



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Dipartimento federale delle finanze DFF

Amministrazione federale delle contribuzioni AFC
Divisione principale imposta federale diretta,
imposta preventiva, tasse di bollo

Stato maggiore legislazione, 13 dicembre 2013

Procedura di consultazione sulla legge federale concernente la revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa

Rapporto esplicativo

Compendio

In futuro un numero maggiore di contribuenti residenti assoggettati all'imposta alla fonte dovrà essere sottoposto a tassazione ordinaria ulteriore. Se il loro reddito lordo supera un determinato importo, la tassazione ordinaria ulteriore sarà obbligatoria, in caso contrario sarà possibile farne richiesta. Anche i non residenti che soddisfano le condizioni della cosiddetta «quasi residenza» potranno richiedere una tassazione ordinaria ulteriore. In tal modo si tiene conto delle esigenze del diritto internazionale sovraordinato conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale.

Chi svolge in Svizzera un'attività lucrativa dipendente senza permesso di domicilio è assoggettato all'imposta alla fonte. Per decenni nella sua giurisprudenza il Tribunale federale ha considerato questo metodo di imposizione oggettivamente accettabile e in linea di massima compatibile con il principio dell'uguaglianza giuridica. Fino al recente passato il Tribunale federale non ha mai spiegato concretamente a partire da quale importo le disparità sistemiche tra la tassazione ordinaria e l'imposizione alla fonte vadano considerate inammissibili. A tale riguardo, la sentenza del Tribunale federale del 26 gennaio 2010 ha rappresentato una svolta rispetto a questa posizione tradizionale. Per la prima volta la Corte suprema ha esaminato la compatibilità del regime svizzero di imposizione alla fonte con l'Accordo sulla libera circolazione delle persone (ALC) che la Svizzera ha concluso con l'Unione europea e i suoi Stati membri il 21 giugno 1999. A seguito di questa sentenza è fortemente aumentata la necessità di intervenire a livello legislativo per apportare adeguamenti mirati.

L'avamprogetto si prefigge di evitare per quanto possibile le disparità di trattamento tra le persone assoggettate all'imposta alla fonte e quelle tassate secondo la procedura ordinaria. Questo obiettivo comporta un onere supplementare per le autorità cantonali di tassazione. Per contenere il più possibile questo onere dovuto all'esecuzione e garantire nel contempo la riscossione dell'imposta sul reddito attraverso l'imposta alla fonte, si apportano le seguenti modifiche per diverse categorie di persone:

- i contribuenti residenti assoggettati all'imposta alla fonte il cui reddito lordo supera un determinato importo saranno sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore. Questo importo dovrà essere fissato a un livello nettamente inferiore rispetto a quello previsto nel diritto vigente. Tutti gli altri contribuenti residenti assoggettati all'imposta alla fonte possono richiedere una tassazione ordinaria ulteriore;*
- le persone che, senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera, realizzano gran parte dei loro proventi in Svizzera soddisfano le condizioni della cosiddetta «quasi residenza» e possono fare richiesta di tassazione ordinaria ulteriore;*
- per tutti gli altri contribuenti non residenti l'imposta alla fonte ha effetto liberatorio. L'imposta alla fonte sostituisce l'imposta federale diretta riscossa sul*

reddito da attività lucrativa secondo la procedura ordinaria. Non vengono concesse successivamente altre deduzioni.

La revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa non dovrebbe avere ripercussioni rilevanti né sull'economia in generale né sulla piazza economica svizzera in particolare. Si può infatti supporre che, se è applicato correttamente dai Cantoni, l'attuale regime di imposizione alla fonte non comporta né una sovraimposizione sistematica né una sottoimposizione sistematica rispetto alla procedura di tassazione ordinaria.

Indice

Compendio	2
1 Punti essenziali del progetto	5
1.1 Situazione iniziale	5
1.1.2 Evoluzione e importanza dell'imposizione alla fonte	6
1.1.2 Diritto vigente	7
1.1.3 Giurisprudenza	8
1.1.4 Comitato misto ALC	9
1.1.5 Necessità di intervenire	10
1.2 La nuova normativa proposta	11
1.2.1 Tassazione ordinaria ulteriore per i residenti	11
1.2.2 Tassazione ordinaria ulteriore su richiesta per i quasi residenti	12
1.2.3 Imposta alla fonte con effetto liberatorio per i non residenti	13
1.2.4 Competenza territoriale	14
1.2.5 Procedura	14
1.2.6 Uniformazione della provvigione di riscossione	14
1.2.7 Rimborso dei contributi AVS	15
2 Commento ai singoli articoli	16
2.1 Legge federale sull'imposta federale diretta	16
3.2 Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni	24
3 Ripercussioni	27
3.1 Per la Confederazione, i Cantoni e i Comuni	27
3.1.1 Ripercussioni finanziarie	27
3.1.2 Ripercussioni sull'effettivo del personale	29
3.2 Ripercussioni sull'economia	29
4 Programma di legislatura	30
5 Aspetti giuridici	30
5.1 Costituzionalità	30
5.1.1 Uguaglianza giuridica	30
5.1.2 Armonizzazione	31
5.2 Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera	31

Rapporto esplicativo

1 Punti essenziali del progetto

1.1 Situazione iniziale

Il regime svizzero di imposizione alla fonte è stato uniformato con l'entrata in vigore rispettivamente della legge federale del 14 dicembre 1990¹ sull'imposta federale diretta (LIFD) il 1° gennaio 1995 e della legge federale del 14 dicembre 1990² sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) il 1° gennaio 1993. Precedentemente solo nel diritto cantonale esistevano regimi di imposizione alla fonte, in parte molto differenti tra loro.

Attualmente in Svizzera circa 780 000 lavoratori dipendenti senza permesso di domicilio sono tassati alla fonte, di cui circa 440 000 hanno domicilio o dimora fiscali in Svizzera (residenti) e circa 340 000 non hanno né domicilio né dimora fissali in Svizzera (non residenti). Questo ordine di grandezza si basa sui dati comunicati dai Cantoni per la perequazione finanziaria relativa al periodo fiscale 2010. A seguito di un sondaggio condotto tra i Cantoni si deve supporre che oltre i tre quarti delle persone residenti assoggettate all'imposta alla fonte realizzino un reddito lordo da attività lucrativa inferiore ai 120 000 franchi. Secondo il diritto vigente solo in caso di superamento di questa soglia si deve passare imperativamente alla tassazione ordinaria ulteriore.

Per decenni il Tribunale federale ha ritenuto che la procedura di imposizione alla fonte per i lavoratori stranieri fosse oggettivamente accettabile e che fosse in linea con il principio dell'uguaglianza giuridica sancito nella Costituzione. Tuttavia, esso ha ripetutamente evidenziato che per quanto riguarda l'impostazione concreta non si devono creare disparità rilevanti³. Fino al passato più recente il Tribunale federale non ha mai dovuto concretamente spiegare a partire da quale importo le disparità sistemiche tra la tassazione ordinaria e l'imposizione alla fonte vadano considerate inammissibili. A tale riguardo la sentenza del 26 gennaio 2010⁴ rappresenta una svolta rispetto a questa posizione tradizionale. Per la prima volta la Corte suprema ha esaminato in una decisione di principio la compatibilità del regime svizzero di imposizione alla fonte con l'Accordo del 21 giugno 1999⁵ tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone (ALC). Per interpretare le disposizioni di tale Accordo il Tribunale si è avvalso della relativa giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (CGCE) in merito alla libera circolazione dei lavoratori. Conformemente all'articolo 16 capoverso 2 di tale Accordo, si deve imperativamente tenere conto della giurisprudenza pertinente della Corte di giustizia delle Comunità europee precedente alla data della firma dell'Accordo.

In base a questa decisione risulta necessario apportare adeguamenti nell'ambito del regime svizzero di imposizione alla fonte.

¹ RS 642.11

² RS 642.14

³ DTF 91 I 81; DTF 96 I 45; DTF 124 I 247

⁴ DTF 136 II 241

⁵ RS 0.142.112.681

1.1.2 Evoluzione e importanza dell'imposizione alla fonte

I dati che i Cantoni hanno fornito alla Confederazione per la perequazione finanziaria danno un'idea dell'importanza potenziale dell'imposizione alla fonte. I dati disponibili riguardano il numero di persone assoggettate all'imposta alla fonte e la somma dei salari lordi, suddivisi nella tabella 1 per residenti e non residenti.

Tabella 1: Evoluzione del numero di persone assoggettate all'imposta alla fonte e della somma dei loro salari lordi, 2003-2010

	2003 ¹⁾	2010	Variazione 2003–2010	Quota del totale, 2010
	<i>Numero</i>			
Residenti ²⁾	295 730	438 922	48,4 %	56,4 %
Non residenti ³⁾	218 613	339 838	55,5 %	43,6 %
Totale	514 343	778 760	51,4 %	100,0 %
	<i>Somma dei salari lordi in mio. fr.</i>			
Residenti ²⁾	11 349,4	19 314,9	70,2 %	48,0 %
Non residenti ³⁾	13 045,5	20 959,7	60,7 %	52,0 %
Totale	24 394,9	40 274,7	65,1 %	100,0 %
	<i>Salario lordo medio in fr.</i>			
Residenti ²⁾	38 377	44 005	14,7 %	
Non residenti ³⁾	59 674	61 676	3,4 %	
Totale	47 429	51 716	9,0 %	

Fonte: Amministrazione federale delle contribuzioni

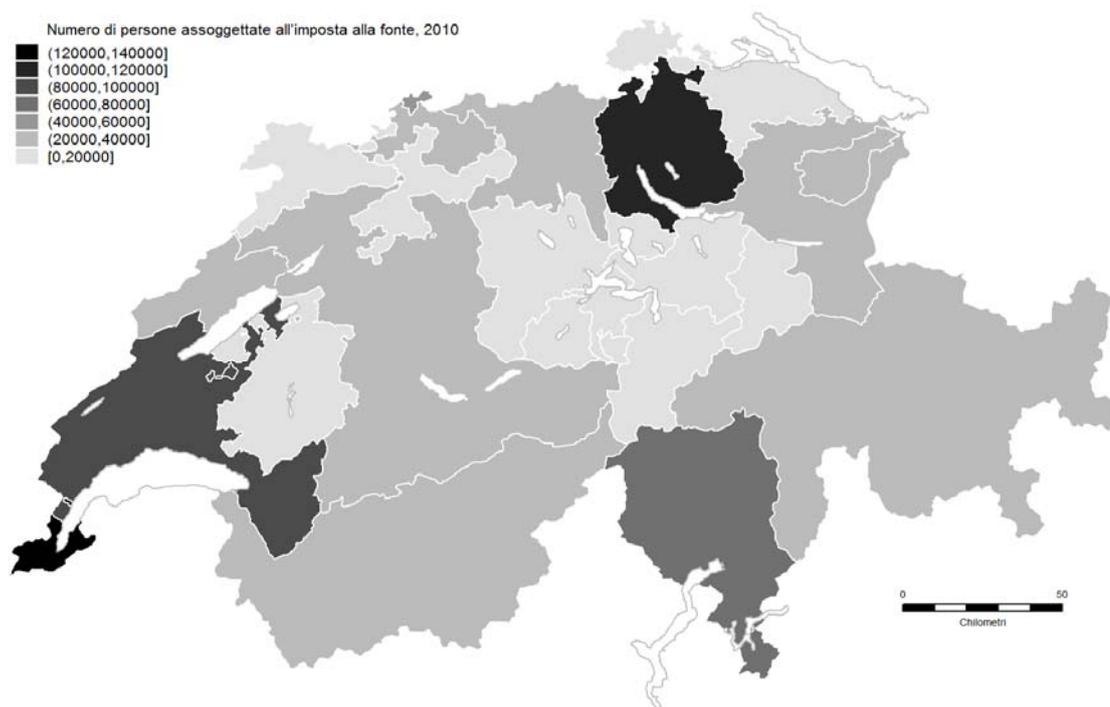
- 1) Compresa la stima propria dei dati mancanti del Cantone AG.
- 2) Persone fisiche con domicilio o dimora fiscali in Svizzera. A seconda dei dati forniti dai Cantoni, è possibile che in questa rubrica non figurino quelli relativi ai residenti assoggettati alla tassazione ordinaria ulteriore.
- 3) Persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera (frontalieri, lavoratori esercitanti un'attività lucrativa dipendente durante la settimana e lavoratori esercitanti un'attività lucrativa dipendente durante brevi periodi [art. 91 LIFD] e persone che lavorano nel traffico internazionale [art. 97 LIFD]).

A seguito delle difficoltà di delimitazione (cfr. in merito la nota 2 nella Tabella 1) i risultati devono essere interpretati con prudenza. Tuttavia, la tendenza appare chiara: il numero delle persone assoggettate all'imposta alla fonte e il loro reddito lordo sono notevolmente aumentati nel periodo 2003–2010. Il numero dei residenti assoggettati all'imposta alla fonte è incrementato del 48,4 per cento e la somma dei salari lordi è cresciuta del 70,2 per cento, mentre nello stesso periodo il numero dei non residenti è aumentato del 55,5 per cento e la somma dei salari è salita del 60,7 per cento. Nel 2010 entrambi i gruppi erano costituiti complessivamente da circa 780 000 persone assoggettate all'imposta alla fonte, che corrisponde al

16,9 per cento dei 4,6 milioni di persone esercitanti un'attività lucrativa in Svizzera⁶. Nel 2010 il salario lordo medio di un non residente ammontava a circa 61 700 franchi, quello di un residente assoggettato all'imposta alla fonte a circa 44 000 franchi. Nonostante si tratti di salari medi, i valori relativamente bassi indicano che una parte significativa degli assoggettati all'imposta alla fonte realizza un reddito da attività lucrativa inferiore alla media.

Da un confronto tra Cantoni (vedi Figura 1) emerge che tipicamente i Cantoni frontaliere come Ginevra (130 040 persone assoggettate all'imposta alla fonte), Vaud (83 049), Ticino (62 027), Basilea Città (59 264) e Zurigo (103 116) raggruppano il maggior numero di persone assoggettate all'imposta alla fonte.

Figura 1: Numero di persone assoggettate all'imposta alla fonte per Cantoni, 2010



Fonte: Amministrazione federale delle contribuzioni

In questi cinque Cantoni si concentra circa il 56 per cento delle persone assoggettate all'imposta alla fonte. Tuttavia, la composizione è molto diversa. Mentre a Zurigo la quota dei residenti è molto elevata rispetto al totale degli assoggettati all'imposta alla fonte ed è pari al 91,4 per cento e nel Cantone di Vaud è leggermente inferiore, ovvero del 67,7 per cento, nei Cantoni di Ginevra, Basilea Città e Ticino è rispettivamente solo del 24,5 per cento, 24 per cento e del 20,7 per cento.

1.1.2 Diritto vigente

Sono assoggettati all'imposta alla fonte i lavoratori stranieri senza permesso di domicilio con domicilio o dimora fiscali in Svizzera (residenti) nonché le persone senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera che conseguono un reddito da attività lucrativa nel nostro Paese (non residenti). Se il reddito lordo di un residente tassato alla fonte supera l'importo di 120 000 franchi all'anno, viene effettuata una tassazione ordinaria ulteriore. Se il suddetto limite non viene raggiunto, mediante una

⁶ Secondo le statistiche, elaborate dall'Ufficio federale di statistica, nel 2010 in media 4,6 mio. di persone esercitavano un'attività lucrativa in Svizzera.

cosiddetta correzione della tariffa si possono far valere deduzioni maggiori di quelle già considerate nella tariffa dell'imposta alla fonte (ad es. le spese di viaggio) o deduzioni non considerate nella tariffa (ad es. i contributi al pilastro 3a⁷). Con la correzione individuale della tariffa vengono detratte dal reddito lordo della persona assoggettata all'imposta alla fonte le deduzioni individuali. Alla base di calcolo così ottenuta viene applicata la relativa tariffa dell'imposta alla fonte. L'imposta alla fonte già pagata è computata nell'importo dell'imposta dovuto. Le eccedenze sono restituite. In base alla prassi vigente anche i non residenti possono richiedere una correzione della tariffa. Diversamente l'imposta alla fonte costituisce un onere definitivo e quindi ha effetto liberatorio.

A seguito delle semplificazioni dell'imposizione alla fonte attuate con importi forfettari, si possono creare disparità di trattamento rispetto ai contribuenti tassati secondo la procedura ordinaria. Le tariffe dell'imposta alla fonte tengono conto della situazione personale dei lavoratori. Esse comprendono le deduzioni forfettarie per le spese professionali e i premi d'assicurazioni nonché le deduzioni degli oneri familiari (innanzitutto le deduzioni per i figli). Gli importi forfettari, basati su valori medi che sono già considerati nella tariffa dell'imposta alla fonte, contribuiscono a semplificare il sistema fiscale, ma possono anche causare disparità di trattamento intrinseche nel sistema. Combinando gli importi forfettari con la possibilità di effettuare correzioni della tariffa, finora si è partiti dal presupposto di garantire un'imposizione secondo la capacità economica.

Questo principio costituzionale esige che ogni contribuente sia tassato in funzione delle risorse di cui dispone. In questo contesto occorre tenere presente che per i redditi elevati le deduzioni si ripercuotono in misura maggiore in ragione della progressione. Per questi redditi l'imposizione secondo la capacità economica è garantita in maniera meno efficiente con le deduzioni forfettarie. Nel diritto vigente si effettua pertanto una tassazione ordinaria ulteriore per i residenti che conseguono un reddito superiore a 120 000 franchi. Essa impedisce che in un sistema di imposizione progressiva del reddito le deduzioni considerate forfettariamente nella tariffa dell'imposta alla fonte rispecchino la capacità economica in maniera inadeguata.

Infine, si deve sottolineare che nel diritto vigente per stabilire le aliquote delle imposte comunali e di culto applicabili all'imposta alla fonte viene utilizzata la media ponderata. Per le persone assoggettate all'imposta alla fonte che abitano in un Comune che applica un moltiplicatore d'imposta più elevato della media ponderata, questo metodo determina un'imposizione con un'aliquota più bassa rispetto a quella applicata ai contribuenti dello stesso Comune tassati secondo la procedura ordinaria. Ciò può generare una discriminazione nei confronti dei contribuenti svizzeri.

1.1.3 Giurisprudenza

Nella sentenza del 26 gennaio 2010 il Tribunale federale ha constatato che il regime attuale di imposizione alla fonte dei non residenti assoggetti a tale imposta viola in determinati casi l'ALC. Concretamente doveva essere giudicato il ricorso di un frontaliere svizzero che abitava in Francia ed esercitava un'attività lucrativa dipen-

⁷ Altre deduzioni nell'ambito delle correzioni della tariffa comprendono in particolare gli interessi passivi, i riscatti nella cassa pensioni, le spese per la formazione continua, le spese di cura prestata da terzi ai figli, i contributi di mantenimento, le spese per malattia e infortunio nonché le spese per disabilità.

dente a Ginevra. Nella sua argomentazione il Tribunale federale si è basato sulle pertinenti sentenze della CGUE, secondo le quali sussiste una discriminazione inammissibile quando i contribuenti non residenti sono trattati diversamente dai contribuenti residenti che si trovano in una situazione comparabile. Secondo la vigente giurisprudenza della CGUE, si presume che sussista una situazione comparabile se i non residenti non conseguono proventi significativi nel loro Stato di domicilio e il loro reddito imponibile deriva essenzialmente da un'attività esercitata nello Stato in cui è situato il luogo di lavoro. Se questa quota supera il 90 per cento del reddito mondiale, il contribuente non residente è qualificato come «quasi residente». Secondo il Tribunale federale tra la situazione di un «quasi residente» e quella di un residente, che è tassato secondo la procedura ordinaria ed esercita un'attività dipendente, non sussiste alcuna differenza oggettiva che possa giustificare una disparità di trattamento fiscale in considerazione della situazione personale e familiare del contribuente.

Nella summenzionata sentenza il Tribunale federale è giunto alla conclusione che il divieto di discriminazione sancito nell'articolo 2 dell'ALC e nell'articolo 9 capoverso 2 allegato I dello stesso Accordo è direttamente applicabile e prevale sulle disposizioni contrarie del diritto tributario nazionale. Lo stesso anno il Tribunale federale ha confermato questo parere in tre altre sentenze che riguardavano la fattispecie della «quasi residenza»⁸. Inoltre, occorre menzionare che il 2 giugno 2010 il Tribunale amministrativo del Cantone di Neuchâtel ha deciso di applicare per analogia le considerazioni formulate nella sentenza del Tribunale federale del 26 gennaio 2010 anche per i residenti assoggettati all'imposta alla fonte⁹. Nel caso concreto si trattava di una coppia con permesso di dimora B di cui entrambi i coniugi conseguivano un reddito lordo inferiore a 120 000 franchi. Secondo la sentenza questa categoria di persone non può essere svantaggiata rispetto ai contribuenti tassati secondo la procedura ordinaria.

Da allora nella prassi amministrativa si è tenuto conto delle sentenze menzionate, anche se le modifiche introdotte dalle stesse non sono ancora state fissate a livello legislativo.

1.1.4 Comitato misto ALC

Anche a livello internazionale il regime svizzero di imposizione alla fonte è stato oggetto di critiche. Dall'entrata in vigore dell'ALC, avvenuta il 1° giugno 2002, un Comitato misto, composto dai rappresentanti delle parti contraenti, è responsabile della gestione e della corretta applicazione dell'Accordo. Il Comitato si riunisce almeno una volta all'anno. Da 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 residenti (permesso C) dovevano essere sottoposti a tassazione ordinaria senza essere preventivamente imposti alla fonte. Negli anni seguenti l'UE ha particolarmente criticato la soglia in vigore, per cui i residenti con un reddito lordo inferiore a

⁸ Sentenze 2C_33/2010, 2C_34/2010 e 2C_35/2010, del 4.10.2010, pubblicazione prevista.

⁹ Sentenza del Tribunale amministrativo di Neuchâtel, TA.2009.161, del 2.6.2010.

120 000 franchi per legge non possono essere sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore.

Da allora la delegazione svizzera ha difeso la conformità con l'Accordo del regime di svizzero di imposizione alla fonte fondandosi sull'articolo 21 capoverso 3 ALC¹⁰. Questo recita letteralmente: «Nessun elemento del presente Accordo vieta alle parti contraenti di adottare o di applicare misure volte a garantire l'imposizione, il pagamento o il recupero effettivo delle imposte o a prevenire l'evasione fiscale conformemente alle disposizioni della normativa tributaria nazionale di una parte contraente o agli accordi tra la Svizzera, da un lato, e uno o più Stati membri della Comunità europea, dall'altro, volti ad evitare la doppia imposizione, oppure di altre intese fiscali».

Nel suo parere del 5 giugno 2009 all'attenzione della delegazione dell'UE la parte Svizzera ha replicato a questo punto centrale affermando che, stando alla sua formulazione, l'articolo 21 capoverso 3 ALC esprime una riserva generale su tutte le altre disposizioni dell'ALC. Questo significa che la Svizzera può emanare disposizioni nazionali relative alla riscossione e al pagamento delle imposte e anche per quanto concerne la prevenzione dell'evasione fiscale senza che le disposizioni dell'ALC (ad es. art. 2 ALC e art. 9 allegato I ALC) possano impedirne l'applicazione. La regolamentazione vigente concernente i titolari di un permesso B va vista nel contesto dell'autonomia definita nell'articolo 21 capoverso 3 di una parte contraente di consentire il recupero di crediti fiscali e di minimizzare il pericolo di evasione fiscale.

La dottrina non condivide quanto stabilito nella regolamentazione vigente. La critica principale è rivolta alla non proporzionalità del regime di imposizione alla fonte tra i residenti senza permesso di dimora e i contribuenti tassati secondo la procedura ordinaria¹¹. Nella sentenza del 26 gennaio 2010 il Tribunale federale non ha lasciato dubbi sul fatto che le norme tributarie svizzere per i lavoratori dell'UE debbano soddisfare le esigenze dell'ALC. L'imposizione alla fonte in quanto tale non è stata posta in discussione nella suddetta sentenza. Sono state criticate unicamente le deduzioni concesse a un «quasi residente» nell'ambito dell'imposizione alla fonte. Il Tribunale federale ha esplicitamente affermato che in base all'articolo 21 capoverso 3 ALC la ritenuta di un'imposta alla fonte sarebbe giustificata al fine di garantire la riscossione dell'imposta sul reddito.

1.1.5 Necessità di intervenire

Nel 2010 è stata effettuata un'analisi delle implicazioni delle suddette sentenze del Tribunale su mandato del Comitato della Conferenza fiscale svizzera (CFS)¹². L'obiettivo di questo studio era fornire supporto alle autorità fiscali nella ricerca di misure adeguate per evitare disparità di trattamento giuridicamente illecite tra persone tassate secondo la procedura ordinaria e persone assoggettate all'imposta alla fonte nel rispetto delle condizioni quadro giuridiche vigenti. In questi e in altri lavori

¹⁰ RS 0.142.112.681

¹¹ Pascal Hinny: Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung, in: IFF Forum für Steuerrecht 2004, pagg. 251–269. Stefan Oesterhelt: Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen. Übernahme der Schumacker-Doktrin des EuGH im Entscheid 2C.319/2009 und 2C.321/2009 (vom 26.1.2010) des Bundesgerichts, in: IFF Forum für Steuerrecht 2010, pagg. 211–230.

¹² www.steuerkonferenz.ch > Documenti > Analisi

preliminari risulta evidente l'importanza fondamentale che ha l'imposizione alla fonte al fine di garantire la riscossione dell'imposta sul reddito.

In considerazione della situazione iniziale esposta – da un lato, una prassi che tiene conto a posteriori delle correzioni sempre più numerose a favore dei contribuenti assoggettati all'imposta alla fonte e, dall'altro, le continue riserve espresse dalla delegazione dell'UE nel Comitato misto relativo all'ALC – negli ultimi tre anni si è accentuata la necessità di rivedere il regime di imposizione alla fonte. La modifica della legge deve servire a evitare per quanto possibile le disparità di trattamento tra le persone tassate secondo la procedura ordinaria e quelle assoggettate all'imposta alla fonte. Per sua natura questo obiettivo contrasta con l'onere amministrativo supplementare delle autorità cantonali di tassazione causato da un numero crescente di dichiarazioni d'imposta da verificare.

Un gruppo di lavoro composto da rappresentanti dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) e delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni ha quindi esaminato sotto il profilo giuridico e dell'esecuzione complessivamente dieci possibili varianti per un adeguamento dell'imposizione alla fonte e le ha sottoposte all'attenzione del Comitato della CFS. È stata presa in considerazione consapevolmente un'ampia gamma di varianti comprendenti anche soluzioni radicali che prevedevano di assoggettare tutti i contribuenti a tassazione ordinaria, alla ritenuta di un'imposta alla fonte con carattere liberatorio o alla ritenuta di un'imposta alla fonte in funzione di garanzia.

Questi lavori preliminari sono serviti alla Conferenza dei direttori cantonali delle finanze (CDCF) come base decisionale. Il mantenimento di una ritenuta d'imposta alla fonte per le categorie di persone interessate ha costituito una *condicio sine qua non*. Il 25 maggio 2012 la CDCF ha chiesto al capo del Dipartimento federale delle finanze (DFF) di elaborare un avamprogetto da porre in consultazione sulla revisione della LIFD e della LAID che si deve fondare sui seguenti criteri:

- imposizione alla fonte con tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria per i residenti;
- imposizione alla fonte con tassazione ordinaria ulteriore su richiesta per i quasi residenti;
- correzione della tariffa su richiesta per i non residenti.

È stato contemporaneamente chiesto di prevedere miglioramenti per una semplificazione amministrativa. Su questa base l'AFC ha elaborato un avamprogetto di legge e l'ha approfondito con i rappresentanti dei Cantoni all'interno di organi specializzati. Successivamente l'avamprogetto – con un parziale scostamento dai criteri stabiliti inizialmente dalla CDCF – è stato ulteriormente adeguato per ridurre al minimo il contrasto tra il tentativo di evitare per quanto possibile le disparità di trattamento e un'esecuzione fattibile.

1.2 La nuova normativa proposta

1.2.1 Tassazione ordinaria ulteriore per i residenti

Se i proventi lordi assoggettati alla ritenuta dell'imposta alla fonte superano l'importo stabilito dal DFF in collaborazione con i Cantoni, viene effettuata

d'ufficio una tassazione ordinaria ulteriore. L'importo stabilito deve essere chiaramente inferiore al salario annuo lordo mediano di circa 65 500 franchi¹³ calcolato dall'Ufficio federale di statistica. Se nonostante diffida la dichiarazione d'imposta non viene presentata, l'autorità fiscale cantonale esegue una tassazione d'ufficio come per i contribuenti tassati secondo la procedura ordinaria.

Se i proventi lordi sono inferiori all'importo fissato dal DFF in collaborazione con i Cantoni, viene effettuata una tassazione ordinaria ulteriore soltanto se entro la fine del mese di marzo dell'anno successivo a quello fiscale viene presentata la relativa richiesta. Il contribuente che presenta tale richiesta deve anche far fronte alle eventuali conseguenze negative di una decisione di tassazione. In altre parole è possibile che egli debba pagare gli arretrati, ad esempio nel caso in cui il debito fiscale accertato nella procedura di tassazione ordinaria ulteriore è superiore all'imposta ritenuta alla fonte. Chi, in qualità di residente a basso reddito, ha deciso di optare per la tassazione ordinaria ulteriore, rimane legato a questo sistema anche negli anni successivi. Per quei contribuenti che rinunciano a presentare la richiesta o nonostante l'abbiano fatta, non presentano la dichiarazione d'imposta, l'imposta alla fonte ha effetto liberatorio. Essi possono però presentare nuovamente la richiesta nell'anno fiscale successivo. Una correzione di tariffa non sarà più concessa in futuro. La procedura dettagliata per i residenti è descritta negli allegati 1 e 2.

In questo modo si tiene conto delle riserve espresse dalla delegazione dell'UE in seno al Comitato misto, nel senso che tutti i residenti sono sottoposti o possono chiedere di essere sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore. In questo modo sotto il profilo del diritto materiale sono equiparati ai contribuenti tassati secondo la procedura ordinaria.

Si tiene anche conto delle richieste dei Cantoni concernenti l'onere amministrativo legato alla procedura di tassazione. Più residenti a basso reddito rinunciano a richiedere una tassazione ordinaria ulteriore, minore è l'onere amministrativo che le autorità di tassazione devono attendersi. Un'ulteriore semplificazione si ha abolendo le correzioni della tariffa. La prassi cantonale in merito è molto eterogenea. Essendo sottoposti imperativamente a tassazione ordinaria ulteriore o potendo farne richiesta, i residenti hanno le stesse possibilità di deduzione dei contribuenti tassati secondo la procedura ordinaria. Per questo motivo è possibile rinunciare a una correzione della tariffa.

Grazie alla tassazione ordinaria ulteriore vengono eliminate le differenze a livello di moltiplicatore d'imposta comunale tra i contribuenti assoggettati all'imposta alla fonte e quelli tassati secondo la procedura ordinaria. In futuro la media ponderata dei moltiplicatori d'imposta comunali sarà ancora rilevante solo per quei residenti per i quali l'imposta alla fonte ha effetto liberatorio.

1.2.2 Tassazione ordinaria ulteriore su richiesta per i quasi residenti

I non residenti che conseguono gran parte dei loro proventi in Svizzera e quindi sono qualificati come quasi residenti potranno presentare richiesta di tassazione ordinaria

¹³ Salario annuo mediano secondo l'indagine sul budget delle economie domestiche (IBED) 2006–2011 dell'Ufficio federale di statistica

ulteriore entro la fine del mese di marzo dell'anno civile successivo all'anno fiscale. In questo modo si tiene conto della sentenza del Tribunale federale del 26 gennaio 2010 nella riveduta legge e l'espressione «quasi residenza» viene uniformata a livello nazionale. Il contribuente che richiede la tassazione ordinaria ulteriore deve trasmettere alla competente autorità cantonale di tassazione i documenti necessari per la verifica delle condizioni della quasi residenza. Se queste condizioni sono soddisfatte, la suddetta autorità effettua la tassazione ordinaria ulteriore. Chi, in qualità di quasi residente, ha deciso di optare per la tassazione ordinaria ulteriore, non rimane necessariamente legato a questo sistema. Nell'anno fiscale successivo egli può – ma non è obbligato – presentare nuovamente una richiesta di tassazione ordinaria ulteriore. Se la richiesta è stata presentata ma le condizioni non sono soddisfatte, l'imposta alla fonte ha effetto liberatorio. Ciò significa che non è più possibile effettuare una correzione della tariffa. La procedura dettagliata per i quasi residenti è descritta nell'allegato 3.

Il valore soglia in base al quale viene determinata la quasi residenza non deve essere stabilito nella legge ma a livello di ordinanza. Il parametro del 90 per cento deve essere previsto come valore di riferimento più probabile, come è emerso dalla pertinente giurisprudenza della CGUE¹⁴. Nel caso dei coniugi questo valore si applica ai proventi mondiali comuni. Come dimostra l'evoluzione dinamica della giurisprudenza della CGUE, la soglia minima del 90 per cento per i proventi conseguiti nello Stato in cui è situato il luogo di lavoro non costituisce una regola ferrea. In una nuova sentenza del 10 maggio 2012¹⁵ la CGUE è giunta alla conclusione che in determinati casi è giustificato considerare come residente una persona assoggettata all'imposta alla fonte senza domicilio fiscale, sebbene i proventi conseguiti dalla stessa nello Stato in cui è situato il luogo di lavoro non raggiungano la soglia minima del 90 per cento. Questo sarebbe il caso in cui i proventi complessivi sono così bassi che lo Stato di domicilio non può considerare le deduzioni legate alla situazione personale e familiare.

Le richieste dei Cantoni relative alla semplificazione dell'esecuzione sono soddisfatte, poiché la tassazione ordinaria ulteriore non è obbligatoria, ma è possibile su richiesta.

1.2.3 Imposta alla fonte con effetto liberatorio per i non residenti

Per i non residenti che non soddisfano le condizioni della quasi residenza l'imposta alla fonte ha effetto liberatorio. Anche in questo caso decadono le correzioni della tariffa finora possibili. È oggettivamente fattibile limitare le deduzioni a quelle previste nella tariffa dell'imposta alla fonte, poiché in linea di massima i lavoratori non residenti non si trovano nella stessa situazione dei lavoratori residenti e quindi possono essere trattati fiscalmente in maniera diversa. Anche la formulazione dell'articolo 21 capoverso 2 ALC¹⁶ va in questa direzione: «Nessun elemento del presente Accordo vieta alle parti contraenti di operare distinzioni, nell'applicare le disposizioni pertinenti della loro normativa tributaria, tra contribuenti la cui situazione non è comparabile, segnatamente per quanto riguarda il luogo di residenza».

¹⁴ CGUE 14.2.1995, causa C-279/93, *Schumacker*, I-249; CGUE 11.8.1995, causa C-80/94, *Wielockx*, I-2508; CGUE 27.6.1996, causa C-107/94, *Asscher*, I-3113; CGUE 14.9.1999, causa C-391/97, *Gschwind*, I-5478; CGUE 16.5.2000, causa C-87/99, *Zurstrassen*, I-3353.

¹⁵ CGUE 10.5.2012, causa C-39/10, *Commissione / Estonia*.

¹⁶ RS **0.142.112.681**

In linea di massima il diritto primario di tassazione spetta allo Stato di domicilio. Il reddito che un non residente consegue nello Stato in cui è situato il luogo di lavoro costituisce solo una parte dei suoi proventi totali, i quali sono realizzati prevalentemente nello Stato di domicilio, dove possono essere tenute in considerazione le esigenze personali e familiari in modo appropriato. Secondo le norme di ripartizione del diritto tributario internazionale, in linea di massima il reddito da attività lucrativa dipendente è tassato nel luogo di lavoro. Nello Stato in cui è situato il luogo di lavoro devono pertanto essere considerate quelle deduzioni che sono direttamente correlate con i proventi assoggettati alla fonte (spese di conseguimento del reddito). A tale proposito, il diritto vigente svizzero va oltre nel senso che nella tariffa dell'imposta alla fonte si tiene conto anche degli oneri familiari.

L'abolizione delle correzioni della tariffa rappresenta uno sgravio amministrativo per quei Cantoni che nella prassi attuale ammettono queste deduzioni supplementari anche per i non residenti.

1.2.4 Competenza territoriale

La revisione comporta necessariamente modifiche della LIFD e della LAID per quanto concerne la competenza territoriale. Finora per tutte le categorie di contribuenti si teneva conto della situazione al momento del pagamento o del trasferimento della prestazione imponibile. D'ora in poi per i residenti sarà valido il domicilio al 31 dicembre come giorno di riferimento analogamente alla procedura di tassazione ordinaria (primato del Cantone di domicilio). Per i quasi residenti sarà valido il luogo di lavoro al 31 dicembre e per i non residenti sarà valido il luogo di lavoro alla fine del mese. Per i dimoranti settimanali internazionali la tassazione è di competenza del Cantone in cui essi soggiornavano durante la settimana. Se la ritenuta d'imposta alla fonte è stata effettuata da un Cantone che non ne aveva la facoltà, quest'ultimo trasmette l'imposta trattenuta alla fonte al Cantone avente diritto.

1.2.5 Procedura

Rispetto al diritto vigente, le disposizioni sulla procedura di ricorso sono state ulteriormente precisate. La persona assoggettata all'imposta alla fonte può esigere una decisione dall'autorità di tassazione competente, se non ha ricevuto nessuna attestazione del datore di lavoro relativa alle sue prestazioni, alla ritenuta d'imposta alla fonte e alla tariffa applicata oppure se, pur essendone in possesso, la contesta. Attualmente la legge esige soltanto un'attestazione relativa alle prestazioni fornite e alla ritenuta d'imposta (art. 88 cpv. 1 lett. b, art. 100 cpv. 1 lett. b e art. 127 cpv. 1 LIFD). Chi presenta la relativa richiesta dopo il termine prestabilito, ovvero la fine del mese di marzo dell'anno fiscale successivo a quello della scadenza della prestazione, riceve una decisione di non entrata nel merito. La procedura di ricorso in materia di imposizione alla fonte è descritta nell'allegato 4.

1.2.6 Uniformazione della provvigione di riscossione

Con la provvigione di riscossione viene indennizzato l'onere amministrativo dei datori di lavoro (debitori della prestazione imponibile) per la riscossione dell'imposta alla fonte. Attualmente ricevono una provvigione di riscossione compresa tra il 2 e il 4 per cento dell'ammontare complessivo dell'imposta alla fonte. Nel diritto vigente non è prevista alcuna provvigione di riscossione per altre tasse, ad esempio l'imposta sul valore aggiunto e i contributi per le assicurazioni sociali,

segnatamente l'assicurazione per la vecchiaia e i superstiti (AVS). L'imposizione alla fonte è oggi una procedura standardizzata. Poiché con il software elaborato per i salari i conteggi dell'imposta alla fonte potranno essere inviati elettronicamente alle amministrazioni cantonali delle contribuzioni (progetto «Salario standard e imposta alla fonte» [ELM/QSt]), nonostante la fase iniziale comporterà dei costi di introduzione si avranno processi di lavoro automatizzati e semplificazioni amministrative. Per questo motivo, con la modifica dell'ordinanza del 19 ottobre 1993¹⁷ sull'imposta alla fonte (OIFo) dal 2015 la provvigione di riscossione sarà compresa tra l'1 e il 3 per cento¹⁸.

Nel quadro della presente revisione la provvigione di riscossione in tutta la Svizzera sarà uniformata all'1 per cento dell'ammontare complessivo dell'imposta alla fonte. In questo modo viene semplificata la procedura intercantonale, dal momento che i debitori della prestazione imponibile non saranno più incentivati a conteggiarla nel Cantone in cui hanno sede, se questo versa una provvigione di riscossione maggiore rispetto al Cantone che ne ha effettivamente diritto. Inoltre, nel caso dell'imposta federale diretta l'uniformazione comporta la parità di trattamento di tutti i debitori della prestazione imponibile. Ciò soddisfa, tra l'altro, una richiesta dei Cantoni. Inoltre, sarà introdotto un tetto per le prestazioni in capitale. La provvigione di riscossione sarà fissata al massimo a 50 franchi per prestazione in capitale per l'imposta alla fonte di Confederazione, Cantoni e Comuni. Considerato l'ammontare delle prestazioni in capitale, questo importo massimo è giustificato e tiene conto dell'attuale indennizzo, molto generoso, dell'onere amministrativo.

Anche in futuro la provvigione di riscossione non sarà assoggettata all'imposta sul valore aggiunto secondo una prassi applicata dal 1995.

1.2.7 Rimborso dei contributi AVS

Con la presente revisione sarà eliminata una lacuna nell'imposizione. Attualmente i cittadini di Stati che non hanno concluso convenzioni di sicurezza sociale con la Svizzera possono richiedere il rimborso senza interessi dei loro contributi AVS, purché abbiano lasciato definitivamente la Svizzera (art. 18 cpv. 3 della legge federale del 20 dicembre 1946¹⁹ su l'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti [LAVS]). La condizione per il rimborso è che devono aver versato i contributi per almeno un anno. I contributi AVS rimborsati attualmente non sono assoggettati all'imposta alla fonte, sebbene siano stati dedotti dal reddito imponibile. In futuro queste prestazioni in capitale saranno assoggettate all'imposta alla fonte. A livello cantonale è interessato solo il Cantone di Ginevra, poiché vi ha sede l'Ufficio centrale di compensazione (UCC), a cui è stato affidato questo compito. Secondo l'UCC, nel 2012 sono stati rimborsati quasi 40 milioni di franchi. Conformemente alla LIFD la tassazione è effettuata in base alla tariffa fiscale per i contribuenti che esercitano un'attività accessoria. Secondo la modifica del 25 febbraio 2013²⁰ della OIFo questa tariffa lineare ammonta all'1 per cento delle entrate lorde. Tale disposizione decade nella LAID in virtù dell'autonomia tariffaria che la Costituzione garantisce ai Cantoni.

17 RS 642.118.2

18 RU 2013 783

19 RS 831.10

20 RU 2013 783

2 Commento ai singoli articoli

2.1 Legge federale sull'imposta federale diretta

Art. 37a cpv. 6 Procedura di conteggio semplificata

In questo articolo occorre modificare il rimando. Poiché l'articolo 89 viene abrogato, bisogna rimandare all'articolo 196 capoverso 3 che ha lo stesso tenore materiale. Esso stabilisce che i Cantoni devono compilare un conteggio annuo delle imposte federali dirette riscosse alla fonte.

Art. 83 Lavoratori assoggettati all'imposta alla fonte

Al capoverso 1 sono state apportate modifiche di carattere meramente redazionale. Esso rimane invariato dal punto di vista materiale.

Rispetto al diritto vigente, la disposizione del capoverso 2 è formulata a contrario: l'imposizione alla fonte decade se uno dei coniugi ottiene la cittadinanza svizzera o il permesso di domicilio (permesso C). La procedura di tassazione ordinaria vale quindi per entrambi i coniugi. In tal modo è possibile fare una distinzione più netta rispetto alla rubrica.

Art. 84 cpv. 2

La base dei proventi imponibili è costituita dagli articoli 16 e 17 capoverso 1. Ai fini di una semplificazione redazionale viene ripresa la definizione del vigente articolo 32 capoverso 3 LAID.

Inoltre la base di calcolo per l'imposizione alla fonte sul reddito da attività lucrativa viene estesa, per cui l'imposta alla fonte è trattenuta anche sui contributi AVS rimborsati in quanto prestazione imponibile (cfr. n. 1.2.7). Non si tratta di una prestazione in capitale proveniente dalla previdenza ai sensi dell'articolo 38 (il «rischio coperto dalla previdenza» non è ancora subentrato), bensì del rimborso di contributi AVS che attualmente non sono assoggettati all'imposta alla fonte, sebbene siano stati dedotti dal reddito imponibile.

Art. 85 Ritenuta d'imposta alla fonte

Con la revisione le basi e le modalità della ritenuta d'imposta alla fonte vengono riunite nello stesso articolo.

Il capoverso 1 corrisponde sul piano materiale al diritto vigente e attribuisce all'AFC la competenza di fissare la ritenuta d'imposta alla fonte.

Nel capoverso 2 sono disciplinate le ritenute forfettarie di cui occorre tenere conto. Con la legge federale del 22 marzo 2013²¹ sull'adeguamento formale delle basi temporali per l'imposizione diretta delle persone fisiche decisa dal Parlamento la tassazione annua postnumerando sarà l'unico sistema di calcolo per le imposte dirette delle persone fisiche. A partire dall'entrata in vigore della legge, il 1° gennaio 2014, i rimandi concernenti le deduzioni di cui bisogna tenere conto nella tariffa dell'imposta alla fonte dovranno essere corretti secondo il sistema postnumerando.

²¹ FF 2013 2133

L'attuale rimando all'articolo 36 va stralciato perché contiene le tariffe dell'imposta federale diretta a cui fa già riferimento il capoverso 1.

Il capoverso 3 corrisponde sul piano materiale al vigente articolo 86 capoverso 2.

Il capoverso 4 stabilisce a livello legislativo una delega delle competenze all'AFC. Quest'ultima deve in particolare poter disciplinare le modalità di imposizione di una tredicesima mensilità, di una gratifica o di un reddito risultante da un'attività a tempo parziale o accessoria. Di fatto già oggi l'articolo 2 lettera d OIFo dà all'AFC questa facoltà. Sui contributi AVS rimborsati l'imposta federale diretta deve essere riscossa separatamente rispetto alla tariffa lineare prevista per i contribuenti che esercitano un'attività accessoria (art. 1 cpv. 1 lett. d OIFo). A causa della durata dell'obbligo contributivo AVS, che a seconda delle circostanze può essere molto lunga, è quasi impossibile attribuire gli importi rimborsati ai singoli periodi fiscali e calcolare quindi il recupero d'imposta.

Il capoverso 5 corrisponde sul piano materiale al vigente articolo 85 capoverso 2.

Art. 86 Struttura della tariffa

Le vigenti disposizioni dell'articolo 86 sono riprese nell'articolo 85. L'articolo 86 può quindi essere stralciato.

Art. 87 Imposta considerata

Questa disposizione è obsoleta, perché tutti i residenti saranno sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore o potranno farne richiesta. L'effetto liberatorio dell'imposta alla fonte è ora sancito nell'articolo 89a capoverso 4.

Art. 88 cpv. 1 lett. b e cpv. 2–4

Il capoverso 1 lettera b concretizza la regolamentazione vigente per quanto riguarda l'elenco degli obblighi del debitore della prestazione imponibile. Secondo questa disposizione il datore di lavoro deve fornire un'attestazione relativa a tre informazioni centrali: le prestazioni fornite al lavoratore, l'ammontare della ritenuta d'imposta alla fonte e la tariffa applicata.

La modifica nel capoverso 2 è un intervento redazionale. Il termine «imposta» è sostituito dall'espressione «imposta alla fonte».

Nel capoverso 3 la questione della responsabilità delle persone giuridiche viene disciplinata in modo analogo alla legge federale del 20 dicembre 1946²² su l'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti (LAVS). Il riferimento è costituito dall'articolo 52 capoverso 2 LAVS (Responsabilità).

Il capoverso 4 uniforma la provvigione di riscossione. Da ora in poi in tutta la Svizzera essa sarà limitata all'1 per cento dell'ammontare complessivo dell'imposta alla fonte (cfr. n. 1.2.6).

Art. 89 Tassazione ordinaria ulteriore d'ufficio

L'articolo 196 capoverso 3 stabilisce il principio secondo cui i Cantoni effettuano un conteggio annuo dell'imposta federale diretta trattenuta alla fonte. Il contenuto dell'attuale articolo 89 può pertanto essere stralciato. In questo articolo viene quindi ora disciplinata la tassazione ordinaria ulteriore d'ufficio.

Nel capoverso 1 viene definito il futuro quadro per i residenti assoggettati all'imposta alla fonte. Fondamentalmente la nuova regolamentazione prevede una tassazione ordinaria ulteriore. Se nonostante diffida la dichiarazione d'imposta non viene presentata, si esegue una tassazione d'ufficio (art. 130 cpv. 2). Questa disposizione è coerente sotto il profilo giuridico ai fini di una parità di trattamento con i contribuenti sottoposti a tassazione ordinaria.

Il capoverso 2 precisa che la tassazione ordinaria ulteriore si riferisce anche al coniuge che vive in comunione domestica con la persona residente assoggettata all'imposta alla fonte.

Il capoverso 3 stabilisce che la tassazione ordinaria ulteriore si applica fino alla fine dell'assoggettamento all'imposta alla fonte.

L'imposta alla fonte già trattenuta è computata senza interessi nell'importo dell'imposta dovuto conformemente alla tassazione ordinaria ulteriore (cpv. 4). Il diritto vigente prevede già oggi per l'imposta federale diretta un computo senza interessi dell'imposta trattenuta alla fonte. Questo principio è stabilito esplicitamente nell'articolo 4 capoverso 1 OIFo. Poiché dovrà essere applicato anche in futuro, viene ora ancorato nella legge (cfr. al riguardo anche il commento all'art. 33a LAID).

Art. 89a Tassazione ordinaria ulteriore su richiesta

Se i proventi lordi assoggettati alla ritenuta d'imposta alla fonte non raggiungono l'importo stabilito dal DFF in collaborazione con i Cantoni, la tassazione ordinaria ulteriore viene effettuata soltanto se la persona residente assoggettata all'imposta alla fonte presenta una relativa richiesta (cpv. 1).

Il capoverso 2 precisa che la richiesta vale anche per il coniuge che vive in comunione domestica con il richiedente.

Il capoverso 3 stabilisce che la richiesta deve essere presentata entro la fine del mese di marzo dell'anno successivo a quello fiscale. Chi lascia la Svizzera deve aver presentato la richiesta di tassazione ordinaria ulteriore al più tardi al momento della notificazione della sua partenza. Chi parte dopo il 31 marzo può presentare richiesta soltanto per l'anno fiscale in corso. Per l'anno precedente il termine è scaduto il 31 marzo.

Per chi non ha presentato una richiesta di tassazione ulteriore, l'imposta trattenuta alla fonte ha effetto liberatorio (cpv. 4). La concessione individuale di altre deduzioni attraverso le cosiddette correzioni della tariffa non è più possibile.

Per quanto concerne il capoverso 5 si rimanda al commento all'articolo 89 capoversi 3 e 4.

Art. 90 cpv. 2

Il nuovo regime per la tassazione ordinaria ulteriore è disciplinato negli articoli 89 e 89a. L'articolo 90 capoverso 2 può pertanto essere abrogato.

Titolo prima dell'art. 91

Rispetto all'attuale titolo prima dell'articolo, vengono evidenziati gli elementi determinanti l'imposizione alla fonte delle persone giuridiche: assenza di sede o di amministrazione effettiva in Svizzera. Ciò è coerente, perché l'articolo 94 si riferisce principalmente alle persone giuridiche (Creditori ipotecari). Esso concerne anche terzi che organizzano l'attività di artisti, sportivi e conferenzieri (art. 92 cpv. 1 secondo periodo).

Art. 91 Lavoratori assoggettati all'imposta alla fonte

Al capoverso 1 sono elencate le categorie di persone senza domicilio o dimora fiscali il cui reddito da attività lucrativa dipendente è assoggettato all'imposta alla fonte. Per il calcolo dell'imposta sono determinanti gli articoli 84–85. Si tratta inoltre di garantire che la procedura di conteggio semplificata di cui all'articolo 37a non venga toccata dalla revisione.

Come nel diritto vigente, i dimoranti settimanali internazionali sono sottoposti all'assoggettamento limitato, poiché, per mancanza di continuità, in Svizzera non hanno né domicilio fiscale ai sensi dell'articolo 3 capoverso 2, né dimora fiscale ai sensi dell'articolo 3 capoverso 3. Essi sono assoggettati all'imposta alla fonte per il loro reddito da attività lucrativa dipendente conseguito in Svizzera conformemente all'articolo 91.

Il capoverso 2 estende l'articolo di legge anche ai lavoratori che lavorano nel settore dei trasporti internazionali. Tuttavia essi sono assoggettati all'imposta alla fonte soltanto se l'impresa ha sede o stabilimento d'impresa in Svizzera. L'attuale articolo 97 può pertanto essere abrogato.

Il capoverso 2 contempla pure l'esenzione fiscale dei marittimi domiciliati all'estero che lavorano a bordo di navi d'alto mare. Finora questa disposizione era conosciuta soltanto a livello di prassi (circolare dell'AFC alle amministrazioni cantonali delle contribuzioni del 5.12.1994 sull'imposizione di marittimi a bordo di navi d'alto mare). L'inclusione di questa categoria di persone nella LIFD, con la stessa impostazione materiale, è anche oggetto della revisione totale della legge federale dell'8 ottobre 1982²³ sull'approvvigionamento economico del Paese (LAP). La procedura di consultazione al riguardo si è conclusa il 31 maggio 2013²⁴.

Art. 92 cpv. 5

A questa disposizione è stato apportato un adeguamento di carattere meramente redazionale.

Art. 93 cpv. 1 secondo periodo

²³ RS 531

²⁴ www.bwl.admin.ch > Attualità > Revisione della legge

D'ora in poi la ritenuta d'imposta alla fonte sarà applicata anche alle prestazioni in denaro versate a una terza persona anziché ai membri dell'amministrazione o della direzione domiciliati all'estero. In tal modo esse sono equiparate ai proventi e alle indennità tassati alla fonte che non sono pagati all'artista, allo sportivo o al conferenziere domiciliati all'estero, ma a un terzo che ha organizzato la loro attività.

Esempio: i signori A e B hanno il domicilio fiscale in Germania. La X SA in Svizzera è una filiale di Y SA in Germania. Il consiglio di amministrazione di X SA è costituito soltanto dai signori A e B che sono rappresentanti «delegati» della Y SA. L'onorario di membro del consiglio di amministrazione dei signori A e B viene pagato direttamente dalla X SA alla Y SA.

Art. 97 Lavoratori in un'impresa di trasporto internazionale

Lo stralcio di questo articolo è una conseguenza dell'unificazione delle categorie di persone nell'articolo 91.

Art. 98 Definizione

Questa definizione non è necessaria e può quindi essere stralciata senza sostituzione. Il suo contenuto discende dai vigenti articoli 4 e 51, che stabiliscono sia l'assoggettamento all'imposta in virtù della loro appartenenza economica delle persone fisiche senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera sia quello delle persone giuridiche che non hanno né sede né amministrazione effettiva in Svizzera.

Art. 99 Imposta considerata

Come nel diritto vigente, la disposizione stabilisce che l'imposta alla fonte ha effetto liberatorio. La concessione individuale di altre deduzioni attraverso le cosiddette correzioni della tariffa non è più possibile, ivi comprese le spese legate al soggiorno settimanale dei contribuenti assoggettati all'imposta alla fonte senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera .

Art. 99a Tassazione ordinaria ulteriore

Nel capoverso 1 viene fissata a livello legislativo la norma alla base della sentenza del Tribunale federale del 26 gennaio 2010 secondo cui ai cosiddetti quasi residenti devono essere concesse le stesse deduzioni che alle persone tassate secondo la procedura ordinaria se conseguono una parte preponderante dei loro proventi mondiali in Svizzera. Essi si trovano in una situazione comparabile a quella dei residenti se non conseguono proventi significativi nel loro Stato di domicilio e i loro proventi imponibili derivano essenzialmente da un'attività esercitata nello Stato in cui si trova il luogo di lavoro. Non rientrano nel campo di applicazione di questa norma le persone assoggettate all'imposta alla fonte senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera ai sensi degli articoli 92–96, perché riguardo alla determinazione dell'aliquota queste categorie di persone beneficiano già oggi di un trattamento speciale nel quadro dell'imposizione alla fonte.

Il capoverso 2 tiene conto del fatto che la Svizzera si è impegnata in numerose convenzioni intese ad evitare la doppia imposizione (CDI) ad ammettere in deduzione, per i lavoratori senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera, i contributi al siste-

ma previdenziale dell'altro Stato contraente analogamente a quanto previsto per i contributi al sistema previdenziale svizzero.

Affinché possano continuare a far valere questi contributi nello Stato in cui esercitano la loro attività, anche i non residenti che non soddisfano le condizioni della quasi residenza devono avere la possibilità di richiedere una tassazione ordinaria ulteriore. I contributi versati sono deducibili unicamente se esiste una CDI contenente le pertinenti disposizioni e se la persona interessata presenta la richiesta di una tassazione ordinaria ulteriore.

Come per i residenti sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore anche per i quasi residenti l'imposta trattenuta alla fonte è computata senza interessi nell'importo dell'imposta dovuto conformemente alla tassazione ordinaria ulteriore (cpv. 3).

Secondo il capoverso 4 il DFF definisce, in collaborazione con i Cantoni, le condizioni menzionate nel capoverso 1. La concretizzazione del principio di tassazione ordinaria ulteriore per i quasi residenti deve essere sancita a livello di ordinanza. I seguenti punti costituiscono parte integrante delle disposizioni di esecuzione:

- una determinata percentuale dei proventi mondiali deve essere imponibile in Svizzera. Per i coniugi sono determinanti i proventi mondiali comuni. Come possibile valore di riferimento può essere ripreso il parametro del 90 per cento, come nella pertinente giurisprudenza della CGUE.
- Per quanto concerne le basi di calcolo per determinare la percentuale necessaria ci si basa sulle pertinenti disposizioni della LIFD: la clausola generale per la determinazione dei proventi imponibili (art. 16), i principi relativi all'attività lucrativa dipendente (art. 17), alla sostanza mobiliare e immobiliare (art. 20-21), ai proventi da fonti previdenziali (art. 22) e ad altri proventi (art. 23).
- La tassazione ordinaria ulteriore viene effettuata soltanto se dal calcolo emerge che le condizioni per la qualifica di persona quasi residente a seguito di una determinata percentuale dei proventi mondiali provenienti da fonti svizzere sono soddisfatte. Nell'anno fiscale successivo è possibile - non è però obbligatorio - presentare nuovamente richiesta per una tassazione ordinaria ulteriore. La disposizione include pertanto un diritto di opzione annuo.
- La summenzionata sentenza del Tribunale federale si fonda sull'Accordo di libero scambio. Conformemente all'articolo 2 e all'articolo 9 capoverso 2 allegato I ALC soltanto i cittadini residenti in uno Stato dell'Unione europea o dell'AELS possono fare riferimento a tale Accordo per contestare una discriminazione inammissibile in Svizzera. Concretamente, ciò significa che un canadese che vive in Francia e lavora a Ginevra come frontaliere non può basarsi sull'ALC benché si trovi nella stessa situazione economica di un cittadino residente in uno Stato dell'Unione europea. A seguito di considerazioni pratiche e di considerazioni legate all'esecuzione dell'imposta occorre pertanto esaminare la possibilità di estendere la qualifica di quasi residente anche ai cittadini residenti in uno Stato non membro dell'Unione europea o dell'AELS. Con un'estensione sarebbe pure possibile evitare difficili questioni di delimitazione, ad esempio nel caso di persone con più cittadinanze o quando si tiene conto della cittadinanza dell'altro coniuge.

Art. 100 cpv. 1 lett. b, cpv. 3 e 4

Riguardo al capoverso 1 lettera b e capoverso 4 si rimanda al commento all'articolo 88 capoverso 1 lettera b e capoverso 3, che ha lo stesso tenore.

Conformemente al capoverso 3, la provvigione di riscossione è uniformata in modo analogo all'articolo 88 capoverso 4 (cfr. n. 1.2.6). In assenza di domicilio o dimora fiscali in Svizzera per le prestazioni in capitale provenienti dalla previdenza viene inoltre introdotto un limite massimo. D'ora in poi la provvigione di riscossione deve essere fissata al massimo a 50 franchi per ogni prestazione in capitale per quanto concerne l'imposta alla fonte di Confederazione, Cantone e Comune. Considerato l'ammontare delle prestazioni in capitale, questo importo massimo è giustificato e tiene conto dell'attuale indennizzo, molto generoso, dell'onere amministrativo.

Art. 101 Conteggio con la Confederazione

L'articolo 196 capoverso 3 stabilisce che i Cantoni compilano un conteggio annuo dell'imposta federale diretta riscossa alla fonte. L'articolo 101 è superfluo e può pertanto essere abrogato.

Art. 107 Imposta alla fonte

Il capoverso 1 stabilisce il Cantone a cui compete la ritenuta d'imposta alla fonte. Si tratta del Cantone in cui il debitore della prestazione imponibile è domiciliato o in cui è situato lo stabilimento d'impresa che versa la prestazione imponibile.

Rispetto al diritto vigente, d'ora in poi per tutti i residenti assoggettati all'imposta alla fonte è determinante ai fini della competenza territoriale il domicilio o la dimora fiscali al 31 dicembre quale data di riferimento analogamente alla procedura ordinaria di tassazione. Ciò è stabilito nel capoverso 2. L'autorità che effettua la ritenuta d'imposta alla fonte deve quindi trasmettere gli importi in questione al Cantone a cui compete trattenere l'imposta alla fonte.

Il capoverso 3 stabilisce che in caso di dimoranti settimanali internazionali la ritenuta d'imposta alla fonte è di competenza del Cantone in cui il contribuente soggiornava durante la settimana²⁵.

In modo analogo al diritto vigente (art. 107 cpv. 1 lett. b), il capoverso 4 disciplina i casi speciali, ovvero quelli concernenti artisti, sportivi e conferenzieri, stabilendo che per la ritenuta d'imposta alla fonte è competente il Cantone in cui le citate categorie di persone esercitano la loro attività.

Il capoverso 5 regola la competenza territoriale per i contribuenti tassati alla fonte sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore:

- in caso di residenti assoggettati all'imposta alla fonte per la ritenuta di tale imposta è competente il Cantone di domicilio alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento. Se la ritenuta d'imposta alla fonte è stata effettuata da un altro Cantone, l'importo in questione viene trasmesso al Cantone di domicilio avente diritto (in modo analogo al cpv. 2);

²⁵ Per quanto concerne i dimoranti settimanali nazionali cfr. la sentenza del Tribunale competente per i ricorsi in materia fiscale del Cantone di Argovia del 31.5.2006, 3 RV.2005.50352.

- in caso di quasi residenti per la ritenuta d'imposta alla fonte è competente il Cantone in cui il contribuente esercitava la sua attività alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento;
- in caso di dimoranti settimanali internazionali per la ritenuta d'imposta alla fonte è competente il Cantone in cui il contribuente soggiornava durante la settimana alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento.

Art. 112a cpv. 1^{bis}

L'unica modifica rispetto al diritto vigente riguarda l'uso delle abbreviazioni (LAVS e AFC).

Art. 118 Rappresentanza obbligatoria

Nell'articolo 118 del Capitolo 3: Diritti procedurali del contribuente viene disciplinata la rappresentanza obbligatoria in Svizzera. Il suo stralcio si impone perché la designazione di un rappresentante in Svizzera rientra nell'ambito degli obblighi procedurali del contribuente e non nell'ambito dei diritti procedurali. Di conseguenza la rappresentanza in Svizzera è ora regolamentata negli articoli 126a e 136a.

Art. 126a Rappresentanza obbligatoria

Questa disposizione corrisponde all'attuale articolo 118.

Art. 136a Rappresentanza obbligatoria

Anche il capoverso 1 corrisponde all'attuale articolo 118, si riferisce però alla procedura di riscossione dell'imposta alla fonte.

Nel capoverso 2 viene sancita la necessità di fornire un recapito per i quasi residenti (ad es. il datore di lavoro). Questa disposizione è indispensabile, perché il recapito di tassazioni all'estero non è ammesso secondo il diritto internazionale a causa del principio di territorialità. Se con l'invio della richiesta di tassazione ordinaria ulteriore non viene fornito un recapito o se nel corso della procedura di tassazione il recapito perde validità, l'autorità competente impartisce un termine adeguato per la comunicazione di un recapito. Qualora tale termine scada infruttuoso, la ritenuta alla fonte ha effetto liberatorio. Eventuali correzioni della tariffa sulla base della prassi vigente non sono più possibili. È applicabile per analogia l'articolo 133 capoverso 3 al fine di garantire che si entra nel merito di opposizioni tardive soltanto se il contribuente prova la sussistenza di motivi rilevanti che gli hanno impedito di indicare per tempo un recapito valido.

Art. 137 Decisione

In linea di massima l'imposta alla fonte viene trattenuta dal debitore della prestazione imponibile conformemente alla tariffa applicabile per l'imposta alla fonte, senza che sia emessa una decisione di tassazione formale sul suo ammontare.

Nel capoverso 1 viene stabilita la procedura nel caso in cui la persona assoggettata all'imposta alla fonte contesti le indicazioni rilevanti per la predetta imposta figuranti nell'attestazione (certificato salariale) rilasciata dal datore di lavoro relativa alle sue prestazioni, alla ritenuta d'imposta alla fonte e alla tariffa applicata o non abbia

ricevuto alcuna attestazione dal datore di lavoro. In entrambi i casi essa può esigere una decisione dall'autorità di tassazione. Chi non avvia la procedura per tempo riceve una decisione di non entrata nel merito. Con il termine «sussistenza» si intende la sussistenza di un assoggettamento all'imposta alla fonte. Il termine «estensione» riguarda invece in particolare l'ammontare della ritenuta d'imposta alla fonte e la tariffa applicata.

Chi contesta la decisione emessa dall'autorità di tassazione può presentare reclamo per scritto entro 30 giorni sulla base dell'articolo 139 in combinato disposto con l'articolo 132. Secondo l'articolo 140 il contribuente può impugnare con ricorso scritto la decisione su reclamo dell'autorità di tassazione, entro 30 giorni dalla notificazione, davanti a una commissione di ricorso indipendente dall'autorità fiscale. La decisione su ricorso può essere impugnata davanti a un'altra autorità cantonale, indipendente dall'amministrazione, qualora il diritto cantonale lo preveda (art. 145). L'ultima decisione può essere impugnata dinanzi al Tribunale federale (art. 146).

Secondo il capoverso 2 il ricorso di un contribuente non esonera il debitore della prestazione imponibile ad effettuare durante l'intera procedura di ricorso la ritenuta d'imposta alla fonte contestata. Anche il debitore della prestazione imponibile può esigere dall'autorità di tassazione una decisione in merito alla sussistenza e all'estensione dell'assoggettamento.

Il capoverso 3 stabilisce che il debitore della prestazione imponibile è tenuto ad effettuare sino al termine della procedura di ricorso la ritenuta d'imposta alla fonte contestata.

Art. 138 cpv. 3

Nel capoverso 3 viene introdotta una nuova norma collettiva per garantire la ritenuta d'imposta alla fonte. In linea di massima l'imposta alla fonte dovuta deve essere conteggiata dal debitore della prestazione imponibile e versata all'autorità di tassazione. Imposte alla fonte non trattenute o trattenute soltanto in parte devono quindi essere richieste al debitore della prestazione imponibile. In determinati casi la ritenuta d'imposta alla fonte non è più possibile, ad esempio in caso di fallimento. Nella sentenza del 25 novembre 2010²⁶ il Tribunale federale ha stabilito che in caso di fallimento non è arbitrario procedere alla riscossione direttamente presso il contribuente. Se si rinunciava alla riscossione diretta, la persona assoggettata all'imposta alla fonte sarebbe privilegiata rispetto al contribuente tassato secondo la procedura ordinaria. Di fatto l'importo dell'imposta alla fonte dovuta viene riscosso direttamente presso il contribuente.

Se il contribuente ha il proprio domicilio fiscale all'estero, è tuttavia difficile procedere a una riscossione diretta poiché la notifica di decisioni all'estero non è ammessa dal diritto internazionale (principio di territorialità).

3.2 Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni

Art. 32 Campo d'applicazione

²⁶ Sentenza 2C_516/2010 del 25.11.2010, pubblicazione prevista.

Il capoverso 1 stabilisce che per il loro reddito da attività lucrativa dipendente i residenti sono tassati in un primo momento alla fonte. Nel nuovo regime la ritenuta alla fonte per questa categoria di persone non ha tuttavia effetto liberatorio. In linea di principio la nuova regolamentazione prevede infatti una tassazione ordinaria ulteriore (cfr. art. 33a e 33b). Per questo motivo si può eliminare l'ultimo periodo che rimanda all'articolo 34 capoverso 2.

Per il capoverso 2 si rimanda al commento all'articolo 83 capoverso 2 LIFD.

Come la LIFD nel vigente articolo 84 capoverso 1 anche la LIAD nel capoverso 3 stabilisce separatamente che la ritenuta d'imposta alla fonte è calcolata in base ai proventi lordi.

Per il capoverso 4 si rimanda al commento all'articolo 84 capoverso 2 LIFD.

Art. 33 cpv. 1 e 2

Si tratta di interventi di carattere meramente redazionale.

Art. 33a Tassazione ordinaria ulteriore d'ufficio

Per i capoversi 1–3 si rimanda al commento all'articolo 89 LIFD.

Il capoverso 4 corrisponde all'attuale articolo 34 capoverso 2 ultimo periodo. Analogamente al diritto vigente anche in futuro l'imposta già trattenuta alla fonte sarà computata senza interessi nell'importo dell'imposta dovuto conformemente alla tassazione ordinaria ulteriore.

Attualmente la riscossione dell'imposta non è armonizzata tramite la LAID. Senza un'armonizzazione per stabilire una corresponsione corretta ed equa degli interessi nell'ambito delle imposte cantonali e comunali sorgerebbero complesse divergenze di natura tecnica. A seconda dei punti di vista, alla domanda da quando debba decorre la corresponsione degli interessi possono essere date differenti risposte. È determinante la data della ritenuta d'imposta alla fonte effettuata dal debitore della prestazione o piuttosto quella del versamento all'autorità cantonale? Come si procede se il contribuente assoggettato all'imposta alla fonte si trasferisce in un altro Cantone? Generalmente, il rischio di creare una disparità di trattamento è meno elevato che in ambito di imposta federale diretta perché la data di scadenza media per le imposte cantonali e comunali solitamente è anteriore al 31 marzo dell'anno successivo.

Il paragrafo precedente mostra a grandi linee i diversi problemi legati alla corresponsione degli interessi. Per garantire una vera parità di trattamento tra persone assoggettate all'imposta alla fonte e persone sottoposte a tassazione ordinaria la ritenuta d'imposta alla fonte dovrebbe produrre interessi a partire dalla data della ritenuta sul salario. Di conseguenza dovrebbe essere il debitore della prestazione imponibile a corrispondere gli interessi fino al momento in cui versa l'ammontare dell'imposta trattenuta alla fonte all'autorità cantonale. In alternativa ci sarebbe la possibilità che i Cantoni corrispondano gli interessi a partire dal momento della ritenuta sul salario.

Entrambe le varianti pongono in discussione il sistema. In caso di corresponsione degli interessi da parte del debitore della prestazione imponibile, a quest'ultimo sarebbero affidati ulteriori compiti. L'onere amministrativo e finanziario supplementare che ne deriverebbe per l'economia sarebbero in contrasto con gli sforzi volti a sgravare l'economia da un onere amministrativo supplementare.

Anche la soluzione alternativa, ossia la corresponsione degli interessi sull'imposta trattenuta alla fonte da parte dei Cantoni al momento della ritenuta sul salario non sarebbe ragionevole dal punto di vista amministrativo. Per garantire una corresponsione corretta degli interessi i Cantoni dovrebbero determinare in ogni singolo caso quando il debitore della prestazione imponibile ha effettuato la ritenuta d'imposta alla fonte.

Nei casi in cui la persona assoggettata all'imposta alla fonte sposta il suo domicilio o luogo di lavoro in un altro Cantone risulterebbe un onere supplementare, dato che conformemente all'articolo 38a LAID la competenza territoriale dei residenti e dei quasi residenti è definitiva soltanto alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento.

Art. 33b Tassazione ordinaria ulteriore su richiesta

Per i capoversi 1–5 si rimanda al commento all'articolo 89a LIFD.

Art. 34 cpv. 2

La nuova regolamentazione prevede per tutti i residenti assoggettati all'imposta alla fonte la tassazione ordinaria ulteriore o la possibilità di farne richiesta. Le rispettive norme sono sancite dall'articolo 33a e 33b. Il capoverso 2 è quindi obsoleto.

Titolo prima dell'art. 35

Per gli adeguamenti si rimanda al commento al titolo prima dell'articolo 91 LIFD.

Art. 35 cpv. 1 frase introduttiva, lett. h e j, cpv. 2 e 3

La frase introduttiva nel capoverso 1 viene armonizzata con il titolo del capitolo in quanto si tiene conto degli elementi di riferimento per l'imposizione alla fonte delle persone giuridiche (senza sede o amministrazione effettiva in Svizzera).

Per il capoverso 1 lettera h si rimanda al commento all'articolo 91 capoverso 2 LIFD.

Per il capoverso 1 lettera j si rimanda al commento al numero 1.2.7.

Per il capoverso 2 si rimanda al commento all'articolo 99 LIFD.

In base alla prassi attuale e analogamente alla LIFD nel capoverso 3 si stabilisce esplicitamente che la procedura di conteggio semplificata di cui all'articolo 11 capoverso 4 è applicata anche ai contribuenti assoggettati all'imposta alla fonte senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera.

Art. 35a Tassazione ordinaria ulteriore

Per i capoversi 1–4 si rimanda al commento all'articolo 99a LIFD.

Art. 37 cpv. 1. lett. b e cpv. 2-4

Per il capoverso 1 lettera b si rimanda al commento all'articolo 88 capoverso 1 lettera b LIFD.

La modifica nel capoverso 2 è un intervento redazionale. Il termine «imposta» è sostituito dall'espressione «imposta alla fonte».

Per i capoversi 3 e 4 si rimanda al commento agli articoli 88 capoverso 3^{bis} LIFD e 100 capoverso 3 LIFD.

Art. 38 cpv. 4

La disposizione in vigore decade perché tutti i residenti assoggettati all'imposta alla fonte sono o possono essere sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore. È quindi determinante il principio della data di riferimento, in altre parole al 31 dicembre l'imposizione spetta al Cantone di domicilio per l'intero periodo di calcolo.

Titolo prima dell'art. 38a

In futuro nella LAID la competenza territoriale del nuovo regime di imposizione alla fonte dovrà essere disciplinata come nella LIFD. Al riguardo viene aggiunto il nuovo capitolo 5.

Art. 38a

Per l'attribuzione della competenza territoriale in caso di contribuenti assoggettati all'imposta alla fonte si rimanda all'articolo 107 LIFD. Nella LAID viene riprodotta la stessa struttura.

Art. 49 cpv. 2, 2^{bis}, 2^{ter} e 5

Per i capoversi 2 e 2^{bis} e 2^{ter} si rimanda al commento all'articolo 137 LIFD, per il capoverso 5 al commento all'articolo 138 capoverso 3 LIFD.

Art. 72s Adegumento della legislazione cantonale alla modifica del...

Le disposizioni riguardanti la revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa devono essere poste in vigore contemporaneamente per la Confederazione e i Cantoni. Ciò si impone imperativamente perché non sarebbe coerente che il Cantone A attui già le nuove disposizioni, mentre il Cantone B applichi ancora la regolamentazione attuale che permette correzioni a posteriori della tariffa. Con l'introduzione simultanea del nuovo regime di imposizione alla fonte per le categorie di persone interessate vengono create condizioni quadro uniformi a livello nazionale.

3 Ripercussioni

3.1 Per la Confederazione, i Cantoni e i Comuni

3.1.1 Ripercussioni finanziarie

La Confederazione non dispone di dati concernenti la ripartizione dei redditi e l'onere fiscale delle persone assoggettate all'imposta alla fonte né di dati relativi alle correzioni della tariffa e alle tassazioni ordinarie ulteriori effettuate secondo il diritto

vigente. Non è pertanto possibile stimare quanti residenti in più saranno assoggettati alla tassazione ordinaria ulteriore, né quante persone intenderanno avvalersi del diritto di essere sottoposte a tassazione ordinaria ulteriore presentando la relativa richiesta, né in quale misura si modificherà il loro onere fiscale. Tra l'altro il numero di contribuenti assoggettati all'imposta alla fonte continua a variare fortemente. Nonostante negli ultimi 20 anni tale numero abbia registrato una forte crescita tendenziale e, secondo i dati attuali, comprenda circa 780 000 persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente (cfr. n. 1.1), è impossibile prevedere il numero dei lavoratori che saranno impiegati in Svizzera e pertanto assoggettati all'imposta alla fonte. Alla luce di tutti questi aspetti, non è possibile quantificare le eventuali maggiori o minori entrate. Per questa ragione, è stato elaborato un questionario specifico che viene inviato ai Cantoni nell'ambito della procedura di consultazione. Esso permetterà sulla base delle risposte pervenute di quantificare le ripercussioni finanziarie della nuova normativa proposta per la Confederazione, i Cantoni e i Comuni.

Malgrado questa mancanza di informazioni, è possibile fare stime qualitative sulle maggiori o minori entrate. Queste dipendono principalmente dai seguenti tre punti della riforma:

1. riduzione della soglia di reddito a partire dalla quale la tassazione ordinaria ulteriore è obbligatoria;
2. richiesta di una tassazione ordinaria ulteriore sia per i residenti a basso reddito sia per i quasi residenti;
3. soppressione delle correzioni della tariffa.

La sola riduzione della soglia di reddito non dovrebbe generare maggiori o minori entrate rilevanti per gli enti pubblici, purché nell'attuale sistema le ritenute d'imposta alla fonte e le correzioni della tariffa comportino in media un'imposizione corretta conforme alla tassazione ordinaria.

La possibilità per i contribuenti assoggettati all'imposta alla fonte di richiedere una tassazione ordinaria ulteriore determinerà invece tendenzialmente minori entrate, perché essa verrà sfruttata soltanto se si rivelerà più vantaggiosa dell'imposizione alla fonte. Rispetto alla tassazione ordinaria ulteriore, l'imposizione alla fonte sarà vantaggiosa soprattutto per le economie domestiche che attualmente non ricorrono a correzioni della tariffa e che sono domiciliate in un Comune con un onere fiscale superiore alla tariffa dell'imposta alla fonte applicabile. Queste dovrebbero costituire la maggioranza, dato che tendenzialmente le persone a basso reddito sono domiciliate in Comuni con oneri fiscali elevati.

Riassumendo si può constatare che le minori entrate saranno tanto più modeste, quanto più bassa sarà la soglia a partire dalla quale la tassazione ordinaria ulteriore sarà obbligatoria. Inoltre, le minori entrate derivanti dalla richiesta di una tassazione ordinaria ulteriore dovrebbero essere più consistenti per i Cantoni e i Comuni che per la Confederazione, dato che l'imposta federale diretta delle persone fisiche è fortemente progressiva e ha scarsa rilevanza nell'ambito dei redditi bassi.

La revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa può influire anche sulla perequazione delle risorse nel quadro della perequazione finanziaria (NPC), dal momento che le entrate provenienti dall'imposizione alla fonte hanno

un'importanza diversa nella perequazione delle risorse rispetto alle entrate derivanti dall'imposizione ordinaria del reddito. Per quanto riguarda la NPC le ripercussioni finanziarie dovrebbero pertanto essere lievi.

3.1.2 Ripercussioni sull'effettivo del personale

In generale si presume che, nell'ambito della tassazione ordinaria ulteriore, per le autorità di tassazione competenti risulti un onere supplementare. D'altro canto a seguito della soppressione delle correzioni della tariffa e della rinuncia da parte dei residenti a basso reddito o dei quasi residenti a richiedere una tassazione ordinaria ulteriore viene meno una parte di questo onere. Si deve altresì presumere che con la modifica dell'ordinanza sull'imposta alla fonte, che entrerà in vigore il 1° gennaio 2014, l'onere amministrativo diminuirà sostanzialmente grazie all'introduzione di un software per la dichiarazione dei salari (ELM/QSt). Tuttavia, non è possibile affermare con certezza se nel complesso l'onere amministrativo aumenterà, rimarrà stabile o diminuirà.

3.2 Ripercussioni sull'economia

La revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa non dovrebbe avere ripercussioni rilevanti né sull'economia in generale né sulla piazza economica svizzera in particolare. Si può infatti supporre che, se è applicato correttamente dai Cantoni, l'attuale regime di imposizione alla fonte non comporta né una sovraimposizione sistematica né una sottoimposizione sistematica rispetto alla procedura di tassazione ordinaria. Pertanto la revisione ridurrà verosimilmente le disparità di trattamento a livello individuale, a vantaggio di alcuni e a svantaggio di altri, senza tuttavia determinare effetti rilevanti sull'economia.

I residenti assoggettati all'imposta alla fonte, che a seguito della revisione saranno sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore, dovrebbero diventare tendenzialmente più sensibili alla questione fiscale, dato che l'onere fiscale all'interno del Cantone dipenderà dal domicilio. I Comuni con un onere fiscale superiore alla media cantonale diverranno meno interessanti per questo gruppo di contribuenti, per contro i Comuni con un onere fiscale inferiore alla media cantonale diverranno più interessanti. Gli incentivi alla migrazione intracantonale potrebbero tuttavia risultare limitati, poiché anche se sono disposte a una mobilità maggiore rispetto alle categorie di persone a basso reddito, le persone con un reddito lordo superiore a 120 000 sono già sottoposte a tassazione ordinaria ulteriore nel sistema attuale.

Dal punto di vista amministrativo, i datori di lavoro sono interessati solo marginalmente dalla presente revisione (eccezione: uniformazione della provvigione di riscossione). A questo riguardo il software ELM/QSt dovrebbe avere ripercussioni molto più significative. Infatti, dovrebbe facilitare notevolmente ai datori di lavoro l'adempimento dei compiti amministrativi nella procedura d'imposizione alla fonte, in particolare perché essi avranno la garanzia che tutte le amministrazioni cantonali delle contribuzioni accetteranno i conteggi elettronici dell'imposta alla fonte.

L'introduzione del software ELM/QSt avrà un impatto positivo sulla riduzione dei conteggi intercantonali. Con questo sistema i datori di lavoro potranno conteggiare l'imposta alla fonte direttamente con ogni singolo Cantone avente diritto. Anche se a prima vista ciò potrebbe rappresentare un onere amministrativo, bisogna evidenziare

che saranno molto più importanti la trasmissione informatizzata del conteggio al Cantone interessato e il venir meno delle domande derivanti dalle procedure di conteggio intercantionali. Nel complesso, le misure adottate nel quadro del sistema ELM/QSt comporteranno sgravi amministrativi e garantiranno una maggiore certezza del diritto per i datori di lavoro che hanno impiegato persone assoggettate all'imposta alla fonte. In ogni caso la presente revisione si prefigge di evitare per quanto possibile le disparità di trattamento tra le persone assoggettate all'imposta alla fonte e quelle tassate secondo la procedura ordinaria, al fine di tenere conto delle esigenze del diritto internazionale sovraordinato conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale.

4 Programma di legislatura

L'avamprogetto non è stato annunciato né nel messaggio del 25 gennaio 2012²⁷ sul programma di legislatura 2011–2015 né nel decreto federale del 15 giugno 2012²⁸ sul programma di legislatura 2011–2015.

5 Aspetti giuridici

5.1 Costituzionalità

5.1.1 Uguaglianza giuridica

Conformemente all'articolo 127 capoverso 2 della Costituzione federale (Cost.), nell'ambito della riscossione dell'imposta vanno osservati in particolare i principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione, come pure il principio dell'imposizione secondo la capacità economica. I lavoratori senza permesso di domicilio e i lavoratori esercitanti un'attività lucrativa dipendente domiciliati all'estero che conseguono il loro reddito prevalentemente in Svizzera continuano a essere assoggettati all'imposta alla fonte. L'elemento determinante per l'imposizione alla fonte non è la cittadinanza, bensì l'assenza di un permesso di domicilio. Nella sentenza del Tribunale federale del 26 gennaio 2010, l'imposizione alla fonte non è stata messa in dubbio in quanto tale, bensì unicamente per le deduzioni concesse nel quadro di questo tipo d'imposizione ai quasi residenti.

Rispetto al diritto vigente, in futuro tutti i residenti assoggettati all'imposta alla fonte saranno sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore o potranno chiedere di esservi sottoposti presentando la relativa richiesta. In tal modo, si terrà maggiormente conto del principio dell'uguaglianza giuridica ancorato nell'articolo 8 della Costituzione. Sotto il profilo materiale, essi saranno equiparati alle persone tassate secondo la procedura ordinaria, nel senso che potranno far valere le medesime deduzioni. Ciò vale anche per i quasi residenti, purché presentino una richiesta di tassazione ordinaria ulteriore. In tal modo viene concretizzata a livello legislativo un'esigenza fondamentale formulata dalla giurisprudenza del Tribunale federale. Limitare le deduzioni per i quasi residenti a quelle previste nella tariffa dell'imposta alla fonte è oggettivamente accettabile. I lavoratori svizzeri con domicilio all'estero ne sono toccati in ugual misura.

²⁷ FF 2012 305

²⁸ FF 2012 6413

5.1.2 Armonizzazione

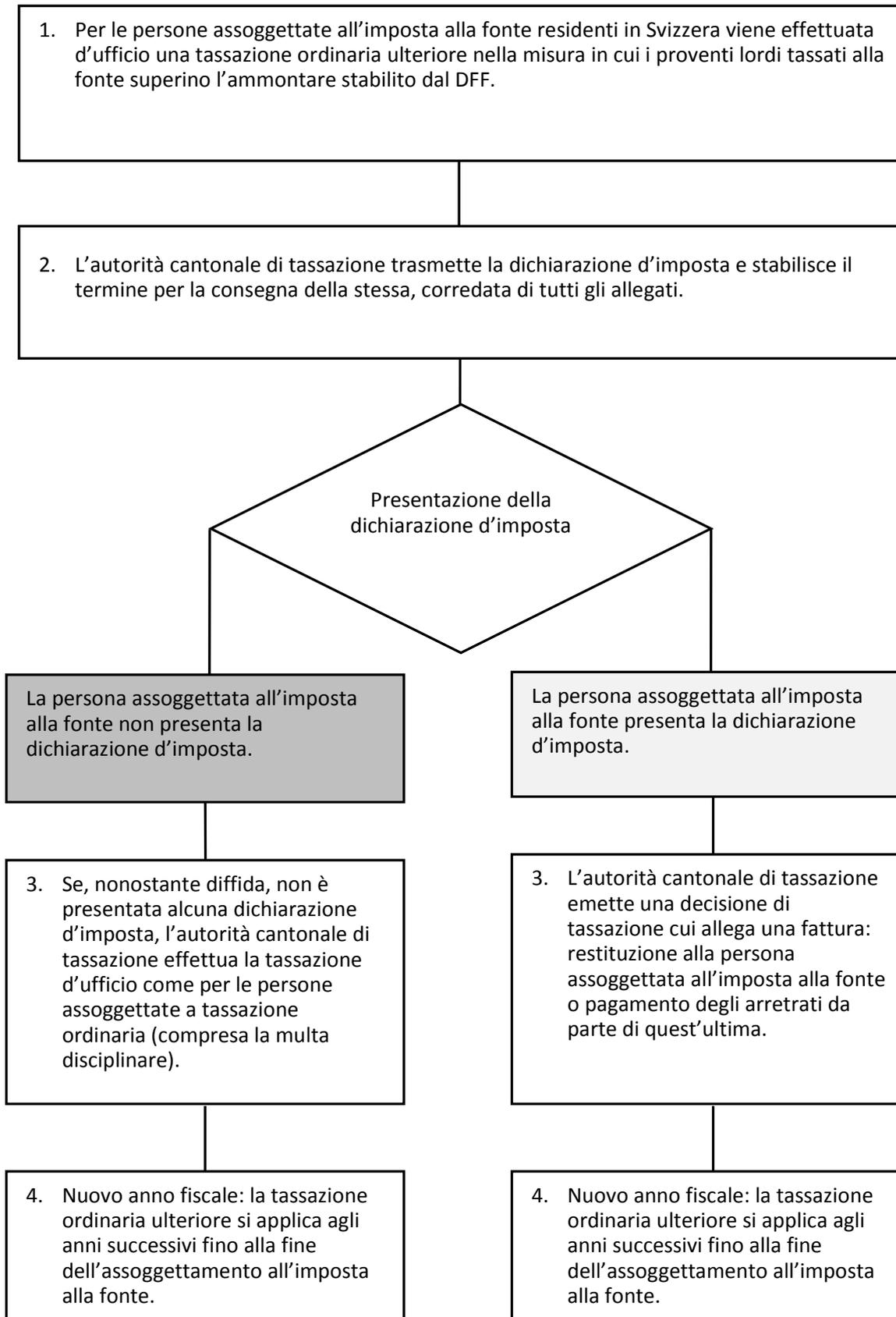
Nella LAID la Confederazione emana principi per armonizzare le imposte dirette federali, cantonali e comunali. L'armonizzazione si estende all'assoggettamento, all'oggetto e al periodo di calcolo delle imposte, alla procedura e alle disposizioni penali. Rimangono escluse dall'armonizzazione in particolare le tariffe e aliquote fiscali e gli importi esenti da imposta (art. 129 Cost.).

La revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa prevede fundamentalmente che i residenti siano sottoposti a tassazione ordinaria ulteriore. Per i contribuenti a basso reddito quest'ultima non è obbligatoria e viene effettuata soltanto se la persona interessata presenta la relativa richiesta. L'ammontare a partire dal quale viene effettuata una tassazione ordinaria ulteriore su richiesta è stabilito dal DFF. Per motivi legati all'applicazione e alla certezza del diritto, l'ammontare deve essere uniformato per tutte le imposte sul reddito. Non sarebbe opportuno introdurre una tassazione ordinaria ulteriore su richiesta a partire da un determinato ammontare per l'imposta federale diretta e vincolare una simile soluzione ad altre condizioni di carattere quantitativo basate su un limite superiore o inferiore per le imposte cantonali e comunali. Per quanto riguarda la tassazione ordinaria ulteriore tale armonizzazione è ampiamente garantita nella prassi, infatti, ad eccezione del Cantone di Ginevra (500 000 franchi), tutti gli altri Cantoni prevedono la medesima soglia di 120 000 franchi come nel caso dell'imposta federale diretta.

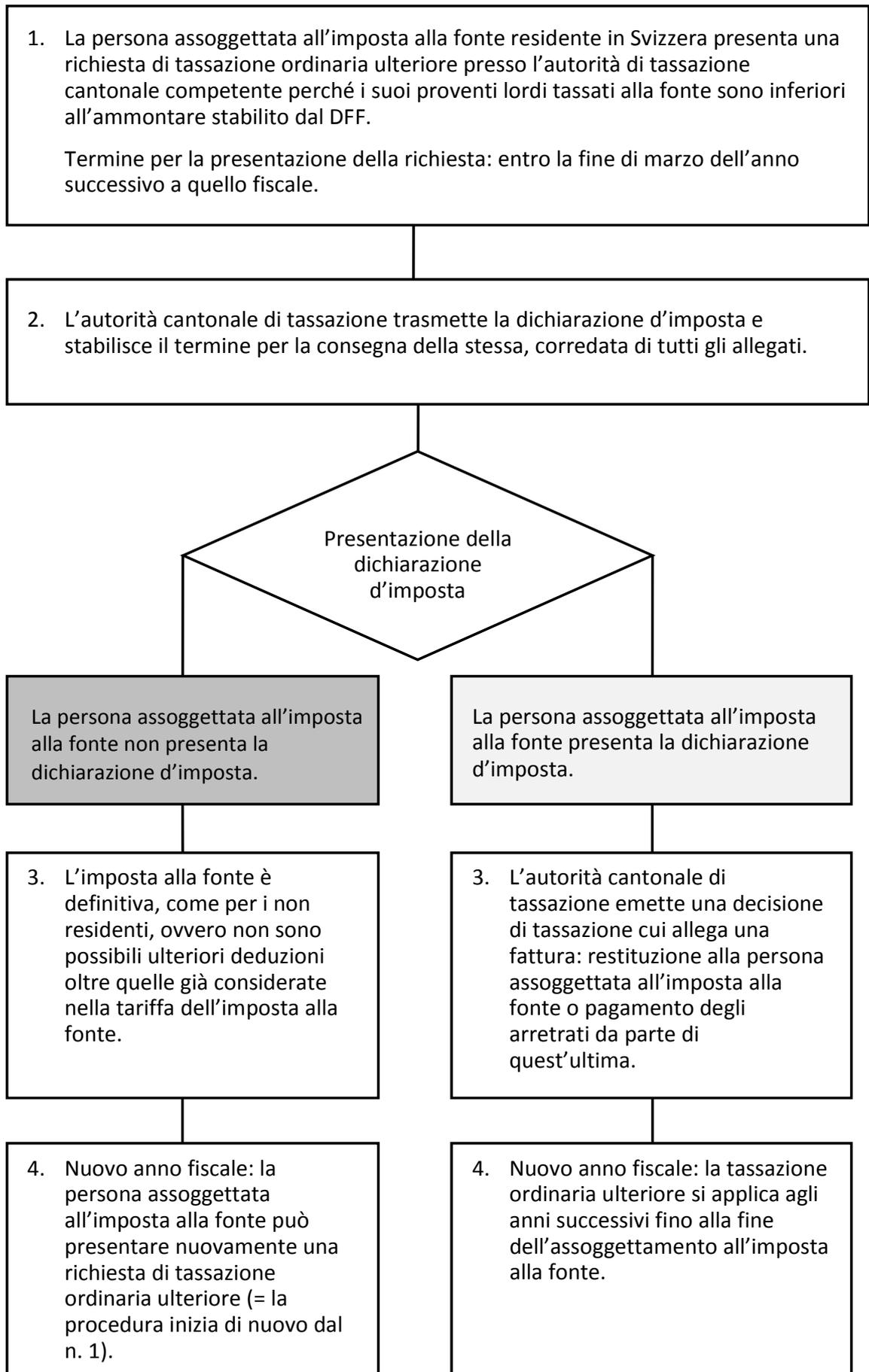
5.2 Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera

L'interpretazione delle disposizioni dell'ALC riveste un'importanza fondamentale per il regime svizzero di imposizione alla fonte. Nella sentenza del 26 gennaio 2010 il Tribunale federale ha esaminato per la prima volta la compatibilità del diritto vigente con l'ALC, giungendo alla conclusione che la legislazione svizzera viola in determinati casi il diritto internazionale sovraordinato. Concretamente ha constatato che i non residenti assoggettati all'imposta alla fonte che realizzano proventi significativi in Svizzera sono oggetto di una discriminazione fiscale inammissibile rispetto alle persone tassate secondo la procedura ordinaria. La revisione permette di porre rimedio a questa situazione. Contestualmente, nella suddetta sentenza si constata altresì che l'articolo 21 capoverso 3 ALC giustifica l'imposizione alla fonte quale misura per garantire la riscossione dell'imposta sul reddito. La ritenuta di un'imposta alla fonte consente di soddisfare in maniera efficace le pretese fiscali e di evitare l'evasione fiscale. Finora, comunque, il Tribunale federale non ha esaminato l'aspetto della proporzionalità di questi motivi di giustificazione dell'imposizione alla fonte. È innegabile che la ritenuta di un'imposta alla fonte quale misura per garantire la riscossione dell'imposta sul reddito rivesta particolare importanza proprio alla luce dell'elevata mobilità dei contribuenti.

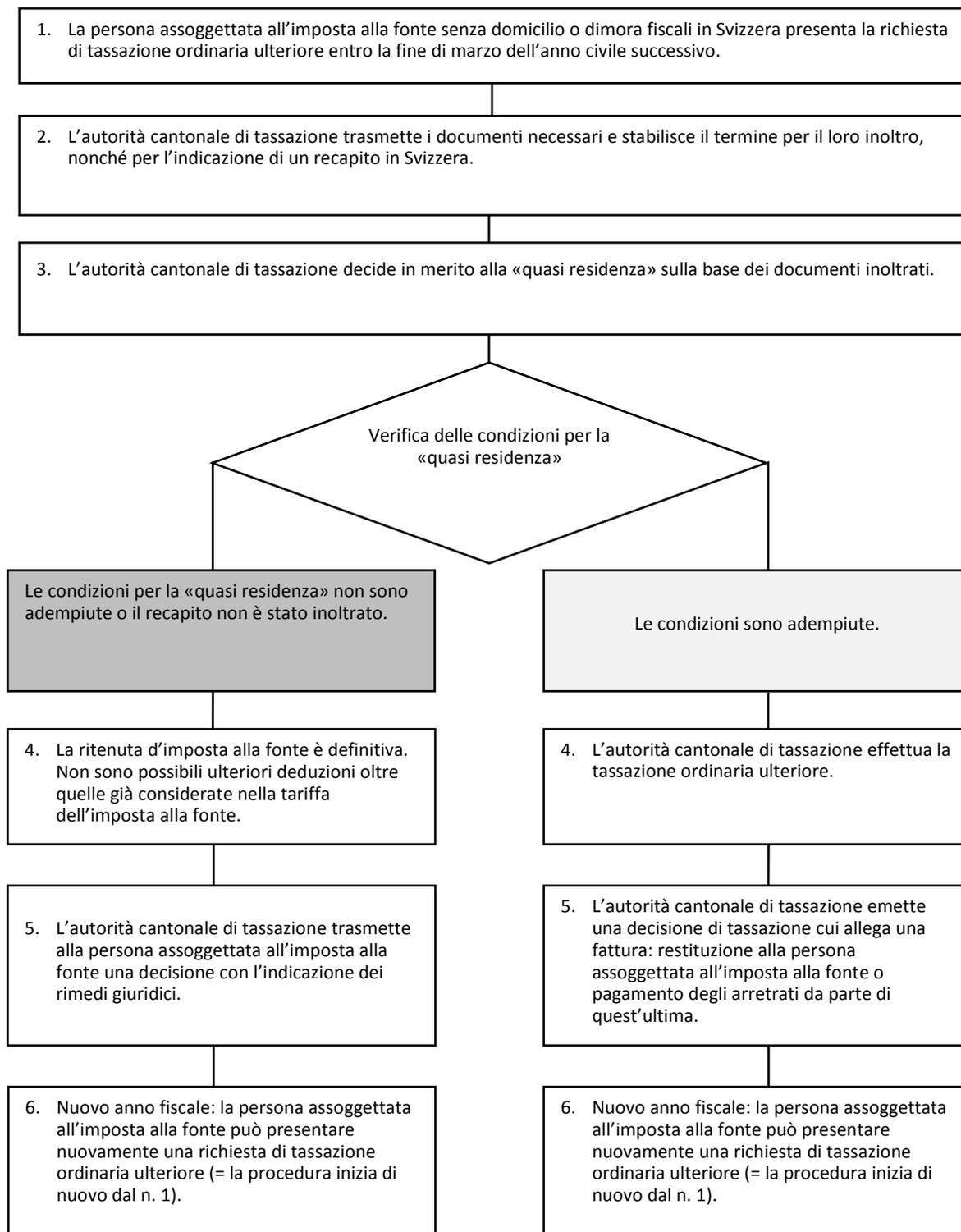
Procedura di tassazione ordinaria ulteriore in caso di residenza



Procedura per la richiesta di tassazione ordinaria ulteriore in caso di residenza



Procedura di tassazione ordinaria ulteriore in caso di «quasi residenza»



Rimedi giuridici nella procedura d'imposizione alla fonte

1. Situazione iniziale: la persona assoggettata all'imposta alla fonte non ha ricevuto alcuna attestazione da parte del datore di lavoro o la contesta.

(art. 137 cpv. 1 LIFD / art. 49 cpv. 2 LAID)

2. Entro la fine di marzo dell'anno civile successivo: la persona assoggettata all'imposta alla fonte può esigere dall'autorità cantonale di tassazione una decisione in merito alle prestazioni del datore di lavoro, alla ritenuta d'imposta e alla tariffa applicata.

(art. 137 cpv. 1 LIFD / art. 49 cpv. 2 LAID)

3. L'autorità cantonale di tassazione emana la relativa decisione.

(art. 137 cpv. 1 LIFD / art. 49 cpv. 2 LAID)

4. La persona assoggettata all'imposta alla fonte può presentare reclamo entro 30 giorni dalla notificazione.

(art. 139 in combinato disposto con l'art. 132 LIFD / art. 48 LAID)

5. Decisione su reclamo dell'autorità di tassazione.

(art. 139 in combinato disposto con l'art. 132 LIFD / art. 48 LAID)

6. La persona assoggettata all'imposta alla fonte può impugnare con ricorso la decisione su reclamo entro 30 giorni dalla notificazione.

(art. 140 LIFD / art. 50 cpv. 1 LAID)

7. La decisione su ricorso può essere impugnata davanti a un'altra autorità cantonale, indipendente dall'amministrazione, qualora il diritto cantonale lo preveda.

(art. 145 LIFD / art. 50 cpv. 3 LAID)

8. La decisione cantonale d'ultima istanza può essere impugnata mediante ricorso al Tribunale federale.

(art. 146 LIFD / art. 73 LAID)