì attraverso la modifica delle norme nazionali – a seguito delle decisioni della Corte –, in quanto non compatibili con i principi comunitari, segnatamente il principio di non discriminazione e le libertà fondamentali (circolazione di merci, persone, servizi e capitali), così come assume rilievo la disciplina relativa agli aiuti di Stato¹⁷⁸⁶.

Pertanto, l'integrazione negativa permette agli Stati membri di elaborare liberamente i loro sistemi fiscali, purché rispettino le regole dell'ordinamento europeo per attuare il mercato comune. La fiscalità viene valutata in una prospettiva "negativa", come fattore potenzialmente distorsivo del gioco della concorrenza che deve essere limitato e possibilmente eliminato¹⁷⁸⁷.

Tramite le sue decisioni, la Corte di giustizia ha realizzato in questi anni una forma giudiziaria di armonizzazione tra i diversi ordinamenti fiscali nazionali pur in assenza di provvedimenti normativi emanati dalle Istituzioni europee¹⁷⁸⁸. Questa attività della Corte è tesa ad accertare se le norme di diritto interno e internazionale degli Stati membri, che disciplinano le diverse fattispecie tributarie, siano in contrasto con i principi e le norme dell'ordinamento euro-unitario¹⁷⁸⁹. Si può, quindi, affermare che la regolazione comunitaria del potere impositivo si correla prevalentemente al raggiungimento di obiettivi di

¹⁷⁸⁴ PISTONE, Diritto tributario internazionale, p. 26.

¹⁷⁸⁵ GARBARINO, p. 648; MAITROT DE LA MOTTE, n. 40 s., p. 50 ss.; PISTONE, Diritto tributario internazionale, p. 27. Questa espressione viene utilizzata per "esprimere la finalità di limitazione della «altrui» sovranità fiscale, pur sempre riconosciuta ai singoli Stati membri, escludendo ogni processo di «fiscalità positiva», attraverso la quale l'ente sovranazionale (l'Unione europea) definisce autonomamente un piano di valori e realizza, di conseguenza, un trasferimento di sovranità fiscale dagli Stati nazionali" (BORIA, p. 483; cfr. anche DI SIENA, Dimensione comunitaria del diritto fiscale, p. 227).

¹⁷⁸⁶ CIPOLLINA, Armonizzazione vs. competizione fiscale, p. 108 s.; GARBARINO, p. 648 s.; LAROMA JEZZI, Integrazione negativa e fiscalità diretta, p. 9; MAITROT DE LA MOTTE, n. 45, p. 59; SACCHETTO, Principi di diritto tributario europeo e internazionale, p. 21. Significative, ad esempio, le seguenti considerazioni della Corte di giustizia nella decisione *Avoir fiscal*: "[s]i deve anzitutto dire che la mancata armonizzazione delle disposizioni legislative degli Stati membri in fatto di imposte sulle società non può giustificare la disparità di trattamento in questione. È vero che, in mancanza di detta armonizzazione, la posizione fiscale di una società dipende dal diritto nazionale cui è soggetta, tuttavia l'art. 52 del trattato [ndr. che istituisce la Comunità economica, attuale art. 45 TFUE, concernente la libertà di stabilimento] vieta a ciascuno Stato membro di adottare nelle sue leggi, per le persone che si valgono della libertà di stabilirsi, norme per l'esercizio delle loro attività diverse da quelle stabilite per i propri cittadini" (CGUE, causa C-270/83, *Commissione/Francia*, del 28 gennaio 1986, punto 24).

¹⁷⁸⁷ BORIA, 85.

¹⁷⁸⁸ DORIGO, p. 186.

¹⁷⁸⁹ LAROMA JEZZI, Integrazione negativa e fiscalità diretta, p. 9.

non discriminazione della concorrenza e di pareggiamento delle condizioni di tutti gli operatori presenti sul mercato euro-unitario, secondo la definizione propria di una fiscalità negativa¹⁷⁹⁰.

4.3. Il principio di non discriminazione

4.3.1. Il divieto di discriminazioni o di restrizioni per garantire il corretto funzionamento del mercato interno

L'ordinamento euro-unitario all'art. 26 TFUE dispone che *"il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne"*, nel quale devono sempre essere garantite *"la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali"*. Il mercato interno può essere definito come *"il mercato privo di ostacoli di qualsiasi genere all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciute dai trattati comunicati ed in cui sono garantite le essenziali condizioni per una libera e leale concorrenza"*¹⁷⁹¹.

Per garantire il corretto funzionamento del mercato interno e, quindi, delle libertà fondamentali, è necessario vietare discriminazioni o restrizioni imposte dagli Stati membri che potrebbero in qualche modo ostacolarlo¹⁷⁹². Gli Stati membri, al fine di permettere l'esercizio delle libertà fondamentali, non possono, quindi, implementare delle misure che si traducano in una discriminazione fondata sulla nazionalità¹⁷⁹³. Tale principio, che si applica senza distinzione sia ai tributi armonizzati sia a quelli non armonizzati, appare caratterizzato, fin dalla sua origine, da due peculiarità: la delimitazione del divieto alla sola nazionalità, da un lato, e la presenza di una pluralità di disposizioni particolari riconducibili ad un divieto generale, dall'altro¹⁷⁹⁴.

4.3.2. La funzione sussidiaria e residuale dell'art. 18 TFUE

Il principio di non discriminazione in ragione della nazionalità, enunciato all'art. 18 TFUE, costituisce uno dei principi fondamentali dell'intero impianto euro-unitario¹⁷⁹⁵. Questa disposizione può essere derogata, in funzione integrativa, da quelle particolari previste sempre dal Trattato. Sicché, tale disposizione assume una funzione sussidiaria e residuale nell'ordinamento euro-unitario applicabile a tutte le situazioni che non rientrano in una specifica disposizione del Trattato¹⁷⁹⁶. L'art. 18 TFUE trova, dunque, applicazione

¹⁷⁹⁰ BORIA, p. 85.

¹⁷⁹¹ BIZIOLI, Processo di integrazione, p. 136.

¹⁷⁹² Come rileva BIZIOLI, Principi di non discriminazione fiscale (p. 109), *"la giurisprudenza comunitaria utilizza i termini di discriminazione e restrizione in modo sostanzialmente interscambiabile. Un esempio di questo uso alternativo può trovarsi nella sentenza 12 dicembre 2006, causa C-446/04, Test Claimant in the FII Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue"*.

¹⁷⁹³ MASTELLONE, L'appel per la flat tax, p. 235; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 6.

¹⁷⁹⁴ BIZIOLI, Principi di non discriminazione fiscale, p. 100; BORIA, p. 152. Si osserva che l'art. 110 TFUE prevede un autonomo divieto di discriminazione fiscale dei prodotti fondato sulla nazionalità, che si applica a qualsiasi imposizione sui prodotti di altri Stati membri superiore a quelle sui prodotti interni simili.

¹⁷⁹⁵ BIZIOLI, Processo di integrazione, p. 145; BIZIOLI, Principi di non discriminazione fiscale, p. 103.

¹⁷⁹⁶ BIZIOLI, Processo di integrazione, p. 145; HELMINEN, p. 60; LAROMA JEZZI, Integrazione negativa e fiscalità diretta, p. 79; PISTONE, Diritto tributario internazionale, p. 119.

diretta quando non si applicano le specifiche norme concernenti le libertà fondamentali, considerate dalla Corte di giustizia come espressioni specifiche del divieto di discriminazione fondato sulla nazionalità¹⁷⁹⁷. Proprio per questo motivo, il principio di non discriminazione viene ribadito ed esplicitato con riferimento a ciascuna delle libertà fondamentali (libera circolazione dei lavoratori [art. 45 TFUE], libertà di stabilimento [art. 49 TFUE], libera prestazione dei servizi [art. 56 TFUE], libera circolazione dei capitali [art. 63 TFUE]), le quali vietano qualsiasi norma discriminatoria o restrittiva dell'esercizio di una delle suddette libertà da parte degli stranieri¹⁷⁹⁸. Quest'ultime non sono riconosciute dall'ordinamento euro-unitario di per sé, come "diritti della persona", bensì esclusivamente nella misura necessaria all'instaurazione e al mantenimento del mercato interno¹⁷⁹⁹.

4.3.3. Le discriminazioni e le restrizioni vietate

Il principio di non discriminazione in ambito euro-unitario ha assunto un ruolo di spicco e costituisce oggi una manifestazione del più generale principio di uguaglianza¹⁸⁰⁰. La prima definizione è riconducibile ad una decisione del lontano 1963¹⁸⁰¹, dalla quale la Corte di giustizia non si è più discostata. In quell'occasione si affermò che la discriminazione consiste nel trattare in modo diverso situazioni comparabili¹⁸⁰². Una discriminazione può consistere solo nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe oppure nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse ed è da considerarsi vietata a meno che vi sia una giustificazione oggettiva e ragionevole¹⁸⁰³.

Sebbene non si rinvengano delle esplicite disposizioni comunitarie che estendano il divieto di discriminazione al settore dell'imposizione diretta, secondo l'orientamento seguito dalla Corte di giustizia¹⁸⁰⁴, la restrizione opererebbe comunque in questo ambito, poiché l'art. 18 TFUE – che rappresenta uno dei capisaldi del diritto euro-unitario – sarebbe privo d'effetto se potesse essere violato da norme nazionali discriminatorie in materia di imposte sul reddito¹⁸⁰⁵.

Le discriminazioni possono essere dirette oppure indirette (o dissimulate). Le prime sono fondate sulla nazionalità del soggetto (*overt discrimination*) e sono espressamente vietate dal Trattato. Le seconde,

¹⁷⁹⁷ GARBARINO, p. 677.

¹⁷⁹⁸ BIZIOLI, Processo di integrazione, p. 145; GARBARINO, p. 650.

¹⁷⁹⁹ BIZIOLI, Processo di integrazione, p. 151.

¹⁸⁰⁰ CGUE, causa C-106/83, *Sermide*, del 13 dicembre 1984; CGUE, cause riunite C-117/76 e C-17/77, *Ruckdeschel v. Hauptzollamt Hamburg-St. Annen*, del 19 ottobre 1977; BIZIOLI, Principi di non discriminazione fiscale, p. 108; BRUNO/VALENTE, Principio di non discriminazione, p. 253 s.; GARBARINO, p. 677; MELIS, Manuale, p. 157.

¹⁸⁰¹ CGUE, causa C-13/63, *Commissione/Italia*, del 17 luglio 1963.

¹⁸⁰² CGUE, causa C-13/63, *Commissione/Italia*, del 17 luglio 1963; cause riunite C-17/61 e C-20/61, *Klöckner – Werke AG e Hoesch AG*, del 13 luglio 1963.

¹⁸⁰³ CGUE, causa C-283/15, *Staatssecretaris van Financiën*, del 9 febbraio 2017; causa C-160/14, *Ferreira da Silva e Brito e altri*, del 9 settembre 2015; causa C-279/93, *Schumacker*, del 14 dicembre 1995. Il secondo caso, ossia quello che prevede l'applicazione della stessa norma a situazioni diverse, non è mai stato sino ad oggi oggetto di contenziosi fiscali davanti alla Corte di giustizia (MAITROT DE LA MOTTE, n. 160, p. 217).

¹⁸⁰⁴ Si veda, ad esempio, CGUE, causa C-270/83, *Commissione/Francia*, del 28 gennaio 1986. Per un'evoluzione della giurisprudenza su questo tema si rimanda a LAROMA JEZZI, Territorialità e diritto UE, p. 256 ss.

¹⁸⁰⁵ BRUNO/VALENTE, Principio di non discriminazione, p. 255.

invece, si basano su criteri di differenziazione formalmente diversi da quelli della nazionalità del soggetto, ma basandosi su altri criteri di distinzione, pervengono al medesimo risultato (*covert discrimination*)¹⁸⁰⁶. Il rinvio è, in ampia misura, alle norme nazionali che subordinano l'applicazione di specifiche disposizioni al soddisfacimento di determinati requisiti (residenza, lingua, luogo di nascita, provenienza, ecc.) che, senza una giustificazione obiettiva, risultano in una lesione degli stranieri¹⁸⁰⁷. Sovente, il criterio utilizzato è quello della residenza fiscale, in base al quale gli Stati distinguono tra soggetti residenti, legati di regola da un requisito personale, e soggetti non residenti, legati da un requisito economico¹⁸⁰⁸.

Contiguo al divieto di discriminazione è il divieto di restrizione, che si presenta quando la violazione delle libertà viene perlopiù accertata in presenza di misure nazionali che introducono uno svantaggio nei confronti dei residenti di altri Stati membri e che, di conseguenza, producono un effetto discriminatorio¹⁸⁰⁹.

4.3.4. Host State Discrimination vs. Home State Restriction

Il divieto di discriminazione espresso dalle libertà fondamentali non ha un contenuto univoco, ma si scompone in due distinte prescrizioni, che sono il frutto di due diversi orientamenti giurisprudenziali seguiti dalla Corte di giustizia¹⁸¹⁰:

- divieto di un diverso trattamento degli stranieri (o dei residenti) rispetto ai cittadini nel Paese ospitante (Stato della fonte del reddito), ossia nel Paese in cui viene esercitata la libertà fondamentale (*Host State Discrimination* o discriminazione in senso stretto);
- divieto alle restrizioni che vengono poste dallo Stato di origine (Stato di residenza) all'esercizio di una delle libertà fondamentali da parte dei cittadini (*Home State Restriction* o divieto di restrizione)¹⁸¹¹.

Entrambi gli orientamenti giurisprudenziali esigono poi l'esistenza di un collegamento causale tra l'esercizio della libertà fondamentale e il trattamento meno favorevole, nonché l'equiparabilità tra situazioni interne e situazioni che esercitano la libertà fondamentale¹⁸¹².

¹⁸⁰⁶ CGUE, causa C-279/93, *Schumacker*, del 14 febbraio 1995, punti 27-29; causa C-152/73, *Sotgiu*, del 12 febbraio 1974, punto 11; LAROMA JEZZI, *Integrazione negativa e fiscalità diretta*, pp. 12 e 91.

¹⁸⁰⁷ GARBARINO, pp. 650 e 678.

¹⁸⁰⁸ BIZIOLI, *Principi di non discriminazione fiscale*, p. 106; LAROMA JEZZI, *Territorialità e diritto UE*, nota 39, p. 255; MAITROT DE LA MOTTE, n. 148, p. 195 s.

¹⁸⁰⁹ BORJA, p. 153.

¹⁸¹⁰ BIZIOLI, *Processo di integrazione*, pp. 149 e 152 s.; BIZIOLI, *Principi di non discriminazione fiscale*, p. 108; GARBARINO, p. 675 ss.; LAROMA JEZZI, *Integrazione negativa e fiscalità diretta*, p. 10; LAROMA JEZZI, *Territorialità e diritto UE*, p. 253 ss.; PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, p. 160 s.

¹⁸¹¹ La Corte di giustizia, nella causa *Daily Mail*, ha avuto modo di affermare che “[s]ebbene queste norme, così come formulate, mirino in special modo ad assicurare il beneficio della disciplina nazionale dello Stato membro ospitante, esse ostano parimenti a che lo Stato d'origine ostacoli lo stabilimento in altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società costituita secondo la propria legislazione e corrispondente alla definizione dell'art. 58 (ndr. art. 54 TFUE). [...] i diritti garantiti dall'art. 52 (ndr. art. 49 TFUE) e seguenti sarebbero vanificati se lo Stato d'origine potesse vietare alle imprese di migrare per stabilirsi in altro Stato membro” (CGUE, causa C-81-87, *Daily Mail*, del 27 settembre 1988, punto 16).

¹⁸¹² PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, p. 160.

Nel caso delle restrizioni non si tratta pertanto di accertare la discriminazione nello Stato della fonte del reddito, al fine di eliminare gli ostacoli all'ingresso di un determinato mercato, quanto piuttosto di accertare la compatibilità delle disposizioni che pongono delle barriere all'uscita dal mercato di origine¹⁸¹³.

Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia si devono considerare ostacoli tutte le misure che vietano, ostacolano o scoraggiano l'esercizio delle libertà fondamentali¹⁸¹⁴. L'effetto lesivo e discriminante di una norma nazionale viene giudicato dalla giurisprudenza comunitaria non tanto in termini di risultato effettivo, quanto piuttosto di mera potenzialità¹⁸¹⁵.

Limitando la questione all'ambito fiscale, l'attenzione si concentra, quindi, su quelle norme di uno Stato che dissuadono i cittadini e le imprese nazionali ad esercitare le libertà fondamentali in un altro Stato membro¹⁸¹⁶. Si pensi al caso della persona fisica residente che vuole investire i suoi capitali all'estero (cd. fattispecie internazionale) rispetto a quella che, invece, decide di investirli nel suo Stato di residenza (cd. fattispecie puramente interna). L'eventuale trattamento fiscale sfavorevole della fattispecie transnazionale, nel senso di un maggior debito d'imposta e, quindi, di un differente trattamento fiscale tra i due soggetti è qualificato dall'ordinamento euro-unitario quale restrizione incompatibile con le libertà fondamentali¹⁸¹⁷.

In tal caso si parla anche di "ostacoli all'uscita" ("*entraves à la sortie*") che si contrappongono agli "ostacoli all'entrata" ("*entraves à l'entrée*")¹⁸¹⁸. Se, quindi, nel caso di una *Host State Discrimination* la residenza del soggetto straniero è in sé rilevante, fintantoché non sia provata l'eccezione alla regola che stabilisce che residenti e non residenti non si trovano in una situazione comparabile, nel caso di una *Home State Discrimination* la residenza è, invece, sempre irrilevante ai fini del giudizio di comparabilità¹⁸¹⁹.

4.3.5. I casi di discriminazione orizzontale

Nella giurisprudenza resa sino ad oggi dalla Corte di giustizia, quest'ultima si è prevalentemente occupata di comparare una fattispecie transnazionale con una puramente interna, avendo cura di eliminare il trattamento tributario sfavorevole della fattispecie transnazionale, nel senso di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un differente trattamento quanto ai profili di attuazione del tributo, incompatibile

¹⁸¹³ BIZIOLI, Principi di non discriminazione fiscale, p. 107.

¹⁸¹⁴ CGUE, causa C-293/06, *Deutsche Shell*, del 28 febbraio 2008, punto 28.

¹⁸¹⁵ BORIA, p. 133.

¹⁸¹⁶ BIZIOLI, Principi di non discriminazione fiscale, p. 107.

¹⁸¹⁷ BIZIOLI, Principi di non discriminazione fiscale, p. 108. Diversi sono i casi affrontati dalla Corte di giustizia che hanno riguardato soprattutto le persone giuridiche. Cfr. ad esempio: CGUE, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, del 12 settembre 2006; causa C-371/10, *National Grid Indus*, del 29 novembre 2011; cfr. anche in dottrina LAROMA JEZZI, Territorialità e diritto UE, p. 265.

¹⁸¹⁸ MAITROT DE LA MOTTE, n. 145, p. 194 s.

¹⁸¹⁹ LAROMA JEZZI, Territorialità e diritto UE, p. 267.

con le libertà fondamentali (cd. “discriminazione verticale”). La struttura del giudizio comporta, quindi, la comparazione tra una fattispecie transnazionale e un *tertium comparationis* puramente interno¹⁸²⁰.

In realtà, la Corte ha avuto modo di qualificare in termini di mera disparità anche i casi di cd. “discriminazione orizzontale” (*horizontal discrimination*)¹⁸²¹. In questo contesto, anche in presenza di situazioni del tutto identiche sotto il profilo sostanziale, lo Stato della fonte è autorizzato a concedere un “beneficio convenzionale” ad un investitore estero e a negarlo ad un altro per il solo fatto che ciò sia disposto da una CDI e non da un'altra¹⁸²². Il diverso trattamento di investitori esteri a seconda del Paese di residenza e delle CDI che li interessano, costituisce *de facto* una “discriminazione orizzontale”, che però viene negata dalla Corte, in quanto essa ritiene che lo Stato della fonte non sia tenuto ad estendere agli investitori esteri i migliori “benefici convenzionali” che trovano luogo nelle proprie CDI (cd. clausola della “nazione più favorita”¹⁸²³)¹⁸²⁴. Secondo la Corte, in mancanza di disposizioni comunitarie di unificazione o di armonizzazione, gli Stati membri rimangono competenti per definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri per ripartire il loro potere impositivo, in particolare al fine di eliminare la doppia imposizione¹⁸²⁵.

Nel caso *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, la Corte in merito alla differenza risultante dal fatto che tra le CDI pattuite da uno Stato membro e altri Stati solo alcune di queste prevedono il meccanismo del credito d'imposta a favore dei residenti degli Stati contraenti, ha affermato che le disposizioni previste dal Trattato in tema di stabilimento e libera circolazione dei capitali “*non ostano al fatto che uno Stato membro non estenda il diritto ad un credito d'imposta, previsto in una CDI conclusa con un altro Stato membro per società residenti in quest'ultimo Stato che percepiscono dividendi da una società residente nel primo Stato, a società residenti in un terzo Stato membro con cui esso ha concluso una CDI, che non prevede un tale diritto per società residenti in questo terzo Stato*”¹⁸²⁶. La Corte legittima, quindi, gli Stati membri ad applicare un diverso trattamento fiscale ai soggetti non residenti sul proprio territorio e residenti in altri Stati membri, a seconda che con il loro Stato di residenza sia stata o meno conclusa una CDI¹⁸²⁷.

¹⁸²⁰ BAMMENS, p. 595 ss.; BIZIOLI, *Principi di non discriminazione fiscale*, p. 109; CORDEWENER, p. 210.

¹⁸²¹ BIZIOLI, *Principi di non discriminazione fiscale*, p. 112; GUGLIELMI, p. 292.

¹⁸²² MEROLA, p. 1.

¹⁸²³ Il trattamento della nazione più favorita è stato definito come il trattamento accordato dallo Stato che lo concede allo Stato che ne beneficia non meno favorevole del trattamento conferito dallo Stato concedente ad uno Stato terzo (GUGLIELMI, p. 299).

¹⁸²⁴ MEROLA, p. 1. Si veda anche HELMINEN, p. 30 s.; WATTEL/MARRES/VERMEULEN, p. 716 ss.

¹⁸²⁵ CGUE, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, del 12 dicembre 2006, punto 52; GUGLIELMI, p. 292.

¹⁸²⁶ CGUE, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, del 12 dicembre 2006, punto 94; cfr. GARBARINO, p. 709; WATTEL/MARRES/VERMEULEN, p. 719.

¹⁸²⁷ PERSANO, p. 1625.

Nel caso *D.*, l'oggetto della causa erano due soggetti non residenti, uno dei quali beneficiario della CDI tra Belgio e Paesi Bassi¹⁸²⁸. Il patrimonio del signor D, cittadino tedesco residente in Germania, era costituito per il 10% da beni immobili ubicati nei Paesi Bassi. Questi ultimi avevano assoggettato tale aliquota del 10% all'imposta patrimoniale, rifiutando al contempo di accordare all'interessato l'abbattimento fiscale cui avevano, invece, diritto i residenti nei Paesi Bassi e, in virtù di una CDI pattuita tra i Paesi Bassi e il Belgio, i residenti in quest'ultimo Stato¹⁸²⁹. La comparazione è stata però rifiutata in ragione della natura reciproca o bilaterale delle CDI¹⁸³⁰. In particolare, la Corte ha rigettato l'applicazione della clausola della "nazione più favorita", la quale avrebbe comportato l'estensione del trattamento più favorevole riconosciuto alle parti contraenti di una CDI a tutte le CDI concluse tra gli altri Stati membri in base ai principi del diritto euro-unitario¹⁸³¹. La Corte ha, quindi, escluso che la diversa disciplina derivante dalle CDI rappresenti una violazione del principio di non discriminazione ai sensi dell'art. 63 TFUE rilevante ai fini del diritto euro-unitario, poiché queste si sviluppano sulla base dei principi di equilibrio e reciprocità¹⁸³². Del resto una CDI costituisce un insieme di regole stabilite da due parti contraenti con interessi in conflitto, dove l'accordo bilaterale rappresenta il raggiungimento di un equilibrio macroeconomico per mezzo dei negoziati¹⁸³³.

Il riferimento alla disparità di trattamento, che non genera alcuna forma di discriminazione vietata dalle CDI, è stato poi rinvenuto anche nella causa *Columbus Container Services*, laddove il confronto tra due situazioni transfrontaliere non coinvolgeva alcuna CDI¹⁸³⁴. Nel caso *Columbus Container Services*, la società contestava un trattamento meno favorevole subito in Germania a causa dell'applicazione del metodo del credito d'imposta in luogo dell'esenzione, in seguito ad un'imposizione dei redditi nello Stato della fonte inferiore al 30%¹⁸³⁵. A suo dire, questa situazione violava la libertà di stabilimento, poiché i redditi provenienti da utili di una società tedesca per il tramite di una società in accomandita belga dovevano essere, a norma della CDI, esentati nelle persone dei soggetti passivi residenti in Germania. Tuttavia, se questa società fosse stata tassata, in base alla normativa belga, per meno del 30% a titolo di imposta sugli utili realizzati in Belgio, le disposizioni di diritto interno tedesco stabilite dall'*Aussensteuergesetz* (AStG) avrebbero trovato applicazione, nonostante l'esistenza di una CDI. Ciò che è stato il caso. Di conseguenza, tali redditi non potevano più essere esentati dall'imposta sul reddito

¹⁸²⁸ CGUE, causa C-376/03, *D. contro Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, del 5 luglio 2005, punti 61-62.

¹⁸²⁹ GUGLIELMI, p. 295.

¹⁸³⁰ BIZIOLI, Principi di non discriminazione fiscale, p. 112.

¹⁸³¹ CGUE, causa C-376/03, *D. contro Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, del 5 luglio 2005, punto 61; cfr. GARBARINO, p. 687; MAITROT DE LA MOTTE, n. 137, p. 179 s.; WATTEL/MARRES/VERMEULEN, p. 718 s.

¹⁸³² GUGLIELMI, p. 293.

¹⁸³³ GUGLIELMI, p. 297.

¹⁸³⁴ BIZIOLI, Principi di non discriminazione fiscale, p. 112.

¹⁸³⁵ CGUE, causa C-298/05, *Columbus Container Services BVBA & Co*, del 6 dicembre 2007, punto 35; WATTEL/MARRES/VERMEULEN, p. 722.

nelle persone dei soggetti passivi residenti in Germania, venendo assoggettati al regime di imposizione tedesco, con diritto al computo dell'imposta belga nell'imposta tedesca. Pertanto, il vantaggio della minor tassazione in Belgio veniva in tal modo neutralizzato. Secondo la Corte la normativa tedesca non operava però alcuna distinzione per quanto concerne la tassazione dei redditi provenienti da utili di società di persone stabilite in Germania e quella dei redditi provenienti da utili di società di persone stabilite in un altro Stato membro, il quale assoggettava gli utili realizzati da tali società in tale Stato ad una tassazione al di sotto del 30%. Infatti, applicando a queste società straniere il metodo del credito d'imposta, la normativa tedesca si limitava ad assoggettare, in Germania, gli utili realizzati da tali società alla medesima aliquota di imposizione di quelli realizzati da società di persone stabilite in Germania. Poiché le società non subivano alcuno svantaggio fiscale rispetto alle società di persone stabilite in Germania, non vi era una discriminazione risultante da una disparità di trattamento fra tali due categorie di società. La Corte aveva, infine, avuto modo di affermare che il diritto euro-unitario non prevede dei criteri generali per la ripartizione delle competenze tra Stati membri con riferimento all'eliminazione della doppia imposizione all'interno dell'UE, che rimane, quindi, di esclusiva competenza degli Stati membri¹⁸³⁶.

Nella causa *Sopora*, la Corte è stata chiamata ad esaminare una normativa dei Paesi Bassi che accordava un vantaggio fiscale consistente nell'esenzione forfettaria dall'imposta sui salari fino a concorrenza del 30% della base imponibile a favore di coloro che, prima di essere assunti presso detto Stato membro, abitavano all'estero ad una distanza superiore ai 150 chilometri dalla frontiera di tale Stato, a titolo di indennità per le spese *extra-territoriali* sostenute dai lavoratori transfrontalieri¹⁸³⁷. I Paesi Bassi riconoscevano l'esenzione anche in favore dei lavoratori che non soddisfacevano la condizione della residenza a più di 150 chilometri dal confine, con la sola differenza che, in tal caso, il beneficio era subordinato alla presentazione di prove adeguate in merito alle spese effettivamente sostenute. La Corte ha avuto modo di escludere che la semplificazione amministrativa derivante dal riconoscimento del beneficio in questione su base forfettaria determini di per sé una disparità di trattamento vietata dall'art. 45 TFUE, sempre che i limiti non siano stati fissati in maniera tale che l'esenzione dia sistematicamente luogo ad una netta sovracompensazione delle spese *extra-territoriali* effettivamente sostenute¹⁸³⁸.

Nella causa *Riskin and Timmermans*, la Corte ha dovuto giudicare l'esistenza di una restrizione della libera circolazione dei capitali causata dalle differenti CDI pattuite dal Belgio. La CDI tra Belgio e Polonia, diversamente da altre CDI concluse dal Belgio con taluni Stati terzi, non membri dell'UE, non prevedevano un esplicito rinvio al diritto belga e consentivano, quindi, di computare l'imposta pagata in tali Stati terzi nell'imposta belga, senza prendere in considerazione le condizioni previste dal diritto belga.

¹⁸³⁶ CGUE, causa C-298/05, *Columbus Container Services BVBA & Co*, del 6 dicembre 2007, punto 45.

¹⁸³⁷ CGUE, causa C-512/13, *C. G. Sopora contro Staatssecretaris van Financiën*, del 24 febbraio 2015; cfr. MAITROT DE LA MOTTE, n. 138, p. 182 s., rispettivamente n. 161, p. 219 s.

¹⁸³⁸ CGUE, causa C-512/13, *C. G. Sopora contro Staatssecretaris van Financiën*, del 24 febbraio 2015, punto 36.

Ciò determinava un trattamento fiscale più favorevole rispetto a quello concesso alla Polonia, poiché la relativa CDI prevedeva il computo dell'imposta polacca nell'imposta belga fatta salva l'applicazione del diritto belga, il quale consentiva un tale computo soltanto se i capitali e i beni da cui sono scaturiti i dividendi in questione fossero destinati in Belgio all'esercizio di un'attività professionale¹⁸³⁹. Un siffatto trattamento svantaggioso secondo la Corte *“può dissuadere i residenti belgi dall'investire negli Stati membri con i quali il Regno del Belgio non ha concluso una convenzione bilaterale che prevede un diritto incondizionato all'imputazione dell'imposta prelevata alla fonte all'imposta belga e costituisce, pertanto, una restrizione alla libera circolazione dei capitali vietata, in linea di principio, dall'articolo 63, paragrafo 1, TFUE”*¹⁸⁴⁰. Tuttavia, *“le situazioni nelle quali è concessa l'agevolazione di un'imputazione incondizionata sono quelle in cui il Regno del Belgio si è impegnato, nell'ambito di convenzioni fiscali bilaterali dirette a evitare la doppia imposizione concluse con taluni Stati terzi che hanno operato una ritenuta alla fonte relativa ai dividendi, a consentire ai residenti belgi di imputare la suddetta ritenuta all'imposta dovuta in Belgio”*¹⁸⁴¹, per cui la Corte ritiene che *“tale agevolazione costituisce parte integrante delle norme convenzionali e contribuisce all'equilibrio generale delle relazioni tra i due Stati contraenti della suddetta convenzione”*¹⁸⁴², affermando che *“i residenti belgi[...], che percepiscono dividendi provenienti da Stati membri, come la Repubblica di Polonia [...] non si trovano in una situazione oggettivamente comparabile a quella dei residenti belgi che percepiscono dividendi provenienti da uno Stato terzo con il quale il Regno del Belgio ha concluso una convenzione bilaterale diretta a evitare la doppia imposizione che prevede un diritto incondizionato a una tale imputazione”*¹⁸⁴³.

Di recente, la Corte, nella causa che ha visto opposti *HB e IC contro Istituto nazionale della previdenza sociale*, ha dichiarato che non viola le libertà fondamentali la disciplina prevista dalla CDI tra Italia e Portogallo che riserva allo Stato di cittadinanza del percipiente il diritto di sottoporre a imposizione le pensioni derivanti da attività lavorativa resa nel settore pubblico¹⁸⁴⁴. Il Portogallo da diversi anni ha introdotto un regime fiscale favorevole ai pensionati che decidono di trasferirvi la residenza, i quali ottengono lo *status* di “residente non abituale” (*residentes não habituais*) che garantisce un'esenzione decennale per i redditi di fonte estera. In sostanza, il pensionato estero, trasferitosi in Portogallo, beneficia di una sostanziale esenzione per i redditi esteri. Il vantaggio fiscale consiste nello sfruttamento delle CDI sottoscritte dal Portogallo, le quali, di regola, attribuiscono allo Stato di residenza la potestà impositiva esclusiva del reddito da pensione (art. 18 M-OCSE). In questo modo, poiché il Portogallo, Stato di residenza, rinuncia alla tassazione, il pensionato riceve la pensione senza subire

¹⁸³⁹ CGUE, causa C-176/15, *Riskin e Timmermans*, del 30 giugno 2016.

¹⁸⁴⁰ CGUE, causa C-176/15, *Riskin e Timmermans*, del 30 giugno 2016, punto 25.

¹⁸⁴¹ CGUE, causa C-176/15, *Riskin e Timmermans*, del 30 giugno 2016, punto 32.

¹⁸⁴² CGUE, causa C-176/15, *Riskin e Timmermans*, del 30 giugno 2016, punto 33.

¹⁸⁴³ CGUE, causa C-176/15, *Riskin e Timmermans*, del 30 giugno 2016, punto 34.

¹⁸⁴⁴ CGUE, cause riunite C-168/19 e C-169/19, *HB e IC contro Istituto nazionale della previdenza sociale*, del 30 aprile 2020.

alcun prelievo fiscale nello Stato della fonte¹⁸⁴⁵. Diversamente, se la pensione è riconducibile ad un precedente rapporto di lavoro di diritto pubblico e se il beneficiario ha la nazionalità dello Stato che eroga la pensione, allora lo Stato della fonte ha diritto di trattenere un'imposta alla fonte (art. 19 par. 2 M-OCSE). Nel caso esaminato dalla Corte, due ex dipendenti pubblici italiani, dopo aver trasferito la loro residenza in Portogallo nel corso del 2015, hanno chiesto all'Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS) di ricevere, in applicazione degli artt. 18 e 19 par. 2 CDI tra Italia e Portogallo, l'importo lordo delle loro pensioni, vale a dire senza la trattenuta dell'imposta alla fonte italiana. Il giudice di rinvio sostiene che la CDI italo-portoghese prevede un'evidente disparità di trattamento tra pensionati italiani del settore privato e del settore pubblico residenti in Portogallo, in quanto i primi beneficerebbero indirettamente di un trattamento fiscale più vantaggioso dei secondi, circostanza questa che costituirebbe un ostacolo alla libertà di circolazione garantita a tutti cittadini dell'UE dall'art. 21 TFUE, nonché una discriminazione basata sulla cittadinanza, violando così l'art. 18 TFUE. Tuttavia, in assenza di un'armonizzazione attraverso il diritto euro-unitario, spetta infatti agli Stati membri fissare i criteri per la ripartizione delle proprie competenze fiscali, attraverso la conclusione di accordi contro la doppia imposizione o con provvedimenti unilaterali. Di conseguenza, quando, in una CDI conclusa tra Stati membri, il criterio della cittadinanza compare in una disposizione che ha lo scopo di ripartire la competenza tributaria, non è giustificato considerare una tale disparità basata sulla cittadinanza come integrante una discriminazione vietata¹⁸⁴⁶. Già il precedente art. 293, secondo trattino, del Trattato sulla Comunità economia (TCE) li esortava esplicitamente ad accordarsi per eliminare la doppia imposizione all'interno della Comunità e questo perché, come ricorda la Corte, *“gli Stati membri sono liberi, nell'ambito di convenzioni bilaterali tendenti a evitare le doppie imposizioni, di stabilire i fattori di collegamento ai fini della ripartizione tra di loro della competenza tributaria”*¹⁸⁴⁷.

Sulla base della giurisprudenza della Corte di giustizia sono dunque possibili delle comparazioni, non soltanto tra residenti e non residenti, ma anche di tipo “orizzontale”, ossia tra due soggetti (entrambi residenti o entrambi non residenti) che intendono esercitare una libertà fondamentale in un altro Stato membro.

¹⁸⁴⁵ I giudici amministrativi francesi hanno ritenuto che l'art. 4 M-OCSE, in combinato disposto con l'art. 18, si riferisca quale *“residente di uno Stato contraente”* a una persona che è realmente assoggettata a imposta. Pertanto, in assenza di imposizione, tale persona, sebbene residente in altro Stato, non potrebbe invocare il beneficio convenzionale (Conseil d'État, decisioni del 9 novembre 2015 n. 370054 e n. 371132).

¹⁸⁴⁶ CGUE, cause riunite C-168/19 e C-169/19, *HB e IC contro Istituto nazionale della previdenza sociale*, del 30 aprile 2020, punto 19.

¹⁸⁴⁷ CGUE, cause riunite C-168/19 e C-169/19, *HB e IC contro Istituto nazionale della previdenza sociale*, del 30 aprile 2020, punto 16.

4.3.6. Le giustificazioni del trattamento discriminatorio

La tutela di principi comunitari espressi in norme del Trattato, quali il divieto di discriminazione e di restrizione delle libertà fondamentali, deve essere bilanciata con la protezione di interessi nazionali primari¹⁸⁴⁸. Gli ostacoli di natura fiscale possono essere giustificati da considerazioni di ordine pubblico e da motivi imperativi di interesse generale: le prime sono previste esplicitamente dal Trattato e riguardano la necessità di tutelare l'ordine, la sicurezza, la moralità e la sanità pubblica, così come le giustificazioni specifiche stabilite nell'ambito della libera circolazione dei capitali (artt. 45 par. 3, 51 par. 1, 62 e 65 TFUE); le seconde riguardano, sulla base della giurisprudenza della Corte di giustizia, l'esigenza di garantire la coerenza del sistema fiscale, l'esigenza di assicurare un'equilibrata ripartizione dei poteri impositivi, l'esigenza di garantire l'effettività dei controlli fiscali e della riscossione dei tributi, così come l'esigenza di prevenire l'elusione fiscale (cd. "*test di giudizio*", dall'inglese "*rule of reason test*")¹⁸⁴⁹. Il test di giudizio della Corte di giustizia ha lo scopo di esaminare, in base ad una valutazione di ragionevolezza, l'idoneità degli interessi nazionali a legittimare una deroga rispetto ai principi di non discriminazione e di non restrizione delle libertà fondamentali del Trattato¹⁸⁵⁰.

Per contro, la Corte non ha accolto, come motivi imperativi di interesse generale, il rischio di evasione fiscale, la compensazione dei vantaggi fiscali, la lotta contro gli aiuti di Stato e la concorrenza fiscale dannosa, la perdita di entrate fiscali, le restrizioni *de minimis* e la situazione economica degli Stati membri¹⁸⁵¹.

Qualsiasi tipo di restrizione deve, inoltre, rispettare il principio di proporzionalità¹⁸⁵².

4.3.7. La struttura ternaria del giudizio di non discriminazione

Il giudizio relativo al principio di non discriminazione presenta una tipica struttura ternaria in quanto si articola in tre fasi¹⁸⁵³:

- 1) accertamento della comparabilità di una situazione riguardante due soggetti, di regola, tra un soggetto residente e uno non residente (*tertium comparationis*);
- 2) verifica dell'esistenza di una norma a contenuto discriminatorio, in quanto idonea ad introdurre un trattamento differenziato delle due situazioni comparabili;
- 3) accertamento di una ragionevole causa di giustificazione che legittimi l'adozione della misura nazionale restrittiva (*rule of reason*).

¹⁸⁴⁸ BORIA, p. 135.

¹⁸⁴⁹ BIZIOLI, Processo di integrazione, p. 182 s.; BIZIOLI, Principi di non discriminazione fiscale, p. 112 s.; BORIA, p. 135; BRUNO/VALENTE, Principio di non discriminazione, p. 258 s.; GARBARINO, pp. 644 e 690 ss.; LAROMA JEZZI, Territorialità e diritto UE, p. 284 ss.; MAITROT DE LA MOTTE, n. 170 ss., p. 242 ss.; PISTONE, Diritto tributario internazionale, p. 164 ss.

¹⁸⁵⁰ BORIA, p. 135.

¹⁸⁵¹ MAITROT DE LA MOTTE, n. 179 ss., p. 257 s. con giurisprudenza citata.

¹⁸⁵² BIZIOLI, Principi di non discriminazione fiscale, p. 113 s.; MAITROT DE LA MOTTE, n. 187 ss., p. 265 ss.

¹⁸⁵³ BORIA, p. 175.

4.3.8. La compatibilità dell'art. 24-bis TUIR

4.3.8.1. In generale

Venendo ad un esame di compatibilità del regime dei neo-residenti con il principio di non discriminazione europeo, da una prima analisi non parrebbe esserci una sua violazione. Il campo di applicazione del divieto di discriminazione trova, infatti, applicazione quando la discriminazione viene effettuata, di regola, da uno Stato membro confrontando la situazione tra soggetti residenti e non residenti¹⁸⁵⁴. Questa fattispecie non si presenta però nel caso dei neo-residenti, giacché con l'art. 24-bis TUIR siamo di fronte a due soggetti, entrambi residenti fiscalmente in Italia. Il regime italiano dei neo-residenti non penalizza in alcun modo né i cittadini di altri Stati membri (*i.e.* discriminazione diretta), poiché il regime si applica a qualsiasi individuo, indipendentemente dalla sua nazionalità, né i residenti di altri Stati membri (*i.e.* discriminazione indiretta), poiché comunque è applicabile soltanto alle persone fisiche residenti in Italia. Pertanto, non vi alcuna disparità legata alla cittadinanza.

Anzi, il regime dei neo-residenti permette di incentivare la mobilità europea e, quindi, la libera circolazione, delle persone fisiche verso l'Italia. Tuttalpiù potrebbe presentarsi una situazione di *Home State Restriction*, laddove l'Italia restringa l'esercizio di una libertà fondamentale, *in casu* la libera circolazione dei capitali. Prima di arrivare a questa fattispecie, si valuterà l'applicazione delle discriminazioni a rovescio e di quelle puramente interne con l'art. 24-bis TUIR.

4.3.8.2. La discriminazione a rovescio

Le discriminazioni "a rovescio" (*reverse discrimination*) si verificano ogni qual volta uno Stato membro riserva a uno dei suoi cittadini, ai beni, ai servizi o ai capitali un trattamento meno favorevole rispetto a quello garantito al cittadino, ai beni, ai servizi o ai capitali di un altro Stato membro, data l'impossibilità di invocare le norme del trattato europeo nelle situazioni di rilievo puramente interno¹⁸⁵⁵. Sono chiamate "alla rovescia" proprio perché ad essere discriminata è una categoria che normalmente viene privilegiata nell'ambito degli ordinamenti nazionali. Si tratta, quindi, di situazioni "inverse" rispetto a quelle più frequenti, nelle quali ad essere svantaggiati risultano, per quanto riguardano le persone, quelle di altri Stati membri¹⁸⁵⁶.

La Corte, in funzione della tutela del mercato interno, si cura soltanto di proteggere la persona che consegue dei redditi di fonte estera da un trattamento che è svantaggioso rispetto ad una persona che ritrae dei redditi soltanto di fonte interna. Tant'è che il divieto di discriminazione ha una portata parziale,

¹⁸⁵⁴ BRUNO/VALENTE, Principio di non discriminazione, p. 257.

¹⁸⁵⁵ Corte cost. n. 443/1997; DAUTRICOURT/THOMAS, p. 443 ss.

¹⁸⁵⁶ SPITALERI, nota 1, p. 917.

poiché si limita a stabilire che i non residenti non siano discriminati rispetto ai residenti e non proibisce agli Stati membri di imporre ai propri residenti un più inteso dovere tributario rispetto ai non residenti¹⁸⁵⁷.

La Corte di giustizia ha assunto la regola di ignorare detti casi, che non sono coperti dall'art. 18 TFUE, muovendo dal fatto che si tratta di situazioni puramente interne che esulano dalla sfera di applicazione del diritto euro-unitario¹⁸⁵⁸. La Corte non se ne cura perché non c'è nessun *vulnus* per il mercato interno. Si tratta piuttosto di problemi costituzionali che vanno risolti dai singoli Stati al loro interno¹⁸⁵⁹. Del resto, la Corte non può interferire di per sé senza motivi validi sulle scelte fiscali domestiche dei singoli Stati membri.

Le discriminazioni alla rovescia, come evidenziato dall'Avvocato generale Mischo nella causa *Edah* “*non sono evidentemente concepibili a lungo andare nell'ambito di un vero e proprio mercato comune che deve necessariamente essere fondato sul principio della parità di trattamento. Esse vanno eliminate mediante lo strumento dell'armonizzazione delle legislazioni*”¹⁸⁶⁰. Infatti, come puntualmente rileva l'Avvocato generale Poiares Maduro “[è] difficile ammettere che il diritto comunitario si disinteressi ad una situazione che esso stesso ha contribuito a creare. In simili casi, il diritto comunitario ha creato un problema che il diritto nazionale, senza di esso, non avrebbe conosciuto né tanto meno tollerato, e rispetto al quale può accadere che si trovi privo di mezzi”¹⁸⁶¹.

Siccome nel nostro caso la valutazione deve avvenire tra due contribuenti residenti fiscalmente in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2, TUIR, il giudizio propende per una risposta negativa con riguardo alla *reverse discrimination*, la quale invece riguarda casi in cui soggetti non residenti sono trattati in maniera più favorevole rispetto a soggetti residenti¹⁸⁶².

¹⁸⁵⁷ BRUNO/VALENTE, Principio di non discriminazione, p. 258.

¹⁸⁵⁸ Conclusioni dell'Avvocato generale Poiares Maduro, causa C-72/03, *Carbonati Apuani*, del 9 settembre 2004, punto 55; SPITALERI, p. 919. Cfr. CGUE, causa C-86/78, *Peureux*, del 13 marzo 1979; causa C-355/85, *Cognet*, del 23 ottobre 1986; causa C-98/86, *Mathot*, del 18 febbraio 1987; causa C-407/85, *Gloken*, del 14 luglio 1988; causa C-90/86, *Zoni*, del 14 luglio 1988; causa C-322/90, *Steen*, del 28 gennaio 1992; cause riunite da C-29/94 a C-35/94, *Aubertin e a.*, del 16 febbraio 1995; causa C-64/96, *Uecker e Jacquet*, del 5 giugno 1997. Cfr. anche HELMINEN, p. 62.

¹⁸⁵⁹ Conclusioni dell'Avvocato generale Poiares Maduro, causa C-72/03, *Carbonati Apuani*, del 9 settembre 2004, punto 55; PALMITESSA, p. 527; SPITALERI, p. 919 s.; cfr. in tal senso anche CGUE, causa C-132/93, *Steen*, del 16 giugno 1994, punto 10.

¹⁸⁶⁰ Conclusioni dell'avvocato generale Mischo, cause riunite C-80/85 e C-159/85, *Edah*, del 13 novembre 1986.

¹⁸⁶¹ Conclusioni dell'Avvocato generale Poiares Maduro, causa C-72/03, *Carbonati Apuani Srl contro Comune di Carrara*, del 9 settembre 2004, punto 55.

¹⁸⁶² MASTELLONE, L'appel della flat tax, p. 235; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 6; PALMITESSA, p. 527; SALANITRO, nota 114, p. 86, ritengono che nel caso dell'art. 24-bis TUIR si tratti di una discriminazione a rovescio. STEVANATO (Il regime fiscale dei “neo-residenti”, p. 441 s.) sostiene, invece, che “*nella misura in cui si tratti [...] di situazioni del tutto comparabili dal punto di vista dei parametri rilevanti in materia di applicazione delle imposte, atteso che la capacità contributiva di residenti e neo-residenti, a parità di redditi di fonte estera posseduti, è la stessa, parrebbe violato l'art. 18 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (TFUE), che vieta misure che si traducono in una discriminazione fondata sulla nazionalità (o sulla residenza, considerato che, come affermato in diverse occasioni dalla Corte di Giustizia dell'UE (CGUE), il più delle volte i non residenti sono cittadini di altri Stati membri, e per converso residenti sono cittadini dello stesso Stato. Laddove invece si ritenga, anche sulla scorta di alcune pronunce della Corte di Giustizia, che la particolare «discriminazione a rovescio» non sia vietata dai Trattati europei, resterebbe il problema, tutto interno all'ordinamento*

4.3.8.3. *La discriminazione puramente interna*

L'art. 24-bis TUIR pone senz'altro dei problemi di discriminazione puramente interna che si verificano tra due soggetti residenti. Questa discriminazione è data quando uno Stato tratta in maniera meno favorevole una categoria di contribuenti nazionali o residenti in rapporto ad un'altra categoria di contribuenti nazionali o residenti, senza considerare i contribuenti non nazionali o non residenti.

Dal momento che il contesto di riferimento è "puramente interno", ci si pone la domanda a sapere se, in assenza di elementi estranei, le discriminazioni che gli Stati membri instaurano tra i loro nazionali o residenti siano da considerare vietate secondo l'ordinamento euro-unitario¹⁸⁶³. Una risposta negativa deve essere data in virtù di quanto la Corte di giustizia europea ha potuto precisare in occasione della causa *Werner*, dalla quale è emerso che, in ambito di fiscalità diretta, le discriminazioni puramente interne sono ritenute compatibili con l'ordinamento euro-unitario¹⁸⁶⁴. Nella causa *Werner*, l'Avvocato generale Darmon ha avuto modo di affermare quanto segue: "[n]é l'art. 52 [ndr. art. 49 TFUE] né l'art. 7 del Trattato CEE [ndr. art. 18 TFUE] trovano applicazione in una situazione puramente interna di uno Stato membro, come quella di un cittadino dello Stato medesimo che, ivi stabilito dopo avervi acquisito le qualifiche professionali necessarie, non si sia mai avvalso della libertà di circolazione al fine di stabilirsi in un altro Stato membro"¹⁸⁶⁵.

Nell'ambito dell'art. 24-bis TUIR, il soggetto neo-residente che opta per il regime sostitutivo beneficia di un trattamento più favorevole, ad esempio per quanto attiene ai redditi di fonte estera¹⁸⁶⁶, rispetto al soggetto con redditi esclusivamente di fonte interna. Per la Corte queste situazioni non hanno rilevanza per il diritto euro-unitario. Le diseguaglianze di questo genere non rientrano nel campo di applicazione del principio in commento, ma derivano dalla peculiarità delle legislazioni nazionali non armonizzate, in settori di competenza degli Stati membri¹⁸⁶⁷. La disparità di trattamento tra soggetti neo-residenti e

italiano, della violazione del principio di uguaglianza tributaria". Anche BUCCISANO (p. 77) ritiene violato il principio di non discriminazione previsto dall'ordinamento europeo, senza però motivarne le ragioni.

¹⁸⁶³ A tale riguardo si osserva che le discriminazioni tra non residenti rientrano nel campo di applicazione del Trattato (CGUE, causa C-512/13, *Sopora*, del 24 febbraio 2015). Sulla nozione di situazione puramente interna cfr. anche CGUE, causa C-286/81, *Oosthoek's Uitgeversmaatschappij*, del 15 dicembre 1992, punto 9; causa C-180/83, *Moser*, del 28 giugno 1994, punti 16 e 17; causa C-20/87, *Gauchard*, dell'8 dicembre 1987, punto 12; causa C-41/90, *Hoefner e Elser*, del 23 aprile 1991, punto 37; causa C-134/95, *USSL n. 47 di Biella*, del 16 gennaio 1997, punto 19; causa C-108/98, *RI.SAN.*, del 9 settembre 1999, punto 23; causa C-97/98, *Jägerskiöld*, del 21 ottobre 1999, punto 42.

¹⁸⁶⁴ MAITROT DE LA MOTTE, n. 158, p. 215 con riferimento a CGUE, causa C-112/91, *Werner*, del 6 ottobre 1992. Il dubbio di legittimità riguardava un trattamento di un cittadino tedesco residente in Belgio che lavorava in Germania e si sentiva discriminato da una disposizione tributaria tedesca riservata ai soli soggetti residenti. La Corte, in tal caso, non si è pronunciata nel merito per difetto di criteri di collegamento con il diritto euro-unitario (cfr. anche BORJA, p. 178). Si veda anche BAMMENS, p. 508 ss.

¹⁸⁶⁵ Conclusioni dell'Avvocato generale Darmon, causa C-112/91, *Werner*, del 6 ottobre 1992. In merito alle situazioni puramente interne, si vedano anche MAITROT DE LA MOTTE, n. 158, p. 215; rispettivamente le conclusioni dell'Avvocato generale Poirares Maduro, causa C-72/03, *Carbonati Apuani*, del 9 settembre 2004 e le ulteriori decisioni citate alla nota 44 del punto 55.

¹⁸⁶⁶ Ma rispetto con riferimento ai redditi di fonte estera (cfr., *infra*, prossimo capitolo).

¹⁸⁶⁷ BRUNO/VALENTE, Principio di non discriminazione, p. 258. MASTELLONE, L'appeal della flat tax, p. 235; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 7, ritiene comunque che qualora vi sia un contrasto con le libertà fondamentali, si

residenti in Italia, seppur possa essere irrilevante per il diritto euro-unitario, non lo è però per il diritto costituzionale italiano¹⁸⁶⁸.

4.3.8.4. *Problema di compatibilità con la libera circolazione dei capitali?*

Se è vero che nella giurisprudenza della Corte ci sono stati casi di comparazione tra soggetti entrambi residenti o non residenti, al fine di giungere ad un giudizio di discriminazione orizzontale, è altrettanto vero che la stessa non si è mai occupata di comparare la situazione tra soggetti che sono sottoposti a dei regimi di tassazione differenti: da un lato quello ordinario, dall'altro uno speciale che deroga a quello ordinario. Procedendo con questa ipotesi, potrebbe, ad ogni modo, eventualmente sussistere un potenziale problema di libera circolazione dei capitali, che si potrebbe configurare in una determinata fattispecie comparativa di tipo "orizzontale"¹⁸⁶⁹.

In primo luogo vengono enunciate le fattispecie che non creano particolari problemi con la libera circolazione dei capitali. Dapprima vi è il caso in cui il soggetto tassato ordinariamente e quello neo-residente, decidano di investire lo stesso importo in Italia e ritraggano lo stesso reddito. In questa ipotesi, entrambi sottostanno alle regole IRPEF e il trattamento fiscale è identico, per cui non si pone alcun tipo di problema.

Il secondo caso è quello in cui il soggetto tassato ordinariamente investa in Italia e il neo-residente in uno Stato membro. Anche in questo caso ritraggono gli stessi redditi. Oltre una determinata soglia di reddito, il soggetto neo-residente è avvantaggiato rispetto a quello tassato ordinariamente poiché allo Stato italiano deve pagare "soltanto" l'imposta sostitutiva di euro 100'000, mentre il soggetto a tassazione ordinaria pagando le imposte secondo le regole IRPEF, per redditi importanti pagherà un'imposta anche superiore a euro 100'000. In questa fattispecie siamo di fronte ad una discriminazione che non tocca il diritto euro-unitario, poiché il soggetto neo-residente viene incentivato attraverso questa norma ad investire in uno Stato membro, beneficiando di una tassazione più vantaggiosa rispetto a quella ordinaria. Non vi è, quindi, alcun ostacolo alla libera circolazione dei capitali.

Veniamo ora all'ultima fattispecie in cui entrambi i soggetti investano in uno Stato membro il medesimo capitale e ritraggano pure il medesimo reddito. Il soggetto tassato ordinariamente sul reddito di fonte estera viene imposto in Italia secondo le regole IRPEF, ammettiamo per ipotesi con un'imposta superiore

potrebbe comunque affermare che vi siano sufficienti ragioni di interesse fiscale quale causa giustificativa, per "salvare" l'art. 24-bis TUIR.

¹⁸⁶⁸ Cfr. anche BAMMENS, p. 508.

¹⁸⁶⁹ STEVANATO (Il regime fiscale dei "neo-residenti", p. 442) sostiene che "un ulteriore profilo di criticità che andrebbe indagato in relazione al regime in questione riguarda la libera circolazione dei capitali, che pare oggettivamente ostacolata nella misura in cui si rende fiscalmente più oneroso il ricollocamento in Italia dei capitali detenuti all'estero dai soggetti che, anche perché attratti dal regime agevolativo, hanno trasferito la loro residenza in Italia. Una volta trasferita la residenza in Italia, infatti, il soggetto neo-residente ha tutto l'interesse a mantenere i propri capitali produttivi, nonché i frutti civili da essi promananti, all'estero, giacché trasferendoli in Italia verrebbe assoggettato sui relativi redditi alle ordinarie aliquote progressive".

ad euro 100'000, dopo la concessione del credito ordinario d'imposta. Per quanto attiene il soggetto neo-residente, il reddito conseguito viene ricompreso nell'imposta sostitutiva di euro 100'000.

In questa situazione si potrebbe rappresentare una violazione del principio di non discriminazione sulla libera circolazione dei capitali, poiché si rende fiscalmente meno conveniente per un residente tassato ordinariamente in Italia investire in uno Stato membro rispetto al soggetto neo-residente, nel momento in cui viene superato un certo importo di reddito. È bene comunque osservare che non potrà esserci uno svantaggio fiscale per il neo-residente rispetto al residente tassato ordinariamente, al non raggiungimento di un certo importo di reddito, perché egli potrà sempre scegliere, essendo un regime opzionale, di revocarlo oppure di applicare il *cherry picking* per i redditi provenienti da tale Stato.

Dalla giurisprudenza della Corte di giustizia emerge che le misure vietate dall'art. 63 par. 1 TFUE, in quanto restrizioni dei movimenti di capitali, comprendono sia quelle che sono idonee a dissuadere i non residenti dal compiere investimenti in uno Stato membro (*Host State Discrimination*), sia quelle che sono idonee a dissuadere i residenti di uno Stato membro dal compierne in altri Stati membri (*Home State Restriction*)¹⁸⁷⁰. Si tratta in questo caso di una comparazione orizzontale (*horizontal discrimination*) tra due soggetti residenti che investono entrambi in uno Stato membro¹⁸⁷¹. Indipendentemente dalla tassazione che avviene nello Stato membro nel quale è avvenuto l'investimento, l'Italia tratta in modo diverso due situazioni analoghe.

In questa ipotesi di studio è senz'altro determinante la formulazione del giudizio di comparabilità delle situazioni rispetto alle quali si afferma il verificarsi dell'effetto discriminatorio (cd. *tertium comparationis*)¹⁸⁷². La determinazione dell'equiparabilità (oggettiva) delle situazioni riveste un'importanza fondamentale per stabilire se l'applicazione di una misura nazionale leda la parità di trattamento che, in linea di principio, deve essere garantita in tali situazioni e, pertanto, se tale misura possa integrare un ostacolo alle libertà fondamentali¹⁸⁷³.

Dalla giurisprudenza della Corte di giustizia occorre che, affinché una normativa tributaria nazionale operante una distinzione tra i contribuenti in funzione del luogo di investimento dei loro capitali possa

¹⁸⁷⁰ CGUE, cause riunite da C-338/11 a C-347/11, *Santander Asset Management SGIIC e a.*, del 10 maggio 2012, punto 15; cause C-10/14, C-14/14 e C-17/14, *Miljoen e a.*, del 17 settembre 2015, punto 44; causa C-252/14, *Pensioenfond Metaal en Techniek*, del 2 giugno 2016, punto 27.

¹⁸⁷¹ La giurisprudenza europea ha qualificato in termini di disparità anche i casi di discriminazione orizzontale. Ciò è avvenuto nel caso *D.*, nel quale oggetto del confronto erano due soggetti non residenti, uno dei quali beneficiario della CDI tra Belgio e Paesi Bassi. In questo caso la comparazione è stata però rifiutata dalla Corte di giustizia a causa della natura reciproca e bilaterale della CDI (CGUE, causa C-376/03, *D.*, del 5 luglio 2005, punti 61-62). Diversamente, il riferimento alla disparità di trattamento, che non genera alcuna forma di discriminazione vietata dai Trattati, è stato rinvenuto nella causa *Columbus Container Services*, nella quale il confronto tra due situazioni transfrontaliere non coinvolgeva alcuna CDI (CGUE, causa C-298/05, *Columbus Container Services*, del 6 dicembre 2007, punto 40); cfr. BIZIOLI, *Principi di non discriminazione fiscale*, p. 112.

¹⁸⁷² BORIA, p. 179.

¹⁸⁷³ Conclusioni dell'Avvocato generale Mengozzi, causa C-298/05, *Columbus Container Services*, del 6 dicembre 2007, punto 68.

considerarsi compatibile con le disposizioni del TFUE relative alla libera circolazione dei capitali, la disparità di trattamento riguarda situazioni non oggettivamente paragonabili o sia giustificata da un motivo imperativo di interesse generale¹⁸⁷⁴.

Nel nostro caso non siamo di fronte a dei regimi comparabili dal momento che l'uno è generalizzato e si svolge secondo regole ordinarie (quello dei residenti *tout court*), l'altro è riservato ad una categoria specifica di contribuenti, esattamente circoscritta, e prevede l'applicazione di un'imposizione sostitutiva in luogo di quella ordinaria per i redditi di fonte estera, a patto che il contribuente soddisfi precisi criteri d'ingresso dati dall'assenza dal Paese per almeno nove dei dieci periodi fiscali precedenti l'esercizio dell'opzione. Non pare, insomma, che siamo davanti a due situazioni e a due regimi realmente comparabili¹⁸⁷⁵.

Se ciò fosse il caso, vi sarebbe un effetto dirompente su tutti i regimi fiscali speciali, che derogano alle regole ordinarie, previsti dagli Stati membri. Restando confinati alla sola Italia, non solo il regime dei neo-residenti, ma anche quello degli impatriati (D.L. n. 34, del 30 aprile 2019, convertito nella Legge n. 58, del 28 giugno 2019) o quello dei pensionati (art. 24-ter TUIR), poiché prevedono una tassazione più favorevole rispetto a quella ordinaria, sarebbero da considerare contrari all'ordinamento euro-unitario.

Quand'anche i due regimi fossero comparabili, ossia quello ordinario e quello forfettario, e fosse accertata una restrizione delle libertà fondamentali, sarebbe comunque necessario esaminare come ultimo giudizio, dal punto di vista dello Stato che ha recepito il regime forfettario, l'esistenza di una specifica causa di giustificazione. Sembra evidente, in questo caso, che dei motivi di interesse fiscale per favorire investimenti e consumi nel proprio Stato membro manchino di un interesse fiscale europeo¹⁸⁷⁶ e quand'anche questo fosse dato, il regime dei neo-residenti non soddisferebbe il principio di

¹⁸⁷⁴ CGUE, causa C-377/07, *STEKO Industriemontage GmbH*, del 22 gennaio 2009, punto 30; causa C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, del 20 maggio 2008, punto 59.

¹⁸⁷⁵ MASTELLONE, con diverse motivazioni, ritiene pure che le due situazioni non siano di per sé comparabili (MASTELLONE, *L'appel della flat tax*, p. 236 s.; MASTELLONE, *Ventaglio dei regimi fiscali*, p. 6 s.). Secondo MASTELLONE "[i]n primo luogo, difficilmente le due categorie di residenti potrebbero essere considerate comparabili, posto che i neo-residenti, oltre a non avere un legame radicato con il territorio italiano paragonabile a quello che hanno i residenti «ordinari», esplicitano sin dall'origine di potersi permettere quantomeno di versare annualmente € 100.000. Questo aspetto li rende obiettivamente non paragonabili all'intera platea dei contribuenti residenti soggetti ad IRPEF progressiva, poiché esprimono una elevata capacità contributiva, con ciò facendo venire meno uno step fondamentale del ragionamento giuridico solitamente effettuato dalla Corte di Giustizia UE nelle proprie decisioni. A tale profilo, deve altresì aggiungersi il fatto che l'effettività delle informazioni reddituali fornite e la veridicità dello status di non residente, nei nove degli ultimi dieci anni, del soggetto che esercita l'opzione siano oggetto di scrupolosa verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria (ex ante in caso di interpello preventivo oppure ex post in caso di esercizio dell'opzione in dichiarazione), con ciò tendenzialmente scongiurando ogni forma di abuso. Tentando, dunque, di scorgere una ratio normativa in chiave europea, la misura mira chiaramente ad incentivare e favorire l'esercizio della libera circolazione delle persone, la quale è prevista dal cd. diritto europeo «primario» e, pertanto, è egregiamente in grado di operare come «contrappeso» alla temporanea deroga alle regole di tassazione ordinariamente applicabili. Allo stesso tempo, il regime di cui all'art. 24-bis TUIR risulta, altresì, in linea con la libera circolazione dei capitali, non creando alcuna discriminazione legata alla selezione delle fonti di reddito estere dei non residenti che possono accedere al regime".

¹⁸⁷⁶ Si veda HELMINEN, p. 147, che cita le decisioni della Corte con cui ha negato delle cause di giustificazione. Tra queste la perdita di gettito fiscale, una bassa fiscalità in un altro Stato, così come delle ragioni basate sullo stato finanziario dello Stato.

proporzionalità, poiché non raggiunge gli obiettivi che il legislatore italiano ha annunciato con la sua introduzione¹⁸⁷⁷.

4.4. Il divieto di aiuti di Stato

4.4.1. Il divieto di aiuti di Stato per garantire il corretto funzionamento del mercato interno

Analogamente a quanto succede per le libertà fondamentali, anche il divieto di aiuti di Stato mira a tutelare il corretto funzionamento del mercato interno euro-unitario¹⁸⁷⁸. La disciplina comunitaria vuole permettere alle imprese presenti su tutto il territorio europeo di poter competere tra di loro alle medesime condizioni. Per raggiungere questa finalità è, però, necessario che ci siano delle regole precise al fine di prevenire le alterazioni delle condizioni concorrenziali. Queste sono suddivisibili in tre differenti categorie: le pratiche concordate (art. 101 TFUE), l'abuso di posizione dominante (art. 102 TFUE) e gli aiuti di Stato (art. 107 ss. TFUE)¹⁸⁷⁹. La disciplina degli aiuti di Stato è l'unica delle tre categorie rilevante in ambito fiscale e si rivolge agli Stati membri con le relative suddivisioni amministrative piuttosto che ai soggetti economici¹⁸⁸⁰.

L'art. 107 par. 1 TFUE stabilisce l'incompatibilità con il diritto euro-unitario di aiuti diretti a favorire talune imprese o taluni settori produttivi che falsano o che comunque, minacciano di falsare la libera concorrenza fra le imprese degli Stati membri. In tal senso, la disciplina sugli aiuti di Stato mira a ridurre le distorsioni della concorrenza all'interno del mercato unico dell'UE¹⁸⁸¹. Il beneficio deve, però, essere "selettivo", rivelandosi cioè idoneo ad avvantaggiare talune imprese o settori produttivi e non anche la generalità delle imprese¹⁸⁸². Pertanto, deve trattarsi di norme a carattere promozionale, in cui non trova applicazione il regime fiscale ordinario¹⁸⁸³.

4.4.2. Il settore dell'imposizione diretta sottostà al divieto di aiuti di Stato

In merito alla competenza degli Stati nel settore dell'imposizione diretta, secondo il Tribunale UE, nel caso *Ladbroke Racing*, benché "il sistema fiscale nonché l'attuazione dei regimi fiscali rientrano nella competenza delle autorità nazionali, rimane comunque il fatto che l'esercizio di siffatta competenza può eventualmente rivelarsi incompatibile con l'art. 92, n.1, del Trattato [ndr. attuale art. 107 par. 1 TFUE]"¹⁸⁸⁴.

¹⁸⁷⁷ Cfr. *supra*, cap. 3.11.2. Di altra opinione MASTELLONE, L'appel della flat tax, p. 236 s.; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 7, secondo il quale "[l]a finalità di attrarre capitale umano è anche legata a ragioni di interesse fiscale dello Stato, posto che dall'applicazione della disciplina inevitabilmente derivano degli «effetti positivi per il bilancio dello Stato», configurando una circostanza fattuale che, nell'ipotesi detto regime fosse considerato in contrasto con le libertà fondamentali, ben potrebbe essere spesa come valida giustificazione dall'Italia".

¹⁸⁷⁸ PISTONE, Diritto tributario internazionale, p. 25.

¹⁸⁷⁹ MORETTI, Divieto degli aiuti di Stato, p. 117.

¹⁸⁸⁰ Si segnala che la Commissione europea ha pubblicato nel corso del 2016 una comunicazione in merito alla nozione di aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107 par. 1 TFUE (2016/C 262/01 del 19 luglio 2016), al fine di chiarire ulteriormente alcuni aspetti di questa disposizione.

¹⁸⁸¹ BRISACANI, Aiuti di Stato e concorrenza dannosa, p. 2168.

¹⁸⁸² BORIA, pp. 89 e 240.

¹⁸⁸³ BORIA, p. 253.

¹⁸⁸⁴ Tribunale UE, Causa T-67/94, *Ladbroke Racing/Commissione*, del 27 gennaio 2018, punto 54.

Sempre il Tribunale UE ha in seguito affermato che *“occorre rilevare che gli interventi degli Stati membri nei settori che non hanno formato oggetto di armonizzazione nell’Unione europea non sono esclusi dall’ambito di applicazione della normativa in materia di controllo degli aiuti di Stato. Ammettere il contrario equivarrebbe necessariamente a privare di effetto utile le disposizioni degli articoli 107 TFUE e 108 TFUE. [...] In tal senso, per esempio, gli interventi statali nei settori rientranti nelle competenze esclusive degli Stati membri, come la fiscalità diretta, possono essere ricondotti agli articoli 107 TFUE e 108 TFUE”*¹⁸⁸⁵.

4.4.3. Le condizioni che configurano un aiuto di Stato

La Corte di giustizia ha considerato che l’art. 107 par. 1 TFUE *“definisce gli aiuti di Stato incompatibili in linea di principio con il mercato comune come gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza, nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli Stati membri”*¹⁸⁸⁶. Quattro sono, quindi, i criteri cumulativi elaborati dalla giurisprudenza della Corte per definire la nozione di aiuto di Stato¹⁸⁸⁷:

- 1) la forma di agevolazione prevista da uno Stato membro deve conferire un vantaggio economico al beneficiario, incidendo sugli scambi tra gli Stati membri e falsando o minacciando di falsare la concorrenza;
- 2) la misura deve essere imputabile a risorse statali;
- 3) il beneficiario deve essere un’impresa o una produzione;
- 4) l’aiuto deve essere selettivo, ossia deve essere rivolto ad alcune imprese o produzioni, anziché a tutte le imprese di un certo tipo o all’economia nazionale nel suo complesso.

4.4.4. Il primo criterio

4.4.4.1. La necessità di esercitare un’attività economica

In primo luogo, è necessario che il beneficiario della misura eserciti un’attività economica, a prescindere dal suo statuto giuridico o dalle modalità del finanziamento¹⁸⁸⁸. La qualificazione di un determinato ente come impresa dipende, quindi, dalla natura delle sue attività¹⁸⁸⁹.

¹⁸⁸⁵ Tribunale UE, causa T-538/11, *Belgio/Commissione*, del 25 marzo 2015, punti 65-66.

¹⁸⁸⁶ CGUE, causa C-126/01, *Gemo*, del 20 novembre 2003, punto 22.

¹⁸⁸⁷ CGUE, causa C-280/00, *Nahverkehrsgesellschaft Altmark*, del 24 luglio 2003; punto 84; causa C-142/87, *Belgio/Commissione*, del 21 marzo 1990, punto 25; cause riunite da C-278/92 a C-280/92, *Spagna/Commissione*, del 14 settembre 1994, punto 20; causa C-482/99, *Francia/Commissione*, del 16 maggio 2002, punto 68. Cfr. anche COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione 98/C 384/03, cifre 9-12. In dottrina si vedano poi BORIA, p. 241 s.; DORIGO, p. 201; GARBARINO, p. 655 s.; MAITROT DE LA MOTTE, n. 197, p. 289; MORETTI, *Divieto degli aiuti di Stato*, p. 119; PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, p. 199 ss.

¹⁸⁸⁸ COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione 2016/C 262/01, cifra 7.

¹⁸⁸⁹ COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione 2016/C 262/01, cifra 7.

4.4.4.2. *L'incidenza sugli scambi*

La condizione dell'incidenza sugli scambi è a sua volta soddisfatta se l'impresa beneficiaria svolge un'attività economica che dà luogo a scambi tra gli Stati membri¹⁸⁹⁰. Il semplice fatto che l'aiuto rafforzi la posizione dell'impresa rispetto ad altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari permette di concludere che l'aiuto incide sugli scambi¹⁸⁹¹.

4.4.4.3. *La nozione di vantaggio economico*

Affinché sia considerato indebito, l'aiuto deve poi conferire un vantaggio economico di cui il beneficiario non avrebbe fruito nel corso della sua normale e ordinaria attività¹⁸⁹². Decisive sono le dinamiche concorrenziali e non la forma attraverso la quale viene erogato l'aiuto di Stato¹⁸⁹³. Non sono considerati rilevanti né la causa né lo scopo della prestazione statale, quanto piuttosto gli effetti della misura sull'impresa¹⁸⁹⁴. Infatti, la Corte di giustizia ha sottolineato che l'incidenza non deve necessariamente essere effettiva, ma è sufficiente che le misure analizzate siano in astratto idonee ad incidere sugli scambi tra Stati membri e a falsare la concorrenza¹⁸⁹⁵. L'indagine circa la potenziale incidenza sul mercato interno deve essere condotta con l'obiettivo di individuare l'adozione di qualsiasi misura che possa comportare distorsioni alla libera concorrenza¹⁸⁹⁶. Segnatamente, si tratta di misure che concorrono a rafforzare la posizione sul mercato di talune società rispetto agli altri concorrenti¹⁸⁹⁷. Per essere considerato un vantaggio è necessario che non vi sia una controprestazione da parte dell'impresa beneficiaria¹⁸⁹⁸.

Il vantaggio economico può essere valutato facendo un confronto tra la situazione finanziaria dell'impresa in seguito alla misura e alla situazione in assenza di essa¹⁸⁹⁹. Un vantaggio economico migliora, *de facto*, la posizione concorrenziale del beneficiario rispetto ad altre imprese concorrenti¹⁹⁰⁰.

4.4.4.4. *La natura fiscale che configura un vantaggio economico*

Del tutto indifferente è sia lo strumento tecnico utilizzato sia la forma giuridica attraverso i quali viene erogato l'aiuto di Stato¹⁹⁰¹. Per l'applicazione della norma sugli aiuti di Stato, la natura fiscale di una

¹⁸⁹⁰ COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione 2016/C 262/01, cifra 190.

¹⁸⁹¹ COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione 98/C 384/03, cifra 11; Comunicazione 2016/C 262/01, cifra 187.

¹⁸⁹² CGUE, causa C-387-92, *Banco Exterior de España*, del 15 marzo 1994, punti 12 e 13; causa C-173/73, *Italia/Commissione*, del 2 luglio 1974, punto 26; COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione 2016/C 262/01, cifra 66; GARBARINO, p. 656; MORETTI, *Divieto degli aiuti di Stato*, p. 119.

¹⁸⁹³ MORETTI, *Divieto degli aiuti di Stato*, p. 119.

¹⁸⁹⁴ COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione 2016/C 262/01, cifra 67.

¹⁸⁹⁵ CGUE, causa C-372-97, *Italia/Commissione*, del 29 aprile 2004, punto 44; causa C-148/04, *Unicredito italiano*, del 15 dicembre 2005, punto 54; MORETTI, *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, p. 119.

¹⁸⁹⁶ GARBARINO, p. 657.

¹⁸⁹⁷ GARBARINO, p. 657.

¹⁸⁹⁸ MAITROT DE LA MOTTE, n. 202, p. 296 s.

¹⁸⁹⁹ BRISACANI, *Aiuti di Stato e concorrenza dannosa*, p. 2175; COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione 2016/C 262/01, cifra 67.

¹⁹⁰⁰ BRISACANI, *Aiuti di Stato e concorrenza dannosa*, p. 2185.

¹⁹⁰¹ MORETTI, *Divieto degli aiuti di Stato*, p. 123.

misura è irrilevante, poiché l'art. 107 TFUE si applica agli aiuti "sotto qualsiasi forma"¹⁹⁰². In tale ambito, il vantaggio può consistere ad esempio in un'esenzione temporanea o definitiva, in una riduzione dell'aliquota d'imposta o della base imponibile rispetto a quella ordinaria, in un credito d'imposta, in una deduzione, in un riporto di perdite o in un differimento d'imposta oltre i termini ordinari, in un condono, sconto o differimento nel versamento delle imposte¹⁹⁰³.

Il vantaggio economico può anche essere di natura indiretta, qualora venga realizzata una riduzione dell'imposta sui redditi relativi a soggetti non economici che investono in talune imprese¹⁹⁰⁴, rispettivamente vi siano degli aiuti attribuiti esclusivamente ai lavoratori di un determinato settore che, alleviando le imprese operanti in quel particolare ambito da oneri specifici, ne permettono un aumento della produttività e della produzione in ragione dell'incremento degli operai disposti a fornire la propria manodopera¹⁹⁰⁵.

Un vantaggio conferito direttamente a talune persone fisiche o giuridiche, che non siano necessariamente imprese, può dunque costituire un vantaggio indiretto, qualora venga dimostrata la sussistenza del collegamento tra la misura e altre persone fisiche o giuridiche che siano imprese, e conseguentemente essere ritenuto un aiuto di Stato per quest'ultime¹⁹⁰⁶. Tale effetto indiretto appare particolarmente evidente laddove sia prevista la traslazione dell'onere impositivo dal lavoratore dipendente al datore di lavoro e dove la maggiore quota di detassazione del reddito del lavoratore dipendente può risolversi in un minor costo in capo al datore di lavoro¹⁹⁰⁷.

¹⁹⁰² COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione 98/C 384/03, cifra 8.

¹⁹⁰³ BRISACANI, Aiuti di Stato e concorrenza dannosa, p. 2176; MAITROT DE LA MOTTE, n. 205 ss., p. 298 ss.

¹⁹⁰⁴ BRISACANI, Aiuti di Stato e concorrenza dannosa, p. 2176. La CGUE ha avuto modo di condividere la decisione n. 98/476/CE, del 21 gennaio 1998, della COMMISSIONE EUROPEA, la quale ha considerato come aiuto di Stato in favore delle società stabilite nei nuovi *Länder* della Germania orientale l'agevolazione consistente in un'esenzione individuale dell'imposta sulle plusvalenze da parte delle persone fisiche che decidevano di reinvestire la plusvalenza realizzata nel capitale di dette società.

¹⁹⁰⁵ CGUE, causa C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, del 23 febbraio 1961. La Corte ha considerato incompatibile con l'art. 4 del Trattato CECA una normativa tedesca che attribuiva un "premio di squadra", finanziato con denaro pubblico, esclusivamente ai lavoratori operanti nell'industria carbonifera (MORETTI, Divieto degli aiuti di Stato, nota 29, p. 124). Cfr. anche CGUE, causa C-403/10, *Mediaset*, del 28 luglio 2011, punto 81.

¹⁹⁰⁶ CGUE, causa C-382/99, *Paesi Bassi/Commissione*, del 13 giugno 2002, punti 38 e 60-66; Tribunale UE, causa T-424/05, *Italia/Commissione*, del 4 marzo 2009, punto 108; causa T-177/07, *Mediaset*, del 15 giugno 2010, punto 75; CGUE, causa C-403/10, *Mediaset*, del 28 luglio 2011, punto 21; cfr. anche COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione 2016/C 262/01, cifra 115 s.; MORETTI, Divieto degli aiuti di Stato, p. 124.

¹⁹⁰⁷ ROSSI, Lavoratori impatriati, p. 4 s.

4.4.5. Il secondo criterio

4.4.5.1. *Il collegamento tra Stato e risorse utilizzate*

In secondo luogo, il carattere statale delle risorse pubbliche è dato quando esiste un collegamento tra le risorse utilizzate e un'articolazione dello Stato, indipendentemente dal livello di governo (centrale o decentrale), a cui questo sia riferibile¹⁹⁰⁸.

Ai sensi dell'art. 107 par. 1 TFUE non è necessario distinguere tra l'ipotesi in cui l'aiuto viene concesso direttamente dallo Stato e quella in cui l'aiuto è concesso da enti pubblici o privati che lo Stato istituisce o designa per la gestione dell'aiuto¹⁹⁰⁹. La nozione di aiuto, come detto, presuppone non soltanto che la misura sia imputabile allo Stato, ma anche che sia finanziata attraverso le sue risorse, vale a dire che gravi sul suo bilancio o, comunque, sulle risorse pubbliche¹⁹¹⁰.

4.4.5.2. *Il trasferimento di risorse dallo Stato al beneficiario*

Il trasferimento di risorse dallo Stato al beneficiario può avvenire sotto forma di sovvenzioni dirette, prestiti, garanzie, investimenti diretti nel capitale delle imprese, nonché prestazioni in natura¹⁹¹¹. Secondo la Corte di giustizia, la nozione di aiuto concesso da uno Stato non riguarda soltanto prestazioni positive, ma anche gli interventi pubblici sotto forma di rinunce ad entrate fiscali¹⁹¹² che, in varie forme, riducono gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa (cd. prestazioni negative)¹⁹¹³. La Corte ritiene, infatti, tanto le sovvenzioni di denaro pubblico, quanto le forme di agevolazione monetaria, come due lati della stessa medaglia che hanno la medesima natura e che producono gli stessi effetti¹⁹¹⁴.

¹⁹⁰⁸ CGUE, causa C-323/82, *SA Intermills*, del 14 novembre 1984; causa C-248/84, *Repubblica federale di Germania contro Commissione delle Comunità europee*, del 14 ottobre 1987; CGUE, causa C-88/03, *Portogallo vs. Commissione*, del 6 settembre 2006; MORETTI, *Divieto degli aiuti di Stato*, p. 120.

¹⁹⁰⁹ CGUE, causa C-67/85, *Van der Kooy*, del 2 febbraio 1988, punto 35; cfr. anche COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione 2016/C 262/01, cifre 39 e 50.

¹⁹¹⁰ CGUE, causa C-262/12, *Vent De Colère e a.*, del 19 dicembre 2013, punto 16; causa C-482/99, *Francia/Commissione*, del 16 maggio 2002, punto 24; causa C-677/11, *Doux Élevage e Coopérative agricole UKL-ARREE*, del 30 maggio 2013, punto 27; BRISACANI, *Aiuti di Stato e concorrenza dannosa*, p. 2172; BIZIOLI, *Processo integrativo*, p. 171; COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione 2016/C 262/01, cifra 68.

¹⁹¹¹ BRISACANI, *Aiuti di Stato e concorrenza dannosa*, p. 2173; COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione 2016/C 262/01, cifra 51.

¹⁹¹² Ad esempio, la perdita di entrate fiscali e contributive dovuta a riduzioni o esenzioni concesse dallo Stato membro oppure esenzioni dall'obbligo di pagare ammende o altre sanzioni pecuniarie (BRISACANI, *Aiuti di Stato e concorrenza dannosa*, p. 2173; COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione 2016/C 262/01, cifra 51).

¹⁹¹³ CGUE, causa C-301/87, *Francia/Commissione*, del 14 febbraio 1990, punto 41; causa C-387-92, *Banco Exterior de España*, del 15 marzo 1994, punto 13; BRISACANI, *Aiuti di Stato e concorrenza dannosa*, p. 2173 s.; MORETTI, *Divieto degli aiuti di Stato*, p. 123. Già nel 1961, la Corte evidenziava come “[i]l concetto di aiuto è tuttavia più comprensivo di quello di sovvenzione dato che esso vale a designare non soltanto delle prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse, ma anche degli interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti” (CGUE, causa C-39/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, del 23 febbraio 1961).

¹⁹¹⁴ MORETTI, *Divieto degli aiuti di Stato*, p. 123.

4.4.6. Il terzo criterio

4.4.6.1. La nozione di impresa

In terzo luogo, occorre definire il concetto di “impresa” che, secondo la Corte di giustizia, abbraccia qualsiasi entità che esercita un’attività economica, a prescindere dallo *status* giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento¹⁹¹⁵. Il termine “impresa” si rivolge, quindi, a qualsiasi soggetto, indipendentemente dalla forma giuridica, pubblico o privato, che svolge un’attività rilevante dal punto di vista economico, compreso lo sfruttamento dell’opera dell’ingegno e le professioni liberali¹⁹¹⁶. Con riferimento alla distinzione tra attività economiche e non, la Corte ha costantemente affermato che qualsiasi attività consistente nell’offrire beni e servizi in un mercato costituisce un’attività economica¹⁹¹⁷.

4.4.6.2. La nozione di produzione

Quanto al concetto di “produzione”, la norma intende includere tutte le entità economiche coinvolte nella produzione o nello scambio di beni e/o servizi, in modo da includere nella disciplina degli aiuti di Stato il ciclo produttivo indipendentemente dalla forma soggettiva adottata¹⁹¹⁸.

4.4.7. Il quarto criterio

4.4.7.1. Il carattere selettivo dell’aiuto di Stato

Infine, il quarto criterio riguarda la selettività della misura. Affinché vi sia un aiuto di Stato ci deve essere selettività, ossia deve esserci un vantaggio di cui non ne beneficiano tutte le imprese concorrenti¹⁹¹⁹. Un aiuto di Stato assume un carattere “selettivo” quando favorisce soltanto “*talune imprese o talune produzioni*” (art. 107 par. 1 TFUE).

Nella causa *MOL Magyar Olaj- és Gázipari Nyrt*, la Corte ha indicato che “*il requisito della selettività derivante dall’articolo 107, paragrafo 1, TFUE deve essere chiaramente distinto dall’individuazione concomitante di un vantaggio economico, in quanto, quando la Commissione rileva la presenza di un vantaggio, inteso in senso ampio, direttamente o indirettamente ascrivibile a una determinata misura, essa è tenuta a dimostrare, inoltre, che tale vantaggio vada a favore specificamente di una o più imprese. A tal fine, spetta ad essa dimostrare, in particolare, che la misura di cui trattasi introduce differenziazioni tra le imprese che, rispetto all’obiettivo perseguito, versano in una situazione analoga. Occorre dunque*

¹⁹¹⁵ Cfr., *ex multis*, CGUE, causa C-41/90, *Höfner e Elser*, 23 aprile 1991; COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione 2016/C 262/01, cifra 7.

¹⁹¹⁶ BRISACANI, Aiuti di Stato e concorrenza dannosa, p. 2171 s.; COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione 2016/C 262/01, cifra 8.

¹⁹¹⁷ CGUE, causa C-118/85, *Commissione/Italia*, del 16 giugno 1987, punto 7; CGUE, causa C-35/96, *Commissione/Italia*, del 18 giugno 1998, punto 36; CGUE, cause riunite da C-180/98 a C-184/98, *Pavlov e a.*, del 12 settembre 2000, punto 75.

¹⁹¹⁸ BORIA, p. 242.

¹⁹¹⁹ MAITROT DE LA MOTTE, n. 220, p. 321.

*che il vantaggio sia concesso in modo selettivo e sia idoneo a porre talune imprese in una situazione più favorevole rispetto ad altre*¹⁹²⁰.

Il requisito della selettività non ha carattere assoluto, ma relativo, dal momento che richiede di individuare e comparare le disposizioni fiscali di favore rispetto alla disciplina ordinaria o generale¹⁹²¹. Pertanto, una misura è selettiva se concede un vantaggio a determinate imprese o categorie di imprese o a determinati settori economici, escludendo altre imprese o settori economici che si trovano in condizioni comparabili alla luce del sistema fiscale di riferimento¹⁹²².

La giurisprudenza della Corte di giustizia ha elaborato due distinti profili di selettività, aventi un carattere “materiale” (o “settoriale”) e “territoriale” (o “regionale”)¹⁹²³.

4.4.7.2. *Il requisito della selettività materiale*

Il requisito della selettività materiale riguarda le misure applicabili esclusivamente a determinate imprese o a specifici settori economici¹⁹²⁴. Di conseguenza, questa prerogativa esclude dal campo di applicazione del divieto di aiuti di Stato le misure aventi un carattere generale, sempre che queste siano aperte a tutte le imprese che operano sul territorio e che sono presenti secondo le regole della libera concorrenza¹⁹²⁵. Un regime che non crea una deroga a favore di talune imprese o di talune produzioni rispetto ad un “sistema normale” di imposizione non costituisce, dunque, un regime di aiuti ai sensi dell’art. 107 par. 1 TFUE¹⁹²⁶.

Da un punto vista fiscale, i provvedimenti nazionali non costituiscono degli aiuti di Stato qualora si applichino a tutte le imprese ubicate sul territorio nazionale, a prescindere dall’oggetto della loro attività¹⁹²⁷. Nella pratica non è, tuttavia, agevole distinguere tra una disposizione generale e una selettiva.

¹⁹²⁰ CGUE, causa C-15/14, *MOL Magyar Olaj- és Gázipari Nyrt*, del 4 giugno 2015, punto 59.

¹⁹²¹ BIZIOLI, *Processo integrativo*, p. 171; MORETTI, *Divieto degli aiuti di Stato*, p. 121.

¹⁹²² COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione 2016/C 262/01*, cifra 117.

¹⁹²³ MAITROT DE LA MOTTE, n. 220, p. 321; MORETTI, *Divieto degli aiuti di Stato*, p. 121; COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione 2016/C 262/01*, cifra 119.

¹⁹²⁴ Secondo la giurisprudenza consolidata, *“la circostanza che il numero di imprese che possono aspirare al beneficio di una misura sia assai rilevante, o che tali imprese appartengono a settori di attività diversi, non è sufficiente per far venire meno il carattere selettivo della misura medesima e, quindi, per escludere la sua qualificazione come aiuto di Stato”* (CGUE, causa C-75/97, *Belgio/Commissione*, del 17 giugno 1999, punto 32; causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH*, dell’8 novembre 2001, punto 48; causa C-279/08 P, *Paesi Bassi/Commissione*, dell’8 settembre 2011, punto 50; COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione 2016/C 262/01*, cifra 120).

¹⁹²⁵ BRISACANI, *Aiuti di Stato e concorrenza dannosa*, p. 2177 s.; BORIA, p. 242; COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione 2016/C 262/01*, cifra 118 ss.; *Comunicazione 98/C 384/03*, cifra 13; cfr. CGUE, causa C-156/98, *Germania/Commissione*, del 19 settembre 2000, punto 22; cause riunite C-393/04 e C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, del 15 giugno 2006, punto 32. La giurisprudenza del Corte di giustizia ha comunque precisato che anche interventi i quali a prima vista sono applicabili alla generalità delle imprese possono presentare una certa selettività e, quindi, essere considerati come misure destinate a favorire talune imprese o talune produzioni. Ciò è il caso quando le autorità dispongono di un potere discrezionale nell’applicare una misura quando i criteri sono formulati in maniera generale o vago da richiedere necessariamente un margine di discrezionalità nella valutazione (CGUE, causa C-256/97, *DMTransport*, del 29 giugno 1999, punto 27).

¹⁹²⁶ Conclusioni dell’Avvocato generale Mischo, causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH contro Finanzlandesdirektion für Kärnten*, dell’8 novembre 2001, punto 61.

¹⁹²⁷ CGUE, causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH*, dell’8 novembre 2001, punto 36.

Per farlo è necessario adottare un “*case by case approach*” al fine di verificare se la misura comporti o meno un vantaggio economico per talune imprese o taluni settori di attività¹⁹²⁸. In prima battuta deve, quindi, essere identificato il regime “normale”, ossia il sistema di riferimento. In seguito si deve valutare se una determinata misura costituisce una “deroga” a tale sistema, poiché introduce delle differenziazioni tra imprese che si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga. Se la misura è selettiva, occorre poi esaminare se la deroga sia giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema di cui trattasi. Una misura in deroga rispetto all’applicazione del sistema tributario generale può essere giustificata qualora, tale misura, discenda direttamente dai principi informatori o basilari di tale sistema tributario. In proposito occorre distinguere tra, da un lato, gli obiettivi che persegue un determinato regime tributario e che sono ad esso esterni e, dall’altro, i meccanismi inerenti al sistema tributario stesso, che sono necessari per il raggiungimento di tali obiettivi¹⁹²⁹.

4.4.7.3. *Il requisito della selettività territoriale*

Per ciò che riguarda la selettività territoriale, di principio, soltanto le misure che si applicano a tutto il territorio dello Stato membro esulano dal criterio della selettività¹⁹³⁰. Ad ogni modo una misura non può essere ritenuta selettiva per il semplice fatto che si applichi a una zona geografica limitata di uno Stato membro¹⁹³¹. Per poter parlare di selettività territoriale è, quindi, necessario accertare se l’ente è autonomo dal punto di vista istituzionale, procedurale, economico e finanziario¹⁹³².

La Corte di giustizia osserva che “[a]ffinché una decisione presa in simili circostanze possa essere considerata come adottata nell’esercizio di poteri sufficientemente autonomi, è innanzi tutto necessario che tale decisione sia stata adottata da un’authority regionale o territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale. Inoltre, la decisione in questione deve essere stata presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto. Infine, le conseguenze economiche di una riduzione dell’aliquota d’imposta nazionale applicabile alle imprese presenti nella regione non devono essere compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale”¹⁹³³.

¹⁹²⁸ Conclusioni dell’Avv. generale N. Jääskinen, cause C-106/09 e C-107/09 P, *Commissione e Spagna/Gibilterra e Regno Unito*, del 7 aprile 2011, punto 179; MORETTI, *Divieto degli aiuti di Stato*, p. 122.

¹⁹²⁹ CGUE, causa C-417/10, *3M Italia*, del 29 marzo 2012, punto 40; cause riunite da C-78/08 a C-80-08, *Paint Graphos*, dell’8 settembre 2011, punto 69; BRISACANI, *Aiuti di Stato e concorrenza dannosa*, p. 2180; MORETTI, *Divieto degli aiuti di Stato*, p. 122; COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione 98/C 384/03*, cifra 16.

¹⁹³⁰ COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione 2016/C 262/01*, cifra 142.

¹⁹³¹ CGUE, causa C-88/03, *Portogallo/Commissione*, del 6 settembre 2006, punti 58 e 60; MORETTI, *Divieto degli aiuti di Stato*, p. 124.

¹⁹³² BRISACANI, *Aiuti di Stato e concorrenza dannosa*, p. 2184; BORIA, p. 257; MORETTI, *Divieto degli aiuti di Stato*, p. 125. Per un approfondimento su questi elementi, si rimanda a: COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione 2016/C 262/01*, cifra 145 ss.

¹⁹³³ CGUE, causa C-88/03, *Portogallo vs. Commissione*, del 6 settembre 2006, punto 67.

Tre sono, dunque, i possibili scenari in cui una misura fiscale generale, trovando applicazione limitatamente ad un'area di uno Stato membro, può costituire un aiuto di Stato¹⁹³⁴:

- 1) il primo scenario si verifica quando il governo centrale di uno Stato membro decide unilateralmente di ridurre il livello impositivo per tutte le imprese residenti in una determinata area geografica. Questo modo di procedere è considerato selettivo, a meno che sia giustificato dalle disposizioni di cui ai paragrafi 2 e 3 dell'art. 107 TFUE. Questa misura non è generale poiché ne possono beneficiare solo determinate imprese all'interno dell'area geografica dello Stato membro;
- 2) il secondo scenario si presenta quando tutti gli enti territoriali del medesimo livello godono di discrezionalità nello stabilire in modo autonomo il livello impositivo per il territorio di loro competenza. In tale situazione non vi è selettività, poiché manca un sistema tributario generale di riferimento rispetto al quale individuare l'eccezione o la deroga;
- 3) il terzo e ultimo scenario prevede il caso in cui l'ente territoriale introduce una disciplina fiscale applicabile unicamente alle imprese situate nel suo territorio di competenza più favorevole di quella presente a livello statale. Una simile misura non è selettiva a condizione che l'ente territoriale sia effettivamente indipendente da un punto di vista istituzionale, procedurale, economico e finanziario. Laddove, invece, questa autonomia non fosse presente, l'ambito territoriale di riferimento per applicare l'art. 107 par. 1 TFUE deve essere costituito dallo Stato membro.

4.4.8. Le causa di non applicabilità del divieto di aiuti di Stato

Il divieto di aiuti di Stato non è assoluto e soffre di due limitazioni: la prima, esplicita, prevista espressamente dal Trattato che contempla diverse cause di esclusione di tipo "automatico" (art. 107 par. 2 TFUE)¹⁹³⁵, nonché delle deroghe che, invece, sono discrezionali e richiedono il parere favorevole della Commissione europea (art. 107 par. 3 TFUE)¹⁹³⁶; la seconda è quella enucleata dalla Corte di giustizia nella specie di coerenza e razionalità delle misure di agevolazione fiscale con il sistema tributario statale¹⁹³⁷.

¹⁹³⁴ BRISACANI, Aiuti di Stato e concorrenza dannosa, p. 2183 s.; MORETTI, Divieto degli aiuti di Stato, p. 126 s.; COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione 2016/C 262/01, cifra 144.

¹⁹³⁵ Sono compatibili con il mercato interno: (a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; (b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; (c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione.

¹⁹³⁶ Possono considerarsi compatibili con il mercato interno: (a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'art. 349 TFUE, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale; (b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro; (c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse; (d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune; (e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.

¹⁹³⁷ BIZIOLI, Processo di integrazione, p. 174.

La disciplina prevista dagli artt. 107 e 108 TFUE stabilisce inoltre che la Commissione europea è tenuta ad avviare un'“indagine formale”, a carattere preventivo, sulla compatibilità con l'ordinamento euro-unitario della misura di sostegno alle imprese nazionali decisa dallo Stato membro¹⁹³⁸. Essa è abilitata, quindi, ad autorizzare formalmente la misura oppure decretarne il divieto qualora fosse riconosciuta come un aiuto di Stato¹⁹³⁹.

4.4.9. Gli aiuti “*de minimis*”

Siccome un aiuto di Stato, per essere considerato incompatibile con il diritto euro-unitario, deve essere in grado di alterare le dinamiche concorrenziali all'interno del mercato comune¹⁹⁴⁰, la Commissione europea, conformemente all'art. 108 par. 4 TFUE, ha deciso che gli aiuti di entità minima, cd. “*de minimis*”¹⁹⁴¹, non rientrano nel campo di applicazione dell'art. 107 TFUE, poiché hanno un impatto impercettibile sulla concorrenza o sugli scambi. Sono da ritenersi compatibili con il diritto euro-unitario, gli aiuti concessi ad un'impresa, il cui importo complessivo non eccede, nell'arco di un triennio, euro 200'000 (o euro 100'000 per il settore dei trasporti)¹⁹⁴². Qualora l'importo dovesse superare tale limite nell'arco temporale considerato, l'intero ammontare – anziché l'importo eccedente il massimale previsto – sarà sottoposto alla disciplina europea in materia di aiuti di Stato¹⁹⁴³.

4.4.10. La compatibilità dell'art. 24-bis TUIR

4.4.10.1. *In generale*

Dei quattro criteri che configurano un aiuto di Stato, nel caso del regime dei neo-residenti, a prima vista sembrerebbe mancare quello dell'impresa. Questo poiché l'art. 24-bis TUIR si rivolge esclusivamente alle persone fisiche, le quali possono però svolgere un'attività d'impresa in Italia e all'estero. È, quindi, in questa prospettiva che va esaminata la compatibilità della norma italiana.

Per quanto riguarda gli altri tre criteri sembrano non esserci particolari problematiche: l'art. 24-bis TUIR conferisce senz'altro un vantaggio economico ai soggetti neo-residenti poiché i redditi di fonte estera vengono tassati in Italia con un'imposta sostitutiva di euro 100'000 indipendentemente dal loro

¹⁹³⁸ In particolare è l'art. 108 TFUE ad attribuire espressamente la competenza a decidere in tale materia alla Commissione europea. Il paragrafo 3 stabilisce che gli Stati membri sono tenuti a notificare alla Commissione europea “*in tempo utile*” i progetti normativi diretti a istituire o modificare misure finanziarie a favore di imprese o produzioni nazionali che siano potenzialmente qualificabili come aiuti di Stato. È, inoltre, prevista una specifica disciplina di attuazione attraverso il Regolamento UE n. 659 del 22 marzo 1999.

¹⁹³⁹ BORIA, p. 240 s. Come rileva l'autore (p. 241), “*la misura di vantaggio prevista dalla disciplina interna di uno Stato membro fino a quando non è espressamente approvata dalla Commissione è da considerare improduttiva di effetti giuridici diretti ed immediati*”.

¹⁹⁴⁰ MORETTI, Divieto degli aiuti di Stato, p. 128.

¹⁹⁴¹ Dal brocardo “*de minimis non curat lex*” (BORIA, p. 251).

¹⁹⁴² Regolamento UE n. 1407/2013 della Commissione del 18 dicembre 2013 relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti “*de minimis*” che ha sostituito il Regolamento CE n. 1998/2006 del 15 dicembre 2006; cfr. anche HELMINEN, p. 45.

¹⁹⁴³ BORIA, p. 252; MORETTI, Divieto degli aiuti di Stato, p. 128.

ammontare. Oltre una determinata soglia di redditi di fonte estera, l'imposta sostitutiva diventa molto interessante da un profilo fiscale, poiché non cambia all'aumentare dei redditi. La misura, prevista dall'art. 24-*bis* TUIR, è esplicitamente riconducibile allo Stato in quanto percettore delle imposte dirette e si manifesta come una rinuncia ad entrate fiscali (cd. prestazione negativa). Si tratta poi di un aiuto selettivo di tipo materiale, poiché viene concesso soltanto al ricorrere di determinati requisiti, ossia l'assenza dall'Italia per almeno nove dei dieci periodi fiscali precedenti l'esercizio di validità dell'opzione. Resta invece da valutare più attentamente il concetto di impresa, da leggere in relazione al concetto di aiuto¹⁹⁴⁴.

4.4.10.2. *Il caso dei lavoratori dipendenti*

Uno dei profili di rischio potrebbe riguardare i lavoratori dipendenti (ad esempio, i *manager*) che prendono la residenza fiscale in Italia per poter beneficiare dell'imposta sostitutiva. L'agevolazione fiscale data dall'art. 24-*bis* TUIR potrebbe, infatti, almeno indirettamente, rivelare come un aiuto all'impresa del lavoratore dipendente. Qualora un'impresa italiana riuscisse, prevalendo su imprese concorrenti di altri Stati membri dell'UE, ad accaparrarsi un collaboratore così prezioso da essere conteso sul mercato internazionale, grazie ad una valutazione da parte di quest'ultimo della convenienza fiscale legata al trasferimento in Italia, che gli permetterebbe di beneficiare dell'art. 24-*bis* TUIR, ci potrebbero allora essere delle criticità con riferimento all'art. 107 TFUE¹⁹⁴⁵.

Questa costellazione costituirebbe un vantaggio indiretto, qualora venga dimostrata la sussistenza del collegamento tra la misura e la persona giuridica, qualificata come impresa, che è anche la datrice di lavoro del soggetto neo-residente¹⁹⁴⁶. La questione si potrebbe, però, porre soltanto con riferimento a casi concreti di applicazione, qualora si verificassero effetti distorsivi della concorrenza¹⁹⁴⁷, a condizione inoltre che vengano oltrepassate le soglie "*de minimis*" che configurano un aiuto di Stato.

Seppur non direttamente legato al regime dei neo-residenti è opportuno segnalare la risposta del 1° ottobre 2019 dell'allora commissario europeo Margrethe Vestager, ad un'interrogazione parlamentare presentata l'11 luglio 2019 (n. E-002224/2019), su iniziativa di un gruppo di deputati appartenenti al gruppo Verdi Europei – Alleanza Libera Europa (Verts/ALE), con cui ha avuto modo di chiarire che le misure introdotte dall'Italia con il Decreto Crescita¹⁹⁴⁸ non costituiscono una forma di aiuto di Stato, dal momento che il regime

¹⁹⁴⁴ Sul tema si veda anche PALMITESSA, p. 527. Secondo MASTELLONE la norma italiana è compatibile con l'art. 107 TFUE non sussistendo il requisito dell'impresa. Egli non considera però la possibilità di un vantaggio "indiretto" ai dipendenti (MASTELLONE, *L'appeal della flat tax*, p. 236; MASTELLONE, *Vantaggio dei regimi fiscali*, p. 8 s.).

¹⁹⁴⁵ SCHIAVOLIN, p. 440.

¹⁹⁴⁶ CGUE, causa C-382/99, *Paesi Bassi/Commissione*, del 13 giugno 2002, punti 38 e 60-66; Tribunale UE, causa T-424/05, *Italia/Commissione*, del 4 marzo 2009, punto 108; causa T-177/07, *Mediaset*, del 15 giugno 2010, punto 75; CGUE, causa C-403/10, *Mediaset*, del 28 luglio 2011, punto 21.

¹⁹⁴⁷ SCHIAVOLIN, p. 440 s.

¹⁹⁴⁸ D.L. n. 34, del 30 aprile 2019, convertito nella Legge n. 58, del 28 giugno 2019.

degli "impatriati" si applica alla generalità delle persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia e a prescindere dal settore occupazionale. Inoltre, la disposizione prevede una forma di detassazione (70%) superiore a quella destinata agli sportivi professionisti (50%), per cui la norma non si configurerebbe come lesiva della concorrenza, anche per il fatto che in assenza di armonizzazione fiscale in ambito euro-unitario e pur con l'intenzione di garantire una tassazione equa all'interno dell'UE, le imposte sul reddito personale rientrano nella competenza degli Stati membri, che sono liberi di definire i propri regimi come lo ritengono più opportuno purché rispettino i principi fondamentali dei trattati¹⁹⁴⁹.

Restano, tuttavia, delle perplessità in merito alla presa di posizione dell'allora commissario europeo. La detassazione riservata ai lavoratori che trasferiscono la residenza in Italia è, infatti, finalizzata a produrre tanto un vantaggio diretto in capo ai lavoratori titolari di redditi di lavoro autonomo o di redditi d'impresa, quanto un vantaggio indiretto in capo alle imprese italiane che assumono dei lavoratori impatriati soggetti al regime speciale, in quanto permette di ridurre, di fatto, l'imposizione fiscale relativa ai dipendenti di quest'ultime che si può tradurre in un minor costo in capo al datore di lavoro¹⁹⁵⁰. La Corte di giustizia nel caso *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen* ha, del resto, riconosciuto un vantaggio indiretto alle imprese quando vi sono degli aiuti statali rivolti esclusivamente ai lavoratori dipendenti¹⁹⁵¹.

4.4.10.3. *Il caso dei lavoratori autonomi all'estero*

Un altro profilo di rischio emerso in dottrina potrebbe riguardare un soggetto neo-residente che esercita all'estero un'attività d'impresa per il tramite di una stabile organizzazione. Siccome i redditi d'impresa di fonte estera rientrerebbero nel campo di applicazione dell'art. 24-*bis* TUIR, questa norma potrebbe avere l'effetto di creare una sorta di "*branch exemption*" selettiva (disponibile soltanto per i neo-residenti) per le imprese esercitate da persone fisiche¹⁹⁵².

Se guardiamo il caso da una prospettiva puramente italiana, senza considerare la tassazione nello Stato della fonte, questo ragionamento è condivisibile, poiché i redditi di fonte estera rientrano nel campo di applicazione dell'imposta sostitutiva di euro 100'000 (tuttavia senza concessione del credito d'imposta per le imposte estere) e, a partire da una determinata soglia di reddito, potrebbe dar luogo ad un vantaggio economico in favore dei soggetti neo-residenti, poiché essi scontano in Italia una minore tassazione (benché non godano del credito d'imposta) rispetto ad altri lavoratori autonomi che si trovano nella stessa situazione e il cui reddito viene tassato secondo le regole IRPEF.

¹⁹⁴⁹ Cfr. anche PALMITESSA, p. 527

¹⁹⁵⁰ ROSSI, *Lavoratori impatriati*, p. 4 con riferimento a CGUE, causa C-403/10, *Mediaset*, del 28 luglio 2011, punto 81; COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione 2016/C 262/01, cifra 115.

¹⁹⁵¹ CGUE, causa C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, del 23 febbraio 1961.

¹⁹⁵² Così STEVANATO, *Il regime fiscale dei "neo-residenti"*, p. 442.

Esempio: il soggetto neo-residente X esercita un'attività d'impresa all'estero e ritrae un reddito di 10 mio. di euro. Su questo reddito egli paga nello Stato della fonte un'imposta di 1 mio. di euro. In Italia, X viene tassato su euro 100'000 (imposta sostitutiva) senza beneficiare del credito d'imposta (a meno che si avvalga del *cherry picking*). X paga, quindi, complessivamente imposte per 1,1 mio. di euro. Il soggetto residente Y, esercita a sua volta un'analogha attività all'estero, pagando pure un'imposta di 1 mio. di euro nello Stato della fonte. In Italia, Y è tenuto a dichiarare il reddito da lavoro autonomo, il quale viene tassato secondo le regole IRPEF con l'aliquota massima del 43%. Y sconta, quindi, un'imposta in Italia di 4,3 mio. di euro, ma ha diritto al credito ordinario d'imposta secondo quanto previsto dall'art. 165 TUIR (e dall'eventuale CDI applicabile), pari a 1 mio. di euro. La sua imposta complessiva è pari a 3,3 mio. di euro. Ne consegue che il soggetto neo-residente X in Italia beneficia una tassazione nettamente inferiore rispetto al residente Y (1,1 contro 3,3 mio. di euro). Tale differenza si riduce però man mano che la tassazione nello Stato della fonte si avvicina a quella italiana. Pertanto, può comunque succedere che il residente Y consegua un vantaggio fiscale rispetto al neo-residente X qualora la tassazione nello Stato della fonte fosse superiore a quella italiana, per effetto del credito d'imposta. Se, riprendendo le cifre poc'anzi indicate, l'imposta nello Stato della fonte fosse pari a 4,5 mio. di euro, Y non pagherebbe imposte in Italia, mentre X dovrebbe comunque versare euro 100'000.

La circostanza che il reddito d'impresa realizzato all'estero da un soggetto neo-residente sia assoggettato a tassazione in misura forfettaria e non piena potrebbe rappresentare un aiuto, a prescindere dal comportamento dell'altro Stato coinvolto, se paragonato ad altri concorrenti italiani che conseguono un reddito d'impresa all'estero. Ma, come visto dall'esempio, vi potrebbe anche essere il caso inverso, in cui il soggetto neo-residente sia svantaggiato rispetto al soggetto residente. La situazione dipende, quindi, dall'ammontare delle imposte pagate nello Stato della fonte.

Restando alla fattispecie nella quale il soggetto neo-residente possa risultare fiscalmente avvantaggiato rispetto al residente, ci si dovrebbe comunque chiedere se il beneficio fiscale conseguito non debba essere misurato soltanto nello Stato della fonte, ossia in quello in cui viene esercitata l'attività economica oppure se, piuttosto, sia possibile ammettere un vantaggio economico indiretto che ha effetto finale nello Stato di residenza. La prima ipotesi, ossia quella di considerare la tassazione soltanto nello Stato della fonte per misurare l'aiuto di Stato, non pone problemi con questa disciplina, poiché l'imposta sostitutiva di euro 100'000 non gioca alcun ruolo all'estero: i concorrenti pagano, infatti, le stesse imposte. Nella seconda ipotesi, invece, si potrebbe generare un vantaggio fiscale per il soggetto neo-residente rispetto a quello residente concorrente, che si concretizza indirettamente nello Stato di residenza. Tuttavia, questa fattispecie non parrebbe rientrare nel campo di applicazione dell'aiuto di Stato di cui agli artt. 107-109 TFUE, per la seguente ragione: il vantaggio fiscale che il soggetto neo-residente ottiene rispetto a quello residente concorrente è da ricondurre esclusivamente al metodo scelto dall'Italia (Stato di residenza) per evitare la doppia imposizione giuridica internazionale (nella specie, il credito d'imposta)¹⁹⁵³. Se il legislatore italiano avesse adottato il sistema dell'esenzione per evitare la doppia imposizione giuridica in

¹⁹⁵³ Per un approfondimento sui metodi di eliminazione della doppia imposizione internazionale sul reddito, si rimanda a FRANZÈ, Metodi di eliminazione della doppia imposizione, pp. 83-98.

luogo del credito d'imposta, non si sarebbe nemmeno posta la questione dell'aiuto di Stato, dato che il reddito d'impresa conseguito all'estero dal lavoratore autonomo residente in Italia sarebbe stato esentato, ottenendo addirittura un trattamento fiscale migliore rispetto al neo-residente, il quale avrebbe comunque dovuto pagare l'imposta sostitutiva di euro 100'000. La Corte di giustizia ricorda che, in mancanza di disposizioni di unificazione o di armonizzazione comunitaria, gli Stati membri rimangono competenti per definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri per ripartire il loro potere impositivo, in particolare al fine di eliminare la doppia imposizione¹⁹⁵⁴. Le differenze impositive che si creano in Italia sono dunque dovute ai diversi metodi adottati per evitare la doppia imposizione.

Si rileva, inoltre, che un aiuto di Stato si configura quando delle differenti regole fiscali sono applicate a differenti contribuenti all'interno dello stesso sistema fiscale¹⁹⁵⁵. Ciò che non è evidentemente il caso, essendo due i sistemi fiscali chiamati in causa: quello in cui la persona svolge l'attività lavorativa autonoma e quello in cui ha la propria residenza fiscale.

4.5. Il Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese

4.5.1. Le ragioni della sua adozione

La potestà legislativa nel settore delle imposte sul reddito spetta principalmente agli Stati membri¹⁹⁵⁶. Nonostante ciò, sin dalla creazione della Comunità europea con la firma del Trattato di Maastricht del 7 febbraio 1992, vi è sempre stata una forte attenzione da parte degli organi comunitari verso il fenomeno della competizione fiscale¹⁹⁵⁷. Sempre nello stesso anno, il Consiglio della Comunità economica rilevava la necessità di garantire *“un equilibrio fra legittimità dei regimi fiscali favorevoli – ad esempio nei settori della politica regionale, dell'ambiente o della R&S – e la necessità di evitare una concorrenza fiscale sleale o un'erosione globale delle entrate di bilancio degli Stati membri”*¹⁹⁵⁸.

Fu così che, al fine di seguire un approccio competitivo “corretto” (*fair*) tra i modelli di tassazione dei singoli Stati membri, negli anni Novanta venne introdotto un Codice di condotta la cui finalità è quella di individuare i principi diretti ad eliminare le misure che possono determinare una concorrenza fiscale dannosa (*harmful competition*) all'interno dell'UE¹⁹⁵⁹. Il documento concernente il “Codice di condotta (Tassazione delle imprese)” – che tra l'altro costituisce la principale misura del cd. “pacchetto fiscale

¹⁹⁵⁴ CGUE, causa C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, del 13 marzo 2007, punto 49; causa C-513/04, *Kerckhaert e Morres*, del 14 novembre 2006, punto 23; causa C-470/04, *N*, del 7 settembre 2006, punto 45; causa C-336/96, *Gilly*, del 12 maggio 1998, punto 31. Si veda anche HELMINEN, p. 52.

¹⁹⁵⁵ HELMINEN, p. 41.

¹⁹⁵⁶ Vi sono comunque delle eccezioni, subordinate all'unanimità decisionale, che si sono concretizzate con le Direttive madre-figlia, fusioni, interessi e *royalties*, ecc.

¹⁹⁵⁷ PALMITESSA, p. 523.

¹⁹⁵⁸ Conclusioni del Consiglio CE del 23 novembre 1992 sugli orientamenti comunitari in materia di imposizione fiscale diretta delle imprese nel quadro del perfezionamento del mercato interno.

¹⁹⁵⁹ DI SIENA, Dimensione comunitaria del diritto fiscale, nota 75, p. 242; PALMITESSA, p. 523.

Monti¹⁹⁶⁰ – venne ufficialmente presentato il 13 settembre 1997, in occasione dell'incontro informale dei ministri delle finanze a Mondorf les Bains ed approvato con una risoluzione del Consiglio dell'UE del 1° dicembre 1997¹⁹⁶¹.

4.5.2. L'approccio soft law

Il Codice di condotta contiene una serie di disposizioni non vincolanti giuridicamente (*soft law*), ma idonee a creare un impegno da parte dei Governi degli Stati membri di natura politica in materia di tassazione delle imprese (cd. "*political commitment*")¹⁹⁶², ciò che lo inserisce, a pieno titolo, tra le disposizioni fiscali che vanno considerate come parte del cd. "*acquis communautaire*"¹⁹⁶³.

La norma contenuta nell'art. 115 TFUE viene interpretata come la base per l'utilizzo di raccomandazioni e di meccanismi di *soft law* rivolti agli Stati membri aventi ad oggetto il progressivo avvicinamento delle disposizioni concernenti l'imposizione sul reddito¹⁹⁶⁴ e per ovviare al superamento dell'ostacolo legato al principio dell'unanimità decisionale in ambito fiscale¹⁹⁶⁵.

Gli strumenti di *soft law* sono particolarmente adatti ed efficaci in un'ottica di coordinamento delle politiche fiscali dei singoli Stati membri, in particolare per quanto riguarda la concorrenza fiscale¹⁹⁶⁶. Con questo modo di procedere, gli organi comunitari, e per esse la Commissione europea, finiscono per assumere un ruolo di sostanziale terzietà, ossia di arbitri, la cui funzione è quella di evitare il verificarsi di scorrettezze "fiscali" (attraverso la concorrenza fiscale dannosa) nella prospettiva del corretto funzionamento dell'UE¹⁹⁶⁷.

¹⁹⁶⁰ Oltre al Codice di condotta, il "pacchetto" conteneva due proposte di Direttiva, che sono poi sfociate nella definitiva emanazione dei provvedimenti normativi suggeriti: una in materia di fiscalità del risparmio e l'altra finalizzata all'abolizione delle ritenute alla fonte sugli interessi e canoni distribuiti tra società collegate (Risoluzione del Consiglio dell'UE su un Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese, n. 98/C2/01, in: G.U. CE, n. C 2/1 del 6 gennaio 1998, p. 2; BORIA, p. 115 ss.; BRISACANI, Aiuti di Stato e concorrenza dannosa, nota 87, p. 2151; MAITROT DE LA MOTTE, n. 193, p. 282 ss.).

¹⁹⁶¹ Allegato I alle Conclusioni del Consiglio ECOFIN, del 1° dicembre 1997, in materia di politica fiscale.

¹⁹⁶² Si veda la Risoluzione del Consiglio dell'UE su un Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese, n. 98/C2/01, in: G.U. CE, n. C 2/1 del 6 gennaio 1998, p. 2 ss.

¹⁹⁶³ BRISACANI, Aiuti di Stato e concorrenza dannosa, p. 2152.

¹⁹⁶⁴ BORIA, pp. 93 e 228.

¹⁹⁶⁵ Diversamente da tutti gli altri settori di competenza dell'UE (artt. 113 e 115 TFUE), nei quali è previsto il principio della maggioranza qualificata, in materia fiscale vige il "rigido" principio di unanimità che, peraltro, attribuisce al Parlamento soltanto un potere consultivo e non decisionale (MELIS, Manuale, p. 164). Questo principio non solo paralizza spesso l'intero processo decisionale, ma lo rende pure inefficiente (DI SIENA, Dimensione comunitaria del diritto fiscale, p. 230). Allo stato attuale, nel campo del diritto euro-unitario derivato, ogni provvedimento di riavvicinamento delle legislazioni degli Stati membri presuppone, quindi, un consenso unanime (GARBARINO, p. 653; MAITROT DE LA MOTTE, n. 10, p. 19; cfr. anche CGUE, causa C-338/01, *Commissione delle Comunità europee contro Consiglio dell'Unione europea, del 29 aprile 2004*, punto 51), che viene anche conosciuto come un diritto di veto (MAITROT DE LA MOTTE, n. 10, p. 19). Per tali motivi, negli ultimi tempi questo principio è stato messo più volte in discussione a causa del *deficit* di efficienza e democrazia che esso implica. La tassazione, infatti, è ormai l'ultimo ambito politico dell'UE in cui vengono assunte decisioni facendo esclusivamente utilizzo della regola dell'unanimità (cfr. COMMISSIONE EUROPEA, COM 2019 8 *final*, "*Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE*", del 15 gennaio 2019; BRISACANI, Aiuti di Stato e concorrenza dannosa, p. 2141; CENSI, p. 357 ss.; MAITROT DE LA MOTTE, n. 11, p. 20 ss.).

¹⁹⁶⁶ Per un'ampia disamina in tema di utilizzo dell'approccio non legislativo (*i.e. soft law*) da parte della Commissione europea, nonché sulle critiche a tale strumento, si veda GRIBNAU, p. 153 ss.; Comunicazione della Commissione europea "*La politica fiscale dell'Unione Europea – Priorità per gli anni a venire*", COM(2001) 260 def. del 23 maggio 2001, cifra 4.2.

¹⁹⁶⁷ DI SIENA, Dimensione comunitaria del diritto fiscale, p. 249. È pur vero però che, come rileva CIPOLLINA, "*la concorrenza fiscale non è in contrasto con la costituzione del mercato interno, perché quest'ultimo non implica una assoluta pianificazione*

Proprio il Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese, rappresenta una svolta nel processo di emanazione della *soft law* comunitaria.

4.5.3. I suoi contenuti

Con il Codice di condotta gli Stati membri si sono impegnati a non introdurre alcun'altra nuova misura fiscale che possa rientrare nel concetto di concorrenza fiscale dannosa (principio del *stintstill* o dello *status quo*), nonché a modificare qualsiasi disposizione legislativa o prassi contraria ai principi definiti dal Codice (principio del *rollback* o dello smantellamento)¹⁹⁶⁸.

Elemento essenziale del Codice di condotta è la definizione di “misura fiscale dannosa” che si configura quando vi è¹⁹⁶⁹:

- 1) *idoneità a condizionare l'ubicazione di attività imprenditoriali*, dal momento che la misura (che può essere di natura legislativa, regolamentare o di prassi amministrativa) si considera “dannosa” se ha una sensibile incidenza sulla localizzazione delle attività economiche, che comprendono anche le operazioni infragruppo;
- 2) un *carattere pregiudizievole*, il quale sussiste in presenza di un livello di imposizione effettivamente nettamente inferiore (“compresa l'imposizione di entità zero”) rispetto a quello generalmente applicato nello Stato membro dell'UE interessato. Il livello di imposizione non dipende soltanto dall'aliquota, ma anche dalla base imponibile o da altri elementi pertinenti. L'individuazione del carattere pregiudizievole della misura deve anche tenere in considerazione ulteriori elementi (di cui al punto 3 del paragrafo B):
 - a) se le agevolazioni sono riservate esclusivamente ai non residenti o per transazioni effettuate con non residenti,
 - b) se le agevolazioni sono completamente isolate dall'economia nazionale, in modo da non incidere sulla base imponibile nazionale,
 - c) se le agevolazioni sono accordate anche in mancanza di qualsiasi attività economica effettiva e di una presenza economica sostanziale all'interno dello Stato membro che offre queste agevolazioni fiscali,
 - d) se le norme di determinazione dei profitti derivanti dalle attività interne svolte da un gruppo multinazionale si discostano dai principi generalmente riconosciuti a livello internazionale, in particolare le norme concordate in sede OCSE,

delle condizioni di concorrenza tra gli Stati membri, tanto meno di quelle legate al prelievo fiscale” (CIPOLLINA, Armonizzazione vs. competizione fiscale, p. 106).

¹⁹⁶⁸ BRISACANI, Aiuti di Stato e concorrenza dannosa, p. 2152; BORIA, p. 115.

¹⁹⁶⁹ BRISACANI, Aiuti di Stato e concorrenza dannosa, p. 2153; BRUNO/VALENTE, Principio di non discriminazione, p. 399; MASTELLONE, L'appeal della flat tax, p. 236 s.; MASTELLONE, Residenti non domiciliati, p. 1426 s.; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 10; PALMITESSA, p. 523 s. Si veda la Risoluzione del Consiglio dell'UE su un Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese, n. 98/C2/01, in: G.U. CE, n. C 2/1 del 6 gennaio 1998, p. 4 s.

- e) se le misure fiscali difettano di trasparenza, compresi i casi in cui le norme giuridiche sono applicate in maniera meno rigorosa e in modo non trasparente a livello amministrativo.

Si osserva altresì che una parte delle misure fiscali contemplate dal Codice di condotta, come evidenziato dal par. J, rientra, *inter alia*, nel campo di applicazione degli aiuti di Stato di cui agli artt. 107 ss. TFUE¹⁹⁷⁰.

4.5.4. La valutazione delle misure considerate “dannose”

La valutazione delle misure che possono rientrare nel campo di applicazione del Codice è stata poi affidata ad un apposito Gruppo, istituito il 9 marzo 1998 dal Consiglio dei Ministri ECOFIN, chiamato ad effettuare un monitoraggio costante sulla produzione normativa adottata dai singoli Stati membri¹⁹⁷¹. Nel 2003, il Consiglio ha poi dato il suo avallo al Rapporto del Gruppo Primarolo sancendo dannosi i 66 regimi fiscali in esso considerati¹⁹⁷².

4.5.5. La compatibilità dell’art. 24-bis TUIR

Da quanto sopra indicato emerge chiaramente che le misure considerate “dannose” concernono esclusivamente i regimi fiscali che hanno la finalità di attrarre nel territorio di uno Stato le attività imprenditoriali, e non, invece, i regimi fiscali che cercano di attrarre persone fisiche “ad alta capacità contributiva”, quali, ad esempio, quello dei neo-residenti italiano previsto all’art. 24-bis TUIR¹⁹⁷³. Benché anche questi regimi possano essere qualificati come dei regimi preferenziali e ricadano nell’obiettivo del Codice di condotta volto alla loro identificazione ed eliminazione, essi non riguardano le attività imprenditoriali e, quindi, sfuggono al suo campo di applicazione¹⁹⁷⁴.

4.5.6. La presa di posizione della Commissione europea

Questa tesi è avvalorata dalla presa di posizione, del 15 giugno 2017, da parte della Commissione europea per il tramite dell’allora commissario europeo Pierre Moscovici, in risposta a due interrogazioni parlamentari, inoltrate il 20 marzo 2017, volte a sapere se la disciplina italiana costituisse oppure no una forma di concorrenza fiscale dannosa contraria ai principi del diritto euro-unitario.

¹⁹⁷⁰ Questo per dare maggior forza alle raccomandazioni contenute nel Codice di condotta (cfr. BORIA, p. 117; MAITROT DE LA MOTTE, n. 193, p. 283).

¹⁹⁷¹ Il Gruppo si è riunito la prima volta l’8 maggio 1998 eleggendo alla sua guida la signora Dawn Primarolo, sottosegretario per le Finanze del Tesoro britannico. Nel primo rapporto preliminare (cfr. documento del Consiglio SN n. 4901/99, del 29 novembre 1999), dei 300 regimi fiscali esaminati, 66 sono stati ritenuti dannosi: 40 negli Stati membri dell’UE, 3 in Gibilterra e 23 nei territori associati o dipendenti.

¹⁹⁷² Complessivamente, dal 1998 ad oggi, il Gruppo ha esaminato 400 misure, di cui più di 100 ritenute dannose (BRISACANI, Aiuti di Stato e concorrenza dannosa, p. 2154 s.). Per maggiori informazioni sui lavori del Gruppo “Codice di condotta (Tassazione delle imprese)”, si veda il seguente link: <<https://www.consilium.europa.eu/it/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

¹⁹⁷³ MASTELLONE, L’appeal della flat tax, p. 237; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 11.

¹⁹⁷⁴ MASTELLONE, L’appeal della flat tax, p. 237; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, nota 24, p. 11, con riferimento al regime dei “*non-doms*” inglese.

La prima interrogazione, dal titolo *“Imposta forfettaria per persone con grandi patrimoni in Italia”*, è stata sottoscritta da dodici europarlamentari appartenenti al gruppo Socialisti e Democratici (S&D), prevedendo quanto segue¹⁹⁷⁵:

“Il governo italiano ha recentemente introdotto un’imposta forfettaria per le persone con grandi patrimoni che trasferiscano la loro residenza fiscale in Italia. Secondo questo regime di favore, le persone che non abbiano risieduto fiscalmente in Italia per almeno nove dei dieci anni precedenti il loro trasferimento nel paese possono beneficiare di un’imposizione forfettaria di 100 000 EUR su tutti i redditi generati all’estero. La misura può essere estesa anche ai familiari stretti (25 000 EUR per familiare). L’obiettivo della misura è di «aumentare gli investimenti in Italia attraendo persone con grandi patrimoni». Premesso che:

- *la misura è intesa ad attrarre soggetti facoltosi dall’estero per accrescere il gettito fiscale italiano a scapito di quello di altri paesi, compresi gli Stati membri;*
- *le persone con grandi patrimoni pagherebbero sulla base dei redditi generati all’estero e sfrutterebbero i benefici di un’imposta forfettaria, ricevendo quindi un trattamento di favore rispetto ai normali lavoratori e alle persone già fiscalmente residenti in Italia:*
 - a) *ritiene la Commissione che la misura in questione costituisca una pratica fiscale dannosa?*
 - b) *può tale pratica essere utilizzata dalle persone a fini di elusione fiscale?*
 - c) *è conforme al principio di leale cooperazione tra gli Stati membri in materia fiscale e in linea con gli sforzi profusi dalle istituzioni europee per arginare le lacune e le misure che possano essere sfruttate dai soggetti ad alto reddito per evitare di versare la loro giusta quota di tasse?”*

La seconda interrogazione, depositata dall’europarlamentare Fabio De Masi appartenente al gruppo European United Left/Nordic Green Left (GUE/NGL), dal titolo *“Introduction of a flat-rate tax on the wealthy in Italy”*, presenta invece il seguente contenuto¹⁹⁷⁶:

“According to reports in the media (<http://diepresse.com/home/wirtschaft/eco1848/5180485/Italien-will-mit-Flat-Tax-reiche-Steuerzahler-locken> or <http://www.nachdenkseiten.de/?p=37410>), Italy is planning to introduce a flat-rate tax of EUR 100 000 for wealthy foreigners. This is a further example of harmful tax competition, whose only beneficiaries are the affluent individuals concerned.

- a) *What view does the Commission take of the introduction of this tax, given that it publicly opposes harmful tax competition?*
- b) *What measures will the Commission take to tackle such harmful tax competition?”*

¹⁹⁷⁵ Parlamento europeo, Interrogazione con richiesta di risposta scritta n. E-001841/2017, del 20 marzo 2017, 1120619.IT, PE 601.460; cfr. anche MASTELLONE, L’appeal della flat tax, p. 237.

¹⁹⁷⁶ Parlamento europeo, Interrogazione con richiesta di risposta scritta n. E-001843/2017, del 20 marzo 2017, 1120621.EN, PE 601.462; cfr. anche MASTELLONE, L’appeal della flat tax, p. 237.

L'allora commissario europeo Pierre Moscovici, con una risposta congiunta alle due interrogazioni, ha dato formalmente il benestare della Commissione europea al regime italiano dei neo-residenti con riferimento al compatibilità con il Codice di condotta, esprimendosi nel modo seguente¹⁹⁷⁷:

“Le misure fiscali dannose nell’UE sono disciplinate dalle disposizioni del Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese (il Codice). Il Codice riguarda le misure di tassazione delle imprese che incidono sull’ubicazione delle attività imprenditoriali nel territorio dell’UE. La misura nazionale cui si fa riferimento sembra riguardare l’imposizione delle persone fisiche che non parrebbe rientrare nell’ambito di applicazione del Codice.

Tuttavia, una possibile inclusione di tali misure nell’ambito di applicazione del Codice è stata discussa in un gruppo di lavoro del Consiglio in linea con le conclusioni del Consiglio «Economia e finanza» del 7 dicembre 2010 (documento 17380/10 FISC 149)¹⁹⁷⁸. Il gruppo di lavoro ha ritenuto che la tassazione del reddito delle persone fisiche non rientra, di norma, nell’ambito di applicazione del Codice ma che taluni aspetti di tale tassazione possono essere presi in considerazione se la loro interazione con altre misure fiscali produce effetti negativi per la tassazione delle imprese. Il regime nazionale cui è fatto riferimento nell’interrogazione sembra non produrre detti effetti e non rientrerebbe dunque nell’ambito di applicazione del Codice.

La Commissione ha proposto riforme del Codice al fine di modernizzarlo e renderlo più efficace, ottenendo finora alcuni risultati utili. Tuttavia, ad oggi non è stato raggiunto un accordo riguardo all’estensione dell’ambito di applicazione del Codice oltre il settore della tassazione delle imprese.

In considerazione dei notevoli progressi conseguiti negli ultimi anni sulla base delle iniziative della Commissione in materia di scambio di informazioni fiscali, non vi è un rischio evidente di elusione fiscale dovuto alla misura in questione. Inoltre, tenendo conto del fatto che gli Stati membri sono liberi di fissare le aliquote d’imposta nazionali, è rispettato il principio di leale cooperazione”.

La valenza di questa risposta, perlomeno da un profilo politico, è considerevole poiché, di fatto, apre la strada all’utilizzo di questi regimi fiscali da parte degli Stati membri, nonostante abbiano come unico obiettivo quello di attirare persone fisiche non residenti facoltose nelle loro giurisdizioni, seducendole con importanti sgravi d’imposta, senza invece presupporre delle condizioni sotto forma di investimenti produttivi, di lavori qualificati oppure di attività di ricerca e sviluppo¹⁹⁷⁹.

Qualche anno prima, il parere della Commissione in merito ai regimi applicabili al cd. personale emigrato altamente qualificato, la cui *ratio* è comunque analoga a quelli forfettari per i cd. HNWI, era stato

¹⁹⁷⁷ Si veda la risposta congiunta di Pierre Moscovici a nome della Commissione alle interrogazioni scritte E-001841/17 e E-001843/17, 15 giugno 2017. Cfr. anche MASTELLONE, L’appeal della flat tax, p. 237 s.; MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 11; MASTELLONE/GIOVANNELLI, p. 585; SALANITRO, nota 114, p. 86; SCHIAVOLIN, Imposta sostitutiva, p. 440.

¹⁹⁷⁸ Il documento è disponibile al seguente link: <<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-17380-2010-INIT/it/pdf>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

¹⁹⁷⁹ STEVANATO, Il regime fiscale dei “neo-residenti”, p. 442.

completamente l'opposto, avendoli considerati "potenzialmente dannosi", nonostante non rientrassero né nel campo di applicazione del Codice di condotta, né in quello degli aiuti di Stato, poiché creano "*notevoli problemi, in termini di parità di trattamento, se paragonati ai regimi fiscali applicati nei confronti degli altri residenti*"¹⁹⁸⁰. La stessa Commissione auspicava, quindi, il ricorso a strumenti non legislativi o a norme non vincolanti per compiere un ulteriore progresso nel settore delle imposte¹⁹⁸¹, cosa che però non è mai avvenuta¹⁹⁸².

¹⁹⁸⁰ COMMISSIONE EUROPEA, COM(2001) 260 def., cifra 3.2.3., ultimo paragrafo.

¹⁹⁸¹ COMMISSIONE EUROPEA, COM(2001) 260 def., cifra 4.3., primo paragrafo.

¹⁹⁸² E ciò nemmeno con la comunicazione del 18 marzo 2015, con cui la Commissione europea ha manifestato la sua intenzione di rivedere i contenuti del Codice di condotta (COMMISSIONE EUROPEA, COM(2015) 136 final, p. 6).

5. La compatibilità con i principi OCSE

5.1. Introduzione

Negli ultimi anni è significativamente cresciuto a livello internazionale il ruolo della *soft law*, specialmente nei consessi internazionali tecnici guidati dall'OCSE¹⁹⁸³. Diverse sono state le iniziative a livello internazionale volte a contrastare la competizione fiscale tra gli Stati, intesa come concorrenza fiscale dannosa¹⁹⁸⁴.

Le recenti iniziative dell'OCSE, mediante il progetto BEPS, finalizzate a colmare le asimmetrie delle norme tributarie nazionali e contrastare la cd. "doppia non-imposizione", non hanno ancora però affrontato il frammentario quadro delle varie discipline fiscali finalizzate ad attrarre le persone fisiche¹⁹⁸⁵. Il regime sostitutivo italiano sembra ricordare le politiche dei paradisi fiscali. Tuttavia, normative di questo tipo, almeno al giorno d'oggi, non contrastano con i principi internazionali ed europei in materia di tassazione e sono, soprattutto, il frutto delle "attuali mode legislative" in materia¹⁹⁸⁶. Esiste, infatti, una concorrenza fiscale tra gli Stati in materia di aliquote e di speciali basi impositive, dove si cercano i migliori regimi fiscali per attirare persone e investimenti¹⁹⁸⁷. Ci si chiede, però, se non sia oggi più che mai opportuno coordinare le iniziative normative portate avanti da diversi Stati che non rispettano i principi di capacità contributiva¹⁹⁸⁸, oppure trovare delle regole quadro di armonizzazione che si rivolgono agli Stati dell'OCSE.

5.2. Il ruolo dell'OCSE nella lotta alla concorrenza fiscale dannosa

L'OCSE rispetto all'UE ha assunto un atteggiamento più pragmatico e deciso, giungendo a sostenere che le caratteristiche dei sistemi fiscali dei Paesi membri potrebbero conseguire un effetto negativo sulla creazione di regimi fiscali preferenziali¹⁹⁸⁹. A partire dagli ultimi anni del secolo scorso, si è andata sviluppando la nozione di "concorrenza fiscale sleale" tra Stati (*harmful tax competition*), la quale sta ad indicare un utilizzo della leva fiscale in una dimensione distorsiva rispetto alle normali logiche di mercato¹⁹⁹⁰.

¹⁹⁸³ PISTONE, Diritto tributario internazionale, p. 30. Si pensi al M-OCSE e al relativo commentario o, ancora più recentemente, il piano di azione BEPS e i progetti di trasparenza fiscale del Global Forum. Vi sono poi numerosi studi e rapporti tecnici provenienti dall'OCSE che sono apprezzati dalla comunità internazionale.

¹⁹⁸⁴ SALANITRO, p. 85 con dottrina citata.

¹⁹⁸⁵ MASTELLONE, Ventaglio dei regimi fiscali, p. 53.

¹⁹⁸⁶ SALANITRO, p. 86.

¹⁹⁸⁷ SALANITRO, nota 112, p. 86.

¹⁹⁸⁸ SALANITRO, p. 87.

¹⁹⁸⁹ PALMITESSA, p. 524.

¹⁹⁹⁰ BORIA, p. 269. L'autore (p. 271) ritiene che "l'idea della dannosità della concorrenza fiscale tra Stati risiede nella convinzione che esista uno standard tributario, un livello omogeneo di pressione fiscale presente sul mercato internazionale, al quale i principali ordinamenti fiscali si vanno allineando [...] determinando un trattamento complessivamente equivalente di imposizione delle imprese e degli operatori economici". Diversamente, con il termine

Nell'aprile 1998, l'OCSE ha pubblicato un suo primo rapporto sulla concorrenza fiscale dannosa, dal titolo "*Harmful tax competition. An emerging global issue*", con cui ha individuato specifiche misure di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva e alle politiche nazionali che costituiscono pratiche fiscali dannose, attuate con lo sfruttamento di paradisi fiscali e di regimi fiscali preferenziali dannosi, destinati a: (i) influenzare l'allocazione delle attività finanziarie e di altri servizi; (ii) erodere le basi imponibili degli altri Paesi; (iii) alterare i commerci e i modelli d'investimento; e (iv) minare l'equità, la neutralità e la generale accettazione sociale dei sistemi fiscali¹⁹⁹¹.

L'OCSE ha individuato inizialmente quattro "fattori chiave" per giungere all'identificazione dei regimi fiscali potenzialmente dannosi. Questi fattori sono¹⁹⁹²:

- 1) l'assenza di tassazione o modesta imposizione effettiva del reddito;
- 2) l'applicabilità della misura ai soli soggetti non-residenti o specifica previsione di inapplicabilità ai soggetti residenti¹⁹⁹³;
- 3) la mancanza di trasparenza nel regime fiscale, che impedisca ad uno Stato di adottare appropriate misure di contrasto¹⁹⁹⁴;
- 4) la mancanza di uno scambio di informazioni effettivo fra autorità fiscali con riguardo ai regimi.

L'OCSE ha chiarito, inoltre, che la presenza di un regime fiscale dannoso può essere individuata al sussistere, oltre che ad uno dei "fattori chiave", anche di uno o più degli otto "elementi complementari" individuati in¹⁹⁹⁵:

- 1) un'artificiale definizione della base imponibile;
- 2) una mancata adesione ai principi internazionali in materia di prezzi di trasferimento;
- 3) un'esenzione da imposizione dei redditi di fonte estera nel Paese di residenza;
- 4) aliquote fiscali o basi imponibili che possono formare oggetto di negoziazione con l'autorità fiscale;
- 5) un'esistenza di disposizioni sul segreto (ad esempio quello bancario);
- 6) un mancato accesso ad un ampio spettro di trattati contro la doppia imposizione;
- 7) un utilizzo del regime fiscale preferenziale come strumento di riduzione delle imposte;

"concorrenza fiscale lecita" si indicano "*le politiche fiscali poste in atto dagli Stati per ridurre il carico fiscale di imprese e cittadini tramite un abbassamento generalizzato delle aliquote ordinarie d'imposta*" (PALMITESSA, p. 523).

¹⁹⁹¹ OCSE, Harmful tax competition, par. 4, p. 8, PALMITESSA, p. 524.

¹⁹⁹² OCSE, Harmful tax competition, par. 59, p. 25; PALMITESSA, p. 524.

¹⁹⁹³ OCSE, Harmful tax competition, Box II, lett. b), p. 25; PALMITESSA, p. 524.

¹⁹⁹⁴ Un regime fiscale per essere considerato "trasparente" deve: (i) prevedere chiaramente le condizioni di accesso al regime, in modo tale che queste possano essere fatte valere di fronte alle autorità; (ii) includere un elenco dei soggetti che ne hanno beneficiato, da rendere disponibile alle autorità fiscali dei Paesi interessati. Le cause della mancata trasparenza fiscale sono individuate in: (i) accordi con autorità amministrative troppo favorevoli (*rulings*), che consentono a certi settori di operare in condizioni fiscali più favorevoli rispetto ad altri settori; (ii) speciali pratiche amministrative che si pongono in contrasto con le procedure previste dalla legislazione nazionale; (iii) qualora si creino volutamente delle disparità con la norma fiscale domestica, per fornire alcune categorie di contribuenti di un vantaggio competitivo (OCSE, Harmful tax competition, par. 63, p. 28 s.; PALMITESSA, p. 524)

¹⁹⁹⁵ OCSE, Harmful tax competition, par. 68 ss., p. 30 ss.; PALMITESSA, p. 525.

8) un incoraggiamento all'attuazione di operazioni o strutture che sono poste in essere esclusivamente per ragioni fiscali.

Secondo il rapporto dell'OCSE non tutti i regimi fiscali che presentano le caratteristiche dei quattro "fattori chiave" e degli otto "elementi complementari" determinano automaticamente una pratica fiscale preferenziale, poiché è pure importante valutare gli effetti economici della misura sulle politiche fiscali adottate dallo Stato membro. In particolare si tratta di verificare (i) se il regime determina lo spostamento di attività economiche da un Paese al Paese che lo ha istituito oppure genera in modo significativo nuove attività in quest'ultimo; (ii) se la presenza e il livello di attività nel Paese ospitante è commisurato all'entità dell'investimento e del reddito, e (iii) se il regime fiscale preferenziale costituisce la principale motivazione per la localizzazione di un'attività¹⁹⁹⁶.

Nel 2000 viene pubblicato un secondo rapporto dall'OCSE ("*Towards Global Tax Co-operation*") finalizzato ad individuare i regimi a fiscalità privilegiata previsti da alcuni Paesi e a fornire un catalogo di raccomandazioni agli Stati per eliminare le elusioni e le evasioni fiscali derivanti dai rapporti finanziari e commerciali con soggetti localizzati in tali Paesi¹⁹⁹⁷.

Negli anni successivi vengono puntualmente pubblicati ulteriori rapporti sempre dall'OCSE per mantenere alta la guardia sulla pericolosità della concorrenza fiscale dannosa¹⁹⁹⁸. Il suo campo di applicazione soggettivo ha riguardato, sin dall'inizio, le attività economiche legate alle imprese. Tant'è che la concorrenza fiscale dannosa è ricondotta ad una detassazione selettiva e non generalizzata e si rivolge ad alcune tipologie di attività economiche-finanziarie, con la finalità di favorire la localizzazione di imprese multinazionali e non per promuovere la crescita del sistema produttivo interno degli Stati¹⁹⁹⁹.

¹⁹⁹⁶ OCSE, Harmful tax competition, par. 80 ss., p. 34 ss.; PALMITESSA, p. 525.

¹⁹⁹⁷ OCSE, Towards Global Tax Co-operation, par. 2, p. 8; Boria, p. 273. Il "Forum sulle Pratiche Fiscali Dannose" istituito nel 1998 ha relazionato i Ministri dei Paesi partecipanti all'OCSE sui regimi fiscali preferenziali che potevano essere considerati come "potenzialmente" dannosi, individuando 47 regimi, suddivisi in 9 settori economici (*insurance, financing and leasing, fund managers, banking, headquarters regimes, distribution centre regimes, service centre regimes, shipping, miscellaneous activities*), corrispondenti a 61 attività (OCSE, Towards Global Tax Co-operation, par. 11, p. 12 ss.; PALMITESSA, p. 525).

¹⁹⁹⁸ I diversi rapporti dell'OCSE sono citati in ordine cronologico in: OCSE, Action plan 5, par. 7, p. 15. Si veda, in particolare: OCSE, Consolidated Application Note, p. 1 ss., con il quale viene preso in considerazione, per la prima volta, il ruolo delle società *holding* e si forniscono note applicative finalizzate ad assistere i Paesi nell'identificare i regimi fiscali preferenziali; OCSE, Harmful Tax Practices, p. 1 ss., con il quale viene aggiornata la lista dei regimi fiscali potenzialmente dannosi. Dei 47 regimi "potenzialmente" dannosi individuati dal rapporto del 2000, 18 erano stati nel frattempo aboliti dalle giurisdizioni di competenza, 14 erano stati già modificati o gli Stati si erano formalmente impegnati ad eliminare le pratiche fiscali dannose dai regimi, mentre 13 non erano più ritenuti "potenzialmente" dannosi dopo accurate indagini (par. 12, p. 9 s.); OCSE, Update on Progress in Member Countries, con il quale nel 2006 vengono aggiornate ulteriormente le liste dei regimi fiscali potenzialmente dannosi.

¹⁹⁹⁹ BORIA, p. 269. In Svizzera per anni i regimi fiscali speciali applicabili alle società *holding*, di domicilio e miste sono stati ritenuti dannosi tanto dalla Commissione europea, quanto dall'OCSE/G20 con il Piano di azione 5 del BEPS (OCSE, Action plan 5, par 148, p. 64). Questi regimi sono poi stati soppressi con la Legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS, del 28 settembre 2018, in vigore dal 1° gennaio 2020 (RU 2019 2395).

5.3. Il Progetto BEPS

5.3.1. Le finalità

Su impulso dell'OCSE e del G20, con il Piano d'azione *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)²⁰⁰⁰ sono state ulteriormente poste le fondamenta affinché le imposte siano prelevate negli ordinamenti in cui effettivamente si generano gli utili attraverso la presenza di attività economiche reali²⁰⁰¹. Questo progetto è stato avviato nel 2013 con la finalità di contrastare l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili. In particolare, si vuole evitare che l'interazione tra le legislazioni fiscali nazionali dia luogo a una doppia non imposizione degli utili d'impresa. Il 5 ottobre 2015, l'OCSE ha pubblicato i rapporti finali sul progetto BEPS e sulle 15 azioni in esso contenute. Il progetto BEPS è finalizzato a garantire nuovamente l'imposizione nel luogo in cui le imprese esercitano la propria attività economica. I quattro principali standard minimi nel quadro del progetto BEPS si riferiscono ai seguenti ambiti²⁰⁰²:

- 1) Piano d'azione 5: lotta efficace contro le pratiche fiscalmente dannose considerando la trasparenza e la sostanza;
- 2) Piano d'azione 6: impedire l'abuso degli accordi;
- 3) Piano d'azione 13: rendicontazioni Paese per Paese;
- 4) Piano d'azione 14: rendere più efficaci i meccanismi di risoluzione delle controversie.

Il Piano d'azione 5 (*"Maggiore efficacia nella lotta contro le pratiche fiscalmente dannose considerando la trasparenza e la sostanza"*), che fa seguito al primo rapporto dell'OCSE del 1998, si è concentrato, in particolare, al contrasto delle pratiche fiscali dannose, aggiornando i precedenti rapporti dell'OCSE in materia di concorrenza fiscale sleale e stilando una nuova lista di regimi fiscali ritenuti dannosi²⁰⁰³. L'obiettivo principale del Piano d'azione 5 è quello di evitare che i redditi possano essere trasferiti arbitrariamente da Paesi con imposte elevate a Paesi con imposte basse. Oltre ai quattro fattori chiave precedentemente citati, se n'è, quindi, aggiunto un ulteriore per rispondere all'esigenza di prevedere dei meccanismi che colleghino la tassazione sui profitti alle reali attività che li hanno generati (*"substantial*

²⁰⁰⁰ In occasione del G20 di Mosca, nel luglio 2013 viene pubblicato il primo rapporto *"Action Plan on base Erosion and Profit shifting"* che formalizza i risultati di un progetto congiunto avviato dall'OCSE e dal G20, composto da 15 Piani d'azione con lo scopo di definire un modello di tassazione delle attività internazionali che permetta di tassare le imprese multinazionali nel luogo in cui l'attività è effettivamente svolta (cfr. OCSE, BEPS 2013, p. 1 ss.). Al seguente link sono disponibili tutti i lavori riguardanti il BEPS: <<https://www.oecd.org/tax/beps/>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

²⁰⁰¹ BRISACANI, Aiuti di Stato e concorrenza dannosa, nota 61, p. 2144. I 15 Piani d'azione del BEPS sono reperibili al seguente link: <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

²⁰⁰² CONSIGLIO FEDERALE, PF17, p. 2094 s.

²⁰⁰³ OCSE, Action plan 5, p. 1 ss. Proseguendo nei suoi lavori in materia, l'OCSE pubblica periodicamente i rapporti *"Harmful Tax Practices – Progress Report on Preferential Regimes"*, aggiornando la lista dei regimi fiscali dannosi (cfr. OCSE, Progress Report on Preferential Regimes 2018, p. 1 ss.).

activity requirement)²⁰⁰⁴. Un regime fiscale viene, dunque, ritenuto dannoso se incoraggia operazioni e meccanismi esclusivamente fondati su motivazioni di natura fiscale e privi di sostanza economica²⁰⁰⁵.

Sia il BEPS, sia i precedenti rapporti dell'OCSE, costituiscono delle raccomandazioni (*soft law*) ai suoi Stati membri, non aventi un valore impegnativo e vincolante. Essi hanno finito per imporsi sul piano internazionale, traendo la loro forza dalla capacità etica e dalla persuasività morale di indurre comportamenti adesivi²⁰⁰⁶.

5.3.2. La Convenzione BEPS e la doppia non imposizione

Uno dei principali obiettivi del progetto BEPS è quello di evitare casi di doppia non imposizione. Per attuare questo obiettivo, il Piano d'azione 15 si è occupato della creazione di una convenzione multilaterale, il cui scopo è quello di modificare – senza però sostituirla – alcune clausole delle CDI pattuite dagli Stati firmatari²⁰⁰⁷. La convenzione multilaterale, nota anche come “Convenzione BEPS”, si prefigge di accelerare il processo di recepimento delle norme BEPS tra i diversi Stati senza che essi debbano procedere ad una rinegoziazione bilaterale di ogni loro CDI. Infatti, invece di modificare ogni singola CDI, aderendo alla Convenzione BEPS, gli Stati ottengono *de facto* il medesimo risultato, ma con sforzi minori²⁰⁰⁸. Ciò non vieta comunque gli Stati aderenti nel recepire le disposizioni sviluppate dalle 15 azioni del progetto BEPS attraverso delle modifiche bilaterali delle CDI.

La Convenzione BEPS si articola di un preambolo e di sette parti²⁰⁰⁹:

- 1) la Parte I riguarda il campo di applicazione della Convenzione BEPS e l'interpretazione dei termini utilizzati (artt. 1 e 2);
- 2) le Parti da II a V riguardano le disposizioni materiali della Convenzione BEPS (artt. 3-17) elaborate dalle Azioni n. 2 (neutralizzazione degli effetti di disallineamento derivanti da alcuni strumenti e strategie ibride), n. 6 (prevenire l'abuso dei trattati), n. 7 (impedire l'elusione artificiosa dello *status* di stabile organizzazione) e n. 14 (migliorare l'efficienza dei meccanismi delle controversie fiscali)²⁰¹⁰;
- 3) la Parte VI riguarda, invece, la procedura arbitrale (artt. 18-26);
- 4) la Parte VII riguarda, infine, le disposizioni finali della Convenzione BEPS e si occupa di regolare le riserve mediante le quali gli Stati possono escludere talune disposizioni dal campo di applicazione

²⁰⁰⁴ OCSE, Action plan 5, par. 23 ss., p. 23; PALMITESSA, p. 526.

²⁰⁰⁵ OCSE, Action plan 5, par. 25, p. 23; PALMITESSA, p. 526.

²⁰⁰⁶ BORIA, p. 274.

²⁰⁰⁷ La Convenzione BEPS è un trattato internazionale multilaterale concluso a Parigi il 24 novembre 2016. Per maggiori informazioni si veda il seguente link: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

²⁰⁰⁸ Come osserva PIANTAVIGNA, Effetti della Convenzione BEPS (p. 234), “[i]l multilateralismo di cui è espressione la Convenzione rappresenta, quindi, tanto una modalità di negoziazione collettiva, quanto una cornice giuridica di riferimento per l'aggiornamento sincronizzato e uniforme delle regole di diritto internazionale convenzionale”.

²⁰⁰⁹ Messaggio sulla Convenzione BEPS, p. 4520 s.; cfr. anche PIANTAVIGNA, Effetti della Convenzione BEPS, p. 240.

²⁰¹⁰ Ognuna delle disposizioni previste da art. 3 ad art. 17 può essere inserita in una CDI, tant'è che le stesse sono state riprese anche nel M-OCSE, versione 2017.

delle CDI coperte dalla Convenzione BEPS (art. 28)²⁰¹¹, le notifiche per definire le CDI coperte dalla Convenzione BEPS, la scelta delle opzioni e le disposizioni riprese nelle CDI coperte (art. 29), la conferenza delle Parti (art. 31), gli emendamenti che si possono fare alla Convenzione BEPS (art. 33), l'entrata in vigore (art. 34), l'efficacia (artt. 35 e 36) e il recesso dalla Convenzione BEPS (art. 37).

Di particolare interesse è l'art. 6, che contiene uno standard minimo, il cui scopo è quello di modificare il preambolo di una CDI. Nel paragrafo 1 di questo articolo viene specificato che le Parti contraenti non hanno l'intenzione di creare "*opportunità di non imposizione o di ridotta imposizione attraverso l'evasione o l'elusione fiscale [...] finalizzate ad ottenere i benefici previsti dal presente accordo [...]*". Con la disposizione di cui al paragrafo 1 viene specificato che le Parti non avevano l'intenzione di creare, con la CDI, opportunità di non imposizione o di ridotta imposizione attraverso l'evasione o l'elusione fiscale. In altri termini, evitare la doppia non imposizione deve essere anche lo scopo di una CDI²⁰¹². Tuttavia, ciò non vale generalmente, ma solo se l'evasione o l'elusione fiscale ne sono la causa²⁰¹³. La Svizzera ha ripreso questa formulazione, essendo la Convenzione BEPS in vigore dal 1° dicembre 2019²⁰¹⁴. L'Italia, invece, ha firmato la Convenzione BEPS il 7 giugno 2017, ma non ha ancora depositato la ratifica²⁰¹⁵.

Il regime sostitutivo italiano, così come la tassazione globale svizzera (in specie quella "classica") possono dare luogo, come si è visto nei capitoli precedenti, ad una parziale doppia non imposizione reddituale, il che è però conforme allo spirito del preambolo della Convenzione BEPS²⁰¹⁶. Benché in entrambi i casi non vi sia, infatti, l'obbligo da parte del contribuente di assoggettare ad imposizione nello

²⁰¹¹ Le riserve sono consentite soltanto se espressamente previste nelle disposizioni elencate nell'art. 28 par. 1 Convenzione BEPS.

²⁰¹² Con le modifiche del 21 novembre 2017 approvate dal Comitato affari fiscali dell'OCSE è stato modificato il preambolo del M-OCSE e il relativo commentario inserendo quale nuovo scopo della CDI quello di evitare la doppia non imposizione.

²⁰¹³ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sulla Convenzione BEPS, p. 4530. Il Consiglio federale osserva comunque che esistono casi voluti di non imposizione, che devono restare tali, come la non imposizione dei dividendi tra società collegate al fine di evitare una tripla imposizione economica. Ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale, l'elusione fiscale è data quando un modo di agire appare insolito, inadeguato o singolare e comunque del tutto inappropriato alle circostanze economiche e può essere ricondotto unicamente all'intento di beneficiare di un risparmio di imposte, che sarebbe effettivamente ottenuto qualora tale modo di agire fosse accettato dalle autorità fiscali. L'elusione fiscale rappresenta, pertanto, il limite fiscalmente accettabile oltre il quale termina la libertà di pianificazione di un contribuente (CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sulla Convenzione BEPS, p. 4531).

²⁰¹⁴ Il 1° dicembre 2019, il Consiglio federale ha deciso l'entrata in vigore della Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili (RS 0.671.1).

²⁰¹⁵ Si veda il documento dell'OCSE concernente gli Stati che hanno firmato e hanno aderito alla Convenzione BEPS: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>> (pagina consultata il 15 febbraio 2021).

²⁰¹⁶ Al momento la Svizzera ha deciso di applicare la Convenzione BEPS con 12 Stati partner ai sensi dell'art. 2 par. 1 Convenzione BEPS. Si tratta di Argentina, Austria, Cile, Italia, Islanda, Lituania, Lussemburgo, Messico, Portogallo, Sudafrica, Repubblica Ceca e Turchia. Diversamente, con gli Stati che non condividono la posizione assunta dal governo svizzero concernente gli effetti della Convenzione BEPS, si procederà a modificare le singole CDI attraverso dei protocolli di modifica. Ciò è già avvenuto con diversi Stati, tra cui ad esempio Brasile, Lettonia, Malta, Norvegia, Paesi Bassi e Regno Unito. Recentemente è poi stato firmato un protocollo di modifica con il Principato del Liechtenstein (BOTTINELLI/CATTELAN/VORPE, p. 679).

Stato italiano o svizzero i redditi di fonte estera²⁰¹⁷, salva l'applicazione dell'imposta sostitutiva in Italia e la commisurazione del dispendio in Svizzera, le norme BEPS si applicano soltanto quando la doppia non imposizione sia riconducibile ad un'evasione o ad un'elusione d'imposta, ciò che non il caso con le tassazioni forfettarie. È pur vero però che i redditi di fonte estera percepiti da persone al beneficio di una tassazione forfettaria non sono necessariamente assoggettati ad imposizione in questi due Stati e non lo sono nemmeno necessariamente nello Stato della fonte²⁰¹⁸.

Quest'ultima previsione si verifica segnatamente nei due casi seguenti, ossia quando²⁰¹⁹:

- 1) i redditi esteri sono prodotti in Stati a fiscalità privilegiata e non sottostanno ad imposizione (ad esempio nel Principato di Monaco). Per quanto riguarda l'Italia, l'Agenzia delle Entrate ha confermato tale tesi, secondo cui le *“distribuzioni di utili e [le] plusvalenze che promanano da uno Stato estero, seppure a regime fiscale privilegiato, si considerano incluse tra i redditi esteri rispetto ai quali l'imposta sostitutiva esaurisce il prelievo. È solo il caso di osservare, infatti, che l'imposta sostitutiva in esame viene riconosciuta indipendentemente dallo Stato estero di provenienza e a prescindere dalla tassazione ivi scontata”*²⁰²⁰. Per quanto riguarda la Svizzera, invece, nulla dice l'AFC in merito ai redditi provenienti da Stati a fiscalità privilegiata, ciò che corrisponde alla politica fiscale seguita dalla Svizzera volta a non penalizzare attività e investimenti in tali Paesi;
- 2) i redditi esteri sono prodotti in Stati a fiscalità ordinaria, nel momento in cui tali redditi sono esenti da imposta nello Stato della fonte per ragioni interne o convenzionali. Se si pensa alla Svizzera come Stato della fonte, si possono citare gli utili in capitale provenienti dalla sostanza mobiliare privata, i quali sono esenti da imposta (art. 16 cpv. 3 LIFD; art. 7 cpv. 4 lett. b LAID; art. 15 cpv. 3 LT-TI) oppure i canoni di licenza, per i quali il legislatore non ha previsto un'imposta alla fonte in Svizzera. Negli USA, il regime fiscale del cd. *“portfolio debt exemption”* prevede l'esenzione dall'imposta alla fonte applicabile agli interessi attivi di fonte statunitense percepiti da persone fisiche non residenti, al ricorrere di determinate condizioni²⁰²¹. La non tassazione di un reddito alla fonte, sommata alla parziale o totale esenzione del medesimo flusso di reddito nello Stato di residenza porta a casi di (parziale) doppia non imposizione. È proprio in base a queste esperienze che sette Stati, tra cui l'Italia, hanno deciso di inserire delle particolari disposizioni nelle CDI sottoscritte con la Svizzera, con la finalità di

²⁰¹⁷ Fatte salve le eccezioni per le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate nei primi cinque anni di validità dell'opzione per quanto attiene l'Italia, rispettivamente la scelta della tassazione globale “modificata” con sette Stati per quanto attiene la Svizzera.

²⁰¹⁸ SARTORI, p. 53.

²⁰¹⁹ SARTORI, p. 53 s.

²⁰²⁰ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 17/E, Parte III^a, cifra 2.3, p. 58.

²⁰²¹ SARTORI, p. 20.

evitare questi vuoti di tassazione tra i due Stati²⁰²². È, quindi, verosimile, che la stessa situazione si ripresenti nei confronti dell'Italia.

La rinuncia all'imposizione ordinaria dei redditi di fonte estera risulta tanto più conveniente quanto minore è il carico impositivo nello Stato della fonte, ciò che dà luogo a pianificazioni fiscali aggressive, al fine di ottenere una doppia esenzione²⁰²³. Con le nuove disposizioni BEPS gli Stati sono tenuti ad evitare non solo le doppie imposizioni, ma anche le doppie non imposizioni che però, secondo il progetto BEPS non sono generalizzate, ma circoscritte a casi di evasione o elusione fiscale²⁰²⁴, che escludono di fatto dal perimetro del preambolo le tassazioni forfettarie.

5.4. Il giudizio dell'OCSE in merito ai regimi forfettari

Per quanto qui d'interesse, i lavori dell'OCSE si sono esclusivamente dedicati sino ad oggi al contrasto delle pratiche dannose concernenti le attività esercitate dalle imprese, tralasciando i regimi fiscali speciali applicabili alle persone fisiche. Questo non significa però che l'OCSE non sia a conoscenza di questi particolari sistemi di tassazione forfettaria.

Infatti, per quanto concerne la Svizzera, sin dal 2011, l'Organizzazione invita – mediante le sue pubblicazioni sugli studi economici – la Confederazione elvetica ad abolire l'istituto dell'imposizione secondo il dispendio, poiché *“ha l'effetto di ridurre il reddito imponibile di altre economie dell'OCSE”,* distorcendo la concorrenza fiscale internazionale. Si rileva, in particolare, che *“[i]l regime fiscale forfettario applicato alle persone fisiche che non esercitano alcuna attività economica in Svizzera dovrebbe essere abolito e le persone interessate dovrebbero essere tassate con l'aliquota d'imposta ordinaria sul reddito e sulla sostanza delle persone fisiche”*²⁰²⁵.

Si tratta questa di una raccomandazione che però non ha avuto una particolare riscontro mediatico in Svizzera e il Governo, dal canto suo, non l'ha mai presa veramente in considerazione. Non si può però escludere che nel corso dei prossimi anni l'OCSE concentri i propri sforzi per combattere con più forza questi regimi fiscali forfettari delle persone fisiche. Sarebbe necessario trovare un consenso a livello di OCSE e G20 per affrontare questa tematica. Ad oggi pare però poco realistico. Questo perché numerosi

²⁰²² Si vedano i commenti riportati nei messaggi del Consiglio federale riguardante le CDI con gli Stati per i quali è necessario avvalersi della tassazione globale “modificata” (cfr., *supra*, cap. 2.8.7 ss.). Particolarmente significativo il commento della modifica della CDI CH-D avvenuta agli inizi degli anni Settanta: *“Urta particolarmente in Germania il fatto che queste persone (ndr. cittadini tedeschi che costituiscono un domicilio fiscale in Svizzera conservando i loro interessi economici in Germania) sovente non sono imposte integralmente in Svizzera per i beni subordinati alla sovranità fiscale dello Stato di domicilio, soggiacendo soltanto all'imposizione di un importo globale [...]”*.

²⁰²³ SAINI/MANDARINO, p. 328.

²⁰²⁴ CONSIGLIO FEDERALE, Messaggio sulla Convenzione BEPS, p. 4530 s.

²⁰²⁵ OCSE, *Études économiques Suisse* 2011, pp. 19 e 55 (libera traduzione dal francese); OCSE, *Études économiques Suisse* 2013, p. 52; OCSE, *Études économiques Suisse* 2015, p. 51; OCSE, *Études économiques Suisse* 2017, p. 67; OCSE, *Études économiques Suisse* 2019, p. 34. Per quanto concerne l'Italia, al momento non sono state formulate delle raccomandazioni da parte dell'OCSE al regime dei neo-residenti (OCSE, *Études économiques Italie* 2019, p. 1 ss.).

Stati membri dell'OCSE e del G20 conoscono al loro interno delle forme speciali di tassazione che derogano al regime ordinario per attirare nelle loro giurisdizioni contribuenti facoltosi, lavoratori altamente qualificati o pensionati. Per cui, diversamente da quanto era avvenuto con la lotta al segreto bancario nel 2009, che era prevalentemente indirizzata nei confronti di piccoli Stati *off-shore* da parte dei Paesi industrializzati, oggi questi regimi fiscali speciali sono presenti in Stati di medie-grandi dimensioni, i quali difficilmente vorranno rinunciare ad entrate fiscali in nome della lotta alla concorrenza fiscale dannosa. Siccome in tutto questo la Svizzera non è sola per quanto attiene alla tassazione globale, è difficile immaginare delle pressioni dell'OCSE solo nei suoi confronti, quando altri Stati membri conoscono dei regimi analoghi. È, quindi, immaginabile che questi regimi continuino ad esistere ancora nei prossimi anni, nonostante sia evidente la loro natura dannosa nel contesto della concorrenza fiscale internazionale.

5.5. La compatibilità dei regimi forfettari con il principio di non discriminazione

L'art. 24 M-OCSE è una disposizione che stabilisce il principio di discriminazione fiscale tra due Stati contraenti. Tale articolo riguarda il trattamento fiscale dei cittadini, apolidi, imprese e stabili organizzazioni che appartengono agli Stati contraenti²⁰²⁶, e comprende cinque differenti disposizioni che vietano misure nazionali discriminatorie²⁰²⁷. In particolare, impongono che i cittadini di uno Stato contraente, gli apolidi e le imprese, il cui capitale sia interamente o parzialmente posseduto o controllato, direttamente o indirettamente, dai residenti di uno Stato contraente, non vengano assoggettati nell'altro Stato contraente ad un trattamento fiscale "*diverso più oneroso*" di quello accordato ai corrispondenti soggetti che siano nazionali di detto altro Stato e che si trovino nella stessa situazione sia in fatto che in diritto²⁰²⁸.

Per quanto qui di interesse sono il primo e il terzo paragrafo dell'articolo che meritano una spiegazione:

- il primo vieta un diverso trattamento fiscale in ragione della nazionalità del contribuente. La disposizione esige, affinché possa essere applicata, che i "*cittadini di detto altro Stato si trovino nella stessa situazione, segnatamente in relazione alla residenza*". Ciò sta a significare che l'unica comparazione ammessa è quella tra i residenti, di differente nazionalità, o eventualmente tra non

²⁰²⁶ GARBARINO, p. 206 s.

²⁰²⁷ BIZIOLI, Principi di non discriminazione fiscale, p. 115.

²⁰²⁸ Tale nozione non deve essere intesa nello stesso senso che la Corte di giustizia ha attribuito al concetto di "comparabilità" tra residente e non residenti. L'art. 24 M-OCSE si riferisce, infatti, solamente al caso in cui due persone siano residenti nel medesimo Stato e siano considerate in modo differente esclusivamente a motivo della nazionalità. Per contro, il principio di non discriminazione previsto dall'ordinamento europeo consiste nel trattare i cittadini o i residenti di uno Stato membro, comprese le società, in maniera non meno favorevole rispetto ai propri cittadini o ai propri residenti, quando questi si trovino in situazioni "comparabili". Inoltre il principio di non discriminazione previsto dalle CDI si fonda sulla reciprocità derivante dalle relazioni che intercorrono tra i due Stati contraenti, mentre nel diritto euro-unitario la norma tributaria interna deve essere compatibile con i principi fondamentali del Trattato e assicurare il rispetto delle libertà fondamentali (GARBARINO, p. 207 e p. 672 s.).

residenti, di differente nazionalità, purché si trovino nelle stesse condizioni. Diversamente non è consentita una comparazione tra residenti e non residenti, trovandosi in un'altra situazione²⁰²⁹;

- il successivo terzo paragrafo esclude poi l'obbligo per lo Stato contraente di riconoscere ai soggetti non residenti qualsiasi tipo di agevolazione fiscale "*che esso accorda ai propri residenti in relazione alla loro situazione e ai loro oneri familiari*". Secondo il Commentario al M-OCSE questa disposizione è volta in via principale ad assicurare che tali persone non ottengano vantaggi superiori rispetto a quelli riconosciuti ai residenti²⁰³⁰.

Di conseguenza, l'art. 24 M-OCSE vieta non solo una maggiore imposizione a carico del cittadino straniero, ma anche qualsiasi forma di trattamento più oneroso a carico di quest'ultimo. Questo principio non vieta nemmeno un trattamento fiscale più favorevole per il cittadino straniero rispetto al nazionale²⁰³¹. Ne consegue pertanto che, sulla base di questa disposizione, le discriminazioni a rovescio non sono da considerarsi vietate²⁰³².

I regimi fiscali di attrazione delle persone fisiche, come la tassazione globale svizzera e il regime dei neo-residenti italiano non violano, pertanto, il principio di non discriminazione previsto dall'art. 24 M-OCSE. Questo perché i cittadini di uno Stato contraente non possono subire nell'altro Stato contraente un trattamento fiscale più gravoso di quello riservato ai cittadini di detto altro Stato che si trovano nelle stesse circostanze. Anche in questo caso, come per il diritto europeo, il divieto non copre le discriminazioni a rovescio²⁰³³.

²⁰²⁹ BIZIOLI, Principi di non discriminazione fiscale, p. 115.

²⁰³⁰ OCSE, Commentario, par. 22 *ad* art. 24 M-OCSE.

²⁰³¹ BIZIOLI, Principi di non discriminazione fiscale, p. 115.

²⁰³² BAMMENS, p. 127.

²⁰³³ SALANITRO, nota 114, p. 86.

6. Conclusioni

6.1. I principi costituzionali delle tassazioni forfettarie

Questo lavoro di ricerca ha voluto approfondire gli aspetti giuridici riferiti alle tassazioni forfettarie istituite dalla Svizzera e dall'Italia di cui beneficiano i contribuenti facoltosi. Il lavoro costituisce un *unicum* nel panorama internazionale di diritto comparato e mostra nel dettaglio le principali caratteristiche delle due tipologie di tassazioni forfettarie. Tale comparazione permette di evidenziare il rilievo ed il ruolo che queste particolari forme di tassazione rivestono nei due sistemi tributari. In particolare, sono state sottolineate le analogie dei principi costituzionali di uguaglianza e capacità contributiva presenti nelle Costituzioni dei due Paesi e declinate nei rispettivi sistemi tributari interni. L'esame giuridico tiene conto della giurisprudenza, della dottrina e delle prassi più recenti.

Per quanto riguarda la legislazione in Svizzera, Stato federale dal 1848, è stata presa in considerazione non solo quella federale, ma anche quella dei singoli Cantoni. Ne è stata presentata anche l'evoluzione storica, considerata la lunga tradizione in Svizzera della tassazione forfettaria, apparsa già nel XIX° secolo quando sulle rive del Lago Lemano nel Canton Vaud si trasferirono dei cittadini inglesi.

In Italia, la tassazione dei neo-residenti è, invece, stata istituita recentemente, più precisamente nel 2017. La sua applicazione, per il momento, ma anche in futuro si suppone, non sarà oggetto di decisioni da parte della Corte costituzionale: l'*iter* da seguire per sottoporre alla sua attenzione una norma suscettibile di giudizio di conformità alla Costituzione italiana si presenta irto e difficoltoso. Anche in Svizzera, non vi è stata alcuna pronuncia costituzionale, per motivi completamente diversi da quelli italiani: l'art. 190 Cost.-CH non consente, infatti, al Tribunale federale di sindacare l'incostituzionalità delle leggi federali. E di legge federale si tratta anche per quanto riguarda le legislazioni dei singoli Cantoni, poiché le stesse devono essere conformi alle Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni, che stabilisce le regole quadro di applicazione. Questa norma costituzionale, diversamente da quanto accade in Germania o in Italia, conferisce maggior peso all'elemento democratico rispetto a quello di diritto, escludendo – di fatto – una Corte costituzionale. Una norma contenuta in una legge federale può essere modificata soltanto avviando un processo legislativo, il cui precursore può essere tanto il Consiglio federale, quanto il Parlamento federale²⁰³⁴. Diversi atti parlamentari sono stati portati avanti in passato a livello federale affinché si procedesse con una modifica costituzionale dell'art. 190 Cost.-CH, tale da permettere al Tribunale federale di assumere il ruolo di Corte costituzionale. Questi atti parlamentari sono però sempre stati respinti da una forte maggioranza borghese contraria. Per tale ragione, l'unica strada percorribile per

²⁰³⁴ A livello federale è previsto lo strumento dell'iniziativa popolare federale per modificare la Costituzione, ma non quello dell'iniziativa legislativa per modificare le leggi federali.

abrogare la tassazione forfettaria in Svizzera rimane, dunque, quella di iscrivere un divieto esplicito nella Costituzione federale attraverso l'istituto dell'iniziativa popolare federale. E, in questo senso, vi è stato un tentativo, caduto senza raggiungere esito positivo, con la votazione del 30 novembre 2014 in cui Popolo e Cantoni hanno respinto l'iniziativa "*Basta ai privilegi fiscali dei milionari (Abolizione dell'imposizione forfettaria)*". A livello cantonale, diversi sono stati i tentativi di abrogare la tassazione forfettaria attraverso iniziative popolari oppure decisioni parlamentari. Ad oggi sono cinque i Cantoni (Appenzello Esterno, Basilea Campagna, Basilea Città, Sciaffusa e Zurigo) su ventisei ad aver abrogato questa tassazione; negli altri, così come nella Confederazione, è per contro rimasta, sebbene siano stati inaspriti i criteri di accesso e le basi di calcolo per accrescerne l'accettazione nei confronti della popolazione con la revisione dell'istituto dell'imposizione secondo il dispendio, avvenuta nel 2016.

L'esame giuridico relativo alla tassazione secondo il dispendio in Svizzera e a quella dei neo-residenti in Italia, per importante che sia, deve essere completato con un'analisi politica riferita al privilegio istituito in favore di alcuni cittadini particolarmente facoltosi. Si pone, infatti, con tutta evidenza una lesione del principio generale di uguaglianza e di capacità contributiva, oltre che un'alterazione dei meccanismi di una sana concorrenza fiscale internazionale.

I principi di uguaglianza e di capacità contributiva vengono garantiti da entrambe le costituzioni di Svizzera e Italia (artt. 8 e 127 cpv. 2 della Costituzione federale svizzera e artt. 3 e 53 della Costituzione italiana). Il criterio determinante è che a situazioni uguali deve corrispondere un trattamento uguale e a situazioni diverse deve corrispondere un diverso trattamento, a meno che non sussista un motivo ragionevole, vale a dire una ragione *extra-fiscale* tale da giustificare questa diversità di trattamento. In Svizzera si è cercato di giustificare la tassazione globale adducendo a motivi di praticabilità, poiché per le autorità fiscali sarebbe difficile riuscire ad accertare in modo corretto gli elementi di fonte estera dei globalisti. Questa giustificazione non è però più valida dal 13 marzo 2009, ossia da quando la Svizzera, con la storica decisione del Consiglio federale, ha radicalmente cambiato la propria politica fiscale nell'ambito dell'assistenza amministrativa in materia fiscale. Infatti, oggi le autorità fiscali svizzere dispongono di sufficienti strumenti per conoscere la situazione patrimoniale e reddituale estera dei globalisti. Si pensi sia allo scambio d'informazioni su richiesta, che permette allo Stato richiedente di ottenere le informazioni specifiche concernenti un suo contribuente al fine di applicare correttamente il suo diritto interno, come stabilito in particolare dall'art. 26 par. 1 M-OCSE, sia allo scambio automatico, introdotto nel 2017, che permette agli Stati partner di ricevere le informazioni di natura finanziaria dei contribuenti con conti all'estero. La Svizzera ha recepito in modo integrale gli *standard* internazionali in materia di scambio di informazioni. Pertanto, il principio di praticabilità non può più costituire un motivo ragionevole per giustificare una deroga così importante al principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva di cui beneficiano i globalisti. Caduto il principio di praticabilità, con la riforma entrata in vigore nel 2016, l'attenzione si è posta su obiettivi *extra-fiscali* legati agli investimenti e all'indotto economico portati dai

globalisti nel territorio elvetico, soprattutto nei Cantoni di montagna. Una giustificazione di questo tipo non è data nell'ambito dell'imposizione secondo il dispendio. Infatti, dei semplici interessi economici di carattere generale non sono sufficienti. Inoltre, ancorché si volessero considerare gli investimenti e l'indotto economico come dei motivi oggettivi ragionevoli, al fine di giustificare la disparità di trattamento che si viene a creare con coloro che sono tassati ordinariamente, gli stessi non supererebbero l'esame della proporzionalità. Il giudizio costituzionale italiano è, di principio, lo stesso, proprio perché la *ratio legis* del legislatore italiano di aumentare gli investimenti e i consumi con la tassazione dei neo-residenti, tale da giustificare una deroga al principio di uguaglianza, si scontra con l'impostazione dell'art. 24-bis TUIR, che mira a favorire il mantenimento delle attività all'estero piuttosto che in Italia, poiché i redditi conseguiti da queste attività scontano una tassazione sostitutiva in luogo di quella ordinaria. Si tratta piuttosto del contrario, dal momento che investire all'estero è molto più conveniente che investire in Italia. Per cui, così come costruita, la norma non permetterà mai di raggiungere gli obiettivi prefissati dal legislatore, infrangendosi contro il principio di proporzionalità. Siamo, dunque, di fronte a due istituti di tassazione forfettaria, quello della globale e quello dei neo-residenti, in palese contraddizione con i principi di uguaglianza orizzontale e dell'imposizione secondo la capacità contributiva previsti dalle rispettive costituzioni.

6.2. Le analogie e le differenze tra le due tassazioni forfettarie

La tassazione globale in Svizzera discrimina la persona che, nel proprio Paese, è cittadina svizzera ed esercita un'attività lucrativa nel Paese. Da un profilo oggettivo, si crea, quindi, una duplice disparità di trattamento nei confronti di chi, invece, è straniero e non esercita in Svizzera alcuna attività lucrativa. Questo a patto che sia stato assente dal Paese per almeno dieci periodi fiscali o che vi prenda domicilio o dimora fiscale per la prima volta (artt. 14 cpv. 1 LIFD e 6 cpv. 1 LAID). Al verificarsi di queste condizioni soggettive, la persona può scegliere se usufruire di una tassazione sul dispendio in luogo di quella ordinaria.

In Italia si delinea una situazione analoga, tant'è che la tassazione globale svizzera è stata presa in parte come modello, in quanto qualsiasi persona, indipendentemente dalla cittadinanza, che è stata residente all'estero in almeno nove dei dieci periodi d'imposta precedenti l'esercizio dell'opzione, può ottenere il privilegio previsto dalla legge (art. 24-bis TUIR) stabilito in un'imposta capitaria, di euro 100'000 per il contribuente principale e di euro 25'000 per ogni familiare al seguito, in sostituzione delle regole ordinarie IRPEF applicabili ai redditi esteri. Il soggetto neo-residente non è tenuto, quindi, a dichiarare i redditi di fonte estera. In Svizzera vale un analogo principio: la base di imponibile del globalista viene determinata tenendo conto delle spese annuali corrispondenti al tenore di vita del contribuente e delle persone al cui sostentamento egli provvede, sostenute durante il periodo di calcolo in Svizzera e all'estero. Si tratta del cd. "dispendio". Questo valore viene stabilito sussidiariamente per legge in sette volte il valore locativo o

l'affitto dell'immobile nel caso in cui il globalista disponga di una propria economia domestica oppure in tre volte la pensione annua per il vitto e l'alloggio nel caso in cui non disponga di un'economia domestica. In ogni caso, la base imponibile del dispendio minimo deve essere almeno pari a fr. 400'000 sia per l'imposta federale diretta sia per quella cantonale ticinese. In quest'ultimo caso è necessario considerare, ai fini dell'imposta sulla sostanza, un dispendio minimo di 2 mio. di fr. In seguito, il dispendio deve essere confrontato con gli elementi previsti dal calcolo di controllo. Si tratta di dichiarare gli elementi di reddito e di sostanza di estrazione svizzera, rispettivamente di reddito di estrazione estera qualora il contribuente decida di invocare i benefici convenzionali. Il valore più alto sarà quello sul quale verrà tassato il globalista. Da ciò emerge che anche la tassazione globale svizzera non obbliga il contribuente a dichiarare i redditi di fonte estera, a meno che lui volontariamente decida di inserirli nel calcolo di controllo. Lo stesso principio vale in Italia con il cd. "cherry picking" che consente al soggetto neo-residente di escludere dall'imposta sostitutiva i redditi provenienti da un determinato Paese, i quali saranno tassati ordinariamente in Italia secondo le regole IRPEF, avendo poi diritto al credito d'imposta ordinario.

Nella tabella seguente, al fine di fornire un quadro generale, sono indicate le differenze principali tra la tassazione dei neo-residenti italiana e quella globale svizzera, spiegate nel dettaglio nei precedenti capitoli²⁰³⁵:

Tabella 10: Differenze principali tra i due regimi fiscali speciali (BACCAGLINI, Analisi comparata, p. 457)

	Italia	Svizzera
<i>Periodo di assenza dallo Stato</i>	9 dei 10 periodi d'imposta precedenti o prima volta nello Stato	10 periodi d'imposta precedenti o prima volta nello Stato
<i>Esercizio di attività lavorative</i>	Ammesso	Ammesso solo all'estero
<i>Cittadinanza</i>	Nessuna limitazione	Solo straniera
<i>Perimetro parentale</i>	Ampio (coniuge, discendenti, ascendenti, generi e nuore, suoceri, fratelli)	Limitato al coniuge e ai figli minorenni
<i>Costo per parenti</i>	Euro 25'000 per ogni parente	Nessun costo <i>extra</i>

²⁰³⁵ La tassazione dei neo-residenti è stata affrontata nel cap. 3 e quella secondo il dispendio nel cap. 2.

	Italia	Svizzera
<i>Imposizione</i>	Imposta capitaria di euro 100'000 in sostituzione della dichiarazione dei redditi di fonte estera per il contribuente principale ed euro 25'000 per ogni parente. Tassazione ordinaria per i redditi di fonte italiana	Base imponibile minima di fr. 400'000 per il reddito e 2 mio. di fr. per la sostanza nel Canton Ticino (tassazione minima di circa fr. 107'000)
<i>Passaggio dal regime speciale a quello ordinario</i>	Possibile	Possibile
<i>Passaggio dal regime ordinario a quello speciale</i>	Non possibile	Di principio non possibile
<i>Durata massima</i>	15 anni	Nessun limite
<i>Passaggio del regime speciale dal contribuente principale ai familiari al seguito</i>	Sì	Sì
<i>Redditi esteri per i quali si chiede l'applicazione di una CDI</i>	Tassazione ordinaria (<i>cherry picking</i>)	Inclusione nel calcolo di controllo e tassazione solo in caso di superamento del dispendio
<i>Opzione di inclusione dei redditi di uno Stato estero</i>	Una volta inclusi, non si può escluderli nuovamente	Anno per anno
<i>Eccezioni all'esenzione da tassazione dei redditi esteri</i>	Plusvalenze da partecipazioni qualificate realizzate nei primi 5 anni	Nessuna
<i>Contributi sociali</i>	No	Sì
<i>Imposta patrimoniale</i>	Su beni italiani	Su beni svizzeri
<i>Imposta di successione e di donazione</i>	Su beni italiani	Esenzione per coniuge e parenti in linea retta (Canton Ticino)

Come è possibile ravvisare dalla tabella sinottica *supra*, vi sono differenze anche importanti tra i due regimi forfettari, nonostante perseguano il medesimo obiettivo di attrarre contribuenti facoltosi nelle loro giurisdizioni. Una di quelle più significative è la cittadinanza delle persone fisiche, ininfluente per l'Italia e imperativamente straniera per la Svizzera. Anche l'esercizio di un'attività lucrativa è più favorevole da un

punto di vista fiscale in Italia, non essendo previsti divieti particolari, mentre in Svizzera può essere esercitata esclusivamente all'estero. Un ulteriore vantaggio della tassazione dei neo-residenti in Italia consiste nel non assoggettare ai contributi sociali i neo-residenti, mentre i globalisti sono assoggettati nonostante non esercitino un'attività lucrativa in Svizzera rendendo, di fatto, la tassazione secondo il dispendio meno interessante finanziariamente. Un aspetto più vantaggioso per la Svizzera è il fattore temporale durante il quale beneficiare del regime privilegiato, poiché non sono previsti dei limiti, presenti invece nella misura di quindici periodi d'imposta in Italia. Un altro punto a favore della Svizzera è l'esenzione degli utili in capitale della sostanza mobiliare privata, salvo il caso in cui il globalista venga considerato come "quasi" commerciante professionale di titoli da parte dall'autorità fiscale. In tal caso, gli utili verrebbero tassati, le perdite dedotte e la tassazione globale negata, poiché si configurerebbe l'esercizio di un'attività lucrativa. In Italia, invece, è prevista una norma antielusiva, secondo la quale in caso di vendita di una partecipazione qualificata nei cinque anni successivi il trasferimento di residenza, l'utile conseguito è imposto ordinariamente. In Svizzera, diversamente dall'Italia, non sono previste particolari agevolazioni per le imposte di successione e di donazione, che restano dovute analogamente a quanto avviene per i contribuenti tassati ordinariamente. In Ticino è comunque stabilita un'esenzione per i trasferimenti al coniuge e ai discendenti e ascendenti in linea retta. In Italia, da questo punto di vista, l'imposta di successione e di donazione assume una valenza territoriale, esentando i trasferimenti su beni siti all'estero che riguardano i soggetti neo-residenti. Inoltre, i soggetti neo-residenti sono esentati da attività di monitoraggio fiscale per beni e attività estere, nonché dal pagamento dell'IVIE e dell'IVAFE.

6.3. Un privilegio fiscale per personaggi spesso famosi

Al fine di comprendere le finalità delle tassazioni privilegiate di cui beneficiano questi contribuenti, deve essere evidenziata una questione politica e sociale, poiché una cerchia limitata di persone molto facoltose viene trattata, da un profilo fiscale, in maniera più favorevole rispetto al resto della popolazione. La violazione del principio della parità di trattamento non è nascosta nelle pieghe di una legge, ma è manifesta, basti pensare alla fama di alcuni calciatori – poco tempo fa Cristiano Ronaldo, in futuro forse Lionel Messi, che per la prima volta sono venuti a giocare in Italia, non solo per ragioni di ingaggio, ma anche per il privilegio fiscale a loro garantito. Analogamente in Svizzera, personaggi molto famosi – la cantante Mina prima di aver acquisito la nazionalità svizzera, l'ex pilota di Formula Uno Michael Schumacher o i piloti Sebastian Vettel, Lewis Hamilton, Felipe Massa, Kimi Räikkönen e Fernando Alonso, il tennista Jo-Wilfried Tsonga, i cantanti Tina Turner, Phil Collins e Johnny Halliday, l'oligarca miliardario russo Viktor Feliksovič Veksel'berg – hanno conseguito analoghi privilegi fiscali e sono tassati in Svizzera sul loro tenore di vita (cd. dispendio).

Ma oggi la disparità di trattamento è ancora più stridente e di più difficile giustificazione da un profilo etico, poiché una gran parte di contribuenti, tenuti a pagare regolarmente le imposte sulla totalità dei loro redditi,

ha subito un'importante diminuzione dei propri redditi a causa della pandemia legata alla pandemia COVID-19. La contrazione dei redditi di queste persone potrebbe avere conseguenze ancora più gravi in quanto siamo confrontati con una seconda ondata della pandemia. Questa situazione accentua notevolmente le disegualianze di natura fiscale di questi soggetti nei confronti di coloro che sono al beneficio di una tassazione forfettaria.

6.4. La situazione nell'UE e il ruolo del diritto euro-unitario

Nell'UE, oltre all'Italia, la tassazione forfettaria in favore delle persone fisiche "ad alta capacità contributiva" è stata introdotta da lungo tempo ormai da parte del Regno Unito, che non fa più parte dell'UE dal 31 gennaio 2020, in favore dei residenti non domiciliati. Altri Stati membri, come Irlanda, Malta e Grecia, conoscono forme analoghe. Negli Stati membri dell'UE esistono inoltre ulteriori tassazioni privilegiate, che si rivolgono ad altre tipologie di contribuenti: lavoratori impatriati o pensionati. I primi sono, di regola, lavoratori dipendenti, *manager*, lavoratori ad alta specializzazione e laureati che, in possesso di specifici requisiti, trasferiscono la residenza fiscale in uno Stato membro per intraprendere un'attività lavorativa, ottenendo dei benefici fiscali sui redditi del lavoro. I secondi, invece, sono delle persone che hanno cessato di svolgere un'attività lavorativa e che, trasferendo la residenza fiscale, ottengono agevolazioni fiscali sulle pensioni di fonte estera nello Stato di nuova residenza.

Gli Stati membri dispongono di una competenza esclusiva ai fini delle imposte dirette, che può essere limitata soltanto se una norma fiscale collide con le regole del mercato unico, vale a dire con una delle libertà fondamentali o con il divieto degli aiuti di Stato. In questo ambito, la Corte di giustizia e la Commissione europea svolgono senz'altro un ruolo importante, al fine di evitare che gli Stati membri adottino regole contrarie ai principi euro-unitari.

Le libertà fondamentali, intese come libera circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento, libera prestazione dei servizi e libera circolazione dei capitali, affinché possano funzionare correttamente, dovrebbero portare ad un ravvicinamento della fiscalità diretta degli Stati membri, al fine di evitare scelte dettate da esclusive finalità fiscali. Tuttavia, gli Stati membri conservano sin dalla creazione della Comunità economica europea una sovranità esclusiva in materia di imposte dirette. Un intervento euro-unitario è, di principio, ammesso secondo quanto stabilito all'art. 115 TFUE in virtù del quale il Consiglio, deliberando all'unanimità e previa consultazione del Parlamento e del Comitato economico e sociale, può emanare delle direttive nel campo della fiscalità diretta. Il diritto di veto, anche da parte di un solo Stato, preclude qualsiasi modifica nell'ambito tributario e, quindi, qualsiasi armonizzazione delle leggi fiscali nazionali²⁰³⁶. Il 15 gennaio 2019, la Commissione europea ha evidenziato la necessità di semplificare il

²⁰³⁶ Oltre alla fiscalità, il voto unanime è richiesto per la sicurezza sociale o la protezione sociale, l'adesione di nuovi Stati membri UE, la cooperazione operativa di polizia e la politica estera e di sicurezza comune.

processo decisionale europeo sostituendo il criterio dell'unanimità con quello della maggioranza qualificata²⁰³⁷.

In assenza di provvedimenti normativi, la Corte di giustizia è l'unico organo in grado di armonizzare, tramite le sue decisioni, i diversi ordinamenti fiscali nazionali nei limiti del diritto euro-unitario. Secondo la Corte l'esercizio della potestà impositiva degli Stati membri non deve confliggere con le libertà fondamentali e il divieto di aiuti di Stato.

Proprio nell'ambito delle libertà fondamentali, le tassazioni forfettarie, in particolare quella italiana dei neo-residenti, pongono un problema di discriminazione interna. Per contro, la tassazione italiana dei neo-residenti non pare sollevare particolari problemi né con il principio di non discriminazione né con quello sul divieto degli aiuti di Stato. Secondo il principio di non discriminazione è vietato applicare norme diverse a situazioni analoghe oppure applicare la stessa norma a situazioni diverse, salvo esista una giustificazione oggettiva e ragionevole. Ritenuto che i casi di discriminazione puramente interna non rilevano ai fini del diritto euro-unitario, una possibile restrizione potrebbe verificarsi nello Stato di residenza quando rende oltremodo difficile l'esercizio della libera circolazione dei capitali da parte dei cittadini nell'UE (*Home State Restriction*). In questa ipotesi diventa determinante per il giudizio del divieto di restrizione la comparabilità delle situazioni (*tertium comparationis*). Nel caso di specie si può affermare che i due soggetti non sono comparabili tra di loro poiché sottostanno a due regimi fiscali diversi: uno segue le regole ordinarie e l'altro è riservato ad una categoria ben inquadrata di contribuenti. Non siamo, dunque, di fronte a due situazioni e a due regimi comparabili.

Vi è poi la questione concernente la compatibilità della tassazione forfettaria italiana con il divieto di aiuti di Stato sancito dal TFUE. Questo divieto si applica sostanzialmente quando l'aiuto di uno Stato membro si rivolge ad un'impresa, attraverso un'erogazione diretta o indiretta di fondi pubblici, che ha come conseguenza quello di distorcere la concorrenza, quando l'aiuto comporti un vantaggio specifico e abbia natura selettiva, poiché rivolto soltanto a talune imprese o produzioni. I regimi forfettari applicabili alle persone fisiche, in particolare quello italiano dei neo-residenti, non rientrano, di principio, nel novero degli aiuti di Stato. Infatti, proprio perché il regime fiscale si rivolge esclusivamente a persone fisiche, viene a mancare il criterio dell'impresa e dell'attività imprenditoriale, che caratterizza l'aiuto di Stato.

6.5. La necessità di una regolamentazione nel diritto euro-unitario

Una legislazione euro-unitaria che regoli le diverse forme di tassazione privilegiate è auspicabile e necessaria, al fine di armonizzare le regole del gioco (cd. *level playing field*) ed evitare così distorsioni nella concorrenza fiscale tra gli Stati membri. Tuttavia, una sua istituzione richiede il consenso unanime

²⁰³⁷ COMMISSIONE EUROPEA, COM 2019 8 final, "Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE", del 15 gennaio 2019.

degli Stati membri. Qualora si volesse ricercare una condivisione, perlomeno di massima, riferita a questo privilegio per le persone fisiche, si potrebbe pensare di intervenire tramite atti di *soft law* attraverso delle raccomandazioni, giuridicamente non vincolanti.

Si segnala che da più di vent'anni, in questo ambito, il Consiglio e i rappresentanti dei Governi degli Stati membri hanno adottato una risoluzione su un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese, con l'obiettivo di contenere la concorrenza fiscale dannosa. Completamente escluse dal campo di applicazione del Codice di condotta sono, però, le tassazioni privilegiate delle persone fisiche che violano, come detto, i principi di uguaglianza e di capacità contributiva. Almeno una riflessione sull'estensione del Codice di condotta alle tassazioni privilegiate delle persone fisiche, a mio giudizio, si impone. Oltre alle ragioni indicate, il diffondersi delle tassazioni forfettarie privilegiate ha accentuato la concorrenza fiscale internazionale con la conseguenza di trasferire dei gettiti fiscali, talvolta anche importanti, da uno Stato all'altro. Malgrado ciò l'UE non sembra dare priorità a questa tematica. Infatti, l'allora commissario alla fiscalità Pierre Moscovici, il 15 giugno 2017, rispondendo ad alcune interrogazioni parlamentari sul regime di tassazione italiano dei neo-residenti, non ha ravvisato la lesione dei principi sopra indicati.

Sempre che vi sia una volontà politica, una soluzione percorribile potrebbe essere analoga a quella adottata in Svizzera con il concordato intercantonale (ossia un trattato intercantonale) che vieta gli accordi *extra-legem* tra Cantoni e contribuenti. Sulla base di questa normativa tutti i Cantoni si sono adeguati a questa finalità, per cui si tratta di norme che vincolano giuridicamente i Cantoni. Eccezioni sono previste per le tassazioni globali e per le imprese che servono gli interessi economici del Cantone. Si è, quindi, posto un limite imperativo ad alcuni eccessi della concorrenza fiscale intercantonale.

A livello europeo, lo strumento adeguato per delle raccomandazioni minime è il Codice di condotta. Lo stesso potrebbe stabilire le condizioni soggettive per accedere ai regimi forfettari e le basi minime di calcolo applicabili ai regimi privilegiati delle persone fisiche. Pur lasciando insoluto il problema dell'unanimità, verrebbe comunque evidenziata la volontà politica di limitare il privilegio fiscale per le persone fisiche.

6.6. Le scelte di politica fiscale sulla base del diritto vigente

In assenza di regole comuni, gli altri Stati membri sono di fronte a due scelte di politica fiscale: la prima di praticare la concorrenza fiscale, introducendo nei loro ordinamenti dei regimi privilegiati per attrarre nelle loro giurisdizioni contribuenti facoltosi, così come altri regimi speciali, come quello dei pensionati e degli impatriati. Questa scelta rischia, però, di aumentare le disparità di trattamento nei confronti degli altri contribuenti. La seconda scelta è, invece, quella di combattere questa concorrenza fiscale, cercando di mantenere i contribuenti nella propria giurisdizione attraverso norme o prassi di diritto interno che perseguano la finalità di disconoscere i trasferimenti di residenza all'estero oppure che permettano di

assoggettare ad imposizione alla fonte i redditi conseguiti da questi contribuenti. Se prendiamo l'esempio della Francia, i giudici francesi hanno ritenuto che la residenza fiscale convenzionale, come definita dall'art. 4 M-OCSE, sia riconosciuta unicamente quando una persona sia realmente assoggettata ad imposta nell'altro Stato contraente ("*subject-to-tax*")²⁰³⁸. Questo principio non è certamente nuovo nel diritto internazionale tributario della Svizzera, poiché sin dagli anni Settanta diversi Stati (Austria, Belgio, Canada, Norvegia, Italia, Germania e USA) hanno introdotto nelle rispettive CDI con la Svizzera una norma speciale. Secondo tale disposizione una persona tassata secondo il dispendio non è da considerarsi residente se non viene assoggettata ad imposta su tutti i redditi provenienti dall'altro Stato contraente per i quali la CDI attribuisce la potestà impositiva alla Svizzera. Si tratta, quindi, di una classica clausola "*subject-to-tax*".

Fu la Germania il primo Stato ad esigere una tale clausola nella CDI con la Svizzera, al fine di evitare che i suoi contribuenti, che decidevano di trasferire la residenza in Svizzera, fossero esclusivamente assoggettati ad un'imposizione stabilita forfettariamente, senza tener conto dei redditi di fonte germanica. La rivendicazione della Germania ebbe origine dal trasferimento avvenuto nel 1968 in Svizzera di un contribuente molto facoltoso, il quale in base ad un vuoto della legislazione interna tedesca e della CDI, non fu imposto su un rilevante utile di liquidazione. Questo fatto suscitò un enorme scalpore in Germania, che fece tremare il Governo allora diretto dal cancelliere Willy Brandt e dal ministro delle finanze Helmut Schmidt. Al fine di ovviare, almeno in parte, a quello che fu ritenuto un vero e proprio scandalo fiscale, il Governo tedesco allestì uno studio sui paradisi fiscali. Dopodiché, di fatto, ordinò alla Svizzera di modificare la relativa CDI, introducendo all'art. 4 delle norme limitative alla tassazione globale. Gli altri Stati indicati sopra, tra cui l'Italia, ottennero in seguito un analogo trattamento.

Per quanto attiene al regime sostitutivo dei neo-residenti, il legislatore italiano ha previsto una sorta di clausola "*subject-to-tax*", meglio conosciuta con il nome di "*cherry picking*", che consente al contribuente di escludere a sua scelta i redditi provenienti da determinati Paesi dall'imposta sostitutiva, redditi che, quindi, sottostanno ad imposizione ordinaria in Italia. Questa scelta si impone, in particolare, nei rapporti con la Svizzera, proprio perché l'Italia nel 1976 volle una norma nella CDI CH-ITA analoga a quella con la Germania per evitare che i redditi di fonte italiana sfuggissero alla tassazione in Svizzera se conseguiti da globalisti. Ne consegue che oggi questa disposizione si applica anche nel caso in cui sia un soggetto neo-residente in Italia a conseguire redditi di fonte svizzera. Per essere considerato residente fiscalmente in Italia e ottenere i relativi benefici convenzionali, i redditi di fonte svizzera conseguiti dal soggetto neo-residente che la CDI CH-ITA assegna per imposizione all'Italia devono, quindi, essere tassati ordinariamente in questo Paese.

²⁰³⁸ Conseil d'État, decisioni del 9 novembre 2015 n. 370054 e n. 371132.

Sul fronte italiano, inoltre, per combattere i trasferimenti di residenza delle persone fisiche verso Stati a fiscalità privilegiata, è stata introdotta verso la fine del secolo scorso una specifica norma antielusiva all'art. 2, comma 2-bis, TUIR, che introduce un'inversione dell'onere probatorio a carico del contribuente. La *ratio* di questa disposizione è riconducibile soprattutto ai trasferimenti, un tempo assai più diffusi, verso i Paesi considerati paradisi fiscali (si pensi al Principato di Monaco e alla Svizzera) da parte di cittadini di nazionalità italiana, poiché si ritiene che questi Paesi non concedano un adeguato scambio di informazioni. In capo a costoro incombe l'onere di provare all'Amministrazione finanziaria – tramite una *probatio* quasi diabolica – di essere effettivamente residenti all'estero e, inoltre, di non possedere più legami personali ed economici con l'Italia.

Secondo il legislatore italiano mancando uno scambio di informazioni fiscali tra l'Italia e i Paesi a fiscalità privilegiata si giustificherebbe un'inversione dell'onere della prova. Si deve, tuttavia, rilevare che con la Svizzera e con il Principato di Monaco esiste dal 2017 una disposizione che permette all'autorità fiscali di prestarsi reciprocamente assistenza amministrativa secondo gli *standard* dell'OCSE²⁰³⁹.

Con riferimento a questa disposizione antielusiva non si capisce per quali ragioni il legislatore italiano non vi abbia ricompreso anche i residenti in Italia di nazionalità straniera. Inoltre, oggi non si giustifica più mantenere nella *black list* la Svizzera, poiché dal 2015 non deve più essere considerata un paradiso fiscale in quanto concede un adeguato scambio di informazioni.

Suscita perplessità l'impostazione della politica fiscale italiana: infatti, da una parte, in linea con l'impianto normativo euro-unitario (Direttiva ATAD) si applicano stringenti limiti in tema di abuso del diritto, avvalendosi, tra le altre, di norme CFC per disincentivare le attività estere. Dall'altra, ha invece deciso di far uso di diversi regimi fiscali privilegiati per attrarre persone fisiche, quali quello dei neo-residenti, degli impatriati e dei pensionati, nonché di altri regimi per attrarre persone giuridiche, quali il *patent box*, che stabilisce delle agevolazioni fiscali per i redditi derivanti dalla proprietà intellettuale. Desta, quindi, qualche perplessità questa politica fiscale "*double face*" perseguita dal legislatore italiano che combatte i paradisi fiscali e allo stesso tempo lo diventa per diverse categorie di contribuenti.

6.7. L'assenza di regole comuni

Tanto la normativa italiana applicabile ai soggetti neo-residenti, ai lavoratori impatriati e ai pensionati, quanto quelle degli altri Stati membri dell'UE, senza dimenticare poi gli istituti della tassazione secondo il dispendio in Svizzera e quello dei *resident but not domiciled* nel Regno Unito, costituiscono, di fatto, una concorrenza fiscale pregiudizievole. Proprio la mancanza di norme comuni internazionali per le imposte

²⁰³⁹ L'assistenza amministrativa riguarda qualsiasi informazione verosimilmente pertinente per applicare le norme della CDI, rispettivamente per la corretta applicazione del diritto interno degli Stati contraenti. Lo scambio contiene anche informazioni di natura bancaria.

dirette non consente il raggiungimento di una sana concorrenza fiscale tra gli Stati membri. L'OCSE oggi non sembra interessata ad occuparsi del tema delle persone fisiche, essendo concentrata a combattere l'erosione della base imponibile creata da società multinazionali e, comunque, da soggetti che svolgono attività imprenditoriali.

Nei confronti della Svizzera, si sono susseguite raccomandazioni continue da parte dell'OCSE dal 2011, con cui si chiedeva di abolire l'istituto dell'imposizione secondo il dispendio. A queste raccomandazioni non è mai seguita però un'azione concreta da parte del Consiglio federale.

Ci si chiede se, e fino a quando, potranno reggere in tutta Europa questi regimi fiscali privilegiati applicabili alle persone fisiche, la cui finalità è quella di sottrarre le ingenti entrate fiscali agli Stati che ne avrebbero diritto. È, quindi, necessaria una normativa, perlomeno sotto forma di raccomandazione, da parte di un organo sovranazionale per contenere questi privilegi fiscali. Il federalismo fiscale svizzero, con particolare riferimento al concordato intercantonale e alla successiva Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni, potrebbe essere almeno in parte un modello da seguire.

Allegati

A. Disposizioni sulla tassazione secondo il dispendio recepite dalla Confederazione e dai Cantoni

Confederazione (LIFD e LAID)

Art. 14 LIFD – Imposizione secondo il dispendio

¹ Le persone fisiche hanno il diritto di pagare, invece dell'imposta sul reddito, un'imposta calcolata sul dispendio se:

- a. non hanno la cittadinanza svizzera;
- b. per la prima volta o dopo un'interruzione di almeno dieci anni sono assoggettati illimitatamente alle imposte (art. 3); e
- c. non esercitano un'attività lucrativa in Svizzera.

² I coniugi che vivono in comunione domestica devono entrambi soddisfare le condizioni di cui al capoverso 1.

³ L'imposta è calcolata sulla base delle spese annuali corrispondenti al tenore di vita del contribuente e delle persone al cui sostentamento egli provvede, sostenute durante il periodo di calcolo in Svizzera e all'estero, ma almeno in base al più elevato degli importi seguenti:

- a. 400 000 franchi;
- b. per i contribuenti che hanno un'economia domestica propria: un importo corrispondente al settuplo della pigione annua o del valore locativo di cui all'articolo 21 capoverso 1 lettera b;
- c. per gli altri contribuenti: un importo corrispondente al triplo del prezzo di pensione annua per il vitto e l'alloggio al luogo di dimora ai sensi dell'articolo 3;
- d. la somma dei redditi lordi seguenti:
 1. proventi da sostanza immobiliare sita in Svizzera,
 2. proventi da beni mobili situati in Svizzera,
 3. proventi da capitale mobiliare collocato in Svizzera, inclusi i crediti garantiti da pegno immobiliare,
 4. proventi da diritti d'autore, brevetti e diritti analoghi esercitati in Svizzera,
 5. assegni di quiescenza, rendite e pensioni di fonte svizzera,
 6. proventi per i quali il contribuente pretende uno sgravio totale o parziale da imposte estere in virtù di una convenzione conclusa dalla Svizzera per evitare la doppia imposizione.

⁴ L'imposta è calcolata secondo la tariffa fiscale ordinaria (art. 36). La riduzione di cui all'articolo 36 capoverso 2^{bis}, secondo periodo, non è applicabile.

⁵ In caso di proventi sgravati dalle imposte nello Stato dal quale essi provengono e imponibili in Svizzera, singolarmente o congiuntamente ad altri proventi, all'aliquota applicabile al reddito complessivo, l'imposta è calcolata non soltanto sui proventi di cui al capoverso 3 lettera d, ma anche su tutti gli elementi del reddito proveniente dall'altro Stato, attribuiti alla Svizzera conformemente alla corrispondente convenzione in materia di doppia imposizione.

⁶ Il Dipartimento federale delle finanze (DFF) adegua l'importo di cui al capoverso 3 lettera a all'indice nazionale dei prezzi al consumo. L'articolo 39 capoverso 2 si applica per analogia.

Art. 6 LAID – Imposizione secondo il dispendio

¹ Il Cantone può concedere il diritto di pagare, invece dell'imposta sul reddito e sulla sostanza, un'imposta calcolata sul dispendio alle persone fisiche che:

- a. non hanno la cittadinanza svizzera;
- b. per la prima volta o dopo un'interruzione di almeno dieci anni sono assoggettati illimitatamente alle imposte (art. 3); e
- c. non esercitano un'attività lucrativa in Svizzera.

² I coniugi che vivono in comunione domestica devono entrambi soddisfare le condizioni di cui al capoverso 1.

³ L'imposta che sostituisce l'imposta sul reddito è calcolata sulla base delle spese annuali corrispondenti al tenore di vita del contribuente e delle persone al cui sostentamento egli provvede, sostenute durante il periodo di calcolo in Svizzera e all'estero, ma almeno in base al più elevato degli importi seguenti:

- a. un importo minimo fissato dal Cantone;
- b. per i contribuenti che hanno un'economia domestica propria: un importo corrispondente al settuplo della pigione annua o del valore locativo fissato dall'autorità competente;
- c. per gli altri contribuenti: un importo corrispondente al triplo del prezzo di pensione annua per il vitto e l'alloggio al luogo di dimora ai sensi dell'articolo 3.

⁴ L'imposta è calcolata secondo la tariffa fiscale ordinaria.

⁵ I Cantoni determinano in che modo l'imposizione secondo il dispendio copre l'imposta sulla sostanza.

⁶ L'imposta secondo il dispendio deve essere almeno equivalente alla somma delle imposte sul reddito e sulla sostanza calcolate secondo le tariffe ordinarie sull'insieme degli elementi lordi seguenti:

- a. sostanza immobiliare situata in Svizzera e relativi proventi;
- b. beni mobili che si trovano in Svizzera e relativi proventi;
- c. capitale mobiliare collocato in Svizzera, inclusi i crediti garantiti da pegno immobiliare, e relativi proventi;
- d. diritti d'autore, brevetti e diritti analoghi esercitati in Svizzera e relativi proventi;
- e. assegni di quiescenza, rendite e pensioni di fonte svizzera;
- f. proventi per i quali il contribuente pretende uno sgravio totale o parziale da imposte estere in virtù di una convenzione conclusa dalla Svizzera per evitare la doppia imposizione.

⁷ In caso di proventi sgravati dalle imposte nello Stato dal quale essi provengono e imponibili in Svizzera, singolarmente o congiuntamente ad altri proventi, all'aliquota applicabile al reddito complessivo, l'imposta è calcolata non soltanto sui proventi di cui al capoverso 6, ma anche su tutti gli elementi del reddito proveniente dall'altro Stato, attribuiti alla Svizzera conformemente alla corrispondente convenzione in materia di doppia imposizione.

Appenzello Interno

Art. 17 LT-AI – Besteuerung nach dem Aufwand

¹ Natürliche Personen, die nicht das Schweizer Bürgerrecht haben und die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nehmen und hier keine Erwerbstätigkeit ausüben, haben das Recht, anstelle der Einkommens- und Vermögenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten.

² Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide die Voraussetzungen nach Abs. 1 dieses Artikels erfüllen.

³ Die Steuer vom Einkommen wird nach den weltweiten Lebenshaltungskosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen bemessen und nach dem ordentlichen Tarif berechnet. Der massgebliche Aufwand wird nach dem höchsten der folgenden Beträge festgesetzt:

- a) Fr. 400'000.--;
- b) für Steuerpflichtige mit eigenem Haushalt: dem Siebenfachen des jährlichen Mietzinses oder Eigenmietwerts;
- c) für die übrigen Steuerpflichtigen: dem Dreifachen des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung.

⁴ Die Steuer vom Vermögen wird nach einem Vermögen bemessen, das mindestens dem 20-fachen massgeblichen Aufwand nach Abs. 3 dieses Artikels entspricht, und nach dem ordentlichen Steuersatz berechnet.

⁵ Die Steuer nach dem Aufwand wird insgesamt wenigstens gleich hoch angesetzt wie die nach den ordentlichen Steuersätzen berechneten Einkommens- und Vermögenssteuern vom gesamten Bruttobetrag:

- a) des in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögens und von dessen Einkünften;
- b) der in der Schweiz befindlichen Fahnis und von deren Einkünften;
- c) des in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögens, mit Einschluss der grundpfändlich gesicherten Forderungen, und von dessen Einkünften;
- d) der in der Schweiz verwerteten Urheberrechte, Patente und ähnlichen Rechte und von deren Einkünften;
- e) der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen;
- f) der Einkünfte, für die der Steuerpflichtige aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.

⁶ Werden Einkünfte aus einem Staat nur dann von dessen Steuern entlastet, wenn die Schweiz diese Einkünfte allein oder mit andern Einkünften zum Satz des Gesamteinkommens besteuert, so wird die Steuer nicht nur nach den in Abs. 5 dieses Artikels bezeichneten Einkünften, sondern auch nach allen aufgrund des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens der Schweiz zugewiesenen Einkommensbestandteilen aus dem Quellenstaat bemessen.

Argovia

§ 24 LT-AG – V. Besteuerung nach dem Aufwand

¹ Natürliche Personen haben das Recht, an Stelle der Einkommens- und Vermögenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten, wenn sie:

- a) nicht das Schweizer Bürgerrecht haben;
- b) erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt steuerpflichtig (§ 16) sind;
und
- c) in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben.

² ...

^{2bis} Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide die Voraussetzungen gemäss Absatz 1 erfüllen.

³ Die an Stelle der Einkommenssteuer zu entrichtende Steuer bemisst sich nach den jährlichen, in der Bemessungsperiode im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen

Person und der von ihr unterhaltenen Personen, mindestens aber nach dem höchsten der folgenden Beträge:

- a) Fr. 400'000.–;
- b) für Steuerpflichtige mit eigenem Haushalt: dem Siebenfachen des jährlichen Mietzinses oder des Mietwerts gemäss § 30 Abs. 1 lit. b;
- c) für die übrigen Steuerpflichtigen: dem Dreifachen des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung am Ort des Aufenthalts gemäss § 16.
- d) ...
- e) ...
- f) ...

⁴ Die an Stelle der Vermögenssteuer zu entrichtende Steuer bemisst sich nach einem steuerbaren Vermögen, das mindestens dem Zwanzigfachen der Bemessungsgrundlage gemäss Absatz 3 entspricht.

⁵ Die Steuer nach dem Aufwand berechnet sich gemäss den ordentlichen Steuertarifen, muss aber mindestens gleich hoch sein wie die Summe der gemäss diesen Tarifen berechneten Einkommens- und Vermögenssteuer vom gesamten Bruttobetrag

- a) des in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögens und von dessen Einkünften;
- b) der in der Schweiz gelegenen Fahrnis und von deren Einkünften;
- c) des in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögens, einschliesslich der grundpfändlich gesicherten Forderungen, und von dessen Einkünften;
- d) der in der Schweiz verwerteten Urheberrechte, Patente und ähnlichen Rechte und von deren Einkünften;
- e) der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen;
- f) der Einkünfte, für welche die steuerpflichtige Person aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.

⁶ Werden Einkünfte aus einem Staat nur dann von dessen Steuern entlastet, wenn die Schweiz diese Einkünfte allein oder mit anderen Einkünften zum Satz des Gesamteinkommens besteuert, so wird die Steuer nicht nur gemäss den in Absatz 5 bezeichneten Einkünften, sondern auch gemäss allen aufgrund des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens der Schweiz zugewiesenen Einkommensbestandteilen aus dem Quellenstaat bemessen.

Berna*Art. 16 LT-BE – Imposition d'après la dépense*

¹ Les personnes physiques ont le droit de payer un impôt calculé d'après leur dépense en lieu et place des impôts sur le revenu et sur la fortune si elles

- a. n'ont pas la nationalité suisse;
- b. élisent domicile ou séjournent en Suisse au regard du droit fiscal pour la première fois ou reviennent s'y installer après une absence d'au moins dix ans et
- c. n'exercent aucune activité lucrative en Suisse.

² Les époux vivant en ménage commun doivent tous deux remplir les conditions énoncées à l'alinéa 1.

³ L'impôt sur le revenu est calculé en fonction du montant annuel des frais d'entretien courant que la personne contribuable a engagés sur la période d'évaluation en Suisse et à l'étranger, pour elle et les personnes vivant en Suisse dont elle a la charge, mais au moins sur le plus élevé des montants suivants:

- a. 400'000 francs;
- b. pour les personnes contributables tenant ménage indépendant: le septuple de leur loyer annuel ou de la valeur locative visée à l'article 25, alinéa 1, lettre b;
- c. pour les autres personnes contributables: le triple de la pension annuelle qu'elles versent pour leur logement et leur alimentation au lieu de séjour visé à l'alinéa 1, lettre b;
- d. ...

⁴ Si la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct prévoit des montants moins élevés pour les bases d'imposition minimales visées à l'alinéa 3, ceux-ci s'appliquent.

⁵ L'impôt sur le revenu est calculé d'après le barème d'imposition ordinaire (art. 42, al. 1 et 2).

⁶ L'impôt sur la fortune est calculé sur la valeur des immeubles sis dans le canton de Berne.

⁷ Il est calculé d'après le barème d'imposition ordinaire (art. 65).

⁸ L'impôt calculé d'après la dépense doit être au moins égal à la somme de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune, calculés d'après les barèmes d'imposition ordinaires sur le montant brut total

- a. des biens immobiliers sis en Suisse et de leurs revenus,
- b. des biens mobiliers sis en Suisse et de leurs revenus,
- c. des capitaux placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier, et de leurs revenus,
- d. des droits d'auteurs, brevets et autres droits similaires exploités en Suisse et de leurs revenus,
- e. des retraites, rentes et pensions de source suisse,

f. des revenus pour lesquels la personne contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une convention conclue par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions.

⁹ Le Conseil-exécutif édicte les dispositions nécessaires à la perception de l'impôt calculé d'après la dépense. Il peut arrêter un mode d'évaluation de la base d'imposition et de calcul de l'impôt dérogeant à l'alinéa 3 si cela est nécessaire pour que les personnes contribables mentionnées à l'alinéa 1 puissent obtenir le dégrèvement des impôts d'un Etat étranger avec lequel la Suisse a conclu une convention en vue d'éviter les doubles impositions.

Friborgo

Art. 14 LT-FR – Imposition selon la dépense

¹ Les personnes physiques ont le droit d'être imposées d'après la dépense au lieu de verser des impôts sur le revenu et sur la fortune si elles remplissent les conditions suivantes:

- a) ne pas avoir la nationalité suisse;
- b) être assujetties à titre illimité (art. 3) pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans;
- c) ne pas exercer d'activité lucrative en Suisse.

² Les époux vivant en ménage commun doivent remplir l'un et l'autre les conditions de l'alinéa 1.

³ L'impôt qui remplace l'impôt sur le revenu est calculé sur la base des dépenses annuelles du contribuable et des personnes dont il a la charge effectuées durant la période de calcul en Suisse et à l'étranger pour assurer leur train de vie, mais au minimum d'après le plus élevé des montants suivants:

- a) un montant fixé par le Conseil d'Etat;
- b) pour les contribuables chefs de ménage: sept fois le loyer annuel ou la valeur locative fixée par les autorités compétentes;
- c) pour les autres contribuables: trois fois le prix de la pension annuelle pour le logement et la nourriture au lieu du domicile au sens de l'article 3.

⁴ L'impôt sur la fortune est calculé sur une fortune qui représente au minimum quatre fois le montant fixé selon l'alinéa 3.

⁵ L'impôt est perçu d'après les barèmes de l'impôt ordinaire.

⁶ Le montant de l'impôt d'après la dépense doit être au moins égal à la somme des impôts sur le revenu et sur la fortune calculés selon le barème ordinaire sur le montant total des éléments bruts suivants:

- a) la fortune immobilière sise en Suisse et son rendement;
- b) les objets mobiliers se trouvant en Suisse et les revenus qu'ils produisent;

- c) les capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier et les revenus qu'ils produisent;
- d) les droits d'auteur, brevets et droits analogues exploités en Suisse et les revenus qu'ils produisent;
- e) les retraites, rentes et pensions de sources suisses;
- f) les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une convention contre les doubles impositions conclue par la Suisse.

⁷ Si les revenus provenant d'un Etat étranger y sont exonérés à la condition que la Suisse les impose, seuls ou avec d'autres revenus, au taux du revenu total, l'impôt est calculé non seulement sur la base des revenus mentionnés à l'alinéa 6, mais aussi de tous les éléments du revenu provenant de l'Etat-source qui sont attribués à la Suisse en vertu de la convention correspondante contre les doubles impositions.

Art. 2 Arrêté sur l'imposition d'après la dépense

¹ L'imposition d'après la dépense est calculée selon les taux des barèmes généraux de l'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques, prévus aux articles 37 et 62 LICD.

² Le seuil minimal de l'assiette de l'impôt selon l'article 14 al. 3 let. a LICD se monte à 250'000 francs.

Ginevra

Art. 14 LT-GE – Imposition d'après la dépense

¹ Les personnes physiques ont le droit d'être imposées d'après la dépense au lieu de verser l'impôt sur le revenu et sur la fortune si elles remplissent les conditions suivantes:

- a) ne pas avoir la nationalité suisse;
- b) être assujetties à titre illimité (art. 2) pour la première fois ou après une absence d'au moins 10 ans;
- c) ne pas exercer d'activité lucrative en Suisse.

² Les époux vivant en ménage commun doivent remplir l'un et l'autre les conditions de l'alinéa 1.

³ L'impôt qui remplace l'impôt sur le revenu est calculé sur la base des dépenses annuelles du contribuable et des personnes dont il a la charge effectuées durant la période de calcul en Suisse et à l'étranger pour assurer leur train de vie, mais au minimum d'après le plus élevé des montants suivants:

- a) 400 000 francs;
- b) pour les contribuables chefs de ménage : 7 fois le loyer annuel ou la valeur locative au sens de l'article 24, alinéa 1, lettre b; dans le calcul de la valeur locative, la pondération pour occupation continue et la limite correspondant au taux d'effort prévues à l'article 24, alinéa 2, ne sont pas applicables;
- c) pour les autres contribuables : 3 fois le prix de la pension annuelle pour le logement et la nourriture au lieu du domicile au sens de l'article 2.

⁴ Il est en outre tenu compte de l'imposition sur la fortune par une majoration de 10% du montant de la dépense déterminé d'après l'alinéa 3.

⁵ L'impôt est perçu d'après le barème de l'impôt ordinaire (art. 41).

⁶ Le montant de l'impôt d'après la dépense doit être au moins égal à la somme des impôts sur le revenu et sur la fortune calculés selon les barèmes ordinaires sur le montant total des éléments bruts suivants:

- a) la fortune immobilière sise en Suisse et son rendement;
- b) les objets mobiliers se trouvant en Suisse et les revenus qu'ils produisent;
- c) les capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier et les revenus qu'ils produisent;
- d) les droits d'auteur, brevets et droits analogues exploités en Suisse et les revenus qu'ils produisent;
- e) les retraites, rentes et pensions de sources suisses;
- f) les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une convention contre les doubles impositions conclue par la Suisse.

⁷ Si les revenus provenant d'un Etat étranger y sont exonérés à la condition que la Suisse les impose, seuls ou avec d'autres revenus, au taux du revenu total, l'impôt est calculé non seulement sur la base des revenus mentionnés à l'alinéa 6, mais aussi de tous les éléments du revenu provenant de l'Etat-source qui sont attribués à la Suisse en vertu de la convention correspondante contre les doubles impositions.

Giura

Art. 54 LT-JU – Impôt d'après la dépense

¹ Les personnes physiques ont le droit d'être imposées d'après la dépense au lieu de verser l'impôt sur le revenu et la fortune si elles remplissent les conditions suivantes:

- a) ne pas avoir la nationalité suisse;
- b) être assujetties à titre illimité (art. 7) pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans;
- c) ne pas exercer d'activité lucrative en Suisse.

² Les époux vivant en ménage commun doivent remplir l'un et l'autre les conditions de l'alinéa 1.

³ L'impôt qui remplace l'impôt sur le revenu est calculé sur la base des dépenses annuelles du contribuable et des personnes dont il a la charge effectuées durant la période de calcul en Suisse et à l'étranger pour assurer leur train de vie, mais au minimum d'après le plus élevé des montants suivants:

- a) un montant fixé par le Gouvernement;
- b) pour les contribuables chefs de ménage : sept fois le loyer annuel ou la valeur locative fixée par les autorités compétentes;

c) pour les autres contribuables: trois fois le prix de la pension annuelle pour le logement et la nourriture au lieu du domicile au sens de l'article 7.

⁴ L'impôt est perçu d'après le barème de l'impôt ordinaire.

⁵ L'impôt sur la fortune est calculé sur la base d'un montant équivalent au minimum à huit fois le montant de revenu retenu pour calculer l'impôt sur la dépense.

⁶ Le montant de l'impôt d'après la dépense doit être au moins égal à la somme des impôts sur le revenu et sur la fortune calculés selon le barème ordinaire sur le montant total des éléments bruts suivants:

- a) la fortune immobilière sise en Suisse et son rendement;
- b) les objets mobiliers se trouvant en Suisse et les revenus qu'ils produisent;
- c) les capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier, et les revenus qu'ils produisent;
- d) les droits d'auteur, les brevets et droits analogues exploités en Suisse et les revenus qu'ils produisent;
- e) les retraites, rentes et pensions de sources suisses;
- f) les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une convention contre les doubles impositions conclue par la Suisse.

⁷ Si les revenus provenant d'un Etat étranger y sont exonérés à la condition que la Suisse les impose, seuls ou avec d'autres revenus, au taux du revenu total, l'impôt est calculé non seulement sur la base des revenus mentionnés à l'alinéa 6, mais aussi de tous les éléments du revenu provenant de l'Etat – source qui sont attribués à la Suisse en vertu de la convention correspondante contre les doubles impositions.

⁸ Le Gouvernement édicte des dispositions relatives à l'évaluation de la dépense et au calcul de l'impôt.

Art. 3 Ordonnance du Gouvernement du 15 décembre 2015 sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt d'Etat – Fixation du montant minimum

Le montant minimum sur lequel est calculé l'impôt visé par l'article 54, alinéa 3, lettre a, de la loi d'impôt est de 200 000 francs.

Glarona

Art. 13 LT-GL – Besteuerung nach dem Aufwand

¹ Natürliche Personen haben das Recht, anstelle der Einkommenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten, wenn sie:

1. nicht das Schweizer Bürgerrecht haben;
2. erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt steuerpflichtig (Art. 3) sind und

3. in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben.

² Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide die Voraussetzungen nach Absatz 1 erfüllen.

³ Die Steuer wird nach den jährlichen, in der Bemessungsperiode im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen, mindestens aber nach dem höchsten der folgenden Beträge bemessen:

1. 400 000 Franken;
2. für Steuerpflichtige mit eigenem Haushalt: dem Siebenfachen des jährlichen Mietzinses oder Eigenmietwerts;
3. für die übrigen Steuerpflichtigen: dem Dreifachen des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung.
4.
5.
6.

⁴ Die Steuer wird nach dem ordentlichen Steuertarif berechnet.

⁵ Die Steuer vom Vermögen wird nach einem Vermögen bemessen, das mindestens dem zwanzigfachen massgeblichen Aufwand nach Absatz 3 dieses Artikels entspricht und nach dem ordentlichen Steuersatz berechnet.

⁶ Die Steuer nach dem Aufwand wird insgesamt mindestens gleich hoch angesetzt wie die Summe der nach den ordentlichen Tarifen berechneten Einkommens- und Vermögenssteuern vom gesamten Bruttobetrag:

1. des in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögens und von dessen Einkünften;
2. der in der Schweiz gelegenen Fährnis und von deren Einkünften;
3. des in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögens, einschliesslich der grundpfändlich gesicherten Forderungen, und von dessen Einkünften;
4. der in der Schweiz verwerteten Urheberrechte, Patente und ähnlichen Rechte und von deren Einkünften;
5. der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen;
6. der Einkünfte, für die die steuerpflichtige Person aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.

⁷ Werden Einkünfte aus einem Staat nur dann von dessen Steuern entlastet, wenn die Schweiz diese Einkünfte allein oder mit anderen Einkünften zum Satz des Gesamteinkommens besteuert, so wird die

Steuer nicht nur nach den in Absatz 6 bezeichneten Einkünften, sondern auch nach allen aufgrund des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens der Schweiz zugewiesenen Einkommensbestandteilen aus dem Quellenstaat bemessen.

Grigioni

Art. 15 LT-GR

b) Bemessung

¹ Die Aufwandsteuer wird erhoben nach den jährlichen, in der Bemessungsperiode im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen, plus dem Vermögen, das den kapitalisierten Lebenshaltungskosten beziehungsweise Einkünften entspricht. Die Lebenshaltungskosten entsprechen mindestens dem höchsten der folgenden Beträge:

- a) einem von der Regierung festgelegten Mindestbetrag;
- b) für Steuerpflichtige mit eigenem Haushalt: dem Siebenfachen des jährlichen Mietzinses oder des Mietwerts nach Artikel 22 Absatz 1 Litera b;
- c) für die übrigen Steuerpflichtigen: dem Dreifachen des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung am Ort des Aufenthalts nach Artikel 6.

² Die Steuer wird nach dem ordentlichen Steuertarif der Einkommens- beziehungsweise der Vermögenssteuer berechnet.

- a) ...
- b) ...
- c) ...
- d) ...
- e) ...
- f) ...

³ ...

³ Die Steuer nach dem Aufwand muss mindestens gleich hoch sein wie die Summe der nach den ordentlichen Steuersätzen berechneten Einkommens- und Vermögenssteuern vom gesamten Bruttobetrag:

- a) des in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögens und von dessen Einkünften;
- b) der in der Schweiz gelegenen Fahrnis und von deren Einkünften;
- c) des in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögens, einschliesslich der grundpfändlich gesicherten Forderungen, und von dessen Einkünften;

- d) der in der Schweiz verwerteten Urheberrechte, Patente und ähnlichen Rechte und von deren Einkünften;
- e) der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fließen;
- f) der Einkünfte, für welche die steuerpflichtige Person aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.

⁴ Werden Einkünfte aus einem Staat nur dann von dessen Steuern entlastet, wenn die Schweiz diese Einkünfte allein oder mit anderen Einkünften zum Satz des Gesamteinkommens besteuert, so wird die Steuer nicht nur nach den in Absatz 3 bezeichneten Einkünften, sondern auch nach allen aufgrund des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens der Schweiz zugewiesenen Einkommens- und Vermögensbestandteile aus dem Quellenstaat bemessen.

Art. 2a ABzStG – Besteuerung nach dem Aufwand (art. 15 cpv. 1 lett. a LT-GR)

¹ Der Mindestbetrag gemäss Artikel 15 Absatz 1 Litera a StG entspricht jenem von Artikel 14 Absatz 3 Litera a DBG.

Lucerna

§ 21 LT-LU – Besteuerung nach dem Aufwand

¹ Natürliche Personen haben das Recht, anstelle der Einkommens- und Vermögenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten, wenn sie

- a. nicht das Schweizer Bürgerrecht besitzen,
- b. erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt steuerpflichtig (§ 8) sind und
- c. in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben.

² Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide die Voraussetzungen nach Absatz 1 erfüllen.

³ Die Steuer, die an die Stelle der Einkommenssteuer tritt, wird nach den jährlichen, in der Bemessungsperiode im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen, mindestens aber nach dem höchsten der folgenden Beträge bemessen:

- a. 600 000 Franken,
- b. für Steuerpflichtige mit eigenem Haushalt: dem Siebenfachen des jährlichen Mietzinses oder des Mietwerts (100%) nach § 28 Absätze 2 und 3,

c. für die übrigen Steuerpflichtigen: dem Dreifachen des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung am Ort des Aufenthalts nach § 8.

⁴ Die Steuer vom Vermögen wird nach einem steuerbaren Vermögen bemessen, das mindestens dem Zwanzigfachen der Bemessungsgrundlage nach Absatz 3 entspricht. Sie wird nach dem ordentlichen Vermögenssteuertarif berechnet.

⁵ Die Steuer nach dem Aufwand muss insgesamt mindestens gleich hoch angesetzt werden wie die nach den ordentlichen Tarifen berechneten Steuern vom gesamten Bruttobetrag

- a. des in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögens und von dessen Einkünften,
- b. der in der Schweiz gelegenen Fährnis und von deren Einkünften,
- c. des in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögens, mit Einschluss der grundpfändlich gesicherten Forderungen, und von dessen Einkünften,
- d. der in der Schweiz verwerteten Urheberrechte, Patente und ähnlichen Rechte und von deren Einkünften,
- e. der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fließen,
- f. der Einkünfte, für welche die steuerpflichtige Person aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.

⁶ Werden Einkünfte aus einem Staat nur dann von dessen Steuern entlastet, wenn die Schweiz diese Einkünfte allein oder mit anderen Einkünften zum Satz des Gesamteinkommens besteuert, wird die Steuer nicht nur nach den in Absatz 5 bezeichneten Einkünften, sondern auch nach allen aufgrund des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens der Schweiz zugewiesenen Einkommensbestandteilen aus dem Quellenstaat bemessen.

⁷ Der Regierungsrat passt den Betrag nach Absatz 3a an den Landesindex der Konsumentenpreise an. § 61 Absatz 2 gilt sinngemäss.

Neuchâtel

Art. 17 LT-NE

¹ L'impôt sur le revenu est calculé sur la base des dépenses annuelles du contribuable et des personnes dont il a la charge effectuées durant la période de calcul en Suisse et à l'étranger pour assurer leur train de vie, mais au minimum d'après le plus élevé des montants suivants:

- a) 400.000 francs;
- b) pour les contribuables chefs de ménage: sept fois le loyer annuel ou la valeur locative au sens de l'article 24, alinéa 1, lettre b;

c) pour les autres contribuables: trois fois le prix de la pension annuelle pour le logement et la nourriture au lieu du domicile au sens de l'article 4.

² L'impôt sur le revenu est perçu d'après le barème ordinaire. Le rabais d'impôt n'est pas applicable.

³ L'impôt sur la fortune est calculé sur la valeur des biens mobiliers et immobiliers sis en Suisse, mais au minimum sur la base imposable déterminante pour l'impôt sur le revenu multipliée par cinq.

⁴ L'impôt sur la fortune est perçu d'après le barème ordinaire.

⁵ Le montant de l'impôt d'après la dépense doit être au moins égal à la somme des impôts sur le revenu et sur la fortune calculés selon le barème ordinaire sur le montant total des éléments bruts suivants:

1. la fortune immobilière sise en Suisse et les revenus qui en proviennent;
2. les objets mobiliers se trouvant en Suisse et les revenus qui en proviennent;
3. les capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier, et les revenus qui en proviennent;
4. les droits d'auteur, brevets et droits analogues exploités en Suisse et les revenus qui en proviennent;
5. les retraites, rentes et pensions de sources suisses;
6. les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une convention conclue par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions.

⁶ Si les revenus provenant d'un Etat étranger y sont exonérés à la condition que la Suisse les impose, seuls ou avec d'autres revenus, au taux du revenu total, l'impôt est calculé non seulement sur la base des revenus mentionnés à l'alinéa 5, mais aussi de tous les éléments du revenu provenant de l'Etat source qui sont attribués à la Suisse en vertu de la convention correspondante en vue d'éviter les doubles impositions.

⁷ Le Conseil d'Etat édicte les dispositions nécessaires à la taxation et la perception de l'impôt sur la dépense.

Nidvaldo

Art. 16 LT-NW – Besteuerung nach dem Aufwand

¹ Natürliche Personen haben das Recht, anstelle der Einkommens- und Vermögenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten, wenn sie:

1. nicht das Schweizer Bürgerrecht haben;
2. erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt steuerpflichtig (Art. 4) sind;
und
3. in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben.

² Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide die Voraussetzungen gemäss Abs. 1 erfüllen.

³ Die Steuer, die anstelle der Einkommens- und Vermögenssteuer tritt, wird nach den jährlichen, in der Bemessungsperiode im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen bemessen. Hierbei ist deren Vermögen angemessen zu berücksichtigen. Die Bemessung richtet sich unter Vorbehalt von Abs. 4 jedoch mindestens nach dem höchsten der folgenden Beträge:

1. einem durch den Regierungsrat festgelegten Mindestbetrag;
2. für steuerpflichtige Personen mit eigenem Haushalt: dem Siebenfachen des jährlichen Mietzinses oder des Mietwerts nach Art. 24 Abs. 1 Ziff. 2;
3. für die übrigen steuerpflichtigen Personen ohne eigenen Haushalt: dem Dreifachen des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung am Ort des Aufenthalts nach Art. 4; oder
4. der Summe der Bruttobeträge:
 - a) des in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögens und von dessen Einkünften;
 - b) der in der Schweiz gelegenen Fahrnis und von deren Einkünften;
 - c) des in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögens, einschliesslich der grundpfändlich gesicherten Forderungen, und von dessen Einkünften;
 - d) der in der Schweiz verwerteten Urheberrechte, Patente und ähnlichen Rechte und von deren Einkünften;
 - e) der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen; und
 - f) der Einkünfte, für welche die steuerpflichtige Person aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.

⁴ Die Steuer, die anstelle der Vermögenssteuer tritt, bemisst sich nach einem steuerbaren Vermögen, das mindestens dem Zwanzigfachen der Bemessungsgrundlage nach Abs. 3 Ziff. 1, 2 beziehungsweise 3 entspricht.

⁵ Die Steuer wird nach den ordentlichen Steuertarifen berechnet.

⁶ Werden Einkünfte aus einem Staat nur dann von dessen Steuern entlastet, wenn die Schweiz diese Einkünfte allein oder mit anderen Einkünften zum Satz des Gesamteinkommens besteuert, so wird die Steuer nicht nur nach den in Abs. 3 Ziff. 4 bezeichneten Einkünften, sondern auch nach allen aufgrund des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens der Schweiz zugewiesenen Einkommensbestandteilen aus dem Quellenstaat bemessen.

bemessen.

§ 5 Vollzugsverordnung zum Gesetz über die Steuern des Kantons und der Gemeinden – Besteuerung nach dem Aufwand

¹ Das dem Aufwand entsprechende steuerbare Einkommen gemäss Art. 16 Abs. 3 Ziff. 1 des Steuergesetzes² beträgt mindestens Fr. 400 000.-.

² Das dem Aufwand entsprechende steuerbare Vermögen bemisst sich nach Art. 16 Abs. 4 des Steuergesetzes und beträgt mindestens Fr. 8 000 000.-.

Obvaldo

Art. 16 LT-OW – Besteuerung nach dem Aufwand

a. Voraussetzungen

¹ Das Finanzdepartement kann natürlichen Personen das Recht zugestehen anstelle der Einkommens- und Vermögenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten, wenn sie:

- a. nicht das Schweizer Bürgerrecht haben;
- b. erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt steuerpflichtig (Art. 5 dieses Gesetzes) sind; und
- c. in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben.

² Ehegatten, die rechtlich und tatsächlich in ungetrennter Ehe leben, müssen beide die Voraussetzungen nach Absatz 1 erfüllen.

3 ...

4 ...

Art. 16a LT-OW – Besteuerung nach dem Aufwand

b. Bemessung und Berechnung

¹ Die Steuer, die an die Stelle der Einkommenssteuer tritt, wird nach den jährlichen in der Bemessungsperiode im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen, mindestens aber nach dem höchsten der folgenden Beträge bemessen:

- a. Fr. 400 000.-;
- b. für Steuerpflichtige mit eigenem Haushalt: dem Siebenfachen des jährlichen Mietzinses oder des Mietwerts nach Art. 23 Abs. 1 Bst. b dieses Gesetzes;
- c. für die übrigen Steuerpflichtigen: dem Dreifachen des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung am Ort des Aufenthalts nach Art. 5 dieses Gesetzes.

² Die Steuer wird nach dem ordentlichen Steuertarif berechnet.

³ Der pauschalen Vermögenssteuer, welche nach dem ordentlichen Steuertarif berechnet wird, unterliegen mindestens die in Absatz 4 erwähnten Vermögenswerte. Als Bemessungsgrundlage gilt mindestens das Zehnfache der Bemessungsgrundlage für die pauschale Einkommenssteuer.

⁴ Die Steuer nach dem Aufwand muss mindestens gleich hoch sein wie die Summe der nach den ordentlichen Tarifen berechneten Einkommens- und Vermögenssteuern vom gesamten Bruttobetrag:

- a. des in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögens und von dessen Einkünften;
- b. der in der Schweiz gelegenen Fahrnis und von deren Einkünften;
- c. des in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögens, einschliesslich der grundpfändlich gesicherten Forderungen, und von dessen Einkünften;
- d. der in der Schweiz verwerteten Urheberrechte, Patente und ähnlichen Rechte und von deren Einkünften;
- e. der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen; und
- f. der Einkünfte, für welche die steuerpflichtige Person aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzlich oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.

⁵ Werden Einkünfte aus einem Staat nur dann von dessen Steuern entlastet, wenn die Schweiz diese Einkünfte allein oder mit anderen Einkünften zum Satz des Gesamteinkommens besteuert, so wird die Steuer nicht nur nach den in Absatz 4 bezeichneten Einkünften, sondern auch nach allen aufgrund des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens der Schweiz zugewiesenen Einkommensbestandteilen aus dem Quellenstaat bemessen.

San Gallo

Art. 26 LT-SG – Besteuerung nach dem Aufwand

a) Berechtigte Personen

¹ Natürliche Personen haben das Recht, anstelle der Einkommens- und Vermögenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten, wenn sie:

- a) nicht das Schweizer Bürgerrecht haben;
- b) erstmals oder nach wenigstens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt steuerpflichtig sind und
- c) in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben.

² Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide die Voraussetzungen nach Abs. 1 dieser Bestimmung erfüllen.

Art. 27 LT-SG

b) Bemessung und Berechnung

¹ Die Steuer vom Einkommen wird nach den jährlichen, in der Bemessungsperiode im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen bemessen und nach den ordentlichen Steuersätzen berechnet.

² Der massgebliche Aufwand entspricht wenigstens dem siebenfachen Betrag des Mietzinses oder des Eigenmietwerts beziehungsweise dem dreifachen Betrag des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung, wenigstens jedoch Fr. 600 000.–.

³ Die Steuer vom Vermögen wird nach einem Vermögen bemessen, das dem zwanzigfachen Aufwand nach Abs. 1 und 2 dieser Bestimmung entspricht, und nach dem ordentlichen Vermögenssteuersatz berechnet.

⁴ Die Steuer nach dem Aufwand wird insgesamt wenigstens gleich hoch angesetzt wie die Summe der nach den ordentlichen Steuersätzen berechneten Steuern vom gesamten Bruttobetrag:

- a) des in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögens und von dessen Einkünften;
- b) der in der Schweiz gelegenen Fahrnis und von deren Einkünften;
- c) des in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögens, mit Einschluss der grundpfändlich gesicherten Forderungen, und von dessen Einkünften;
- d) der in der Schweiz verwerteten Urheberrechte, Patente und ähnlichen Rechte und von deren Einkünften;
- e) der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen;
- f) der Einkünfte, für die der Steuerpflichtige aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.

⁵ Werden Einkünfte aus einem Staat nur dann von dessen Steuern entlastet, wenn die Schweiz diese Einkünfte allein oder mit anderen Einkünften zum Satz des Gesamteinkommens besteuert, so wird die Steuer nicht nur nach den in Abs. 4 dieser Bestimmung bezeichneten Einkünften, sondern auch nach allen aufgrund des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens der Schweiz zugewiesenen Einkommensbestandteilen aus dem Quellenstaat bemessen.

⁶ Die Regierung erlässt die zur Erhebung der Steuer nach dem Aufwand erforderlichen Vorschriften.

Soletta

§ 20 LT-SO – Besteuerung nach dem Aufwand

¹ Natürliche Personen haben das Recht, anstelle der Einkommens- und Vermögenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten, wenn sie

- a) nicht das Schweizer Bürgerrecht haben,

- b) erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt steuerpflichtig (§ 8) sind
und
- c) in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben.

² Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide die Voraussetzungen nach Absatz 1 erfüllen.

³ Die Einkommenssteuer wird nach den jährlichen, in der Bemessungsperiode im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen bemessen und nach dem ordentlichen Tarif (§ 44 Absatz 1 und 2) berechnet.

- a) ...
- b) ...
- c) ...
- d) ...
- e) ...

⁴ Die massgebenden Lebenshaltungskosten betragen

- a) für Steuerpflichtige mit eigenem Haushalt: das Siebenfache des jährlichen Mietzinses oder des Mietwerts nach § 28;
- b) für die übrigen Steuerpflichtigen: das Dreifache des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung am Ort des Aufenthalts nach § 8;
- c) mindestens jedoch 400 000 Franken.

⁵ Die Vermögenssteuer wird nach einem steuerbaren Vermögen bemessen, das mindestens dem Zwanzigfachen der Bemessungsgrundlage von Absatz 3 und 4 entspricht. Sie wird nach dem ordentlichen Tarif (§ 72) berechnet.

⁶ Die Steuer nach dem Aufwand muss mindestens gleich hoch sein wie die Summe der nach den ordentlichen Tarifen berechneten Einkommens- und Vermögenssteuern vom gesamten Bruttobetrag

- a) des in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögens und von dessen Einkünften;
- b) der in der Schweiz gelegenen Fahrnis und von deren Einkünften;
- c) des in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögens, einschliesslich der grundpfändlich gesicherten Forderungen, und von dessen Einkünften;
- d) der in der Schweiz verwerteten Urheberrechte, Patente und ähnlichen Rechte und von deren Einkünften;
- e) der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen;

f) der Einkünfte, für die die steuerpflichtige Person aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.

⁷ Werden Einkünfte aus einem Staat nur dann von dessen Steuern entlastet, wenn die Schweiz diese Einkünfte allein oder mit anderen Einkünften zum Satz des Gesamteinkommens besteuert, so wird die Steuer nicht nur nach den in Absatz 6 bezeichneten Einkünften, sondern auch nach allen aufgrund des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens der Schweiz zugewiesenen Einkommensbestandteilen aus dem Quellenstaat bemessen.

⁸ Der Regierungsrat erlässt die zur Erhebung der Steuer nach dem Aufwand erforderlichen Vorschriften.

Svitto

§ 15 LT-SZ – Besteuerung nach dem Aufwand

a) Voraussetzungen

¹ Der Regierungsrat kann natürlichen Personen das Recht zugestehen, anstelle der Einkommens- und Vermögenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten, wenn sie:

- a) nicht das Schweizer Bürgerrecht haben;
- b) erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt steuerpflichtig (§ 4) sind;
und
- c) in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben.

² Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide die Voraussetzungen nach Abs. 1 erfüllen.

§ 15a LT-SZ

b) Bemessung und Berechnung

¹ Die Steuer, die an die Stelle der Einkommenssteuer tritt, wird nach den jährlichen, in der Bemessungsperiode im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen, mindestens aber nach dem höchsten der folgenden Beträge bemessen:

- a) 600 000 Franken;
- b) für Steuerpflichtige mit eigenem Haushalt: dem Siebenfachen des jährlichen Mietzinses oder des Mietwerts nach § 22 Abs. 1 Bst. b;
- c) für die übrigen Steuerpflichtigen: dem Dreifachen des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung am Ort des Aufenthalts nach § 4.

² Die Steuer wird nach dem ordentlichen Steuertarif berechnet.

³ Der pauschalen Vermögenssteuer, welche nach dem ordentlichen Steuertarif berechnet wird, unterliegen mindestens die in Abs. 4 erwähnten Vermögenswerte. Als Bemessungsgrundlage gilt mindestens das Zwanzigfache der Bemessungsgrundlage für die pauschale Einkommenssteuer.

⁴ Die Steuer nach dem Aufwand muss mindestens gleich hoch sein wie die Summe der nach den ordentlichen Tarifen berechneten Einkommens- und Vermögenssteuern vom gesamten Bruttobetrag:

- a) des in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögens und von dessen Einkünften;
- b) der in der Schweiz gelegenen Fahrnis und von deren Einkünften;
- c) des in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögens, einschliesslich der grundpfändlich gesicherten Forderungen, und von dessen Einkünften;
- d) der in der Schweiz verwerteten Urheberrechte, Patente und ähnlichen Rechte und von deren Einkünften;
- e) der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen;
- f) der Einkünfte, für die die steuerpflichtige Person aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.

⁵ Werden Einkünfte aus einem Staat nur dann von dessen Steuern entlastet, wenn die Schweiz diese Einkünfte allein oder mit anderen Einkünften zum Satz des Gesamteinkommens besteuert, so wird die Steuer nicht nur nach den in Abs. 4 bezeichneten Einkünften, sondern auch nach allen aufgrund des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens der Schweiz zugewiesenen Einkommensbestandteilen aus dem Quellenstaat bemessen.

⁶ Der Regierungsrat kann eine von Abs. 1 und 4 abweichende Steuerbemessung und Steuerberechnung vorsehen, wenn dies erforderlich ist, um den in § 15 Abs. 1 erwähnten Steuerpflichtigen die Entlastung von den Steuern eines ausländischen Staats zu ermöglichen, mit dem die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat.

Ticino

Art. 13 LT-TI

¹ Le persone fisiche hanno il diritto di pagare, invece dell'imposta sul reddito, un'imposta calcolata sul dispendio se:

- a) non hanno la cittadinanza svizzera;
- b) per la prima volta o dopo un'interruzione di almeno dieci anni sono assoggettate illimitatamente alle imposte (art. 2); e

c) non esercitano un'attività lucrativa in Svizzera.

² I coniugi che vivono in comunione domestica devono entrambi soddisfare le condizioni di cui al capoverso 1.

³ L'imposta che sostituisce l'imposta sul reddito è calcolata sulla base delle spese annuali corrispondenti al tenore di vita del contribuente e delle persone al cui sostentamento egli provvede, sostenute durante il periodo di calcolo in Svizzera e all'estero, ma almeno in base al più elevato degli importi seguenti:

- a) 400'000.– franchi;
- b) per i contribuenti che hanno un'economia domestica propria: un importo corrispondente al settuplo della pigione annua o del valore locativo fissato dall'autorità fiscale;
- c) per gli altri contribuenti: un importo corrispondente al triplo del prezzo di pensione annua per il vitto e l'alloggio al luogo di dimora ai sensi dell'articolo 2.

⁴ L'imposta è calcolata secondo la tariffa fiscale ordinaria.

⁵ Oltre all'imposta sul reddito, è percepita un'imposta che sostituisce l'imposta sulla sostanza. La sostanza imponibile ammonta a 5 volte l'importo stabilito al capoverso 3 e, in ogni caso, deve corrispondere ad almeno la sostanza determinata in base al capoverso 6.

⁶ L'imposta secondo il dispendio deve essere almeno equivalente alla somma delle imposte sul reddito e sulla sostanza calcolate secondo le tariffe ordinarie sull'insieme degli elementi lordi seguenti:

- a) sostanza immobiliare situata in Ticino e relativi proventi;
- b) beni mobili che si trovano in Svizzera e relativi proventi;
- c) capitale mobiliare di fonte svizzera, inclusi i crediti garantiti da pegno immobiliare, e relativi proventi;
- d) diritti d'autore, brevetti e diritti analoghi esercitati in Svizzera e relativi proventi;
- e) assegni di quiescenza, rendite e pensioni di fonte svizzera;
- f) proventi per i quali il contribuente pretende uno sgravio totale o parziale da imposte estere in virtù di una convenzione conclusa dalla Svizzera per evitare la doppia imposizione.

⁷ In caso di proventi sgravati dalle imposte nello Stato dal quale essi provengono e imponibili in Svizzera, singolarmente o congiuntamente ad altri proventi, all'aliquota applicabile al reddito complessivo, l'imposta è calcolata non soltanto sui proventi di cui al capoverso 6, ma anche su tutti gli elementi del reddito proveniente dall'altro Stato, attribuiti alla Svizzera conformemente alla corrispondente convenzione in materia di doppia imposizione.

⁸ Il Consiglio di Stato adegua l'importo di cui al capoverso 3 lettera a) all'indice nazionale dei prezzi al consumo.

Turgovia

§ 17a LT-TG – Besteuerung nach dem Aufwand

¹ Natürliche Personen, die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz nehmen und hier keine Erwerbstätigkeit ausüben, haben das Recht, bis zum Ende der laufenden Steuerperiode anstelle der Einkommens- und Vermögenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten.

² Sind diese Personen nicht Schweizer Bürger, kann ihnen das Recht auf Entrichtung der Steuer nach dem Aufwand auch weiterhin zugestanden werden.

³ Die Steuer, die anstelle der Einkommenssteuer tritt, wird nach dem weltweiten Aufwand des Steuerpflichtigen und seiner Familie bemessen und nach dem ordentlichen Einkommenssteuertarif berechnet. Zudem sind die Absätze 4 und 5 zu beachten.

⁴ Der massgebliche Aufwand für die Festsetzung der Steuer, die anstelle der Einkommenssteuer tritt (Absatz 3), muss mindestens das Zehnfache des Mietzinses oder des Eigenmietwertes bzw. das Vierfache des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung betragen.

⁵ Die Einkommens- und Vermögenssteuern, die diese Steuerpflichtigen jährlich an den Kanton und die Gemeinden zu bezahlen haben, müssen jedoch mindestens Fr. 150 000.– betragen.

⁶ Die Steuer muss schliesslich insgesamt mindestens gleich hoch sein wie die nach den ordentlichen Tarifen berechneten Einkommens- und Vermögenssteuern vom gesamten Bruttobetrag:

1. des in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögens und von dessen Einkünften;
 2. der in der Schweiz gelegenen Fahrnis und von deren Einkünften;
 3. des in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögens, mit Einschluss der durch Grundpfand gesicherten Forderungen, und von dessen Einkünften;
 4. der in der Schweiz verwerteten Urheberrechte, Patente und ähnlichen Rechte und von deren Einkünften;
 5. der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen;
 6. der Einkünfte, für die der Steuerpflichtige aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.
-

Uri*Artikel 14 LT-UR – Besteuerung nach dem Aufwand*

¹ Natürliche Personen haben das Recht, anstelle der Einkommens- und Vermögenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten, wenn sie:

- a) nicht das Schweizer Bürgerrecht haben;
- b) erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt steuerpflichtig (Art. 4) sind;
und
- c) in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben.

² Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide die Voraussetzungen nach Absatz 1 erfüllen.

³ Die Steuer, die an die Stelle der Einkommenssteuer tritt, wird nach den jährlichen, in der Bemessungsperiode im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen, mindestens aber nach dem höchsten der folgenden Beträge bemessen:

- a) 400 000 Franken;
- b) für steuerpflichtige Personen mit eigenem Haushalt: dem Siebenfachen des jährlichen Mietzinses oder des Mietwerts nach Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe b;
- c) für die übrigen steuerpflichtigen Personen: dem Dreifachen des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung am Ort des Aufenthalts nach Artikel 4.

⁴ Die Steuer, die an die Stelle der Vermögenssteuer tritt, bemisst sich nach einem steuerbaren Vermögen, das mindestens dem 20-fachen der Bemessungsgrundlage nach Absatz 3 Buchstabe a bis c entspricht.

⁵ Die Steuern werden nach den ordentlichen Steuertarifen bei der Einkommens- und der Vermögenssteuer berechnet.

⁶ Die Steuer nach dem Aufwand muss mindestens gleich hoch sein wie die Summe der nach den ordentlichen Tarifen berechneten Einkommens- und Vermögenssteuern vom gesamten Bruttobetrag:

- a) des in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögens und von dessen Einkünften;
- b) der in der Schweiz gelegenen Fährnis und von deren Einkünften;
- c) des in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögens, einschliesslich der grundpfändlich gesicherten Forderungen, und von dessen Einkünften;
- d) der in der Schweiz verwerteten Urheberrechte, Patente und ähnlichen Rechte und von deren Einkünften;
- e) der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen;

f) der Einkünfte, für die die steuerpflichtige Person aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzlich oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.

⁷ Werden Einkünfte aus einem Staat nur dann von dessen Steuern entlastet, wenn die Schweiz diese allein oder mit anderen Einkünften zum Satz des Gesamteinkommens besteuert, so wird die Steuer nicht nur nach den in Absatz 6 bezeichneten Einkünften, sondern auch nach allen aufgrund des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens der Schweiz zugewiesenen Einkommensbestandteilen aus dem Quellenstaat bemessen.

Vallese

Art. 11 LT-VS – 2.6. Imposition d'après la dépense

¹ Les personnes physiques ont le droit d'être imposées d'après la dépense au lieu de verser des impôts sur le revenu et sur la fortune si elles remplissent les conditions suivantes:

- a) ne pas avoir la nationalité suisse;
- b) être assujetties à titre illimité (art. 2) pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans;
- c) ne pas exercer d'activité lucrative en Suisse.

² Les époux vivant en ménage commun doivent remplir l'un et l'autre les conditions de l'alinéa 1.

³ L'impôt qui remplace l'impôt sur le revenu est calculé sur la base des dépenses annuelles du contribuable et des personnes dont il a la charge effectuées durant la période de calcul en Suisse et à l'étranger pour assurer leur train de vie, mais au minimum d'après le plus élevé des montants suivants:

- a) un montant fixé par le Conseil d'Etat;
- b) pour les contribuables chefs de ménage: sept fois le loyer annuel ou la valeur locative;
- c) pour les autres contribuables: trois fois le prix de la pension annuelle pour le logement et la nourriture au lieu du domicile au sens de l'article 2.

⁴ L'impôt sur la fortune est calculé sur une fortune qui représente au minimum quatre fois le montant fixé selon l'alinéa 3.

⁵ L'impôt cantonal est perçu d'après les barèmes de l'impôt ordinaire de l'article 32 alinéas 1 et 2. Le contribuable imposé à forfait a droit aux réductions prévues à l'article 32 alinéa 3 lettre a. Il n'a droit à aucune autre déduction sociale ou générale.

⁶ L'impôt communal est perçu d'après les barèmes de l'impôt ordinaire de l'article 178 alinéas 1 et 2, sur la base d'un tarif moyen. Le contribuable imposé à forfait a droit aux réductions prévues à l'article 178 alinéa 3 lettre a. Il n'a droit à aucune autre déduction sociale ou générale. Le Conseil d'Etat fixe l'indexation et le coefficient moyens.

⁷ Le montant de l'impôt d'après la dépense doit être au moins égal à la somme des impôts sur le revenu et sur la fortune calculés selon le barème ordinaire sur le montant total des éléments bruts suivants:

- a) la fortune immobilière sise en Suisse et son rendement;
- b) les objets mobiliers se trouvant en Suisse et les revenus qu'ils produisent;
- c) les capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier et les revenus qu'ils produisent;
- d) les droits d'auteur, brevets et droits analogues exploités en Suisse et les revenus qu'ils produisent;
- e) les retraites, rentes et pensions de sources suisses;
- f) les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une convention contre les doubles impositions conclue par la Suisse.

⁸ Si les revenus provenant d'un Etat étranger y sont exonérés à la condition que la Suisse les impose, seuls ou avec d'autres revenus, au taux du revenu total, l'impôt est calculé non seulement sur la base des revenus mentionnés à l'alinéa 7, mais aussi de tous les éléments du revenu provenant de l'Etat-source qui sont attribués à la Suisse en vertu de la convention correspondante contre les doubles impositions.

Art. 1 Ordonnance sur l'impôt d'après la dépense – Fixation du montant minimum

Le montant minimum sur lequel est calculé l'impôt sur le revenu selon l'article 11 alinéa 3 lettre a de la loi fiscale est de 250 000 francs.

Vaud

Art. 15 LT – Imposition d'après la dépense

¹ Les personnes physiques ont le droit d'être imposées d'après la dépense au lieu de verser l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune si elles remplissent les conditions suivantes:

- a. ne pas avoir la nationalité suisse;
- b. être assujetties à titre illimité (art. 3) pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans;
- c. ne pas exercer d'activité lucrative en Suisse.

^{1bis} Les époux vivant en ménage commun doivent remplir l'un et l'autre les conditions de l'alinéa 1.

² ...

³ L'impôt qui remplace l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune est calculé sur la base des dépenses annuelles du contribuable et des personnes dont il a la charge effectuées durant la période de calcul en Suisse et à l'étranger pour assurer leur train de vie, mais au minimum sur le plus élevé des montants suivants:

- a. 415'000 francs, montant qui comprend une majoration de 15% couvrant l'impôt sur la fortune;

- b. pour les contribuables chefs de ménage : sept fois le loyer annuel ou la valeur locative, montants majorés de 10%;
- c. pour les autres contribuables : trois fois le prix de la pension annuelle pour le logement et la nourriture au lieu du domicile au sens de l'article 3, majoré de 10%.

^{3bis} L'impôt est perçu d'après le barème de l'impôt ordinaire (art. 47).

⁴ Le montant de l'impôt d'après la dépense doit être au moins égal à la somme des impôts sur le revenu et sur la fortune calculés selon le barème ordinaire sur le montant total des éléments bruts suivants:

- a. la fortune immobilière sise en Suisse et son rendement;
- b. les objets mobiliers se trouvant en Suisse et les revenus qu'ils produisent;
- c. les capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier et les revenus qu'ils produisent;
- d. les droits d'auteur, brevets et droits analogues exploités en Suisse et les revenus qu'ils produisent;
- e. les retraites, rentes et pensions de sources suisses ;
- f. les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une convention contre les doubles impositions conclue par la Suisse.

^{4bis} Si les revenus provenant d'un Etat étranger y sont exonérés à la condition que la Suisse les impose, seuls ou avec d'autres revenus, au taux du revenu total, l'impôt est calculé sur la base des revenus mentionnés à l'alinéa 4 et de tous les éléments du revenu provenant de l'Etat-source qui sont attribués à la Suisse en vertu de la convention correspondante contre les doubles impositions.

⁵ Le Conseil d'Etat édicte les dispositions nécessaires à la perception de l'impôt calculé sur la dépense.

Zugo

§ 14 LT-ZG – Besteuerung nach dem Aufwand

¹ Natürliche Personen haben das Recht, anstelle der Einkommens- und Vermögenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten, wenn sie

- a) nicht das Schweizer Bürgerrecht haben;
- b) erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Unterbrechung unbeschränkt steuerpflichtig (§ 3) sind;
und
- c) in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben.

² Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, müssen beide die Voraussetzungen gemäss Abs. 1 erfüllen.

³ Die Steuer, die an die Stelle der Einkommenssteuer tritt, wird nach den jährlichen, in der Bemessungsperiode im In- und Ausland entstandenen Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen

Person und der von ihr unterhaltenen Personen, mindestens aber nach dem höchsten der folgenden Beträge bemessen:

- a) einem durch den Regierungsrat festgelegten Mindestbetrag;
- b) für steuerpflichtige Personen mit eigenem Haushalt: dem Siebenfachen des jährlichen Mietzinses oder des Verkehrsmietwerts;
- c) für die übrigen steuerpflichtigen Personen ohne eigenen Haushalt: dem Dreifachen des jährlichen Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung am Ort des Aufenthalts nach § 3.
- d) ...
- e) ...
- f) ...

⁴ Die Steuer, die an die Stelle der Vermögenssteuer tritt, bemisst sich nach einem steuerbaren Vermögen, das mindestens dem Zwanzigfachen der Bemessungsgrundlage nach Abs. 3 Bst. a bis c entspricht.

⁵ Die Steuern werden nach den ordentlichen Steuertarifen bei der Einkommens- und der Vermögenssteuer berechnet.

⁶ Die Steuer nach dem Aufwand muss mindestens gleich hoch sein wie die Summe der nach den ordentlichen Tarifen berechneten Einkommens- und Vermögenssteuern vom gesamten Bruttobetrag

- a) des in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögens und von dessen Einkünften;
- b) der in der Schweiz gelegenen Fahrnis und von deren Einkünften;
- c) des in der Schweiz angelegten beweglichen Kapitalvermögens, einschliesslich der grundpfändlich gesicherten Forderungen, und von dessen Einkünften;
- d) der in der Schweiz verwerteten Urheberrechte, Patente und ähnlichen Rechte und von deren Einkünften;
- e) der Ruhegehälter, Renten und Pensionen, die aus schweizerischen Quellen fliessen;
- f) der Einkünfte, für welche die steuerpflichtige Person aufgrund eines von der Schweiz abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gänzliche oder teilweise Entlastung von ausländischen Steuern beansprucht.

⁷ Werden Einkünfte aus einem Staat nur dann von dessen Steuern entlastet, wenn die Schweiz diese Einkünfte allein oder mit anderen Einkünften zum Satz des Gesamteinkommens besteuert, so wird die Steuer nicht nur nach den in Abs. 6 bezeichneten Einkünften, sondern auch nach allen aufgrund des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens der Schweiz zugewiesenen Einkommensbestandteilen aus dem Quellenstaat bemessen.

Verordnung zum StG – Besteuerung nach dem Aufwand

¹ Die Festlegung des dem Aufwand entsprechenden steuerbaren Einkommens richtet sich sinngemäss nach der Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer (SR 642.123).

a) ...

b) ...

² Die Steuer, die an die Stelle der Einkommenssteuer tritt, bemisst sich mindestens nach einem steuerbaren Einkommen von 500'000 Franken (§ 14 Abs. 3 Bst. a Steuergesetz).

³ ...

B. Articolo 24-bis TUIR

Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia²⁰⁴⁰

1. Le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, possono optare per l'assoggettamento all'imposta sostitutiva, di cui al comma 2 del presente articolo, dei redditi prodotti all'estero individuati secondo i criteri di cui all'articolo 165, comma 2, a condizione che non siano state fiscalmente residenti in Italia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, per un tempo almeno pari a nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione. L'imposta sostitutiva non si applica ai redditi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c), realizzati nei primi cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione, che rimangono soggetti al regime ordinario di imposizione di cui all'articolo 68, comma 3.

2. Per effetto dell'esercizio dell'opzione di cui al comma 1, relativamente ai redditi prodotti all'estero di cui al comma 1 è dovuta un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi delle persone fisiche calcolata in via forfetaria, a prescindere dall'importo dei redditi percepiti, nella misura di euro 100.000 per ciascun periodo d'imposta in cui è valida la predetta opzione. Tale importo è ridotto a euro 25.000 per ciascun periodo d'imposta per ciascuno dei familiari di cui al comma 6. L'imposta è versata in un'unica soluzione entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi. Per l'accertamento, la riscossione, il contenzioso e le sanzioni si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche. L'imposta non è deducibile da nessun'altra imposta o contributo.

3. L'opzione di cui al comma 1 deve essere esercitata dopo aver ottenuto risposta favorevole a specifica istanza di interpello presentata all'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ai sensi del comma 1 del presente articolo ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta. Le persone fisiche di cui al comma 1 indicano nell'opzione la giurisdizione o le giurisdizioni in cui hanno avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione. L'Agenzia delle entrate trasmette tali informazioni, attraverso gli idonei strumenti di cooperazione amministrativa, alle autorità fiscali delle giurisdizioni indicate come luogo di ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione.

²⁰⁴⁰ Articolo aggiunto dall'art. 1, comma 152 legge 11 dicembre 2016, n. 232. Ai sensi del successivo comma 159 del citato art. 1 le disposizioni contenute nel presente articolo si applicano per la prima volta con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della medesima legge n. 232 del 2016 (1° gennaio 2017). Vedasi anche i commi da 153 a 158 dell'art. 1 legge n. 232 del 2016.

4. L'opzione di cui al comma 1 è revocabile e comunque cessa di produrre effetti decorsi quindici anni dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione. Gli effetti dell'opzione cessano in ogni caso in ipotesi di omesso o parziale versamento, in tutto o in parte, dell'imposta sostitutiva di cui al comma 2 nella misura e nei termini previsti dalle vigenti disposizioni di legge. Sono fatti salvi gli effetti prodotti nei periodi d'imposta precedenti. La revoca o la decadenza dal regime precludono l'esercizio di una nuova opzione.

5. Le persone fisiche di cui al comma 1, per sé o per uno o più dei familiari di cui al comma 6, possono manifestare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri, dandone specifica indicazione in sede di esercizio dell'opzione ovvero con successiva modifica della stessa. Soltanto in tal caso, per i redditi prodotti nei suddetti Stati o territori esteri si applica il regime ordinario e compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero. Ai fini dell'individuazione dello Stato o territorio estero in cui sono prodotti i redditi si applicano i medesimi criteri di cui all'articolo 23.

6. Su richiesta del soggetto che esercita l'opzione di cui al comma 1, l'opzione ivi prevista può essere estesa nel corso di tutto il periodo dell'opzione a uno o più dei familiari di cui all'articolo 433 del codice civile, purché' soddisfino le condizioni di cui al comma 1. In tal caso, il soggetto che esercita l'opzione indica la giurisdizione o le giurisdizioni in cui i familiari a cui si estende il regime avevano l'ultima residenza prima dell'esercizio di validità dell'opzione. L'estensione dell'opzione può essere revocata in relazione a uno o più familiari di cui al periodo precedente. La revoca dall'opzione o la decadenza dal regime del soggetto che esercita l'opzione si estendono anche ai familiari. La decadenza dal regime di uno o più dei familiari per omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva loro riferita non comporta decadenza dal regime per le persone fisiche di cui al comma 1.