

L'esenzione dal bollo cantonale per le ex società a statuto speciale e i possibili sviluppi interpretativi

Gli ultimi emendamenti alla Legge sull'imposta di bollo tesi a mantenere buona parte dell'esenzione soggettiva, più qualche particolarità e riflessione sugli sviluppi futuri



Paolo Pamini

Dr. oec., Esperto fiscale dipl.,
Deputato al Gran Consiglio ticinese,
membro della Commissione della gestione e finanze
Docente di fiscalità al Politecnico federale
di Zurigo e all'Università di Lucerna,
Manager, Tax & Legal Services,
PricewaterhouseCoopers SA, Lugano

Il 19 maggio 2019 le cittadine e i cittadini svizzeri hanno approvato, nel quadro della RFFA, l'abrogazione degli statuti fiscali speciali cantonali. Chiamato ad implementare la riforma nel proprio diritto cantonale, nel Messaggio n. 7684, del 10 luglio 2019, il Consiglio di Stato ticinese proponeva *inter alia* di abrogare l'esenzione soggettiva di cui le società a statuto speciale godevano ai fini dell'imposta cantonale di bollo sulle scritture private. Malgrado chiari indizi nei materiali per cui non fosse intenzione dell'Esecutivo e dell'Amministrazione cantonale aumentare in tal modo il prelievo, il rischio di un'interpretazione letterale della Legge cantonale sul bollo avrebbe potuto spingere molte ex società ticinesi a statuto speciale – segnatamente le cd. trading companies – a spostarsi verso altri Cantoni. In determinate situazioni infatti, il costo fiscale ai fini del bollo cantonale avrebbe potuto superare di una volta e mezzo quello causato dall'imposta sull'utile. Riconosciuto il problema, la concertazione tra la Divisione delle contribuzioni, le forze politiche borghesi e chi scrive, ha condotto al sostanziale mantenimento della suddetta esenzione soggettiva, seppur con qualche specifica modifica, come descritto nel presente contributo.

I. Introduzione	236
II. L'imposta di bollo cantonale per le ex società a statuto fiscale prima e dopo la riforma fiscale cantonale	237
A. Gli oggetti dell'imposta di bollo sulle scritture private ...	237
B. I regimi in vigore fino al 2019	237
C. Le nuove disposizioni in essere a partire dal 1° gennaio 2020	237
1. L'esenzione dall'imposta di bollo per le società holding ..	238
2. L'esenzione dall'imposta di bollo per le società che esercitano un'attività commerciale principalmente rivolta all'estero	238
III. La volontà del legislatore e i lavori di emendamento della Legge sul bollo	238
A. La proposta iniziale formulata dal Consiglio di Stato nel Messaggio n. 7684.....	238

B. Il concreto rischio in relazione alle trading companies e la decisione di proporre un emendamento in aula.....	240
C. I lavori preparatori all'emendamento	241
D. L'emendamento sottoposto a votazione plenaria.....	241
IV. Commento	242
A. Quali società hanno un'attività principalmente rivolta all'estero?	242
B. Cosa rientra tra gli immobilizzi?	243
C. Fondazioni ad ex statuto speciale	243
D. Mutui infragruppo di lungo vs. di corto termine.....	243
E. Compravendita di altri particolari attivi a lungo termine	243
F. Mediazioni immobiliari	244
G. Possibilità di ruling.....	244
H. Sulla via dell'abolizione dell'imposta cantonale di bollo?	244
V. Conclusioni	245

I. Introduzione

Quali effetti avrebbe potuto avere e di fatto ha avuto ai fini dell'imposta cantonale di bollo ticinese la Riforma fiscale e finanziamento dell'AVS (RFFA), approvata dalle cittadine e dai cittadini svizzeri il 19 maggio 2019? Nella stragrande maggioranza dei casi verosimilmente nessuno, tuttavia, è utile conoscere le dinamiche che hanno portato ad alcuni affini durante i lavori parlamentari di ratifica del *finishing* ticinese durante l'estate e l'autunno 2019 e che potrebbero nel caso concreto portare qualche inaspettato cambiamento.

Con l'entrata in vigore dal 1° gennaio 2020 della RFFA, sono *inter alia* stati abrogati i cpvv. 2, 3 e 4 dell'art. 28 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) che reggevano i regimi fiscali cantonali (società *holding*, di amministrazione e ausiliarie). Di conseguenza e coerentemente con quanto precede, sempre con effetto dal 1° gennaio 2020, anche gli artt. 91, 92, 93 e 94 della Legge tributaria ticinese (LT; RL 640.100) sono stati abrogati.

Sul piano prettamente cantonale ticinese, la proposta di riforma cantonale formulata dal Consiglio di Stato nel Messaggio n. 7684, del 10 luglio 2019, prevedeva pure l'abrogazione, nella Legge cantonale del 20 ottobre 1986 sull'imposta di bollo e sugli spettacoli cinematografici (LBol; RL 653.100), dell'art. 7 cpv. 2 lett. *h* su cui poggiava fino al 2019 l'esenzione soggettiva ai fini del bollo cantonale per le suddette società a statuto speciale. Quale motivazione, il Consiglio di Stato menzionava che l'abrogazione di tale articolo si rendeva necessaria a seguito della soppressione degli statuti fiscali.

Sebbene, come spiegato sotto in maggiore dettaglio, ci fossero buone ragioni per credere che la prassi della Divisione delle contribuzioni e le intenzioni del Consiglio di Stato non prevedessero un improvviso aumento della tassazione delle *ex* società a statuto speciale, queste (in particolare le *cd. trading companies*) si sarebbero trovate esposte ad un potenziale rischio fiscale che, in applicazione del testo di legge e a determinate condizioni, avrebbero potuto condurre ad un "costo imposte" ai fini del bollo cantonale, pari o addirittura superiore a quello ai fini delle imposte sull'utile. Un tale rischio avrebbe concretamente minacciato la migrazione dei maggiori contribuenti ticinesi verso altri Cantoni che non prevedono una tale tassa sui negozi giuridici (praticamente tutti) rendendo di fatto vano l'esercizio della riforma fiscale.

I lavori parlamentari, di concerto con la Divisione delle contribuzioni e il Dipartimento delle finanze e dell'economia del Canton Ticino (DFE), hanno condotto in breve tempo ad un compromesso sfociato nell'emendamento del testo di legge della LBol affinché le società *holding* possano ininterrottamente continuare a godere dell'esenzione ai fini del bollo cantonale anche dal 1° gennaio 2020 e le società con un'attività principalmente rivolta all'estero, quali le *trading companies*, possano continuare ad esentare dal bollo le forti movimentazioni connesse a tali attività di negoziazione internazionale.

Il contribuente presenta la situazione legale fino al 2019 compreso e dal 2020 in avanti, in merito al trattamento ai fini del bollo cantonale delle *ex* società a statuto speciale. Prosegue dettagliando i materiali di lavoro che hanno condotto dall'iniziale proposta del Consiglio di Stato al testo di legge entrato in vigore. Infine, conclude commentando alcuni casi particolari e possibili ambiti in cui potrà evolvere la prassi amministrativa nel corso dei prossimi anni.

II. L'imposta di bollo cantonale per le *ex* società a statuto fiscale prima e dopo la riforma fiscale cantonale

A. Gli oggetti dell'imposta di bollo sulle scritture private

Si ricordi in primo luogo che giusta l'art. 1 cpvv. 1 e 2 LBol il Cantone preleva un'imposta di bollo alla quale sono *inter alia* sottoposti i seguenti contratti per scrittura privata stipulati nel Cantone Ticino in forma scritta o parificata a quella scritta, enumerati dall'art. 2 LBol. Si tratta specificatamente di:

- a) contratti che hanno come oggetto il trasferimento della proprietà di cose mobili secondo l'art. 713 del Codice civile (CC; RS 210), compresa l'energia; in particolare la

compravendita, i contratti di forniture successive, la cessione, la permuta di ogni cosa materiale o immateriale;

- b) mutui di denaro o di altre cose fungibili;
- c) appalti (art. 363 del Codice delle obbligazioni [CO; RS 220]) di qualsiasi natura per cui il committente paga una mercede a chi compie prestazioni d'opera, al di fuori di un rapporto costante di servizio ad eccezione di quelli stipulati da architetti, ingegneri o nell'ambito di professioni analoghe;
- d) mediazione immobiliare.

Anche contratti misti che partecipano alle caratteristiche dei tipi precedentemente indicati soggiacciono all'imposta di bollo (art. 2 cpv. 2 LBol).

La sovranità fiscale cantonale e, pertanto, l'imposizione dell'imposta di bollo è soddisfatta qualora la stipulazione sia data ai sensi dell'art. 6 LBol nel Cantone Ticino. A tale fine è in particolare sufficiente che sia avvenuta nel Cantone almeno l'apposizione dell'ultima firma che ha concluso la negoziazione contrattuale, secondo la forma scritta definita dall'art. 4 LBol o riconosciuta ai sensi dell'art. 5 lett. *b* LBol; oppure che sia stata apposta nel Cantone la firma di ordinazione o di accettazione di offerta, su moduli non destinati ad essere firmati dalla controparte (art. 5 lett. *a* LBol).

B. I regimi in vigore fino al 2019

Come si è già accennato in entrata, fino al 2019 compreso le società a statuto speciale godevano dell'esenzione ai fini dell'imposta di bollo. L'art. 7 cpv. 2 lett. *h* vLBol (ossia la LBol in vigore fino al 31 dicembre 2019) era, infatti, del seguente tenore: "[s]ono esenti dall'imposta di bollo [...] i contratti per scrittura privata quando una delle parti contraenti è una società assoggettata per l'imposta ordinaria nel Cantone e che adempie ai requisiti delle società a tassazione speciale di cui agli articoli 91-93 della legge tributaria".

La Legge tributaria in vigore fino al 31 dicembre 2019 (vLT) contemplava all'art. 91 le società *holding*, ossia "le società di capitali e le società cooperative il cui scopo statutario consiste essenzialmente nell'amministrazione durevole di partecipazioni, che non esercitano alcuna attività commerciale in Svizzera [e per le quali] a lunga scadenza le partecipazioni o il reddito delle stesse rappresentano almeno due terzi degli attivi o ricavi complessivi".

Vi erano, inoltre, le *cd. società di amministrazione* (art. 92 vLT), ossia "le società di capitali, le società cooperative e le fondazioni che esercitano un'attività amministrativa nel Cantone senza esercitare un'attività commerciale in Svizzera".

Infine, la precedente LT elencava tra le società a statuto fiscale le *cd. società ausiliarie* (art. 93 vLT), ossia "le società di capitali e le cooperative che esercitano un'attività commerciale principalmente rivolta all'estero e solo marginalmente in Svizzera".

C. Le nuove disposizioni in essere a partire dal 1° gennaio 2020

Con effetto dal 1° gennaio 2020, e a seguito dei dibattimenti del 4 novembre 2019 nel Gran Consiglio ticinese che hanno accettato la riforma fiscale unitamente all'emendamento

della LBol oggetto del presente articolo, l'art. 7 cpv. 2 LBol è stato adattato in modo da garantire nel testo di legge l'esenzione ai fini dell'imposta di bollo per due categorie di società: le società *holding* e quelle con attività commerciale prevalentemente rivolta all'estero. È stata in particolare modificata la preesistente lett. *h*, nonché introdotta la lett. *i*, tramite la Legge del 4 novembre 2019, in vigore dal 1° gennaio 2020^[1].

1. L'esenzione dall'imposta di bollo per le società holding

L'attuale tenore dell'art. 7 cpv. 2 lett. *h* LBol è il seguente: "[s]ono esenti dall'imposta di bollo [...] i contratti per scrittura privata quando una delle parti contraenti è una società di capitali o cooperativa assoggettata per l'imposta ordinaria nel Cantone che adempie i requisiti dell'articolo 87a della Legge tributaria".

Il riferimento all'art. 87a LT permette di rimandare alla definizione di società *holding*, introdotta con effetto dal 1° gennaio 2018, ai fini del nuovo strumento della riduzione per partecipazioni ai fini dell'imposta sul capitale e non oggetto di abrogazione a fine 2019, al contrario della definizione di società *holding* espressa all'art. 91 vLT. L'art. 87a LT fu introdotto con il voto granconsigliare e la relativa Legge del 12 dicembre 2017^[2]. Esso recita quanto segue: "[l]'imposta sul capitale imponibile di una società di capitali o di una società cooperativa, il cui scopo statutario consiste essenzialmente nell'amministrazione durevole di partecipazioni e che non esercita alcuna attività commerciale in Svizzera, è ridotta nella proporzione esistente fra gli attivi qualificati e gli attivi complessivi, valutati ai valori fino a quel momento determinanti ai fini dell'imposta sull'utile se, a lunga scadenza, gli attivi qualificati o il reddito dagli stessi rappresentano almeno due terzi degli attivi o dei ricavi complessivi. Sono considerati attivi qualificati: (a) le partecipazioni in ragione di almeno il 10 per cento al capitale azionario o sociale di un'altra società; (b) le partecipazioni in ragione di almeno il 10 per cento agli utili e alle riserve di un'altra società; o (c) la detenzione di diritti di partecipazione pari ad un valore venale di almeno un milione di franchi".

Poiché il tenore dell'art. 87a LT rispecchia quello dell'art. 91 vLT, la qui descritta modifica dell'art. 7 cpv. 2 lett. *h* LBol ha come effetto il pieno mantenimento della precedente esenzione fiscale ai fini dell'imposta di bollo per le società *holding*.

2. L'esenzione dall'imposta di bollo per le società che esercitano un'attività commerciale principalmente rivolta all'estero

Venendo a cadere a conclusione del 2019 gli artt. 92 e 93 vLT, i rimandi dalla LBol alla LT a sostegno dell'esenzione fiscale ai fini dell'imposta di bollo per le società di amministrazione e le società ausiliarie sono venuti a cadere.

Il nuovo art. 7 cpv. 2 lett. *i* LBol, pure in vigore dal 1° gennaio 2020^[3], sopperisce in gran parte a tali rimandi ed è del

seguente tenore: "[s]ono esenti dall'imposta di bollo [...] i contratti per scrittura privata, ad eccezione di quelli afferenti agli immobili, quando una delle parti contraenti è una società di capitali o cooperativa assoggettata per l'imposta ordinaria nel Cantone, che esercita un'attività commerciale principalmente rivolta all'estero e solo marginalmente in Svizzera".

I capitoli seguenti esplicitano la portata di tale disposto.

III. La volontà del legislatore e i lavori di emendamento della Legge sul bollo

Il presente capitolo descrive in maggiore dettaglio i lavori che hanno condotto alla formulazione dell'art. 7 cpv. 2 lett. *h* LBol e dell'art. 7 cpv. 2 lett. *i* LBol così come esposti sopra.

A. La proposta iniziale formulata dal Consiglio di Stato nel Messaggio n. 7684

Il Messaggio n. 7684, del 10 luglio 2019, dedicava alla suddetta questione dell'esenzione ai fini del bollo cantonale in relazione alle società a statuto speciale il capitolo 4.3.4. (p. 40). Essendo questo estremamente succinto, a completezza della presente visione d'insieme vale qui la pena riportarlo integralmente.

"4.3.4. Modifica della Legge sull'imposta di bollo e sugli spettacoli cinematografici

Modifica legislativa: l'attuale Legge sull'imposta di bollo e sugli spettacoli cinematografici del 20 ottobre 1986 (LBol) prevede, all'art. 7 cpv. 2 lett. h, l'esenzione dall'imposta di bollo sui contratti per scrittura privata quando una delle parti contraenti è una società che adempie, per l'imposta ordinaria nel Cantone, ai requisiti delle tassazioni speciali previste agli artt. 91-93 LT. A seguito della soppressione di questi articoli, si rende pertanto necessario abrogare anche il suddetto art. 7 cpv. 2 lett. h LBol.

Ricordiamo che, per mitigare l'aggravio fiscale conseguente al nuovo assoggettamento all'imposta di bollo, le società ex statuto speciale avranno comunque la possibilità – come qualsiasi altro contribuente iscritto a registro di commercio – di beneficiare della tassazione sostitutiva ai sensi dell'art. 14 e segg. LBol, la quale permette l'assoggettamento sulla base di un accertamento induttivo delle proprie posizioni contabili come indicato all'art. 15 cpv. 1 LBol. Anche alle società che fino ad oggi hanno beneficiato di un regime di tassazione speciale non sarà così precluso un assoggettamento con un ammontare d'imposta ridotto dello 0,75‰ (art. 15 cpv. 2 LBol). La Divisione delle contribuzioni si riserva di emanare ulteriori norme d'attuazione allo scopo di favorire la percezione dell'imposta.

Entrata in vigore: si propone l'abrogazione della disposizione legale per il 1° gennaio 2020".

In altre parole, data l'abrogazione degli statuti speciali causata dal contenzioso fiscale internazionale tra la Svizzera e la Comunità internazionale (in particolare l'Unione europea [UE] e l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico [OCSE]), sfociata nella RFFA che obbligava i Cantoni ad adattare le proprie leggi tributarie con effetto dal 1° gennaio 2020, nell'estate 2019 il Consiglio di Stato ticinese proponeva semplicemente l'abrogazione dell'art. 7 cpv. 2 lett. *h* LBol che

[1] Come pubblicato a p. 13 del BU 2020.

[2] Sottoposta a voto su referendum facoltativo cantonale il 29 aprile 2018 e accettata di misura dalle cittadine e dai cittadini ticinesi, così come pubblicato a p. 213 del BU 2018.

[3] In virtù del voto granconsigliare del 4 novembre 2019 della relativa legge e della pubblicazione a p. 13 del BU 2020.

reggeva l'esenzione ai fini dell'imposta di bollo per le società a statuto speciale.

L'art. 14 LBol relativo all'accertamento induttivo dell'imposta di bollo, meglio conosciuta come imposta sostitutiva, prevede quanto segue:

"Art. 14 – Esonero e tassazione sostitutiva

¹ Contribuenti iscritti a Registro di commercio possono essere esonerati dall'imposizione dei diritti di bollo sui contratti, imponibili ai sensi della presente legge, per scrittura privata (art. 4) o in forme parificate (art. 5), stipulati in relazione all'attività aziendale, purché paghino un'imposta sostitutiva annua calcolata su di un imponibile globale.

² L'assoggettamento all'imposta sostitutiva è accordato solo se siano date sufficienti garanzie per un accertamento induttivo del valore globale dei contratti normalmente imponibili e segnatamente se le posizioni contabili destinate a calcolare l'imponibile (art. 15) sono facilmente accertabili.

³ La tassazione sostitutiva potrà in ogni momento essere revocata, se venissero meno quelle garanzie".

L'imposta sostitutiva è pari allo 0,75‰ dell'imponibile globale accertato (art. 15 cpv. 2 LBol), il quale è "composto della somma delle posizioni contabili, segnatamente degli acquisti e delle vendite

di merci, degli investimenti, ecc. nella misura che quelle posizioni contabili hanno origine in negozi tra il contribuente e terzi stipulati verosimilmente tramite contratti per scrittura privata (art. 4) o in forme parificate (art. 5), compresi tuttavia i valori e le forme altrimenti dichiarati esenti ai sensi dell'art. 7 lett. c (art. 15 cpv. 1 LBol)".

Orbene, alla luce di tale testo di legge sarebbe di principio stato possibile assoggettare le ex società a statuto speciale all'imposta di bollo (aliquota dell'1‰ giusta l'art. 8 cpv. 1 LBol), quantomeno all'imposta sostitutiva. Una tale modifica avrebbe in particolare potuto di principio colpire le società di trading domiciliate in Ticino, che tradizionalmente concludono contratti in forma scritta circa la negoziazione di beni mobili per controvalori di miliardi di franchi, sia in acquisto sia in vendita.

Tuttavia, le misure federali previste dalla RFFA e le misure cantonali d'accompagnamento, esposte al capitolo 5 (pp. 41-42) del Messaggio n. 7684, del 10 luglio 2019, e qui sotto riprese, non prevedevano alcun aumento del gettito fiscale proveniente dall'imposta di bollo.

Tabella 1: Stima dell'impatto finanziario delle misure federali previste dalla RFFA e delle misure cantonali d'accompagnamento (in mio. di fr.)

	Impatto 2020 – 2024		Ulteriore impatto dal 2025		Impatto complessivo	
	Cantone	Comuni	Cantone	Comuni	Cantone	Comuni
Abolizione statuti speciali e imposizione separata delle riserve occulte	6,2	4,9	8,4	5,8	14,6	10,7
Patent box, deduzione maggiorata spese R&S, sgravi imposta sul capitale	-6,7	-5,3	-	-	-6,7	-5,3
Aumento quota cantonale IFD	27,0	0,0	-	-	27,0	0,0
Adeguamento perequazione intercantonale	-	-	n.v.	-	n.v.	-
Riduzione aliquota imposta cantonale sull'utile	-22,9	-18,8	-50,2	-41,8	-73,1	-60,6
Riduzione coefficiente cantonale	-29,4	-	-29,4*	-	-58,7	-
Contributo cantonale a favore dei Comuni	-9,0	9,0	-	-	-9,0	9,0
Totale	-34,8	-10,2	-71,2	-36,0	-105,9	-46,2

* Ipotesi 2025: ulteriore riduzione di competenza del Parlamento del coefficiente d'imposta cantonale di 2 punti percentuali, dal 98% al 96%.

Escludendo che si trattasse di un palese errore, vista l'importanza delle eventuali conseguenze, il Messaggio lasciava pertanto intendere, tra le righe, che il DFE e, in particolare, la Divisione delle contribuzioni avessero in previsione di modificare in qualche modo la prassi fiscale attinente all'imposta di bollo delle *ex* società a statuto. Un tale approccio, per quanto benvenuto, non sarebbe tuttavia stato sostenuto dal testo letterale della legge, che avrebbe fatto stato per una corte chiamata a giudicare una futura fattispecie. Al fine di aumentare la certezza del diritto e per evitare i rischi descritti sotto, nel corso dell'estate 2019 si è pertanto proceduto ad emendare il testo di legge portando così alla formulazione oggi in vigore.

B. Il concreto rischio in relazione alle trading companies e la decisione di proporre un emendamento in aula

Con la riorganizzazione delle commissioni parlamentari entrata in forza in maggio 2019 con l'inizio della nuova legislatura, la Commissione speciale tributaria non è più stata composta e le tematiche di natura fiscale sono passate sotto la competenza della Commissione gestione e finanze. Nel corso dell'estate e dell'autunno del 2019 questa, o meglio una sua sottocommissione costituita *ad hoc* e composta da sei membri in rappresentanza dei sei gruppi parlamentari (PLRT, Lega, PPD, PS, UDC e Verdi), si è occupata dei lavori di approfondimento della riforma fiscale cantonale formalmente iniziata dal Consiglio di Stato con il suddetto Messaggio n. 7684, del 10 luglio 2019.

Durante i lavori commissionali, il commissario UDC Piero Marchesi condivise con i colleghi un timore segnalato nel tessuto economico da più parti vicino alle società a statuto speciale, in particolare quelle attive nella negoziazione internazionale (cd. *trading companies*) generalmente imposte come società ausiliarie ai sensi dell'art. 93 vLT. Tale timore fu subito compreso e condiviso dalla maggioranza borghese della commissione, mentre restava aperta la scelta della migliore sanatoria.

Per la precisione, era facile immaginare casi particolari di società di *trading* esentate dal bollo cantonale fino al 2019 che, a causa della concatenazione di modifiche entrate in vigore con la riforma fiscale, a partire dal 2020 potessero trovarsi a pagare tanto il bollo cantonale quanto le imposte sull'utile, se non addirittura di più in presenza di basse marginalità sul fatturato, come è generalmente il caso in questo settore.

Il seguente esempio numerico dovrebbe visualizzare una possibile fattispecie colpita dal problema (importi in fr.):

Cifra d'affari	1'000'000'000
Costo merce	- 988'000'000
Margine lordo	12'000'000
Margine lordo/cifr. aff.	1,2%
Altri costi	- 4'962'000
Utile ante imposte	7'038'000
Imposte sull'utile	- 1'038'000
Utile dopo imposte	6'000'000
Utile/Margine lordo	50%

IFD	8,5%
IC	5,5%
Molt. cantonale	100%
Molt. comunale	60%
Aliquota effettiva	14,75%
Aliquota bollo	1‰
Aliquota bollo sost.	0,75‰

Bollo ordinario	1'988'000
→ maggiori imposte	192%
Bollo sostitutivo	1'491'000
→ maggiori imposte	144%

L'esempio numerico considera una società di negoziazione di materie prime acquistate e rivendute all'estero con una cifra d'affari di 1 mia. di fr. l'anno. Essendo la società attiva in Ticino, considerati gli importi delle transazioni, nonché la necessità di regolare i rischi connessi ad ogni transazione, si può ragionevolmente immaginare che tale cifra d'affari derivi da transazioni di acquisto e di vendita fissate contrattualmente in forma scritta. Trattandosi della compravendita di valori mobiliari e di scritture private concluse o perlomeno preparate in Ticino, tali contratti rientrano di principio nel perimetro di applicazione dell'imposta di bollo. Pertanto, senza l'esenzione soggettiva di cui godeva fino al 2019, l'ipotetica società di *trading* sarebbe chiamata a pagare annualmente 1 mio. di fr. (= 1‰ di 1 mia. di fr.) di bollo cantonale in relazione alle proprie vendite.

Oltre a ciò, anche i contratti di acquisto sottostarebbero verosimilmente al bollo cantonale, portando il carico fiscale complessivo ai fini dell'imposta indiretta a quasi 2 mio. di fr. l'anno,

se si considera che generalmente la marginalità di tali società in rapporto ai costi della merce è estremamente modesta.

Orbene, in applicazione dell'aliquota cantonale sull'utile in vigore dal 2025 (pari al 5,5%), ipotizzando che il coefficiente cantonale d'imposta tornerà al 100% perché nel frattempo conclusa la terza tappa di riforma tributaria cantonale e considerando un Comune con un moltiplicatore per le persone giuridiche pari al 60%, tale società potrebbe pagare circa 1 mio. di fr. in imposte sull'utile (quota federale, cantonale e comunale). Si nota pertanto che la mancata esenzione ai fini dell'imposta di bollo cantonale triplicherebbe (+ 192%) quasi il carico fiscale (in applicazione del bollo ordinario), rispettivamente causerebbe un aumento del 144% se si scegliesse l'applicazione letterale dell'imposta sostitutiva.

Uno scenario del genere non sarebbe naturalmente sostenibile per la *trading company*, che con pochi sforzi potrebbe spostare la propria infrastruttura verso altri Cantoni senza imposta di bollo, addirittura risparmiando anche nel caso in cui il Cantone di destinazione avesse aliquote sull'utile superiori al Cantone Ticino, come ad es. nel caso di Zurigo. All'interno di tale scenario, i pochi grandi contribuenti ticinesi ad *ex* statuto speciale potrebbero rapidamente lasciare il territorio, di fatto rendendo vano l'intero esercizio di riforma fiscale e riduzione delle aliquote teso a mantenere tale substrato.

Inoltre, poiché le modifiche di applicazione dell'imposta di bollo toccherebbero unicamente il piano della prassi amministrativa, i grandi contribuenti ticinesi sarebbero sottoposti ad un rischio di incertezza nell'applicazione della legge senza possibilità nemmeno di ricorrere davanti ad una corte. Anche questa semplice incertezza potrebbe in taluni casi bastare a motivare la migrazione della società verso altri Cantoni.

Le suddette considerazioni hanno subito trovato la comprensione e l'appoggio interpartitico teso alla soluzione attraverso l'emendamento del testo di legge, così da offrire la necessaria certezza del diritto a questi importanti contribuenti. Tuttavia, poiché la riforma aveva già conseguito un prezioso equilibrio e sostegno di tutte le maggiori forze politiche e considerati i tempi di lavoro molto stretti, risultò preferibile scegliere di andare in aula con un testo di legge (ai fini dell'imposta di bollo) immutato rispetto al Messaggio e di votare separatamente in aula una proposta di emendamento che chi scrive avrebbe dovuto sviluppare di concerto con la Divisione delle contribuzioni, la quale non si era dichiarata di principio contraria ad una modifica della legge.

C. I lavori preparatori all'emendamento

Il Vicedirettore della Divisione delle contribuzioni Costante Ghielmetti e chi scrive si sono occupati di mettere a punto un testo di legge che soddisfacesse le esigenze di cui sopra. Era palese sin dal principio l'intenzione della Divisione delle contribuzioni di evitare improvvisi aumenti del carico fiscale indiretto dei contribuenti che avrebbero perso lo statuto speciale e ai quali si rivolgeva *in primis* la riforma tributaria. Ciò si rifletteva per la precisione nell'assenza di qualsiasi accenno di un aumento del gettito fiscale dall'imposta di bollo, così come

esposto al capitolo 5 del Messaggio n. 7684. Vi era altresì la volontà di procedere in tempi brevi a degli adattamenti di prassi per creare la necessaria trasparenza alla base principio della buona fede che tradizionalmente regge in Svizzera il rapporto tra i contribuenti e l'Amministrazione.

D'altra parte, veniva riconosciuta l'esigenza di fissare addirittura nel testo di legge l'esenzione soggettiva di determinate società ai fini dell'imposta di bollo così da creare una ancor maggior certezza giuridica e scongiurare possibili future modifiche di prassi, anche a distanza di anni.

La soluzione più semplice, dato il previsto stralcio degli artt. 91-93 vLT, sarebbe stata la ripresa letterale delle definizioni di società di amministrazione e ausiliaria nella LBol. Poiché già dal 1° gennaio 2018 la LT menziona la definizione di società *holding* ai fini della riduzione per partecipazioni dell'imposta sul capitale, per quest'ultimo genere di società sarebbe bastato un riferimento a tale disposto. La semplice ripresa della definizione di società ausiliaria e di amministrazione andava, tuttavia, contro la volontà di promuovere determinate fattispecie a vocazione internazionale che finora non avevano potuto (o voluto) beneficiare degli statuti speciali benché di particolare interesse ai fini della promozione del tessuto economico ed industriale ticinese.

I lavori preparatori all'emendamento sono giunti pertanto all'idea di esentare dall'imposta di bollo cantonale le scritture private delle società ticinesi a vocazione internazionale limitatamente alla sostanza circolante. In tal modo si garantisce l'esenzione per i grandi negozianti internazionali, scongiurando lo scenario mostrato sopra, e vi dovrebbe essere sufficiente margine di manovra per estendere l'esenzione a soggetti finora non esenti. Nel complesso della totalità dei contribuenti, i finanziatori netti di un tale approccio sono le fattispecie che riguardano, seppur in relazione a società a vocazione internazionale, la sostanza fissa. Si pensi ad es. ad investimenti in infrastruttura da parte di società a vocazione internazionale, i cui contratti di fornitura sono dal 2020 gravati dall'imposta cantonale di bollo.

Inoltre, anziché definire *ad hoc* nella LBol la sostanza circolante si è pensato *e contrario* di riferirsi agli immobilizzi, un concetto questo già presente nel diritto fiscale svizzero, segnatamente all'art. 61 cpv. 1 lett. d della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11), rispettivamente all'art. 70 cpv. 1 lett. d LT in materia di smembramento di immobilizzi aziendali in neutralità fiscale.

D. L'emendamento sottoposto a votazione plenaria

Il 4 novembre 2019 fu sottoposto al *plenum* granconsigliare l'emendamento dell'art. 7 cpv. 2 LBol, sottoscritto dai capigruppo di UDC, Lega, PPD e PLRT, riguardante la modifica della lett. h (relativa alle società *holding*) e l'introduzione della nuova lett. i (relativa alle società a vocazione internazionale) secondo il tenore già esposto sopra e in vigore dal 1° gennaio 2020. Le motivazioni sottoposte alle deputate e ai deputati erano le seguenti: "[p]er garantire la certezza del diritto nei confronti delle attuali società a statuto speciale, correntemente esentate ai fini

del bollo cantonale ai sensi dell'art. 7 cpv. 2 lett. h Legge sul bollo, nonché facilitare per tutti gli altri contribuenti le attività commerciali svolte nel Cantone e prevalentemente rivolte all'estero, si propone di emendare la Legge sul bollo sostituendo gli attuali riferimenti agli abrogandi articoli della Legge tributaria con formulazioni esplicite di simile tenore. In tal modo, le precedenti società a statuto speciale continueranno in grande misura a godere dell'esenzione soggettiva ai fini del bollo cantonale. Senza tali correttivi, nel caso per esempio di società miste (segnatamente i commercianti di materie prime) la contribuente ticinese potrebbe facilmente vedersi raddoppiare il carico fiscale complessivo a causa del nuovo assoggettamento al bollo cantonale sui contratti. Ciò determinerebbe con alta probabilità lo spostamento verso altri Cantoni di tali società finora a statuto fiscale, rendendo pertanto vani i presenti sforzi di riforma. I commenti contenuti al capitolo 4.3.4 del Messaggio 7684 sono troppo vaghi in considerazione della materialità del possibile prelievo. Tuttavia, considerato che le stime dell'impatto finanziario della riforma esposte al capitolo 5 del Messaggio 7684 non menzionano alcun maggior gettito proveniente dal bollo cantonale, se ne deduce che la problematica sia nota al Governo e all'Amministrazione e che si prevedano misure correttive. Il disegno di legge qui proposto fissa tali intenzioni nel testo di legge. L'art. 7 cpv. 2 lett. h Legge sul bollo mantiene l'esenzione soggettiva per le società holding, coerentemente con il meccanismo della riduzione per partecipazioni ai fini dell'imposta sul capitale introdotto il 1° gennaio 2018 con l'art. 87a Legge tributaria. L'art. 7 cpv. 2 lett. i Legge sul bollo mantiene l'esenzione ai fini del bollo delle scritture private di società ticinesi con attività commerciali principalmente rivolte all'estero, pur assoggettando al bollo le scritture private connesse agli immobilizzi".

La proposta di emendamento venne approvata con 50 voti favorevoli (da parte delle deputate e dei deputati dei 4 suddetti partiti borghesi), 16 contrari (da parte di tutti gli esponenti presenti in aula del Partito socialista, del Movimento per il socialismo, del Partito comunista e del Partito Più donne) e 8 astensioni (da parte di tutta la deputazione dei Verdi, della popolare democratica Maddalena Ermotti Lepori e della liberale radicale Giovanna Viscardi), per un totale di 74 presenze in aula su 90.

IV. Commento

Il presente capitolo si pone alcune domande e riflessioni, che non sono state oggetto dei suddetti lavori commissionari e di allestimento dell'emendamento e che approfondiscono la portata della nuova norma.

A. Quali società hanno un'attività principalmente rivolta all'estero?

Se la definizione di società holding è chiara, si pone di principio la questione su quali società abbiano un'attività principalmente rivolta all'estero. L'art. 7 cpv. 2 lett. i LBol recita che è esentata ai fini del bollo una "società di capitali o cooperativa assoggettata per l'imposta ordinaria nel Cantone, che esercita un'attività commerciale principalmente rivolta all'estero e solo marginalmente in Svizzera".

Il termine "attività commerciale principalmente rivolta all'estero" va interpretato e sarà un concreto ambito in cui la prassi cantonale avrà un certo margine di apprezzamento. Verosimilmente

vi sono due estremi all'interno dei quali questa si dovrà muovere:

- 1) da una parte un'interpretazione conservativa del testo di legge implicherebbe, in analogia con la decennale prassi in materia di società ausiliarie dalle quali la formulazione è stata inizialmente ispirata, che almeno l'80% della cifra d'affari e dei costi siano rivolti all'estero;
- 2) d'altra parte, ci si potrebbe di principio spingere verso un'interpretazione più aperta orientandosi nel caso estremo al principio di preponderanza (artt. 18 cpv. 2 LIFD e 17 cpv. 2 LT) secondo cui è sufficiente che più del 50% della cifra d'affari e dei costi siano rivolti all'estero. Qui si apre da una parte una tensione argomentativa su chi tra "principalmente" e "preponderantemente" indichi una maggiore intensità, d'altra parte la LBol specifica al contempo che l'attività debba essere solo marginalmente rivolta in Svizzera.

A seconda della futura prassi, potrebbero essere dati aumenti o diminuzioni del gettito del bollo cantonale. Questi non sono quantificabili perché dipendono da caso in caso e non sono disponibili dati più precisi sulla stratificazione fiscale. Una prassi restrittiva concederebbe, infatti, l'esenzione solo alle società che, fino al 2019 compreso, avrebbero potuto richiedere lo statuto speciale, e queste rispetto al passato pagherebbero il bollo sugli immobilizzi (ad es. investimenti locali). Una prassi più morbida permetterebbe, invece, di accedere all'esenzione del bollo anche ad altre società con vocazione internazionale che in precedenza non rientravano nel perimetro degli statuti, si pensi a società di trasporto, farmaceutiche, di servizi informatici, ecc.

In tale contesto, e a futura memoria, va sottolineato che la volontà originale del Governo e dell'Amministrazione di allargare in qualche modo il perimetro dei beneficiari dell'esenzione dall'imposta di bollo (nella forma finale limitatamente alle società holding e ai contratti connessi alla sostanza circolante di quelle a vocazione internazionale) emerge dal fatto che non è mai stata documentata l'intenzione di aumentare il gettito dell'imposta proveniente da tale imposta. Anche i materiali del legislatore non lasciano intendere in alcun modo l'ipotesi che si siano voluti esentare solo i contratti afferenti alla sostanza circolante col fine di aumentare il gettito d'imposta. Come spiegato sopra, il legislatore voleva scongiurare l'esodo delle ex società a statuto speciale a causa di un improvviso assoggettamento all'imposta.

Verosimilmente, la Divisione delle contribuzioni avrà spazio per allentare le maglie e lo farà progressivamente nel corso dei prossimi anni sulla base dell'evoluzione del gettito fiscale. L'idea alla base dell'assoggettamento dei contratti afferenti agli immobilizzi è, d'altra parte, sempre stata l'allargamento della sfera di soggetti esenti sul piano dei contratti afferenti alla sostanza circolante. Un possibile concreto allentamento della prassi potrebbe consistere in un'interpretazione dell'espressione "attività commerciale principalmente rivolta all'estero", ereditata dalla definizione di società ausiliaria, unicamente orientata alla composizione della cifra d'affari anziché della

cifra d'affari e dei costi. In altre parole, anziché pretendere che almeno l'80% della cifra d'affari e dei costi si relazionino all'estero, si potrebbe mantenere solo la prima condizione. In tal modo verrebbero esentati i contratti delle società ticinesi tese all'esportazione, benché con acquisto di semilavorati e materie grezze in Svizzera; un provvedimento sicuramente interessante ad es. per il settore industriale del Cantone. Il fatto che l'imposta di bollo potrebbe esentare le società tese principalmente all'esportazione sarebbe peraltro coerente con la sistematica dell'imposta sul valore aggiunto, con la quale l'imposta di bollo, quale imposta transazionale, condivide una certa parentela rischiando spesso di entrare in conflitto. A tendere, la prassi della Divisione delle contribuzioni potrebbe poi fare maggiori concessioni in merito alla soglia dell'80%, muovendosi progressivamente verso la coerenza con il principio di preponderanza e lasciandosi definitivamente alle spalle le specificità del vecchio mondo degli statuti speciali, in particolare delle società ausiliarie.

B. Cosa rientra tra gli immobilizzi?

Si potrebbe porre la domanda circa l'interpretazione del concetto di immobilizzi. Come già accennato, questo è già presente nel diritto fiscale svizzero, segnatamente all'art. 61 cpv. 1 lett. d LIFD, rispettivamente all'art. 70 cpv. 1 lett. d LT. Per la precisione, tali disposizioni parlano di immobilizzi aziendali, cosa che la prassi federale pubblicata esplicita alla cifra 4.4.1.2.6 della Circolare n. 5 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), del 1° giugno 2004, secondo il quale "[g]li immobilizzi aziendali sono quelli che servono direttamente o indirettamente all'impresa. Gli attivi circolanti e gli immobilizzi finanziari non fanno parte degli immobilizzi aziendali". Gli immobilizzi equivalgono pertanto alla sostanza fissa della società, ossia a quei cespiti che non dovrebbero, di principio, essere ceduti entro un anno.

Anche il Promemoria A/1995 dell'AFC circa gli "ammortamenti sugli attivi immobilizzati nelle aziende commerciali" si riferisce alla cd. sostanza fissa. D'altronde, ovunque nelle precitate fonti la versione tedesca del testo parla di "Anlagevermögen" per indicare gli immobilizzi o gli attivi immobilizzati. Il termine "Anlagevermögen" è pure generalmente utilizzato nel linguaggio contabile svizzero per indicare la sostanza fissa (contrapposta alla sostanza circolante, in tedesco "Umlaufvermögen").

Si osservi che, al contrario delle precitate fonti, il testo della LBoL non distingue tra immobilizzi aziendali e non. Ciò era pure nelle intenzioni della formulazione dell'emendamento, giacché si intendeva in particolare proteggere gli attivi circolanti delle ex società a statuto speciale da una possibile imposizione ai fini dell'imposta di bollo.

C. Fondazioni ad ex statuto speciale

Fino al 2019 compreso, potevano richiedere l'applicazione dello statuto speciale per attività di amministrazione non solo le società di capitali e le società cooperative, ma pure le fondazioni. Poiché queste non sono né delle società né delle cooperative, dal 2020 esse non potranno più pretendere alcuna esenzione ai fini dell'imposta di bollo.

D. Mutui infragruppo di lungo vs. di corto termine

Per quanto in materia di imposta di bollo cantonale sulle scritture private si sia soliti pensare alla compravendita di beni mobili, si ricordi che anche i contratti di mutuo ricadono tra le fattispecie imponibili. Ciò può essere particolarmente insidioso nei contesti infragruppo.

Ne consegue che contratti di prestito di lungo termine, i quali rientrano nella sostanza fissa della società, sono di principio soggetti all'imposta di bollo cantonale. Contratti di prestito a corto termine possono, invece, godere dell'esenzione ai fini dell'imposta di bollo cantonale qualora una delle controparti sia una società con un'attività commerciale principalmente rivolta all'estero. Nel caso concreto, risultano pertanto in particolare esentati dall'imposta di bollo i prestiti attivi a corto termine che le società di *trading* potrebbero concedere a parti terze, incluse quelle vicine.

Poiché il testo letterale dell'art. 7 cpv. 2 lett. i LBoL esenta tutti i contratti per scrittura privata di società con vocazione internazionale "ad eccezione di quelli afferenti agli immobilizzi", ne consegue e contrario che per questo genere di contribuenti restano assoggettate al bollo unicamente le scritture private connesse ai loro attivi fissi. Questa osservazione è importante per qualificare l'assoggettamento di mutui passivi assunti dalla società a vocazione internazionale, segnatamente per far fronte ai propri bisogni di finanziamento. A titolo di esempio, si considerino i mutui che le società di *trading* devono regolarmente assumere con società del gruppo o soggetti terzi (fanno eccezione le banche, i cui mutui sottostanno ad una tassa di bollo fissa di fr. 10 in virtù dell'art. 31 ss. LBoL) per finanziare momentaneamente le proprie posizioni attive. A giudizio di chi scrive, tali prestiti passivi, anche se di lungo termine, restano esenti dall'imposta cantonale di bollo in virtù dell'interpretazione letterale della legge.

A titolo abbondanziale, si osservi per la precisione che la LBoL parla dell'assoggettamento del mutuo e non del prestito. Nella terminologia legale svizzera, come esposto negli artt. 312 ss. CO, il mutuo rappresenta un sottocaso del prestito laddove il bene mutuato è fungibile. Sebbene il bene mutuato consiste generalmente in denaro, anche il contratto di mutuo di altri beni fungibili quali un conto metalli preziosi rientra nel perimetro dell'imposta. Al contrario, non sono assoggettati all'imposta i contratti di comodato (art. 305 ss. CO), l'altra fattispecie che costituisce un prestito secondo il diritto privato svizzero.

Da ultimo si presti particolare attenzione al caso in cui il mutuo si qualifichi fiscalmente come obbligazione, potenzialmente oggetto della tassa federale di bollo di negoziazione. In tal caso, indistintamente dal genere di società l'imposta cantonale di bollo non è prelevabile per incompatibilità con il diritto superiore giusta l'art. 3 cpv. 1 Legge federale sulle tasse di bollo (LTB; RS 641.10).

E. Compravendita di altri particolari attivi a lungo termine

Come già esposto nel precedente capitolo, giusta l'art. 2 cpv. 1 LBoL il perimetro di applicabilità dell'imposta cantonale di

bollo si estende ben oltre le scritture private connesse al trasferimento della proprietà di cose mobili. Secondo la lett. *a* di tale capoverso, anche la cessione o la permuta (ossia lo scambio) di ogni cosa materiale o immateriale è oggetto del bollo. Pertanto, ad es. i contratti di cessione di brevetti sono assoggettabili all'imposta di bollo, se le ulteriori condizioni oggettive e soggettive; sono date. Poiché non vi è trasferimento della proprietà, i contratti di licenza non sono, invece, di principio assoggettati.

Per quanto attiene le società *holding*, essendo l'esenzione ai sensi dell'imposta di bollo generale, anche contratti di compravendita di qualsiasi bene mobile (brevetti o in generale beni immateriali inclusi) risultano esentati. In presenza di una società o di una cooperativa con vocazione internazionale, come si è avuto modo di precisare sopra solo le compravendite di beni mobili propri degli attivi fissi concluse in forma scritta sono di principio assoggettati.

F. Mediazioni immobiliari

L'art. 2 cpv. 1 lett. *d* LBol assoggetta all'imposta cantonale di bollo anche le scritture private connesse all'attività di mediazione immobiliare.

Un'ipotetica fattispecie che potrebbe, tuttavia, godere dell'esenzione qui descritta, toccherebbe eventuali società attive principalmente nella mediazione immobiliare estera (oppure qualsiasi altra attività commerciale all'estero) e solo marginalmente nella mediazione immobiliare in Svizzera, sempre che i contratti di mediazione vengano conclusi in Ticino.

G. Possibilità di *ruling*

In Svizzera è generalmente possibile e costituisce una prassi concludere in materia fiscale dei *ruling* con l'autorità competente. Come è noto, tali *ruling* non rappresentano degli accordi fiscali tra l'autorità e il contribuente, i quali lederebbero il principio della parità ed equità di trattamento secondo l'art. 29 cpv. 1 della Costituzione federale (Cost.; RS 101), bensì rendono possibile l'applicazione nel tempo del principio della buona fede che regge i rapporti tra i privati e l'autorità secondo l'art. 5 cpv. 3 Cost.

Per quanto attiene l'imposta cantonale di bollo, l'art. 7 cpv. 3 LBol stabilisce che "[q]ualora potessero esservi dubbi sull'assoggettamento all'imposta di bollo o all'esenzione di un tipo di contratto, il contribuente può, nel termine di 60 giorni di cui all'art. 11, sottoporlo preventivamente alla Divisione delle contribuzioni che emanerà una decisione soggetta a reclamo ed eventualmente a ricorso. Il termine per l'applicazione di eventuali penalità decorre solo dopo 60 giorni da quando la decisione relativa all'assoggettamento è cresciuta in giudicato. Un eventuale ricorso di diritto pubblico all'Alto Tribunale federale ha a questo riguardo effetto sospensivo".

Sulla base di tale disposto, e in combinazione con la volontà del legislatore documentata negli atti e riassunta nelle pagine che precedono, anche in futuro vi è da attendersi che le società che lo desiderino potranno concludere con la Divisione delle contribuzioni un *ruling* circa la corretta applicazione dell'imposta cantonale di bollo ad una concreta fattispecie.

H. Sulla via dell'abolizione dell'imposta cantonale di bollo?

Un'ultima riflessione concerne l'eventuale abolizione dell'imposta cantonale di bollo. Il discorso si presenterà, infatti, prossimamente in occasione dei dibattimenti sull'iniziativa parlamentare elaborata n. 572[4] "Abrogazione della Legge sull'imposta di bollo e sugli spettacoli cinematografici del Canton Ticino e l'adozione di una nuova Legge sugli spettacoli cinematografici (Basta tasse medievali! Aboliamo l'imposta di bollo)" che i colleghi deputati Andrea Censi ed Enea Petrini hanno depositato il 9 marzo 2020.

Per quanto chi scrive non abbia mai nascosto le proprie simpatie e motivazioni verso una generale defiscalizzazione della società, a maggior ragione verso l'abolizione di un'imposta sui negozi giuridici che sa notevolmente di altri tempi, vi è da temere che purtroppo l'imposta cantonale di bollo goda ancora di ottima salute. L'ultimo tentativo di parziale abolizione non andato a segno risale al 2 giugno 2014, quanto il Gran Consiglio bocciò l'iniziativa parlamentare generica n. 490[5], del 13 dicembre 2011, dell'ex collega deputato Giancarlo Seitz "Tassa di bollo – bollo cantonale sui primi estratti annuali di conti bancari tenuti all'attivo e passivo", la quale proponeva l'abolizione dell'imposta cantonale di bollo sui documenti bancari. Il motivo è che questa imposta, poco percepita dalla popolazione, è capace di sottrarre ai contribuenti ben più di 40 mio. di fr. all'anno.

Chi scorre con attenzione la legge noterà il curioso art. 55a LBol, secondo il quale "l'imposta di bollo sui contratti per scrittura privata è abolita limitatamente alle imposte dovute per l'anno 2004". Perché mai l'imposta alla quale è dedicato il presente contributo non è esistita nel 2004? Il 6 luglio 2001 il Consiglio di Stato pubblicò il Messaggio n. 5138[6] "Progetto di modifica della Legge tributaria e della Legge sull'imposta di bollo e sugli spettacoli cinematografici per l'introduzione di nuovi sgravi fiscali finalizzati al sostegno dei redditi e al rilancio competitivo dell'economia e per il passaggio al sistema di tassazione annuale postnumerando delle persone fisiche". Tale Messaggio rappresentava il quarto pacchetto fiscale dopo quelli proposti con i Messaggi n. 4503, del 20 marzo 1996, n. 4802, del 23 ottobre 1998, e n. 5016, del 27 giugno 2000, elaborati dal DFE sotto la guida di Marina Masoni. In merito al bollo cantonale, il Consiglio di Stato proponeva una riduzione delle aliquote. La Commissione tributaria decise, tuttavia, di sostenere una via più netta, tanto da scrivere nel Rapporto di maggioranza (p. 51) che "in luogo della riduzione lineare del 25% di tutte le aliquote dell'imposta di bollo proposta dal Consiglio di Stato la Commissione ha deciso di adottare un nuovo articolo 55a LBol che prevede di abolire l'imposta di bollo, a partire dal 2004, sui contratti per scrittura privata, a partire dal 2006, sugli atti notarili e le cartelle ipotecarie e, a partire

[4] Si veda il seguente link: https://www4.ti.ch/poteri/gc/messaggi-e-atti/ricerca/risultati/dettaglio/?user_gcparlamento_pi8%5Battid%5D=103094 (consultato il 09.05.2020).

[5] Si veda il seguente link: https://www4.ti.ch/poteri/gc/messaggi-e-atti/ricerca/risultati/dettaglio/?user_gcparlamento_pi8%5Battid%5D=87059 (consultato il 09.05.2020).

[6] Si veda il seguente link: https://www4.ti.ch/poteri/gc/messaggi-e-atti/ricerca/risultati/dettaglio/?user_gcparlamento_pi8%5Battid%5D=84664 (consultato il 09.05.2020).

dal 2008, sui documenti bancari". I dibattimenti granconsigliari del 4 giugno 2002 condussero pertanto, come auspicato dalla maggioranza della Commissione tributaria (contraria solo la sinistra), al nuovo art. 55a LBoI ("Abolizione dell'imposta") del seguente tenore: "[l]'imposta di bollo sui contratti per scrittura privata è abolita per le imposte dovute a partire dall'anno 2004, quella sugli atti notarili e le cartelle ipotecarie per le imposte dovute a partire dall'anno 2006 e quella sui documenti bancari per le imposte dovute a partire dall'anno 2008"^[7].

Solo due anni più tardi, lo stesso Consiglio di Stato (benché come noto senza l'adesione della allora ministra Marina Masoni, in quei mesi bloccata a letto dalla degenza a seguito di un infortunio) proponeva con il Messaggio n. 5589 (p. 16), del 15 ottobre 2004, la "reintroduzione/mantenimento dell'imposta di bollo [sui] contratti per scrittura privata (dal 2005), [sugli] atti notarili e cartelle ipotecarie (dal 2006) [nonché sui] documenti bancari (dal 2008)". Il Governo cantonale specificava che "la reintroduzione dell'imposta di bollo sui contratti per scrittura privata avrà un effetto limitato nel 2005 (0,7 milioni di franchi) e pieno dal 2006 (+ 21,8), anno per il quale si rinuncia anche all'abolizione dell'imposta di bollo sugli atti notarili e le cartelle ipotecarie (in totale 21,8 milioni di franchi). L'imposta di bollo è contabilizzata per cassa e non per competenza" (p. 42). Tale Messaggio venne evaso dal Gran Consiglio il 14 dicembre 2004 conducendo al particolare attuale tenore dell'art. 55a LBoI^[8] già esposto sopra.

V. Conclusioni

L'imposta cantonale di bollo è una specificità ticinese estremamente dura a morire. Come l'araba fenice, questa imposta è stata addirittura capace nel passato di riemergere dalle proprie ceneri e di prosperare come non mai. Fino al 2019, le società a statuto speciale godevano di un'esenzione soggettiva ai fini dell'imposta di bollo sui contratti per scrittura privata. Con l'abolizione degli artt. 91-93 vLT a seguito dell'implementazione cantonale della RFFA votata dai cittadini svizzeri il 19 maggio 2019, nel Messaggio n. 7684, del 10 luglio 2019, il Consiglio di Stato ticinese proponeva l'abrogazione delle suddette esenzioni soggettive. Tuttavia, lo stesso Messaggio non prevedeva maggiori introiti dall'imposta di bollo, lasciando pertanto intuire la volontà del DFE e della Divisione delle contribuzioni di procedere con determinate modifiche di prassi tese ad evitare un'eccessiva imposizione ai fini del bollo cantonale delle ex società a statuto. Tale incertezza giuridica, che avrebbe in particolare potuto assumere piena rilevanza da qui a qualche anno a seguito dei naturali avvicendamenti in capo alla Divisione delle contribuzioni e al DFE, avrebbe rischiato di spingere le ex società a statuto speciale fuori dal Cantone, di fatto vanificando l'intero esercizio di riforma fiscale teso al mantenimento sul territorio di tali grossi contribuenti.

Le lett. h e i dell'art. 7 cpv. 1 LBoI, in vigore dal 1° gennaio 2020, sono il frutto di una concertazione molto ben riuscita tra l'Amministrazione, le varie forze politiche borghesi e i

tecnici. Grazie al nuovo testo di legge, anche qualora questo fossile fiscale cantonale dovesse ancora avere lunga vita, non è pregiudicato il trattamento finora riservato a determinate tipologie di contribuenti. Anzi, la formulazione aperta permetterà, se la prassi amministrativa lo vorrà, di estendere l'esenzione a contribuenti ai quali questa era finora preclusa, segnatamente a società orientate principalmente all'esportazione.

[7] Pubblicato nel BU 2002/31, del 16 agosto 2002, p. 235.

[8] Pubblicato nel BU 2005/6, dell'11 febbraio 2005, p. 54.