

La legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa

Il 28 novembre 2014, il Consiglio federale ha licenziato il relativo Messaggio. L'Assemblea federale ha adottato la legge nella votazione finale del 16 dicembre 2016, mentre il termine di referendum è scaduto infruttuoso il 7 aprile 2017



Sabina Rigozzi

Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law,
Collaboratrice scientifica SUPSI



Giancarlo Lafranchi

Attestato di contabile federale,
Già Vicedirettore della Divisione delle contribuzioni
del Cantone Ticino

La nuova legge mira a eliminare le disparità di trattamento tra le persone imposte alla fonte e le persone imposte secondo la procedura ordinaria, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale. Il contributo vuole presentare e analizzare la nuova legge, la cui entrata in vigore dovrebbe essere prevista per il 1° gennaio 2020. Le maggiori incertezze derivano dall'onere amministrativo supplementare a carico dei Cantoni, in primis il Cantone Ticino. Altri dubbi restano sull'efficacia della soluzione proposta per eliminare le disparità.

versando quindi soltanto il netto al beneficiario. È lo stesso principio che si applica in ambito di imposta preventiva per i redditi da capitali mobili e per le vincite alle lotterie^[1].

L'imposta alla fonte sul reddito da attività lucrativa dipendente si applica (i) alle persone fisiche di nazionalità straniera che hanno domicilio fiscale in Svizzera, ma che non sono in possesso di un permesso di domicilio ("permesso C"^[2]^[3] e (ii) alle persone fisiche senza domicilio fiscale in Svizzera, indipendentemente dalla nazionalità^[4].

Se il reddito lordo annuo di un lavoratore dipendente straniero con domicilio fiscale in Svizzera supera i fr. 120'000, al posto dell'imposizione alla fonte, viene effettuata una cd. tassazione ordinaria ulteriore^[5]. Questo significa che il contribuente straniero dovrà presentare una dichiarazione d'imposta come qualsiasi cittadino svizzero residente fiscalmente in Svizzera.

L'imposizione alla fonte infatti, a differenza della tassazione ordinaria, non necessita di una presentazione di una dichiarazione d'imposta da parte del lavoratore dipendente, poiché l'imposta è già trattenuta "a monte" dal datore di lavoro, debitore della prestazione imponibile. Per questo motivo la scala delle aliquote fiscali dell'imposta alla fonte è costruita in modo tale da comprendere forfettariamente alcune delle deduzioni previste in ambito di tassazione ordinaria (spese professionali, premi di assicurazioni nonché deduzioni degli oneri familiari).

I. Introduzione	80
A. Il diritto vigente.....	80
B. La giurisprudenza svizzera	81
C. Il Comitato misto ALC	82
D. La necessità di intervento a livello legislativo	82
II. La nuova normativa	82
A. La tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria per i residenti	82
B. La tassazione ordinaria ulteriore su richiesta per i residenti	84
C. La tassazione ordinaria ulteriore su richiesta per i "quasi residenti"	85
D. Imposta alla fonte definitiva per i non residenti	86
E. Determinazione della competenza territoriale di tassazione.....	87
F. Procedura, rimedi giuridici	87
G. Provvigione di riscossione	87
H. Imposizione dei contributi AVS rimborsati	87
III. I passi futuri	88

I. Introduzione

A. Il diritto vigente

Secondo il diritto svizzero, con il termine "imposizione alla fonte" si intende una procedura a seguito della quale il debitore di una prestazione, che rappresenta reddito imponibile per chi la riceve, deduce direttamente l'imposta da detta prestazione,

[1] SABINA RIGOZZI, Il diritto penale fiscale nell'imposizione alla fonte dei redditi d'attività lucrativa dipendente, in: Samuele Vorpe (a cura di), *Contravvenzioni e delitti fiscali nell'era dello scambio internazionale d'informazioni*, Scritti in onore di Marco Bernasconi, Manno 2015, pp. 177-203, p. 180.

[2] Per maggiori approfondimenti in materia di permessi di soggiorno si veda il sito internet della Segreteria di Stato della migrazione (SEM), in: <https://www.sem.admin.ch/sem/it/home.html> (consultato il 25.01.2018).

[3] Cfr. artt. 83 ss. della Legge federale sull'imposta federale diretta (RS 642.11; LIFD).

[4] Cfr. art. 91 LIFD.

[5] Cfr. art. 90 cpv. 2 LIFD e art. 4 cpv. 1 dell'Ordinanza del DFF sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (RS 642.118.2; OIFo) in combinato disposto con il n. 2 dell'Appendice OIFo.

Alcune, ma non tutte^[6]. È comunque possibile, su richiesta del contribuente assoggettato all'imposta alla fonte, far valere a posteriori le deduzioni supplementari non previste, mediante cd. correzioni della tariffa^[7]. Si tratta prevalentemente di considerare individualmente (i) deduzioni non comprese nelle aliquote dell'imposta alla fonte, come per esempio i contributi al III° pilastro A, gli interessi passivi o i riscatti nella cassa pensione, e (ii) importi effettivi più elevati di quelli considerati solo forfettariamente nelle aliquote dell'imposta alla fonte, come per esempio le spese di viaggio dal domicilio al luogo di lavoro^[8]. Alla nuova base di calcolo ottenuta dopo la correzione è applicata la corrispondente aliquota d'imposta alla fonte. L'imposta alla fonte già pagata, è computata nel (nuovo) importo dell'imposta dovuto. Eventuali eccedenze vengono restituite. In virtù dell'attuale prassi in materia di correzione della tariffa, anche i non residenti possono richiederla^[9]. Per i contribuenti che non hanno diritto ad una tassazione ordinaria ulteriore e che non richiedono correzioni della tariffa, l'imposta alla fonte costituisce un onere definitivo e quindi ha effetto liberatorio^[10].

Il sistema di imposizione alla fonte deve essere costruito in maniera che il carico fiscale sia il più equivalente possibile a quello derivante da una tassazione ordinaria, secondo il principio costituzionale della parità di trattamento^[11]. Tuttavia, le semplificazioni dell'imposizione alla fonte attuate con importi forfettari già compresi nelle aliquote fiscali possono creare delle disparità rispetto ai contribuenti tassati secondo la procedura ordinaria. Inoltre, il principio costituzionale dell'imposizione secondo la capacità economica^[12] esige che ogni contribuente sia tassato in funzione dei mezzi che ha a disposizione. In questo contesto, occorre tener presente che più i redditi sono elevati, più gli effetti delle deduzioni si ripercuotono in misura maggiore in ragione della progressione delle aliquote. Di conseguenza, con le deduzioni forfettarie l'imposizione secondo la capacità economica è garantita in maniera meno efficiente all'aumentare del reddito. Per questo motivo, per i redditi dei lavoratori residenti che superano l'importo lordo annuo di fr. 120'000, si effettua una tassazione ordinaria ulteriore^[13].

[6] SABINA RIGOZZI, L'imposizione alla fonte per i frontalieri in Svizzera: verso un'imposizione ordinaria?, Lavoro di tesi, Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law, Manno 2011, in: <http://www.supsi.ch/fisco/dms/fisco/docs/pubblizzazioni/articoli/Imposizione-alla-fonte-frontalieri-Tesi-2012.pdf> (consultato il 13.02.2018), p. 25 s.

[7] Cfr. art. 2 cpv. 1 lett. e OIFo.

[8] Messaggio concernente la legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa del 28 novembre 2014, in: FF 2015 603, p. 610 (cit.: Messaggio). Di parere opposto, per quanto riguarda la presa in considerazione a posteriori degli importi effettivi più elevati di quelli forfettari si veda ANDREA PEDROLI, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin (a cura di), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2^a ed., Basilea 2017, N 8 ad art. 86 LIFD, p. 1441, in cui l'autore indica esplicitamente che "[m]algré cette exception, l'impôt à la source est organisé en tant que véritable impôt; les déductions forfaitaires prévues par l'art. 86, qui sont comprises dans le barème, compensent les frais correspondants. Elles ne peuvent plus être prises en compte individuellement [...]".

[9] Messaggio (nota 8), p. 610.

[10] Cfr. anche artt. 87 e 99 LIFD. Messaggio (nota 8), p. 610.

[11] Rigozzi (nota 6), p. 25 e riferimenti citati.

[12] Cfr. art. 127 cpv. 2 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (RS 101; Cost.).

[13] Messaggio (nota 8), p. 610 s. Per maggiori approfondimenti in materia di

La ritenuta d'imposta alla fonte è fissata in base alle aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e comprende le imposte federali, cantonali e comunali^[14]. Per stabilire l'aliquota dell'imposta comunale applicabile all'imposta alla fonte, è utilizzata una media ponderata^[15]. Ne consegue che le persone assoggettate all'imposta alla fonte, che risiedono in un Comune con un moltiplicatore superiore alla media ponderata, sono tassate ad un'aliquota inferiore rispetto ai contribuenti dello stesso Comune tassati in via ordinaria. Viceversa, se il moltiplicatore effettivo è più basso della media ponderata, le persone assoggettate alla fonte saranno tassate con un'aliquota più alta rispetto ai contribuenti tassati ordinariamente. È importante quindi sottolineare che non sono solo le persone assoggettate all'imposta alla fonte che possono essere svantaggiate rispetto alle persone imposte ordinariamente, bensì può anche risultare una discriminazione di queste ultime rispetto ai contribuenti imposti alla fonte^[16].

B. La giurisprudenza svizzera

Nella sentenza del 26 gennaio 2010^[17] il Tribunale federale ha constatato che, in determinati casi, il regime attuale di imposizione alla fonte per i lavoratori non residenti viola il principio di non discriminazione stabilito nell'Accordo tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone (RS 0.142.112.681; ALC) entrato in vigore il 1° giugno 2002^[18]. Oggetto della sentenza era il ricorso di un lavoratore frontaliere imposto alla fonte, cittadino svizzero che però risiedeva fiscalmente in Francia, che esercitava un'attività lucrativa dipendente a Ginevra. Il ricorrente reclamava una disparità di trattamento fiscale poiché, essendo imposto alla fonte, non aveva avuto diritto a tutte le deduzioni concesse invece ad un contribuente residente, tassato secondo la procedura ordinaria. Nella sua decisione, il Tribunale federale ha tenuto conto delle pertinenti sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE)^[19], secondo le quali sussiste una discriminazione inammissibile quando, in uno Stato, i lavoratori non residenti sono trattati diversamente dai lavoratori residenti che si trovano in una situazione comparabile. Secondo la giurisprudenza costante della CGUE, si presuppone sempre una situazione comparabile quando i lavoratori non residenti conseguono la maggior parte del loro reddito totale (più del 90 per cento) nello Stato dove è esercitata l'attività lucrativa e non nello Stato di residenza. Si parla in questo caso di *quasi residenza*^[20].

progressione delle aliquote, si veda SAMUELE VORPE, Flat Rate Tax, Tra le pieghe dell'aliquota "piatta", Lavoro di diploma, Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law, Manno 2008, p. 39 ss.

[14] Art. 33 cpv. 1 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (RS 642.14; LAID).

[15] Messaggio (nota 8), p. 611; Rigozzi (nota 6), p. 30. Nel Cantone Ticino, l'imposta comunale applicabile per l'imposizione alla fonte dei lavoratori non residenti corrisponde all'ammontare dell'imposta cantonale (moltiplicatore comunale al 100 per cento), cfr. artt. 106 cpv. 2 e 114 cpv. 2 della Legge tributaria del Cantone Ticino (RL 10.2.1.1; LT-TI).

[16] Messaggio (nota 8), p. 611.

[17] DTF 136 II 241.

[18] Il principio di non discriminazione è disciplinato dagli artt. 2 ALC e 9 par. 2 allegato I ALC.

[19] Conformemente a quanto prescritto dall'art. 16 par. 2 ALC.

[20] Messaggio (nota 8), p. 611.

Secondo il Tribunale federale nella summenzionata sentenza, il ricorrente si qualificava come un *quasi residente* imposto alla fonte, la cui situazione era quindi comparabile con quella di un contribuente residente imposto con una tassazione ordinaria e censurando di conseguenza ogni disparità di trattamento fiscale. Il Tribunale federale, dando ragione al ricorrente, è giunto alla conclusione che il divieto di discriminazione sancito nell'ALC è direttamente applicabile e prevale sulle disposizioni contrarie del diritto tributario nazionale[21]. Ad ogni modo, il sistema di imposizione alla fonte in quanto tale non è stato posto in discussione nella suddetta sentenza, anzi è giustificabile per garantire la riscossione dell'imposta sul reddito, secondo i disposti dell'art. 21 par. 3 ALC. Sono state criticate unicamente le deduzioni concesse al ricorrente nell'ambito dell'imposizione alla fonte, che, come indicato nei paragrafi precedenti al presente capitolo, non sono tutte quelle concesse in ambito di imposizione ordinaria. Questa disparità è stata giudicata inammissibile, poiché viola il principio di non discriminazione secondo l'ALC[22].

Il 2 giugno 2010, il Tribunale amministrativo del Canton Neuchâtel ha deciso di applicare per analogia le considerazioni formulate nella sentenza del Tribunale federale del 26 gennaio 2010 anche per i lavoratori dipendenti stranieri con domicilio fiscale in Svizzera[23]. Secondo la sentenza questa categoria di persone non può essere svantaggiata rispetto ai contribuenti tassati secondo la procedura ordinaria[24].

C. Il Comitato misto ALC

Anche a livello internazionale il regime svizzero di imposizione alla fonte è stato oggetto di critiche. Da tempo la delegazione dell'Unione europea (UE) in seno al Comitato misto ALC[25] ha messo in dubbio la conformità del regime svizzero di imposizione alla fonte con l'ALC per quanto riguarda i lavoratori cittadini dell'UE e residenti fiscalmente, ma senza permesso di domicilio, in Svizzera. Per contro, la delegazione svizzera del medesimo comitato ne ha difeso la conformità fondandosi sul già citato art. 21 par. 3 ALC[26].

[21] Messaggio (nota 8), p. 611.

[22] Messaggio (nota 8), p. 611 s. Per maggiori approfondimenti inerenti la sentenza del Tribunale federale del 26 gennaio 2010, si veda Rigozzi (nota 6), p. 41 ss.

[23] Sentenza del Tribunale amministrativo di Neuchâtel TA.2009.161 del 2 giugno 2010.

[24] Messaggio (nota 8), p. 611 s.

[25] Cfr. art. 14 ALC.

[26] Messaggio (nota 8), p. 612 s. Si osserva che la versione italiana del Messaggio contiene un importante refuso (in grassetto): "[d]a tempo la delegazione dell'UE in seno a questo gruppo ha messo in dubbio la conformità con l'Accordo del regime svizzero di imposizione alla fonte per quanto riguarda i lavoratori dell'UE residenti senza permesso di dimora (permesso B). L'UE ha sollevato le prime critiche in occasione della seconda riunione del Comitato misto del 16 luglio 2003, sostenendo che i lavoratori dell'UE domiciliati (permesso C) dovevano essere sottoposti a tassazione ordinaria senza essere preventivamente imposti alla fonte" (Messaggio [nota 8], cap. 1.1.3 Comitato misto ALC, p. 612), refuso presente in parte anche nella versione tedesca. La versione francese del Messaggio è quella corretta: "[d]epuis longtemps, la délégation de l'UE au sein de cet organe met en doute la conformité avec l'ALCP du régime suisse d'imposition à la source en ce qui concerne les travailleurs de l'UE résidant en Suisse sans permis d'établissement, mais au bénéfice d'une permis de séjour (permis B). La première mention d'une critique de l'UE remonte à la deuxième séance du comité mixte le 16 juillet 2003: d'après cette critique, une imposition ordinaire doit être effectuée pour ces travailleurs et ce sans imposition

D. La necessità di intervento a livello legislativo

Nel 2010 è stata effettuata un'analisi sulle implicazioni future dovute alla sentenza di principio del Tribunale federale del 26 gennaio dello stesso anno e su altre successive sentenze dello stesso tenore, su mandato del Comitato della Conferenza svizzera delle imposte (CSI). In questo e in altri lavori preliminari risulta evidente l'importanza fondamentale che ha l'imposizione alla fonte, al fine di garantire la riscossione dell'imposta sul reddito. Soprattutto in considerazione al fatto che, salvo accordi internazionali di diverso tenore, la trasmissione di decisioni o sentenze in questioni fiscali a destinatari all'estero non è ammessa sotto il profilo del diritto internazionale a causa del principio di sovranità territoriale[27].

Alla luce del diritto vigente, di una prassi cantonale eterogenea, che tiene conto di correzioni della tariffa per la pretesa a posteriori di deduzioni supplementari nella base di calcolo, delle continue riserve della delegazione dell'UE nel Comitato misto ALC, nonché della sentenza del Tribunale federale del 26 gennaio 2010, è aumentata la necessità di una revisione in ambito legislativo. Pertanto, lo scopo della nuova legge, approvata dall'Assemblea federale lo scorso 16 dicembre 2016, è evitare per quanto possibile le disparità di trattamento tra le persone tassate secondo la procedura ordinaria e quelle assoggettate all'imposta alla fonte. Obiettivo questo che il Consiglio federale ammette essere in contrasto con il conseguente onere amministrativo supplementare delle autorità cantonali di tassazione[28].

II. La nuova normativa

A. La tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria per i residenti

Il nuovo art. 89 LIFD, ai primi due capoversi, stabilisce che i lavoratori dipendenti tassati alla fonte, con domicilio o dimora fiscale in Svizzera, senza permesso di domicilio C, sono tassati secondo la procedura ordinaria ulteriore se il loro reddito lordo raggiunge o supera, nel corso di un anno fiscale, un determinato importo fissato dal Dipartimento federale delle finanze (DFF) in collaborazione con i Cantoni[29]. Sono parimenti tassati con una procedura ordinaria ulteriore obbligatoria i lavoratori dipendenti residenti che dispongono di proventi non imponibili alla fonte. In tal caso devono richiedere all'autorità competente il modulo per la dichiarazione d'imposta entro il 31 marzo dell'anno fiscale successivo[30]. Secondo il nuovo

à la source préalable, comme c'est le cas pour les travailleurs de l'UE disposant d'un permis d'établissement (permis C)" (Message concernant la loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative du 28 novembre 2014, in: FF 2015 625, p. 634).

[27] Messaggio (nota 8), p. 613. Tuttavia, a parere di chi scrive, sotto quest'ultimo aspetto, l'imposizione alla fonte non è (più) giustificabile per i lavoratori dipendenti stranieri che hanno domicilio fiscale in Svizzera, dove è quindi possibile trasmettere notifiche, decisioni o sentenze relative a questioni fiscali.

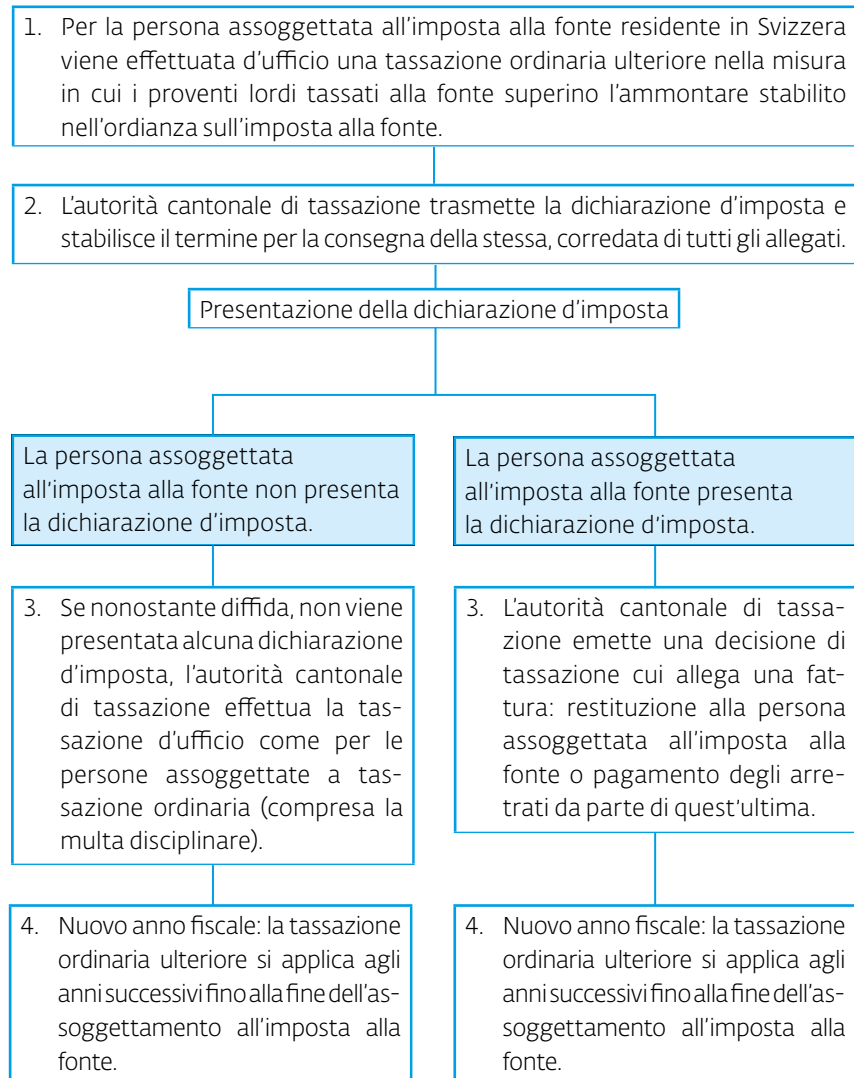
[28] Messaggio (nota 8), p. 613.

[29] Nuovo art. 89 cpv. 1 lett. a e cpv. 2 LIFD. Dal risultato della procedura di consultazione della proposta di revisione della legge, conclusasi il 27 marzo 2014, emerge che la maggioranza dei Cantoni, la Conferenza delle direttrici e dei direttori cantonali delle finanze (CDCF) e la Conferenza fiscale delle Città svizzere propongono che il valore-soglia attualmente determinante di 120'000 franchi debba essere mantenuto (Messaggio [nota 8], p. 619). Cfr. *infra* cap. III. I passi futuri.

[30] Nuovo art. 89 cpv. 1 lett. b e cpv. 4 LIFD. Si tratta della cd. "tassazione ordi-

art. 89 cpv. 3 LIFD, è tassato secondo la procedura ordinaria ulteriore anche il coniuge che vive in comunione domestica. La tassazione ordinaria ulteriore si applica fino al termine dell'assoggettamento all'imposta alla fonte; l'importo già prelevato di quest'ultima è computato senza interessi^[31].

Figura 1: Procedura per la tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria in caso di residenza (Fonte: Messaggio [nota 8], p. 642)



naria complementare" disciplinata attualmente dall'art. 90 cpv. 1 LIFD (art. 112 LT-TI) che con la nuova legge è dunque abrogato. Un esempio in tal senso possono essere i redditi immobiliari di fonte svizzera.

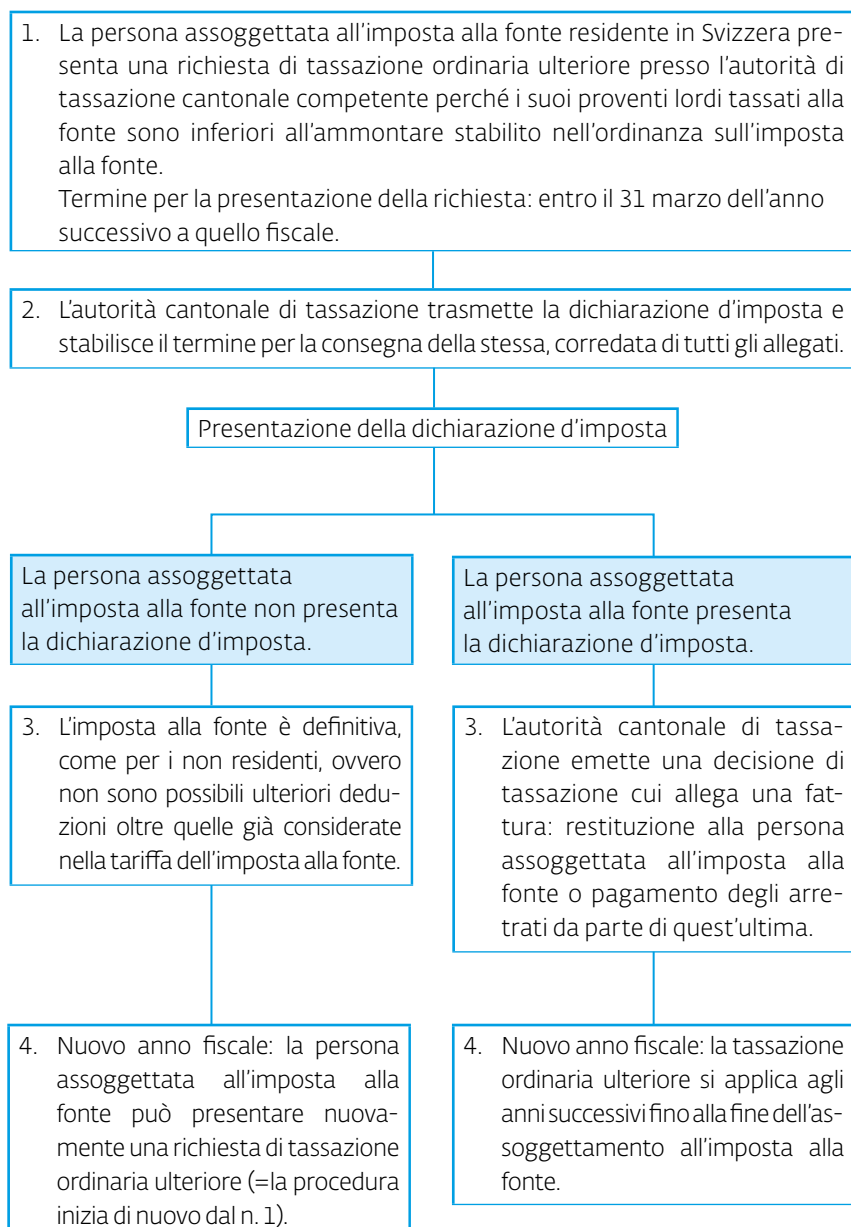
[31] Nuovo art. 89 cpv. 5 e 6 LIFD.

B. La tassazione ordinaria ulteriore su richiesta per i residenti

Una prima, importante novità risiede nel nuovo art. 89a LIFD. Esso introduce la possibilità per i lavoratori dipendenti assoggettati all'imposta alla fonte, residenti fiscalmente in Svizzera, di richiedere una tassazione ordinaria ulteriore, qualora non siano adempiuti i requisiti per una tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria (cpv. 1). La richiesta concerne obbligatoriamente anche l'eventuale coniuge che vive in comunione domestica (cpv. 2). Il contribuente deve presentare la richiesta entro il 31 marzo dell'anno fiscale successivo (cpv. 3). La tassazione ordinaria ulteriore si applica anche agli anni successivi e fino al termine dell'assoggettamento all'imposta alla fonte; l'importo già prelevato di quest'ultima è computato senza interessi (cpv. 5). Se il lavoratore dipendente residente rinuncia a presentare una richiesta in tal senso, l'imposta alla fonte è definitiva e non sono più concesse altre deduzioni supplementari (cpv. 4).

Con questa modifica legislativa si tiene conto delle riserve espresse dalla delegazione dell'UE in seno al Comitato misto ALC, nel senso che tutti i lavoratori dipendenti residenti fiscalmente in Svizzera sono sottoposti o possono chiedere di essere sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore. Grazie alla tassazione ordinaria ulteriore sono inoltre eliminate le differenze a livello di moltiplicatore d'imposta comunale tra i contribuenti assoggettati alla fonte e quelli tassati ordinariamente[32].

Figura 2: Procedura per la richiesta di tassazione ordinaria ulteriore in caso di residenza (Fonte: Messaggio [nota 8], p. 643)



[32] Messaggio (nota 8), p. 614.

C. La tassazione ordinaria ulteriore su richiesta per i "quasi residenti"

Con la nuova normativa, anche i lavoratori dipendenti tassati alla fonte senza domicilio fiscale in Svizzera possono richiedere una tassazione ordinaria ulteriore, se (i) la parte preponderante dei loro redditi mondiali, compresi i proventi dell'eventuale coniuge, è imponibile in Svizzera e (ii) la loro situazione è paragonabile a quella di un contribuente domiciliato in Svizzera. La richiesta deve essere presentata entro il 31 marzo del successivo anno fiscale (nuovo art. 99a cpv. 1 LIFD). In altre parole, il lavoratore dipendente non residente tassato alla fonte, per poter beneficiare della tassazione ordinaria ulteriore, deve adempiere alle condizioni della *quasi residenza* stabilita dal Tribunale federale nella sentenza del 26 gennaio 2010.

La percentuale (ossia il "valore soglia") dei proventi che devono essere conseguiti in Svizzera per poter considerare il contribuente come quasi residente viene stabilita dal DFF in collaborazione con i Cantoni (nuovo art. 99a cpv. 3 LIFD). Secondo il Consiglio federale, è ipotizzabile fissare questa soglia al 90 per cento come è emerso dalla sentenza del Tribunale federale del 26 gennaio 2010^[33]. Se le condizioni sono adempiute, viene effettuata una tassazione ordinaria ulteriore e l'imposta alla fonte già trattenuta è computata senza interessi (cpv. 2). Contrariamente ai lavoratori dipendenti con domicilio fiscale in Svizzera, chi, in qualità di "quasi residente", ha deciso di optare per la tassazione ordinaria ulteriore, non rimane legato a questo sistema fino al termine dell'assoggettamento all'imposta alla fonte. Infatti, nell'anno fiscale successivo, egli può, ma non è obbligato, presentare nuovamente una richiesta di tassazione ordinaria ulteriore^[34]. Di conseguenza, i requisiti per la "quasi residenza" devono essere adempiuti ogni anno per poter ottenere la tassazione ordinaria ulteriore. Per il lavoratore dipendente non residente, tassato alla fonte, che non richiede la tassazione ordinaria ulteriore oppure la richiede ma i requisiti per la quasi residenza non sono adempiuti, l'imposta alla fonte è definitiva e non sono concesse altre deduzioni supplementari (nuovo art. 99 LIFD).

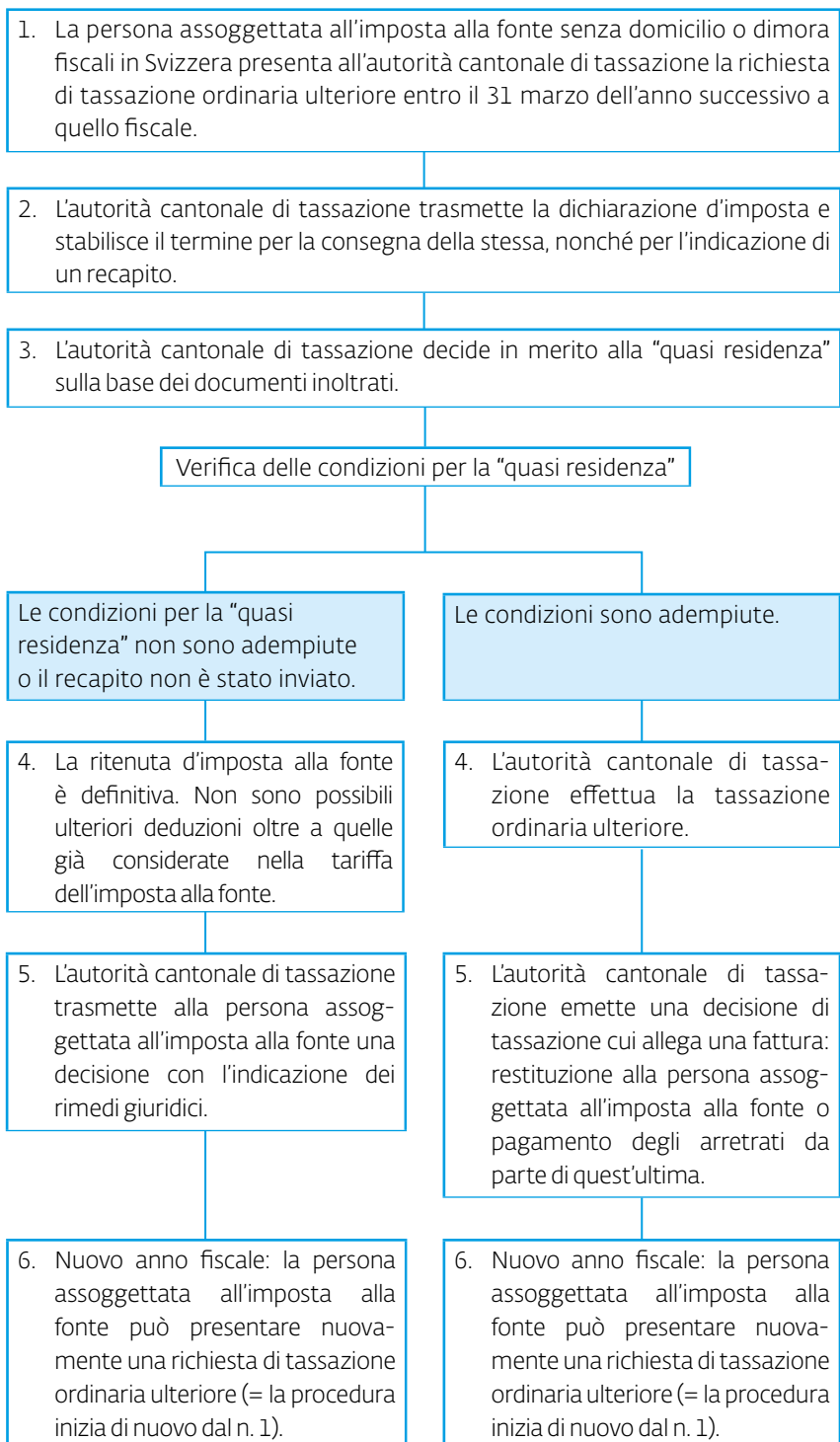
Infine, il nuovo art. 99b LIFD permette alle autorità fiscali competenti di richiedere una tassazione ordinaria ulteriore d'ufficio a favore o a sfavore del contribuente, in caso di "situazioni estreme". Toccherà al DFF, in collaborazione con i Cantoni, interpretare e disciplinare tale norma (art. 99b cpv. 2 LIFD)^[35].

[33] Cfr. *infra* cap. III. I passi futuri. Il Tribunale federale, a sua volta, ha stabilito questa soglia rifacendosi alla giurisprudenza della CGUE. Cfr. Messaggio (nota 8), p. 615 e relativi riferimenti.

[34] "Le persone assoggettate all'imposta alla fonte secondo l'articolo 91 possono [...] richiedere una tassazione ordinaria ulteriore per ogni periodo fiscale [...]" (cfr. nuovo art. 99a cpv. 1 LIFD). Questa regola tiene conto dell'auspicio dei Cantoni di contenere l'onere amministrativo supplementare (Messaggio [nota 8], p. 615).

[35] Cfr. *infra* cap. III. I passi futuri.

Figura 3: Procedura per la richiesta di tassazione ordinaria ulteriore in caso di "quasi residenza" (Fonte: Messaggio [nota 8], p. 645)



D. Imposta alla fonte definitiva per i non residenti

Come già anticipato nel precedente capitolo, per i lavoratori dipendenti non residenti che non soddisfano le condizioni della quasi residenza di cui all'art. 99a cpv. 1 LIFD, l'imposta alla fonte ha effetto liberatorio, ossia è definitiva^[36] e, a

^[36] L'imposta alla fonte è definitiva perché libera (effetto liberatorio) il contribuente da ogni ulteriore obbligo, sia di dichiarazione, sia di pagamento (PEDROLI [nota 8], N 3 ad Introduction aux art. 83 à 101, p. 1408). A titolo di paragone, si rammenta che invece l'imposta preventiva è una semplice imposta di garanzia, che non libera il contribuente dall'obbligo di dichiarare i redditi col-

differenza dell'attuale normativa, non sono più permesse le attuali correzioni della tariffa per la pretesa di deduzioni supplementari dalla base di calcolo. Secondo il parere del Consiglio federale, una simile limitazione è materialmente sostenibile in quanto, giusta l'art. 21 par. 2 ALC nonché la costante giurisprudenza della CGUE, di principio, i lavoratori non residenti non si trovano in una situazione paragonabile a

piti da questa imposta (XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^a ed., Basilea 2012, N 5 ad § 14, p. 309).

quella dei lavoratori residenti, per cui sul piano fiscale possono essere trattati diversamente. Le eventuali disposizioni disciplinate nelle convenzioni fiscali contro la doppia imposizione (CDI) costituiscono eccezioni[37].

E. Determinazione della competenza territoriale di tassazione

Per i lavoratori dipendenti residenti l'imposta alla fonte è riscossa dal datore di lavoro secondo il diritto del Cantone di domicilio o di dimora fiscale del lavoratore al momento della scadenza della prestazione imponibile (di regola quindi alla fine di ogni mese)[38]. Per i lavoratori dipendenti non residenti si applica il diritto del Cantone di domicilio/dimora fiscale o di sede/amministrazione effettiva del debitore della prestazione imponibile al momento della scadenza della prestazione imponibile a fine mese, come nel diritto vigente[39].

La nuova normativa prevede invece modifiche specifiche riguardo alla competenza territoriale nell'ambito della procedura di tassazione ordinaria ulteriore, nel cui caso, per i lavoratori dipendenti residenti, il diritto d'imposizione spetta al Cantone in cui vi è il domicilio o la dimora fiscale *alla fine del periodo fiscale* (31 dicembre) o dell'assoggettamento. Il Cantone in questione è competente per l'intero periodo fiscale. In tal modo si abbandona la regola speciale dell'imposizione *cd. "pro rata temporis"*, criticata dal Tribunale federale poiché rappresenta una discriminazione non compatibile con l'ALC[40]. Ai "quasi residenti" che hanno chiesto una tassazione ordinaria ulteriore si applicano le stesse condizioni quadro: l'imposizione avviene in base al diritto del Cantone in cui il lavoratore esercitava l'attività lucrativa alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento[41].

F. Procedura, rimedi giuridici

Rispetto al diritto vigente, la nuova legge precisa ulteriormente le disposizioni sulla procedura relativa ai rimedi

[37] Messaggio (nota 8), p. 615 s. A parere di chi scrive, occorre prudenza nel giudicare legittima la limitazione, soprattutto se la stessa concerne vantaggi *cd. oggettivi* all'imposizione, vale a dire non collegati alla situazione personale e familiare del contribuente bensì al reddito stesso, quali, ad esempio, le deduzioni per spese direttamente connesse all'acquisizione del reddito (come peraltro ammesso dal Consiglio federale stesso; cfr. Messaggio [nota 8], p. 616: "[n]ello Stato in cui è situato il luogo di lavoro [ndr. Svizzera] devono pertanto essere considerate quelle deduzioni che sono direttamente correlate con i proventi assoggettati alla fonte (spese di conseguimento del reddito)"). Il diniego totale della possibilità, per un lavoratore dipendente non residente di correggere la tariffa per la pretesa a posteriori di deduzioni per spese direttamente legate al conseguimento del reddito stesso, ad esempio per delle spese effettive di trasporto dal domicilio al luogo di lavoro più elevate rispetto a quelle forfettarie ammesse nel sistema di imposizione alla fonte, potrebbe quindi essere considerato altrettanto discriminatorio secondo l'ALC. Per questa tipologia di deduzioni infatti, la giurisprudenza della CGUE ha già ammesso che la situazione di un lavoratore non residente è paragonabile a quella di un lavoratore residente (Sentenza CGUE del 27 giugno 1996, causa C-107/94, Asscher).

[38] Nuovo art. 107 cpv. 1 lett. a LIFD.

[39] Nuovo art. 107 cpv. 1 lett. b LIFD. Se il lavoratore non residente è un dimorante settimanale si applica il diritto del Cantone di dimora (nuovo art. 107 cpv. 2 LIFD).

[40] Nuovo art. 107 cpv. 4 lett. a e cpv. 5 LIFD. Messaggio (nota 8), p. 616. Sentenza TF 2C_490/2013 del 29 gennaio 2014.

[41] Nuovo art. 107 cpv. 4 lett. b e cpv. 5 LIFD. Se il lavoratore non residente è un dimorante settimanale si applica il diritto del Cantone di dimora alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento (nuovo art. 107 cpv. 4 lett. c LIFD).

giuridici nell'imposizione alla fonte. L'Allegato 5 al Messaggio del Consiglio federale presenta il quadro seguente[42]:

1. situazione iniziale: la persona assoggettata all'imposta alla fonte non ha ricevuto alcuna attestazione da parte del datore di lavoro (di cui agli artt. 88 e 100 LIFD) o la contesta;
2. di conseguenza, entro il 31 marzo dell'anno fiscale successivo a quello della scadenza della prestazione, la persona assoggettata all'imposta alla fonte può esigere dall'autorità di tassazione una decisione in merito alla sussistenza e all'estensione dell'assoggettamento[43];
3. l'autorità di tassazione emana la relativa decisione;
4. la persona assoggettata all'imposta alla fonte può presentare reclamo entro 30 giorni dalla notifica della decisione[44];
5. decisione su reclamo dell'autorità di tassazione;
6. la persona assoggettata all'imposta alla fonte può impugnare mediante ricorso la decisione su reclamo entro 30 giorni dalla notifica[45];
7. la decisione su ricorso può essere impugnata davanti a un'altra autorità cantonale, indipendente dall'amministrazione, qualora il diritto cantonale lo preveda[46];
8. la decisione cantonale d'ultima istanza può essere impugnata mediante ricorso al Tribunale federale[47].

G. Provvigione di riscossione

Con la provvigione di riscossione viene indennizzato l'onere amministrativo del datore di lavoro (debitore della prestazione imponibile) per la ritenuta dell'imposta alla fonte. Attualmente la provvigione di riscossione è compresa tra il 2 e il 4 per cento dell'ammontare complessivo dell'imposta alla fonte trattenuta[48]. Con la revisione della legge, la provvigione di riscossione sarà compresa tra l'1 e il 2 per cento dell'importo complessivo dell'imposta alla fonte[49]. Inoltre, è stato introdotto un tetto massimo per le prestazioni in capitale: la provvigione di riscossione è fissata all'1 per cento dell'imposta alla fonte, ma al massimo a fr. 50 per prestazione in capitale, per l'imposta alla fonte di Confederazione, Cantone e Comune[50].

H. Imposizione dei contributi AVS rimborsati

Con la prevista revisione, si intende anche eliminare una lacuna nell'imposizione. Attualmente infatti, i cittadini di Stati che non hanno concluso convenzioni di sicurezza sociale con la Svizzera possono richiedere il rimborso, senza interessi, dei loro contributi all'assicurazione per la vecchiaia e i superstiti

[42] Messaggio (nota 8), pp. 617 e 646.

[43] Nuovo art. 137 cpv. 1 LIFD.

[44] Attuale art. 139 LIFD, che non è quindi toccato dalle modifiche oggetto di questo contributo.

[45] Attuale art. 140 LIFD, che non è quindi toccato dalle modifiche oggetto di questo contributo.

[46] Attuale art. 145 LIFD, che non è quindi toccato dalle modifiche oggetto di questo contributo.

[47] Attuale art. 146 LIFD, che non è quindi toccato dalle modifiche oggetto di questo contributo.

[48] Messaggio (nota 8), p. 617.

[49] Nuovi artt. 88 cpv. 4 e 100 cpv. 3 LIFD.

[50] Nuovo art. 100 cpv. 3 LIFD.

(AVS), purché abbiano lasciato definitivamente la Svizzera e versato contributi per almeno un anno[51]. I contributi AVS sono presi in considerazione nel calcolo della ritenuta d'imposta alla fonte[52], ciò nonostante il loro rimborso non è ripreso a tassazione. Con la nuova legge, queste prestazioni in capitale saranno invece assoggettate all'imposta alla fonte[53].

III. I passi futuri

La nuova legge è ormai cosa fatta. Superato l'iter parlamentare, con qualche piccola modifica[54], la legge è pronta per essere adottata[55]. Il 21 settembre 2017, il DFF ha inoltre posto in consultazione la revisione totale della relativa ordinanza e indicato che l'entrata in vigore della legge federale e di quest'ultima, unitamente all'elaborazione di una circolare specifica è prevista per il 1° gennaio 2020[56]. La consultazione è terminata il 21 dicembre 2017. Il DFF ha indicato ai Cantoni di prendere posizione in merito all'avamprogetto di ordinanza, in particolare riguardo alla questione dell'attuazione a partire dal 2020.

Formalmente quindi, si procede a passo spedito verso l'entrata in vigore della nuova regolamentazione. D'altra parte però, c'è la messa in atto di tutta la struttura amministrativa che la nuova legge impone. Infatti, non bisogna dimenticare che l'onere amministrativo sarà assai importante. Si tratterà di assumere nuovi tassatori che avranno il compito di gestire le richieste di tassazioni ordinarie ulteriori e creare nuovi spazi laddove il numero del personale dovrà forzatamente essere aumentato[57]. Non è tutto. Vi sarebbe inoltre l'intenzione di armonizzare (uniformare) il sistema operativo di prelievo dell'imposta alla fonte magari con conteggi mensili anziché trimestrali o altro[58]. Tutto questo comporterebbe la necessità di rivedere buona parte dei sistemi informatici, alcuni dei quali anche di recente realizzazione, con costi e tempi non trascurabili. Il Cantone Ticino, essendo un Cantone di frontiera con un tasso non indifferente di persone assoggettate all'imposta alla fonte, sarà uno dei più colpiti in tal senso[59].

Per completare il quadro, vi sono anche da considerare gli accordi internazionali che regolano il trattamento dell'impo-

sizione alla fonte. Nel Messaggio del Consiglio federale poco o nulla si è detto in merito, ma se solo pensiamo alle trattative in corso fra Svizzera e Italia in materia un qualche dubbio sull'applicazione ci sorge. A nostro modo di vedere la firma di un nuovo accordo sull'imposizione dei frontalieri tra Svizzera e Italia non è a breve scadenza e sommato con gli aspetti tecnico-amministrativi di cui si è detto sopra non è da escludere che l'entrata in vigore della nuova legge possa slittare al 2021.

Oltre a questi aspetti, che potrebbero ritardare la messa in atto della nuova legge, restano ancora alcuni dubbi sul fatto che con quest'ultima siano stati risolti i problemi di discriminazione che sono stati alla base della revisione. Si potrebbe essere d'accordo sul fatto che per i residenti si sia trovata la soluzione della parità di trattamento con la tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria, che, secondo l'avamprogetto OIFo[60], scatta a partire da un reddito lordo annuo di fr. 120'000, come peraltro nel diritto vigente, o con la tassazione ordinaria ulteriore su richiesta, vincolante per gli anni a venire[61].

Sempre per i contribuenti residenti, nell'avamprogetto OIFo è stato inoltre inserito un art. 11 per il disciplinamento dei casi in cui il contribuente deve pagare degli alimenti, che, non essendo deduzioni considerate nella tariffa dell'imposta alla fonte, possono comportare problemi finanziari. Su richiesta di questi contribuenti, l'autorità fiscale, nel calcolare l'imposta alla fonte, può prendere in considerazione deduzioni per i figli fino all'ammontare degli alimenti pagati. In tal caso, il contribuente è tassato d'ufficio secondo la procedura ordinaria ulteriore e ne rimane vincolato (art. 11 cpv. 2 avamprogetto OIFo). Anche questo aspetto è da accogliere positivamente in un'ottica di disciplinamento della parità di trattamento.

Dubbi invece ci sorgono in merito alla tassazione ordinaria ulteriore su richiesta per i non residenti (frontalieri). Infatti questa categoria di contribuenti può chiedere ogni anno l'applicazione della tassazione ordinaria o meno a dipendenza della propria convenienza, ammesso che siano soddisfatti i requisiti della "quasi residenza", di cui all'art. 14 dell'avamprogetto OIFo (di regola imposizione in Svizzera di almeno il 90 per cento dei proventi mondiali, compresi quelli del coniuge)[62]. Solo questo fatto potrebbe essere visto come ulteriore discriminazione fra residenti e non residenti. È pur vero che l'autorità

[51] Cfr. art. 18 cpv. 3 della Legge federale su l'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti del 20 dicembre 1946 (RS 831.10; LAVS).

[52] Si veda l'attuale art. 86 cpv. 1 LIFD.

[53] Nuovo art. 84 cpv. 2 lett. c LIFD.

[54] Cfr. il disegno di legge iniziale del Consiglio federale, in: FF 2015 647.

[55] L'Assemblea federale ha adottato la legge nella votazione finale del 16 dicembre 2016, mentre il termine di referendum è scaduto infruttuoso il 7 aprile 2017.

[56] Si veda il Comunicato stampa del Consiglio federale, in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-68179.html> (consultato il 25.01.2018).

[57] Cfr. Messaggio (nota 8), p. 637 s.

[58] Il Consiglio nazionale voleva invece inserire una disposizione per uniformare l'aliquota dell'imposta alla fonte sotto forma di aliquota mensile, ma poi vi ha rinunciato, dato che il Consiglio degli Stati era contrario all'inserimento di una tale disposizione. Cfr. i dibattiti parlamentari, in: <https://www.parlament.ch/it/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20140093> (consultato il 25.01.2018).

[59] Secondo il Messaggio del Consiglio federale, nel 2011 sono state 68'000 le persone assoggettate all'imposta alla fonte nel Cantone Ticino. Cfr. Messaggio (nota 8), p. 608 s.

[60] Cfr. art. 9 cpv. 1 avamprogetto OIFo. Il cpv. 3 indica che si applica la tassazione ordinaria ulteriore ad entrambi i coniugi anche se la soglia è superata soltanto da uno di essi. In caso di assoggettamento fiscale inferiore a un anno, detta soglia si calcola annualizzando su dodici mesi i proventi periodici (cpv. 5).

[61] Cfr. art. 10 avamprogetto OIFo, in cui si indica che, per i coniugi, la richiesta è vincolante per gli anni seguenti per entrambi, anche in caso di divorzio.

[62] Art. 14 cpv. 1 avamprogetto OIFo. Nel rapporto esplicativo all'avamprogetto OIFo, il DFF spiega che, tenendo conto della recente giurisprudenza della CGUE, la soglia del 90 per cento non è esaustiva, potendo esserci dei casi in cui "può comunque essere opportuno trattare la persona assoggettata all'imposta alla fonte come una persona residente". Cfr. DFF, Procedura di consultazione concernente la revisione totale dell'ordinanza del DFF sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (Ordinanza sull'imposta alla fonte, OIFo; RS 642.118.2), Rapporto esplicativo, Berna 21 settembre 2017, p. 7 s. Secondo l'art. 14 cpv. 2 avamprogetto OIFo, l'ammontare determinante dei proventi lordi mondiali deve essere stabilito sulla base del diritto svizzero.

di tassazione può imporre d'ufficio una tassazione ordinaria ulteriore ai non residenti, in caso di "situazioni estreme"^[63] che secondo l'art. 15 dell'avamprogetto OIFo posto in consultazione lo scorso 21 settembre possono esserci ad esempio "quando le autorità fiscali dispongono di informazioni, da cui si evince che, oltre al reddito da attività lucrativa, esiste un ulteriore reddito imponibile da prendere in considerazione ai fini della determinazione dell'aliquota, se si vuole rispettare il principio dell'imposizione secondo la capacità economica effettiva del contribuente".

In definitiva, secondo il DFF, i Cantoni hanno quindi un notevole margine di manovra nell'applicare o meno una tassazione ordinaria ulteriore d'ufficio, pur dovendo rispettare il principio della parità di trattamento e il divieto dell'arbitrio^[64]. Con la nuova legge, come già spiegato nei capitoli precedenti, l'imposizione alla fonte è definitiva per i non residenti che non adempiono ai requisiti della "quasi residenza". Non sono nemmeno più possibili correzioni a posteriori per tenere conto delle deduzioni supplementari^[65], in particolare quelle per delle spese direttamente legate al conseguimento del reddito, non considerate nella tariffa dell'imposta alla fonte. Alla luce dell'attuale giurisprudenza della CGUE, questa decisione appare problematica dal profilo del principio di non discriminazione.

Si segnala inoltre che l'art. 4 dell'avamprogetto OIFo, disciplina le prestazioni ricevute da un debitore estero che generalmente sono riscosse secondo la procedura di tassazione ordinaria, a meno che – ed è questa la novità – non si è in presenza di un datore di lavoro effettivo in Svizzera o di personale a prestito a un'azienda svizzera. In tali casi si prevede un'imposizione alla fonte.

Concludiamo con qualche altro punto interrogativo. Dovesse entrare in vigore la nuova legge sull'imposizione alla fonte prima del nuovo accordo sull'imposizione dei frontalieri con l'Italia ci chiediamo: l'ammontare delle imposte ordinarie ulteriori (prelevate in maniera ordinaria da Cantone, Comune e Confederazione) dovrà o meno far parte dell'attuale ristorno? Se sì, come sarà applicato e da chi (Cantone, Comune, Confederazione)?

Non abbiamo certo la pretesa di dare oggi una risposta a tutte le questioni rimaste aperte. Si tratterà di seguire l'evoluzione e riprendere il tema al momento opportuno.

[63] Cfr. nuovo art. 99b LIFD. L'articolo è stato inserito nel corso dei dibattiti parlamentari, non era infatti previsto nel disegno di legge del Consiglio federale.

[64] Cfr. DFF (nota 62), p. 9. Secondo l'art. 15 cpv. 3 avamprogetto OIFo le disposizioni in materia di prescrizione del diritto di tassare nell'ambito della procedura ordinaria si applicano parimenti per la tassazione ordinaria ulteriore.

[65] Nemmeno per i cd. espatriati. Cfr. art. 26 avamprogetto OIFo.