

I cittadini francesi tassati secondo il dispendio in Svizzera e la loro residenza ai fini convenzionali



Sabina Rigozzi

Collaboratrice scientifica SUPSI

La Francia avrebbe unilateralmente deciso di disconoscere la residenza, ai sensi della Convenzione franco-svizzera, dei cittadini francesi imposti secondo il dispendio in Svizzera

1.

Premessa

Il seguente articolo, benché arricchito di considerazioni individuali dell'autrice, è un riassunto di parte dello studio dell'avvocato Philippe Kenel, del 23 gennaio 2013, intitolato *"Etude juridique de l'évolution récente des relations entre la Suisse et la France en matière fiscale et cadre admissible de négociation pour la Suisse"*[1].

2.

Introduzione

L'articolo 4 capoverso 6 lettera *b* della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese, modificata, intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza nonché a prevenire la frode e l'evasione fiscale (di seguito CDI-FRA), conclusa il 9 settembre 1966, non considera come residente di uno Stato contraente "una persona fisica che è imponibile in detto Stato soltanto su una base determinata globalmente secondo il valore locativo della o delle abitazioni che ha in questo Stato". Secondo una circolare del 29 febbraio 1968 dell'AFC e indirizzata alle amministrazioni fiscali cantonali, l'AFC e l'amministrazione fiscale francese hanno convenuto, nell'ambito di una procedura amichevole secondo l'articolo 27 CDI-FRA, che una persona assoggettata all'imposta secondo il dispendio in Svizzera è eccezionalmente considerata residente in questo Stato, ai sensi dell'articolo 4 CDI-FRA, se questa persona accetta che la sua base imponibile, calcolata secondo il dispendio, sia maggiorata di circa il 30% (cosiddetto "forfait majoré") [2]. In Francia, questo accordo è stato recepito nel Decreto amministrativo 14B-2211 n. 7 del 10 dicembre 1972. Il 26 dicembre 2012 l'amministrazione fiscale francese, in specie la *Direction générale des finances publiques*, ha deciso unilateralmente, vale a dire senza avvisare le autorità fiscali svizzere e con effetto al 1. gennaio 2013, di non considerare più come residenti ai fini della CDI-FRA i cittadini francesi imposti secondo il dispendio "maggiorato" in Svizzera [3].

Come evidenziato dall'avvocato Kenel nel suo studio, da tale decisione emergono le seguenti incongruenze e problematiche:

- 1) l'eccezione del *forfait majoré* sembrerebbe una tolleranza unilaterale concessa dalla Francia, mentre per la circolare dell'AFC del 1968 tale eccezione è il frutto di un accordo raggiunto tra le amministrazioni fiscali svizzere e francesi nell'ambito di una procedura amichevole, secondo l'articolo 27 CDI-FRA [4];
- 2) secondo le dichiarazioni [5] rilasciate dalle autorità fiscali elvetiche, queste ultime non sono state informate dall'amministrazione fiscale francese di tale (nuova) presa di posizione.



3.

Qual è la validità giuridica della decisione dell'amministrazione fiscale francese?

Si rammenta innanzitutto che, secondo quanto comunicato ai media dalle autorità fiscali svizzere, queste ultime non sono state formalmente informate della decisione da parte delle autorità fiscali francesi di metter fine all'accordo derivante dalla procedura amichevole. Ciò nonostante, vale a dire anche se l'amministrazione fiscale svizzera avesse ricevuto una comunicazione ufficiale da parte dell'amministrazione fiscale francese in questo senso, secondo il Commentario OCSE all'articolo 25 del Modello OCSE, quest'ultima non avrebbe il diritto di decidere unilateralmente una revisione del contenuto dell'accordo. Secondo il Commentario, un'eventuale soppressione o modifica dell'accordo deve essere frutto di una decisione congiunta delle amministrazioni fiscali svizzere e francesi [6].

Tuttavia, indipendentemente dalla validità giuridica o meno della decisione dell'amministrazione fiscale francese, e altresì dall'applicazione o meno dell'imposta maggiorata, sembrerebbe che l'articolo 4 capoverso 6 lettera *b* CDI-FRA escluda dal proprio campo d'applicazione le persone imposte secondo il dispendio in Svizzera, per le ragioni esplicitate nei capitoli seguenti.

4. **La persona interessata dall'articolo 4 capoverso 6 lettera *b* CDI-FRA**

L'articolo in questione esclude dai benefici convenzionali "una persona fisica che è imponibile in detto Stato soltanto su una base determinata globalmente secondo il valore locativo della o delle abitazioni che ha in questo Stato". Tuttavia, l'articolo 14 capoverso 3 LIFD indica espressamente che:

"L'imposta è calcolata in base al dispendio del contribuente e della sua famiglia e riscossa secondo la tariffa fiscale ordinaria (art. 36 cpv. 1 e 2). Deve tuttavia corrispondere almeno all'imposta calcolata secondo la tariffa ordinaria sull'insieme degli elementi lordi seguenti:

- a. proventi da sostanza immobiliare sita in Svizzera;*
- b. proventi da beni mobili situati in Svizzera;*
- c. proventi da capitale mobiliare collocato in Svizzera, inclusi i crediti garantiti da pegno immobiliare;*
- d. proventi da diritti d'autore, brevetti e diritti analoghi esercitati in Svizzera;*
- e. assegni di quiescenza, rendite e pensioni di fonte svizzera;*
- f. proventi per i quali il contribuente pretende uno sgravio parziale o totale da imposte estere in virtù di una convenzione conclusa dalla Svizzera per evitare la doppia imposizione"*^[7].

senza menzionare affatto un'imposizione secondo il valore locativo dei propri beni immobiliari. Tale espressione emerge solamente nell'Ordinanza sull'imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta del 15 marzo 1993. Di conseguenza, risulta chiaramente che il contribuente imposto secondo il dispendio in Svizzera non lo è su una base di calcolo stabilita secondo il valore locativo della o delle abitazioni possedute in Svizzera, bensì sulle sue spese. Il valore locativo entra in gioco a titolo sussidiario, semplicemente quale stima per facilitare il calcolo dell'ammontare delle spese sostenute dal contribuente. Inoltre, qualora dal cosiddetto calcolo di controllo (articolo 14 capoverso 3 lettere *a-f* LIFD) emergano elementi imponibili maggiori di questa stima, saranno questi importi ad essere presi come riferimento per la tassazione e non l'ammontare determinato attraverso il valore locativo. Per contro l'articolo 4 capoverso 6 lettera *b* CDI-FRA cita chiaramente che la disposizione si applica alla persona che è imposta *soltanto* sul valore locativo della o delle abitazioni in suo possesso.

Dall'articolo 4 capoverso 6 lettera *b* CDI-FRA emerge poi che la disposizione si applica alla persona che è imponibile secondo il valore locativo della o delle abitazioni che ha in questo Stato. Ebbene cosa succede se il contribuente non possiede beni immobiliari in Svizzera? Infatti la tassazione secondo il dispendio non è preclusa per quei contribuenti che non sono in possesso di un'abitazione in Svizzera, poiché in tal caso l'imposizione si baserebbe sulla pigione pagata^[8]. Non sarebbe pertanto so-

stenibile una tale disparità di trattamento, consistente nel precludere i benefici della CDI-FRA ai proprietari di beni immobiliari, concedendo invece tali benefici a chi è semplice locatario. Di conseguenza, se veramente l'articolo 4 capoverso 6 lettera *b* CDI-FRA si riferisse alle persone imposte secondo il dispendio in Svizzera, non si sarebbe tralasciato di considerare anche le persone senza proprietà abitativa in Svizzera.

5. **Il Messaggio del Consiglio federale concernente l'approvazione della CDI-FRA del 1966**

Occorre oltremodo sottolineare che anche l'ordinamento fiscale francese conosce un'imposizione forfettaria basata sul valore locativo della o delle abitazioni possedute dal contribuente. Tale disposizione, prevista dall'articolo 164C capoverso 1 del *Code général des impôts*, assoggetta le persone che, pur non essendo fiscalmente residenti in Francia, vi possiedono un bene immobile, ad un'imposta sul reddito calcolata su una base imponibile pari a tre volte il valore locativo di tale bene immobile, oppure pari ai redditi di fonte francese, se superiori.



Tornando all'articolo 4 capoverso 6 lettera *b* CDI-FRA, se ne si analizza l'iter legislativo, è utile esaminare il Messaggio n. 9565 del Consiglio federale all'Assemblea federale concernente l'approvazione della convenzione conclusa tra la Svizzera e la Francia volta ad evitare le doppie imposizioni in materia d'imposta sul reddito e sul patrimonio del 18 ottobre 1966^[9]. In particolare, al punto "II. Aperçu des demandes françaises de révision" lettera "g. Imposition sur une base égale à cinq fois la valeur locative" emerge che la disposizione del citato articolo 4 capoverso 6 lettera *b* CDI-FRA (nel Messaggio, ex articolo 4 capoverso 5 lettera *b* CDI-FRA) è stata introdotta per volere esplicito della Francia^[10], poiché la precedente CDI-FRA del 1953 prevedeva dei limiti all'imposizione francese basata sul valore locativo menzionata al paragrafo precedente. Secondo la vecchia CDI infatti, la Francia poteva calcolare l'imposta solo in proporzione al soggiorno effettivo sul territorio della persona non residente e solo se tale soggiorno durava almeno 90 giorni. Inoltre, la base imponibile non poteva eccedere la somma pari a cinque volte il valore locativo dei beni immobili posseduti e neppure

eccedere la metà del reddito globale del contribuente. Infine, la Francia doveva rinunciare, se voleva imporre forfettariamente il contribuente, a qualsiasi altro tipo di tassazione. Ebbene – sempre secondo il punto II lettera g del Messaggio – la delegazione francese reputava che tali limitazioni rendevano difficile accertare e riscuotere l'imposta francese, soprattutto perché era difficile, se non impossibile, provare che il contribuente avesse effettivamente soggiornato per più di 90 giorni in Francia. Per i motivi appena esposti, la delegazione francese aveva proposto sia di stralciare tali limitazioni (i), sia di rinunciare ad una simile imposizione (ii)[11]. È stata quest'ultima proposta ad essere accolta dalle Parti contraenti, come emerge al punto "III. Explications concernant les diverses dispositions de la convention" del Messaggio, in cui il Consiglio federale spiega le modifiche all'articolo 4 CDI-FRA:

"Enfin, pour donner suite au vœu exprimé par la délégation française, il a été expressément précisé que ne peuvent être considérés comme résidents au sens de la convention et, par voie de conséquence, ne peuvent prétendre aux avantages de la convention réservés aux résidents (p. ex. réduction des impôts à la source de l'autre Etat):

- ♦ [...]
- ♦ *les personnes physiques qui ne sont soumises qu'à un impôt calculé forfaitairement sur une base égale à cinq fois la valeur locative de leur habitation (par. 5)" [12].*

L'autorità fiscale francese voleva togliere i limiti della vecchia CDI-FRA che di fatto le impedivano di imporre effettivamente un contribuente in possesso di un'abitazione in Francia ma residente in Svizzera, oppure, alternativamente, proponeva di rinunciare all'imposizione in questione. Tuttavia la modifica che ne è scaturita non esprime, a parere di chi scrive, tale volontà. Infatti la modifica all'articolo 4 impatta direttamente sul diritto del contribuente di poter usufruire della CDI e non sulla potestà impositiva degli Stati contraenti. Per dar seguito alla volontà dell'autorità fiscale francese era sufficiente, per quanto riguarda la prima alternativa, stralciare le limitazioni, oppure, per quanto riguarda la seconda, dare un diritto di imposizione esclusivo allo Stato di residenza del contribuente (ossia alla Svizzera).

Così facendo il contribuente residente in Svizzera e possessore di beni immobili in Francia non solo corre il rischio, paradossalmente, di essere comunque assoggettato in Francia all'imposta forfettaria sul valore locativo, nonostante la volontà delle parti di rinunciare a tale imposizione, bensì, proprio perché assoggettato a tale tipo di tassazione, di non poter nemmeno beneficiare della CDI-FRA, in virtù dell'articolo 4 capoverso 6 lettera b.

Tornando al Messaggio del Consiglio federale, appare quindi chiaro che la disposizione dell'articolo 4 capoverso 6 lettera b CDI-FRA non vuole colpire i cittadini francesi residenti in Svizzera e qui tassati secondo il dispendio, che sono tutt'altra tipologia di contribuenti, bensì i contribuenti che sono imposti in Francia sul valore locativo dei beni immobili posseduti in questo Stato, pur non essendone residenti. Questa constatazione si rafforza continuando nella lettura del punto III del Messaggio:

"La convention de 1953 réservait à un Etat, sous certaines conditions, le droit d'assujettir à une imposition forfaitaire les personnes qui, bien que domiciliées dans l'autre Etat, séjournent sur le territoire du premier Etat. Cette imposition forfaitaire, qui frappait un nombre important de personnes domiciliées en Suisse possédant des maisons de vacances en France, ne peut plus se faire sous l'empire de la nouvelle convention (chiffre II du protocole additionnel; cf. également chiffre II, 2, g, ci-dessus)."

Ancora una volta non si menziona un cittadino francese tassato in Svizzera sul dispendio, bensì la tassazione in Francia di un contribuente proprietario di un'abitazione in questo Stato, ma residente in Svizzera.

6. Come mai questo "misunderstanding" dell'autorità fiscale francese nell'interpretare la disposizione dell'articolo 4 capoverso 6 lettera b CDI-FRA?

Dall'analisi dell'avvocato Kenel, di cui si è cercato di esporre un breve sunto in questo contributo, emerge quindi piuttosto chiaramente che secondo un'interpretazione letterale, storica e teleologica dell'articolo 4 capoverso 6 lettera b CDI-FRA tale disposizione si applica alle persone domiciliate in Svizzera, proprietarie di un'abitazione secondaria in Francia e imposte in questo Stato forfettariamente sulla base del valore locativo di tale abitazione e non invece ai cittadini francesi residenti in Svizzera e ivi imposti secondo il dispendio.

Ci si chiede pertanto come mai le autorità francesi abbiano interpretato la disposizione in oggetto nel senso di applicare la stessa ai cittadini francesi imposti secondo il dispendio in Svizzera. Ebbene emergono due principali motivi a sostegno di una tale infelice interpretazione da parte delle autorità francesi. Come si evince dal Messaggio n. 9565 del Consiglio federale, la Francia aveva proposto di modificare la precedente CDI-FRA del 1953 nel senso di eliminare le limitazioni all'imposizione francese oppure di rinunciare a tale imposizione. Appare scontato affermare che la Francia avrebbe di gran lunga preferito la prima soluzione – abolire le limitazioni. Dato che la Svizzera ha spinto per la seconda, si potrebbe pensare che l'interpretazione dell'autorità francese dell'articolo 4 capoverso 6 lettera b CDI-FRA sia una sorta di ritorsione nei confronti della Svizzera.

Secondariamente, il fraintendimento potrebbe anche derivare da una confusione terminologica, opzione questa più plausibile. In effetti, nella legislazione elvetica precedentemente in vigore relativa all'imposta secondo il dispendio (che, si osserva, è ancora quella a tutt'oggi presa in considerazione dalla Francia[13]), questo tipo d'imposta si chiamava "impôt à forfait"[14]. In base alla vecchia legislazione, l'ammontare minimo delle spese annuali corrispondenti al mantenimento del tenore di vita del contribuente, ossia la base imponibile, era fissato a cinque volte il prezzo dell'affitto o del valore locativo del bene immobiliare posseduto. La terminologia dell'imposizione secondo il dispendio di allora era quindi molto simile alla terminologia dell'imposta francese, che si basava parimenti sul valore locativo dell'abitazione e alla nozione di "impôt à forfait". Ciò nonostante, la legislazione attuale, soprattutto dopo la riforma del 2012[15], fa in modo che l'articolo 4 capoverso 6 lettera b CDI-FRA concerna ancora meno i contribuenti imposti secondo il

dispendio in Svizzera; già soltanto per il fatto che la tassazione non è più denominata "imposizione forfettaria", ma "imposizione secondo il dispendio".

Questo fraintendimento ha portato le autorità fiscali svizzere ad accettare erroneamente, per mezzo di una procedura amichevole con le autorità fiscali francesi, l'introduzione di un'imposta maggiorata per permettere ai cittadini francesi tassati sul dispendio in Svizzera di poter beneficiare della CDI-FRA. Bisogna tuttavia osservare che l'accordo risultante dalla procedura amichevole tra le autorità fiscali svizzere e francesi non è una tolleranza concordata dalla Francia alla Svizzera, bensì il contrario. Infatti, se si applica strettamente l'articolo 4 capoverso 6 lettera *b* CDI-FRA, le persone imposte secondo il dispendio dovrebbero poter beneficiare dei vantaggi della CDI-FRA anche senza pagare un'imposta maggiorata, vale a dire senza che la base imponibile venga loro aumentata del 30%, dato che, come emerso in questa sede, l'articolo 4 capoverso 6 lettera *b* CDI-FRA non li concerne. Di conseguenza, annullando unilateralmente l'accordo, le autorità fiscali francesi hanno involontariamente rimesso il campanile al centro del villaggio, nel senso che hanno nuovamente permesso, seppur indirettamente, ai cittadini francesi imposti in Svizzera secondo il dispendio di poter beneficiare pienamente della CDI-FRA, anche senza pagare l'imposta maggiorata.

7.

Considerazioni finali

In conclusione possiamo certamente affermare che, secondo un'interpretazione letterale, teleologica e storica dell'articolo 4 capoverso 6 lettera *b* CDI-FRA, tale disposizione non concerne i cittadini francesi tassati in Svizzera secondo il dispendio, bensì le persone tassate forfettariamente in Francia sulla base del valore locativo dei beni immobili posseduti in quest'ultimo Stato ma residenti in Svizzera. La diversa, se non errata, interpretazione da parte delle autorità fiscali francesi dell'articolo in questione, in aggiunta alla decisione unilaterale in commento, apre a non pochi grattacapi e perplessità. In primo luogo, se il contribuente è tassato sul dispendio in Svizzera, non può più beneficiare della CDI-FRA, secondo le autorità francesi, nemmeno se decide di essere tassato con una base imponibile maggiorata, ritrovandosi in tal modo vulnerabile ad una doppia imposizione effettiva in Svizzera e in Francia. Tuttavia, nel caso in cui tale doppia imposizione si verificasse, il contribuente potrebbe dare avvio ad una procedura amichevole tra i due Stati, secondo l'articolo 27 CDI-FRA. In effetti, per le autorità fiscali elvetiche l'eccezione della tassazione maggiorata resta tuttora valida, di conseguenza il contribuente tassato in tal modo avrebbe diritto ad usufruire dei benefici della CDI-FRA, contrariamente alla (nuova) interpretazione delle autorità francesi. Ciò nonostante, la procedura amichevole risulterebbe oltremodo limitata, poiché la CDI-FRA non prevede una clausola arbitraria per la fattispecie come quella in esame^[16], di conseguenza le autorità fiscali non sarebbero obbligate ad arrivare ad una soluzione, ma solamente a sforzarsi nel trovarla.

In conclusione, al fine di ritrovare la trasparenza e la sicurezza del diritto nei confronti del contribuente, è importante che le autorità fiscali svizzere e francesi si siedano al tavolo, nel contesto di una nuova procedura amichevole, per discutere su

quale interpretazione definitiva dare all'articolo 4 capoverso 6 lettera *b* CDI-FRA. È importante che in quella sede le autorità fiscali svizzere, se vogliono tutelare gli interessi del proprio Paese, non vadano al di là del "forfait majoré", nella misura in cui, come dimostrato dallo studio dell'avvocato Kenel, le persone imposte secondo il dispendio in Svizzera hanno diritto a beneficiare pienamente della CDI-FRA, indipendentemente dal fatto di pagare o meno un'imposta maggiorata. Per il momento, comunque, nessuna comunicazione ufficiale è pervenuta alle autorità fiscali elvetiche sulla decisione unilaterale della Francia di non considerare più valida la prassi dell'imposizione maggiorata. Occorre pertanto attendere tale presa di posizione ufficiale. Tuttavia, le autorità fiscali svizzere avrebbero già da obiettare sull'attuale applicazione dell'articolo 4 capoverso 6 lettera *b* CDI-FRA ai propri contribuenti tassati sul dispendio, dato che, si ripete, tale disposizione non dovrebbe interessarli, potendo continuare a beneficiare della CDI-FRA indipendentemente dall'applicazione o meno di un'imposta maggiorata nei loro confronti.

Un'altra problematica che emerge è la possibilità per una persona residente in Svizzera, ma che possiede beni immobili in Francia, di essere ancora assoggettata in questo ultimo Stato sulla base del valore locativo di tali beni immobili, nonostante dal Messaggio del Consiglio federale si evince chiaramente che "cette imposition forfaitaire, qui frappait un nombre important de personnes domiciliées en Suisse possédant des maisons de vacances en France, ne peut plus se faire sous l'empire de la nouvelle convention". L'incognita sta nel fatto che l'articolo 4 regola l'ambito soggettivo della CDI-FRA, ovvero chi può usufruire dei suoi benefici, e non regola la delimitazione della potestà impositiva degli Stati contraenti, che è invece la finalità dell'articolo 4 capoverso 6 lettera *b*, come emerge dal Messaggio. Anche in questa fattispecie, il pericolo per il contribuente è di essere esposto ad una doppia imposizione effettiva e, oltretutto, di non poter usufruire dei benefici della CDI-FRA.

Elenco delle fonti fotografiche:

http://www.comune.sedriano.mi.it/public/343_CAMBIO_DI_RESIDENZA.jpg [26.10.2013]

<http://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/wp-content/uploads/2010/05/controversia-const.1.jpg> [26.10.2013]

[1] Lo studio è disponibile al seguente link: http://www.letemps.ch/rw/Le_Temps/Quotidien/2013/01/24/Suisse/ImagesWeb/Etude.Phillippe.Kenel.pdf [26.10.2013].

[2] Più precisamente, la circolare AFC del 29 febbraio 1968 conveniva quanto segue: "Une Personne assujettie à l'impôt à forfait en Suisse (art. 18^{bis} AIN et les dispositions semblables du droit cantonal) à la qualité de résident de Suisse au sens de l'article 4 de la convention: a. si la base d'imposition fédérale, cantonale et communale, est supérieure à cinq fois la valeur locative de l'habitation du contribuable ou à une fois et demi le prix de pension qu'il paie, et b. si la base d'imposition cantonale et communale ne s'écarte pas notablement de celle qui est déterminante pour l'impôt fédéral direct (IFD) ladite base cantonale et communale devant, en tout état de cause, être égale ou supérieure aux éléments du revenu du contribuable qui proviennent de Suisse et de France, pour les revenus de source française, lorsqu'ils sont privilégiés par la convention (notamment dividendes, intérêts, redevances de licences)". Si veda anche Bernasconi Marco, in: Yersin Danielle/Nôel Yves (a cura di), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Helbing Lichtenhahn, Basilea 2008, N 28 ad art. 14 LIFD.

[3] Favre Alexis, Une nouvelle menace plane sur les exilés fiscaux français en Suisse, in: Le Temps, 14 dicembre 2012, <http://www.letemps.ch> [26.10.2013].

[4] In effetti, nel comunicato della *Direction générale des finances publiques* si legge: "La tolérance de 1972 prévue par la DB 14 B-2211 n°7 mise à jour le 10 décembre 1972 n'ayant pas été reprise par la base BOFIP-Impôts est rapportée à compter du 12 septembre 2012, date d'ouverture de la base, conformément à l'instruction 13 A-2-12 du 7 septembre 2012. Toutefois, il est admis que cette tolérance continue à s'appliquer jusqu'aux revenus de l'année 2012 incluse".

[5] Si veda Favre Alexis, op. cit. L'autore scrive che il Dipartimento delle finanze del Canton Vaud ha

dichiarato di non essere a conoscenza di nessun comunicato ufficiale da parte della controparte francese su tale cambiamento e che pertanto proseguirà con la prassi fino ad ora seguita. Lo stesso dicasi per l'AFC, che ha affermato di considerare tutt'ora valido, in base ad una sua circolare del 1968, che un cittadino francese tassato secondo il dispendio maggiorato in Svizzera possa beneficiare della CDI-FRA.

[6] Più precisamente, il Commentario all'articolo 25 paragrafo 3 Modello OCSE, n. 54, afferma quanto segue: "Les accords amiables réglant des difficultés générales d'interprétation ou d'application lient les administrations aussi longtemps que les autorités compétentes ne conviennent pas de modifier ou d'abroger l'accord amiable".

[7] La comparazione tra l'imposta calcolata sul dispendio e quella calcolata sugli elementi di cui alle lettere a-f dell'articolo 14 capoverso 3 LIFD è denominata "calcolo di controllo".

[8] A tal proposito, l'Ordinanza del 15 marzo 1993 cita espressamente che il dispendio si fonda almeno su: "a. un importo corrispondente al quintuplo della pigione o del valore locativo dell'appartamento in casa propria, per i contribuenti che hanno un'economia domestica propria; b. un importo corrispondente al doppio del prezzo di pensione per il vitto e l'alloggio, per gli altri contribuenti".

[9] Foglio federale 1966 II 593.

[10] *Ibidem*, pagina 598.

[11] Pare opportuno citare l'intero punto II lettera g del Messaggio in questione (Foglio federale 1966 II 593, pagina 598): "La faculté existant en droit français d'imposer une personne domiciliée en Suisse qui possède une résidence secondaire en France au titre de l'impôt sur le revenu calculé sur une base égale à cinq fois la valeur locative de cette résidence a été limitée par les dispositions du paragraphe 4 du protocole final ad article 2 de la convention de 1953: l'impôt doit être calculé dans la mesure du séjour effectif et ne peut être perçu que si ce séjour a duré au moins 90 jours; en ou-

tre, la base d'imposition ne peut excéder la moitié du revenu global du contribuable. De l'avis de la délégation française, cette limitation enlève toute possibilité pratique à la France de percevoir un impôt à ce titre parce qu'il lui est difficile sinon impossible d'apporter la preuve d'un séjour supérieur à 90 jours. C'est pourquoi la délégation française proposait soit de biffer les limitations précitées soit de renoncer à toute imposition au titre d'une résidence secondaire".

[12] Foglio federale 1966 II 593, pagina 602.

[13] Si veda il Decreto amministrativo 14B-2211 n. 7 del 10 dicembre 1972, in: <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/00/01/3488794165.pdf> [26.10.2013].

[14] Si veda il testo previgente alla LIFD, vale a dire il Decreto del Consiglio federale del 9 dicembre 1940 concernente la riscossione di un'imposta per la difesa nazionale, all'articolo 18^{bis}, nonché l'Ordinanza del Dipartimento federale delle finanze e delle dogane del 15 ottobre 1958 concernente la riscossione globale dell'imposta per la difesa nazionale.

[15] DFF, Inasprimento dell'imposizione secondo il dispendio a partire dal 2016, Comunicato stampa del 20 febbraio 2013, in: http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=it&print_style=yes&msg-id=47841 [26.10.2013].

[16] L'articolo 27 capoverso 5 CDI-FRA prevede in effetti una clausola arbitraria solamente per le problematiche inerenti i prezzi di trasferimento infragruppo (cosiddetto *Transfer pricing*) o inerenti l'esistenza di una stabile organizzazione di un'impresa o la ripartizione degli utili tra l'impresa e la stabile organizzazione situata nell'altro Stato contraente.