



RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II - 2018

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO
HELBIG LICHTENHAHN

ESTRATTO

RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II- 2018

Samuele Vorpe

**Novità legislative
nel campo del diritto tributario**

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO

HELBING LICHTENHAHN

Direzione e responsabilità editoriale:

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

Redazione della parte fiscale:

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

incaricati dal Consiglio di Stato

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

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

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

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

Copertina: riproduzione da Cornelia Forster

ISSN 1661-0954 – ISBN 978-3-7190-4175-5 (Helbing Lichtenhahn)
ISBN 978-88-6303-050-1 (Repubblica e Cantone Ticino)

Novità legislative nel campo del diritto tributario

*Samuele Vorpe**

1. Legislazione federale
 - 1.1. Nuovo ordinamento finanziario 2021
 - 1.2. Modifica alla Legge federale concernente i provvedimenti in materia di lotta contro il lavoro in nero
 - 1.3. Legge federale sui giochi in denaro
2. Legislazione cantonale
 - 2.1. Riforma fiscale e sociale: misure fiscali
 - 2.2. Adeguamenti vari della LT

1. Legislazione federale

1.1. Nuovo ordinamento finanziario 2021

In occasione della votazione popolare del 4 marzo 2018, Popolo e Cantoni hanno approvato a larga maggioranza il nuovo ordinamento finanziario 2021. Si sono espressi a favore l'84,1 per cento della popolazione e tutti i Cantoni¹.

Il Decreto federale concernente il nuovo ordinamento finanziario 2021², come approvato da Popolo e Cantoni, consente alla Confederazione di continuare a prelevare l'imposta federale diretta e l'imposta sul valore aggiunto, con le stesse aliquote massime odierne previste dalla Costituzione federale (cfr. artt. 128 e 130 Cost. [RS 101]) sino all'anno 2035 sulla base del diritto transitorio sancito all'art. 196 n. 13 e n. 14 Cost.

* Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI.

¹ FF 2018 2297.

² FF 2017 3611. Per maggiori informazioni si veda anche: <https://www.efd.admin.ch/dam/efd/it/dokumente/home/dokumentation/abstimmungen/2018/NFO-FB-layout-i.pdf/download.pdf/NFO-FB-layout-i.pdf> (pagina consultata il 29 agosto 2018); Messaggio concernente il nuovo ordinamento finanziario 2021, del 22 giugno 2016, n. 16.053, in: FF 2016 5609.

1.2. Modifica alla Legge federale concernente i provvedimenti in materia di lotta contro il lavoro in nero

Gli artt. 37a della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e 11 cpv. 4 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) stabiliscono una tassazione separata – alla fonte – sulle piccole remunerazioni ottenute da un'attività lucrativa dipendente. L'imposta è riscossa senza tener conto degli altri introiti, né di eventuali spese professionali e deduzioni sociali; il presupposto è che il datore di lavoro paghi l'imposta nell'ambito della procedura di conteggio semplificata secondo gli artt. 2 e 3 della Legge federale concernente i provvedimenti in materia di lotta contro il lavoro nero (LLN; RS 822.41). L'aliquota è pari allo 0,5 per cento per l'imposta federale diretta (art. 37a cpv. 1 LIFD) e del 4,5 per cento per l'imposta cantonale ticinese (art. 37a cpv. 1 della Legge tributaria del Cantone Ticino [LT; RL 640.100]).

Dal 1° gennaio 2018, il legislatore ha tuttavia deciso di limitare l'uso della procedura di conteggio semplificata alle sole assunzioni nelle economie domestiche³, al fine di evitare che la stessa possa continuare ad essere utilizzata per conseguire dei risparmi fiscali⁴. A questo riguardo, il Consiglio federale osserva che, nel recente passato, sono state fondate società al solo fine di eliminare una parte del salario imponibile e di beneficiare della vantaggiosa aliquota fiscale del 5 per cento. Se si tiene conto, infatti, della progressività delle aliquote ai fini dell'imposta sul reddito, si desume chiaramente come questo strumento consenta di ottenere in modo abbastanza semplice un risparmio fiscale⁵.

Sempre l'esecutivo federale rileva che *«[d]alla valutazione è emerso che la procedura di conteggio semplificata viene in parte applicata anche*

³ Il concetto *«persone occupate nelle economie domestiche private»*, specificato nel promemoria 2.06 dell'AVS/AI, include anche gli addetti alle pulizie, i collaboratori domestici e il personale impiegato in casa per la custodia dei bambini (cfr. Messaggio relativo alla modifica della legge contro il lavoro nero, del 18 dicembre 2015, n. 15.088, in: FF 2016 125, pag. 138 [cit.: Messaggio LLN]).

⁴ Messaggio LLN, pag. 131.

⁵ Messaggio LLN, pag. 137.

per scopi diversi da quello previsto. È stato dunque verificato se determinate possibilità d'impiego improprie della procedura di conteggio semplificata dovessero essere esplicitamente escluse dal campo d'applicazione della procedura (in particolare il conteggio degli onorari dei membri di un consiglio d'amministrazione). Il conteggio degli onorari dei membri di un consiglio d'amministrazione non è compatibile con l'idea originaria della procedura di conteggio semplificata, perché quest'ultima è stata pensata soprattutto per i rapporti di lavoro di persone con più datori di lavoro»⁶.

Questa limitazione del campo d'applicazione determina anche l'esclusione, p. es., delle piccole imprese o delle associazioni, che sino a prima della modifica della LLN beneficiavano della procedura e che dovranno, quindi, ricorrere in futuro alla procedura ordinaria⁷.

Il nuovo campo di applicazione, vigente dal 1° gennaio 2018, esclude pertanto dalla procedura semplificata (art. 2 cpv. 2 LLN)⁸:

- a. le società di capitali e le società cooperative;
- b. il coniuge e i figli del datore di lavoro occupati nell'azienda.

1.3. Legge federale sui giochi in denaro

1.3.1. Introduzione

La Legge federale sui giochi in denaro (LGD)⁹ è stata approvata dall'Assemblea federale il 27 settembre 2017¹⁰. Contro questa legge è però formalmente riuscito il referendum, avendo gli oppositori raccolto le 50 000 firme necessarie entro i tre mesi dalla sua pubblicazione nel Foglio fede-

⁶ Messaggio LLN, pag. 131 seg.

⁷ Messaggio LLN, pag. 138.

⁸ RU 2017 5521; FF 2017 2149.

⁹ L'esito della votazione popolare è disponibile al seguente link: <https://www.bk.admin.ch/ch/i/pore/va/20180610/det619.html> (pagina consultata il 19 agosto 2019).

¹⁰ FF 2017 5333. Le deliberazioni del Parlamento federale sono disponibili al seguente link: <https://www.parlament.ch/centers/documents/de/verhandlungen-15-069-2018-03-27.pdf> (pagina consultata il 29 agosto 2018).

rale¹¹. Con la votazione popolare del 10 giugno 2018, il Popolo ha in seguito accettato con il 72,9 per cento dei voti la LGD. Quest'ultima andrà a sostituire la Legge concernente le lotterie e le scommesse professionalmente organizzate (LLS; RS 935.51) e la Legge federale sul gioco d'azzardo e sulle case da gioco (LCG; RS 935.52). La sua entrata in vigore dovrebbe avvenire con il 1° gennaio 2019¹².

Come indicato nel Messaggio del 21 ottobre 2015 del Consiglio federale, il campo di applicazione della LGD si rivolge, di principio, a tutti i giochi che, fatta una posta pecuniaria o concluso un negozio giuridico, prospettano la possibilità di una vincita in denaro o di un altro vantaggio pecuniario.

L'esecutivo federale osserva che nell'ambito di questi giochi in denaro, le categorie rimangono in linea di massima le stesse: lotterie, scommesse sportive, giochi da casinò e giochi di destrezza. Tuttavia, rispetto alla LLS e alla LCG, la LGD contiene le seguenti novità¹³:

- i giochi in denaro possono essere proposti anche in modalità «in linea»¹⁴;
- le lotterie, le scommesse sportive e i giochi di destrezza si suddividono in giochi di «grande estensione» e giochi di «piccola estensione». I giochi di «grande estensione» comprendono tutte le lotterie, le scommesse sportive e i giochi di destrezza il cui esercizio è automatizza-

¹¹ Legge federale sui giochi in denaro: Referendum riuscito, Comunicato stampa del Consiglio federale del 30 gennaio 2018, in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-69630.html> (pagina consultata il 19 agosto 2018).

¹² AFC, Divisione principale Politica fiscale, Altri progetti di legge e ordinanza, Stato al 2 luglio 2018, pag. 1, in: <https://www.estv.admin.ch/estv/it/home/allgemein/steuerpolitik/fachinformationen/inkrafttreten-neuerungen.html> (pagina consultata il 19 agosto 2018).

¹³ Messaggio concernente la legge federale sui giochi in denaro, del 21 ottobre 2015, n. 15.069, in: FF 2015 6849, pag. 6868 seg. (cit. Messaggio LGD).

¹⁴ L'espressione «in linea» si riferisce alla trasmissione o alla ricezione elettronica, magnetica, ottica o elettromagnetica di informazioni attraverso una linea o per radiodiffusione. I giochi in denaro in linea sono pertanto soprattutto quelli eseguiti o distribuiti attraverso internet, telefonia mobile o televisione interattiva (Messaggio LGD, pag. 6897).

to¹⁵, a livello intercantonale¹⁶ o in linea. Quelli di «piccola estensione» comprendono le piccole lotterie e le scommesse sportive locali, nonché i piccoli tornei di poker¹⁷;

- i giochi da casinò sono i giochi in denaro accessibili ad un numero ristretto di persone (massimo 1000 persone) e includono i giochi da tavolo (roulette, black jack, poker, ecc.), i giochi con apparecchi automatici e i grandi tornei di poker.

1.3.2. Modifiche alla LIFD e alla LAID: in generale

L'attuale disposizione prevista all'art. 23 lett. e LIFD, che riguarda l'imponibilità delle singole vincite a lotterie e a manifestazioni analoghe che superano i fr. 1000, viene abrogata con l'entrata in vigore della nuova legge. Gli artt. 24 LIFD e 7 cpv. 4 LAID vengono modificati nel seguente modo:

- esenzione per le vincite ai giochi da casinò ammessi secondo la LGD realizzate nelle case da gioco, purché tali vincite non provengano da un'attività lucrativa indipendente (art. 24 lett. i LIFD; art. 7 cpv. 4 lett. l LAID);
- esenzione delle singole vincite fino ad un milione di franchi per la LIFD, rispettivamente fino almeno ad un importo di un milione di franchi o superiore secondo il diritto cantonale (per la LAID), ai giochi di grande estensione ammessi secondo la LGD e ai giochi da casinò in linea pure ammessi secondo la LGD (art. 24 lett. i^{bis} LIFD; art. 7 cpv. 4 lett. l^{bis} LAID);
- esenzione delle vincite ai giochi di piccola estensione ammessi secondo la LGD (art. 24 lett. i^{ter} LIFD; art. 7 cpv. 4 lett. l^{ter} LAID);

¹⁵ «Esercizio automatizzato» sta a significare che le parti fondamentali del gioco si svolgono per mezzo di dispositivi elettronici o meccanici oppure apparecchi simili (Messaggio LGD, pag. 6897).

¹⁶ A «livello intercantonale» significa che l'autorizzazione viene rilasciata dall'autorità intercantonale preposta (cfr. artt. 21 e 105 segg. LGD).

¹⁷ In questo caso, l'autorizzazione viene rilasciata dall'autorità cantonale preposta (art. 32 LGD).

- esenzione delle singole vincite ai giochi di destrezza e alle lotterie destinati a promuovere le vendite che, secondo l'art. 1 cpv. 2 lett. *d* ed *e* LGD, non sottostanno a quest'ultima, purché non superino il limite di fr. 1000 per la LIFD, rispettivamente un importo stabilito dal diritto cantonale (per la LAID) (art. 24 lett. *j* LIFD; art. 7 cpv. 4 lett. *m* LAID).

Essendo esplicitamente previsto un rimando alla LGD per determinare se l'importo è da ritenersi esente da imposta oppure no, e *contrario* saranno integralmente imponibili tutte le vincite a giochi proposti senza autorizzazione valida e che non rientrano nel campo di applicazione della LGD, nonché, parimenti, le vincite ai giochi organizzati all'estero¹⁸.

Con la nuova legge sui giochi in denaro si viene, quindi, a creare una disparità di trattamento, da un punto di vista fiscale, a dipendenza del tipo di vincita e del luogo in cui questa viene conseguita.

Nel disegno di legge del Consiglio federale si era tentato, attraverso una completa esenzione delle vincite al gioco, di eliminare questa disparità di trattamento, così come osservato dallo stesso esecutivo: *«[s]econdo il diritto attuale, le vincite realizzate nelle case da gioco non sono imponibili, il che è motivato principalmente con l'impossibilità di calcolare le vincite effettivamente conseguite dai giocatori. Inoltre l'esenzione mira a garantire la competitività delle case da gioco svizzere. Tuttavia la dottrina critica l'esenzione in quanto rappresenterebbe una disparità di trattamento nei confronti delle vincite alle lotterie o ad altre simili forme di gioco. Si tratterebbe di una violazione dei principi costituzionali in materia fiscale e in particolare del principio dell'uniformità dell'imposizione e del principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.). Il disegno di legge prevede di estendere l'esenzione fiscale a tutte le vincite ai giochi in denaro, ristabilendo così la parità di trattamento nel settore. Resta invece ancora aperta la questione della costituzionalità di questa esenzione, in particolare in riferimento al principio dell'uniformità di trattamento rispetto agli altri tipi di reddito»*¹⁹.

¹⁸ Cfr. anche Messaggio LGD, pag. 6971.

¹⁹ Messaggio LGD, pag. 6986.

Il Parlamento federale, nonostante il monito del Consiglio federale, si è discostato dal disegno di legge, prevedendo esenzioni totali, esenzioni parziali e non esenzioni delle vincite ai diversi giochi (casinò, lotterie, scommesse sportive, tornei di poker, giochi di destrezza, ecc.).

La nuova legge determina, da un lato, una complicazione del sistema fiscale relativo alle vincite ai giochi in denaro e, dall'altro, il mantenimento di una disparità di trattamento per tali vincite.

Per quanto concerne la possibilità di dedurre il 5 per cento per i costi delle poste giocate, ritenuto un massimo di fr. 5000 (per la LIFD), rispettivamente una percentuale per i costi delle poste giocate e un importo massimo deducibile stabilito dal diritto cantonale (per la LAID), il legislatore non ha apportato modifiche di rilievo con la nuova legge (art. 33 cpv. 4 LIFD; art. 9 cpv. 2 lett. *n* LAID). Questa tipologia di deduzione anorganica si applica alle singole vincite ai giochi in denaro che non sono esentate dall'imposta conformemente alle disposizioni di cui all'art. 24 lett. *i^{bis}-j* LIFD e all'art. 7 cpv. 4 lett. *l ad m* LAID.

Ai fini dell'imposta federale diretta è stata, però, creata una nuova deduzione per le vincite ai casinò, prevista dall'art. 24 lett. *i^{bis}* LIFD, che permette di dedurre le poste prelevate durante l'anno fiscale dal «conto in linea» del giocatore, ritenuto un massimo di fr. 25 000.

I Cantoni devono adeguare le loro leggi cantonali dal momento in cui entrerà in vigore la LGD (art. 72y cpv. 1 LAID).

1.3.3. Le vincite ai giochi da casinò

Secondo i dati contenuti nel Messaggio del Consiglio federale, si constata che in Svizzera vi sono 21 case da gioco concessionarie, di cui otto titolari di una concessione di tipo A (gran casinò) e 13 di una di tipo B (kursaal). La principale differenza tra casinò di tipo A e casinò di tipo B consiste nell'offerta di giochi. In queste ultime, l'importo delle poste e delle vincite è limitato e il numero degli apparecchi automatici non può superare le 250 unità. Inoltre, queste strutture possono offrire solamente

tre giochi da tavolo. Infine, unicamente le case da gioco del tipo A possono collegare tra loro diversi sistemi di jackpot²⁰.

Le case da gioco che intendono svolgere giochi da casinò necessitano della concessione federale, prevista dagli artt. 5 segg. LGD, che viene rilasciata dal Consiglio federale.

Nei «giochi da casinò», l'art. 3 lett. g LGD include i giochi in denaro accessibili a un numero limitato di persone (sino a 1000 persone²¹); ne sono esclusi le scommesse sportive, i giochi di destrezza e i giochi di piccola estensione.

Gli artt. 24 lett. i LIFD e 7 cpv. 4 lett. l LAID stabiliscono che le vincite ai giochi di casinò, autorizzati ai sensi degli artt. 5 segg. LGD, sono da considerarsi integralmente esenti da imposta, tant'è che il legislatore ha deciso di non prevedere limiti di esenzione per le singole vincite.

Per contro, restano imponibili le vincite a giochi proposti senza autorizzazione valida ai sensi della LGD e a giochi esercitati all'estero.

L'esenzione non si applica nemmeno alle vincite a giochi in denaro equiparabili al prodotto di un'attività lucrativa indipendente. In questo modo, il legislatore ha voluto tenere in considerazione i giocatori di poker «professionisti» che con questa attività conseguono un reddito regolare in grado di sostituire, in tutto o in parte, il reddito derivante da un'attività professionale²².

1.3.4. Le singole vincite ai giochi di grande estensione

La definizione di giochi di «grande estensione» è disciplinata all'art. 3 lett. e LGD. In questa disposizione rientrano le lotterie²³, le scommesse

²⁰ Messaggio LGD, pag. 6861.

²¹ Messaggio LGD, pag. 6869.

²² Messaggio LGD, pag. 6971. Anche se non esplicitamente previsto, i principi della giurisprudenza del Tribunale in materia di quasi commercio professionale di titoli si applicano anche in queste fattispecie.

²³ Per «lotterie» si intendono i giochi in denaro accessibili a un numero illimitato o perlomeno elevato di persone e il cui risultato è determinato da un'estrazione a sorte comune o da un procedimento analogo (art. 3 lett. b LGD). La definizione si fonda

sportive²⁴ e i giochi di destrezza²⁵ il cui svolgimento è alternativamente automatizzato, intercantonale o in linea.

La nuova LGD consente alle case da gioco di proporre giochi attraverso internet o altre reti elettroniche di telecomunicazione (cd. offerta in linea). Questa possibilità viene tuttavia offerta soltanto alle case da gioco già presenti fisicamente sul territorio (cfr. art. 9 LGD)²⁶.

L'art. 24 lett. *i*^{bis} LIFD stabilisce un limite di esenzione per le singole vincite che non superano un milione di franchi e che sono state conseguite (*i*) ai giochi di «grande estensione» e (*ii*) ai giochi da casinò in linea, in entrambi i casi ammessi secondo la LGD.

È applicabile il principio dell'esclusione del cumulo delle vincite che non superano, singolarmente, un milione di franchi. Ne consegue che ogni vincita inferiore a tale importo sarà sempre da considerarsi esente, anche qualora il contribuente, durante il periodo fiscale oggetto della vincita, abbia superato la soglia complessiva di un milione di franchi, ad es. con due singole vincite, ciascuna però di valore inferiore a tale importo.

I Cantoni sono, inoltre, tenuti ad esentare le vincite di cui sopra sino a concorrenza di un importo pari ad un milione di franchi o di un importo più elevato secondo il loro diritto interno (art. 7 cpv. 4 lett. *i*^{bis} LAID). La LAID, dunque, impone ai Cantoni un importo minimo, pari ad almeno

sull'art. 106 cpv. 3 Cost. Alle lotterie dei giochi di «grande estensione» devono poter partecipare almeno 1000 persone per estrazione (Messaggio LGD, pag. 6896). In Svizzera, il mercato delle lotterie è dominato da due società: la Loterie Romande (per i Cantoni romandi) e la Swisslos (per i Cantoni della Svizzera tedesca e per il Ticino) (cfr. Messaggio LGD, pag. 6861).

²⁴ Per «scommesse sportive» si intendono i giochi in denaro in cui la vincita dipende dall'esatta previsione dell'andamento o dell'esito di un evento sportivo (art. 3 lett. *c* LGD). Il termine «evento sportivo» va interpretato in senso stretto. Sono esclusi tutti gli eventi che non fanno direttamente parte di una competizione sportiva (legale) (Messaggio LGD, pag. 6896).

²⁵ Per «giochi di destrezza» si intendono i giochi in denaro in cui la vincita dipende esclusivamente o in modo preponderante dalla destrezza dei giocatori (art. 3 lett. *d* LGD), vale a dire quando la vincita dipende in tutto o in gran parte dall'abilità del giocatore (Messaggio LGD, pag. 6897).

²⁶ Messaggio LGD, pag. 6869.

un milione di franchi. Questa soglia minima rappresenta però un'ingenuità nella sovranità fiscale cantonale e risulta pertanto contraria all'art. 129 cpv. 2 Cost. (e all'art. 1 cpv. 3 LAID), che attribuisce ai Cantoni la competenza in materia di aliquote, importi delle deduzioni e importi esenti da imposta.

1.3.5. Le vincite ai giochi di piccola estensione

Per giochi di «piccola estensione» si intendono le lotterie, le scommesse sportive e i tornei di poker il cui svolgimento non è né automatizzato, né intercantonale, né in linea (piccole lotterie, scommesse sportive locali, piccoli tornei di poker), così come stabilito dall'art. 3 lett. f LGD.

Gli artt. 24 lett. *i*^{ter} LIFD e 7 cpv. 4 lett. *l*^{er} LAID prevedono esplicitamente la completa esenzione di queste vincite.

1.3.6. Le singole vincite ai giochi di destrezza e alle lotterie destinati a promuovere le vendite che non sottostanno alla LGD

L'art. 1 cpv. 2 LGD elenca le tipologie di giochi per i quali la legge non trova applicazione (catalogo negativo). Dal campo di applicazione della legge sono esclusi (elenco esaustivo):

- a. i giochi in denaro nella cerchia privata;
- b. i giochi di destrezza il cui svolgimento non è né automatizzato, né intercantonale, né in linea;
- c. le competizioni sportive;
- d. i giochi di destrezza e le lotterie destinati a promuovere le vendite che sono proposti per un breve periodo, che non comportano il rischio di gioco eccessivo ed ai quali è possibile partecipare soltanto acquistando beni o prestazioni offerti a prezzi non superiori ai prezzi massimi di mercato;
- e. i giochi di destrezza e le lotterie destinati a promuovere le vendite che sono proposti da imprese mediatiche per un breve periodo, che non comportano il rischio di gioco eccessivo e ai quali è possibile accede-

re e partecipare anche gratuitamente alle stesse condizioni previste per chi punta una posta pecuniaria o conclude un negozio giuridico²⁷;

- f. le attività che secondo la Legge federale sulla vigilanza dei mercati finanziari (RS 956.1) sottostanno alla vigilanza dell'Autorità federale di vigilanza dei mercati finanziari (FINMA).

Ai sensi dell'art. 1 cpv. 3, la LGD non si applica neppure ai sistemi «*boule de neige*», a valanga o piramidali. A tali sistemi si applicano infatti le disposizioni della Legge federale contro la concorrenza sleale (LCSI; RS 241).

La LGD non contempla, quindi, il gioco che serve primariamente alla promozione delle vendite, ovvero il gioco che è in ogni caso collegato all'acquisto di un prodotto (p. es. una merce nel commercio al dettaglio) o di un servizio (p. es. un abbonamento), oppure il gioco che rappresenta una misura di fidelizzazione del cliente. Secondo il Messaggio del Consiglio federale, si è ad es. in presenza di un gioco teso a fidelizzare la clientela quando un programma televisivo o radiofonico propone una lotteria o un gioco di destrezza per indurre gli spettatori o i radioascoltatori a continuare a seguire la trasmissione o l'insieme delle trasmissioni offerte²⁸.

Da un profilo fiscale, l'art. 24 lett. *j* LIFD esclude l'imponibilità delle singole vincite ai giochi di destrezza e alle lotterie destinati a promuovere le vendite che, secondo l'art. 1 cpv. 2 lett. *d* ed *e* LGD, non sottostanno a quest'ultima, purché non superino il limite di fr. 1000. Si applica, quindi, anche in questo caso, il principio dell'esclusione del cumulo delle vincite che non superano singolarmente tale importo.

²⁷ La partecipazione al gioco non è gratuita se bisogna ad es. ricorrere a un numero a tariffa maggiorata per dichiararsi partecipante. È per contro gratuita, se la comunicazione della stessa avviene sì a pagamento, ma alle tariffe di comunicazione usuali (p. es. per SMS o telefono). In caso contrario, il gioco in questione rientra nel campo d'applicazione della LGD (Messaggio LGD, pag. 6984).

²⁸ Messaggio LGD, pag. 6984. Diverse casistiche sono state descritte dalla consigliere federale Simonetta Sommaruga nel corso dei dibattiti parlamentari (cfr. BU CS 2016, pag. 378 seg.).

I Cantoni sono, invece, liberi di stabilire un limite di esenzione diverso da quello previsto dalla LIFD (art. 7 cpv. 4 lett. *m* LAID).

Si osserva, infine, che le singole vincite che ricadono nelle lettere *a*, *b*, *c* ed *f* dell'art. 1 cpv. 2, rispettivamente i sistemi indicati al capoverso 3 LGD, sono *e contrario* imponibili.

1.3.7. Le modifiche alla legge sull'imposta preventiva

Da ultimo, per quanto concerne la Legge federale sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21), il legislatore ha apportato una modifica al relativo campo di applicazione per quanto attiene alle vincite ai giochi. Ai sensi dell'art. 1 cpv. 1 LIP, la Confederazione riscuote un'imposta preventiva «[...] sulle vincite in denaro secondo la legge federale del 29 settembre 2017 sui giochi in denaro (LGD), sulle vincite ai giochi di destrezza e alle lotterie destinati a promuovere le vendite che secondo l'articolo 1 capoverso 2 lettere *d* ed *e* LGD non sottostanno a quest'ultima [...]».

Di conseguenza, l'imposta preventiva si applica alle vincite ai giochi in denaro e alle vincite ai giochi di destrezza e alle lotterie destinate a promuovere le vendite, che non sono esentate dall'imposta sul reddito secondo l'art. 24 lett. *i-j* LIFD (art. 6 LIP). A tali vincite si applica l'aliquota del 35 per cento (art. 13 cpv. 1 lett. *a* LIP) e l'imposta preventiva scade 30 giorni dopo che è sorto il credito fiscale (art. 12 cpv. 1 in combinato disposto con l'art. 16 cpv. 1 lett. *c* LIP). Infine, l'avente diritto (art. 22-28 LIP) può chiedere il rimborso dell'imposta preventiva se al momento dell'estrazione era il proprietario del biglietto o è il partecipante avente diritto (art. 21 cpv. 1 lett. *b* LIP).

In tutti questi casi, il legislatore ha deciso di modificare il rimando: se prima dell'entrata in vigore della LGD, la LIP si applicava genericamente alle «vincite alle lotterie», con la sua entrata in vigore, la LIP rimanderà esplicitamente alla LIFD e, più precisamente, alle disposizioni di cui all'art. 24 lett. *i-j*.

2. Legislazione cantonale

2.1. *Riforma fiscale e sociale: misure fiscali*

2.1.1. *Introduzione*

Il 29 aprile 2018, il Popolo ticinese è stato chiamato alle urne per votare sulla Riforma cantonale fiscale e sociale, approvata dal Gran Consiglio il 7 novembre²⁹ e il 12 dicembre 2017³⁰. Contro le misure fiscali adottate il 12 dicembre 2017 è stato, infatti, promosso un referendum sul quale i cittadini sono stati chiamati ad esprimersi³¹. Dai risultati della votazione popolare è emerso un Cantone diviso in due, in quanto le misure fiscali sono state approvate con il 50,14 per cento dei voti, vale a dire con «soli» 193 voti di scarto. L'affluenza dei cittadini al voto è stata piuttosto bassa, assestandosi al 32,40 per cento³².

Alcune disposizioni fiscali erano già formalmente entrate in vigore il 1° gennaio 2018, ovvero prima della votazione popolare³³; altre invece sono entrate in vigore a votazione avvenuta, ma con effetto retroattivo al 1° gennaio 2018³⁴. Nel caso in cui il Popolo avesse respinto le misure fiscali, il Consiglio di Stato avrebbe dovuto presentare al Gran Consiglio un disegno di modifica della LT al fine di abrogare le disposizioni fiscali già entrate in vigore.

2.1.2. *L'aumento della tassazione dei dividendi*

La percentuale di imposizione parziale di dividendi, quote di utili, eccedenze di liquidazione, come pure delle prestazioni valutabili in denaro, è

²⁹ FU 90/2017, pagg. 9861-9863.

³⁰ FU 100/2017, pagg. 10940-10942.

³¹ FU 12/2018, pag. 1155. A sostegno della domanda di referendum sono state raccolte 10459 firme di cittadini aventi diritto di voto contro le 7000 richieste dall'art. 42 della Costituzione della Repubblica e Cantone Ticino (RS 131.229).

³² I risultati della votazione popolare del 29 aprile 2018 sono disponibili al seguente link: https://www4.ti.ch/fileadmin/GENERALE/DIRITTIPOLITICI/votazioni/pdf/2018/1_01_4_VC_29.04.2018_03_RiassuntoDomanda.pdf (pagina consultata il 9 agosto 2018).

³³ BU 61/2017, pagg. 489-491.

³⁴ BU 27/2018, pagg. 213 seg.

stata rivista verso l'alto (artt. 17b cpv. 1 e 19 cpv. 1^{bis} LT). Infatti, se sino al 31 dicembre 2017 questi redditi erano imponibili nella misura del 50 per cento se appartenenti alla sostanza commerciale, rispettivamente al 60 per cento se appartenenti a quella privata, con la modifica approvata dal Popolo, in entrambi i casi viene stabilita un'imposizione parziale del 70 per cento. Con la riforma viene, quindi, meno la distinzione tra sostanza commerciale e privata per quanto attiene alla percentuale di imposizione dei redditi da partecipazione.

Secondo il Messaggio del Consiglio di Stato, l'aumento al 70 per cento costituisce una misura che anticipa quella proposta dal Consiglio federale nell'ambito del Progetto fiscale 17 (PF17)³⁵, il cui disegno di legge stabilisce un'imposizione parziale dei redditi da partecipazione del 70 per cento in tutti i Cantoni, non distinguendo più tra sostanza privata e sostanza commerciale³⁶.

Il disegno di legge del PF17 propone, inoltre, tramite la modifica dell'art. 7 cpv. 1 LAID, un'armonizzazione delle modalità di imposizione dei redditi da partecipazioni in tutti i Cantoni³⁷. Infatti, il metodo applicabile sarà quello dell'attenuazione della base imponibile (*Teileinkünfteverfahren*), già in uso nella Confederazione e anche nel Canton Ticino, mentre verrà abrogato il sistema di attenuazione per il tramite delle aliquote (*Teilsatzverfahren*).

Rimane, invece, invariata nel disegno di legge del PF17, la quota minima del 10 per cento di partecipazione al capitale sociale o azionario per poter beneficiare dell'attenuazione della doppia imposizione economica. Questa soglia è stata definita incostituzionale dal Tribunale federale³⁸. A

³⁵ Messaggio del Consiglio di Stato del Cantone Ticino, Riforma cantonale fiscale e sociale, del 15 settembre 2017, n. 7417, pag. 25 (cit.: Messaggio Riforma fiscosociale).

³⁶ Messaggio concernente la legge federale sul Progetto fiscale 17 (PF17), del 21 marzo 2018, n. 18.031, in: FF 2018 2077, pag. 2106 (cit.: Messaggio PF17).

³⁷ Si veda il relativo disegno di legge del PF17, in: FF 2018 2209, pag. 2212.

³⁸ DTF 136 I 65, consid. 5.5. Si veda anche RENÉ MATTEOTTI, Fairness im Steuerrecht, Schlaglichter auf Anspruch und Wirklichkeit in laufenden Steuerreformvorhaben, in: ASA 84, pagg. 51-78, pag. 61.

tale riguardo desta, quindi, più di una perplessità la risposta del Consiglio federale del 22 novembre 2017 ad una mozione, depositata il 25 settembre 2017 dal consigliere nazionale UDC Marco Chiesa, sulla possibilità di attenuare la doppia imposizione economica non solo ai fini dell'imposta sul reddito, ma anche ai fini dell'imposta sulla sostanza per coloro che detengono una partecipazione di almeno il 10 per cento.

Nella sua risposta, il Consiglio federale osserva che *«[n]el contesto dell'imposizione parziale degli utili distribuiti, il Tribunale federale ha precisato in una sentenza (DTF 136 I 65 consid. 5.5) che il criterio di qualificazione del 10 per cento è incompatibile con il principio costituzionale dell'uguaglianza dell'imposizione. Secondo tale sentenza non vi è alcun motivo atto a giustificare un'imposizione più elevata dei dividendi di un piccolo socio rispetto a quelli di un grande azionista. Una valutazione del tutto analoga può essere fatta valere per il criterio di qualificazione delle partecipazioni, proposto dall'autore della mozione, ai fini dell'imposta sulla sostanza»*³⁹.

Alla luce del disegno di legge del PF17, il mantenimento della soglia del 10 per cento appare, dunque, del tutto incoerente con le considerazioni suesposte dal Consiglio federale⁴⁰.

Il Consiglio degli Stati, durante la sessione estiva del 2018, ha però già rimesso in discussione la proposta del Consiglio federale, decidendo per un'imposizione parziale minima dei redditi da partecipazione del 50 per cento in tutti i Cantoni⁴¹.

L'introduzione di un'imposizione minima in tutti i Cantoni potrebbe però costituire una violazione del principio costituzionale della ripartizione

³⁹ Mozione n. 17.3714, Doppia imposizione. Modifica po[t]estativa volta ad attenuare l'imposta sulla sostanza, in: <https://www.parlament.ch/it/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefi?AffairId=20173714> (pagina consultata il 10 agosto 2018).

⁴⁰ È pur vero che ai sensi dell'art. 190 Cost. al Tribunale federale è vietato sindacare l'incostituzionalità delle leggi federali. Nella sentenza citata, l'incostituzionalità era stata accertata durante l'esame di una norma fiscale cantonale, non coperta dall'art. 190 Cost.

⁴¹ Consiglio degli Stati, Imposition des dividendes – explications de l'AFC, Berna, 25 maggio 2018, in: <https://www.parlament.ch/centers/documents/fr/18-031-dividendenbesteuerung-wak-s-2018-05-25-f.pdf> (pagina consultata il 9 agosto 2018).

delle competenze come stabilito all'art. 129 cpv. 1 Cost. (e dall'art. 1 cpv. 3 LAID)⁴².

2.1.3. Il computo parziale dell'imposta sull'utile nell'imposta sul capitale

Con la Riforma II dell'imposizione delle imprese è stata introdotta, con effetto al 1° gennaio 2009, una norma potestativa all'art. 30 cpv. 2 LAID che dà la facoltà ai Cantoni di decidere se computare oppure no l'imposta sull'utile nell'imposta sul capitale⁴³. Il Canton Ticino aveva già considerato questa possibilità una decina di anni fa, quando si trattava di adeguare la legge tributaria ticinese alla Riforma II, ma vi aveva rinunciato per motivi di natura finanziaria⁴⁴. Proprio per queste ragioni, la misura introdotta è stata «parziale», nel senso che il computo massimo è pari al 10 per cento dell'imposta sull'utile.

Secondo il Consiglio di Stato *«[c]on questa soluzione unicamente le società che già partecipano significativamente al gettito fiscale cantonale potranno beneficiare di un'esenzione completa dall'imposta del capitale (4364 casi nel 2012, pari al 16% del totale), per quelle a bassa redditività tale imposta continuerà ad essere – almeno parzialmente – dovuta, tutelando così il gettito degli enti pubblici»*⁴⁵.

⁴² RENÉ MATTEOTTI, Die Unternehmenssteuerreform in der Schweiz – eine erste Würdigung des bundesrätlichen Gesetzesentwurfs, in: ASA 86, pagg. 593-608, pag. 605; MARCO BERNASCONI/DONATELLA NEGRINI/SAMUELE VORPE, Progetto fiscale 17 e strategie cantonali, Analisi della situazione intercantonale e conseguenze per il Canton Ticino, Mandato dell'Associazione industrie ticinesi (AITI) conferito al Centro competenze tributarie della SUPSI, Manno, 7 giugno 2018, pag. 21, in: http://www.supsi.ch/fisco/dms/fisco/docs/publicazioni/mandati/Mandato_AITI.pdf (pagina consultata il 10 agosto 2018).

⁴³ RU 2008 2893.

⁴⁴ Messaggio del Consiglio di Stato, Progetto di modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994: adeguamento alla Legge federale sulla riforma II dell'imposizione delle imprese, alla Legge federale sugli investimenti collettivi di capitale, alla Legge federale sullo Stato ospite e alla Legge federale sulla modifica della procedura di recupero d'imposta e del procedimento penale per sottrazione d'imposta in materia di imposizione diretta, del 24 settembre 2008, n. 6123, pag. 12. Si vedano anche Messaggio fiscosociale, pag. 12; Rapporto della Commissione speciale tributaria sul messaggio 15 settembre 2017 concernente la Riforma cantonale fiscale e sociale, del 1° dicembre 2017, n. 7417 R, pag. 4 (cit.: Rapporto fiscosociale).

⁴⁵ Messaggio fiscosociale, pag. 12.

Ammettiamo che la X. SA, con sede nel Canton Ticino, sia tenuta a pagare nella *Variante A* un'imposta sull'utile di 100 e una sul capitale di 5. Secondo il tenore letterale del nuovo capoverso 3 dell'art. 87 LT, l'importo massimo computabile è pari al 10 per cento dell'imposta sull'utile, ovvero 10. In questo caso non è dovuta l'imposta sul capitale di 5 essendo inferiore al massimo computabile di 10.

Se nella *Variante B* l'imposta sull'utile fosse pari a 50, restando invariata quella sul capitale, allora il 10 per cento dell'imposta sull'utile sarebbe pari a 5, ovvero interamente computabile nell'imposta sul capitale di 5. Pertanto, anche in tal caso non verrebbe riscossa l'imposta sul capitale.

Nella *Variante C*, invece, l'imposta sull'utile è pari a 30 e quella sul capitale è sempre uguale a 5. In questa variante il 10 per cento dell'imposta sull'utile è pari a 3, importo che viene computato nell'imposta sul capitale di 5. Ne consegue che l'imposta sul capitale dovuta dalla X. SA è pari a 2.

Infine, nella *Variante D*, qualora la X. SA fosse in perdita, non avrà alcun'imposta sull'utile da computare, per cui l'imposta sul capitale da versare all'autorità fiscale cantonale sarà pari a 5. L'art. 87 cpv. 3 LT non è quindi applicabile in questo caso.

2.1.4. *La riduzione per partecipazioni ai fini dell'imposta sul capitale*

Analogamente a quanto previsto dall'art. 77 LT, che permette di ridurre l'imposta sull'utile nella proporzione esistente fra il ricavo netto dei diritti di partecipazione e l'utile netto complessivo conseguito dalla società di capitali o cooperative, a condizione che questa – alternativamente – (i) detenga almeno il 10 per cento del capitale azionario o sociale (cpv. 1 lett. a); (ii) partecipi in ragione del 10 per cento agli utili e alle riserve di un'altra società (cpv. 1 lett. b); (iii) detenga dei diritti di partecipazione pari ad un valore venale di almeno un milione di franchi (cpv. 1 lett. c), il nuovo art. 87a LT accorda una riduzione dell'imposta sul capitale imponibile⁴⁶.

⁴⁶ Rispetto al disegno di legge del Consiglio di Stato, che prevedeva la riduzione del capitale imponibile (si veda la proposta di nuovo art. 83 LT; Messaggio fisco-sociale, pag. 13), la Commissione speciale tributaria ha deciso di ridurre proporzionalmente

Tuttavia, rispetto all'art. 77 LT, possono beneficiare della riduzione per partecipazioni ai fini dell'imposta sul capitale unicamente le società tassate ordinariamente⁴⁷:

- il cui scopo statutario è la detenzione di partecipazioni e non esercitano alcuna attività commerciale in Svizzera (requisito formale);
- le cui partecipazioni qualificate rappresentano almeno due terzi degli attivi o dei ricavi complessivi (requisito materiale).

Soddisfatti i requisiti d'entrata di cui sopra, per ottenere il beneficio della riduzione per partecipazioni la società deve comunque adempiere i requisiti – alternativi tra loro – identici a quelli indicati all'art. 77 cpv. 1 lett. *a-b-c* LT.

La *ratio* di questa norma è quella di evitare una delocalizzazione per motivi fiscali delle società holding⁴⁸. Infatti, lo statuto speciale holding consente, di fatto, di non pagare l'imposta sul capitale, poiché l'aliquota applicabile è pari allo 0,15 per mille del capitale proprio imponibile (art. 91 cpv. 2 LT). Venendo meno lo statuto holding con l'abrogazione degli statuti speciali (art. 28 cpvv. 2-4 LAID) nell'ambito del PF17, queste società senza l'art. 87a LT dovrebbero pagare l'imposta sul capitale in misura piena, senza poter utilizzare la nuova disposizione sul computo parziale dell'imposta sull'utile nell'imposta sul capitale.

Infatti, le società holding non hanno alcuna imposta sull'utile da computare in quanto questa viene in buona parte ridotta per effetto della riduzione per partecipazioni ai sensi dell'art. 77 LT⁴⁹.

l'imposta sul capitale. Anche la posizione dell'articolo all'interno della legge è stata spostata dal proposto art. 83 all'art. 87a LT per motivi di sistematica fiscale (Rapporto fiscosociale, pag. 5).

⁴⁷ Messaggio fiscosociale, pag. 13.

⁴⁸ Messaggio fiscosociale, pag. 13; Rapporto fiscosociale, pag. 5.

⁴⁹ Cfr. anche Messaggio fiscosociale, pag. 13; Rapporto fiscosociale, pag. 5. Si osserva inoltre che altri quattro Cantoni, vale a dire Appenzello Esterno, Lucerna, San Gallo e Sciaffusa, conoscono una disposizione analoga.

2.1.5. La riduzione dell'aliquota sull'utile degli investimenti collettivi di capitale con possesso fondiario diretto

Sulla base dell'art. 79 LT, l'aliquota sull'utile degli investimenti collettivi di capitale con possesso fondiario diretto è scesa dal 9 al 4 per cento. La modifica legislativa mira ad un'armonizzazione fiscale verticale tra imposta cantonale ticinese e imposta federale diretta⁵⁰. Per quest'ultima, infatti, l'aliquota è stabilita nella misura del 4,5 per cento (art. 72 LIFD) ed è uguale a quella applicabile alle associazioni, fondazioni e altre persone giuridiche (art. 71 cpv. 1 LIFD).

Attraverso questa riduzione, anche l'aliquota applicabile all'utile degli investimenti collettivi di capitale con possesso fondiario diretto si allinea con quella applicabile all'utile delle associazioni, fondazioni e altre persone giuridiche (art. 78 cpv. 1 LT).

2.1.6. La riduzione dell'aliquota massima dell'imposta sulla sostanza

L'art. 49 cpv. 1 LT disciplina le aliquote applicabili alla sostanza imponibile del contribuente. L'aliquota marginale massima è stata ridotta dal 3,5 al 2,5 per mille a partire da una sostanza imponibile di fr. 1 381 000. Per quest'ultimo importo, l'aliquota media è del 2,5 per mille e corrisponde dunque all'aliquota marginale. Ne consegue che la progressione delle aliquote viene «frenata» al giungere dell'importo sopra indicato e si applica un'aliquota proporzionale che non cambia con il crescere della sostanza imponibile per gli importi superiori.

L'aliquota massima del 2,5 per mille si applicherà però a decorrere dal periodo fiscale 2020. Infatti, ai sensi della nuova norma transitoria di cui all'art. 309f LT, per i periodi fiscali 2018 e 2019, l'aliquota massima è pari al 3 per mille, a partire da una sostanza imponibile di fr. 3 481 000, soglia dove aliquota media e aliquota marginale sono identiche. Oltre tale valore, la progressione si interrompe e l'aliquota diviene proporzionale al 3 per mille.

La misura è stata voluta dal Consiglio di Stato, da un lato, per migliorare la posizione del Canton Ticino nel contesto intercantonale; scendendo ad

⁵⁰ Messaggio fiscosociale, pag. 14; Rapporto fiscosociale, pag. 6.

un'aliquota massima del 2,5 per mille, il Ticino si colloca poco sotto la metà della classifica dei Cantoni (nuovo: 16° posto, prima: 22° posto)⁵¹. Dall'altro, avendo constatato che nel periodo 2011-2015 vi è stata una perdita di substrato fiscale di ca. 1,1 miliardi di franchi, dovuta alle partenze di contribuenti facoltosi verso altre sovranità fiscali, la riduzione dell'aliquota massima potrebbe fermare questo *trend* negativo⁵².

2.1.7. Il «bouclier fiscal»

La LAID prescrive ai Cantoni l'obbligo di riscuotere un'imposta sul reddito e un'imposta sulla sostanza delle persone fisiche (art. 2 cpv. 1 lett. a LAID). L'imposta sulla sostanza rappresenta un'imposta complementare a quella principale sul reddito destinata a colpire il provento della sostanza e non la sostanza medesima. Essa non ha solo la finalità di conseguire una parte del gettito fiscale, ma ha anche una funzione di controllo dell'evoluzione del patrimonio del contribuente e, quindi, dell'imposta sul reddito.

Nel caso in cui il provento della sostanza conseguito dal contribuente fosse nullo o trascurabile, l'imposta potrebbe generare effetti finanziari negativi. Infatti, in questi casi, il contribuente potrebbe essere tenuto ad attingere al suo patrimonio per pagare l'imposta sulla sostanza, in quanto superiore al reddito generato. In questa situazione, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, non si è però in presenza di una violazione dell'art. 26 Cost.⁵³. Spetta, quindi, ai Cantoni trovare delle soluzioni per mitigare gli effetti dovuti all'imposta sulla sostanza quando, di regola, i redditi conseguiti sono inferiori all'imposta stessa. Si tratta, in particolare, di ridurre le aliquote oppure di trovare dei modelli adatti a «frenare l'imposta sulla sostanza»⁵⁴.

⁵¹ Messaggio fiscosociale, pag. 15; Rapporto fiscosociale, pag. 6.

⁵² Messaggio fiscosociale, pag. 14 seg.

⁵³ Si veda ad es. KELLY SCAPOZZA, La natura confiscatoria di un'imposizione deve essere valutata sul lungo periodo, in: NF 12/2017, pagg. 415-417.

⁵⁴ Cfr. per un approfondimento sui diversi modelli in uso nei Cantoni e sul rapporto tra art. 26 Cost. ed imposta sulla sostanza, SAMUELE VORPE, Il freno all'imposta sulla sostanza, in: RtiD II-2010, pagg. 513-566.

Ad oggi diversi Cantoni conoscono nei loro ordinamenti dei meccanismi che permettono di ridurre l'impatto finanziario dell'imposta sulla sostanza al realizzarsi di determinate condizioni. Tra questi, si segnalano Argovia, Basilea-Citta, Berna, Ginevra, Vallese e Vaud.

Il Canton Ticino ha adottato un modello analogo a quanto già in uso da qualche anno nei Cantoni di Ginevra (art. 60 della Loi sur l'imposition des personnes physiques [LIPP]) e di Vaud (Loi sur les impôts communaux [LCom]).

Secondo il nuovo art. 49a cpv. 1 LT, il cumulo dell'imposta cantonale e comunale sulla sostanza e sul reddito non deve superare il 60 per cento del reddito imponibile complessivo, considerando nel calcolo una redditività minima della sostanza pari ad almeno l'1 per cento della sostanza netta del contribuente⁵⁵. Pertanto, qualora l'imposta cantonale e comunale sulla sostanza dovesse superare il 60 per cento del reddito imponibile del contribuente, l'autorità fiscale dovrebbe ridurla al 60 per cento del reddito imponibile.

Questa disposizione non viene applicata d'ufficio dall'autorità fiscale, ma soltanto, secondo il capoverso 1, su richiesta del contribuente. La richiesta deve, tuttavia, essere effettuata prima che la tassazione del contribuente cresca in giudicato. Una revisione a favore del contribuente è da escludere poiché sarebbe applicabile in questo caso l'art. 232 cpv. 2 LT, secondo cui *«la revisione è esclusa se l'istante, ove avesse usato la diligenza che da lui poteva essere ragionevolmente pretesa, avrebbe potuto far valere già nel corso della procedura ordinaria il motivo di revisione invocato»*.

Il Consiglio di Stato, nel suo messaggio, rileva inoltre che *«nel calcolo del reddito imponibile complessivo andranno considerati anche gli utili immobiliari realizzati in seguito all'alienazione di immobili appartenenti alla sostanza commerciale del contribuente. In qualità di proventi da at-*

⁵⁵ Messaggio fiscosociale, pag. 17. Nel caso di una coppia coniugata con domicili fiscali separati, il limite del 60 per cento dev'essere calcolato sulla base dell'insieme dei loro elementi di reddito e di sostanza (cfr. Sentenza TF n. 2C_837/2015 del 23 agosto 2016, in: StR 71/2016, pag. 962 segg.).

tività lucrativa indipendente, ai fini della presente disposizione anch'essi concorrono, infatti, alla formazione del reddito imponibile complessivo. Ne consegue che sono considerate imposte sul reddito ai sensi dell'art. 49a cpv. 1 LT anche le imposte sugli utili immobiliari pagate in seguito alla vendita di immobili appartenenti alla sostanza commerciale, dopo aver tenuto conto del computo di eventuali perdite aziendali conformemente all'art. 134a LT»⁵⁶.

Il capoverso 2 dell'art. 49a LT definisce, poi, il provento netto della sostanza come la somma dei proventi della sostanza mobiliare e immobiliare, dopo deduzione delle spese di amministrazione, di manutenzione e degli interessi passivi (cfr. artt. 31 e 32 cpv. 1 lett. a LT).

Infine, il terzo e ultimo capoverso riguarda la modalità di ripartizione dello sgravio tra imposta cantonale e comunale, che deve avvenire in maniera proporzionale e in funzione del moltiplicatore comunale d'imposta. In base a questa norma è, tuttavia, utile ricordare che non si deve considerare l'imposta cantonale di base nel calcolo del riparto, ma quella dopo l'applicazione del moltiplicatore cantonale d'imposta, oggi comunque pari al 100% (art. 1b cpv. 1 LT).

2.1.8. La proroga del supplemento transitorio delle aliquote dell'imposta immobiliare cantonale

Le persone giuridiche sono tenute a pagare un'imposta immobiliare cantonale dell'1‰ per gli immobili appartenenti alle associazioni e fondazioni e del 2‰ per gli immobili appartenenti alle società di capitali e cooperative (art. 98 LT).

Sin dal 2005, a queste aliquote viene applicato un supplemento d'imposta del 50 per cento sulla base di una norma transitoria (art. 314c LT). Con il nuovo capoverso 2^{quinques} la scadenza del 2019 viene prorogata sino al 2023.

⁵⁶ Messaggio fiscosociale, pag. 18.

2.1.9. *La tassazione delle società innovative e dei loro investitori*

2.1.9.1. *Introduzione*

Le modifiche della legge tributaria ticinese s'inseriscono nella nuova strategia cantonale dedicata alle *start-up* che, secondo il Consiglio di Stato, mira a profilare ulteriormente il Cantone Ticino come un territorio particolarmente attrattivo per la nascita e la crescita di società innovative⁵⁷.

Tra le diverse misure introdotte si segnalano:

- la defiscalizzazione degli investimenti effettuati dalle persone fisiche nelle società innovative (art. 37c LT);
- l'introduzione dell'esenzione dall'imposta di donazione per le società innovative (art. 155 cpv. 4 LT);
- la riduzione dell'aliquota dell'imposta sul capitale (art. 87 cpvv. 1^{bis} e 1^{ter} LT) e l'esenzione dal pagamento dell'imposta immobiliare minima (art. 89 LT) per i primi tre periodi fiscali dall'ottenimento della qualifica di società innovativa.

2.1.9.2. *La tassazione separata per i redditi equivalenti agli investimenti in società innovative*

Come si evince dal titolo marginale, l'art. 37c LT concerne l'«*[i]mposizione dei redditi equivalenti agli investimenti in società innovative*».

Il capoverso 1, prima frase, stabilisce che i «*redditi equivalenti per importo agli investimenti in società o cooperative innovative, assoggettate per appartenenza personale nel Cantone, sono tassati separatamente con un'imposta annua intera dell'1 per cento*».

È, dunque, importante comprendere, in primo luogo, il significato di investimento, o meglio di reddito equivalente all'investimento e, in secondo luogo, di società innovativa.

Il nuovo art. 37c LT introduce degli incentivi fiscali in favore delle società *start-up* «innovative». Quest'ultime sono delle società di capitali o

⁵⁷ Messaggio fiscosociale, pag. 20.

cooperative che sono state selezionate o premiate nell'ambito di determinati programmi o concorsi cantonali, nazionali o internazionali, a ragione delle loro idee innovative, ritenute meritevoli.

Il capoverso 2 definisce il termine «investimento» con la liberazione di diritti di partecipazione, gli apporti, gli aggi, i doni e i versamenti a fondo perso. Pertanto si tratta di aumento degli attivi della società attraverso un pari aumento dei conti del passivo di bilancio (capitale proprio e/o riserve). *E contrario* sono esclusi i prestiti da terze persone, tra i quali vi rientra il prestito dell'azionista.

Inoltre, l'investimento deve provenire dalla «*sostanza privata di persone fisiche assoggettate illimitatamente nel Cantone*» (art. 37c cpv. 2, seconda frase LT). Sono, quindi, escluse dal campo di applicazione dell'art. 37c LT:

- le persone fisiche i cui investimenti provengono dalla loro sostanza commerciale;
- le persone giuridiche, anche sulla base del fatto che l'art. 37c LT rientra nella Parte seconda della legge concernente l'imposizione delle persone fisiche;
- le persone fisiche che sono assoggettate limitatamente alle imposte nel Cantone sulla base di un'appartenenza economica (art. 3 segg. LT).

Per ottenere l'agevolazione fiscale, il capoverso 3 dell'art. 37c LT presuppone il rispetto di due condizioni:

- 1) che l'investimento nella società innovativa sia di almeno fr. 50 000 per periodo fiscale;
- 2) che l'investimento oggetto dell'agevolazione non superi l'80 per cento del reddito imponibile.

In questo modo, si assicura che almeno il 20 per cento del reddito imponibile sia assoggettato ad imposizione ordinaria.

Sempre il capoverso 3 contiene una delega del Gran Consiglio al Consiglio di Stato, che consente a quest'ultimo di stabilire un importo complessivo massimo, oltre il quale la tassazione separata non è più concessa.

Ad avviso di chi scrive, questa delega mal si concilia con il principio della riserva di legge di cui all'art. 127 cpv. 1 Cost., che si applica a tutti i tributi pubblici, federali, cantonali e comunali. Questo principio prevede infatti che, nelle loro linee essenziali, la cerchia delle persone assoggettate, nonché l'oggetto e le basi di calcolo dell'imposta debbano essere disciplinati da una legge in senso formale. Se il legislatore assegna all'esecutivo la competenza di stabilire un tributo, la norma di delega non deve costituire una firma in bianco a favore di tale autorità, ma deve essere sufficientemente precisa (esigenza della densità normativa). Ciò che conta è, infatti, che l'esecutivo non disponga di un eccessivo margine di manovra e che i cittadini possano riconoscere i contorni del tributo che potrà poi essere riscosso su tale base⁵⁸.

Nel caso in specie, il Consiglio di Stato potendo stabilire autonomamente l'importo complessivo massimo, oltre il quale la tassazione separata non può essere concessa, gode di un margine di apprezzamento relativamente ampio in relazione alla fissazione della base di calcolo, compito che, invece, dovrebbe restare in mano al legislatore. Il tributo è, quindi, sprovvisto di un limite massimo che, invece, deve essere legalmente definito. Per rispettare il principio della riserva di legge, la norma oltre a prevedere un importo minimo, deve indicare anche un limite massimo fino al quale è possibile ottenere l'agevolazione fiscale citata.

Con riferimento alla base di calcolo, il capoverso 4 stabilisce che la differenza tra il reddito imponibile nel Cantone e l'importo dell'investimento è imposto ordinariamente con l'aliquota corrispondente al reddito complessivo (art. 35 cpvv. 1 e 2 LT). L'investimento nella società innovativa viene, invece, equiparato ad un reddito ed è imposto separatamente con un'aliquota dell'1 per cento conformemente al capoverso 1.

Per meglio comprendere i vantaggi fiscali della misura, si presenta il seguente esempio: il signor X., celibe, domiciliato a Lugano, dichiara nell'anno 2018 un reddito imponibile di fr. 150 000 ed una sostanza imponibile di fr. 300 000. Egli decide di investire una parte del suo patrimonio, supponiamo fr. 50 000, in una neonata società, con sede a Lugano,

⁵⁸ Cfr. Sentenza CDT n. 80.2017.169, del 23 gennaio 2018, consid. 3.2.

che soddisfa i criteri per essere considerata «innovativa» da un profilo fiscale. In primo luogo, va osservato che l'investimento del signor X. beneficerà dei vantaggi fiscali sopraesposti solo ai fini dell'imposta cantonale ticinese e di quella comunale. Per contro, ai fini dell'imposta federale diretta, non sono previste disposizioni analoghe. Il signor X. pagherà, quindi, le imposte cantonale e comunale ordinarie nel modo seguente: su un reddito imponibile di fr. 100 000 all'aliquota corrispondente a fr. 150 000 (ovvero del 10,4638%) e su fr. 50 000 (l'investimento) all'aliquota dell'1%. Quindi, fr. 10 964 (= 10 464 + 500) di imposta cantonale, fr. 8771 di imposta comunale e fr. 7534 di imposta federale, per un complessivo di fr. 27 269 per l'imposta sul reddito. In assenza di tale normativa, l'imposta cantonale sarebbe ammontata a fr. 15 696, quella comunale a fr. 12 557, mentre quella federale sarebbe rimasta uguale, per un complessivo di fr. 35 787⁵⁹.

Il quinto ed ultimo capoverso dell'art. 37c LT presenta, invece, una disposizione anti-elusiva. Va rilevato, infatti, che un contribuente potrebbe essere invogliato ad investire in una società innovativa esclusivamente per conseguire un risparmio fiscale, senza però l'intenzione di mantenere l'investimento sul lungo periodo. Per evitare, quindi, casi di investimenti, seguiti da restituzioni del capitale investito nel breve periodo, per motivi fiscali, il legislatore ha introdotto l'istituto del recupero d'imposta (artt. 236-238) qualora nell'anno della concessione della tassazione separata o nei cinque anni successivi si configurasse una delle seguenti fattispecie elusive:

- a) una distribuzione dissimulata o palese di utile o eccedenze di liquidazione (dividendi, abbuoni, azioni gratuite, buoni di partecipazione gratuiti, eccedenze di liquidazione, ecc.);
- b) un rimborso (anche parziale) dell'investimento;
- c) una cessione (anche parziale) a titolo oneroso dei diritti di partecipazione della società di capitali o della cooperativa innovativa;

⁵⁹ SAMUELE VORPE, Incentivi fiscali all'innovazione, in: NF – Edizione speciale: votazione cantonale del 29 aprile 2018, pag. 7.

- d) una riduzione di capitale con rimborso agli investitori;
- e) un recesso o un'esclusione dell'investitore dalla società di capitali o dalla società cooperativa.

2.1.9.3. La definizione di società innovativa

In base ad una delega legislativa il Consiglio di Stato *«regola i dettagli, in particolare definisce le condizioni affinché una società di capitali o cooperativa possa essere considerata innovativa, come pure le norme di procedura»*.

Anche in questo caso, il principio della riserva di legge stabilito all'art. 127 cpv. 1 Cost. parrebbe essere violato, in quanto l'esecutivo gode di un ampio margine di apprezzamento nella definizione del termine «società innovativa». Nella legge tributaria si sarebbero dovuti perlomeno indicare i presupposti principali che configurano una società innovativa. Invece, il Consiglio di Stato è libero di definire la cerchia dei soggetti (società di capitali o cooperative) dell'imposta:

- che possono beneficiare sia di un'imposta sul capitale agevolata (cfr. art. 87 cpv. 1^{bis} LT) sia dell'esonero dal pagamento dell'imposta immobiliare minima (art. 89 LT),
- che ricevendo un investimento dal contribuente, danno la possibilità a quest'ultimo di beneficiare di agevolazioni fiscali.

Sulla base del nuovo art. 5a cpv. 1 del Regolamento della Legge tributaria (RLT; RL 640.110) sono considerate innovative (*start-up*), le società di capitali o cooperative che adempiono i seguenti requisiti:

- a) hanno ricevuto un premio dal concorso *«start up award»* promosso dalla Fondazione W.A. de Vigier;
- b) hanno ricevuto un premio dal concorso *«Swiss economic award»* promosso dallo Swiss economic Forum;
- c) hanno partecipato all'intero programma Innosuisse Startup coaching (*ex* CTI Start-up/CTI Label);
- d) sono fra le dieci finaliste del programma Boldbrain (*ex* StartCup Ticino);

- e) hanno partecipato all'intero programma Venture Kick;
- f) hanno partecipato all'intero programma Kickstart Accelerator;
- g) hanno partecipato all'intero programma Masschallenge;
- h) la società TiVenture SA, Manno, acquista o sottoscrive una partecipazione nel capitale azionario o sociale.

L'elenco qui indicato, che considera unicamente le società di capitali o cooperative che sono state selezionate o premiate nell'ambito di determinati programmi o concorsi cantonali, nazionali o internazionali nei quali hanno presentato le loro idee innovative meritevoli⁶⁰, è da ritenersi esaustivo e non esemplificativo, venendo a mancare nel testo del Regolamento LT un'indicazione del tipo «in particolare» o «segnatamente», oppure una clausola residuale.

L'art. 5a cpv. 2 RLT prevede poi che l'agevolazione fiscale possa essere concessa solo per i primi tre periodi fiscali a partire dal momento in cui le condizioni indicate al capoverso 1 risultino adempiute, così come stabilito dagli artt. 87 cpv. 1^{bis} e 89 LT. Per il computo dei tre periodi fiscali, l'anno in cui si realizzano le condizioni vale quale primo periodo. Ne consegue che l'anno di ricezione del premio, rispettivamente l'anno di selezione al programma, contano come primo periodo fiscale⁶¹.

2.1.9.4. La violazione del divieto di discriminazione

La concessione dell'agevolazione fiscale per le sole persone illimitatamente imponibili nel Canton Ticino (art. 37c cpv. 2, ultima frase LT) costituisce una violazione del divieto di discriminazione previsto dall'art. 127 cpv. 3 Cost. Tale principio vieta ad un Cantone di tassare un contribuente fiscalmente domiciliato fuori Cantone in modo diverso o maggiore rispetto ad un contribuente esclusivamente imponibile nel Cantone se non esistono motivi oggettivi⁶².

⁶⁰ Messaggio fiscosociale, pag. 20.

⁶¹ Messaggio fiscosociale, pag. 20.

⁶² PETER LOCHER, Introduzione al diritto fiscale intercantonale, 3^a ed., Berna 2015, pag. 17.

Ammettiamo, ad es., che il contribuente A. sia domiciliato fiscalmente in Ticino (assoggettato illimitatamente alle imposte) e possieda un immobile sul territorio del valore di 1000 che genera un reddito di 50. Il contribuente B., domiciliato fiscalmente fuori Cantone, possiede pure un immobile in Ticino dello stesso valore che genera lo stesso reddito (assoggettamento limitata alle imposte nel Cantone). Entrambi decidono di investire un importo di 50 in una società innovativa, con sede o amministrazione effettiva nel Canton Ticino. Per il contribuente A., che come B. non dichiara altri redditi, i 50 costituiranno un investimento equiparato ad un «reddito equivalente», tassato non in forma ordinaria, ma con un'aliquota di favore in base all'art. 37c LT. Per contro, il contribuente B. non potrà beneficiare dell'agevolazione fiscale e il suo reddito di 50 sarà tassato in forma ordinaria. Nel conseguente un'imposizione maggiore del contribuente B. rispetto al contribuente A.⁶³.

Esistono dei motivi oggettivi che giustificano questo diverso trattamento fiscale?

Il Messaggio del Consiglio di Stato è silente a tale proposito e si può sussumere che la limitazione ai soli contribuenti illimitatamente imponibili nel Canton Ticino sia da ricondurre a motivi di finanza pubblica, che però non sono sufficienti per giustificare una violazione della parità di trattamento. Pertanto, tale norma è da considerarsi contraria all'art. 127 cpv. 3 Cost.

2.1.9.5. La compatibilità con la LAID dell'agevolazione fiscale per gli investitori

Questo modello di imposizione separata per i redditi equivalenti agli investimenti in società innovative pone dei seri dubbi quanto alla sua compatibilità con la LAID. È vero che, da un lato, i Cantoni sono sovrani per quanto concerne la determinazione delle aliquote (art. 129 cpv. 1 Cost.; art. 1 cpv. 3 LAID), dall'altro, però, la legge quadro non consente di equiparare, almeno da un profilo fiscale, un investimento ad un reddito

⁶³ Si osserva che la normativa del Canton Giura – che è stata presa come modello dal legislatore ticinese – non contiene alcuna limitazione per le persone che hanno un'appartenenza economica (cfr. art. 37c della Loi d'impôt).

imponibile. Oltretutto, l'art. 11 cpv. 3 LAID definisce in modo esaustivo quali sono le prestazioni oggetto di una tassazione annua intera. Per tali motivi, la normativa ticinese presenta dei tratti di incompatibilità con il diritto federale superiore.

2.1.9.6. L'imposta sul capitale delle società innovative

Ai sensi dell'art. 87 cpv. 1^{bis} LT, le società di capitale e cooperative innovative sono tenute a pagare un'imposta sul capitale dello 0,01 per mille del capitale imponibile. Si tratta di un'agevolazione rispetto alle altre società di capitali e cooperative che, invece, sono tassate ordinariamente con un'aliquota dell'1,5 per mille (art. 87 cpv. 1 LT). Questa deroga poggia su degli obiettivi di natura *extra*-fiscale volti a promuovere l'innovazione nel Cantone⁶⁴.

L'agevolazione è concessa solo nei primi tre periodi fiscali in cui la società di capitali o cooperativa è considerata innovativa e solo su richiesta del contribuente (art. 87 cpv. 1^{bis}, seconda frase LT). L'aliquota agevolata ai fini dell'imposta sul capitale si applica quando la società innovativa riceve il premio o viene selezionata nel programma come stabilito dall'art. 5a RLT. Dopo il terzo periodo fiscale, la società innovativa non potrà più usufruire dell'art. 87 cpv. 1^{bis} LT e sarà tassata ordinariamente in base al capoverso 1.

Le norme sul recupero d'imposta (artt. 236-238 LT) sono applicabili nel caso in cui le società di capitali o cooperative innovative decidessero di abbandonare il territorio cantonale prima del decorso di cinque anni dalla fine dell'ultimo periodo fiscale in cui erano al beneficio dell'agevolazione di cui al capoverso 1^{bis} (aliquota dello 0,01 per mille).

⁶⁴ Sull'ammissibilità di una deroga ai principi della parità di trattamento per determinati soggetti con lo scopo di raggiungere un obiettivo *extra*-fiscale si veda RENÉ MATTEOTTI/ALEXANDRA J.B. GERBER, Schnapsideen in der Spirituosensteuergesetzgebung, Verfassungsrechtliche Überlegungen zur beabsichtigten steuerlichen Privilegierung der inländischen Spirituosenherstellung, in: Laurence Uttinger/Daniel P. Rentzsch/Conradin Luzi (a cura di), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zurigo/Basilea/Ginevra 2014, pagg. 23-49.

2.1.9.7. L'esonero dal pagamento dell'imposta immobiliare minima per le società innovative

L'esonero dal pagamento dell'imposta minima per le società di capitali o cooperative con possesso immobiliare può essere concesso soltanto nei primi tre periodi fiscali in cui sono considerate «innovative» e soltanto su loro richiesta (art. 89 LT). L'inizio dell'esonero viene determinato con la ricezione del premio o la selezione del programma come stabilito dall'art. 5a RLT. Dopo il terzo periodo fiscale, la società innovativa non può più usufruire dell'art. 89 LT.

Come per l'imposta sul capitale agevolata, anche per l'esonero dal pagamento dell'imposta immobiliare minima sono previste le medesime condizioni di applicabilità dell'istituto del recupero d'imposta, come sopra descritte.

2.1.9.8. L'esenzione dell'imposta di donazione per versamenti a fondo perso in società innovative

L'art. 155 cpv. 4 LT esenta dall'imposta di donazione le società di capitali o cooperative innovative che ricevono dei versamenti a fondo perso da una terza persona. L'esonero è concesso soltanto nei primi tre periodi fiscali in cui la società è considerata innovativa e soltanto su sua richiesta.

Anche in questo caso è possibile recuperare le imposte che sono state risparmiare grazie alle nuove normative, qualora la società abbandoni il territorio cantonale prima del decorso dei cinque anni dalla fine dell'ultimo periodo fiscale in cui era al beneficio dell'esonero.

2.1.9.9. Le attestazioni rilasciate dalla Divisione dell'economia

Da un profilo formale, la concessione delle agevolazioni fiscali di cui agli artt. 37c, 87 cpv. 1^{bis}, 89 e 155 cpv. 4 LT sono condizionate all'ottenimento di un'attestazione da parte dell'Ufficio dell'amministrazione e del *controlling* della Divisione dell'economia (art. 5 cpv. 4 RLT), che deve essere allegata alla dichiarazione fiscale. L'attestazione viene rilasciata soltanto su richiesta alle aziende menzionate nel catalogo di cui

all'art. 5 cpv. 1 RLT, le quali sono poi tenute a fornire una copia ai loro investitori⁶⁵.

In casi eccezionali e su comprova di un interesse degno di protezione, l'Ufficio dell'amministrazione e del *controlling* della Divisione dell'economia può rilasciare le attestazioni direttamente agli investitori.

2.1.10. L'entrata in vigore delle diverse disposizioni

L'entrata in vigore di tutte le disposizioni commentate è stata decisa dal Consiglio di Stato al 1° gennaio 2018⁶⁶.

L'*iter* legislativo che ha portato all'approvazione del pacchetto fiscale e sociale da parte del Gran Consiglio e alla sua entrata in vigore nel 2018 non è stato, però, privo di ostacoli, tant'è che una parte delle disposizioni fiscali ivi contenute è stata approvata il 7 novembre 2017, mentre l'altra il 12 dicembre 2017.

La Commissione speciale tributaria ha, infatti, deciso di anticipare l'approvazione parlamentare delle misure che avrebbero comportato un aggravio fiscale⁶⁷ per i contribuenti al 7 novembre 2017, con lo scopo di poterle fare entrare in vigore già il 1° gennaio 2018, considerando i termini di legge per l'esercizio del diritto al referendum. Qualora la votazione di queste disposizioni fosse avvenuta a dicembre 2017, il termine per l'esercizio del diritto al referendum sarebbe scaduto nel 2018. Farle entrare in vigore al 1° gennaio sarebbe stato piuttosto problematico, con

⁶⁵ La Direttiva e il modello di richiesta sono disponibili al seguente link: <https://www4.ti.ch/dfe/de/uac/rilascio-attestazioni/agevolazioni-fiscali-per-start-up-innovative> (pagina consultata il 15 agosto 2018).

⁶⁶ BU 61/2017, pag. 491; BU 27/2018, pag. 214.

⁶⁷ Si tratta dell'aumento dell'imposizione parziale dei dividendi (artt. 17b cpv. 1 e 19 cpv. 1^{bis} LT) e della limitazione dell'esonero dal pagamento dell'imposta minima alle sole società innovative e non più, come prima stabilito, alle società di nuova costituzione (art. 89 LT). Per evitare di inserire solo una disposizione delle diverse applicabili alle società innovative, la Commissione speciale tributaria ha optato per la votazione già il 7 novembre 2017 di tutte le misure riferite a queste società (cfr. BU 61/2017, pagg. 489-491; Rapporto parziale della Commissione speciale tributaria sul messaggio 15 settembre 2017 concernente la riforma cantonale e sociale, del 31 ottobre 2017, n. 7417Rparz., pag. 1 [cit.: Rapporto speciale fisco sociale]).

riferimento al principio di irretroattività propria delle leggi, soprattutto per quelle norme che comportano un aggravio fiscale per i contribuenti⁶⁸.

Per contro, un'entrata in vigore retroattiva di quelle disposizioni che prevedono degli sgravi fiscali per i contribuenti è meno problematica da un profilo giuridico. Dette norme, che sono state poi oggetto di referendum, sono state accettate, come indicato nel capitolo introduttivo, il 29 aprile 2018 dal Popolo ticinese e sono entrate retroattivamente in vigore il 1° gennaio dello stesso anno⁶⁹.

2.2. *Adeguamenti vari della LT*

2.2.1. *Introduzione*

Le modifiche della LT che verranno indicate di seguito sono state approvate dal Gran Consiglio il 7 novembre 2017 e riguardano⁷⁰:

- l'adeguamento alla Legge federale sull'imposizione degli utili delle persone giuridiche con scopi ideali;
- l'applicazione della Parte generale del Codice penale (CP; RS 311.0) a tutti i reati fiscali nell'ambito delle imposte cantonali dirette;
- la determinazione della sostanza imponibile in caso di nuove costruzioni o ristrutturazioni, il cui valore non è ancora stato aggiornato dall'ufficio stima;
- la modifica della perenzione del diritto di avviare la procedura di recupero d'imposta in ambito immobiliare;

⁶⁸ Vi è retroattività propria, di principio vietata, solo se inasprimenti legislativi vengono applicati a fattispecie definitivamente concluse, che risalgono temporalmente a prima dell'adozione delle disposizioni di cui si tratta (DTF 102 Ia 31, 101 Ia 85, 74 I 103). Per le eccezioni a tale principio si rimanda a PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 4ª ed., Berna 2014, n. 26 ad § 24, pag. 204 seg.

⁶⁹ Nell'ipotesi in cui la votazione popolare fosse stata respinta dal Popolo ticinese, da un profilo formale, gli aggravii fiscali sarebbero rimasti in vigore in quanto non sono stati oggetto di un referendum. Una loro abrogazione non sarebbe quindi stata automatica, bensì sarebbe stato necessario un nuovo messaggio, con relativo disegno di legge, all'attenzione del Gran Consiglio. Oggetto del referendum sono state «soltanto» le disposizioni pubblicate nel BU 27/2018, pagg. 213 seg.

⁷⁰ FU 90/2017, pagg.9858-9860.

- l'adeguamento alla Legge federale sull'approvvigionamento del Paese;
- l'adeguamento alla Legge federale sulla formazione continua.

2.2.2. Il limite di esenzione per le persone giuridiche con scopi ideali

Il 1° gennaio 2016 è entrato in vigore l'art. 26a LAID. Questa disposizione prevede che gli utili delle persone giuridiche che perseguono scopi ideali non sono imponibili se non superano un importo stabilito dal diritto cantonale e sono esclusivamente e irrevocabilmente destinati a tali scopi.

I Cantoni sono obbligati a recepire nelle loro leggi fiscali il contenuto dell'art. 26a LAID entro due anni dalla sua entrata in vigore (art. 72t LAID), pur mantenendo il diritto di decidere autonomamente il limite di esenzione oltre il quale gli utili conseguiti diventano imponibili⁷¹.

Il nuovo art. 74a LT stabilisce un limite di esenzione di fr. 20 000, identico a quello scelto dal legislatore federale all'art. 66a LIFD, così da tenere conto del principio di armonizzazione verticale⁷². Nel caso in cui l'utile della persona giuridica con scopi ideali superasse tale importo, allora l'intero utile sarebbe assoggettato all'imposta e non solo l'eccedenza, trattandosi di un limite di esenzione⁷³.

Sui diversi aspetti che caratterizzano l'art. 26a LAID, l'analogo art. 66a LIFD e, di riflesso, anche il nuovo art. 74a LT, si rimanda al contributo apparso nel numero II-2015 di questa rivista⁷⁴.

⁷¹ Messaggio concernente la modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT). Adeguamenti della Legge tributaria alla Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) ed al Codice penale Svizzero (CP), nonché ad altre disposizioni cantonali e federali. Abrogazione della legislazione cantonale in materia di riserve di crisi a beneficio di sgravi fiscali e modifica della Legge per il riparto in sede comunale dell'imposta delle aziende idroelettriche, del 4 ottobre 2017, n. 7436, pag. 2 (cit.: Messaggio vari adeguamenti LT).

⁷² L'art. 66a LIFD è entrato in vigore il 1° gennaio 2018 (SAMUELE VORPE, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in: RtiD II-2016, pagg. 509-537, pag. 511).

⁷³ Messaggio vari adeguamenti LT, pag. 3.

⁷⁴ Cfr. SAMUELE VORPE, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in: RtiD II-2015, pagg. 501-557, pag. 512 segg.

2.2.3. *La modifica del Titolo III della Parte ottava della LT*

Con la modifica di legge è stato introdotto un nuovo Titolo III della Parte ottava della LT «*Applicazione delle disposizioni generali del Codice penale svizzero*», uniformando in tal modo il diritto fiscale cantonale a quanto già previsto nell'ambito delle imposte federali dirette, per effetto del rimando di cui all'art. 333 cpv. 1 CP⁷⁵. Il nuovo titolo trova la sua collocazione prima dell'art. 273 LT che riguarda i rapporti con il Codice penale svizzero.

Come osserva il Consiglio di Stato, «*[q]uesta modifica renderà possibile l'applicazione della Parte generale del Codice penale svizzero a tutte le infrazioni penali fiscali previste dalla Legge tributaria (contravvenzioni e delitti fiscali), come già avviene a livello federale per la Legge federale sull'imposta federale diretta. Con questo adeguamento sarà possibile ad esempio rafforzare, in alcuni casi, i mezzi a disposizione per procedere all'incasso di tributi cantonali scoperti tramite l'istituto della confisca (art. 70 CP). In base al diritto attualmente in vigore, tale misura risulta infatti esclusivamente applicabile nell'ambito delle imposte federali dirette*»⁷⁶.

Prima della modifica, l'applicazione della Parte generale del Codice penale era, infatti, limitata ai delitti fiscali (art. 273 LT), escludendo le contravvenzioni fiscali⁷⁷.

2.2.4. *La determinazione della sostanza imponibile in caso di nuove costruzioni o ristrutturazioni in assenza di un valore di stima aggiornato*

Il nuovo art. 42 cpv. 1^{bis} LT regola il periodo transitorio tra il momento in cui il contribuente impiega i mezzi propri o quelli di terzi per finanziare la costruzione o la ristrutturazione di un immobile e la decisione del nuovo valore di stima accertato dall'Ufficio cantonale di stima. Durante questo periodo transitorio, infatti, il contribuente non dichiara, ai fini

⁷⁵ Messaggio vari adeguamenti LT, pag. 4.

⁷⁶ Messaggio vari adeguamenti LT, pag. 5.

⁷⁷ Messaggio vari adeguamenti LT, pag. 4.

della determinazione dell'imposta sulla sostanza, i mezzi finanziari investiti, essendo questi, ad es., non più depositati presso un istituto finanziario e nemmeno – ancora – presi in considerazione per il calcolo del valore di stima. D'altro canto, però, i debiti privati contratti vengono presi in considerazione⁷⁸.

In assenza di una norma legale specifica, secondo la giurisprudenza della Camera di diritto tributario (CDT), confermata dal Tribunale federale, non è possibile per prassi definire un valore temporaneo in attesa della decisione del nuovo valore di stima, al fine di tenere conto degli investimenti nella costruzione o nella ristrutturazione dell'immobile⁷⁹.

Per colmare questa lacuna impropria della LT, è stato inserito il nuovo capoverso 1^{bis} dell'art. 42 LT⁸⁰, in base al quale *«per gli immobili in costruzione, in fase di ampliamento o ristrutturazione avente carattere di miglioria, il cui valore non è ancora riflesso nella stima, viene aggiunto al valore di stima ufficiale secondo il capoverso 1 un supplemento pari al 70% delle relative spese di costruzione, di ampliamento o ristrutturazione sopportate dal contribuente sino al momento determinante per l'imposizione e indipendentemente se finanziate con mezzi propri o con mezzi di terzi»*⁸¹.

Questa disposizione tiene quindi conto, nella misura del 70%, dei mezzi (del contribuente o ricevuti da terzi) investiti (i) in una costruzione, (ii) in un ampliamento o (iii) in una ristrutturazione avente carattere di miglioria, che saranno oggetto di nuova stima, ma che non sono ancora stati

⁷⁸ Messaggio vari adeguamenti LT, pag. 5.

⁷⁹ Sentenza CDT n. 80.2014.290, del 23 marzo 2016; sentenza TF n. 2C_422/2016 del 13 settembre 2017, consid. 6.4.; cfr. anche Messaggio vari adeguamenti LT, pag. 5 seg. L'autorità fiscale faceva uso della cd. «prassi dell'imposizione del controvalore dell'investimento».

⁸⁰ Una norma identica è stata inserita alla terza frase dell'art. 86 cpv. 1 LT concernente il capitale imponibile degli investimenti collettivi di capitale, rispettivamente all'art. 158 cpv. 1, seconda frase LT concernente la determinazione della sostanza imponibile per l'imposta di successione e di donazione.

⁸¹ Per un primo commento si veda anche GIUSEPPE LEROSE, Imposta sulla sostanza delle persone fisiche in riferimento al controvalore immobiliare, in: NF 11/2017, pagg. 340-341.

considerati nel valore di stima ufficiale in vigore al momento determinante per il calcolo dell'imponibile.

Qualche perplessità desta la scelta della percentuale del 70 per cento degli investimenti per la determinazione del valore di stima imponibile. Infatti, così facendo, il contribuente rischia di essere tassato in maggior misura rispetto a quando sarà accertato il nuovo valore di stima ufficiale. Questo poiché i valori di stima degli immobili ticinesi sono notoriamente inferiori ai valori di mercato, spesso con importi pari al 30-40 per cento del valore di mercato⁸². Senza voler entrare nel merito della conformità di tali valori di stima alle esigenze legali e costituzionali, si pone, tuttavia, un problema di parità di trattamento cd. «orizzontale» tra coloro che dichiarano il 70 per cento dell'importo investito e coloro che, invece, al momento della costruzione o della ristrutturazione di un immobile, dispongono di un valore di stima accertato, pari di regola al 30-40 per cento del valore venale.

2.2.5. La modifica della perenzione del diritto di avviare una procedura di recupero d'imposta in ambito immobiliare

La modifica dei capoversi 1 e 3 dell'art. 237 LT è stata voluta per allineare i termini di perenzione del diritto di avviare la procedura di recupero d'imposta per l'imposizione degli utili immobiliari della LT con i termini valevoli per le altre imposte. È stata, quindi, eliminata la seguente frase dai due capoversi citati: «*[p]er gli utili immobiliari, dalla fine dell'anno in cui è avvenuta l'iscrizione a registro fondiario, rispettivamente la conclusione del negozio giuridico*».

2.2.6. Adeguamento alla legge federale sull'approvvigionamento del Paese

Gli artt. 28 e 72 LT sono stati completati da due nuovi capoversi 3, secondo i quali «*[p]er la costituzione e lo scioglimento di scorte obbliga-*

⁸² Si veda ad es. SAMUELE VORPE, I valori di stima degli immobili corrispondono al valore venale?, in: NF 10/2012, pagg. 2-5; PETER LOCHER, Stime immobiliari nel Cantone Ticino: il quadro giuridico, in: NF 9/2014, pagg. 14-17; ROCCO FILIPPINI, I valori di stima nella giurisprudenza federale e cantonale, in: NF 9/2014, pagg. 18-21.

torio si applica per analogia l'art. 22 della legge federale sull'approvvigionamento economico del Paese (LAP)».

Come osservato dal Consiglio di Stato nel suo Messaggio, per i beni subordinati al regime delle scorte obbligatorie, l'imposizione fiscale diretta consente rettifiche di valore valide ai fini fiscali, conformemente all'art. 7a dell'Ordinanza del 6 luglio 1983 sui principi generali della costituzione di scorte (RS 531.211, abrogata il 1° giugno 2017) che è stata sostituita dall'art. 22 della Legge federale sull'approvvigionamento economico del Paese (LAP; RS 531)⁸³. Siccome l'art. 22 cpv. 1 LAP fa riferimento anche all'imposizione cantonale – cosa che prima non era prevista dall'Ordinanza, la quale faceva riferimento solo all'imposta federale diretta – i Cantoni sono obbligati a riprendere la normativa dell'art. 22 LAP. Per tale ragione, il legislatore ha optato per l'introduzione nella LT, agli artt. 28 cpv. 3 e 72 cpv. 3, di un rinvio diretto alla normativa federale (art. 22 LAP)⁸⁴.

Inoltre, sempre sotto il cappello della LAP, è stato necessario modificare gli artt. 4 cpv. 1 lett. *f* e 120 LT, introducendo un'esenzione dall'imposizione alla fonte per i marittimi per il lavoro a bordo di una nave d'alto mare⁸⁵. Già da diversi anni per prassi era prevista un'esenzione dall'imposta alla fonte per questa categoria su esplicita richiesta dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC). Con l'adeguamento di questa disposizione agli artt. 4 cpv. 2 lett. *f* e 35 cpv. 2 lett. *h* LAID, viene dunque sanata questa situazione giuridicamente insostenibile⁸⁶.

⁸³ Per la costituzione di scorte obbligatorie sono ammesse le seguenti rettifiche di valore: (a) per le scorte obbligatorie, al massimo il 50 per cento del prezzo di base; (b) per le scorte complementari, al massimo l'80 per cento del prezzo d'acquisto o di produzione; se il valore effettivo della merce è inferiore, la rettifica è calcolata su tale valore.

⁸⁴ Messaggio vari adeguamenti LT, pag. 8.

⁸⁵ Su questo argomento si è già scritto in questa rivista, cfr. SAMUELE VORPE, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in: RtiD II-2017, pagg. 563-617, pag. 603 seg.

⁸⁶ Messaggio vari adeguamenti LT, pag. 9.

2.2.7. Adeguamento alla legge federale sulla formazione continua

La Legge federale sulla formazione continua, del 20 giugno 2014, ha apportato una modifica redazionale ad alcuni articoli della LAID (e della LIFD)⁸⁷. Si tratta del termine «perfezionamento» che è stato sostituito, con i necessari adeguamenti grammaticali, con «formazione continua». Di conseguenza, anche i Cantoni sono tenuti a sistemare detta terminologia⁸⁸. Il Canton Ticino lo ha fatto modificando gli artt. 16 cpv. 3, 26 cpv. 2 lett. e, 32 cpv. 1 lett. n e 68 cpv. 1 lett. e LT.

2.2.8. L'entrata in vigore delle diverse disposizioni

Tutte le disposizioni indicate in questo capitolo sono entrate in vigore il 1° gennaio 2018⁸⁹.

2.2.9. Abrogazione della legge sulle riserve di crisi

Con effetto al 1° gennaio 2018 è stata abrogata la Legge sulla costituzione di riserve di crisi al beneficio di sgravi fiscali del 19 settembre 1988⁹⁰.

⁸⁷ RU 2016 689, pag. 704.

⁸⁸ Messaggio vari adeguamenti LT, pag. 9.

⁸⁹ BU 61/2017, pag. 487.

⁹⁰ BU 61/2017, pag. 488.