

# La RFFA in ambito intercantonale: la Circolare CSI n. 34

Con la RFFA sono state introdotte diverse misure recepite dai diversi Cantoni in modo non uniforme. La Circolare CSI n. 34 indica i principi base per l'applicazione di tali misure in ambito intercantonale



**Sandro Jaeger**  
LL.M., Swiss and International Taxation  
Senior Tax Manager, Ernst & Young, Lugano



**Chiara Zilli**  
Esperta fiscale dipl. fed.  
Tax Manager, Ernst & Young, Lugano

Con l'approvazione della Legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA) e la sua entrata in vigore il 1° gennaio 2020, i singoli Cantoni hanno introdotto, in modo più o meno discrezionale seppure nei limiti dettati dalla Legge federale, diverse misure fiscali. In un tale contesto di discrezionalità, è sorta la necessità di regolare l'applicazione della RFFA in ambito intercantonale al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione o di non imposizione. In tal senso il 15 gennaio 2020 la Conferenza svizzera delle imposte (CSI) ha pubblicato la Circolare n. 34, le cui disposizioni verranno trattate nel presente articolo.

I. Introduzione.....	475
II. La Circolare n. 34.....	476
A. In generale.....	476
B. Il riparto intercantonale nell'ambito della RFFA.....	476
C. La procedura di tassazione e coordinamento tra i Cantoni.....	476
D. Esempio pratico.....	476
III. Conclusioni.....	477

## I. Introduzione

Il 1° gennaio 2020 è entrata in vigore la Legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA; RU 2019 2395) che ha introdotto diverse misure fiscali e la cui portata e ambito di applicazione è stato in parte definito dai singoli Cantoni.

Nei limiti dettati dalla Legge federale, infatti, i singoli Cantoni hanno avuto la possibilità o l'obbligo di introdurre nel proprio ordinamento tributario e modulare in base ai propri obiettivi fiscali diverse misure, che ricordiamo essere:

- obbligo di introdurre il sistema transitorio di imposizione duale per la tassazione separata delle riserve occulte generate nel periodo i cui si beneficiava di un privilegio fiscale;

- facoltà di riconoscere e ammortizzare con effetto fiscale le riserve occulte generate nel periodo i cui si beneficiava di un privilegio fiscale (*step-up*);
- obbligo di introdurre il regime del *patent box*, la cui quota di redditi da brevetti e diritti analoghi esente da imposizione viene determinata dai singoli Cantoni, nel limite del 90%;
- facoltà di introdurre un'ulteriore deduzione per le attività di ricerca e sviluppo, nei limiti del 150%;
- facoltà di introdurre la deduzione per l'autofinanziamento, purché il Cantone raggiunga un determinato livello minimo di imposizione effettiva;
- obbligo di limitare lo sgravio fiscale delle misure sopra-menionate, che non potrà infatti eccedere il 70%, potendo tuttavia i Cantoni prevedere una limitazione maggiore;
- facoltà di introdurre agevolazioni nell'ambito dell'imposta sul capitale, in relazione a partecipazioni, brevetti e diritti analoghi nonché di prestiti interni al gruppo;
- obbligo di introdurre un regime di riconoscimento delle riserve occulte in caso di trasferimento in Svizzera (*immigration step-up*).

Le singole leggi cantonali hanno, quindi, recepito integralmente o parzialmente le suddette misure, ciascun Cantone in modo differente. Le imprese operanti in diversi Cantoni si trovano quindi, nell'applicazione di tali misure e in particolare nella determinazione dell'utile e del capitale imponibile, a dover tenere conto dei principi del diritto intercantonale.

La Conferenza svizzera delle imposte (CSI) si è posta l'obiettivo di indicare dei principi base accompagnati da esempi pratici<sup>[1]</sup> che, in conformità alla giurisprudenza del Tribunale federale, potranno dirimere eventuali questioni e dubbi legati

[1] La Conferenza svizzera delle imposte precisa nella stessa Circolare n. 34, "Ripartizioni fiscali intercantonali delle società al beneficio delle deduzioni previste dalla RFFA" che i calcoli hanno esclusivamente natura di esempio e non rappresentano proprie raccomandazioni. La Circolare è disponibile al seguente link: [https://www.steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Kreisschreiben/KS34\\_Repartitions\\_fiscales\\_intercantionales\\_RFFA.pdf](https://www.steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Kreisschreiben/KS34_Repartitions_fiscales_intercantionales_RFFA.pdf) (consultato il 25.08.2021).

all'applicazione in ambito intercantonale delle misure introdotte dalla riforma fiscale, proprio per la libertà concessa dalla RFFA ai Cantoni.

Si rende necessario precisare che la Circolare n. 34, pubblicata il 15 gennaio 2020, ha limitato la trattazione all'ambito delle persone giuridiche, ritenendo limitata l'applicazione delle misure RFFA da parte delle persone fisiche.

### II. La Circolare n. 34

#### A. In generale

Nella determinazione dell'utile e del capitale imponibile, il diritto intercantonale prevede che il riparto debba essere effettuato dal punto di vista del singolo Cantone, come se l'intera base imponibile fosse ad esso attribuito, prendendo in considerazione di volta in volta le diverse disposizioni previste dal diritto tributario proprio del Cantone di riferimento.

Questo principio permane e anzi assume maggiore rilievo in sede di applicazione delle misure introdotte dalla RFFA, proprio per la crescente eterogeneità dei diversi ordinamenti fiscali cantonali.

La Circolare n. 34 ribadisce inoltre che le regole del diritto intercantonale attualmente vigenti, sia relative al riparto intercantonale sia con riferimento alla procedura di tassazione, sono di base applicabili anche nell'ambito delle misure introdotte dalla RFFA. Viene in particolare ricordato che la somma delle basi imponibili attribuite ai singoli Cantoni sulla base del riparto intercantonale non potrà eccedere la base imponibile complessiva prima del riparto. Trovandosi altrimenti in violazione del divieto, costituzionalmente garantito, di doppia imposizione intercantonale.

#### B. Il riparto intercantonale nell'ambito della RFFA

La Circolare n. 34 prevede la determinazione del riparto intercantonale, che tenga conto delle misure della RFFA, seguendo tre fasi:

- in primo luogo, deve essere effettuato il riparto intercantonale "pre-RFFA". Si tratta di applicare le regole del diritto intercantonale sinora conosciuti, senza tenere conto delle misure introdotte dalla riforma. Pertanto, la base imponibile deve essere determinata attraverso le chiavi di ripartizione applicabili. In seguito devono essere poi applicate eventuali correzioni fiscali (inclusi eventuali ammortamenti delle riserve occulte riconosciute a seguito del trasferimento in Svizzera). Infine, possono essere computate eventuali perdite fiscali. In questa prima fase viene determinata la base imponibile rilevante per l'imposta federale diretta sull'utile, a cui le misure della riforma fiscale non afferiscono;
- nella seconda fase, vengono applicate le disposizioni cantonali introdotte dalla RFFA tenendo in considerazione dei metodi di riparto previsti dal diritto intercantonale. Si deve procedere, pertanto, alla riduzione dei redditi da brevetti e diritti analoghi (*patent box*), alla maggiorazione della deduzione per le spese legate all'attività di ricerca e sviluppo, alla deduzione fittizia per l'autofinanziamento e al

riconoscimento dell'ammortamento delle riserve occulte riconosciute ai fini *step-up*. Il valore delle riserve occulte da *immigration step-up*, le riserve occulte riconosciute a seguito dell'abolizione dei privilegi fiscali e la ripresa a tassazione delle spese di ricerca e sviluppo per l'ingresso nel *patent box*, devono essere determinate complessivamente, tendenzialmente per il tramite del Cantone sede.

- infine, è necessario determinare se, dall'applicazione delle suddette misure, il limite massimo allo sgravio fiscale non è stato superato. In caso affermativo è necessario operare alcune correzioni al fine di garantire che l'utile imponibile raggiunga il limite minimo, in rapporto all'utile determinato prima delle misure, previsto dalle singole disposizioni cantonali, sia a livello di utile complessivo sia tenendo conto dell'utile imponibile in ogni singolo Cantone di riferimento. L'eventuale eccedenza deve essere primariamente compensata con l'utile imponibile del Cantone in cui viene svolta l'attività di impresa e, secondariamente, con l'utile imponibile del domicilio speciale.

#### C. La procedura di tassazione e coordinamento tra i Cantoni

Nel diritto intercantonale il Cantone sede ricopre un ruolo primario rispetto agli altri Cantoni. È l'autorità fiscale del Cantone sede, infatti, a dover iniziare la procedura di tassazione, controllando i dati dichiarati dal contribuente e procedendo con le opportune correzioni. Il Cantone sede è, inoltre, responsabile della predisposizione della proposta di riparto per gli altri Cantoni interessati. In tal senso e in attuazione delle nuove misure previste dalla RFFA, si rafforza il ruolo centrale del Cantone sede, cui spetta inoltre l'onere di fornire agli altri Cantoni i dati necessari per la verifica della corretta applicazione di tali misure nei diversi Cantoni.

#### D. Esempio pratico

Viene di seguito esposto un esempio pratico di applicazione di alcune misure introdotte dalla RFFA nei Cantoni Ticino (sede) e Zurigo, dal punto di vista di ciascun Cantone. Entrambi i Cantoni hanno previsto una deduzione maggiorata per spese di ricerca e sviluppo nei limiti del 150%, così come la riduzione da *patent box* del 90%. Il Canton Ticino ha previsto per l'ingresso nel *patent box* una tassazione separata delle spese di ricerca e sviluppo dedotte precedentemente (cd. *Einmalerledigungsverfahren*), mentre il Canton Zurigo prevede la ripresa a tassazione di tali spese fino a concorrenza dei redditi qualificabili per il *patent box* (cd. *Realisationslösung* oppure *Verrechnungslösung*). Il Canton Zurigo, a differenza del Canton Ticino, ha inoltre introdotto la deduzione per l'auto-finanziamento.

Riparto intercantonale dal punto di vista dell'autorità fiscale ticinese	Totale		Ticino	Zurigo
Utile netto da conto economico	150'000			
- Precipuo		20%	30'000	
- Residuo in base alle quote		30%	36'000	84'000
Utile imponibile pre-RFFA	150'000		66'000	84'000
Quote ai fini dell'utile			44%	56%
Riduzione da <i>patent box</i> (90% di 100'000)	-90'000		-39'600	-50'400
Ingresso nel <i>patent box</i>	-		-	-
Ulteriore deduzione da ricerca e sviluppo (50% di 36'000)	-18'000		-7'920	-10'080
Deduzione per autofinanziamento	-		-	-
Totale riduzioni RFFA	-108'000		-47'520	-60'480
Deduzione massima (70%)	105'000		46'200	58'800
Correzione deduzione	3'000		1'320	1'680
<b>Utile imponibile post-RFFA</b>	<b>45'000</b>		<b>19'800</b>	<b>25'200</b>
<b>Rapporto utile pre/post-RFFA</b>	<b>30%</b>		<b>30%</b>	<b>30%</b>

Riparto intercantonale dal punto di vista dell'autorità fiscale zurighese	Totale		Ticino	Zurigo
Utile netto da conto economico	150'000			
- Precipuo		20%	30'000	
- Residuo in base alle quote		30%	36'000	84'000
Utile imponibile pre-RFFA	150'000		66'000	84'000
Quote ai fini dell'utile			44%	56%
Riduzione da <i>patent box</i> (90% di 100'000)	-90'000		-39'600	-50'400
Ingresso nel <i>patent box</i>	90'000		39'600	50'400
Ulteriore deduzione da ricerca e sviluppo (50% di 36'000)	-18'000		-7'920	-10'080
Deduzione per autofinanziamento	-50'000		-22'000	-28'000
Totale riduzioni RFFA	-68'000		-29'920	-38'080
Deduzione massima (70%)	105'000		46'200	58'800
Correzione deduzione	-		-	-
<b>Utile imponibile post-RFFA</b>	<b>82'000</b>		<b>36'080</b>	<b>45'920</b>
<b>Rapporto utile pre/post-RFFA</b>	<b>55%</b>		<b>55%</b>	<b>55%</b>

### III. Conclusioni

Le indicazioni e i chiarimenti della CSI contenute nella nuova Circolare n. 34 non possono che essere ben accolti. La Circolare, infatti, colma diversi dubbi e dirime potenziali questioni che avrebbero potuto sorgere nell'applicazione delle misure della riforma fiscale da parte delle imprese operanti a livello intercantonale.

Dall'esempio numerico si evince come le misure diversamente introdotte nei due Cantoni portino a risultati sostanzialmente diversi. Da qui l'esigenza di un'attenta e corretta applicazione delle misure tenendo conto delle diverse disposizioni tributarie, così come dei principi del diritto intercantonale.