

14.093

**Messaggio  
concernente la legge federale sulla revisione  
dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa**

del 28 novembre 2014

---

Onorevoli presidenti e consiglieri,

con il presente messaggio vi sottoponiamo, per approvazione, il disegno di legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa.

Gradite, onorevoli presidenti e consiglieri, l'espressione della nostra alta considerazione.

28 novembre 2014

In nome del Consiglio federale svizzero:

Il presidente della Confederazione, Didier Burkhalter  
La cancelliera della Confederazione, Corina Casanova

---

## Compendio

*Il disegno di legge mira a eliminare le disparità di trattamento tra le persone assoggettate all'imposta alla fonte e quelle che sottostanno alla procedura d'imposizione ordinaria come pure a garantire il rispetto degli impegni internazionali. A tale scopo tutti i contribuenti residenti assoggettati all'imposta alla fonte, i cui redditi lordi da attività lucrativa superano un determinato importo, devono essere sottoposti alla tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria. Quale novità, tutti gli altri residenti avranno la possibilità di chiedere la tassazione ordinaria ulteriore. Ciò vale anche per i non residenti che adempiono le condizioni per la quasi residenza. Nel complesso, la revisione comporta un'uniformazione più marcata del regime svizzero di imposizione alla fonte.*

### *Situazione iniziale*

*Chi svolge in Svizzera un'attività lucrativa dipendente senza permesso di domicilio è assoggettato all'imposta alla fonte. Per decenni nella sua giurisprudenza il Tribunale federale ha considerato questo metodo di imposizione oggettivamente accettabile e in linea di massima compatibile con il principio dell'uguaglianza giuridica. Fino al recente passato il Tribunale federale non ha mai dovuto spiegare concretamente a partire da quale importo le disparità sistemiche tra la tassazione ordinaria e l'imposizione alla fonte vadano considerate inammissibili. Con la sua sentenza del 26 gennaio 2010 il Tribunale federale ha esaminato per la prima volta la compatibilità del regime svizzero di imposizione alla fonte con l'Accordo sulla libera circolazione delle persone (ALC) che la Svizzera ha concluso con la Comunità europea e i suoi Stati membri il 21 giugno 1999. Secondo il Tribunale federale sussiste una discriminazione inammissibile quando i contribuenti non residenti sono trattati diversamente dai contribuenti residenti che si trovano in una situazione comparabile. Secondo la giurisprudenza costante della Corte di giustizia dell'Unione europea, si presuppone sempre una situazione comparabile quando i non residenti non conseguono proventi significativi nel loro Stato di domicilio e il loro reddito imponibile deriva essenzialmente da un'attività esercitata nello Stato in cui è situato il luogo di lavoro. Se questa quota supera il 90 per cento dei proventi mondiali, il contribuente non residente è trattato come «quasi residente». Alla luce di questa sentenza, la necessità di modifiche mirate a livello legislativo nel diritto relativo all'imposizione alla fonte è notevolmente aumentata.*

### *Contenuto del disegno*

*Per le categorie di persone attualmente interessate, la ritenuta di un'imposta alla fonte e quindi la garanzia della ritenuta dell'imposta sul reddito rimangono. Tuttavia, rispetto al diritto vigente, la tassazione ordinaria ulteriore deve essere possibile per tutte le persone residenti assoggettate all'imposta alla fonte. Chi raggiunge o supera un determinato reddito lordo annuo è sottoposto alla tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria. Tutti gli altri hanno la possibilità di chiedere la tassazione ordinaria ulteriore. Qualora ne facciano richiesta, rimarranno vincolati a questo sistema anche per gli anni successivi. In tal modo sotto il profilo materiale-giuridico*

---

*sono parificati alle persone tassate in via ordinaria. Inoltre, anche per i contribuenti residenti assoggettati all'imposta alla fonte che non l'hanno richiesta è prevista una tassazione ordinaria ulteriore, se dispongono di proventi non assoggettati all'imposta alla fonte. Per quanto riguarda le imposte cantonali e comunali, anche la sostanza è interessata da questo disciplinamento. La cosiddetta tassazione ordinaria complementare attuale è dunque sostituita con la procedura della tassazione ordinaria ulteriore. I non residenti che soddisfano i requisiti per la quasi residenza, possono anche richiedere annualmente una tassazione ulteriore ordinaria. Per tutti gli altri non residenti l'imposta alla fonte ha carattere liberatorio.*

*Altri punti in revisione sono l'imponibilità dei contributi AVS rimborsati in modo da colmare una lacuna fiscale, una provvigione di riscossione uguale in tutta la Svizzera quale indennizzo dell'onere del debitore della prestazione imponibile nonché la determinazione della competenza territoriale. Analogamente agli adeguamenti di diritto procedurale summenzionati, queste novità comportano un'uniformazione più marcata del regime svizzero dell'imposizione alla fonte.*

*Per le autorità cantonali di tassazione, l'eliminazione di disparità tra le persone assoggettate all'imposta alla fonte e le persone che sottostanno alla procedura d'imposizione ordinaria provoca un maggiore onere amministrativo. Dato però che in futuro non saranno più possibili correzioni della tariffa per la pretesa a posteriori di deduzioni supplementari nella base di calcolo, l'onere amministrativo diminuisce. Anche l'obbligo del debitore della prestazione imponibile di conteggiare direttamente l'imposta alla fonte con il Cantone di domicilio o di dimora fiscale, genera uno sgravio amministrativo delle autorità cantonali di tassazione.*

*A causa della mancanza di dati, le ripercussioni finanziarie della revisione non sono quantificabili. Potenziali minori entrate risultano dalla possibilità di una tassazione ordinaria ulteriore per i residenti e i quasi residenti, in quanto l'opzione viene sfruttata unicamente se si rivela vantaggiosa sul piano fiscale. Grazie alla soppressione delle correzioni della tariffa, le minori entrate potenziali dovrebbero in parte essere compensate.*

*La revisione non dovrebbe avere ripercussioni rilevanti né sull'economia nazionale in generale né sulla piazza svizzera in particolare.*

# Indice

<b>Compendio</b>	<b>604</b>
<b>1 Punti essenziali del progetto</b>	<b>608</b>
1.1 Situazione iniziale	608
1.1.1 Diritto vigente	610
1.1.2 Giurisprudenza svizzera	611
1.1.3 Comitato misto ALC	612
1.1.4 Necessità d'intervento a livello legislativo	613
1.2 La nuova normativa proposta	613
1.2.1 Tassazione ordinaria ulteriore per i residenti	613
1.2.2 Tassazione ordinaria ulteriore su richiesta per i quasi residenti	614
1.2.3 Imposta alla fonte con effetto liberatorio per i non residenti	615
1.2.4 Determinazione della competenza territoriale	616
1.2.5 Ulteriori precisazioni in merito alla procedura	617
1.2.6 Uniformazione della provvigione di riscossione	617
1.2.7 Imposizione dei contributi AVS rimborsati	618
1.3 Motivazione e valutazione della soluzione proposta	619
1.3.1 Risultato della consultazione	619
1.3.2 Integrazione di richieste supplementari emerse dalla procedura di consultazione	619
1.4 Attuazione	622
<b>2 Commento ai singoli articoli</b>	<b>622</b>
2.1 Legge federale sull'imposta federale diretta	622
2.2 Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni	632
<b>3 Ripercussioni</b>	<b>636</b>
3.1 Per la Confederazione, i Cantoni e i Comuni	636
3.1.1 Ripercussioni finanziarie	636
3.1.2 Ripercussioni per il personale	637
3.2 Ripercussioni per l'economia nazionale	638
<b>4 Rapporto con il programma di legislatura</b>	<b>639</b>
<b>5 Aspetti giuridici</b>	<b>639</b>
5.1 Costituzionalità	639
5.1.1 Uguaglianza giuridica	639
5.1.2 Armonizzazione	640
5.2 Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera	641

**Allegati:**

1	Procedura per la tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria in caso di residenza	642
2	Procedura per la richiesta di tassazione ordinaria ulteriore in caso di residenza	643
3	Procedura per la tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria della sostanza e dei proventi non assoggettati all'imposta alla fonte in caso di residenza	644
4	Procedura per la richiesta di tassazione ordinaria ulteriore in caso di quasi-residenza	645
5	Procedura relativa ai rimedi giuridici nell'imposizione alla fonte	646

<b>Legge federale concernente la revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa (<i>Disegno</i>)</b>	<b>647</b>
---	------------

# Messaggio

## 1 Puntii essenziali del progetto

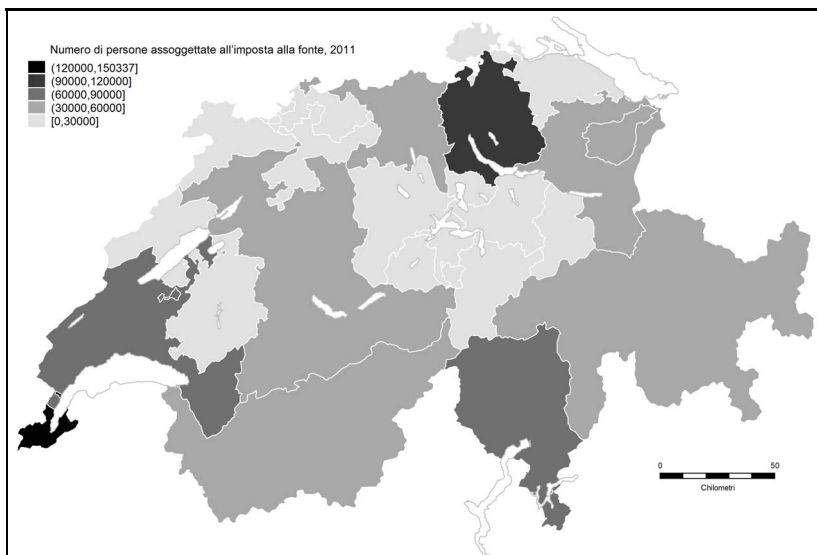
### 1.1 Situazione iniziale

Attualmente in Svizzera circa 760 000 lavoratori dipendenti senza permesso di domicilio sono tassati alla fonte, di cui circa 490 000 hanno domicilio o dimora fiscali in Svizzera (residenti) e circa 270 000 non hanno né domicilio né dimora fiscali in Svizzera (non residenti). Questi dati si basano sulle comunicazioni dei Cantoni concernenti la perequazione finanziaria per il periodo fiscale 2011. Non sono compresi in queste cifre i circa 92 000 frontalieri francesi che lavorano nei Cantoni di BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE e JU e per i quali la Francia versa una compensazione finanziaria del 4,5 per cento dell'importo complessivo delle retribuzioni lorde annue di questi frontalieri<sup>1</sup>.

In un'ottica cantonale emerge che i seguenti Cantoni annoverano la maggior parte delle persone tassate alla fonte: Ginevra (150 300), Zurigo (111 000), Ticino (68 000), Vaud (61 200), Basilea Città (41 400) e Berna (41 100). In questi sei Cantoni si concentra circa il 62 per cento delle persone assoggettate all'imposta alla fonte. Tuttavia, la composizione è molto eterogenea. Mentre a Zurigo (93 %) e a Berna (88 %) la quota dei residenti è molto elevata rispetto al totale degli assoggettati all'imposta alla fonte, nei Cantoni di Basilea Città, Ginevra e Ticino è rispettivamente solo del 38 per cento, 28 per cento e del 22 per cento.

<sup>1</sup> Accordo dell'11 aprile 1983 tra il Consiglio federale svizzero e il Governo della Repubblica francese relativo all'imposizione dei proventi dei frontalieri, RS **0.672.934.91** e FF **1983 II 505**.

## Numero di persone assoggettate all'imposta alla fonte per Cantone, 2011



Fonti: Amministrazione federale delle contribuzioni e Ufficio federale di statistica: GEOSTAT

Per decenni il Tribunale federale ha ritenuto che la procedura di imposizione alla fonte per i lavoratori stranieri fosse oggettivamente accettabile e che fosse in linea con il principio dell'uguaglianza giuridica sancito nella Costituzione. Tuttavia, esso ha ripetutamente evidenziato che per quanto riguarda l'impostazione concreta non si devono creare disparità rilevanti<sup>2</sup>. Fino al passato più recente il Tribunale federale non ha mai dovuto concretamente spiegare a partire da quale importo le disparità sistemiche tra la tassazione ordinaria e l'imposizione alla fonte vadano considerate inammissibili. Con la sua sentenza del 26 gennaio 2010<sup>3</sup>, il Tribunale federale ha esaminato per la prima volta la compatibilità del regime svizzero di imposizione alla fonte con l'Accordo del 21 giugno 1999<sup>4</sup> tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone (ALC). Per interpretare le disposizioni di tale Accordo il Tribunale federale si è avvalso della corrispondente giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE) in merito alla libera circolazione dei lavoratori. Conformemente all'articolo 16 capoverso 2 di tale Accordo, si deve imperativamente tenere conto della giurisprudenza pertinente della CGUE precedente alla data della firma dell'Accordo.

In base a questa decisione risulta necessario adeguare il regime svizzero di imposizione alla fonte.

2 DTF 91 I 81; DTF 96 I 45; DTF 124 I 247

3 DTF 136 II 241

4 RS 0.142.112.681

### 1.1.1 **Diritto vigente**

Il regime svizzero di imposizione alla fonte è stato ampiamente uniformato con l'entrata in vigore rispettivamente della legge federale del 14 dicembre 1990<sup>5</sup> sull'imposta federale diretta (LIFD) il 1° gennaio 1995 e della legge federale del 14 dicembre 1990<sup>6</sup> sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) il 1° gennaio 1993. Precedentemente esistevano regimi di imposizione alla fonte soltanto nel diritto cantonale, in parte molto differenti tra loro.

Sono assoggettati all'imposta alla fonte i lavoratori stranieri senza permesso di domicilio, ma con domicilio o dimora fiscali in Svizzera (residenti) nonché le persone senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera che conseguono un reddito lordo da attività lucrativa nel nostro Paese (non residenti). Se il reddito lordo di un residente tassato alla fonte supera l'importo di 120 000 franchi all'anno, viene effettuata una tassazione ordinaria ulteriore. Il diritto federale vigente prevede che per questa categoria di persone si effettui imperativamente un cambiamento di procedura passando alla tassazione ordinaria solo se i proventi superano questo importo. Circa il 9 per cento delle persone assoggettate all'imposta alla fonte consegue un reddito lordo annuo da attività lucrativa di oltre 120 000 franchi<sup>7</sup>.

Se il limite menzionato non viene raggiunto, è possibile far valere a posteriori deduzioni supplementari mediante cosiddette correzioni della tariffa. Queste deduzioni supplementari sono concesse solo se superano le deduzioni già considerate nella tariffa dell'imposta alla fonte (ad es. spese di viaggio) o non sono considerate nella tariffa (ad es. contributi al pilastro 3a, interessi passivi o riscatti nella cassa pensioni). La corrispondente tariffa d'imposta alla fonte è applicata alla nuova base di calcolo ottenuta dopo la correzione della tariffa. L'imposta alla fonte già pagata è computata nell'importo dell'imposta dovuto. Eventuali eccedenze vengono restituite. In virtù dell'attuale prassi in materia di correzione della tariffa, i non residenti possono pure chiedere correzioni della tariffa per la base di calcolo. Diversamente l'imposta alla fonte costituisce un onere definitivo e quindi ha effetto liberatorio. Ciò significa che l'imposta alla fonte sostituisce le imposte sul reddito da attività lucrativa (Confederazione, Cantone, Comune) calcolate secondo la tassazione ordinaria.

A seguito delle semplificazioni dell'imposizione alla fonte attuate con importi forfettari, si possono creare disparità di trattamento rispetto ai contribuenti tassati secondo la procedura ordinaria. Le tariffe comprendono deduzioni forfettarie per le spese professionali e i premi di assicurazioni nonché deduzioni degli oneri familiari (innanzitutto le deduzioni per i figli). Gli importi forfettari, basati su valori medi considerati nella tariffa dell'imposta alla fonte, contribuiscono a semplificare il sistema fiscale, ma, non tengono conto interamente delle situazioni individuali dei lavoratori per motivi inerenti al sistema.

Il principio costituzionale dell'imposizione secondo la capacità economica esige che ogni contribuente sia tassato in funzione dei mezzi che ha a disposizione. In questo contesto occorre tenere presente che per i redditi elevati le deduzioni si ripercuotono in misura maggiore in ragione della progressione. Per questi redditi l'imposizione

<sup>5</sup> RS 642.11

<sup>6</sup> RS 642.14

<sup>7</sup> Allegato alla domanda 1 nel rapporto sui risultati della consultazione: [www.admin.ch](http://www.admin.ch) > Diritto federale > Procedure di consultazione > Procedure di consultazione ed indagini conoscitive concluse > 2013 > Dipartimento federale delle finanze.



secondo la capacità economica è garantita in maniera meno efficiente con le deduzioni forfettarie. Nel diritto vigente si effettua pertanto una tassazione ordinaria ulteriore per i residenti che conseguono un reddito superiore a 120 000 franchi. Essa impedisce che in un sistema di imposizione progressiva del reddito le deduzioni considerate forfettariamente nella tariffa dell'imposta alla fonte rispecchino la capacità economica in maniera inadeguata.

Infine, si deve sottolineare che, nel diritto vigente, per stabilire le aliquote delle imposte comunali e di culto applicabili all'imposta alla fonte viene utilizzata la media ponderata. Ciò significa che le persone assoggettate all'imposta alla fonte che risiedono in un Comune con un moltiplicatore superiore alla media ponderata sono tassati a un'aliquota inferiore rispetto ai contribuenti dello stesso Comune tassati in via ordinaria, mentre, nel caso opposto (Comune con moltiplicatore basso), le persone assoggettate all'imposta alla fonte sono tassate con un'aliquota più elevata. Oltre a un peggioramento della situazione delle persone tassate alla fonte, può altresì risultare una discriminazione dei cittadini svizzeri.

### 1.1.2 Giurisprudenza svizzera

Nella sentenza del 26 gennaio 2010 il Tribunale federale ha constatato che il regime attuale di imposizione alla fonte dei non residenti assoggettati a tale imposta viola in determinati casi l'ALC. Concretamente doveva essere giudicato il ricorso di un frontaliere svizzero che abitava in Francia ed esercitava un'attività lucrativa dipendente a Ginevra. Nella sua argomentazione il Tribunale federale si è basato sulle pertinenti sentenze della CGUE<sup>8</sup>, secondo le quali sussiste una discriminazione inammissibile quando i contribuenti non residenti sono trattati diversamente dai contribuenti residenti che si trovano in una situazione analoga. Secondo la giurisprudenza costante della CGUE, si presuppone sempre una situazione analoga quando i non residenti non conseguono proventi significativi nel loro Stato di domicilio e il loro reddito imponibile deriva essenzialmente da un'attività esercitata nello Stato in cui è situato il luogo di lavoro. Se questa quota supera il 90 per cento dei proventi mondiali, il contribuente non residente è trattato come «quasi residente». Secondo il Tribunale federale tra la situazione di un «quasi residente» e quella di un residente, che è tassato secondo la procedura ordinaria ed esercita un'attività dipendente, non sussiste alcuna differenza oggettiva che possa giustificare una disparità di trattamento fiscale in considerazione della situazione personale e familiare del contribuente.

Nella summenzionata sentenza il Tribunale federale è giunto alla conclusione che il divieto di discriminazione sancito nell'articolo 2 dell'ALC e nell'articolo 9 paragrafo 2 allegato I dello stesso Accordo è direttamente applicabile e prevale sulle disposizioni contrarie del diritto tributario nazionale. Lo stesso anno il Tribunale federale ha confermato questo parere in tre altre sentenze che riguardavano la fattispecie della «quasi residenza»<sup>9</sup>. Inoltre, occorre menzionare che il 2 giugno 2010 il Tribunale amministrativo del Cantone di Neuchâtel ha deciso di applicare per analogia le

<sup>8</sup> CGUE 14.2.1995, causa C-279/93, *Schumacker*, I-249; CGUE 11.8.1995, causa C-80/94, *Wielockx*, I-2508; CGUE 27.6.1996, causa C-107/94, *Asscher*, I-3113; CGUE 14.9.1999, causa C-391/97, *Gschwind*, I-5478; CGUE 16.5.2000, causa C-87/99, *Zurstrassen*, I-3353

<sup>9</sup> Sentenze 2C\_33/2010, 2C\_34/2010 e 2C\_35/2010, del 4.10.2010, pubblicazione prevista.

considerazioni formulate nella sentenza del Tribunale federale del 26 gennaio 2010 anche per i residenti assoggettati all'imposta alla fonte<sup>10</sup>. Nel caso concreto si trattava di una coppia con permesso di dimora B in cui entrambi i coniugi conseguivano un reddito annuo lordo inferiore a 120 000 franchi. Secondo la sentenza questa categoria di persone non può essere svantaggiata rispetto ai contribuenti tassati secondo la procedura ordinaria.

Da allora nella prassi amministrativa si è tenuto conto delle sentenze menzionate, anche se le modifiche introdotte dalle stesse non sono ancora state fissate a livello legislativo.

La critica principale della dottrina è rivolta alla non proporzionalità del regime di imposizione alla fonte tra i residenti senza permesso di domicilio e i contribuenti tassati secondo la procedura ordinaria<sup>11</sup>. Nella sentenza del 26 gennaio 2010 il Tribunale federale non ha lasciato dubbi sul fatto che le norme tributarie svizzere per i lavoratori dell'UE debbano soddisfare le esigenze dell'ALC. L'imposizione alla fonte in quanto tale non è stata posta in discussione nella suddetta sentenza. Sono state criticate unicamente le deduzioni concesse al ricorrente nell'ambito dell'imposizione alla fonte. Il Tribunale federale ha esplicitamente affermato che in base all'articolo 21 paragrafo 3 ALC la ritenuta di un'imposta alla fonte sarebbe giustificata al fine di garantire la riscossione dell'imposta sul reddito. Questo risultato è stato ribadito in una sentenza del Tribunale federale del 29 gennaio 2014<sup>12</sup>.

### 1.1.3 Comitato misto ALC

Anche a livello internazionale il regime svizzero di imposizione alla fonte è stato oggetto di critiche. Dall'entrata in vigore dell'ALC, avvenuta il 1° giugno 2002, un Comitato misto, composto dai rappresentanti delle Parti contraenti, è responsabile della gestione e della corretta applicazione dell'Accordo. Il Comitato si riunisce almeno una volta all'anno. Da tempo la delegazione dell'UE in seno a questo gruppo ha messo in dubbio la conformità con l'Accordo del regime svizzero di imposizione alla fonte per quanto riguarda i lavoratori dell'UE residenti senza permesso di dimora (permesso B). L'UE ha sollevato le prime critiche in occasione della seconda riunione del Comitato misto del 16 luglio 2003, sostenendo che i lavoratori dell'UE domiciliati (permesso C) dovevano essere sottoposti a tassazione ordinaria senza essere preventivamente imposti alla fonte. Negli anni seguenti l'UE ha particolarmente criticato la soglia in vigore, per cui i residenti con un reddito lordo inferiore a 120 000 franchi per legge non possono essere sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore.

Da allora la delegazione svizzera ha difeso la conformità con l'Accordo del regime svizzero di imposizione alla fonte fondandosi sull'articolo 21 capoverso 3 ALC. Questo recita letteralmente: «Nessun elemento del presente Accordo vieta alle parti

<sup>10</sup> Sentenza del Tribunale amministrativo di Neuchâtel, TA.2009.161, del 2.6.2010.

<sup>11</sup> Pascal Hinny: Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung, in: IFF Forum für Steuerrecht 2004, pagg. 251-269. Stefan Oesterheld: Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen. Übernahme der Schumacker-Doktrin des EuGH im Entscheid 2C.319/2009 und 2C.321/2009 (vom 26.1.2010) des Bundesgerichts, in: IFF Forum für Steuerrecht 2010, pagg. 211-230.

<sup>12</sup> Sentenza 2C\_490/2013 del 29 gennaio 2014, pubblicazione prevista, consid. 5.5.2 pag. 14

contraenti di adottare o di applicare misure volte a garantire l'imposizione, il pagamento o il recupero effettivo delle imposte o a prevenire l'evasione fiscale conformemente alle disposizioni della normativa tributaria nazionale di una parte contraente o agli accordi tra la Svizzera, da un lato, e uno o più Stati membri della Comunità europea, dall'altro, volti ad evitare la doppia imposizione, oppure di altre intese fiscali».

#### **1.1.4 Necessità d'intervento a livello legislativo**

Nel 2010 è stata effettuata un'analisi delle implicazioni delle suddette sentenze del Tribunale su mandato del Comitato della Conferenza svizzera delle imposte (CSI)<sup>13</sup>. L'obiettivo di questo studio era fornire supporto alle autorità fiscali nella ricerca di misure adeguate per evitare disparità di trattamento giuridicamente illecite tra persone tassate secondo la procedura ordinaria e persone assoggettate all'imposta alla fonte nel rispetto delle condizioni quadro giuridiche vigenti. In questi e in altri lavori preliminari risulta evidente l'importanza fondamentale che ha l'imposizione alla fonte al fine di garantire la riscossione dell'imposta sul reddito. Ciò è collegato al fatto che – salvo accordi internazionali di diverso tenore – la trasmissione di decisioni o sentenze in questioni fiscali a destinatari all'estero non è ammessa sotto il profilo del diritto internazionale a causa del principio di sovranità.

Alla luce della situazione di partenza illustrata – una prassi cantonale eterogenea che tiene conto di correzioni della tariffa per la pretesa a posteriori di deduzioni supplementari nella base di calcolo, le continue riserve della delegazione dell'UE nel comitato misto ALC nonché la citata sentenza del Tribunale federale – è aumentata la necessità di revisione. La modifica della legge deve servire a evitare per quanto possibile le disparità di trattamento tra le persone tassate secondo la procedura ordinaria e quelle assoggettate all'imposta alla fonte. Per sua natura questo obiettivo contrasta con l'onere amministrativo supplementare delle autorità cantonali di tassazione causato da un numero crescente di dichiarazioni d'imposta da verificare.

### **1.2 La nuova normativa proposta**

#### **1.2.1 Tassazione ordinaria ulteriore per i residenti**

Se i redditi lordi assoggettati all'imposta alla fonte superano l'importo che deve essere fissato dal DFF d'intesa con i Cantoni, si esegue d'ufficio una tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria. Se nonostante diffida la dichiarazione d'imposta non viene presentata, l'autorità fiscale cantonale esegue una tassazione d'ufficio come per i contribuenti tassati secondo la procedura ordinaria. Se i redditi lordi sono inferiori all'importo fissato dal DFF in collaborazione con i Cantoni, viene effettuata una tassazione ordinaria ulteriore soltanto se entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello fiscale (termine di perenzione) viene presentata la relativa richiesta. Il contribuente che presenta tale richiesta deve anche far fronte alle eventuali conseguenze negative di una decisione di tassazione. In altre parole è possibile che egli debba pagare gli arretrati, ad esempio nel caso in cui il debito fiscale accertato nella procedura di tassazione ordinaria ulteriore è superiore all'imposta ritenuta alla fonte.

<sup>13</sup> [www.steuerkonferenz.ch](http://www.steuerkonferenz.ch) > Documenti > Analisi

Chi, in qualità di residente, ha deciso di optare per la tassazione ordinaria ulteriore, rimane legato a questo sistema anche negli anni successivi. Per i contribuenti che rinunciano a presentare una richiesta o nonostante la presentazione della richiesta non inoltrano la dichiarazione d'imposta, l'imposta alla fonte ha effetto liberatorio, in quanto in futuro non sarà più concessa la correzione della tariffa per la pretesa a posteriori di deduzioni supplementari nella base di calcolo. Le persone interessate possono tuttavia presentare una nuova richiesta durante il seguente anno fiscale. La procedura dettagliata per i residenti assoggettati all'imposta alla fonte è descritta negli allegati 1 e 2.

In questo modo si tiene conto delle riserve espresse dalla delegazione dell'UE in seno al Comitato misto, nel senso che tutti i residenti sono sottoposti o possono chiedere di essere sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore. In questo modo sotto il profilo del diritto materiale sono equiparati ai contribuenti tassati secondo la procedura ordinaria. Grazie alla tassazione ordinaria ulteriore vengono eliminate le differenze a livello di moltiplicatore d'imposta comunale tra i contribuenti assoggettati all'imposta alla fonte e quelli tassati secondo la procedura ordinaria. In futuro la media ponderata dei moltiplicatori d'imposta comunali sarà ancora rilevante solo per quei residenti per i quali l'imposta alla fonte ha effetto liberatorio.

Si ottiene una semplificazione procedurale, nella misura in cui vien meno la possibilità per correzioni della tariffa per la pretesa a posteriori di deduzioni supplementari nella base di calcolo. La prassi cantonale in merito è molto eterogenea. Essendo sottoposti imperativamente a tassazione ordinaria ulteriore o potendo farne richiesta, i residenti hanno le stesse possibilità di deduzione dei contribuenti tassati secondo la procedura ordinaria. Per questo motivo viene meno la giustificazione iniziale delle correzioni della tariffa per la categoria di persone menzionata.

### **1.2.2 Tassazione ordinaria ulteriore su richiesta per i quasi residenti**

I non residenti che conseguono gran parte dei loro proventi in Svizzera e quindi sono qualificati come «quasi residenti» potranno presentare richiesta di tassazione ordinaria ulteriore entro il 31 marzo dell'anno civile successivo all'anno fiscale in questione (termine di perenzione). In questo modo si tiene conto della sentenza del Tribunale federale del 26 gennaio 2010 nella riveduta legge e l'espressione «quasi residenza» viene uniformata a livello nazionale. Il contribuente che richiede la tassazione ordinaria ulteriore deve trasmettere alla competente autorità cantonale di tassazione i documenti necessari per la verifica delle condizioni della quasi residenza. Se queste condizioni sono soddisfatte, la suddetta autorità effettua la tassazione ordinaria ulteriore. Chi, in qualità di quasi residente, ha deciso di optare per la tassazione ordinaria ulteriore, non rimane necessariamente legato a questo sistema. Nell'anno fiscale successivo egli può – ma non è obbligato – presentare nuovamente una richiesta di tassazione ordinaria ulteriore. Se la richiesta è stata presentata ma le condizioni non sono soddisfatte, l'imposta alla fonte ha effetto liberatorio. Ciò significa che non è più possibile alcuna correzione della tariffa per la pretesa a posteriori di deduzioni supplementari nella base di calcolo. La procedura dettagliata per i quasi residenti è descritta nell'allegato 4.

La percentuale (valore soglia) dei proventi che devono essere conseguiti in Svizzera per poter essere considerati «quasi residenti» non deve essere stabilita a livello di legge, bensì di ordinanza. È ipotizzabile fissare questa soglia al 90 per cento come è emerso dalle relative decisioni della giurisprudenza della CGUE<sup>14</sup>. In Germania, ad esempio, questa percentuale è ancorata nella legge concernente l'imposta sul reddito. Nel caso dei coniugi questo valore si applica ai proventi mondiali comuni. Come dimostra l'evoluzione dinamica della giurisprudenza della CGUE, la soglia minima del 90 per cento per i proventi conseguiti nello Stato in cui è situato il luogo di lavoro non costituisce una regola ferrea. In una nuova sentenza del 10 maggio 2012<sup>15</sup> la CGUE è giunta alla conclusione che in determinati casi è giustificato considerare come residente una persona assoggettata all'imposta alla fonte senza domicilio fiscale, sebbene i proventi conseguiti dalla stessa nello Stato in cui è situato il luogo di lavoro non raggiungano la soglia minima del 90 per cento. Questo sarebbe il caso in cui i proventi complessivi sono così bassi che lo Stato di domicilio non può considerare le deduzioni legate alla situazione personale e familiare.

I «quasi residenti» possono chiedere annualmente la tassazione ordinaria ulteriore, mentre i residenti che hanno optato per la tassazione ordinaria ulteriore rimangono vincolati al sistema della tassazione ordinaria. Questa regola tiene conto dell'auspicio dei Cantoni di contenere l'onere amministrativo supplementare.

### **1.2.3 Imposta alla fonte con effetto liberatorio per i non residenti**

Per i non residenti che non soddisfano le condizioni della «quasi residenza» l'imposta alla fonte ha effetto liberatorio. Anche in questo caso vengono soppresse le attuali correzioni della tariffa per la pretesa di deduzioni supplementari nella base di calcolo. Una limitazione alle deduzioni previste nella tariffa dell'imposizione alla fonte è materialmente sostenibile in quanto, secondo la costante giurisprudenza della CGUE, di principio, i lavoratori non residenti non si trovano in una situazione paragonabile a quella dei lavoratori residenti per cui sul piano fiscale possono essere trattati diversamente. Anche la formulazione dell'articolo 21 paragrafo 2 ALC va in questa direzione: «Nessun elemento del presente Accordo vieta alle parti contraenti di operare distinzioni, nell'applicare le disposizioni pertinenti della loro normativa tributaria, tra contribuenti la cui situazione non è comparabile, segnatamente per quanto riguarda il luogo di residenza».

Il diritto primario d'imposizione spetta di principio allo Stato di residenza, a patto che non si preveda altrimenti in una convenzione intesa a evitare la doppia imposizione (CDI). Il reddito che un non residente consegue nello Stato in cui è situato il luogo di lavoro costituisce solo una parte dei suoi proventi totali, i quali sono realizzati prevalentemente nello Stato di domicilio, dove possono essere tenute in considerazione le esigenze personali e familiari in modo appropriato. Secondo le norme di ripartizione del diritto tributario internazionale, in linea di massima il reddito da

<sup>14</sup> CGUE 14.2.1995, causa C-279/93, *Schumacker*, I-249; CGUE 11.8.1995, causa C-80/94, *Wielockx*, I-2508; CGUE 27.6.1996, causa C-107/94, *Asscher*, I-3113; CGUE 14.9.1999, causa C-391/97, *Gschwind*, I-5478; CGUE 16.5.2000, causa C-87/99, *Zurstrassen*, I-3353.

<sup>15</sup> CGUE 10.5.2012, causa C-39/10, *Commissione / Estonia*.

attività lucrativa dipendente è tassato nel luogo di lavoro. Nello Stato in cui è situato il luogo di lavoro devono pertanto essere considerate quelle deduzioni che sono direttamente correlate con i proventi assoggettati alla fonte (spese di conseguimento del reddito). A tale proposito, il diritto vigente svizzero va oltre nel senso che nella tariffa dell'imposta alla fonte si tiene conto anche degli oneri familiari.

Chi in qualità di non residente chiede, conformemente alla giurisprudenza della CGUE, deduzioni supplementari e quindi al di fuori della tariffa dell'imposta alla fonte, deve far valere queste spese nello Stato di domicilio. Ciò vale in particolare per le spese professionali e i contributi previdenziali del secondo pilastro che superano gli importi forfettari presi in considerazione nelle tariffe dell'imposta alla fonte nonché tutte le altre deduzioni. Le eventuali disposizioni disciplinate nelle CDI costituiscono eccezioni. La deducibilità di contributi a istituti di previdenza, indipendente dalla residenza rientra in questa categoria. Per poter far valere la deducibilità di questi contributi, il sistema esige la richiesta di tassazione ordinaria ulteriore (cfr. commento all'art. 99a cpv. 1 lett. c LIDF e art. 35a cpv. 1 lett. c LAID).

#### **1.2.4 Determinazione della competenza territoriale**

Per i residenti che non sono assoggettati né alla tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria né ne fanno richiesta, continuano a valere i rapporti al momento della scadenza della prestazione imponibile alla fine del mese, fermo restando che il Cantone di domicilio o di dimora è autorizzato a procedere alla tassazione. Anche per i non residenti vale quale giorno di riferimento, come nel diritto vigente, la scadenza della prestazione imponibile a fine mese, fermo restando che il Cantone autorizzato a procedere alla tassazione è il Cantone di domicilio del debitore della prestazione imponibile.

La revisione prevede modifiche specifiche riguardo alla competenza territoriale nell'ambito della procedura di tassazione ordinaria ulteriore. In caso di tassazione ordinaria ulteriore, per i residenti il diritto d'imposizione al 31 dicembre spetta al Cantone di domicilio o di dimora per l'intero periodo di calcolo. In tal modo si abbandona la regola speciale criticata dal Tribunale federale nella sua sentenza del 29 gennaio 2014<sup>16</sup> secondo la quale il fatto che, in caso di cambiamento di domicilio intercantonale, la ripartizione del diritto d'imposizione deve essere operata in relazione alla durata di assoggettamento nel rispettivo Cantone (cosiddetta imposizione pro rata temporis) rappresenta una discriminazione non compatibile con l'ALC. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, questa regola non è giustificabile con la funzione di garanzia riservata nell'articolo 21 paragrafo 3 ALC. In tal modo si è confermato un punto di vista che era già emerso in una sentenza del 2 settembre 2013. Già allora il Tribunale federale si era detto favorevole a conferire al Cantone di domicilio o di dimora il diritto d'imposizione alla fine del periodo fiscale<sup>17</sup>.

Se durante l'anno civile vi sono stati uno o più cambiamenti di domicilio, i Cantoni cui spettava la competenza dell'imposizione alla fonte in precedenza devono versare gli importi già ritenuti al Cantone cui spetta la competenza per l'intero anno. L'intero importo dell'imposta alla fonte è quindi calcolato in base al diritto di tale Cantone. In caso di differenze occorre avviare una procedura per il pagamento degli

<sup>16</sup> Sentenza 2C\_490/2013 del 29 gennaio 2014, pubblicazione prevista

<sup>17</sup> Sentenza 2C\_116/2013 del 2 settembre 2013, pubblicazione prevista

arretrati o la restituzione. Quest'ultima è indirizzata direttamente alla persona assoggettata all'imposta alla fonte. Ai «quasi residenti» e ai dimoranti settimanali domiciliati all'estero che hanno chiesto una tassazione ordinaria ulteriore si applicano le stesse condizioni quadro. L'imposizione avviene in base al diritto del Cantone di lavoro o della dimora settimanale.

### **1.2.5 Ulteriori precisazioni in merito alla procedura**

Rispetto al diritto vigente, le disposizioni sulla procedura sono state ulteriormente precisate. La persona assoggettata all'imposta alla fonte può esigere una decisione dall'autorità di tassazione competente, se non ha ricevuto nessuna attestazione del datore di lavoro relativa alle sue prestazioni, alla ritenuta d'imposta alla fonte e alla tariffa applicata oppure se, pur essendone in possesso, la contesta. Attualmente la legge esige soltanto un'attestazione relativa alle prestazioni fornite e alla ritenuta d'imposta (art. 88 cpv. 1 lett. b, art. 100 cpv. 1 lett. b e art. 127 cpv. 1 LIFD). Chi presenta la relativa richiesta dopo il termine prestabilito, ovvero il 31 marzo dell'anno fiscale successivo a quello della scadenza della prestazione (termine di perenzione), riceve una decisione di non entrata nel merito. La procedura di ricorso in materia di imposizione alla fonte è descritta nell'allegato 5.

### **1.2.6 Uniformazione della provvigione di riscossione**

Con la provvigione di riscossione viene indennizzato l'onere amministrativo dei datori di lavoro (debitori della prestazione imponibile) per la ritenuta dell'imposta alla fonte. Attualmente ricevono una provvigione di riscossione compresa tra il 2 e il 4 per cento dell'ammontare complessivo dell'imposta alla fonte. Nel diritto vigente non è prevista alcuna provvigione di riscossione per altre tasse, ad esempio l'imposta sul valore aggiunto e i contributi per le assicurazioni sociali, segnatamente l'assicurazione per la vecchiaia e i superstiti (AVS). L'imposizione alla fonte è oggi una procedura standardizzata. Dato che dall'inizio del 2014 i conteggi dell'imposta alla fonte possono essere trasmessi elettronicamente alle amministrazioni fiscali cantonali grazie a un apposito software, nei processi di lavoro risultano automazioni e semplificazioni amministrative, sebbene nella fase iniziale ciò provochi costi d'introduzione. Per questo motivo, con la modifica decisa il 25 febbraio 2013<sup>18</sup> dell'ordinanza del 19 ottobre 1993<sup>19</sup> (OIFo) sull'imposta alla fonte, l'attuale differenziale per l'aliquota della provvigione di riscossione viene ridotto all'1–3 per cento dal 1° gennaio 2015. Con la revisione di legge prevista, la provvigione di riscossione dovrà essere uniformata a livello svizzero all'1 per cento dell'importo complessivo dell'imposta alla fonte (Confederazione, Cantone, Comune). In questo modo viene semplificata la procedura intercantonale, dal momento che i debitori della prestazione imponibile non saranno più incentivati a eseguire conteggi con il Cantone in cui hanno sede, se questo versa una provvigione di riscossione maggiore rispetto al Cantone che ne ha effettivamente diritto. Con questa uniformazione si ottiene inoltre un trattamento equo di tutti i debitori della prestazione imponibile a livello di imposte sul reddito e si soddisfano nel contempo le richieste di una grande

<sup>18</sup> RU 2013 783

<sup>19</sup> RS 642.118.2

maggioranza dei Cantoni. Inoltre, sarà introdotto un tetto per le prestazioni in capitale. La provvigione di riscossione sarà fissata al massimo a 50 franchi per prestazione in capitale per l'imposta alla fonte di Confederazione, Cantoni e Comuni. Considerato l'ammontare delle prestazioni in capitale, questo importo massimo è giustificato e tiene conto dell'attuale indennizzo, molto generoso, dell'onere amministrativo.

Nell'ambito della procedura di consultazione, i Cantoni sono stati interrogati in merito all'entità delle provvigioni di riscossione pagate tra il 2010 e il 2012<sup>20</sup>. Dalle risposte fornite emerge il seguente quadro:

2010	2011	2012
circa 7 mio. fr. (prestazioni in capitale)	circa 8 mio. fr. (prestazioni in capitale)	circa 8 mio. fr. (prestazioni in capitale)
circa 149 mio. fr. (resto)	circa 159 mio. fr. (resto)	circa 164 mio. fr. (resto)

La prevista diminuzione offre alle autorità fiscali un notevole potenziale di risparmio. Senza considerare la riduzione già decisa dell'aliquota della provvigione di riscossione all'1 fino al 3 per cento a partire dal 1° gennaio 2015 ed escludendo le prestazioni in capitale dalla previdenza, il potenziale di risparmio dovrebbe aggirarsi attorno ai 110 milioni. Se invece si tiene conto della citata riduzione, il potenziale di risparmio ammonterebbe a circa 60–80 milioni di franchi all'anno. Ciò corrisponde grossomodo ai costi complessivi di 400 fino a 530 posti a tempo pieno (ipotesi: costi medi per posto di lavoro: 150 000 franchi), che superano ampiamente i posti supplementari – circa 160 posti di lavoro in più – stimati dai Cantoni nel quadro della procedura di consultazione.

## 1.2.7 Imposizione dei contributi AVS rimborsati

Con la prevista revisione si intende anche eliminare una lacuna nell'imposizione. Attualmente i cittadini di Stati che non hanno concluso convenzioni di sicurezza sociale con la Svizzera possono richiedere il rimborso senza interessi dei loro contributi AVS, purché abbiano lasciato definitivamente la Svizzera e versato contributi per almeno un anno (art. 18 cpv. 3 della legge federale del 20 dicembre 1946<sup>21</sup> su l'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti [LAVS]). I contributi AVS rimborsati attualmente non sono assoggettati all'imposta alla fonte, sebbene siano stati dedotti dal reddito imponibile. In futuro queste prestazioni in capitale saranno assoggettate all'imposta alla fonte. A livello cantonale è interessato solo il Cantone di Ginevra, poiché vi ha sede l'Ufficio centrale di compensazione (UCC), a cui è stato affidato questo compito. Secondo l'UCC, nel 2012 sono stati rimborsati quasi 40 milioni di franchi. Conformemente alla LIFD la tassazione è effettuata in base alla tariffa fiscale per i contribuenti che esercitano un'attività accessoria. Secondo l'OIFo questa tariffa lineare ammonta all'1 per cento delle entrate lorde. Anche il

<sup>20</sup> Per i dettagli cfr. allegato al Rapporto esplicativo sulla procedura di consultazione: [www.admin.ch](http://www.admin.ch) > Diritto federale > Procedure di consultazione > Procedure di consultazione ed indagini conoscitive concluse > 2013 > Dipartimento federale delle finanze

<sup>21</sup> RS 831.10



Cantone di Ginevra, direttamente interessato, è tenuto a tassare i contributi AVS rimborsati. L'entità della tariffa soggiace tuttavia all'autonomia tariffaria dei Cantoni garantita dalla Costituzione.

### **1.3 Motivazione e valutazione della soluzione proposta**

#### **1.3.1 Risultato della consultazione**

Il 13 dicembre 2013, abbiamo posto in consultazione la proposta revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa. La procedura di consultazione si è conclusa il 27 marzo 2014. Nel complesso il progetto ha avuto un'eco positiva<sup>22</sup>. Ventidue Cantoni, la CDCF, 4 partiti politici (PBD, PPD, PLR, PS), il Tribunale federale nonché 7 tra associazioni e organizzazioni approvano in linea di massima la nostra proposta. La riserva più importante: la maggioranza dei Cantoni, la CDCF e la Conferenza fiscale delle Città svizzere propongono che il valore soglia attualmente determinante di 120 000 franchi per la tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria per i contribuenti residenti debba essere mantenuto. Si eviterebbe in tal modo un onere supplementare amministrativo sproporzionato per le amministrazioni cantonali delle contribuzioni. Dei partiti, il PPD appoggia questa richiesta dei Cantoni. Il PLR si pronuncerà su una riduzione del valore soglia attuale soltanto quando sarà noto il relativo onere amministrativo supplementare.

Quattro Cantoni (NE, SH, TG, TI), l'UDC e 4 associazioni respingono il progetto o ne chiedono la sospensione. L'ostilità al progetto è motivata soprattutto dall'onere amministrativo supplementare che comporterebbe il nuovo disciplinamento. Alla luce dell'iniziativa popolare «Contro l'immigrazione di massa» accettata il 9 febbraio 2014, SH e TI, nonché l'UDC chiedono una sospensione dei lavori relativi a questo progetto fino alla definizione del quadro giuridico futuro nel contesto dell'ALC.

#### **1.3.2 Integrazione di richieste supplementari emerse dalla procedura di consultazione**

A seguito dei pareri pervenuti dalla consultazione, in quattro settori sono necessarie ulteriori disposizioni che completano o precisano il disciplinamento proposto.

Innanzitutto in relazione ai contribuenti residenti viene introdotta una normativa supplementare che prevede una tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria. In base al diritto vigente, chi non raggiunge la soglia di reddito annuo lordo necessaria a una tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria, ma dispone di proventi imponibili non assoggettati all'imposta alla fonte, come ad esempio redditi derivanti da immobili o titoli, è assoggettato a una cosiddetta tassazione ordinaria complementare (art. 90 cpv. 1 LIFD). Dal punto di vista della tecnica di tassazione, i proventi da attività lucrativa già rilevati alla fonte sono presi in considerazione solo per la determinazione dell'aliquota. Per quanto riguarda le imposte cantonali e comunali, anche la

<sup>22</sup> Per i dettagli cfr. allegato al Rapporto esplicativo sulla procedura di consultazione: [www.admin.ch](http://www.admin.ch) > Diritto federale > Procedure di consultazione > Procedure di consultazione ed indagini conoscitive concluse > 2013 > Dipartimento federale delle finanze

sostanza imponibile è presa in considerazione nella tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria (art. 34 cpv. 1 LAID).

Nel quadro delle modifiche previste del regime d'imposizione alla fonte non ha senso mantenere la tassazione ordinaria complementare, dal momento che gli stessi proventi non assoggettati all'imposta alla fonte possono essere rilevati tramite la tassazione ordinaria ulteriore. È quindi più mirato proporre un'uniformazione procedurale in modo che ai contribuenti con redditi e sostanza che non sottostanno all'imposta alla fonte si applichi solo una modalità di tassazione. Con la creazione di una pertinente base legale, come richiesto da una serie di Cantoni, i contribuenti che finora erano tassati con la cosiddetta tassazione ordinaria complementare dovranno essere assoggettati obbligatoriamente, per la totalità dei loro proventi, alla tassazione ordinaria ulteriore. L'imposta alla fonte già ritenuta sul reddito da attività lucrativa è calcolata senza interessi nell'importo dell'imposta dovuto calcolato secondo la tassazione ordinaria ulteriore. Con questa misura di diritto procedurale risulta una parità di trattamento nei confronti delle persone tassate per via ordinaria anche in relazione ad altri proventi imponibili, non assoggettati alla ritenuta d'imposta. In questo modo, sarà ancorata nella legge una prassi peraltro già ampiamente consolidata. Sotto il profilo del dispendio non dovrebbero insorgere modifiche sostanziali, poiché già oggi la tassazione ordinaria complementare genera un dispendio per gli stessi fattori fiscali. I dettagli procedurali sono illustrati nell'allegato 3.

In secondo luogo, viene fatta una precisazione sulla presa in considerazione del reddito lordo da attività lucrativa dei coniugi non residenti che esercitano entrambi un'attività lucrativa. Dal 1° gennaio 2014, ai fini del calcolo del tariffario C determinante per i coniugi che esercitano entrambi un'attività lucrativa, si applica una tariffa unitaria. Questa misura è legata alla modifica decisa il 25 febbraio 2013 dell'ordinanza sull'imposta alla fonte e che ha portato a un'armonizzazione in tutta la Svizzera delle tariffe in relazione all'applicazione e alla designazione. Il valore massimo per il reddito del coniuge, altresì determinante per l'aliquota dell'imposta, è fissato a 5425 franchi al mese per l'imposta federale diretta in base all'indagine sul budget delle economie domestiche realizzata dall'Ufficio federale di statistica (UST). Per i redditi inferiori a questo limite si considera un rapporto fra i redditi di 1:1 per determinare l'aliquota d'imposta. In taluni casi, per i coniugi non residenti che esercitano entrambi un'attività lucrativa e con uno dei due che lavora all'estero, può risultare una sovrapposizione. Succede per lo più quando il coniuge all'estero consegue un reddito modesto.

Per poter tener conto in particolare delle esigenze dei Cantoni di confine, bisognerebbe offrire ai coniugi non residenti con doppio reddito, che non chiedono la tassazione ordinaria ulteriore o che per mancanza della qualificazione di «quasi residenti» non possono chiederla, la possibilità di prendere in considerazione tramite una correzione a posteriori del reddito determinante ai fini dell'aliquota il guadagno effettivo del coniuge che esercita un'attività lucrativa all'estero. Sebbene in determinate circostanze questa rettifica comporterebbe una sottoimposizione dei coniugi con doppio reddito interessati, segnatamente nel caso in cui il reddito lordo da attività lucrativa conseguito dal coniuge all'estero è più elevato di quello conseguito in Svizzera, una completa eliminazione di questo miglioramento può essere garantita solo se il reddito lordo da attività lucrativa effettivamente conseguito dal coniuge che lavora all'estero fosse preso in considerazione imperativamente ai fini della determinazione dell'aliquota. Per i Cantoni di confine interessati, ciò comporterebbe un notevole maggior dispendio. La possibilità di correzione menzionata si limita ai

coniugi con doppio reddito non residenti, in quanto tutte le coppie di coniugi residenti in Svizzera che esercitano entrambi un'attività lucrativa hanno la possibilità di chiedere la tassazione ordinaria ulteriore.

In terzo luogo, in relazione al versamento della prestazione imponibile, risulta una modifica costituzionale sostanziale per i contribuenti residenti rispetto al diritto vigente. Il debitore della prestazione imponibile sarà tenuto in futuro, nel quadro della determinazione della competenza territoriale, al conteggio diretto con il Cantone di domicilio. Questa misura genera uno sgravio amministrativo per i Cantoni, dato che non si effettua più il conteggio intercantonale tra Cantone di lavoro e Cantone di domicilio del contribuente. In questo modo si garantisce infine anche una concordanza conforme al sistema con il conteggio elettronico dell'imposta alla fonte (ELM/Ost). Con un corrispondente software per la dichiarazione dei salari, il debitore della prestazione imponibile ha la possibilità, dal 1° gennaio 2014, di usufruire del conteggio elettronico, ma è tuttavia tenuto a conteggiare imperativamente e direttamente l'imposta alla fonte con ogni Cantone avente diritto. Questa misura aumenta la certezza del diritto. Inoltre, si può presupporre che nei prossimi anni la maggior parte delle grandi imprese con lavoratori da differenti Cantoni effettueranno elettronicamente i propri conteggi d'imposta alla fonte. Nel contempo si semplifica anche la procedura per i contribuenti, in quanto, di principio, verranno meno i calcoli a posteriori da parte del Cantone avente diritto.

In quarto luogo, nel progetto posto in consultazione è stata proposta una diminuzione dell'attuale limite di 120 000 franchi del reddito lordo annuo da attività lucrativa chiaramente al di sotto salario lordo annuo medio (circa 65 500 franchi<sup>23</sup>). Quale argomento centrale emerge chiaramente, sotto il profilo della parità di trattamento, che la prevista riduzione sarebbe in grado di contrastare in modo mirato una possibile discriminazione nei confronti dei contribuenti svizzeri. Infatti, nella tassazione ordinaria ulteriore, è determinante il moltiplicatore d'imposta comunale effettivo come per i contribuenti tassati secondo la procedura ordinaria e non la media ponderata dei moltiplicatori d'imposta comunali nell'ambito dell'imposizione alla fonte. Quanto più basso sarà il limite, tanto maggiore sarà la parificazione a livello di oneri tra i contribuenti tassati alla fonte e quelli tassati secondo la procedura ordinaria a livello comunale.

La maggioranza dei Cantoni ritiene che dal punto di vista dell'economia procedurale il progetto non permetta di raggiungere gli obiettivi. Per evitare un onere supplementare amministrativo sproporzionato per le amministrazioni fiscali cantonali a seguito dell'aumento dei casi di tassazione ordinaria ulteriore, nella procedura di consultazione si è proposto di mantenere l'attuale valore soglia. In vista sancire nella OIFo questo limite, che deve essere stabilito in collaborazione con i Cantoni, le possibilità principali sono due:

- fissare il valore soglia a 90 000 franchi quale compromesso tra l'indirizzo iniziale e lo statu quo: con questa riduzione moderata rispetto al valore attuale si può abbassare la quota delle persone che non sottostanno a nessuna tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria;
- mantenere lo statu quo conformemente agli auspici della maggioranza dei Cantoni: da un punto di vista della parità di trattamento rimane determinante

<sup>23</sup> Valutazione speciale secondo l'indagine sul budget delle economie domestiche (IBED) 2006–2011 dell'Ufficio federale di statistica

il fatto che i contribuenti residenti che non raggiungono il valore soglia possano chiedere una tassazione ordinaria ulteriore.

## **1.4 Attuazione**

L'ammontare dell'imposta alla fonte dovuto per l'imposta federale diretta è riscosso dai Cantoni assieme alle imposte cantonali e comunali. Le aliquote d'imposta di cui nella LIFD e nell'allegato all'OIFo per l'imposta federale diretta sono prese in considerazione nelle tariffe cantonali. Per la corretta attuazione della revisione i Cantoni assumono quindi una responsabilità centrale.

Per ragioni inerenti al sistema, le disposizioni per la Confederazione e i Cantoni devono essere poste in vigore contemporaneamente. Affinché possano essere trasposte nel diritto cantonale e possano essere adottate le misure per un'esecuzione impeccabile, occorre prevedere un termine transitorio adeguato. Qualora questo termine non dovesse essere rispettato, si applica direttamente il diritto federale.

Per l'attuazione delle disposizioni di legge è centrale fissare nell'OIFo due valori soglia che devono essere esaminati in collaborazione con i Cantoni. In prima linea si prevede di mantenere ulteriormente il limite nell'OIFo a partire dal quale la tassazione ordinaria ulteriore è obbligatoria per i contribuenti residenti. Secondariamente, si prevede di fissare in questa ordinanza anche le condizioni concrete per l'adempimento della qualifica di quasi residenza. Determinante è la questione della percentuale dei proventi mondiali che deve essere tassata in Svizzera.

## **2 Commento ai singoli articoli**

### **2.1 Legge federale sull'imposta federale diretta**

*Art. 37a cpv. 6* Procedura di conteggio semplificata

In questo articolo occorre modificare il rimando. Poiché con la revisione l'attuale contenuto dell'articolo 89 è sostituito da nuove norme, bisogna rimandare all'articolo 196 capoverso 3 che ha lo stesso tenore materiale. Esso stabilisce che i Cantoni devono compilare un conteggio annuo delle imposte federali dirette riscosse alla fonte.

*Art. 83* Lavoratori assoggettati all'imposta alla fonte

Al capoverso 1 sono state apportate modifiche di carattere meramente redazionale. Esso rimane invariato dal punto di vista materiale. La procedura di conteggio semplificata secondo l'articolo 37a non è toccata dalla revisione.

Rispetto al diritto vigente, la disposizione del capoverso 2 è formulata a contrario: l'imposizione alla fonte decade se uno dei coniugi ottiene la cittadinanza svizzera o il permesso di domicilio (permesso C). La procedura di tassazione ordinaria vale quindi per entrambi i coniugi. In tal modo è possibile fare una distinzione più netta rispetto al diritto vigente.

#### *Art. 84 cpv. 2*

La base dei proventi imponibili è costituita dagli articoli 16 e 17 capoverso 1. Ai fini di una semplificazione redazionale ci si fonda sugli stessi elementi, ancorati nel vigente articolo 32 capoverso 3 LAID.

Inoltre la base di calcolo per l'imposizione alla fonte sul reddito da attività lucrativa viene estesa, per cui l'imposta alla fonte è trattenuta anche sui contributi AVS rimborsati in quanto prestazione imponibile (cfr. n. 1.2.7). In questo caso non si tratta di una prestazione in capitale proveniente dalla previdenza ai sensi dell'articolo 38 (il «rischio coperto dalla previdenza» non è ancora subentrato), bensì del rimborso di contributi AVS che attualmente non sono assoggettati all'imposta alla fonte, sebbene siano stati dedotti dal reddito imponibile.

#### *Art. 85*                    Ritenuta d'imposta alla fonte

Le basi della tariffa (finora art. 85) e la struttura della tariffa (finora art. 86) sono riunite in un solo articolo.

Il capoverso 1 corrisponde sul piano materiale al diritto vigente e attribuisce all'AFC la competenza di fissare la ritenuta d'imposta alla fonte.

Nel capoverso 2 sono disciplinate le ritenute forfettarie di cui occorre tenere conto. Con la legge federale del 22 marzo 2013<sup>24</sup> sull'adeguamento formale delle basi temporali per l'imposizione diretta delle persone fisiche decisa dal Parlamento la tassazione annua postnumerando sarà l'unico sistema di calcolo per le imposte dirette delle persone fisiche. Dalla sua entrata in vigore il 1° gennaio 2014 i rimandi alle deduzioni che devono essere prese in considerazione nella tariffa dell'imposta alla fonte sono calcolati secondo la tassazione annua postnumerando. Il rimando all'articolo 36 nell'attuale legge e che comprende le basi tariffarie per l'imposta federale diretta è obsoleto, in quanto è contenuto nel capoverso 1.

Il capoverso 3 corrisponde sul piano materiale al vigente articolo 86 capoverso 2.

Il capoverso 4 stabilisce a livello legislativo una delega delle competenze all'AFC. Quest'ultima deve in particolare poter disciplinare le modalità di imposizione di una tredicesima mensilità, di una gratifica e di un reddito risultante da un'attività a tempo parziale o accessoria. Di fatto già oggi l'articolo 2 lettera d OIFo dà all'AFC questa facoltà. Ne fa parte ora anche l'imposizione dei contributi AVS rimborsati che, ai fini dell'imposta federale diretta, dovranno essere tassati separatamente con la tariffa lineare per i contribuenti che esercitano un'attività accessoria (art. 1 cpv. 1 lett. d OIFo). A causa della durata dell'obbligo contributivo AVS, che a seconda delle circostanze può essere molto lunga, è quasi impossibile attribuire gli importi rimborsati ai singoli periodi fiscali e calcolare quindi il recupero d'imposta.

Il capoverso 5 corrisponde sul piano materiale al vigente articolo 85 capoverso 2.

#### *Art. 86*                    Struttura della tariffa

Le vigenti disposizioni dell'articolo 86 sono riprese nell'articolo 85. L'articolo 86 può quindi essere abrogato.

*Art. 87*            Imposta considerata

Questa disposizione è obsoleta, perché tutti i residenti saranno sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore o potranno farne richiesta. L'effetto liberatorio dell'imposta alla fonte è ora sancito nell'articolo 89a capoverso 4.

*Art. 88 cpv. 1 lett. b e 2-4*

Il capoverso 1 lettera b concretizza il disciplinamento vigente per quanto riguarda l'elenco degli obblighi del debitore della prestazione imponibile. Secondo questa disposizione il datore di lavoro deve fornire un'attestazione relativa a tre informazioni fondamentali: le prestazioni pagate al lavoratore, nonché l'ammontare della ritenuta d'imposta alla fonte secondo il diritto in vigore e, quale novità, anche la tariffa applicata.

La modifica nel capoverso 2 è un intervento redazionale. Il termine «imposta» è sostituito dall'espressione «imposta alla fonte».

Nel capoverso 3 la questione della responsabilità delle persone giuridiche viene disciplinata in modo analogo alla LAVS. Il riferimento è costituito dall'articolo 52 capoverso 2 LAVS (Responsabilità). Anche le persone fisiche che operano a titolo sussidiario per il debitore della prestazione imponibile sono responsabili del pagamento dell'imposta alla fonte, ossia i membri dell'amministrazione e tutte le persone che si occupano della direzione o della liquidazione. La responsabilità a titolo sussidiario degli organi di una persona giuridica corrisponde ai principi di diritto generali e si trova anche nel diritto privato. In quest'ottica, la responsabilità degli organi in relazione alla procedura d'imposizione alla fonte è pertanto adeguata.

Il capoverso 4 uniforma la provvigione di riscossione. Da ora in poi in tutta la Svizzera essa sarà limitata all'1 per cento dell'ammontare complessivo dell'imposta alla fonte (cfr. n. 1.2.6).

*Art. 89*            Tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria

Il tenore attualmente in vigore dell'articolo 89 è ripreso nell'articolo 196 capoverso 3. Esso stabilisce il principio secondo i Cantoni compilano un conteggio annuo delle imposte federali dirette riscosse alla fonte. L'attuale tenore dell'articolo 89 può pertanto essere stralciato.

In compenso il presente articolo disciplina ora la tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria per i contribuenti residenti (cpv. 1). Questi contribuenti sono sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore alle seguenti condizioni:

- se raggiungono un determinato reddito lordo annuo; il valore soglia rilevante è ancorato nella OIFo come nel diritto attuale. Il DFF fisserà l'importo previsto in collaborazione con i Cantoni;
- se il contribuente assoggettato all'imposta alla fonte non raggiunge la soglia del reddito lordo annuo necessaria ai fini di una tassazione ulteriore ordinaria obbligatoria, ma possiede proventi imponibili non assoggettati all'imposta alla fonte. Tra questi rientrano in particolare i redditi da sostanza mobiliare o immobiliare o i proventi derivanti da un'attività accessoria indipendente. Secondo il capoverso 3 il contribuente ha tempo fino al 31 marzo dell'anno successivo a quello fiscale per chiedere il modulo di dichiarazione d'imposta presso la competente autorità fiscale. Questo termine di perenzio-

ne ha ripercussioni sul rimborso dell'imposta preventiva. Secondo l'articolo 23 della legge del 13 ottobre 1965<sup>25</sup> (LIP) sull'imposta preventiva chiunque, contrariamente alle prescrizioni di legge, non dichiara alle autorità fiscali competenti un reddito colpito dalla imposta preventiva, o la sostanza da cui esso proviene, perde il diritto al rimborso dell'imposta preventiva dedotta da questo reddito. Chi non osserva questo termine perde quindi il diritto al rimborso dell'imposta preventiva.

Se, nonostante diffida, la dichiarazione d'imposta non viene presentata, in entrambi i casi viene eseguita una tassazione d'ufficio in base al diritto vigente (art. 130 cpv. 2). Questa disposizione è coerente sotto il profilo giuridico ai fini di una parità di trattamento con i contribuenti sottoposti a tassazione ordinaria.

Il capoverso 3 precisa che la tassazione ordinaria ulteriore si riferisce anche al coniuge che vive in comunione domestica con la persona residente assoggettata all'imposta alla fonte.

Il capoverso 5 stabilisce che la tassazione ordinaria ulteriore si applica fino alla fine dell'assoggettamento all'imposta alla fonte.

Secondo il capoverso 6 l'imposta alla fonte già trattenuta sull'ammontare dell'imposta dovuto secondo la tassazione ordinaria ulteriore è computata senza interessi. Il motivo risiede nel fatto che i termini di scadenza per l'imposta alla fonte non corrispondono alle imposte sul reddito che devono essere tassate nella procedura ordinaria. Il diritto vigente prevede già oggi per l'imposta federale diretta un computo senza interessi dell'imposta trattenuta alla fonte. Questo principio è stabilito esplicitamente nell'articolo 4 capoverso 1 OIFo. Poiché dovrà essere applicato anche in futuro, viene ora ancorato nella legge (cfr. al riguardo anche il commento all'art. 33a cpv. 6 LAID).

#### *Art. 89a* Tassazione ordinaria ulteriore su richiesta

Se il reddito lordo da attività lucrativa assoggettato alla ritenuta d'imposta alla fonte non raggiunge l'importo stabilito ai sensi dell'articolo 89 capoverso 1 lettera a e il contribuente non dispone di proventi non assoggettati all'imposta alla fonte (art. 89 cpv. 1 lett. b), la tassazione ordinaria ulteriore viene effettuata soltanto se la persona residente assoggettata all'imposta alla fonte presenta una relativa richiesta (cpv. 1).

Il capoverso 2 precisa che la richiesta vale anche per il coniuge che vive in comunione domestica con il richiedente.

Il capoverso 3 stabilisce che la richiesta deve essere presentata entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello fiscale (termine di perenzione). Chi lascia la Svizzera deve aver presentato la richiesta di tassazione ordinaria ulteriore al più tardi al momento della notificazione della sua partenza. Chi parte dopo il 31 marzo può presentare richiesta soltanto per l'anno fiscale in corso. Per l'anno precedente il termine è scaduto il 31 marzo.

Per chi non ha presentato una richiesta di tassazione ulteriore, l'imposta trattenuta alla fonte ha effetto liberatorio (cpv. 4). Le correzioni della tariffa per la pretesa a posteriori di deduzioni supplementari nella base di calcolo non sono più possibili.

Per quanto concerne il capoverso 5 si rimanda al commento all'articolo 89 capoversi 5 e 6.

*Art. 90* Procedura ordinaria

Il contenuto dell'articolo 90 (tassazione ordinaria complementare e tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria) è inserito nell'articolo 89. L'articolo 90 può pertanto essere abrogato.

*Titolo prima dell'art. 91*

Rispetto all'attuale titolo, vengono evidenziati gli elementi determinanti per l'imposizione alla fonte delle persone giuridiche: assenza di sede o di amministrazione effettiva in Svizzera. Ciò è pertinente, perché l'articolo 94 si riferisce principalmente alle persone giuridiche (creditori ipotecari). Esso concerne anche terzi che organizzano l'attività di artisti, sportivi e conferenzieri (art. 92 cpv. 1, secondo periodo).

*Art. 91* Lavoratori assoggettati all'imposta alla fonte

Il capoverso 1 elenca le categorie di persone senza domicilio o dimora fiscali assoggettati all'imposta alla fonte per il loro reddito da attività lucrativa dipendente conseguito in Svizzera. Per il calcolo dell'imposta sono determinanti gli articoli 84 e 85. Si tratta inoltre di garantire esplicitamente che la procedura di conteggio semplificata di cui all'articolo 37a non sia toccata dalla revisione.

Come nel diritto vigente, i dimoranti settimanali domiciliati all'estero sono sottoposti all'assoggettamento limitato, poiché, per mancanza di continuità, in Svizzera non hanno né domicilio fiscale ai sensi dell'articolo 3 capoverso 2, né dimora fiscale ai sensi dell'articolo 3 capoverso 3. Essi sono assoggettati all'imposta alla fonte per il loro reddito da attività lucrativa dipendente conseguito in Svizzera conformemente all'articolo 91.

Il capoverso 2 primo periodo corrisponde all'attuale articolo 97. Si prevede come finora che le persone che lavorano nel traffico internazionale siano assoggettate all'imposta alla fonte se il datore di lavoro ha sede o stabilimento d'impresa in Svizzera. L'attuale articolo 97 può pertanto essere abrogato. Da questo disciplinamento sono fatti salvi i marittimi che lavorano a bordo di navi d'alto mare (cpv. 2, secondo periodo). Finora questa disposizione era conosciuta soltanto a livello di prassi (circolare dell'AFC alle amministrazioni cantonali delle contribuzioni del 5.12.1994 sull'imposizione di marittimi a bordo di navi d'alto mare). L'inclusione di questa categoria di persone nella LIFD, con la stessa impostazione materiale, è anche oggetto della revisione totale della legge federale dell'8 ottobre 1982<sup>26</sup> sull'approvvigionamento economico del Paese (LAP). Il corrispondente messaggio è stato licenziato il 3 settembre 2014<sup>27</sup>.

*Art. 92 cpv. 3, secondo periodo e 5*

Si stabilisce ora a livello di legge (art. 92 cpv. 3, secondo periodo) che la categoria speciale degli artisti, degli sportivi e dei conferenzieri non residenti ha diritto a una

<sup>26</sup> RS 531

<sup>27</sup> FF 2014 6105



riduzione forfettaria del 20 per cento dei proventi lordi per i costi di conseguimento del reddito. Questo importo forfettario copre tutte le spese. Ciò vale anche per la documentazione di spese più elevate che in futuro non sarà più necessaria. In tal modo si evita che questa categoria speciale sia privilegiata rispetto ad altri non residenti, per i quali l'imposta alla fonte ha carattere liberatorio e a cui è concesso solo un importo forfettario per le spese professionali. Inoltre, si semplifica una procedura amministrativa dispendiosa.

Al capoverso 5 è stato apportato un adeguamento di carattere meramente redazionale.

#### *Art. 93 cpv. 1, secondo periodo*

D'ora in poi la ritenuta d'imposta alla fonte sarà applicata anche alle indennità di cui al capoverso 1 secondo periodo versate a un terzo anziché a un membro dell'amministrazione o della direzione domiciliato all'estero. In tal modo esse sono equiparate ai proventi e alle indennità tassati alla fonte che non sono pagati agli artisti, agli sportivi o ai conferenzieri domiciliati all'estero, ma a un terzo che ha organizzato la loro attività.

Esempio: i signori A e B hanno il domicilio fiscale in Germania. La X SA in Svizzera è una filiale di Y SA in Germania. Il consiglio di amministrazione di X SA è costituito soltanto dai signori A e B che sono rappresentanti «delegati» della Y SA. L'onorario di membro del consiglio di amministrazione dei signori A e B viene pagato direttamente dalla X SA alla Y SA ed è assoggettato all'imposta alla fonte.

#### *Art. 97*                   Lavoratori in un'impresa di trasporto internazionale

L'abrogazione di questo articolo è una conseguenza dell'unificazione delle categorie di persone nell'articolo 91.

#### *Art. 98*                   Definizione

Questa definizione non è necessaria e può quindi essere abrogata. Il suo contenuto discende infatti dai vigenti articoli 4 e 51, che stabiliscono sia l'assoggettamento all'imposta delle persone fisiche senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera in virtù della loro appartenenza economica sia quello delle persone giuridiche che non hanno né sede né amministrazione effettiva in Svizzera.

#### *Art. 99*                   Imposta considerata

Secondo il diritto vigente si stabilisce che per gli assoggettati all'imposta alla fonte senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera l'imposta alla fonte ha effetto liberatorio. Vengono meno le correzioni della tariffa per la pretesa a posteriori di deduzioni supplementari nella base di calcolo. Questo vale anche per eventuali spese legate al soggiorno settimanale.

#### *Art. 99a*                Tassazione ordinaria ulteriore su richiesta

Nel capoverso 1 si traspone a livello legislativo la sentenza del Tribunale federale del 26 gennaio 2010 secondo cui ai cosiddetti «quasi residenti» devono essere concesse le stesse deduzioni concesse alle persone tassate secondo la procedura ordina-

ria. Ciò presuppone che, secondo la lettera a, queste persone realizzino in Svizzera la parte preponderante dei loro proventi mondiali (compresi i proventi del coniuge). Se un contribuente assoggettato all'imposta alla fonte non adempie le condizioni di cui alla lettera a, ma in ragione di proventi complessivi più bassi non è assoggettato all'imposta nello Stato di domicilio per cui la situazione personale e familiare non è presa in considerazione, secondo la nuova giurisprudenza della CGUE lo Stato di lavoro deve assumere queste agevolazioni<sup>28</sup>. In questo caso la situazione è paragonabile a quella di un contribuente domiciliato in Svizzera conformemente alla lettera b, poiché il contribuente consegue i suoi proventi da tassare prevalentemente esercitando un'attività nello Stato di lavoro. In entrambi i casi il diritto deve essere esercitato sotto forma di tassazione ordinaria ulteriore, che può essere richiesta entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello fiscale (termine di perenzione).

Non rientrano nel campo di applicazione di questa norma le persone assoggettate all'imposta alla fonte senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera ai sensi degli articoli 92–96, perché riguardo alla determinazione dell'aliquota queste categorie di persone beneficiano già oggi di un trattamento speciale nel quadro dell'imposizione alla fonte.

Nella lettera c si tiene conto del fatto che la Svizzera si è impegnata in numerose convenzioni intese ad evitare la doppia imposizione (CDI) ad ammettere in deduzione, per i lavoratori senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera, i contributi al sistema previdenziale dell'altro Stato contraente analogamente a quanto previsto per i contributi al sistema previdenziale svizzero. Affinché questi contributi possano ancora essere fatti valere nello Stato di lavoro dai non residenti che non adempiono i criteri per la «quasi residenza», devono anch'essi richiedere una tassazione ordinaria ulteriore entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello fiscale (termine di perenzione). I contributi versati sono deducibili unicamente se esiste una CDI contenente le pertinenti disposizioni e se la persona interessata presenta la richiesta di una tassazione ordinaria ulteriore.

Come per i residenti sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore anche per i quasi residenti l'imposta trattenuta alla fonte è computata senza interessi nell'importo dell'imposta dovuto conformemente alla tassazione ordinaria ulteriore (cpv. 2).

Secondo il capoverso 3 il DFF precisa, in collaborazione con i Cantoni, le condizioni menzionate nel capoverso 1. La concretizzazione del principio di tassazione ordinaria ulteriore per i quasi residenti deve quindi essere sancita a livello di ordinanza. I seguenti punti costituiscono parte integrante delle disposizioni di esecuzione:

- una determinata percentuale dei proventi mondiali deve essere imponibile in Svizzera. Nel caso dei coniugi questo valore si applica ai proventi mondiali comuni. La percentuale dei proventi che deve essere conseguita in Svizzera, potrebbe essere fissata al 90 per cento, come nella pertinente giurisprudenza della CGUE;
- per quanto concerne le basi di calcolo per determinare la percentuale necessaria sono determinanti le pertinenti disposizioni della LIFD: la clausola generale per determinare i proventi imponibili (art. 16), i principi relativi all'attività lucrativa dipendente (art. 17), alla sostanza mobiliare e immobiliare (art. 20-21), ai proventi da fonti previdenziali (art. 22) e ad altri proventi (art. 23);

<sup>28</sup> CGUE 10.5.2012, causa C-39/10, *Commissione / Estonia*.

- la tassazione ordinaria ulteriore viene effettuata soltanto se dal calcolo emerge che le condizioni per la qualifica di persona quasi residente a seguito di una determinata percentuale dei proventi mondiali provenienti da fonti svizzere sono soddisfatte. Nell'anno fiscale successivo è possibile – non è però obbligatorio – presentare nuovamente richiesta per una tassazione ordinaria ulteriore. La disposizione include pertanto un diritto di opzione annuo;
- la summenzionata sentenza del Tribunale federale si fonda sull'Accordo di libero scambio. Conformemente agli articoli 2 e 9 capoverso 2 Allegato I ALC, soltanto i cittadini residenti in uno Stato dell'UE o dell'AELS possono fare riferimento a tale Accordo per contestare una discriminazione inammissibile in Svizzera. Concretamente, ciò significa che un canadese che vive in Francia e lavora a Ginevra come frontaliere non può basarsi sull'ALC, benché si trovi nella stessa situazione economica di un cittadino residente in uno Stato dell'UE. A seguito di considerazioni pratiche e di considerazioni legate all'esecuzione dell'imposta occorre pertanto esaminare la possibilità di estendere la qualifica di quasi residente anche ai cittadini residenti in uno Stato non membro dell'UE o dell'AELS. Con un'estensione sarebbe pure possibile evitare difficili questioni di delimitazione, ad esempio nel caso di persone con più cittadinanze o quando si tiene conto della cittadinanza dell'altro coniuge.

#### *Art. 100*      Obblighi del debitore della prestazione imponibile

Riguardo ai capoversi 1 lettera b e 2 si rimanda al commento all'articolo 88 capoversi 1 lettera b e 3, che ha lo stesso tenore. Le altre disposizioni non commentate del capoverso 1 non subiscono modifiche.

Conformemente al capoverso 3, la provvigione di riscossione è uniformata in modo analogo all'articolo 88 capoverso 4 (cfr. n. 1.2.6). In assenza di domicilio o dimora fiscali in Svizzera, per le prestazioni in capitale provenienti dalla previdenza viene inoltre introdotto un limite massimo. La provvigione di riscossione dovrà essere fissata al massimo a 50 franchi per ogni prestazione in capitale per quanto concerne l'imposta alla fonte di Confederazione, Cantone e Comune. Considerato l'ammontare delle prestazioni in capitale, questo importo massimo è giustificato e tiene conto dell'attuale indennizzo, molto generoso, dell'onere amministrativo.

#### *Art. 101*      Conteggio con la Confederazione

L'articolo 196 capoverso 3 stabilisce che i Cantoni compilino un conteggio annuo dell'imposta federale diretta riscossa alla fonte. L'articolo 101 è superfluo e può pertanto essere abrogato.

#### *Art. 107*      Imposta alla fonte

Secondo il capoverso 1 lettera a il debitore della prestazione imponibile calcola e trattiene l'imposta alla fonte in base al diritto del Cantone in cui il lavoratore ha il domicilio o la dimora fiscale al momento della scadenza della prestazione imponibile. Poiché il conteggio con il Cantone di domicilio o di dimora avviene direttamente, in futuro verrà meno il conteggio intercantonale tra il Cantone di lavoro e il Cantone di domicilio.

Secondo la lettera b il debitore della prestazione imponibile calcola e trattiene l'imposta alla fonte delle persone non residenti secondo il diritto del Cantone in cui ha il domicilio. Eccezione: quando si tratta di uno stabilimento d'impresa in un altro Cantone o di uno stabilimento di un'impresa senza sede o amministrazione effettiva in Svizzera. Ciò corrisponde al diritto in vigore (art. 107 cpv. 2).

Secondo la lettera c il debitore della prestazione imponibile calcola e trattiene l'imposta alla fonte di artisti, sportivi o conferenzieri secondo il diritto del Cantone in cui hanno svolto la loro attività.

Secondo il capoverso 2, per i dimoranti settimanali domiciliati all'estero la tassazione è di competenza del Cantone in cui essi soggiornano durante la settimana<sup>29</sup>. Le disposizioni secondo il capoverso 1 lettera a si applicano per analogia.

Nel capoverso 3 il versamento dell'imposta alla fonte al Cantone competente è definito conformemente alle attribuzioni di cui al capoverso 1.

Il capoverso 4 disciplina la competenza territoriale per i contribuenti tassati alla fonte sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore. In caso di residenti assoggettati all'imposta alla fonte, per la ritenuta di tale imposta è competente il Cantone di domicilio alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento. Per i «quasi residenti» è competente il Cantone del luogo di lavoro alla fine del periodo fiscale o dell'obbligo fiscale. In caso di dimoranti settimanali domiciliati all'estero è competente il Cantone in cui il contribuente soggiornava durante la settimana alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento.

Nel capoverso 5 si chiarisce che nel quadro di una tassazione ordinaria ulteriore il Cantone competente ha parimenti diritto a eventuali importi di imposta alla fonte già trasmessi ad altri Cantoni. L'imposizione è effettuata in funzione delle tariffe dell'imposta alla fonte del Cantone competente per la tassazione ordinaria ulteriore. In caso di differenza, il contribuente riceve il rimborso dell'imposta pagata in eccesso ed è chiamato a versare l'imposta non trattenuta. Come nel diritto vigente, non è previsto alcun pagamento degli interessi.

#### *Art. 112a cpv. 1<sup>bis</sup>*

La modifica rispetto al diritto in vigore è di natura puramente redazionale e riguarda l'utilizzazione diretta dell'abbreviazione LAVS dopo essere stata introdotta dal nuovo articolo 84 capoverso 2.

#### *Art. 118*      Rappresentanza obbligatoria

L'articolo 118 del capitolo 3 (Diritti procedurali del contribuente) disciplina la rappresentanza obbligatoria in Svizzera. La sua abrogazione si impone perché la designazione di un rappresentante in Svizzera rientra nell'ambito degli obblighi procedurali del contribuente e non nell'ambito dei diritti procedurali. Di conseguenza la rappresentanza in Svizzera è ora disciplinata negli articoli 126a e 136a.

<sup>29</sup> Per quanto concerne i dimoranti settimanali nazionali cfr. la sentenza del Tribunale competente per i ricorsi in materia fiscale del Cantone di Argovia del 31.5.2006, 3 RV.2005.50352.

*Art. 126a* Rappresentanza obbligatoria

Questa disposizione corrisponde all'attuale articolo 118.

*Art. 136a* Rappresentanza obbligatoria

Anche il capoverso 1 corrisponde all'attuale articolo 118, si riferisce però alla procedura di riscossione dell'imposta alla fonte.

Nel capoverso 2 viene sancita la necessità di fornire un recapito per i «quasi residenti» (ad es. il datore di lavoro). Questa disposizione è indispensabile, perché il recapito di tassazioni all'estero non è ammesso secondo il diritto internazionale a causa del principio di sovranità. Se con l'invio della richiesta di tassazione ordinaria ulteriore non viene fornito un recapito o se nel corso della procedura di tassazione il recapito perde validità, l'autorità competente impartisce un termine adeguato per la comunicazione di un recapito. Qualora tale termine scada infruttuoso, la ritenuta alla fonte ha effetto liberatorio. Non sono più ammesse eventuali correzioni della tariffa per la pretesa a posteriori nella base di calcolo secondo l'attuale prassi. È applicabile per analogia l'articolo 133 capoverso 3 al fine di garantire che si entra nel merito di opposizioni tardive soltanto se il contribuente prova la sussistenza di motivi rilevanti che gli hanno impedito di indicare per tempo un recapito valido.

*Art. 137* Decisione

In linea di massima l'imposta alla fonte viene trattenuta dal debitore della prestazione imponibile conformemente alla tariffa applicabile per l'imposta alla fonte, senza che sia emessa una decisione di tassazione formale sul suo ammontare.

Nel capoverso 1 viene stabilita la procedura nel caso in cui la persona assoggettata all'imposta alla fonte contesti le indicazioni rilevanti per la predetta imposta figuranti nell'attestazione (certificato di salario) rilasciata dal datore di lavoro, relativa alle sue prestazioni, alla ritenuta d'imposta alla fonte e alla tariffa applicata o non abbia ricevuto alcuna attestazione dal datore di lavoro. In entrambi i casi essa può esigere una decisione dall'autorità di tassazione. Chi non avvia la procedura per tempo riceve una decisione di non entrata nel merito. Con il termine «sussistenza» si intende la sussistenza di un assoggettamento all'imposta alla fonte. Il termine «estensione» riguarda invece in particolare l'ammontare della ritenuta d'imposta alla fonte e la tariffa applicata.

Chi contesta la decisione emessa dall'autorità di tassazione può presentare un reclamo scritto entro 30 giorni sulla base dell'articolo 139 in combinato disposto con l'articolo 132. Secondo l'articolo 140 il contribuente può impugnare con ricorso scritto la decisione su reclamo dell'autorità di tassazione, entro 30 giorni dalla notificazione, davanti a una commissione di ricorso indipendente dall'autorità fiscale. La decisione su ricorso può essere impugnata davanti a un'altra autorità cantonale, indipendente dall'amministrazione, qualora il diritto cantonale lo preveda (art. 145). L'ultima decisione può essere impugnata dinanzi al Tribunale federale (art. 146).

Secondo il capoverso 2 anche il debitore della prestazione imponibile può esigere dall'autorità di tassazione una decisione in merito alla sussistenza e all'estensione dell'assoggettamento.

Il capoverso 3 stabilisce che il debitore della prestazione imponibile è tenuto ad effettuare la ritenuta d'imposta alla fonte contestata sino a quando la decisione è cresciuta in giudicato (ossia anche durante la procedura di ricorso).

*Art. 138 cpv. 3*

Nel capoverso 3 viene introdotta una nuova norma collettrice per garantire la ritenuta d'imposta alla fonte. In linea di massima l'imposta alla fonte dovuta deve essere conteggiata dal debitore della prestazione imponibile e versata all'autorità di tassazione. Imposte alla fonte non trattenute o trattenute soltanto in parte devono quindi essere richieste al debitore della prestazione imponibile. In determinati casi la ritenuta d'imposta alla fonte non è più possibile, ad esempio in caso di fallimento. Nella sentenza del 25 novembre 2010<sup>30</sup> il Tribunale federale ha stabilito che in caso di fallimento non è arbitrario procedere alla riscossione direttamente presso il contribuente. Se si rinunciasse alla riscossione diretta, la persona assoggettata all'imposta alla fonte sarebbe privilegiata rispetto al contribuente tassato secondo la procedura ordinaria. La regolamentazione concernente la riscossione diretta mira quindi a garantire la riscossione dell'imposta. Se il contribuente ha il proprio domicilio fiscale all'estero, è tuttavia difficile procedere a una riscossione diretta poiché la notifica di decisioni all'estero non è ammessa dal diritto internazionale (principio di sovranità).

## **2.2 Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni**

*Art. 4b cpv. 1, terzo periodo*

Rispetto al diritto attuale è abrogato unicamente l'ultimo periodo che rimanda all'articolo 38 capoverso 4. L'abrogazione risulta dal fatto che l'articolo 38 capoverso 4 deve essere abrogato con la revisione proposta (cfr. il pertinente commento all'articolo in questione).

*Art. 32 Campo d'applicazione*

Per il capoverso 1 si rimanda al commento all'articolo 83 capoverso 1 LIFD.

Per il capoverso 2 si rimanda al commento all'articolo 83 capoverso 2 LIFD.

Analogamente al vigente articolo 84 capoverso 1 della LIFD, anche la LAID stabilisce separatamente al capoverso 3 che la ritenuta d'imposta alla fonte è calcolata in base ai proventi lordi.

Per il capoverso 4 si rimanda al commento all'articolo 84 capoverso 2 LIFD.

*Art. 33 cpv. 1 e 2*

Si tratta di adeguamenti redazionali.

<sup>30</sup> Sentenza 2C\_516/2010 del 25.11.2010, pubblicazione prevista.

Per i capoversi 1–5 si rimanda al commento all'articolo 89 LIFD.

Con il capoverso 6 viene integrato anche nella LAID il computo senza interessi dell'imposta alla fonte già trattenuta sull'importo dell'imposta dovuto secondo la tassazione ordinaria ulteriore. Il pagamento di interessi presupporrebbe di trovare un meccanismo corretto applicabile a livello di Confederazione, Cantone e Comune. Poiché nella LAID la riscossione non è armonizzata, un pagamento delle imposte cantonali e comunali comporterebbe problemi di attuazione complessi dal profilo tecnico. A seconda dei punti di vista, infatti, alla domanda da quando debba decorre il pagamento degli interessi possono essere date differenti risposte. È determinante la data della ritenuta d'imposta alla fonte effettuata dal debitore della prestazione o piuttosto quella del versamento all'autorità cantonale? Se è determinante la data della ritenuta alla fonte, è il debitore della prestazione imponibile a sopportare gli oneri degli interessi fino al versamento all'autorità fiscale?

Occorre innanzitutto precisare che l'imposta alla fonte – diversamente da quanto avviene con la procedura di tassazione ordinaria – è ritenuta mensilmente, in un solo importo, sul reddito del contribuente ad opera del datore di lavoro. Questo importo si compone di una piccola quota a titolo di imposta federale diretta e della parte principale destinata alle imposte cantonali e comunali (e se del caso anche all'imposta di culto).

In relazione alla presente revisione è lecito presupporre che in futuro aumenterà notevolmente il numero di contribuenti cui verrà applicata la tassazione ordinaria ulteriore. L'ammontare definitivo delle imposte è quindi noto definitivamente al più presto l'anno successivo (dopo il termine di scadenza generale delle imposte federali dirette, ossia il 1° marzo) a quello della ritenuta dell'imposta alla fonte. Solo ai residenti e ai «quasi residenti» occorrerebbe garantire gli interessi per i pagamenti anticipati. Ai fini di una corretta remunerazione dei pagamenti anticipati (stato 2014: 0,25 %), ciò significa, al contrario, che le ritenute di imposta alla fonte insufficienti o in eccesso dovrebbero essere corrisposte rispettivamente di un interesse di mora o remunerativo attualmente pari al 3 per cento (stato: 2014). Al riguardo, bisognerebbe operare una ripartizione dell'importo da recuperare o pagato in eccesso sui singoli pagamenti anticipati mensili.

Come già spiegato nella parte introduttiva, è problematica anche la questione di chi – e per quale periodo – deve versare gli interessi. Ad esempio, la remunerazione dell'imposta federale diretta a carico della Confederazione è possibile solo dopo che i Cantoni abbiano versato all'Amministrazione federale delle finanze (AFF) la quota dell'imposta federale diretta derivante dall'imposta alla fonte. In precedenza, i datori di lavoro dovrebbero versare gli interessi dal momento della ritenuta dell'imposta fino al versamento delle imposte alla fonte all'autorità fiscale competente, mentre le autorità fiscali cantonali sarebbero costrette a versare gli interessi dei pagamenti anticipati fino al versamento all'AFF dell'imposta federale diretta secondo una tassazione ordinaria nell'anno successivo. Non è neppure considerata la problematica dei differenti sistemi di ritenuta applicati dai 26 Cantoni, che in parte si discostano sensibilmente dalla soluzione per l'imposta federale diretta.

Alla luce di quanto precede risulta palese che un corretto pagamento degli interessi è pressoché impossibile per l'imposta alla fonte e che dal punto di vista amministrativo sarebbe molto dispendiosa.

*Art. 33b* Tassazione ordinaria ulteriore su richiesta

Si rimanda al commento all'articolo 89a LIFD.

*Art. 34* Riserva della tassazione ordinaria

Il contenuto dell'articolo 34 (tassazione ordinaria complementare nonché tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria) sarà integrato nell'articolo 33a. L'articolo 34 può pertanto essere abrogato.

*Titolo prima dell'art. 35*

Per gli adeguamenti si rimanda al commento al titolo prima dell'articolo 91 LIFD.

*Art. 35 cpv. 1, frase introduttiva, lett. h e j nonché 2*

La frase introduttiva nel capoverso 1 viene armonizzata con il titolo del capitolo in quanto si tiene conto degli elementi di riferimento per l'imposizione alla fonte delle persone giuridiche (senza sede o amministrazione effettiva in Svizzera).

Per il capoverso 1 lettera h si rimanda al commento all'articolo 91 capoverso 2 LIFD.

Per il capoverso 1 lettera j si rimanda al commento all'articolo 84 capoverso 2 LIFD nonché al numero 1.2.7.

Conformemente alla prassi attuale e per analogia con la LIFD, nel capoverso 2 si definisce espressamente che la procedura di conteggio semplificata secondo l'articolo 11 capoverso 4 si applica anche agli assoggettati all'imposta alla fonte senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera, come per i lavoratori residenti assoggettati all'imposta alla fonte (art. 32 cpv. 1).

*Art. 35a* Tassazione ordinaria ulteriore su richiesta

Per l'articolo 35a si rimanda al commento all'articolo 99a LIFD.

*Art. 36 cpv. 2, secondo periodo*

Per motivi di semplificazione amministrativa, nel capoverso 2 lettera b secondo periodo è fissato lo stesso importo forfettario come nella LIFD.

*Art. 36a* Imposta considerata

Il capoverso 1 corrisponde all'articolo 35 capoverso 2 del diritto in vigore e viene integrato nel nuovo articolo 36a.

In taluni casi, per i coniugi non residenti che esercitano entrambi un'attività lucrativa e con uno dei due che lavora all'estero, può risultare una sovrainposizione. Succede per lo più quando il coniuge all'estero consegue un reddito modesto (cfr. anche commento al n. 1.3.2). Per poter tener conto delle esigenze dei Cantoni di confine e delle categorie di persone interessate, secondo il capoverso 2, bisognerebbe offrire ai coniugi non residenti con doppio reddito che non chiedono la tassazione ordinaria ulteriore o che per mancanza della qualificazione di quasi residenti non possono chiederla la possibilità di prendere in considerazione tramite una correzione a poste-



riori del reddito determinante ai fini dell'aliquota il guadagno effettivo del coniuge che esercita un'attività lucrativa all'estero. Dal punto di vista della sistematica fiscale, di per sé la correzione dovrebbe prendere in considerazione il reddito mondiale dei coniugi con doppio reddito (quindi anche i proventi, che non rappresentano reddito da attività lucrativa). Rimane determinante il fatto che la correzione non deve essere effettuata a livello di base di calcolo, ma unicamente nella determinazione dell'aliquota dell'imposta.

*Art. 37 cpv. 1. lett. b e 2-4*

Per il capoverso 1 lettera b si rimanda al commento all'articolo 88 capoverso 1 lettera b LIFD.

La modifica nel capoverso 2 è un intervento redazionale. Il termine «imposta» è sostituito dall'espressione «imposta alla fonte».

Per il capoverso 3 si rimanda al commento all'articolo 100 capoverso 3 LIFD.

Per la questione riguardante la responsabilità delle persone giuridiche, nel capoverso 4 ci si riallaccia all'articolo 52 capoverso 2 LAVS analogamente all'articolo 88 capoverso 3 e all'articolo 100 capoverso 2 LIFD.

*Titolo prima dell'art. 38*

Il titolo del capitolo 4 viene esteso perché l'articolo 38 comprende anche la definizione della competenza territoriale dell'imposta alla fonte.

*Art. 38*            Competenza territoriale

Nella LAID la competenza territoriale del nuovo regime d'imposizione alla fonte è disciplinata come nella LIFD. Per l'attribuzione si rimanda quindi all'articolo 107 capoversi 1-4 LIFD.

*Art. 38a*          Relazioni intercantonali

Per il capoverso 1 si rimanda al commento all'articolo 107 capoverso 5 LIFD.

Nel capoverso 2 viene ancorato il principio già enunciato nel diritto vigente (art. 38 cpv. 1, primo periodo), secondo cui i Cantoni si prestano gratuitamente assistenza amministrativa e giudiziaria per la riscossione dell'imposta alla fonte.

*Art. 49 cpv. 2, 2<sup>bis</sup>, 2<sup>ter</sup> e 5*

Per i capoversi 2 e 2<sup>bis</sup> e 2<sup>ter</sup> si rimanda al commento all'articolo 137 LIFD, per il capoverso 5 al commento all'articolo 138 capoverso 3 LIFD.

*Art. 72t*          Adeguamento della legislazione cantonale alla modifica del ...

Le disposizioni riguardanti la revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa devono essere poste in vigore contemporaneamente per la Confederazione e i Cantoni. Ciò è indispensabile perché non sarebbe coerente che il Cantone A attuasse già le nuove disposizioni, mentre il Cantone B applica ancora il disciplinamento attuale che permette correzioni della tariffa per la pretesa a posteriori di deduzioni supplementari nella base di calcolo. Con l'introduzione simultanea del

nuovo regime di imposizione alla fonte, per le categorie di persone interessate vengono create condizioni quadro uniformi a livello nazionale.

### **3 Ripercussioni**

#### **3.1 Per la Confederazione, i Cantoni e i Comuni**

##### **3.1.1 Ripercussioni finanziarie**

I dati riguardanti la ripartizione del reddito, il domicilio, l'onere fiscale delle persone assoggettate all'imposta alla fonte come pure le correzioni della tariffa e le tassazioni ordinarie ulteriori effettuate secondo il diritto attuale, non sono disponibili a livello di Confederazione. Non si può quindi stimare quale sarà la variazione dell'onere fiscale causato dalla presente revisione per le persone interessate. Inoltre, non si possono avanzare ipotesi sul numero dei futuri lavoratori tassati alla fonte in Svizzera. Non è quindi possibile quantificare le eventuali maggiori o minori entrate. Anche l'indagine condotta nel quadro della procedura di consultazione presso i Cantoni fornisce spunti insufficienti per poter effettuare una stima approssimativa.

Malgrado questa mancanza di informazioni, è possibile fare stime qualitative sulle maggiori o minori entrate. Queste dipendono principalmente dai seguenti tre punti della riforma:

##### **Limite di reddito a partire dal quale si applica la tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria**

Nella misura in cui, nel diritto vigente, le ritenute alla fonte e le correzioni della tariffa per la pretesa a posteriori di deduzioni supplementari nella base di calcolo comportano in media un'imposizione corretta secondo la tassazione ordinaria, un'eventuale diminuzione del valore soglia non è di per sé sufficiente a provocare maggiori o minori uscite di rilievo del settore pubblico.

##### **Richiesta di tassazione ordinaria ulteriore per i residenti e i «quasi residenti»**

Queste possibilità producono tendenzialmente minori entrate in quanto l'opzione viene sfruttata solo se la tassazione ordinaria ulteriore risulta fiscalmente vantaggiosa. La rinuncia a una tassazione ordinaria ulteriore è particolarmente indicata per i residenti che oggi non fanno valere correzioni della tariffa e che abitano inoltre in un Comune in cui l'onere fiscale è superiore alla tariffa dell'imposta alla fonte. Gli altri residenti opteranno tendenzialmente per una tassazione ordinaria ulteriore.

Da singole stime non rappresentative, emerge che l'onere fiscale secondo la tariffa dell'imposta sul reddito e quella secondo la tariffa dell'imposta alla fonte possono presentare differenze di alcune migliaia di franchi a seconda del domicilio, del livello di reddito, dei rapporti familiari e delle deduzioni fiscali. Nei Cantoni in cui la quota delle persone assoggettate all'imposizione alla fonte che abitano in un Comune a bassa imposizione è elevata, potrebbero risultare minori entrate nella misura in cui la soglia a partire dalla quale si applica la tassazione ordinaria ulteriore è elevata. Dall'altro lato si deve supporre che con una soglia elevata, il maggior dispendio amministrativo risulti inferiore che con una soglia bassa.

Le potenziali minori entrate sono limitate dal fatto che gli assoggettati all'imposta alla fonte che richiedono una tassazione ordinaria ulteriore rimangono vincolate a

questo sistema. La scelta tra la variante di volta in volta più vantaggiosa (imposizione alla fonte con effetto liberatorio o imposizione alla fonte con tassazione ordinaria ulteriore) è quindi chiaramente ristretta. Il fatto che la tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria si applichi imperativamente a tutti i contribuenti che, oltre ai proventi tassati alla fonte, dispongono anche di altri redditi e/o sostanza imponibili limita anch'esso eventuali possibilità di ottimizzazione fiscale. Infine, una parte delle persone assoggettate all'imposta alla fonte dovrebbe rinunciare – sebbene rappresenti uno svantaggio fiscale – consapevolmente a una tassazione ordinaria ulteriore, nella misura in cui il relativo dispendio risulta troppo elevato per loro.

### **Soppressione delle correzioni della tariffa**

Se considerata isolatamente, la soppressione delle correzioni della tariffa per la pretesa a posteriori di deduzioni supplementari nella base di calcolo comporta tendenzialmente maggiori entrate. Le minori entrate illustrate al punto 2 dovrebbero pertanto essere parzialmente compensate da questa misura.

Riassumendo si può constatare che solo il secondo punto menzionato della riforma comporta un determinato rischio per i Cantoni e i Comuni. Tendenzialmente le minori entrate saranno tanto più esigue, quanto più la soglia per una tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria sarà posta in basso. Le minori entrate derivanti dalla richiesta di una tassazione ordinaria ulteriore dovrebbero essere più consistenti per i Cantoni e i Comuni che per la Confederazione, dato che l'imposta federale diretta delle persone fisiche è fortemente progressiva e ha scarsa rilevanza nell'ambito dei redditi bassi.

La revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa può influire anche sulla perequazione delle risorse nel quadro della perequazione finanziaria (NPC), dal momento che le entrate provenienti dall'imposizione alla fonte hanno un'importanza diversa nella perequazione delle risorse rispetto alle entrate derivanti dall'imposizione ordinaria del reddito. Per quanto riguarda la NPC le ripercussioni finanziarie dovrebbero pertanto essere lievi.

### **3.1.2 Ripercussioni per il personale**

Dalle risposte dei Cantoni fornite in occasione della procedura di consultazione emergono alcune informazioni sulle ripercussioni per il personale. Nel questionario sono state poste domande riguardanti anche le ripercussioni amministrative. Sulla base dell'indirizzo iniziale, secondo cui il valore soglia per una tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria dovrebbe essere fissato chiaramente al di sotto del salario lordo medio annuo di 65 500 franchi, i Cantoni calcolano circa 300 000 tassazioni supplementari. Al riguardo, per garantire l'esecuzione, rispetto alla situazione attuale di circa 28 000 percentuali d'impiego, dovranno essere messe a disposizione ulteriori 16 000 percentuali d'impiego circa, che, secondo i Cantoni, dovrebbero corrispondere complessivamente a 21 milioni scarsi<sup>31</sup>. Si può tuttavia supporre che il valore soglia che deve essere fissato d'intesa con i Cantoni risulterà più elevato del

<sup>31</sup> Per i dettagli cfr. allegato alle domande 5 e 6 nel rapporto esplicativo sulla procedura di consultazione: [www.admin.ch](http://www.admin.ch) > Diritto federale > Procedure di consultazione > Procedure di consultazione ed indagini conoscitive concluse > 2013 > Dipartimento federale delle finanze

valore proposto in consultazione. Il fabbisogno di finanziamento sarà quindi inferiore ai dati forniti dai Cantoni in occasione della procedura di consultazione. Occorre inoltre osservare che con la soppressione della correzione della tariffa per la pretesa a posteriori di deduzioni supplementari nella base di calcolo si otterranno sgravi amministrativi, di cui non sono pervenute, per il momento, indicazioni eloquenti. Rilevazioni effettuate nel 2010 hanno mostrato che i contribuenti, che hanno fatto uso delle correzioni delle tariffe, erano di circa 80 000. Da alcune risposte dei Cantoni si può evincere che negli ultimi anni questo numero è sensibilmente aumentato.

Nel complesso bisogna quindi prevedere che con la revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa nell'ambito della tassazione ordinaria ulteriore risulti un maggior dispendio per le autorità di tassazione competenti. La rinuncia di contribuenti residenti e «quasi residenti» a una tassazione ordinaria ulteriore non dovrebbe permettere di compensare completamente l'onere amministrativo supplementare, che peraltro anche la soppressione delle correzioni della tariffa dovrebbe compensare solo in parte.

Non è possibile prevedere in modo affidabile a quanto ammonterà alla fine il maggior dispendio e il relativo fabbisogno di personale supplementare per le sezioni incaricate dell'imposta alla fonte dei Cantoni e dei Comuni. Ad esempio la questione di quanti contribuenti residenti, che non raggiungono il livello di reddito per la tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria, ne faranno effettivamente richiesta riveste un ruolo essenziale. Chi ha optato una volta per la tassazione ordinaria ulteriore rimane vincolato a questo sistema anche per gli anni successivi. Sotto il profilo quantitativo, dovrebbero essere meno incisive le tassazioni ordinarie ulteriori volontarie per i «quasi residenti», poiché questa possibilità si è già consolidata nella prassi cantonale a seguito della sentenza del Tribunale federale del 26 gennaio 2010 e che per i frontalieri la decisione dipende dal fatto che il diritto d'imposizione spetti alla Svizzera o meno in virtù delle disposizioni delle CDI.

### **3.2 Ripercussioni per l'economia nazionale**

La revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa non dovrebbe avere ripercussioni rilevanti né sull'economia nazionale in generale né sulla piazza economica svizzera in particolare. Si può infatti supporre che, se applicato correttamente dai Cantoni, l'attuale regime di imposizione alla fonte non comporta né una sovraimposizione sistematica né una sottoimposizione sistematica rispetto alla procedura di tassazione ordinaria. Pertanto la revisione dovrebbe verosimilmente ridurre le disparità di trattamento a livello individuale, a vantaggio di alcuni e a svantaggio di altri, senza tuttavia determinare effetti rilevanti sull'economia.

Nel caso in cui il limite di reddito a partire dal quale la tassazione ordinaria ulteriore diventa obbligatoria viene ridotto, i residenti assoggettati all'imposta alla fonte che a seguito della revisione saranno sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore, dovrebbero diventare tendenzialmente più sensibili alla questione fiscale. Questo perché l'onere fiscale all'interno del Cantone dipenderà dal domicilio. Comuni con un onere fiscale superiore alla media cantonale diverranno meno interessanti per questo gruppo di contribuenti, per contro i Comuni con un onere fiscale inferiore alla media cantonale diverranno più interessanti. Gli incentivi migratori intracantonali dovrebbero tuttavia rimanere contenuti, in quanto sono soprattutto i contribuenti con redditi

elevati a essere mobili, i quali già oggi, in virtù del limite previsto dal diritto attuale, sono tassati d'ufficio ordinariamente.

Per le imprese che impiegano lavoratori tassati alla fonte, la revisione comporta tre effetti amministrativi e finanziari. Innanzitutto, devono comunicare ai loro impiegati, oltre ai dati sulle prestazioni fornite e l'importo della ritenuta alla fonte già oggi necessari, anche la tariffa dell'imposta alla fonte applicata. Dal punto di vista amministrativo questa precisazione è irrilevante, poiché deve essere indicato solo nel certificato di salario. In secondo luogo, le imprese sono tenute a versare direttamente l'imposta alla fonte al Cantone di domicilio o di dimora fiscali nel caso di contribuenti residenti o dimoranti settimanali domiciliati all'estero. Questa misura è conforme agli sviluppi del conteggio elettronico dell'imposta alla fonte che implica il conteggio diretto con il Cantone competente. Il maggior dispendio che ne risulta è percepibile soprattutto nella fase iniziale, ma, in ragione delle automazioni dei processi di lavoro, è sopportabile ed è anche vantaggioso per il contribuente dato che viene meno un eventuale recupero di imposte. In terzo luogo, grazie all'uniformazione della provvigione di riscossione, in futuro le imprese otterranno meno per i compiti e gli obblighi loro assegnati nel quadro della procedura di tassazione alla fonte (cfr. al riguardo n. 1.2.6).

## **4 Rapporto con il programma di legislatura**

Il progetto non è stato annunciato né nel messaggio del 25 gennaio 2012<sup>32</sup> sul programma di legislatura 2011–2015 né nel decreto federale del 15 giugno 2012<sup>33</sup> sul programma di legislatura 2011–2015. La sentenza del Tribunale federale del 26 gennaio 2010 menzionata in precedenza ha fatto scattare la molla per la revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa. Il criterio per la classificazione di «quasi residente» è quindi stato integrato nel diritto tributario svizzero. Il 25 maggio 2012 la Conferenza dei direttori cantonali delle finanze ha incaricato il Dipartimento federale delle finanze di elaborare un avamprogetto di legge da porre in consultazione. La revisione traspone nella legge la sentenza menzionata, unificandola per tutta la Svizzera e tenendo conto delle esigenze del diritto internazionale sovraordinato.

## **5 Aspetti giuridici**

### **5.1 Costituzionalità**

#### **5.1.1 Uguaglianza giuridica**

Conformemente all'articolo 127 capoverso 2 della Costituzione federale (Cost.)<sup>34</sup>, nell'ambito della riscossione dell'imposta vanno osservati in particolare i principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione, come pure il principio dell'imposizione secondo la capacità economica. I lavoratori senza permesso di domicilio e i lavoratori esercitanti un'attività lucrativa dipendente domiciliati all'estero che con-

<sup>32</sup> FF 2012 305

<sup>33</sup> FF 2012 6413

<sup>34</sup> RS 101

seguono il loro reddito prevalentemente in Svizzera continuano a essere assoggettati all'imposta alla fonte. Infatti, l'aspetto principale per la ritenuta dell'imposta alla fonte non è la cittadinanza, ma la mancanza di un permesso di domicilio. Nella sentenza del Tribunale federale del 26 gennaio 2010, l'imposizione alla fonte non è stata messa in dubbio in quanto tale, ma unicamente per le deduzioni concesse nel quadro di questo tipo d'imposizione ai «quasi residenti».

Rispetto al diritto vigente, in futuro tutti i residenti assoggettati all'imposta alla fonte saranno sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore o potranno chiedere di esservi sottoposti presentando la relativa richiesta. In questo modo si terrà maggiormente conto del principio dell'uguaglianza giuridica ancorato nell'articolo 8 della Costituzione. Sotto il profilo del diritto materiale, essi saranno equiparati contribuenti tassati secondo la procedura ordinaria, nel senso che potranno far valere le medesime deduzioni. Ciò vale anche per i «quasi residenti», purché presentino una richiesta di tassazione ordinaria ulteriore. In questo modo viene concretizzata a livello legislativo un'esigenza fondamentale formulata dalla giurisprudenza del Tribunale federale. Limitare le deduzioni per i «quasi residenti» a quelle previste nella tariffa dell'imposta alla fonte è oggettivamente accettabile. I lavoratori svizzeri con domicilio all'estero ne sono interessati in ugual misura.

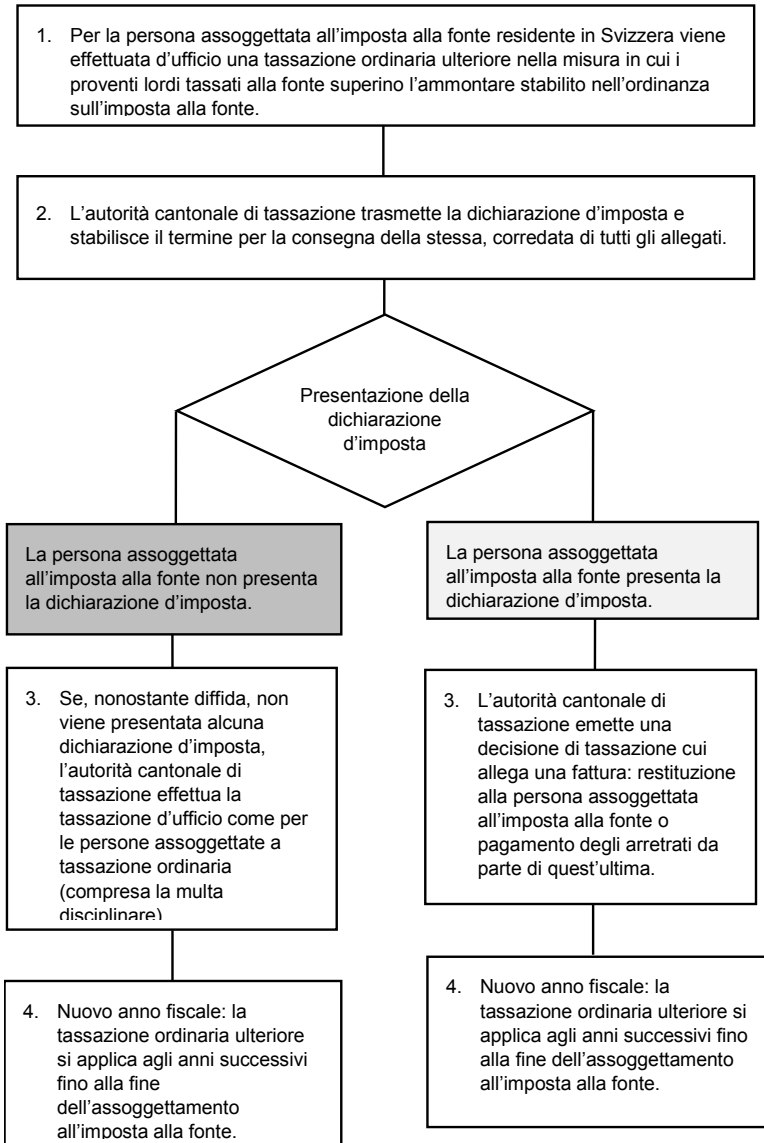
## **5.1.2 Armonizzazione**

Nella LAID la Confederazione emana principi per armonizzare le imposte dirette federali, cantonali e comunali. L'armonizzazione si estende all'assoggettamento, all'oggetto e al periodo di calcolo delle imposte, alla procedura e alle disposizioni penali in materia fiscale. Rimangono escluse dall'armonizzazione in particolare le tariffe, le aliquote fiscali e gli importi esenti da imposta (art. 129 Cost.).

Con la revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa si prevede che i residenti siano di principio sottoposti alla tassazione ordinaria ulteriore. Al di sotto di un determinato importo del reddito lordo annuo non è obbligatoria, ma è effettuata solo se la persona interessata ne fa richiesta. Il limite a partire dal quale la tassazione ordinaria ulteriore può essere effettuata su richiesta, deve essere stabilito nell'ordinanza sull'imposta alla fonte analogamente al diritto attuale. Per motivi legati all'applicazione e alla certezza del diritto, l'ammontare deve essere uniformato per tutte le imposte sul reddito. Non sarebbe opportuno introdurre una tassazione ordinaria ulteriore su richiesta a partire da un determinato ammontare per l'imposta federale diretta e vincolare una simile soluzione ad altre condizioni di carattere quantitativo basate su un limite superiore o inferiore per le imposte cantonali e comunali. Per quanto riguarda la tassazione ordinaria ulteriore, tale armonizzazione è ampiamente garantita nella prassi, infatti, ad eccezione del Cantone di Ginevra (500 000 franchi), tutti gli altri Cantoni prevedono la medesima soglia di 120 000 franchi come nel caso dell'imposta federale diretta.

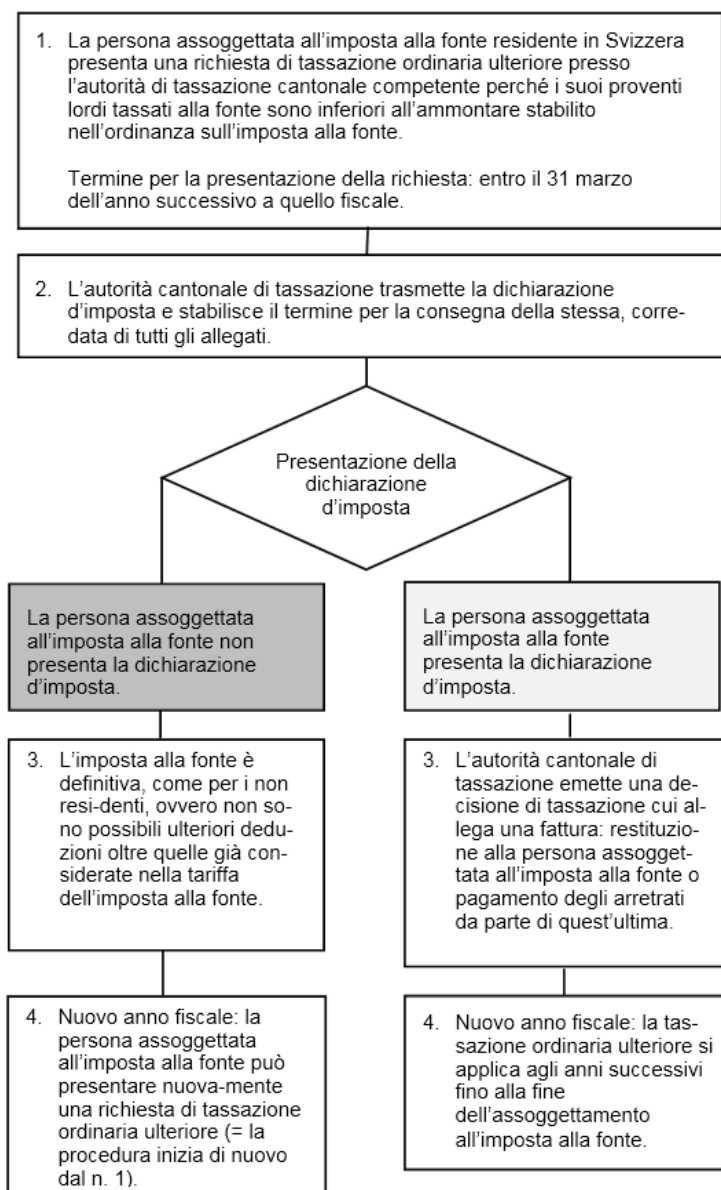
L'interpretazione delle disposizioni dell'ALC riveste un'importanza fondamentale per il regime svizzero di imposizione alla fonte. Nella sentenza del 26 gennaio 2010 il Tribunale federale ha esaminato per la prima volta la compatibilità del diritto vigente con l'ALC, giungendo alla conclusione che la legislazione svizzera viola in determinati casi il diritto internazionale sovraordinato. Concretamente ha constatato che i non residenti assoggettati all'imposta alla fonte che realizzano proventi significativi in Svizzera sono oggetto di una discriminazione fiscale inammissibile rispetto alle persone tassate secondo la procedura ordinaria. La revisione permette di porre rimedio a questa situazione. Contestualmente, nella suddetta sentenza si constata altresì che l'articolo 21 capoverso 3 ALC giustifica l'imposizione alla fonte quale misura per garantire la riscossione dell'imposta sul reddito. La ritenuta di un'imposta alla fonte consente di soddisfare in maniera efficace le pretese fiscali e di evitare l'evasione fiscale. Finora, comunque, il Tribunale federale non ha esaminato l'aspetto della proporzionalità di questi motivi di giustificazione dell'imposizione alla fonte. È innegabile che la ritenuta di un'imposta alla fonte quale misura per garantire la riscossione dell'imposta sul reddito rivesta particolare importanza proprio alla luce dell'elevata mobilità dei contribuenti.

## Procedura per la tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria in caso di residenza

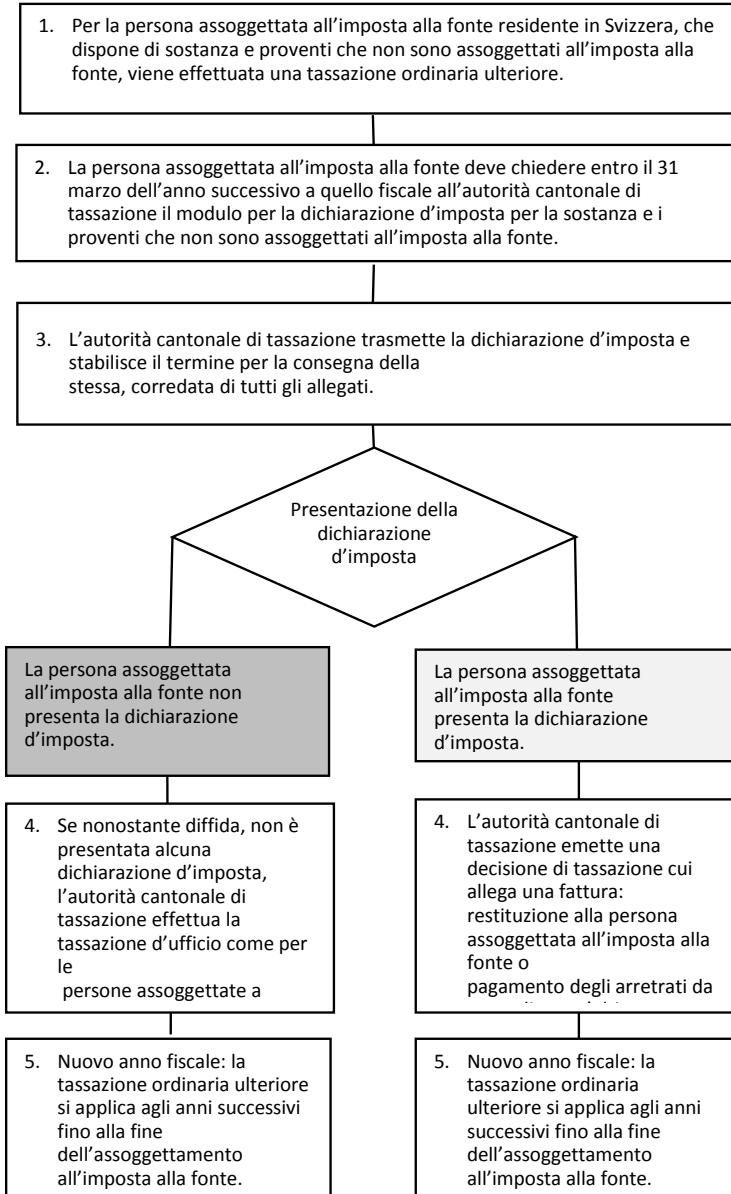




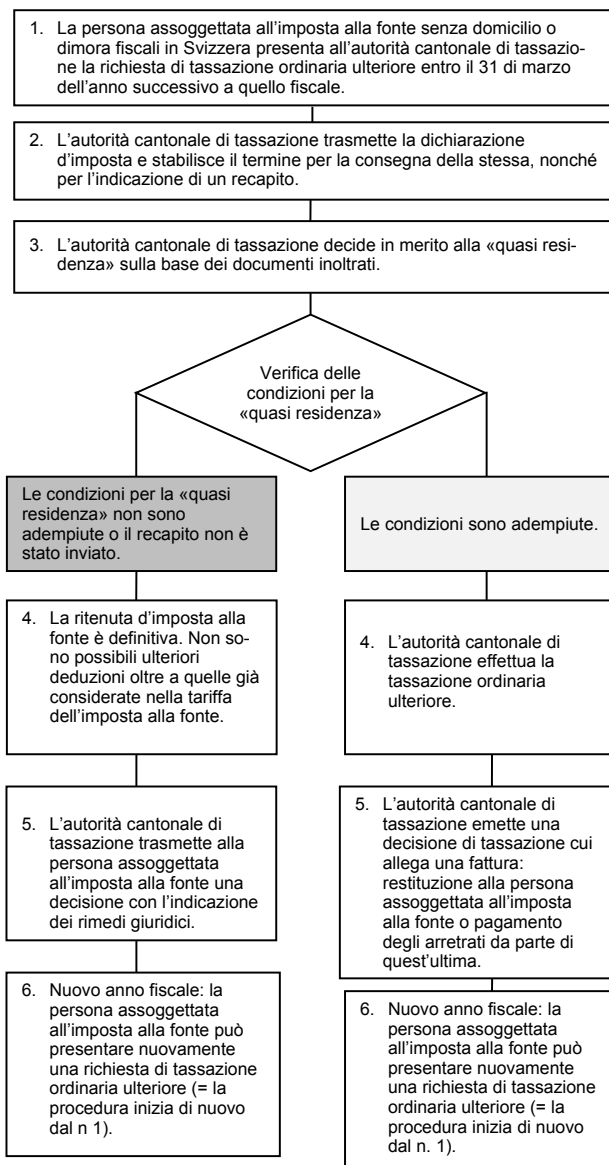
## Procedura per la richiesta di tassazione ordinaria ulteriore in caso di residenza



## Procedura per la tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria della sostanza e dei proventi non assoggettati all'imposta alla fonte in caso di residenza



## Procedura per la richiesta di tassazione ordinaria ulteriore in caso di «quasi residenza»



## Procedura relativa ai rimedi giuridici nell'imposizione alla fonte

