

SUPSI

Novità fiscali

L'attualità del diritto tributario svizzero
e internazionale

N° 2 – febbraio 2019

POLITICA FISCALE

Una riforma necessaria ed equilibrata
Christian Vitta

49

RFFA: il vecchio che avanza

Giuseppe Sergi

50

DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

L'imposta di culto nel Cantone Ticino
Marco Bernasconi

52

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO

La nuova imposta sostitutiva sui redditi da pensione di fonte
estera per coloro che si trasferiscono nel Mezzogiorno
Giovanni Arcuri

63

DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE E DELL'UE

L'impatto del Progetto BEPS nei Gruppi della moda
Marco Orlandi

65

Forum globale e Svizzera: il Consiglio federale licenzia
il messaggio riguardante l'attuazione delle raccomandazioni
Paolo Zucchiatti

71

Il Multilateral instrument e le sue contraddizioni:
il mito del multilateralismo tra conferme e ridimensionamenti
Stefano Dorigo

81

DIRITTO SOCIETARIO

I costi non fiscali nella pianificazione: opportunità o restrizione?
Franco Confalonieri

90

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DI DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

Il sistema d'imposta alla fonte tra schematicità, tariffe, deduzioni
sociali e correzioni a posteriori
Samuele Vorpe

94

Introduzione

Novità fiscali

2/2019

Redazione

SUPSI
Centro di competenze
tributarie
Stabile Suglio
Via Cantonale 18
6928 Manno
T +41 58 666 61 75
F +41 58 666 61 76
diritto.tributario@supsi.ch
www.novitafiscali.supsi.ch

ISSN 2235-4565 (Print)
ISSN 2235-4573 (Online)

Redattore responsabile

Samuele Vorpe

Curatori editoriali

Francesca Amaddeo
Kelly Scapozza

Comitato redazionale

Flavio Amadò
Elisa Antonini
Paolo Arginelli
Sacha Cattelan
Rocco Filippini
Roberto Franzè
Simona Genini
Marco Greggi
Giordano Macchi
Giovanni Molo
Andrea Pedroli
Nicola Sartori
Curzio Toffoli
Samuele Vorpe

Impaginazione e layout

Laboratorio cultura visiva

 **BancaStato**

 **fidinam**
Fondazione

 **amastl**

Il numero di febbraio di Novità fiscali si apre con le contrapposte riflessioni di Christian Vitta e Giuseppe Sergi sulla nuova Legge federale sulla riforma fiscale e sul finanziamento dell'AVS. In seguito, Marco Bernasconi propone una riflessione sul rapporto tra diritto federale e cantonale in merito all'imposta di culto ed all'esenzione per persone giuridiche con scopo commerciale, chiedendosi se le esenzioni previste dal diritto ticinese per le persone giuridiche siano conformi al diritto federale. Nel diritto tributario italiano, Giovanni Arcuri espone le regole di base della nuova imposta sostitutiva al 7% per redditi da pensione di fonte estera per chi si trasferisce in centro e Sud Italia in comuni di al massimo 20.000 abitanti. Marco Orlandi sviluppa, invece, riflessioni in merito ai principi BEPS applicati ai gruppi della moda con esempi concreti. In altro ambito, Paolo Zucchiatti espone l'*iter* che ha portato al recente messaggio del Consiglio federale in merito al progetto della nuova Legge federale di attuazione delle Raccomandazioni del GAFI, in particolare sul tema dell'abolizione delle azioni al portatore e sull'introduzione di sanzioni penali in caso di mancato rispetto delle norme sull'identificazione degli azionisti e dei beneficiari economici. Stefano Dorigo esprime considerazioni critiche sulla Convenzione multilaterale attuativa del BEPS, mentre Franco Confalonieri tratta il tema della considerazione dei cosiddetti "*nontax costs*" in una corretta pianificazione dei costi aziendali. Conclude l'edizione Samuele Vorpe riportandoci una sentenza del Tribunale federale in tema di imposte alla fonte, con particolare riferimento ai principi costituzionali applicabili, *in primis* il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva, ed all'ammissibilità (non ritenuta nella fattispecie) del computo di redditi fittizi in modo forfettario in capo al coniuge del contribuente, facendo astrazione del reddito realmente percepito.

Buona lettura a tutte le lettrici ed ai lettori di NF.

Flavio Amadò

Una riforma necessaria ed equilibrata

In un contesto di accresciuta concorrenza fiscale internazionale e intercantonale il Ticino è confrontato con l'esigenza di rivedere alcuni aspetti della propria fiscalità, allo scopo di assicurarsi un'adeguata competitività e consolidare il substrato fiscale



Christian Vitta
Consigliere di Stato
del Cantone Ticino

Negli ultimi anni la fiscalità ha conosciuto un'evoluzione importante sia sul piano internazionale che federale. In Svizzera, in particolare, l'imposizione delle imprese è al centro di sostanziali cambiamenti dettati soprattutto dall'esigenza di abolire i privilegi fiscali di cui beneficiano le società a statuto speciale. Dopo il mancato accoglimento a livello federale della Riforma III dell'imposizione delle imprese, il Parlamento ha varato la nuova Legge federale sulla riforma fiscale e sul finanziamento dell'AVS (RFFA) che prevede da un lato nuovi strumenti fiscali compatibili con gli *standard* internazionali e, d'altro lato, pone i Cantoni di fronte alla necessità d'intervenire sull'imposizione dell'utile delle persone giuridiche. Infatti, per garantire un quadro normativo concorrenziale nell'ambito di questo nuovo contesto, tutti i Cantoni hanno annunciato una diminuzione dell'onere fiscale applicato all'utile delle imprese.

Per rimanere competitivo anche il Ticino, che parte già da una situazione sfavorevole nel confronto intercantonale^[1], dovrà ridurre i propri tassi impositivi. Infatti, senza alcun intervento il nostro Cantone diventerebbe il più oneroso a livello federale, con il conseguente rischio di perdere importanti contribuenti, nonché il relativo substrato fiscale.

L'ipotesi di lavoro attualmente al vaglio del Dipartimento delle finanze e dell'economia prevede una riduzione dell'aliquota dell'imposta sull'utile delle persone giuridiche dall'attuale 9% al 6%, da implementare a tappe nel periodo 2020-2025. Inoltre, è all'esame l'ipotesi di diminuire il moltiplicatore cantonale d'imposta al 95%: una misura della quale beneficerebbero sia le persone fisiche che le persone giuridiche a partire dal 2020, senza alcun impatto finanziario sui Comuni. La combinazione di questi due interventi porterebbe l'onere fiscale effettivo sull'utile (imposta cantonale, comunale e federale) attorno al 16%^[2]. Alcuni Comuni, soprattutto quelli

a vocazione più industriale, potranno rimanere più concorrenziali nel raffronto con altre realtà svizzere, a dipendenza del moltiplicatore comunale applicato. L'impatto finanziario delle misure prospettate è sostenibile per l'ente pubblico e in linea con la manovra di riequilibrio dei conti cantonali.

Per quanto concerne i Comuni è inoltre allo studio, in collaborazione con il Dipartimento delle istituzioni, la possibilità di differenziare il moltiplicatore comunale tra le persone giuridiche e le persone fisiche. Ciò permetterebbe di aumentare l'autonomia comunale in materia fiscale e finanziaria, favorendo soluzioni adeguate alle singole realtà. In questo modo alcuni Comuni potrebbero evitare di ribaltare l'onere della riforma sulle persone fisiche, mentre altri potrebbero disporre di aliquote molto competitive per poter far fronte alla concorrenza fiscale degli altri Cantoni. Un'altra misura compensatoria per i Comuni è l'ipotesi di riversamento di parte del maggior ristorno dell'imposta federale diretta, ad esempio attraverso una riduzione del contributo di risanamento alle finanze cantonali.

La riforma prospettata garantisce, dunque, un adeguato equilibrio d'intervento, grazie a misure rivolte sia alle persone giuridiche sia alle persone fisiche, nonché una dovuta attenzione anche nei confronti delle finanze di Cantone e Comuni. Nei prossimi mesi il Governo e il Parlamento avranno modo di esprimersi sulle proposte avanzate. L'auspicio è che il dibattito che accompagnerà il processo politico possa essere il più costruttivo possibile e che il Ticino possa approfittare dei cambiamenti in atto per rafforzare il proprio tessuto economico e sociale.

[1] Nella classifica intercantonale relativa all'aliquota massima effettiva dell'utile nel 2017 (imposta cantonale e comunale riferita al capoluogo) il Ticino si posiziona al 19° rango.

[2] La percentuale del 16% è calcolata prendendo come riferimento il moltiplicatore comunale medio e il coefficiente d'imposta cantonale al 95%.

RFFA: il vecchio che avanza

Le riforme fiscali e l'inesistente "compensazione sociale"



Giuseppe Sergi

Coordinatore del Movimento per il socialismo (MPS)

"Si potrebbe [...] pensare ad una riforma che premi, attraverso una riduzione dell'aliquota, soltanto le aziende che si impegnano per migliorare, da un profilo sociale, ambientale ed economico, il territorio in cui vivono. [...] le aziende che investono in energia rinnovabile, che reinvestono i loro utili in azienda, che assumono personale in disoccupazione o in invalidità [...] quelle aziende che sottoscrivono contratti collettivi di lavoro o che versano ai loro dipendenti salari più che dignitosi, oppure ancora che mettono in piedi programmi di mobilità aziendali sostenibili per togliere traffico delle nostre strade". Così scriveva Samuele Vorpe, responsabile del Centro competenze tributarie, sul Corriere del Ticino il 13 febbraio 2017, all'indomani della nettissima bocciatura in votazione popolare della Riforma III della fiscalità delle imprese.

Si sarebbe potuto appunto... ma si è preferito fare diversamente e molto peggio. Da allora sono state elaborate due riforme fiscali, una cantonale e una federale, che prevedono copiosi sgravi per le aziende senza nessun criterio qualitativo e con un punto in comune: il ricatto e la violazione della libera scelta dei cittadini e delle cittadine, unendo sgravi fiscali certi a ipotetiche compensazioni sociali.

Per la riforma fiscale cantonale si è trattato dei cd. "aiuti alle famiglie", finanziati attraverso ad un semplice travaso di contributi dal fondo per gli assegni ordinari per i figli a un nuovo fondo, senza costi supplementari per le imprese. Stavolta, a livello federale, ci si vorrebbe far credere che i due miliardi di franchi di sgravi alle aziende saranno compensati da due miliardi di maggiori entrate per l'AVS spuntati dal nulla. In realtà quei due miliardi li pagheremo noi, contribuenti salarati, e li pagheremo tre volte: come lavoratori attraverso i contributi, come consumatori attraverso l'aumento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e come contribuenti attraverso l'incremento delle quote versate dalla Confederazione.

Le proiezioni per le entrate dell'AVS allestite dal Dipartimento federale delle finanze (DFF) non includono solo le misure previste dalla Riforma fiscale e dal finanziamento dell'AVS (RFFA), ma anche quelle relative al progetto AVS21, quali l'aumento dell'età di pensionamento delle donne a 65 anni

e l'incremento dell'IVA (provvedimenti già contenuti nella Previdenza 2020, pure bocciata in votazione popolare). L'unica differenza è che i lavoratori, in cambio di maggiori esborsi, stavolta non riceveranno nemmeno un franco in più. Ci si potrebbero obiettare che la metà dei contributi la pagano i datori di lavoro; ma sappiamo bene – grazie a studi sul tema – che le aziende scaricano sui dipendenti dal 40% al 100% di questi costi. I salari reali già sono in calo, come ha ammesso, per la prima volta, la stessa Segreteria di Stato dell'economia (SECO) lo scorso mese di dicembre, e ridurre ulteriormente il potere di acquisto della maggioranza della popolazione avrà inevitabilmente anche un impatto sulla domanda interna, motore della crescita degli ultimi anni.

La decisione di destinare all'AVS il 17% del punto percentuale di IVA, ora incassato dalla Confederazione, non è una "concessione" del Parlamento federale, ma solo l'attuazione di quanto votato dal popolo nel 1993. L'aumento dell'aliquota IVA per sostenere le entrate del primo pilastro in caso di problemi dovuti all'evoluzione demografica è, infatti, entrato in vigore nel 1999 ed è allora che il 17% è stato "dirottato" verso le casse federali. Secondo la rivista dei consumatori K-Tipp questo "trucchetto" avrebbe privato globalmente le casse AVS della bazzecola di 45 miliardi di franchi. Ora si corre ai ripari, ma senza compensare le perdite subite.

Si chiedono ulteriori sacrifici ai salarati e alle salariate di questo Paese, già sotto pressione, ma si mantengono inalterati i privilegi concessi ai proprietari-azionisti, pur sapendo che hanno un effetto "deleterio"^[1] sulle casse delle assicurazioni sociali. Il Consiglio federale aveva avvertito, già nel messaggio sulla Riforma II, che con un'imposizione parziale dei dividendi al 70% il finanziamento del primo pilastro sarebbe stato a rischio, per questo aveva proposto di non scendere sotto l'80%. Con quella scelta il Parlamento federale aveva allora, coscientemente, messo in pericolo il primo pilastro e continua

[1] RAOUL PAGLIA, Azionisti e dipendenti: dividendo o salario?, in: NF 1/2014, pp. 5-11.

oggi a metterlo in pericolo con l'attuale riforma. La tassazione dei dividendi prevista dalla RFFA (70% a livello federale e minimo del 50% a livello cantonale) continuerà, infatti, a favorire il passaggio da salari a dividendi, permettendo agli alti redditi di sfuggire al principio di solidarietà risparmiando sul versamento degli oneri sociali[2].

Neppure la misura prevista per limitare il ricorso al principio dei rimborsi di capitale avrà effetti concreti poiché, già attualmente, per un franco di dividendi versati dalle riserve, un altro franco viene versato in dividendi "normali"[3]. Già nel 2014 le imprese avevano accumulato 1'130 miliardi di franchi da ridistribuire ai propri azionisti esentasse e questi fondi continueranno a sfuggire al fisco.

Quello proposto dal Parlamento federale non è un compromesso, ma un insieme di aggiustamenti cosmetici che non correggono in alcun modo gli squilibri creati con la Riforma II. Negli ultimi anni, malgrado una crescita economica sostenuta, i salari sono calati mentre abbiamo visto aumentare il lavoro precario, la povertà, la sottoccupazione e le disparità sociali; eppure buona parte della "classe politica" e la maggioranza degli esperti di fiscalità continuano a ragione in base ai mantra stantii del "più imprese, più benessere" e dello "sgocciolamento della ricchezza".

Si sarebbe potuto cogliere l'occasione della riforma per affrontare seriamente anche le sfide sociali e ambientali; invece ci ritroviamo di fronte a una proposta dogmatica e incurante della realtà, riflesso di una classe politica che si incaponisce a riproporre le solite, vecchie, fallimentari ricette e a difendere i privilegi di pochi, a scapito di tutti gli altri.

[2] PAGLIA (nota 1), pp. 5-11.

[3] Vedi Market Cap Report 2016 di Vontobel, citato dallo stesso Consiglio federale in risposta a all'interrogazione n. 16.1061, depositata il 29 settembre 2016 dall'on. Jacqueline Badran, dal titolo: La distribuzione dei dividendi in Svizzera, in: <https://www.parlament.ch/it/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20161061> (consultato il 23.02.2019).

L'imposta di culto nel Cantone Ticino

La discussa posizione concernente l'assoggettamento delle persone giuridiche



Marco Bernasconi
Ph.D, Professore SUPSI

Le recenti attenzioni dedicate dai media alle difficoltà finanziarie della Chiesa cattolica ticinese e la (fallita) iniziativa promossa dall'Associazione dei liberi pensatori per la separazione tra Stato e Chiesa lo scorso settembre, spingono ad una riflessione giuridica sul tanto discusso tema dell'imposta di culto. Il Decreto legislativo concernente l'imposta di culto delle Parrocchie e delle Comunità regionali della Chiesa evangelica riformata stabilisce che sia le persone fisiche sia le persone giuridiche sono assoggettate a tale tributo, consentendo, tuttavia, loro di avvalersi dell'esenzione da tale imposta qualora non si riconoscessero nella confessione che ne è destinataria. Se per le persone fisiche la facoltà di chiedere l'esenzione dall'imposta di culto è riconosciuta tanto dalla Costituzione federale quanto dalla CEDU, per le persone giuridiche con scopo commerciale, invece, si pongono alcuni interrogativi.

I. Introduzione

Il tema dell'imposta di culto, da sempre oggetto di forti contrasti ideologici tra laici e clericali, già manifestatisi durante la Repubblica Elvetica, istituita da Napoleone tra il 1798 e il 1803, oltre che frutto di compromessi politici susseguitisi nel corso della storia della Confederazione e dei Cantoni, si è riproposto proprio di recente. Infatti, l'attenzione pubblica si è concentrata, da un lato, sulle difficoltà finanziarie delle due confessioni – la Chiesa Cattolica apostolica romana e la Chiesa evangelica riformata – ufficialmente riconosciute dall'art. 24 della Costituzione della Repubblica e Cantone Ticino (Cost.-TI; RS 131.229) e, dall'altro, sull'iniziativa popolare per la separazione tra Stato e Chiesa nel Cantone Ticino promossa dall'Associazione dei liberi pensatori nel settembre scorso. Quest'ultima, tesa al disconoscimento della personalità di diritto pubblico delle due confessioni, però, non è formalmente riuscita non avendo raccolto le firme necessarie.

L'attuale contesto, pertanto, impone una riflessione sul sistema giuridico inerente l'imposta di culto in Svizzera. Per quanto attiene il Cantone Ticino, questa è disciplinata dal Decreto legislativo concernente l'imposta di culto delle Parrocchie e delle Comunità regionali della Chiesa evangelica (DL-ICu; RL 643.100), adottato il 10 novembre 1992, e frutto di un compromesso politico. Il DL-ICu non è, tuttavia, riuscito a conseguire l'obiettivo per il quale era stato promulgato. Infatti, la sua applicazione è risultata oltremodo limitata, sicché sembra opportuno interrogarsi in merito alle ragioni che hanno condotto a tale insuccesso.

II. La Costituzione federale

A. La libertà di credo e di coscienza

La libertà di credo e di coscienza trova il proprio riconoscimento nel Capitolo 1 della Costituzione federale (Cost.; RS 101), riferito ai diritti fondamentali dell'individuo. In particolare, all'art. 15 cpv. 4 Cost. si afferma che nessuno può essere obbligato a far parte di una comunità religiosa o a compiere atti religiosi: tale disposizione è analoga a quella stabilita all'art. 9 della Convenzione del 4 novembre 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU; RS 0.101) e a quella di cui all'art. 18 cpv. 1 del Patto internazionale delle Nazioni Unite relativo ai diritti civili e politici (Patto internazionale; RS 0.103.2)^[1].

[1] ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELLIER, Droit constitutionnel suisse, Vol. II, Berna 2006, p. 215.

I. Introduzione	52
II. La Costituzione federale	52
A. La libertà di credo e di coscienza	52
B. I rapporti tra Stato e Chiesa e la competenza dei Cantoni.....	53
III. La Costituzione ticinese	53
IV. Il percorso dell'imposta di culto nel Cantone Ticino. 54	
A. La Legge tributaria del 1950.....	54
B. La Legge tributaria del 1976.....	55
C. Gli atti parlamentari successivi al 1976.....	55
D. Dalla modifica dell'art. 273 LT-76 al Decreto legislativo sull'imposta di culto.....	56
1. La necessità di un cambiamento legislativo	56
2. Commento alle disposizioni previste dal Decreto legislativo	56
V. Analisi giuridica dell'imposta di culto e della sua applicazione	58
A. L'imposta di culto nella Costituzione federale.....	58
B. L'imposta di culto nei Cantoni e il riferimento alla libertà di credo e di coscienza	59
VI. Le diverse prospettive in materia di imposta di culto	59
A. La giurisprudenza del Tribunale federale	59
B. La dottrina.....	60
VII. Il Cantone Ticino e l'imposta di culto	61
VIII. Conclusioni	61

L'art. 15 cpv. 2 Cost. riguarda il diritto dell'individuo di scegliere liberamente la propria religione, così come di formare le proprie convinzioni filosofiche e di professarle individualmente o in comunità. La norma costituzionale tutela, quindi, sia la libertà interiore di formarsi un convincimento religioso sia quella esteriore di professarlo e manifestarlo. È, pertanto, possibile affermare che la libertà religiosa rappresenta una garanzia speciale in rapporto alla libertà di opinione e di espressione[2].

Anche l'art. 9 CEDU, al pari dell'art. 18 Patto internazionale, garantisce ad ogni persona il diritto alla libertà di pensiero, di coscienza e di religione precisando che, tale diritto, implica la libertà di cambiare religione, così come di manifestarla individualmente o collettivamente, in pubblico o in privato, mediante il culto, l'insegnamento, le pratiche e i riti.

La libertà religiosa si esprime tanto in termini positivi quanto in termini negativi: accanto al diritto di ogni persona di scegliere la propria religione, modificarla e praticarla (cd. "libertà positiva"), vi è anche il diritto ad essere protetto (cd. "libertà negativa") contro ogni obbligo stabilito dallo Stato in materia religiosa. Con riferimento alla libertà negativa si è formata nell'ultimo secolo un'importante giurisprudenza da parte del Tribunale federale, la quale permette ad una persona fisica di evitare il pagamento di un'imposta di culto in favore di una comunità religiosa nella quale essa non si riconosce[3].

Il Consiglio federale, nel suo messaggio concernente la revisione della Costituzione federale, del 20 novembre 1996[4], commenta ampiamente la disposizione concernente la libertà di credo e di coscienza. L'espressione e l'estensione della libertà religiosa, a giudizio del Consiglio federale, è la seguente: "[i]l capoverso 2 concreta tale libertà sancendo il diritto, per tutte le persone, d'avere il proprio convincimento religioso, vale a dire di credere in Dio, di credere in più divinità o di non credere in alcun Dio, di professare un credo particolare, di esprimersi (con la parola, lo scritto, l'immagine, la musica, il film o con qualsiasi altro modo di espressione), di compiere, solo o in comunità, atti di culto e di formare liberamente associazioni religiose. La religione va intesa in questo contesto in senso molto vasto e copre tutte le relazioni dell'uomo con la divinità o il trascendente. Sono quindi protette tutte le religioni e tutte le sette, indipendentemente dall'importanza numerica in Svizzera, sempre che abbiano un certo significato essenziale e filosofico e corrispondano a una visione globale del mondo. Per atti di culto individuali si intendono in generale la preghiera, la confessione, la meditazione, il digiuno o le abluzioni rituali. Per atti di culto comunitari si intendono in particolare il servizio religioso, la predicazione, la messa, le danze rituali, le processioni, l'amministrazione dei sacramenti, il battesimo, il matrimonio, i canti religiosi,

il suono delle campane della chiesa o la preghiera del venerdì del musulmano. In virtù del capoverso 2, lo Stato può essere obbligato ad agire per preservare la libertà di ogni persona di manifestare la propria religione o le proprie convinzioni. La stessa disposizione può anche fondare il diritto a una prestazione positiva dello Stato (ad es. i prigionieri musulmani hanno il diritto che sia organizzata per loro la preghiera comune del venerdì)"[5].

Il Consiglio federale rileva anche che nessun individuo deve soggiacere a delle costrizioni di ordine religioso e, in particolare, osserva in relazione al cpv. 4 che: "[l]a libertà di credo e di coscienza spetta a tutte le persone fisiche e giuridiche che perseguono scopi religiosi o ecclesiastici"[6].

B. I rapporti tra Stato e Chiesa e la competenza dei Cantoni

L'art. 72 cpv. 1 Cost. stabilisce che "il disciplinamento dei rapporti tra Stato e Chiesa compete ai Cantoni". Tale disposizione è probabilmente pleonastica poiché la competenza dei Cantoni avrebbe, comunque, trovato il proprio fondamento nel principio della sussidiarietà che consente loro di legiferare in tutte le materie che non sono di competenza esclusiva della Confederazione sulla base del principio del federalismo stabilito all'art. 3 Cost. È, quindi, in base agli artt. 3 e 72 cpv. 1 Cost., che i Cantoni sono liberi di legiferare per quanto riguarda i rapporti tra Stato e Chiesa.

Tale competenza è stata riconosciuta dal Consiglio federale, nel suo citato messaggio concernente la revisione della Costituzione federale, ponendo in evidenza che i Cantoni possono "attribuire a determinate comunità religiose uno statuto di diritto pubblico e negarlo ad altre"[7].

III. La Costituzione ticinese

I principi che regolano la libertà religiosa e conferiscono contestualmente la personalità di diritto pubblico alla Chiesa cattolica apostolica romana e alla Chiesa evangelica riformata sono stabiliti dagli artt. 8 e 24 Cost.-TI.

L'art. 8 cpv. 2 lett. b Cost.-TI, che garantisce la libertà di coscienza e religione, si pone, secondo quanto affermato dal Consiglio di Stato nel proprio messaggio del 20 dicembre 1994, in linea con le disposizioni di cui agli artt. 9 CEDU e 18 Patto internazionale sui diritti civili e politici.

Nella Costituzione ticinese è, altresì, riconosciuta la possibilità di conferire la personalità di diritto pubblico alla Chiesa cattolica apostolica romana e alla Chiesa evangelica riformata, oltre che la loro facoltà di organizzarsi liberamente (art. 24 cpv. 1 Cost.-TI)[8].

[2] PASCAL MAHON, Droit constitutionnel II, II^a ed., Neuchâtel 2010, p. 82.

[3] In particolare, si veda DTF 97 I 116, consid. 3a; Informazioni fiscali edite dalla Conferenza svizzera delle imposte (CSI), L'impôt ecclésiastique, Berna 2009, p. 16, in: <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/allgemein/steuerinformationen/fachinformationen/schweizerisches-steuersystem/dossier-steuerinformationen.html> (consultato il 07.02.2019) (cit. Informazioni fiscali sull'imposta di culto).

[4] Messaggio concernente la revisione della Costituzione federale del 20 novembre 1996, n. 96.091, in: FF 1997 I 1 (cit. Messaggio sulla Costituzione).

[5] Messaggio sulla Costituzione (nota 4), pp. 145-147.

[6] Messaggio sulla Costituzione (nota 4), p. 147.

[7] Messaggio sulla Costituzione (nota 4), p. 269.

[8] Messaggio concernente la revisione totale della costituzione cantonale del 20 dicembre 1994, n. 4341, in: [https://www4.ti.ch/index.php?id=83064&r=1&user_gcparlamento_pi8\[attid\]=83951&user_gcparlamento_pi8\[tatid\]=100](https://www4.ti.ch/index.php?id=83064&r=1&user_gcparlamento_pi8[attid]=83951&user_gcparlamento_pi8[tatid]=100) (consultato il 07.02.2019).

Il rapporto commissionale sul messaggio del Consiglio di Stato concernente il progetto di revisione totale della Costituzione ticinese ribadisce che il riconoscimento della personalità di diritto pubblico alla Chiesa cattolica apostolica romana e alla Chiesa evangelica riformata viene ripreso integralmente dall'art. 24 cpv. 1 Cost.-TI, introdotto nel 1975 e confermato in una successiva votazione popolare del 1977. La Commissione decise tuttavia di stralciare dal progetto del Consiglio di Stato l'art. 25 che prevedeva una disposizione concernente il finanziamento pubblico delle Chiese. Il silenzio della Costituzione ticinese su questo principio non deve, però, essere considerato un rifiuto. Infatti, il legislatore ritenne che il finanziamento delle Chiese avrebbe potuto essere meglio disciplinato nell'ambito della legge. Questo risulta chiaramente da un passaggio del rapporto commissionale a commento dell'art. 25 del disegno di legge del Consiglio di Stato: "3. *Con queste precisazioni, il riconoscimento delle comunità religiose viene quindi mantenuto nella Costituzione senza ulteriori aggiunte o modifiche rispetto all'attuale tenore. In particolare la Commissione ha deciso di stralciare qualsiasi riferimento al finanziamento delle comunità religiose, sottolineando che il silenzio del testo costituzionale non può essere interpretato né quale opposizione pregiudiziale né quale delega al legislatore. La mancata menzione del finanziamento delle comunità religiose, significa puramente e semplicemente che il Costituente ritiene che la materia non debba essere affrontata a livello costituzionale*"^[9].

L'imposta di culto nel Cantone Ticino, da quasi settant'anni, è oggetto periodicamente di controversie talvolta molto accese. Solo nel 1992 è stato accolto un decreto legislativo (DL-ICu) che consente alle due confessioni riconosciute dalla Costituzione ticinese di prelevare un'imposta di culto. Questo decreto, a oltre 25 anni di distanza, sembra, però, aver risolto solo limitatamente il finanziamento di queste due confessioni religiose.

Nei prossimi capitoli si esporrà il percorso storico della legislazione tributaria del Cantone Ticino in merito all'imposta di culto, il quale è stato irto di difficoltà, dovendo lo stesso affrontare un tema morale e, necessariamente, molto delicato e discusso. In particolare, sarà valutata la modalità di applicazione di tale tributo, con riferimento alla posizione delle persone giuridiche, le quali figurano tra i contribuenti potenzialmente obbligati al versamento dell'imposta di culto.

IV. Il percorso dell'imposta di culto nel Cantone Ticino

A. La Legge tributaria del 1950

La prima legge tributaria ticinese moderna, che recepiva quale imposta fondamentale quella sul reddito delle persone fisiche e sull'utile delle persone giuridiche, e quale imposta complementare quella sulla sostanza delle persone fisiche e sul capitale delle persone giuridiche, venne accolta in votazione popolare nel 1950 a conclusione di un'accesa polemica tra i partiti che durava ormai da una decina di anni. Il varo di questa legge fu molto travagliato anche perché preceduta

da due messaggi governativi, uno del 1940, che rimase fermo per 10 anni, e l'altro del 1948^[10].

Tra i punti controversi vi era anche quello riguardante l'imposta di culto. Fu possibile sciogliere questo nodo soltanto grazie ad un artificio che, se da una parte, consentì l'approvazione della legge nel suo complesso, dall'altra, non conferì una base legislativa adeguata all'imposta di culto.

La disposizione giuridica che regolava l'imposta di culto era stabilita dall'art. 74 della Legge tributaria del Cantone Ticino dell'11 aprile 1950 (LT-50), in base alla quale l'imposta sarebbe stata "prelevata secondo le norme, i tassi e le modalità della legge speciale" (cpv. 1).

Questa norma non solo era ambigua e non garantiva alcuna certezza giuridica, ma soprattutto violava il principio costituzionale della riserva di legge per quanto attiene il prelievo di un'imposta, che stabilisce che soggetto, oggetto, base di calcolo e aliquote devono essere previsti da una legge in senso formale.

L'ambiguità della disposizione cantonale (art. 74 LT-50) era evidente poiché si faceva riferimento ad una legge speciale che non solo non era mai nata, ma che sarebbe venuta alla luce soltanto quarant'anni dopo con il citato Decreto legislativo del 1992 (DL-ICu). L'incertezza giuridica, poi, derivava dall'indicazione riferita a "norme esistenti" che in realtà non esistevano affatto.

Per comprendere le ragioni di tale formulazione ci si deve riferire al clima politico particolarmente acceso che in quel tempo opponeva il Partito conservatore democratico ticinese (PCDT, oggi Partito popolare democratico [PPD]), al Partito liberale radicale ticinese (PLRT) e al Partito socialista (PS)^[11]. Si anticipa che anche con la successiva Legge tributaria del Cantone Ticino del 28 settembre 1976 (LT-76), il clima politico non consentì di dare un contenuto giuridicamente accettabile a tale fattispecie. La contrapposizione era ancor più accentuata a fronte delle nuove tesi politiche emerse negli anni immediatamente successivi al 1968.

È interessante rilevare che già negli anni '50 era sorta una divergenza in merito all'imposta di culto. Sulla base di questa incompleta disposizione (i.e. art. 74 LT-50), alcune Parrocchie decisero comunque di prelevare un'imposta di culto senza incontrare particolari ostacoli poiché, di fatto, si trattava di un'imposta volontaria. Nei confronti di coloro che non davano seguito alle richieste di pagamento, le parrocchie rinunciarono a promuovere una procedura esecutiva^[12].

^[10] Per un approfondimento sull'iter legislativo e sulle discussioni granconsigliari, si veda MARCO BERNASCONI, *Federalismo fiscale: l'esempio del Cantone Ticino dal 1950 al 1995*, Bellinzona 2008.

^[11] Per un approfondimento si veda la Seduta XXVI° dell'11 aprile 1950, in: *Sessione ordinaria autunnale 1949*, p. 738 ss.

^[12] L'imposta di culto, tra l'altro, era prelevata da un numero limitato di parrocchie, come risulta da uno studio dell'avvocato Marco Frigerio, dal quale si desume che nel 1991 le parrocchie che prelevavano un'imposta di culto erano 38: Airola, Anzonico, Aquila, Arbedo, Arogno, Biasca, Bodio, Cadenazzo,

^[9] Rapporto sul messaggio 20 dicembre 1994 concernente il progetto di revisione totale della Costituzione ticinese del 9 giugno 1997, n. 4341R, in: [https://www4.ti.ch/index.php?id=83064&r=1&user_gcparlamento_pi8\[attid\]=83951&user_gcparlamento_pi8\[tatid\]=100](https://www4.ti.ch/index.php?id=83064&r=1&user_gcparlamento_pi8[attid]=83951&user_gcparlamento_pi8[tatid]=100) (consultato il 07.02.2019).

B. La Legge tributaria del 1976

La Legge tributaria del 1950 venne sostituita da quella emanata nel 1976 che adeguava il diritto tributario ticinese sia alle mutate condizioni sociali ed economiche del Cantone sia alle esigenze di costruire un modello di coerenza intercantonale^[13].

Il concetto dell'art. 74 LT-50, dedicato all'imposta di culto, venne integralmente ripreso dall'art. 273 LT-76. Anche questa disposizione non costituiva, però, una base giuridica sufficiente per il prelievo dell'imposta di culto, essendo – come esposto dal Rapporto di maggioranza della Commissione speciale in materia tributaria, del 30 agosto 1976, riferito al messaggio dell'11 settembre 1974 concernente il progetto di nuova Legge tributaria – in conflitto con il principio della riserva di legge^[14].

Si ritiene che questa disposizione, identica alla precedente, desse adito ad un'evidente contraddizione tra la definizione fatta propria più volte dal Tribunale federale sul principio della riserva di legge e la norma dell'art. 273 LT-76 che regolava l'imposta di culto. Questa norma rinviava, come la precedente, a "norme preesistenti" che risultavano sconosciute e, probabilmente, erano costituite soltanto da qualche vaga circolare dipartimentale^[15] che certamente non costituivano una base legale sufficiente a rispettare i principi costituzionali richiesti.

C. Gli atti parlamentari successivi al 1976

Il legislatore ticinese non aveva, quindi, saputo affrontare nemmeno con la Legge tributaria del 28 settembre 1976, forse nel timore di risollevare vecchi fantasmi e contrapposizioni tra laici e clericali, il tema cruciale dell'imposta di culto. Si era voluto, come con la Legge tributaria dell'11 marzo 1950, ricorrere ad un artificio giuridico che, tuttavia, era ben lontano dal risolvere il finanziamento delle chiese per le ragioni già indicate.

Non deve, quindi, stupire che questa situazione governata dall'incertezza giuridica e dalla violazione del principio della riserva di legge, avrebbe originato nuove discussioni e contrapposizioni.

In effetti, nel mese di febbraio del 1988 vennero presentate, a pochi giorni di distanza, da parte dell'on. Flavio Riva per il PLRT

Camorino, Castione, Cavagnago, Chiasso, Dongio, Faido, Gerra Gambarogno, Ghirone, Giornico, Giubiasco, Gnosca, Gordevio, Gudo, Intragna, Lodrino, Losone, Lugano, Lumino, Malvaglia, Mendrisio, Molare, Muralto, Novaggio, Olivone, Osogna, Personico, Prosito, Quinto, Rossura e Sobrio. Nella stessa pubblicazione si indica che le aliquote erano comprese da un minimo del 2% ad un massimo del 10% (cfr. MARCO FRIGERIO, L'imposta di culto nel Cantone Ticino, in: RDAT I-1995, p. 286).

^[13] Per ulteriori approfondimenti si veda BERNASCONI (nota 10), p. 227 ss.

^[14] Si veda la Seduta XXXVI° del 28 settembre 1976, in: Sessione ordinaria autunnale 1976, p. 1577: "[i]n ossequio al principio della legalità dell'amministrazione, qualsiasi imposta deve avere una chiara base legale, cioè fondarsi su una legge in senso ristretto, almeno per quanto attiene ai suoi elementi essenziali come la definizione del soggetto, dell'oggetto, del modo di calcolo e dell'entità dell'onere [...] L'esigenza di una chiara base legale non lascia infine spazio alla consuetudine come fonte di diritto e la esclude in tutti i casi nella misura che dovesse portare alla creazione di nuovi oneri a carico del contribuente".

^[15] Circolari del Dipartimento dell'interno del 18 gennaio 1952 e del 30 gennaio 1953.

e da parte dell'on. Renzo Ambrosetti del PS, due iniziative parlamentari che proponevano di escludere l'assoggettamento delle persone giuridiche dall'imposta di culto attraverso l'introduzione di un nuovo cpv. 3 all'art. 273 LT-76^[16].

La matrice comune a queste due iniziative era costituita da una sentenza della Pretura Nord di Mendrisio, la quale aveva assoggettato all'imposta di culto due persone giuridiche. La decisione in esame dev'essere letta in combinato disposto con la confusa e inconcludente disposizione dell'art. 273 LT-76, che era fonte di incertezza giuridica. Il Pretore aveva motivato la propria decisione facendo riferimento alla costante giurisprudenza del Tribunale federale sulla libertà religiosa prevista dalla Costituzione federale, che non riconosceva alle persone giuridiche, contrariamente da quanto avveniva, invece, per le persone fisiche, la facoltà di esimersi dal pagamento dell'imposta di culto^[17].

Dal profilo politico queste due iniziative parlamentari risolvevano vecchi rancori mai sopiti tra clericali e anticlericali. L'imposizione o meno delle persone giuridiche costituiva un buon motivo per rinvigorire questa contrapposizione che aveva radici storiche molto antiche.

Il 5 luglio 1990, il Consiglio di Stato trasmise al Gran Consiglio un rapporto sulle due iniziative parlamentari, concludendo che le stesse si limitavano ad affrontare soltanto un aspetto del vasto e complesso tema dell'imposta di culto. Il Rapporto esprimeva un'analisi soltanto parziale, riferita: (i) al quadro federale e cantonale, con particolare riferimento all'attribuzione della personalità di diritto pubblico alla Chiesa cattolica apostolica romana; (ii) alla personalità giuridica delle Parrocchie e alla difficoltà di accertare se queste avessero o meno una sovranità in materia fiscale; (iii) ai materiali legislativi dell'art. 74 LT-50^[18].

Il Consiglio di Stato lasciava invece aperta la questione riferita al rispetto del principio della riserva di legge concernente il prelievo dell'imposta di culto. Secondo il parere di molti giuristi, come poi risultò chiaramente da una successiva presa di posizione dello stesso esecutivo cantonale, il principio della riserva di legge non era affatto rispettato.

In conclusione, il Governo reputava che, oltre alla verifica relativa all'applicazione (o meno) dell'art. 273 LT-76 alle persone giuridiche, si dovesse finalmente iniziare il lavoro necessario per la preparazione di una legge speciale che stabilisse i presupposti principali per l'assoggettamento all'imposta di culto.

^[16] Si veda la Seduta XVIII° dell'8 febbraio 1988, in: Sessione ordinaria autunnale 1987, p. 892 ss.; Seduta XVIII° del 10 febbraio 1988, in: Sessione ordinaria autunnale 1987, p. 1075 ss.

^[17] Si veda la Seduta XVIII° del 10 febbraio 1988, in: Sessione ordinaria autunnale 1987, p. 1075 ss.

^[18] Rapporto del Consiglio di Stato sulle iniziative parlamentari presentate nella forma elaborate l'8 gennaio 1988 dall'on. F. Riva per il gruppo PRLT e il 10 gennaio 1988 dagli on. R. Ambrosetti e cofirmatari per il gruppo PST concernenti la modificazione dell'art. 273 della legge tributaria (imposta di culto), del 5 luglio 1990, n. 3653, Seduta XVII° del 25 febbraio 1992, in: Sessione ordinaria autunnale 1992, p. 1455 ss.

Così come nel 1950, anche nel 1976, il Governo non assumeva una posizione chiara relativamente all'assoggettamento delle persone giuridiche all'imposta di culto, rinviando ancora una volta ogni prospettiva di soluzione giuridica.

Il 17 novembre 1990, l'on. Franco Ballabio e cofirmatari presentavano un'interpellanza per verificare, per la prima volta, se la Parrocchia di Lugano avesse o meno la competenza giuridica di prelevare l'imposta di culto^[19]. Il Consiglio di Stato rispose il 19 novembre 1990, in quanto autorità giurisdizionale competente per tali reclami. In dettaglio, il Governo ammise che l'art. 273 LT-76 non rispettava il principio della riserva di legge, per cui l'assoggettamento all'imposta di culto delle persone fisiche e giuridiche fu ritenuto giuridicamente fragile. Si riconobbe così la situazione di incertezza giuridica che derivava dall'art. 74 LT-50 e dal successivo art. 273 LT-76. Il Consiglio di Stato evidenziò, quindi, che:

- la base legale per l'imposta di culto era inesistente;
- le imposte prelevate precedentemente restavano dovute;
- non era più possibile intimare nuove imposte sulla base dell'art. 273 LT-76;
- era indispensabile elaborare una legge speciale o una riformulazione dell'art. 273 LT-76 per risolvere questa questione.

Restava evidentemente aperta la possibilità di ricorrere contro la decisione del Consiglio di Stato. Tuttavia, questo non venne mai interposto poiché nel frattempo iniziò concretamente il lavoro parlamentare per giungere ad un'adeguata soluzione legislativa. Ne scaturì un acceso dibattito, carico di tensione tra le forze politiche. Di conseguenza, diventò indispensabile trovare con sollecitudine una soluzione giuridicamente accettabile.

Il Consiglio di Stato diede una risposta concreta promulgando il cd. "Decreto Ponte" e il Decreto legislativo concernente l'imposta di culto delle Parrocchie e delle Comunità regionali della Chiesa evangelica riformata.

D. Dalla modifica dell'art. 273 LT-76 al Decreto legislativo sull'imposta di culto

1. La necessità di un cambiamento legislativo

Il messaggio n. 3770 del Consiglio di Stato, del 20 marzo 1991, sulla modifica dell'art. 273 della Legge tributaria (dedicato all'imposta di culto)^[20] è estremamente conciso e, quindi, inversamente proporzionale all'importanza del tema trattato. Il Governo cantonale, in via preliminare, ricordò la decisione adottata in veste di autorità giudicante sui ricorsi contro la decisione del Consiglio parrocchiale di Lugano. Gli stessi vennero respinti poiché l'art. 273 LT-76 non costituiva una base legale sufficiente per prelevare l'imposta di culto.

Secondo le considerazioni emerse dal dibattito granconsigliare era, quindi, indispensabile individuare un nuovo ordinamento che fungesse da base legale legittimante il prelievo dell'imposta di culto e, questo, tenendo anche in considerazione la norma costituzionale cantonale che conferisce la personalità di diritto pubblico alla Chiesa cattolica apostolica romana e alla Chiesa evangelica riformata.

Il Governo cantonale propose, quindi, con il citato messaggio, le seguenti misure:

- l'istituzione di una legge speciale che avrebbe dovuto essere studiata e redatta da un'apposita commissione;
- una modifica contingente dell'art. 273 LT-76 che avrebbe dovuto consentire per gli anni 1993/94 il prelievo di un'imposta di culto, secondo le norme previste per l'imposta comunale, per la Chiesa apostolica cattolica romana e per la Chiesa evangelica riformata^[21].

Il Governo era comunque consapevole che stava presentando una soluzione "circoscritta e transitoria". Seguirono, quindi, una serie di atti parlamentari (iniziative elaborate ed interpellanza), di rapporti commissionali, di messaggi del Consiglio di Stato e di dibattiti granconsigliari, i quali costituirono la matrice necessaria per la promulgazione della "legge speciale" sull'imposta di culto alla quale già si riferivano le disposizioni di cui agli artt. 74 LT-50 e 273 LT-76. A poco più di 40 anni di distanza e, più precisamente, il 9 luglio 1992, il Consiglio di Stato presentò un disegno di legge, accompagnato da un brevissimo messaggio che, oltre al commento ai singoli articoli della legge, si limitava, per quanto attiene gli aspetti generali, a richiamare i precedenti dibattiti e gli atti parlamentari^[22].

2. Commento alle disposizioni previste dal Decreto legislativo

Il Decreto legislativo concernente l'imposta di culto delle Parrocchie e delle Comunità regionali della Chiesa evangelica riformata del 10 novembre 1992 (DL-ICu) conferisce all'art. 1 (il quale, a propria volta, trova fondamento nell'art. 24 Cost.-TI) la sovranità fiscale per l'imposta di culto alle Parrocchie della Chiesa cattolica apostolica romana e alle Comunità regionali della Chiesa evangelica riformata.

Il commento del Consiglio di Stato esclude la facoltà di prelevare le imposte da parte della Diocesi. Siccome l'art. 24 Cost.-TI statuisce quali confessioni hanno la personalità di diritto pubblico (cpv. 1) e attribuisce la competenza al Gran Consiglio di conferire la personalità di diritto pubblico anche ad altre Comunità religiose (cpv. 2), il Consiglio di Stato ha correttamente indicato che l'imposta di culto potrebbe essere prelevata anche da altre confessioni religiose, a condizione che la legge conferisca loro la personalità di diritto pubblico.

[19] Si veda la Seduta VII° del 17 dicembre 1990, in: Sessione ordinaria autunnale 1990, p. 858 s.

[20] Si veda la Seduta XVII° del 25 febbraio 1992, in: Sessione ordinaria autunnale 1991, p. 1517 ss.

[21] Modifica denominata anche "Decreto Ponte" per consentire alle parrocchie che avevano prelevato in passato un'imposta di culto di continuare a farlo nel rispetto del principio della riserva di legge.

[22] Messaggio concernente il decreto legislativo sull'imposta di culto, del 9 luglio 1992, n. 3967, in: <http://www.ti.ch/CAN/SegGC/comunicazioni/GC/odg-mes/3967.htm> (consultato il 07.02.2019).

In ottemperanza a tale norma costituzionale sono state approvate due leggi: l'una riferita alla Chiesa cattolica apostolica romana (Legge sulla Chiesa cattolica del 16 dicembre 2002 [LCC; RL 191.100]) e l'altra riferita alla Chiesa evangelica riformata (Legge sulla Chiesa evangelica riformata nel Cantone Ticino [RL 192.100]). Questi due ordinamenti legislativi sono stati completati con lo Statuto diocesano (Statuto diocesano dell'11 dicembre 2004 [RL 191.115]) e con lo Statuto della Chiesa evangelica riformata (Statuto della Chiesa evangelica riformata nel Ticino del 15 giugno 2016 [RL 192.115]).

Il Governo cantonale, nel commento all'art. 1 DL-ICu, ritiene che non vi sia una violazione della libertà di credo e di coscienza garantita dall'art. 15 cpv. 4 Cost. Questo perché le persone fisiche e quelle giuridiche possono dichiarare, in conformità dell'art. 8 DL-ICu – che dà concreta applicazione al principio costituzionale della libertà di credo e coscienza – la loro non appartenenza ad una delle due confessioni alle quali è stata riconosciuta la personalità di diritto pubblico. Per quanto riguarda la possibilità delle persone fisiche di far capo all'art. 8 DL-ICu, le considerazioni del Governo cantonale sono certamente fondate e sono conformi alla citata giurisprudenza del Tribunale federale riguardante l'art. 15 cpv. 4 Cost. Vi è perlomeno un dubbio, invece, riferito alla compatibilità con la giurisprudenza del Tribunale federale per quanto concerne la possibilità delle persone giuridiche di invocare l'esenzione dall'imposta di culto prevista dall'art. 8 DL-ICu.

Il DL-ICu contiene una serie di norme sostanziali, in ossequio al principio della riserva di legge (cfr. art. 2 DL-ICu), oltre che le modalità di calcolo sulla base del quale l'imposta di culto è prelevata in una percentuale dell'imposta cantonale del medesimo anno (art. 3 DL-ICu). L'aliquota è stabilita in base al fabbisogno delle Parrocchie, che risulta dal bilancio preventivo, strumento di guida e di controllo di una corretta gestione finanziaria. Il disavanzo della gestione può essere finanziato con l'imposta di culto. Infatti, dall'art. 24 Cost.-TI discende che la Chiesa cattolica apostolica romana e la Chiesa evangelica riformata, non solo hanno una personalità di diritto pubblico, ma si organizzano liberamente (cpv. 1).

Per quanto riguarda la Chiesa Cattolica, il Consiglio di Stato, nel proprio messaggio, esclude che la Diocesi possa prelevare l'imposta di culto. L'art. 6 cpv. 1 lett. d LCC stabilisce che la Diocesi provvede al proprio finanziamento anche con le quote di partecipazione delle Parrocchie. La Diocesi, potrebbe, quindi, avere la possibilità di finanziarsi attraverso l'imposta di culto, almeno indirettamente e nei limiti di quanto si evince dal rapporto della Commissione della legislazione sul messaggio del Consiglio di Stato riferito alla LCC del 6 novembre 1992[23].

La procedura da seguire per il calcolo dell'imposta, per la modalità di prelievo, per la procedura e per i rimedi giuridici è quella prevista dalla Legge tributaria per l'imposta comunale.

[23] Rapporto della Commissione della legislazione sul messaggio del Consiglio di Stato riferito alla LCC, del 6 novembre 1992, dal quale si rileva che "le quote delle Parrocchie saranno stabilite in base al numero dei Cattolici e alla forza finanziaria della Parrocchia stessa".

Tale disposizione è necessaria al fine di garantire il rispetto del principio della riserva di legge[24].

Soggetti dell'imposta di culto sono tutte le persone, fisiche e giuridiche, iscritte all'inizio civile nel catalogo tributario della Parrocchia o della Comunità evangelica regionale. Il Consiglio di Stato attribuisce una grande importanza al catalogo tributario poiché costituisce la premessa indispensabile per l'assoggettamento sia delle persone fisiche sia di quelle giuridiche all'imposta di culto[25].

Particolare rilevanza dev'essere attribuita alle disposizioni sull'assoggettamento, ovvero all'art. 5 DL-ICu, da esaminarsi in connessione con l'art. 8 DL-ICu. L'esame limitato dell'art. 5 DL-ICu potrebbe, infatti, lasciare intendere che le persone fisiche e quelle giuridiche iscritte all'inizio dell'anno nel catalogo tributario siano assoggettate all'imposta di culto. Questo non è però esatto poiché l'art. 8 DL-ICu prevede che sia le persone fisiche sia quelle giuridiche possano richiedere l'esenzione dall'imposta di culto[26].

L'adeguamento al principio della riserva di legge dell'imposta di culto è da ritenersi soddisfatto poiché i soggetti (art. 5 DL-ICu), l'oggetto (art. 2 DL-ICu), l'aliquota (art. 3 DL-ICu), la procedura (art. 4 DL-ICu) e la sovranità fiscale (art. 1 DL-ICu), sono chiaramente enunciati dal Decreto legislativo.

Oltre alle persone fisiche che non hanno dichiarato l'esenzione oppure che hanno dichiarato la volontà di assoggettarsi all'imposta, sono assoggettate anche le persone giuridiche se non hanno dichiarato la propria esenzione. Il Consiglio di Stato osserva che le persone fisiche possono richiedere: (i) di non essere assoggettate se appartenenti per battesimo alla Chiesa cattolica o se hanno aderito alla Chiesa evangelica riformata; oppure (ii) di essere assoggettate se non appartenenti per battesimo alla Chiesa cattolica o per adesione alla Chiesa evangelica riformata.

Il regime giuridico, iniziato con l'art. 74 LT-50 e proseguito con l'art. 273 LT-76, che disciplinava in modo confuso l'imposta di culto viene, quindi, finalmente a cadere.

[24] Nel 1992, quando venne emanato il DL-ICu, la Legge tributaria vigente era quella del 1976. Siccome il DL-ICu indica genericamente la Legge tributaria, senza precisarne la data, deve considerarsi ora applicabile la nuova Legge tributaria, entrata in vigore il 1° gennaio 1995 (LT-94; RL 10.2.1.1).

[25] La volontà del legislatore è chiara e non può essere disattesa da una norma di regolamento che prevede di indicare l'appartenenza religiosa solo "se disponibile" per le persone fisiche. Il Regolamento non è pertanto conforme alla legge. A mio modo di vedere, in conformità dell'art. 6 DL-ICu, l'autorità comunale deve farsi parte diligente affinché sia possibile accertare l'appartenenza religiosa delle persone fisiche. Questo obbligo non può più oggi essere disatteso. Questo poiché il 2 dicembre 2009 è stato promulgato il Regolamento della legge di applicazione della Legge federale sull'armonizzazione dei registri e concernente il controllo degli abitanti e la banca dati movimento della popolazione (Regl. LAR; RL 144.110). Gli artt. 6 e 7 Regl. LAR impongono l'obbligo ai Comuni, tra l'altro, di "individuare l'appartenenza a una comunità religiosa riconosciuta dal diritto pubblico o riconosciuta in altro modo dal Cantone" (cfr. cifra 18 del cpv. 1 dell'art. 7 Regl. LAR). Di conseguenza, dall'art. 4 Regl. DL-ICu la locuzione "se disponibile" non dovrebbe più avere effetto.

[26] Tale diritto dev'essere fatto valere nella forma scritta.

Per ragioni di completezza si riportano anche alcune considerazioni consegnate nel rapporto della Commissione speciale tributaria del 27 ottobre 1992[27]. Nella parte introduttiva vengono formulate alcune osservazioni che, a 25 anni dall'entrata in vigore della legge, assumono una certa rilevanza politica.

In primo luogo, viene chiaramente messo in evidenza che la soluzione proposta con il Decreto legislativo è parziale, incompleta e costituisce il prodotto di una mediazione tra le forze politiche. Nel suo rapporto, la Commissione osserva che viene risolto soltanto il problema delle Parrocchie e delle Comunità regionali della Chiesa evangelica, lasciando insolute le questioni inerenti al finanziamento in generale delle chiese riconosciute.

Sono osservazioni importanti poiché, a distanza di 25 anni, il Decreto legislativo non ha subito alcuna modificazione, nonostante le carenze indicate, che da più parti a suo tempo sono state sollevate.

Ciò nonostante, la Commissione esprime la propria soddisfazione per aver finalmente disciplinato l'imposta di culto in una norma (l'art. 273 LT-76) rispettosa del principio della riserva di legge. Tuttavia, le carenze evidenziate nel dibattito grand-consigliare di cui al Decreto legislativo del 1992 permangono.

Per questa ragione sembrerebbe che oggi possano essere finalmente maturi i tempi per una revisione di questo ordinamento legislativo, in quanto lo stesso non ha trovato applicazione concreta da parte delle Comunità regionali della Chiesa evangelica e un'applicazione solo parziale da parte delle Parrocchie[28]. Da un profilo concreto bisogna, però, tener conto delle difficoltà di ordine politico che, nel Cantone Ticino, da sempre sono connesse al finanziamento delle confessioni religiose. Insoluto rimane anche il finanziamento della Diocesi di Lugano[29].

Anche nel dibattito parlamentare (on. Pelli per il PLRT, on. Maspoli per la Lega dei Ticinesi e il consigliere di Stato, on. Pedrazzini) si rilevava che questo ordinamento era solo un primo passo nella giusta direzione.

[27] Commissione speciale in materia tributaria, Rapporto sul messaggio 9 luglio 1992 concernente il decreto legislativo sull'imposta di culto, del 27 ottobre, n. 3967R, in: <http://www.ti.ch/CAN/SegGC/comunicazioni/GC/odg-mes/rapporti/3967-R.HTM> (consultato il 07.02.2019).

[28] Si rileva che solo una cinquantina di Parrocchie su 250 circa, prelevano nel Cantone Ticino un'imposta di culto (Informazioni fiscali sull'imposta di culto [nota 3], p. 4, nota a piè di pagina n. 2). Secondo un altro studio, delle 256 Parrocchie del Cantone Ticino, solo 32, sulla base delle informazioni assunte presso la Diocesi di Lugano, prelevano le imposte di culto (RAYMOND SÜESS/CHRISTIAN R. TAPPENBECK/RENÉ PAHUD DE MORTANGES, Die Kirchensteuern juristischer Personen in der Schweiz, Zurigo 2013, p. 7).

[29] Per quanto riguarda il commento ai singoli articoli del DL-ICu, la Commissione ha, di regola, fatto proprie le considerazioni del Consiglio di Stato, rendendo, comunque, più esplicite le interpretazioni di alcune questioni formali.

V. Analisi giuridica dell'imposta di culto e della sua applicazione

A. L'imposta di culto nella Costituzione federale

I rapporti tra Stato e Chiesa sono affidati alla competenza dei Cantoni sulla base dell'art. 72 cpv. 1 Cost. nel rispetto dei principi di libertà di credo e di coscienza, statuiti dall'art. 15 Cost. Pertanto, i Cantoni, sulla base del combinato disposto degli artt. 3 e 72 cpv. 1 Cost. possono prelevare un'imposta di culto, se questo loro diritto non è vietato dalla Confederazione.

Di conseguenza, i Cantoni possono potenzialmente assoggettare all'imposta di culto sia le persone fisiche sia quelle giuridiche. Quest'ultime, però, devono essere, a loro volta, suddivise in due categorie, come si evince dall'interpretazione data dal Consiglio federale in relazione all'art. 15 cpv. 4[30], laddove viene riconosciuta la titolarità delle libertà di credo e religiosa a persone fisiche e persone giuridiche che perseguono scopi ecclesiastici o religiosi[31]. Ne consegue che la titolarità di tali libertà è esclusa per le persone giuridiche diverse da quelle citate, che possiamo definire "commerciali".

A maggior rigore, dev'essere citata l'interpretazione data dal Consiglio federale, sempre nel messaggio che accompagna il progetto di revisione della Costituzione federale, laddove si esplicita come il cpv. 4 dell'art. 15 non si limiti al riconoscimento delle predette libertà circoscrivendole alle persone fisiche e giuridiche che perseguono scopi religiosi o ecclesiastici, ma protegge dalle "costrizioni di ordine religioso".

In quest'espressione è possibile ravvedere una costrizione in senso ampio, con ciò dovendosi intendere tutti gli obblighi che possono essere imposti ad un soggetto che si pongano in relazione con il convincimento religioso o spirituale. Sembra ragionevole, pertanto, presumere che ricada nella descrizione di "costrizioni di ordine religioso" anche l'onere del versamento di un'imposta come quella di culto, istituita al fine di contribuire ad una confessione e/o comunità religiosa, quando non ci si riconosca nella stessa. Tale contributo finanziario rappresenta senz'altro una modalità di appartenenza ad una comunità religiosa, che implica una partecipazione del soggetto che vi contribuisce finanziariamente.

Se per le persone fisiche è espressamente riconosciuta la titolarità della libertà morale, corollario della quale sono la libertà di credo e di coscienza, concedendo alle stesse il diritto di professarla o meno (art. 15 cpv. 4 Cost.), ne consegue che le stesse persone fisiche potenzialmente assoggettate all'imposta di culto, possono richiedere l'esenzione e non versarla, nel rispetto del proprio convincimento religioso. Diverso è, invece, il trattamento riservato alle persone giuridiche.

Come si è indicato in precedenza, per quanto riguarda soltanto ed esclusivamente le persone giuridiche che perseguono scopi religiosi o ecclesiastici, queste sono equiparate dal Consiglio federale, nella predetta interpretazione dell'art. 15 cpv. 4, alle

[30] Messaggio sulla Costituzione (nota 4), p. 145 s.

[31] Cfr. anche DTF 95 I 350.

persone fisiche. Si applica, pertanto, la medesima disciplina. Tali persone giuridiche, cui è riconosciuta la libertà di credo e di coscienza, non possono essere obbligate al versamento di un'imposta di culto destinata ad una confessione nella quale non si riconoscono.

Le altre persone giuridiche, che ho definito "commerciali", invece, non sono menzionate né dalla norma costituzionale né dal commento del Consiglio federale. Dal silenzio della legge, quindi, è possibile desumere che queste non siano titolari della libertà di credo e di coscienza.

B. L'imposta di culto nei Cantoni e il riferimento alla libertà di credo e di coscienza

La potestà dei Cantoni di applicare e riscuotere l'imposta di culto deriva, come si è già indicato precedentemente, dal combinato disposto degli artt. 3 e 72 cpv. 1 Cost., sicché occorre comprendere come i singoli Cantoni abbiano concretamente disciplinato l'imposta di culto, nella specie, assoggettando (se ed in che modo) le persone fisiche e quelle giuridiche.

Nella Confederazione, l'imposta di culto viene prelevata nei confronti delle persone fisiche in quasi tutti i Cantoni. Fa eccezione il Canton Vaud che finanzia le spese di culto direttamente con il gettito fiscale delle imposte dirette^[32].

L'assoggettamento all'imposta di culto riferita alle persone giuridiche non è previsto dai Cantoni Argovia, Appenzello Esterno, Basilea Città, Sciaffusa e Vaud. Il Canton Neuchâtel prevede un'imposizione volontaria sulla base di un concordato tra il Cantone, da una parte, e la Chiesa evangelica riformata, la Chiesa cattolica romana e la Chiesa cattolica cristiana, dall'altra.

Il Cantone Ticino preleva un'imposta nei confronti delle persone giuridiche consentendo tuttavia loro di dissociarsi, con una dichiarazione scritta entro 30 giorni dall'iscrizione nel catalogo tributario dell'imposta di culto^[33], ossia il registro tenuto dal Consiglio parrocchiale, risp. dal Consiglio di Chiesa, in cui tutti tutte le persone, sia fisiche sia giuridiche, devono essere indicate.

Tutti gli altri Cantoni stabiliscono un assoggettamento obbligatorio delle persone giuridiche all'imposta di culto.

Il Cantone Ticino prevede, sempre in applicazione dell'art. 72 cpv. 1 Cost., un sistema definito "ibrido"^[34], che costituisce un *unicum* nel contesto intercantonale svizzero. Da una parte, agli artt. 2, 5 e 6 DL-ICu si prevede l'assoggettamento delle persone giuridiche, dall'altra, all'art. 8 DL-ICu, viene consentito loro la facoltà di richiedere l'esenzione dall'imposta di culto.

Nei Cantoni in cui non è previsto l'assoggettamento all'imposta di culto delle persone giuridiche, le stesse non devono

corrispondere alcun tributo in relazione al culto. Siccome questi Cantoni non hanno stabilito delle norme impositive sulla base dell'art. 72 cpv. 1 Cost. per le persone giuridiche, non si pone infatti alcun interrogativo sull'applicazione concreta dell'art. 15 cpv. 4 Cost.

Nel Cantone Ticino, per contro, si prevede un assoggettamento delle persone giuridiche, sulla base dei citati articoli del DL-ICu, per cui le stesse, non potendo invocare la libertà di credo e di coscienza di cui all'art. 15 cpv. 4 Cost., dovrebbero essere assoggettate all'imposta di culto. L'art. 8 DL-ICu riconosce, tuttavia, implicitamente alle persone giuridiche, consentendo loro di manifestare per iscritto la propria opposizione al pagamento dell'imposta, una "sorta" di libertà di credo e di coscienza. L'art. 8 DL-ICu potrebbe, al limite, confliggere con quanto stabilito dalla costante giurisprudenza del Tribunale federale in applicazione dell'art. 15 cpv. 4 Cost., che non riconosce alle persone giuridiche la libertà di credo e di coscienza. Il legislatore ticinese ha pertanto previsto una disposizione (art. 8 DL-ICu) che, a mio avviso, potrebbe essere, almeno a livello teorico, contraria all'interpretazione di una norma costituzionale (art. 15 cpv. 4 Cost.), di rango gerarchicamente superiore.

VI. Le diverse prospettive in materia di imposta di culto

A. La giurisprudenza del Tribunale federale

L'applicazione dell'imposta di culto è stata oggetto di importanti pronunce da parte del Tribunale federale, il quale presenta un orientamento ormai consolidato da 150 anni.

Il 22 settembre 2010, il Tribunale federale si è espresso in una sentenza che riguardava un ricorso presentato da una persona giuridica assoggettata all'imposta di culto nel Canton Svitto.

Nel caso in esame, il ricorrente sosteneva, in primo luogo, che la persona giuridica in quanto tale non avrebbe dovuto essere assoggettata all'imposta stante l'assenza in capo a questa della libertà di credo e di coscienza e, in secondo luogo, adducendo il proprio ateismo, in qualità di azionista e collaboratore unico.

Il Tribunale federale, tuttavia, aveva ribadito la propria giurisprudenza^[35], concludendo che l'imposizione delle persone giuridiche non è contraria all'art. 15 cpv. 4 Cost. e che, le stesse, non possono valersi di tale disposizione in quanto non sono titolari della libertà di credo e di coscienza^[36]. L'Alta Corte aveva riconosciuto una certa importanza alla critica secondo la quale, dietro la persona giuridica, si trovano delle persone fisiche la cui libertà di credo e di coscienza può essere, almeno indirettamente, messa in discussione attraverso il prelievo obbligatorio di un'imposta di culto. I giudici avevano, però, sottolineato che coloro che decidono di separare giuridicamente una parte del loro patrimonio, al fine di renderlo indipendente, in una persona giuridica, non

[32] Informazioni fiscali sull'imposta di culto (nota 3), p. 12; SÜESS/TAPPENBECK/PAHUD DE MORTANGES (nota 28).

[33] Informazioni fiscali sull'imposta di culto (nota 3), p. 15.

[34] Informazioni fiscali sull'imposta di culto (nota 3), p. 15.

[35] DTF 102 Ia 468.

[36] Sentenza TF n. 2C_71/2010 del 22 settembre 2010.

possono beneficiare soltanto dei vantaggi derivanti da tale struttura, ma devono eventualmente subire anche i relativi svantaggi[37].

Il Tribunale federale ha sempre rifiutato di prendere in considerazione, ai fini dell'imposizione delle persone giuridiche, le convinzioni religiose o filosofiche delle persone fisiche che si posizionano dietro ad esse. Adottare una visione di trasparenza in simile ipotesi contraddirebbe il fatto che le persone giuridiche costituiscono dei soggetti fiscali indipendenti che si distinguono dalle persone fisiche che vi partecipano[38].

Dall'analisi della giurisprudenza del Tribunale federale emerge come i giudici si siano pronunciati affermando, in linea con quanto previsto dall'art. 15 cpv. 4 Cost., che le persone giuridiche non sono titolari della libertà di credo e di coscienza, con la conseguenza che nel caso in cui i Cantoni ne stabiliscano l'imponibilità per l'imposta di culto, le persone giuridiche non possono esimersi dal pagamento.

Giova segnalare come un ricorso presentato da una persona giuridica in tema di obbligatorietà dell'imposta di culto alla Commissione europea dei diritti dell'uomo sia stato dichiarato irricevibile sulla base del fatto che le persone giuridiche che perseguono uno scopo economico ("commerciali") non possono avvalersi di quanto previsto dall'art. 9 CEDU, sulla "libertà di pensiero, coscienza e religione"[39].

Si osserva che il contenuto dell'art. 9 CEDU risulta essere pressoché identico a quanto stabilito dall'art. 15 cpv. 4 Cost. laddove non riconosce la titolarità della libertà religiosa e di credo alle persone giuridiche "commerciali". La giurisprudenza del Tribunale federale che non riconosce la possibilità di esenzione dall'imposta di culto alle persone giuridiche commerciali, improntata sull'art. 15 cpv. 4 Cost., sembrerebbe dunque conforme alla decisione della Commissione europea dei diritti dell'uomo.

Infatti, la libertà di credo e di coscienza è garantita dall'art. 9 CEDU esplicitamente solo alle persone fisiche. La Commissione europea dei diritti dell'uomo, quindi, in applicazione di tale principio ha deciso che le persone giuridiche con scopo lucrativo non sono titolari della libertà di pensiero, di coscienza e di religione e non possono, quindi, né usufruire né prevalersi di questo diritto[40].

In una seconda sentenza del 15 aprile 1996[41], la Commissione ribadisce che ogni persona giuridica con scopo lucrativo non può beneficiare né prevalersi dei diritti garantiti dall'art. 9 CEDU. Nel caso di specie, una società a garanzia limitata,

[37] SAMUELE VORPE, Le persone giuridiche possono richiedere l'esenzione dall'imposta di culto?, in: NF 5/2012, Manno, p. 19.

[38] VORPE (nota 37), p. 21.

[39] Commissione europea dei diritti dell'uomo, Decisione del 27 febbraio 1979, in: GAAC 47/1983 N190, p. 579 ss.

[40] Commissione europea dei diritti dell'uomo (nota 39).

[41] Commissione europea dei diritti dell'uomo, sentenza del 15 aprile 1996, D.R. 85-A, 20471/92, p. 29 ss.

tenuta a pagare le imposte relative a delle attività ecclesiali non può beneficiare di tali diritti, quale che sia il suo scopo sociale. Rileva, inoltre, che la società a garanzia limitata e il suo direttore non possono invocare la violazione dell'art. 9 CEDU[42].

Il Tribunale federale riconosce che la dottrina, quasi unanimemente, è contraria a questa sua giurisprudenza che costituisce ancora oggi il fondamento per l'imposizione delle persone giuridiche. Tuttavia, lo stesso Tribunale federale osserva che un cambiamento della sua giurisprudenza avrebbe delle conseguenze sull'esistenza futura delle Chiese e delle Comunità religiose, le quali non potrebbero infatti più contare su un'importante fonte di finanziamento[43].

B. La dottrina

A questa giurisprudenza del Tribunale federale si oppone quasi all'unanimità la dottrina. Questa avanza dei dubbi sulla possibile contraddittorietà dell'applicazione dell'imposta di culto a persone giuridiche che sono di per sé prive di credo e di coscienza[44].

Si ritiene opportuno, in particolare, riportare quanto affermato dal prof. AUBERT, il quale ricorda che la giurisprudenza del Tribunale federale ha sostenuto l'incapacità di una persona giuridica di pensare, di avere un credo e una coscienza. Motivo per il quale, questa non può invocare l'art. 15 cpv. 4 Cost. L'impossibilità di invocare tale disposto, però, rende le persone giuridiche necessariamente assoggettate all'imposta di culto, anche se sono incapaci di pensare, di avere un credo e una coscienza[45].

Il prof. AUBERT ribadisce, però, come la questione sia difficile da dirimere. La situazione attuale risulta certamente "conveniente", ma legittimamente discutibile[46].

[42] Commissione europea dei diritti dell'uomo (nota 39): "[l]a Commission rappelle qu'en vertu du deuxième segment du paragraphe 1 de l'article 9, le droit général à la liberté de religion implique, notamment, la liberté de manifester une religion ou «conviction» individuellement ou «collectivement», en public ou en privé. La Commission ne saurait donc exclure que l'association requérante est capable en théorie de posséder et d'exercer les droits garantis par l'article 9 par. 1. Toutefois, le grief dont elle est saisie ne porte que sur l'obligation de la société requérante d'acquitter un impôt affecté à des activités ecclésiastiques. Sans doute la forme de la société a-t-elle été choisie délibérément par l'association requérante et ses sections pour la mise en œuvre d'une partie des activités des libres penseurs. Néanmoins, en droit interne, elle a été enregistrée en tant que personne morale à responsabilité limitée. En tant que telle, en vertu du droit interne, elle est assujettie à l'impôt, comme toute autre personne morale, quel que soit son objet social, considérant ses liens avec l'association requérante et ses sections, et quel que soit le bénéficiaire des impôts qu'elle a payés. Enfin, il n'a pas été démontré que l'association requérante n'aurait pas pu mettre en œuvre les activités commerciales de la société en son propre nom. Pourtant, la Commission conclut que, dans les circonstances de l'espèce, la société requérant ne saurait se prévaloir des droits mentionnés à l'article 9 par. 1. Il s'ensuit que ce grief, pour autant qu'il a été introduit par la société requérante et qu'il porte sur les impôts acquittés par celle-ci pour les années 1990, 1993 et 1994 qui ont été directement ou indirectement affectés à des activités ecclésiastiques, doit être rejeté comme étant manifestement mal fondé, en application de l'article 27 par. 2 de la Convention".

[43] VORPE (nota 37), p. 21.

[44] AUER/MALINVERNI/HOTTELIER (nota 1), p. 242; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, IV^e ed., Basilea 2013, p. 51; MARKUS REICH, Steuerrecht, II^e ed., Zürigo/Basilea/Ginevra 2012, p. 64 s.

[45] JEAN-FRANÇOIS AUBERT, Traité de droit constitutionnel suisse, vol. II^e, Neuchâtel 1967, n. 2016, p. 713.

[46] AUBERT (nota 45), p. 715.

VII. Il Cantone Ticino e l'imposta di culto

Al giorno d'oggi appare opportuno interrogarsi sulla situazione in cui viene a trovarsi il Cantone Ticino con riferimento al provento finanziario derivante dall'imposta di culto per la Chiesa cattolica apostolica romana e per la Chiesa evangelica riformata.

Dai più recenti dati noti inerenti l'ammontare delle imposte di culto pagate dalle persone giuridiche risulta che nei Cantoni nei quali le persone giuridiche sono assoggettate ad imposizione il provento complessivo a favore: (i) della Chiesa cattolica apostolica romana sia di 144,2 mio. di fr.; (ii) della Chiesa evangelica riformata di 120,3 mio. di fr. Complessivamente le due Chiese ricevono, quindi, un gettito di 264,5 mio. di fr.

Le analisi citate non considerano evidentemente i Cantoni dove non è previsto l'assoggettamento delle persone giuridiche (Argovia, Appenzello Esterno, Basilea Città, Sciaffusa e Vaud). Non vengono, inoltre, indicate – poiché sconosciute – le imposte pagate da Appenzello Interno, Ticino e Vallese.

Non esistono dati certi per quanto riguarda il gettito delle persone fisiche che, tuttavia, potrebbe verosimilmente essere sostanzialmente superiore all'importo pagato dalle persone giuridiche; complessivamente il gettito in Svizzera delle persone fisiche e giuridiche dovrebbe aggirarsi intorno a 1,25 mio. di fr.^[47]

Nei Cantoni in cui l'imposta di culto è obbligatoria per le persone giuridiche, il gettito è quantitativamente importante. Diversamente, nel Cantone Ticino l'ammontare delle imposte è sconosciuto, ma presumibilmente trascurabile.

Tra l'altro, nel Cantone Ticino, le Comunità regionali della Chiesa evangelica riformata sembra non abbiano mai prelevato alcuna imposta e che le Parrocchie ticinesi che prelevano le imposte – sulla base del DL-ICu – siano, secondo le indicazioni date dalla Diocesi, solo 31.

Per quanto attiene la Chiesa evangelica riformata è opportuno, inoltre, citare quanto segue: "*c) L'attuale quadro giuridico non consente un efficace sostegno economico alla Chiesa evangelica riformata ticinese, la quale gode di pochissime sovvenzioni comunali e deve sostentarsi quasi esclusivamente attraverso l'imposta di culto*"^[48].

Nei Cantoni in cui l'imposta di culto è obbligatoria per le persone giuridiche, la legislazione cantonale non prevede alcuna esimente: in questi casi, trova applicazione la cristallizzata giurisprudenza del Tribunale federale che si basa sull'art. 15 cpv. 4 Cost., che nega alle persone giuridiche

"commerciali" la facoltà di invocare la libertà di credo e di coscienza, con il conseguente disconoscimento per questi soggetti di evitare il pagamento dell'imposta di culto.

Diversamente, invece, si osserva come nel Cantone Ticino sussista una situazione giuridicamente perlomeno controversa. In linea generale, il DL-ICu (art. 5) prevede l'assoggettamento all'imposta di culto delle persone giuridiche. Tuttavia, al tempo stesso, la normativa, all'art. 8, contempla la possibilità sempre per le persone giuridiche di richiedere l'esenzione dall'imposta medesima.

Nel contesto attuale del sistema ticinese, avuto riguardo alle problematiche esposte nell'introduzione, ci si interroga, quindi, sulla conformità delle modalità applicative dell'imposta di culto rispetto all'impianto normativo esaminato sopra e alla giurisprudenza del Tribunale federale.

Rilevando che, sulla base dei dati a nostra disposizione, sino ad oggi le imposte di culto nel Cantone Ticino non sono mai state riscosse in via obbligatoria a carico delle persone giuridiche e che, fino ad oggi, nessuno ha adito il Tribunale federale sottoponendo ai giudici la questione inerente la normativa cantonale ticinese attualmente vigente, ci si pone l'interrogativo a sapere se la giurisprudenza del Tribunale federale espressa in materia sia applicabile anche alle potenziali fattispecie ticinesi.

In altre parole, considerando l'opinione chiara del Tribunale federale riguardo la possibile invocazione da parte delle persone giuridiche dell'art. 15 cpv. 4 Cost., ci si interroga sull'ammissibilità, al fine di sottrarsi all'imposta di culto, di un'eventuale esimente accordata da una legge cantonale quale, per esempio, l'art. 8 DL-ICu.

L'interrogativo è giustificato perché la legislazione cantonale ticinese rappresenta un *unicum* svizzero, essendo la sola tra gli altri 17 Cantoni a concedere una tale esimente.

VIII. Conclusioni

La volontà del legislatore ticinese, sulla base del combinato disposto degli artt. 5 e 8 DL-ICu è estremamente chiara nel consentire alle persone giuridiche di rifiutare l'assoggettamento all'imposta di culto. Così facendo, il legislatore ticinese ha, nei fatti, conferito alle persone giuridiche "commerciali" la libertà di credo e di coscienza che l'art. 15 cpv. 4 Cost. riconosce soltanto alle persone fisiche e alle persone giuridiche con scopi ecclesiastici o religiosi.

Il Tribunale federale, nonostante il giudizio contrario della dottrina, ha sempre negato alle persone giuridiche "commerciali" la titolarità della libertà di credo e di coscienza. Ci si interroga, quindi, su quale sarebbe l'esito di un eventuale ricorso al Tribunale federale in relazione alla legislazione cantonale ticinese, la quale concede "indirettamente" tale libertà, prevedendo, infatti, la possibilità per le persone giuridiche di esimersi dall'imposta di culto.

[47] SÜESS/TAPPENBECK/ PAHUD DE MORTANGES (nota 28); MICHAEL MARTI/ ELIANE KRAFT/FELIX WALTER, *Prestations, utilité et financement de communautés religieuses en Suisse*, Zurigo 2010.

[48] Considerazioni espresse sul sito internet www.impotecclésiastique.ch, curato da un team di esperti. Ricercatore Direttore responsabile: Prof. Dr. Vincenzo Pacillo, Lugano; Comitato scientifico: Dr. Claudius Luterbacher, San Gallo; Supervisore esterno: Prof. Dr. Libero Gerosa, Direttore dell'Istituto DiReCom e Presidente della SBK "Chiesa e Stato in Svizzera" e Direttore di "Veritas et Jus – semestrale interdisciplinare di Lugano".

Far prevalere la giurisprudenza del Tribunale federale sulla legislazione ticinese andrebbe contro la volontà del legislatore cantonale, il quale ha esplicitamente sancito il diritto delle società commerciali di rifiutare il pagamento delle imposte di culto.

Il nostro Cantone sulla base degli artt. 3 e 72 cpv. 1 Cost., ha la facoltà di definire il proprio sistema relativo all'imposta di culto, in particolare, in riferimento alle persone giuridiche. Il legislatore ticinese ha previsto la destinazione dell'imposta di culto alle due confessioni religiose (cattolica ed evangelica riformata), le quali possono contare sul finanziamento derivante dal versamento del tributo da parte delle persone fisiche e delle persone giuridiche; tuttavia, anche a quest'ultime, ha consentito di invocare l'esimente di cui all'art. 8 DL-ICu.

Il Gran Consiglio ticinese ha così esteso, di fatto, la libertà di credo e di coscienza anche alle persone giuridiche "commerciali", contrariamente ai limiti imposti dall'art. 15 cpv. 4 Cost. Di conseguenza, in assenza di una sentenza dei giudici federali, la questione rimane insoluta.

Si prevedono tempi di attesa biblici poiché il DL-ICu, da quando è stato promulgato ad oggi, ha avuto – di fatto – un'applicazione estremamente limitata e, a quanto risulta, da parte soltanto di alcune Parrocchie della Chiesa Cattolica.

Questo dimostra che la legislazione vigente è inadeguata per conseguire gli scopi per i quali venne promulgata.

Al di là della questione riguardante l'imposizione delle persone giuridiche con finalità commerciale, è necessario chiedersi se questo Decreto legislativo risalente al 1992, che sinora ha avuto soltanto un'applicazione estremamente parziale, debba essere mantenuto in vigore, riformato o abrogato.

La nuova imposta sostitutiva sui redditi da pensione di fonte estera per coloro che si trasferiscono nel Mezzogiorno

L'art. 1 commi 273-274 della Legge di bilancio 2019 ha introdotto un'importante novità per le persone fisiche con una pensione che scelgono di venire o tornare in Italia



Giovanni Arcuri

Master in Diritto Tributario, Il Sole 24 Ore Business School, Tax Consultant presso lo Studio Legale Tributario Santacroce & Partners, Milano

Alla novità apportata dalla Legge di bilancio 2019 sono interessate le persone fisiche, titolari di redditi di pensione di fonte estera, che (i) trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia in uno dei Comuni appartenenti al territorio delle regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, con popolazione non superiore ai 20'000 abitanti; (ii) non siano state fiscalmente residenti in Italia per almeno cinque periodi d'imposta precedenti a quello in cui l'opzione diviene efficace ovvero il periodo di imposta in cui avviene il trasferimento della residenza fiscale in Italia.

I. La novità	63
II. Esercizio, revoca e cessazione dell'opzione	63
III. Gli obiettivi della novità	64

I. La novità

L'art. 1, comma 273, della Legge di bilancio 2019 (Legge [L.] n. 145/2018) ha introdotto nel Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) del 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi [TUIR]) il nuovo art. 24-ter, rubricato "Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi delle persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno", secondo cui: "[...] le persone fisiche, titolari dei redditi da pensione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), erogati da soggetti esteri, che trasferiscono in Italia la propria residenza ai sensi dell'articolo 2, comma 2, in uno dei comuni appartenenti al territorio delle regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, con popolazione non superiore a 20'000 abitanti, possono optare per l'assoggettamento dei redditi di qualunque categoria, percepiti da fonte estera o prodotti all'estero, individuati secondo i criteri di cui all'articolo 165, comma 2, a un'imposta sostitutiva, calcolata in via forfettaria, con aliquota del 7% per ciascuno dei periodi di imposta di validità dell'opzione".

Il comma 274, invece, prevede che i soggetti che esercitano l'opzione succitata, per i periodi d'imposta di validità dell'opzione, non sono tenuti agli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4 del Decreto Legge (D.L.) del 28 giugno 1990, n. 167 (convertito, con modificazioni, dalla L. del 4 agosto 1990, n. 227), e sono esenti dalle imposte previste dall'art. 19, commi 13 e 18 D.L. del 6 dicembre 2011, n. 201 (convertito, con modificazioni, dalla L. del 22 dicembre 2011, n. 214).

II. Esercizio, revoca e cessazione dell'opzione

Il nuovo regime, ispirato al "modello Portogallo"^[1], trova applicazione a partire dai trasferimenti di residenza fiscale in Italia effettuati dal 1° gennaio 2019 da persone con una pensione e residenti all'estero da almeno cinque anni che scelgano di venire (o tornare) nelle regioni del Mezzogiorno d'Italia.

Sono assoggettati ad imposta sostitutiva i redditi di qualunque categoria, percepiti da fonte estera o prodotti all'estero, individuati mediante una lettura a "specchio" dei criteri previsti dall'art. 23 TUIR per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato^[2].

Al fine dell'esercizio dell'opzione è richiesto che la persona fisica, prima del trasferimento nel territorio dello Stato, abbia mantenuto la residenza fiscale all'estero per un periodo di tempo minimo, variabile a seconda dell'agevolazione interessata^[3]. L'opzione può essere esercitata dalle persone

^[1] Nel 2009, il Portogallo ha previsto un'esenzione totale dalle imposte sui redditi, della durata di dieci anni, per le pensioni (e altri redditi) di fonte estera percepite da soggetti che vi trasferiscono la residenza fiscale. Si vedano: MARCO MOBILI/MARCO ROGARI, *Manovra*, le ultime novità: dall'Iva al saldo e stralcio delle cartelle, in: *Il Sole 24 Ore*, 22 dicembre 2018; FRANCESCA BARBIERI, *Pensioni "opzione donna": proroga in arrivo, chi potrà beneficiarne*. Lega: tasse al 7% per i pensionati esteri che scelgono il Sud, in: *Il Sole 24 Ore*, 14 dicembre 2018.

^[2] LUISA CORSO, *Sostitutiva al 7% per i pensionati che si trasferiscono nel Mezzogiorno*, in: *Eutekne.info*, 3 gennaio 2019.

^[3] MATTEO BALZANELLI/GIOVANNI VALCARENGHI, *Mezzogiorno attrattivo per i pensionati esteri*, in: *Il fisco* n. 5/2019, p. 415.

fisiche che non siano state fiscalmente residenti in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2, TUIR, nei cinque periodi d'imposta precedenti a quello in cui l'opzione diviene efficace ai sensi del comma 5, secondo cui *"l'opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta"*.

Più in particolare, l'art. 2, comma 2, TUIR, considera fiscalmente residenti *"le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile"*.

In buona sostanza, sono residenti in Italia le persone fisiche che per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile), risultano iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile.

A tal proposito, vale segnalare che ai sensi dell'art. 2, comma 2-bis, TUIR, si considerano residenti, salvo prova contraria, anche i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con Decreto ministeriale del 4 maggio 1999.

L'opzione in parola può essere esercitata da persone fisiche che trasferiscono la residenza da Paesi con i quali sono in vigore accordi di cooperazione amministrativa. Si tratta degli Stati con i quali sono in vigore strumenti legislativi che consentono un adeguato scambio di informazioni, ai sensi della Direttiva n. 2011/16/UE. Sono compresi gli Stati con cui l'Italia ha concluso accordi bilaterali o sovranazionali che regolano tale scambio (Convenzioni contro le doppie imposizioni [CDI] e *Tax information exchange agreements* [TIEA], Convenzione multilaterale per la mutua assistenza ai fini fiscali e Accordo *Foreign Account Tax Compliance Act* [FATCA]).

Si segnala, inoltre, che le persone fisiche possono manifestare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri, dandone specifica indicazione in sede di esercizio dell'opzione ovvero con successiva modifica della stessa. Soltanto in tal caso, per i redditi prodotti nei suddetti Stati o territori esteri si applica il regime ordinario e compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

Le persone fisiche che si avvalgono dell'applicazione dell'imposta sostitutiva del 7% devono versarla in unica soluzione entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi e non possono dedurla da nessun'altra imposta o contributo^[4].

Mette conto ricordare che i pensionati che esercitano l'opzione:

- non sono tenuti agli obblighi di dichiarazione delle attività detenute fuori dall'Italia: vi è dunque l'esonero dalla compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi;
- sono esenti dall'Imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE) e dall'Imposta patrimoniale sulle attività finanziarie all'estero (IVAFE).

Sono previste ipotesi di revoca e cessazione dell'opzione: nel caso di revoca da parte del contribuente sono fatti salvi gli effetti prodotti nei periodi d'imposta precedenti.

Inoltre, gli effetti dell'opzione cessano laddove sia accertata l'insussistenza dei requisiti di accesso al regime agevolato o il venir meno degli stessi e, in ogni caso, di omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva nella misura e nei termini previsti dalle vigenti disposizioni di legge. La revoca o la decadenza dal regime precludono l'esercizio di una nuova opzione.

III. Gli obiettivi della novità

La novità apportata dall'art. 1 commi 273-274 della Legge di bilancio 2019, a mio avviso, sembrerebbe avere un duplice obiettivo:

- da un lato, quello di incentivare il turismo nelle regioni del Mezzogiorno d'Italia, "chiamando in causa" gli stranieri titolari di redditi di pensione di fonte estera che trasferiscono la propria residenza fiscale;
- dall'altro, quello di favorire il "ripopolamento" delle regioni del Mezzogiorno d'Italia invogliando i "nonni", che tempo fa hanno lasciato la loro terra in cerca di fortuna, a tornarvi.

[4] SAVERIO CINIERI, Legge di bilancio 2019: le novità fiscali, in: IPSOA Quotidiano, 31 dicembre 2018.

L'impatto del Progetto BEPS nei Gruppi della moda

Un caso pratico



Marco Orlandi

Associato presso Ludovici Piccone & Partners

Nel corso del 2015, l'OCSE ha emanato le 15 azioni del progetto BEPS con l'obiettivo di contrastare l'erosione della base imponibile posta in essere dai gruppi multinazionali attraverso schemi di pianificazione fiscale aggressiva. In particolare, per quanto riguarda il transfer pricing, le azioni 8, 9 e 10 hanno profondamente rinnovato le Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento, ponendo l'accento sulla necessità di allineare i criteri adottati per la determinazione dei prezzi infragruppo con le logiche di creazione del valore sviluppate dai singoli gruppi multinazionali. Semplificando ulteriormente, in base al BEPS le diverse consociate di un gruppo multinazionale dovranno essere remunerate sulla base delle attività da queste ultime svolte, dei rischi effettivamente assunti e degli assets impiegati. La determinazione di tale remunerazione deve avvenire secondo l'applicazione del principio di libera concorrenza (cd. "arm's length principle"), il quale è basato sui tre seguenti pilastri: (i) il cd. "separate entity approach"; (ii) la rilevanza degli accordi contrattuali* e (iii) l'analisi di comparabilità**. Tale contributo ha lo scopo di fornire una descrizione pratica dell'impatto che ha il progetto BEPS sui prezzi infragruppo praticati nell'ambito dei gruppi multinazionali della moda. In particolare, dopo aver fornito una descrizione sintetica delle principali operazioni che si possono verificare tra le consociate dei citati gruppi, si rappresenterà, in un esempio pratico, la modalità applicativa della disciplina dei prezzi di trasferimento, evidenziando anche le differenze tra gli strumenti pre- e post- BEPS utilizzati dalle amministrazioni finanziarie per contrastare gli schemi di pianificazione fiscale aggressiva.

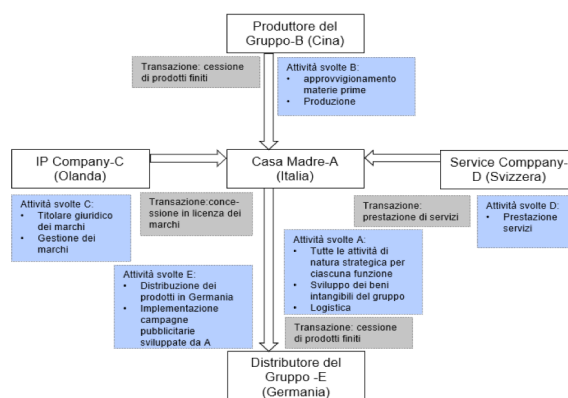
1. Era pre-BEPS – contestazioni basate sull'esterovestizione – efficaci?.....	67
2. L'applicazione della disciplina dei prezzi di trasferimento – Actions 8-10 BEPS	68
III. Conclusioni.....	69

I. Le transazioni infragruppo nel settore della moda

Nel corso dell'ultimo decennio, i gruppi della moda sono stati caratterizzati da una sempre maggiore integrazione delle diverse fasi che caratterizzano la catena del valore nel mondo della fashion: dall'approvvigionamento delle materie prime alla vendita al dettaglio al consumatore finale. L'esperienza ha, infatti, dimostrato che ciascun anello della catena valore presenta degli aspetti che è fondamentale governare e controllare direttamente al fine di poter operare con successo in un mercato altamente competitivo quale quello odierno.

La naturale conseguenza di tale logica di business ha portato i gruppi a costituire consociate in molteplici Paesi con un corrispondente incremento esponenziale delle transazioni infragruppo a livello globale. Il grafico seguente illustra la struttura di un gruppo multinazionale che opera nel settore della moda e le principali transazioni infragruppo che si possono verificare al suo interno.

Figura 1: Potenziali transazioni cross-border nei gruppi della moda



I. Le transazioni infragruppo nel settore della moda 65

II. Gli schemi di pianificazione fiscale ricorrenti nei gruppi della moda e gli strumenti BEPS a disposizione delle Amministrazioni finanziarie 66

A. La concessione in licenza dei marchi del gruppo 66

* Dando prevalenza all'effettiva condotta delle parti rispetto agli accordi contrattuali scritti. Si veda a tale proposito il par. 1.46 delle Linee Guida OCSE.

** Si veda RAFFAELE PETRUZZI, The Arm's Length Principle: Between Legal Fiction and Economic Reality, in: Michael Lang/Alfred Stork/Raffaele Petruzzi (a cura di), Transfer Pricing in a post-BEPS world, Amsterdam 2016, pp. 1-32.

La Figura 1 rappresentata alla pagina precedente fornisce una struttura semplificata di quello che può essere un organigramma a livello mondo di un gruppo multinazionale della moda. Ovviamente, nella realtà le strutture sono molto più complesse e, in genere, le diverse funzioni (produzione, distribuzione, ecc.) vengono delegate tanto a soggetti del gruppo quanto a soggetti terzi.

Inoltre, le attività svolte dalle diverse consociate possono variare sia nella tipologia che nell'intensità. Ad es., vi possono essere produttori del gruppo che si occupano internamente delle attività di approvvigionamento e di creazione del *design* dei prodotti. Altri, invece, che si occupano solamente dell'attività di produzione o di assemblaggio, lasciando le attività di selezione dei fornitori, di pianificazione e di *design* in capo alla casa madre.

Analogamente, vi possono essere distributori che sostengono integralmente il rischio di mercato relativo al proprio territorio di competenza e altri che possono restituire tutti i prodotti invenduti alla casa madre, la quale si occuperà di commercializzarli successivamente tramite, ad es., degli *outlet*, sostenendone il relativo rischio di invenduto.

Tutti questi differenti aspetti devono essere accuratamente analizzati e valutati al fine della corretta determinazione dei prezzi di trasferimento sulla base del principio di libera concorrenza.

II. Gli schemi di pianificazione fiscale ricorrenti nei gruppi della moda e gli strumenti BEPS a disposizione delle Amministrazioni finanziarie

Gli schemi di pianificazione fiscale più ricorrenti, collegati alla disciplina dei prezzi di trasferimento, possono generalmente essere ricondotti all'attribuzione eccessiva di profitti a società consociate localizzate in Stati caratterizzati da un ridotto, se non nullo, livello di tassazione^[1]. Ciò può essere realizzato sia attraverso operazioni transnazionali infragruppo concernenti l'utilizzo di beni intangibili (ad es., marchi o brevetti) ovvero, più semplicemente, praticando prezzi non in linea con il principio di libera concorrenza.

Di seguito viene esaminata una transazione infragruppo *cross-border* avente ad oggetto lo sfruttamento di un marchio nell'ambito di un gruppo multinazionale della moda. Inoltre, verranno messi a confronto gli strumenti *pre-* e *post-* BEPS, e la loro relativa efficacia, utilizzati dalle amministrazioni finanziarie per contrastare i fenomeni di erosione della base imponibile.

A. La concessione in licenza dei marchi del gruppo

Alpha, residente in Italia, costituisce in Olanda la società Beta. Quest'ultima registra e diventa titolare, *ab origine* (quindi,

[1] È opportuno evidenziare che il vantaggio fiscale non è un presupposto per l'applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento. A tale proposito, si veda il par. 1.4 delle Linee Guida OCSE: "[f]actors other than tax considerations may distort the conditions of commercial and financial relations established between associated enterprises."

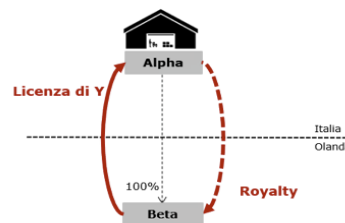
senza alcun trasferimento da Alpha a Beta), del marchio Y, il quale, sebbene registrato da Beta, viene sviluppato in Italia da Alpha che ne sostiene tutte le spese di sviluppo (pubblicità, *marketing*, personale dipendente dedicato, ecc.) e ne sopporta i relativi rischi. Ad es., il rischio di non recuperare gli investimenti qualora Y non si affermi sul mercato. In tal caso, i costi di sviluppo e promozione diventerebbero dei cd. "costi affondati" che resterebbero in capo ad Alpha.

Dopo circa cinque anni di sviluppo e promozione, Y acquisisce notorietà e le vendite dei prodotti sui quali lo stesso viene apposto generano volumi rilevanti. Beta, in qualità di titolare giuridico del marchio, incassa i proventi derivanti dal suo sfruttamento attraverso la concessione in licenza esclusiva dello stesso ad Alpha, la quale corrisponde a Beta una *royalty* pari la 5% per il relativo utilizzo.

Le attività effettivamente svolte da Beta si limitano all'esecuzione di pratiche amministrative collegate alla registrazione e alla protezione legale di Y a livello globale nel caso in cui si verificano fenomeni di contraffazione. In particolare, tale attività si sostanzia nel coordinamento e nella supervisione degli studi legali terzi ingaggiati a tali fini.

La seguente figura illustra lo schema sopra descritto.

Figura 2: La concessione in licenza del marchio Y da Beta ad Alpha



- Alpha controlla Beta al 100%;
- Beta registra, *ab origine*, il marchio Y e ne diviene la titolare giuridica;
- Alpha svolge tutte le funzioni di sviluppo e mantenimento di Y, sostenendone i rischi e i relativi costi;
- Beta coordina gli studi legali che si occupano delle pratiche relative ai fenomeni di contraffazione del marchio Y;
- Beta concede il marchio Y in uso a Alpha la quale corrisponde a Beta una *royalty* pari al 5% del volume d'affari realizzato attraverso la vendita dei prodotti che recano il marchio Y;
- Beta dispone di tre dipendenti e di un ufficio e sostiene le spese relative alle pratiche di contraffazione.

Ipotizzando che Alpha realizzi vendite complessive, *worldwide*, relative ai prodotti a marchio Y per euro 100 mio., e che Beta sostenga costi complessivi per euro 700'000, il conto economico di Beta presenterà i seguenti risultati.

Tabella 1: Conto economico di Beta (valori in euro)

A	Ricavi (5% del fatturato per 100 mio.)	5'000'000
B	Costo del personale (3 dipendenti)	- 250'000
C	Costo dei servizi legali (studi legali terzi)	- 350'000
D	Costi di struttura	- 100'000
E=(A-B-C-D)	Risultato operativo	4'300'000
F=(E/A)	Margine (profitto/ricavi)	86%

Alla luce di quanto indicato nella Tabella 1, Beta è in grado di conseguire marginalità piuttosto elevate. Infatti, a fronte di costi limitati a pochi dipendenti, un ufficio e i costi per i servizi legali relativi alle azioni legali promosse per reprimere le contraffazioni dei prodotti, Beta incassa le *royalties* da Alpha calcolate sul fatturato realizzato da quest'ultima in tutto il mondo.

Qualora il Paese estero, nel caso di specie l'Olanda, fosse caratterizzato da una tassazione ridotta o nulla, disponendo, ad es., di un regime fiscale che preveda una detassazione degli utili derivanti dallo sfruttamento di beni intangibili (Cd. "Patent Box"), il Gruppo Alpha potrebbe beneficiare di una significativa riduzione del carico fiscale.

1. Era pre-BEPS – contestazioni basate sull'esterovestizione – efficaci?

Prima di esaminare l'applicazione degli strumenti messi a disposizione dal progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) e, in particolare, quelli relativi alla disciplina dei prezzi di trasferimento^[2], vale la pena fare un breve cenno alle modalità con cui le Amministrazioni finanziarie tendevano a contestare un siffatto trasferimento di profitti.

Tali schemi, infatti, hanno da sempre sollevato dubbi e conseguenti contestazioni da parte delle Amministrazioni finanziarie che si vedevano private di base imponibile tassabile a favore di giurisdizioni a fiscalità ridotta, in cui la controllata del contribuente nazionale appariva essere titolare di marchi, o altri beni intangibili, solo sulla carta.

Nell'era *pre*-BEPS, diverse Amministrazioni finanziarie cercavano di ricondurre la residenza della consociata, e con essa i relativi utili, sul territorio nazionale sulla base di un'assunta artificialità della struttura estera.

La tesi dell'artificialità, in genere, veniva basata su evidenze che attestavano come il centro decisionale della controllata fosse in realtà collocato negli uffici della casa madre^[3] residente sul territorio nazionale. Da ciò ne sarebbe dovuto conseguire che anche la residenza effettiva della consociata

[2] Si vedano le Azioni 8, 9, 10 e 13 del progetto BEPS, disponibili al seguente link: <http://www.oecd.org/ctp/beeps-actions.htm> (consultato il 15.02.2019).

[3] Ad es., scambi di *e-mail* tra la consociata e la casa madre dai quali si potesse evincere che quest'ultima impartiva le direttive gestionali a cui la consociata avrebbe dovuto adeguarsi.

estera fosse in realtà riconducibile alla giurisdizione nazionale. Tali contestazioni si sono rivelate deboli e, nella maggior parte dei casi, inefficaci a contrastare la pianificazione fiscale aggressiva posta in essere da alcuni gruppi multinazionali.

Infatti, tanto la giurisprudenza euro-unitaria^[4], quanto quella di legittimità italiana^[5], hanno avuto modo di precisare, in molteplici occasioni, come l'esterovestizione si realizzi solo nel caso in cui la consociata estera non sia altro che una struttura di mero artificio. A tale proposito, giova richiamare la recentissima, e molto ben argomentata, sentenza della Cassazione, n. 33234/2018^[6], laddove si precisa che la sussistenza dell'operazione abusiva dev'essere accertata dimostrando che "l'operazione sia meramente artificiosa (*wholly artificial arrangement*), consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica".

Con riferimento al caso di Alpha e Beta descritto nel paragrafo precedente, non vi è dubbio che la società localizzata in Olanda svolga una genuina attività economica che, come detto, consiste nello svolgimento delle pratiche di registrazione e protezione legale del marchio Y a livello globale. Conseguentemente, una contestazione basata sul concetto di residenza con riferimento al caso di Alpha e Beta avrebbe, alla luce delle citate sentenze nazionali ed internazionali, scarse probabilità di successo.

I rilievi delle Amministrazioni finanziarie basate sul concetto di esterovestizione originano dal fatto che uno dei criteri per determinare la residenza previsti dall'art. 4 del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE) fa riferimento alla "sede di direzione effettiva" come criterio per dirimere le situazioni in cui si realizzano casi di doppia residenza^[7].

Nella realtà dei gruppi multinazionali odierni, il fatto che le consociate estere vengano dirette dalla casa madre è pressoché la norma. Sarebbe sorprendente il contrario. Si immagini, ad es., il distributore tedesco di un gruppo della moda con controllante italiana che si rifiuti di seguire le direttive imposte dalla casa madre e decida di operare come crede e in totale autonomia sul territorio nazionale:

- praticando i prezzi e gli sconti che ritiene più opportuni,
- fornendo un'assistenza *post-vendita* (ad es. politiche di reso) completamente slegata da quanto posto in essere dal gruppo o

[4] Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE) del 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*.

[5] Si veda a titolo esemplificativo la sentenza della Cassazione n. 6814/14/14 laddove afferma che "[p]urtuttavia, l'esame degli elementi forniti o riscontrati in sede di verifica, che non può in alcun modo prescindere dall'attuale asset normativo comunitario, deve far ritenere senza ombra di dubbio di trovarsi di fronte a costruzioni di mero artificio".

[6] Tale sentenza fa riferimento al caso Dolce&Gabbana nel quale l'Amministrazione finanziaria italiana, soccombente, ha contestato la residenza della società lussemburghese del gruppo, titolare giuridica dei marchi.

[7] La normativa italiana, con l'art. 73, comma 3, del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 917/1986 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi [TUIR]), fa riferimento alla "sede dell'amministrazione".

- decidendo per conto proprio le campagne pubblicitarie e promozionali da porre in essere.

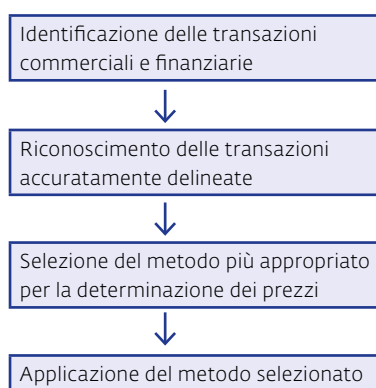
Si tratta chiaramente di situazioni illogiche e avulse dalla realtà economica odierna. Non sembra un caso che lo stesso progetto BEPS, proprio per tenere conto delle mutate condizioni del contesto economico mondiale, abbia proposto di eliminare il criterio della "direzione effettiva" quale *tie-breaker rule* dall'art. 4 par. 3 M-OCSE[8].

Con riferimento al caso descritto nel precedente paragrafo, infatti, la domanda a cui è necessario rispondere per capire se un siffatto schema sia legittimo, non è se Beta sia o meno residente in Olanda, cosa sicuramente vera, ma, se Beta, alla luce delle funzioni svolte, dei rischi assunti e degli *assets* utilizzati riceva una remunerazione coerente con il principio di libera concorrenza (il cd. "*arm's length principle*"). La risposta a tale domanda può essere trovata applicando le disposizioni del progetto BEPS.

2. L'applicazione della disciplina dei prezzi di trasferimento – Actions 8-10 BEPS

Le Linee Guida OCSE[9] descrivono in dettaglio il processo da seguire per applicare correttamente il principio di libera concorrenza[10].

Figura 3: Le fasi del processo di analisi ai fini dell'applicazione dell' *Arm's length principle*



La prima fase consiste nell'analisi delle caratteristiche economicamente rilevanti delle transazioni oggetto di esame: (i) termini contrattuali, (ii) funzioni, rischi e *assets*, (iii) caratteristiche dei beni o dei servizi prestati, (iv) condizioni economiche e (v) strategie di *business*.

La seconda fase è volta a valutare la razionalità economica delle transazioni come delineate in quella precedente. Nel caso in cui una siffatta razionalità fosse carente, le transazioni devono essere riconosciute sulla base della loro effettiva natura.

[8] Si veda il par. 48 dell'Action 6 del Progetto BEPS "Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances".

[9] OCSE, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, Parigi, 10 luglio 2017, in: <http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (consultato il 15.02.2019).

[10] RAFFAELE PETRUZZI/GIAMMARCO COTTANI/STIG SOLLUND/SAYEE PRASANNA, Introduction to Transfer Pricing, in: Michael Lang/Raffaële Petruzzi/Giammarco Cottani/Alfred Storck (a cura di), Fundamentals of Transfer Pricing: A Practical Guide, Vienna 2018, pp. 4-32.

La terza e la quarta fase hanno ad oggetto l'individuazione e l'applicazione del metodo più appropriato per la determinazione o la valutazione dei prezzi di trasferimento. Il processo sopra sinteticamente descritto richiede un'attenta analisi economica delle singole operazioni che dev'essere condotta caso per caso, tenendo sempre a mente il principio generale secondo cui "le imprese indipendenti confronteranno questa transazione con le altre opzioni realisticamente disponibili e la effettueranno soltanto se non individuano nessuna alternativa che risulti chiaramente più vantaggiosa per raggiungere i propri obiettivi commerciali. In altre parole, le imprese indipendenti effettuerebbero una transazione se si attendono che non peggiori la loro condizione rispetto ad un'altra opzione"[11].

Senza voler scendere troppo nella descrizione dei tecnicismi applicativi della disciplina dei prezzi di trasferimento, che non sarebbe possibile per ragioni di limiti espositivi, si fornirà un'analisi sintetica del processo descritto nella Figura 3 con riferimento al caso di Alpha e Beta. In particolare, sebbene quest'ultima sulla carta abbia diritto ad essere remunerata per la concessione in uso del marchio Y, in quanto titolare giuridica dello stesso, tutte le funzioni di creazione e di sviluppo del citato bene intangibile e i relativi rischi sono collocati in capo ad Alpha. Beta, nella sostanza, si limita ad erogare una prestazione di servizio a rischi limitati che consiste nello svolgimento di pratiche amministrative collegate alla registrazione del marchio nei diversi Paesi in cui il gruppo opera e al monitoraggio di eventuali fenomeni collegati alla contraffazione.

Giova osservare, che le *Actions 8-10* del progetto BEPS hanno sostituito integralmente il vecchio Capitolo VI delle Linee Guida OCSE dedicato alla valutazione dei beni intangibili. In breve, e semplificando al massimo, il nuovo capitolo VI precisa che i profitti (o le eventuali perdite) derivanti dallo sfruttamento dei beni intangibili devono essere allocati a quei soggetti che, nell'ambito della transazione infragruppo esaminata, svolgono le cd. "funzioni DEMPE" (*Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation*) e ne sostengono/controllano i relativi rischi. Come detto, sulla base dell'accurata delineazione delle transazioni[12], è Alpha che svolge tutte le funzioni DEMPE collegate allo sviluppo di Y, nonché controlla e sostiene i rischi ad esso collegati.

Per tali ragioni è ad Alpha che è necessario allocare tutti i profitti (o perdite) derivanti dall'utilizzo del marchio. Beta dovrà essere remunerata per quello che effettivamente svolge: il fornitore di servizi legali collegati alla registrazione dei marchi e al coordinamento degli studi legali ingaggiati per la protezione e la tutela dello stesso. Sotto il profilo della razionalità economica, non appare irrazionale delegare a un soggetto diverso dalla casa madre le attività di coordinamento e monitoraggio collegate alla protezione e alla registrazione

[11] Si veda il par. 1.38 delle Linee Guida OCSE

[12] Tali analisi si basano su verifiche volte a determinare, nei fatti, come operano le consociate coinvolte nella transazione infragruppo. Ad es., sarà necessario (i) analizzare i bilanci di verifica (per vedere chi effettivamente sostiene i costi di sviluppo), (ii) analizzare gli organigrammi per evidenziare quale consociata svolge le funzioni DEMPE, (iii) intervistare il personale dipendente coinvolto nelle operazioni, ecc.

dei marchi. La transazione, pertanto, non dev'essere diversamente riconosciuta.

Una volta completate le prime due fasi del processo descritto nella Figura 3, sarà necessario procedere con la selezione del metodo più appropriato per la verifica o la determinazione dei prezzi praticati nell'ambito della transazione esaminata. In base alla prassi sviluppatasi a livello internazionale, il metodo più appropriato per testare transazioni infragruppo analoghe a quella sopra descritta è il *Transaction Net Margin Method* (TNMM)[13]. Con riferimento al caso di specie, il TNMM sarà utilizzato per individuare la remunerazione di libera concorrenza che prestatori di servizi legali comparabili a Beta conseguono sul mercato in circostanze economiche similari.

Ipotizzando che sulla base di una ricerca di mercato[14] emerga che fornitori di servizi legali comparabili ottengono una remunerazione, calcolata come ritorno sui costi totali (risultato operativo/costi totali), che va dall'8% al 12%, la redditività di Beta andrà aggiustata come segue[15]:

Tabella 2: Conto economico di Beta aggiustato (valori in euro)

A	Ricavi (12%* dei costi totali)	784'000
B	Costo del personale (3 dipendenti)	- 250'000
C	Costo dei servizi legali (studi legali terzi)	- 350'000
D	Costi di struttura	- 100'000
E=(A-B-C-D)	Risultato operativo aggiustato	84'000
F=(E/A)	Margine (profitto/ricavi)	10,71%
G	Risultato operativo non aggiustato	4'300'000
F=G-E	Aggiustamento	4'216'000

* In linea generale, ogni valore osservato all'interno del campione di comparabili rappresenta un valore di libera concorrenza. Alcune Amministrazioni finanziarie (come quella Italiana) tendono a considerare *at arm's length* solo i valori che ricadono nell'intervallo interquartile del campione individuato. In ogni caso la selezione del valore dipende dalle specifiche caratteristiche del caso esaminato. Nel caso di specie è stato assunto che il 12% rappresenti il valore *arm's length*.

[13] Nel caso fossero disponibili affidabili informazioni pubbliche di soggetti indipendenti comparabili a Beta, anche il *Cost-Plus* potrebbe essere applicato. Si segnala, in ogni caso, che la principale differenza tra *Cost-Plus* e TNMM consiste nel differente indicatore di profitto utilizzato ai fini delle analisi. Si veda MELINDA BROWN/MARCO ORLANDI, *Transfer Pricing Methods (Part I): Traditional Transaction Methods*, in: Lang/Cottani/Petrucci/Storck (nota 10), pp. 91-123.

[14] In genere tali ricerche vengono svolte attraverso l'uso di specifici *databases* che sono in uso anche presso le Amministrazioni finanziarie.

[15] In breve, l'applicazione del TNMM presuppone il confronto tra l'indicatore di profitto realizzato nella transazione controllata (nel caso di specie ROTC: $4'300'000/700'000=6,14$), con l'intervallo di libera concorrenza individuato (0,08-0,12). Qualora l'indicatore controllato ricada al di fuori del citato intervallo, sarà necessario aggiustarlo riconducendolo all'interno dello stesso.

Sulla base del processo di analisi sopra descritto, il profitto conseguito nell'ambito della transazione in esame andrà aggiustato tramite una variazione fiscale in diminuzione per Beta pari a euro 4'216'000 e una corrispondente variazione in aumento per Alpha pari a euro 4'216'000.

III. Conclusioni

Attraverso la corretta applicazione della normativa sui prezzi di trasferimento, i fenomeni collegati alla pianificazione fiscale aggressiva vengono affrontati stabilendo se le parti coinvolte nelle operazioni *cross-border* siano remunerate coerentemente con il principio di libera concorrenza. In tal modo, non viene violato uno dei principi fondanti dell'Unione europea (UE), la libertà di stabilimento, in base al quale, salvo veri e propri abusi, ogni imprenditore dev'essere libero di condurre le proprie attività dove lo ritiene più opportuno.

Il grande pregio del progetto BEPS è stato, quindi, quello di introdurre dei principi che consentono di allocare i profitti nei luoghi in cui si genera il valore dell'impresa. Tali principi, devono essere analogamente applicati con riferimento a tutte le transazioni infragruppo che caratterizzano i gruppi multinazionali e, qualora, come nel caso rappresentato, dovessero emergere degli squilibri, sarà necessario apportare gli opportuni aggiustamenti.

La domanda che oggi alcuni Paesi si pongono, in relazione al mutato scenario della fiscalità internazionale *post-BEPS*, riguarda la possibilità che alcuni gruppi multinazionali decidano di rimpatriare le loro consociate estere sul territorio nazionale, causando una perdita di gettito e posti di lavoro nei predetti Paesi.

Sicuramente, tale ipotesi non si verificherà in tutti i casi in cui il *driver* collegato alla decisione di delocalizzare le attività fuori dei confini nazionali aveva radici *extra-fiscali*. Si pensi alla delocalizzazione degli impianti produttivi motivata dal basso costo del lavoro e per la quale, l'eventuale ridotta tassazione del Paese estero di destinazione, rappresentava solo un incentivo in più che non sarebbe comunque stato determinante ai fini della decisione finale.

Parimenti, non si verificherà in tutti quei casi in cui per il gruppo multinazionale è necessario essere presenti fisicamente per controllare una determinata fase della catena del valore (ad es. la distribuzione).

Il rischio della delocalizzazione al contrario sussiste, invece, per tutte quelle situazioni in cui il trasferimento è stato motivato da ragioni di mero carattere fiscale. Oltre all'esempio descritto precedentemente, una tale possibilità potrebbe verificarsi in tutti i casi in cui i gruppi hanno scorporato dalla casa madre una determinata funzione (ad es. il *marketing* o l'assistenza *post-vendita*) e l'hanno delocalizzata in una consociata estera, attribuendo a quest'ultima una quota di profitti eccessiva rispetto ai valori di libera concorrenza.

In tutti questi casi, è probabile che il gruppo valuti il rimpatrio della funzione, essendo venuti a mancare i benefici derivanti dallo spostamento di profitti in giurisdizioni caratterizzate da una ridotta fiscalità, mentre permangono le inefficienze collegate alla delocalizzazione.

Giova da ultimo evidenziare che i principi sopra descritti contenuti nel progetto BEPS risultano essere efficacemente applicabili all'economia cd. *"brick and mortar"* dove alle attività svolte dalle consociate corrisponde una presenza fisica (uffici, personale, macchinari, ecc.). Tuttavia, potrebbero non essere sufficientemente adeguati quando si tratta di analizzare le transazioni infragruppo che avvengono nell'ambito della *digital economy*, nella quale le attività possono essere svolte ovunque senza necessità di disporre di alcuna presenza fisica nel territorio in cui il prodotto digitale o il servizio viene consumato.

Si vedrà nell'arco del prossimo decennio se sarà necessario sviluppare un progetto BEPS 2.0, ovvero se sarà necessario cambiare radicalmente i paradigmi su cui si fonda attualmente la fiscalità internazionale.

Forum globale e Svizzera: il Consiglio federale licenzia il messaggio riguardante l'attuazione delle raccomandazioni

Cronistoria delle puntate precedenti e aspetti salienti del disegno di legge



Paolo Zucchiatti
Project manager,
Centro di Studi Bancari, Vezia
pzucchiatti@csbancari.ch

Il 26 luglio 2016, il Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni a fini fiscali ha pubblicato il rapporto sulla fase 2 della valutazione tra pari inerente la Svizzera, contenente raccomandazioni di modifica di alcune norme dell'ordinamento svizzero. L'avamprogetto, posto in consultazione nel mese di gennaio 2018, conteneva già diverse misure finalizzate all'attuazione di queste raccomandazioni, ovvero volte ad introdurre modifiche nell'ambito societario, nella direzione di una maggiore trasparenza delle persone giuridiche, di una vigilanza e un sistema sanzionatorio più efficaci, nell'ambito dello scambio di informazioni su domanda, relativamente alla procedura prevista per le persone defunte e con dei chiarimenti in merito al principio di confidenzialità di una domanda di assistenza amministrativa. La procedura di consultazione si è conclusa il 24 aprile 2018. Lo scorso 21 novembre 2018, il Consiglio federale ha licenziato il messaggio e il disegno di legge che, alla luce di quanto espresso durante la procedura di consultazione, ma anche delle necessità per poter rispondere alle raccomandazioni, ha mantenuto molti degli aspetti già presenti.

I. Il Forum globale sulla trasparenza e lo scambio di informazioni a fini fiscali.....	71
A. Introduzione.....	71
B. Come si svolge la valutazione tra pari.....	72
II. La valutazione della Svizzera nella fase 1.....	72
A. L'esame dell'applicazione dello standard internazionale per lo scambio di informazioni su richiesta...	72
B. Le prime misure di correzione in forza delle raccomandazioni	72
III. La valutazione della Svizzera nella fase 2	73
IV. L'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale: l'avamprogetto di legge del Consiglio federale e il successivo disegno di legge	73
A. Introduzione.....	73
1. La conversione delle azioni al portatore	73
2. Il sistema di sanzionamento.....	74
3. L'obbligo di avere un conto bancario in Svizzera	74

4. Il diritto di consultazione.....	74
5. Le succursali di imprese estere.....	74
6. Lo scambio di informazioni: confidenzialità della domanda.....	74
B. La rinuncia alla LASSI.....	74
C. Le nuove misure contenute nell'avamprogetto di legge e nel disegno di legge: analisi	74
1. La trasparenza delle persone giuridiche	75
2. I titolari di azioni al portatore.....	75
3. La vigilanza efficace per le società anonime e in accomandita per azioni	76
4. Le sanzioni	76
5. L'obbligo della società di avere un conto presso una banca svizzera.....	76
6. Le misure stralciate.....	77
7. La reperibilità delle informazioni sulla proprietà e sull'identità di società estere con amministrazione effettiva e sede in Svizzera	77
8. Lo scambio di informazioni.....	78
9. Il rispetto dello standard internazionale sulla confidenzialità	78
10. L'adattamento della prassi e della giurisprudenza per favorire lo scambio di informazioni.....	79
V. Conclusione: ulteriori fasi della valutazione	80

I. Il Forum globale sulla trasparenza e lo scambio di informazioni a fini fiscali

A. Introduzione

Il Forum globale (o *Global Forum*) è un organismo internazionale incaricato di sorvegliare l'attuazione degli *standard* internazionali sulla trasparenza fiscale^[1]. Al Forum globale, che comprende attualmente 154 Paesi^[2], il G20 ha affidato

[1] Si veda in particolare: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange> (consultato il 15.02.2019).

[2] Si veda la lista dei Paesi al seguente link: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/#d.en.351555> (consultato il 15.02.2019). Vi rientrano gli Stati membri dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) e del G20.

il compito di promuovere e monitorare l'effettiva trasparenza fiscale, per quanto riguarda lo scambio di informazioni su richiesta e produrre periodicamente dei giudizi al riguardo per i singoli Paesi. Un secondo compito affidato dal G20 a quest'organo internazionale è quello di diffondere il nuovo *standard* unico globale di scambio automatico di informazioni finanziarie ai fini fiscali (SAI).

Il lavoro viene suddiviso fra tre organi[3]:

- il Comitato direttivo, con compiti relativi all'adempimento del mandato, alla strategia e alla gestione delle risorse,
- il Gruppo per la valutazione tra pari (*peer review*), che si riunisce, in media, tre o quattro volte l'anno, che discute e approva i *report* "Eoir" (*Exchange of Information on Request* – scambio di informazioni su richiesta) che sono poi sottoposti al Forum globale per l'adozione e, infine
- il Gruppo di lavoro sullo scambio automatico di informazioni che valuta l'attuazione del relativo *standard* internazionale.

B. Come si svolge la valutazione tra pari

Il Forum globale esamina i Paesi membri valutando le modalità con cui ogni Stato applica lo *standard* internazionale in materia di scambio di informazioni su domanda. Il Forum globale attribuisce un giudizio (conforme; ampiamente conforme; parzialmente conforme o non conforme) a ciascun elemento dei nuovi criteri, che riguardano la disponibilità, l'accesso e lo scambio di informazioni.

La valutazione viene suddivisa in due fasi:

- una prima fase, che analizza il quadro normativo e regolamentare dello Stato oggetto di verifica e
- una seconda che, invece, si concentra sulla prassi presente all'interno di uno Stato, ovvero valuta l'efficienza pratica dello scambio di informazioni su domanda (la Svizzera è stata ammessa alla seconda fase nel 2015).

Al termine delle singole valutazioni viene attribuito un giudizio complessivo. Ogni fase è curata da un gruppo di valutazione, composto da due esperti appartenenti a due Stati membri e da un membro del Segretariato del Forum globale. Le bozze dei rapporti vengono discusse e convalidate su base consensuale dal gruppo per la valutazione tra pari. Gli Stati membri hanno, infatti, tutti gli stessi diritti, quindi le decisioni devono essere prese con l'accordo dei membri stessi.

II. La valutazione della Svizzera nella fase 1

A. L'esame dell'applicazione dello standard internazionale per lo scambio di informazioni su richiesta

In questa fase, ormai conclusa per tutti i Paesi, il Forum globale ha esaminato l'applicazione dello *standard* internazionale per lo scambio di informazioni su richiesta. Le valutazioni hanno

[3] CHIARA CIRANDA, Svizzera: a Ginevra il Global Forum sullo scambio informazioni, in: Fiscooggi.it, 20 luglio 2017, <http://www.fiscooggi.it/dal-mondo/articolo/svizzera-ginevra-global-forum-sullo-scambio-informazioni> (consultato il 15.02.2019).

avuto come base dei "terms of reference" che comprendevano 10 criteri, a loro volta suddivisi in 3 gruppi:

- disponibilità delle informazioni,
- accesso alle informazioni e
- scambio di informazioni.

Ad ogni elemento viene attribuita una valutazione che può essere sufficiente (conforme; ampiamente conforme) o insufficiente (parzialmente conforme; non conforme). Se un elemento risulta insufficiente, lo Stato esaminato deve (o dovrebbe) iniziare un processo legislativo di modifica o, in alcuni casi, di creazione di norme *ad hoc*, al fine di rendere il *corpus* normativo idoneo e raggiungere un giudizio sufficiente. La Svizzera è stata sottoposta a questa analisi a partire dal giugno del 2011[4].

In questa fase, in cui già si vedeva un'impostazione positiva della struttura svizzera, sono stati suggeriti dei miglioramenti, relativamente all'obbligo di annuncio dei titolari di azioni al portatore (raccomandazione n. 1), al fatto che le autorità non erano in grado di accedere direttamente ai dati bancari (raccomandazione n. 4), alle lacune presenti in merito alle persone decedute (raccomandazione n. 5), ai meccanismi per uno scambio efficace (raccomandazione n. 6) e alle garanzie di tutela della riservatezza delle informazioni ricevute (raccomandazione n. 8)[5].

B. Le prime misure di correzione in forza delle raccomandazioni

Già in seguito alle segnalazioni della prima fase della valutazione, la Svizzera ha cercato di adeguare le proprie disposizioni legislative. Nello specifico:

- ha corretto la Legge federale sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (LAAF; RS 651.1), introducendo una disposizione derogatoria alla procedura di notifica;
- ha firmato e ratificato ulteriori convenzioni contro le doppie imposizioni (CDI), le quali comprendono disposizioni sullo scambio di informazioni;
- ha firmato diversi accordi sullo scambio di informazioni in materia fiscale (*Tax Information Exchange Agreement* [TIEA]);
- ha posto in vigore, lo scorso 1° gennaio 2017, la Convenzione sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale (Convenzione sull'assistenza amministrativa; RS 0.652.1)[6].

[4] Forum globale, Rapport d'examen par les pairs supplémentaire Phase 1, Cadre légal et réglementaire, Suisse, in: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/38722.pdf> (consultato il 15.02.2019).

[5] Le raccomandazioni del Forum globale nel rapporto della fase 2 sulla Svizzera: inquadramento generale, presentazione a cura degli avvocati HENRY PETER/TAMARA EREZ, all'interno del convegno SUPSI "L'attuazione in Svizzera delle raccomandazioni del Global Forum", Manno, 7 maggio 2018.

[6] La Convenzione sull'assistenza amministrativa è stata conclusa il 25 gennaio 1988, emendata dal Protocollo del 27 maggio 2010 e approvata dall'Assemblea federale il 18 dicembre 2015. Lo strumento di ratifica è stato depositato dalla Svizzera il 26 settembre 2016; è entrata in vigore, per la Svizzera, il 1° gennaio 2017 ed è applicabile dal 1° gennaio 2018.

- ha velocizzato i processi al fine di rendere più efficiente il trattamento delle risposte alle numerose domande di assistenza amministrativa.

III. La valutazione della Svizzera nella fase 2

La fase 2 del primo ciclo del processo di esame della Svizzera si è conclusa, con la valutazione tra pari, il 26 luglio 2016.

Dal relativo rapporto^[7], pubblicato dal Forum globale, risulta che la Svizzera è stata giudicata, nel complesso, ampiamente conforme (letteralmente “*largely compliant*”)^[8].

Questo giudizio è dovuto, in particolare, agli sforzi fatti per introdurre modifiche puntuali ai vari testi di legge durante il periodo di valutazione, ovvero dal 1° luglio 2012 al 30 giugno 2015. In particolare, il Forum globale ha valutato positivamente l'introduzione nella LAAF di una disposizione derogatoria alla procedura di notifica per i contribuenti e l'ampliamento della rete di accordi conformi allo *standard* per lo scambio di informazioni.

Il processo di valutazione, nella sua visione pratica del raggiungimento degli obiettivi, ha inoltre sottolineato e giudicato positivamente il potenziamento del personale dedicato ad assicurare uno scambio di informazioni efficace.

Andando nel dettaglio dei singoli termini di riferimento, però, il giudizio complessivo “ampiamente conforme”, in due punti^[9] trova una valutazione solamente di parziale conformità (che, secondo gli *standard*, corrisponde ad un giudizio insufficiente).

Queste raccomandazioni riguardano, da un lato, la trasparenza delle persone giuridiche e, dall'altro, le modalità dello scambio di informazioni, in particolare il regime applicabile ai dati ottenuti tramite condotte illecite.

Bisogna osservare che il rapporto finale contiene anche due raccomandazioni che riguardano, però, due criteri di valutazione in cui la Svizzera è stata giudicata ampiamente conforme: tali criteri concernono lo scambio di informazioni sulle persone defunte e la confidenzialità dei dati inerenti le domande di assistenza trattate.

IV. L'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale: l'avamprogetto di legge del Consiglio federale e il successivo disegno di legge

A. Introduzione

In seguito a quanto emerso dalla conclusione della fase 2, il 17 gennaio 2018, il Consiglio federale ha avviato la procedura

[7] Forum globale, Rapport d'examen par les pairs Phase 2, Mise en œuvre pratique des normes, Suisse, in: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/44895.pdf> (consultato il 15.02.2019).

[8] Dipartimento federale delle finanze (DFF), Forum globale: la Svizzera ottiene un buon giudizio, Comunicato stampa, Berna, 26 luglio 2016, in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa/msg-id-62879.html> (consultato il 15.02.2019).

[9] Segnatamente il punto A1 “Disponibilità dei dati concernenti la proprietà e l'identità di tutti i soggetti e costrutti giuridici” e il punto C4 “Rispetto dei diritti e delle garanzie procedurali dei contribuenti e di terzi”.

di consultazione concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni a fini fiscali^[10].

Tra le proposte contenute in questo progetto vi è quella di convertire le azioni al portatore in azioni nominative e quella di sanzionare gli azionisti che contravvengono al loro obbligo di annunciare gli aventi diritto economico (ADE) e le società che non tengono (e aggiornano) gli elenchi degli azionisti e degli ADE.

Riguardo proprio a questi elenchi, l'avamprogetto di legge^[11] proponeva la possibilità, per le autorità e gli intermediari finanziari, di consultarli, allo scopo di adempiere ai loro compiti legali (proposta non ripresa nel progetto di legge).

La proposta legislativa affronta anche il problema della confidenzialità delle domande di assistenza amministrativa, soprattutto in relazione alla capacità di essere parte e alla capacità processuale di parti sulle quali vengono richieste informazioni nella domanda di assistenza amministrativa.

Dapprima, l'avamprogetto di legge è stato, come da prassi, posto in consultazione. Quest'ultima è terminata il 24 aprile 2018. Tra i vari attori interpellati (tutti i Cantoni, sei partiti politici, sei organizzazioni e 39 rappresentanti di varie categorie, come fiduciari, legali, fiscalisti, ecc.), molti hanno espresso opinioni anche divergenti tra loro^[12].

1. La conversione delle azioni al portatore

Tra gli enti che hanno avanzato critiche su questo aspetto, il Canton Svitto ritiene che, se le modifiche fatte a seguito delle disposizioni della legge GAFI, dello scorso 1° luglio 2015, già oggi non sono sufficienti per raggiungere lo *standard* internazionale, il legislatore avrebbe dovuto fare diversamente dal principio. Per il Canton Ticino, l'abolizione delle azioni al portatore appare eccessiva, il Partito popolare democratico (PPD) ritiene tutto il progetto eccessivo e lo respinge, il Partito liberale radicale (PLR) ritiene invece che si voglia introdurre troppo rispetto a quanto richiesto a livello internazionale. Anche l'Unione democratica di centro (UDC) appare contraria al progetto.

[10] DFF, Il Consiglio federale avvia la consultazione concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale, Comunicato stampa, Berna, 17 gennaio 2018.

[11] DFF, Avamprogetto di Legge federale concernente l'attuazione di raccomandazioni del Forum globale relative alla trasparenza delle persone giuridiche e allo scambio di informazioni a fini fiscali, in: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/51087.pdf> (consultato il 15.02.2019) (cit.: Avamprogetto). Si veda anche DFF, Rapporto esplicativo concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale relative alla trasparenza delle persone giuridiche e allo scambio di informazioni formulate nel rapporto sulla fase 2 della Svizzera, del 17 gennaio 2018, in: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/51088.pdf> (consultato il 15.02.2019) (cit.: Rapporto esplicativo).

[12] DFF, Attuazione delle raccomandazioni del Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni a fini fiscali formulate nel rapporto sulla fase 2 della valutazione tra pari relativa alla Svizzera, Rapporto sui risultati della consultazione, Novembre 2018, in: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/54700.pdf> (consultato il 15.02.2019).

La proposta di abolizione delle azioni al portatore viene respinta dall'Unione svizzera delle arti e mestieri (USAM), mentre non tanto il fatto in sé ma il momento in cui dovrebbe avvenire la conversione delle azioni al portatore, ovvero, secondo l'avamprogetto, nel momento stesso dell'entrata in vigore della legge, è ritenuta eccessiva da *Economiesuisse* e dall'Associazione svizzera dei banchieri (ASB). Entrambe propongono un periodo transitorio.

Tra i rappresentanti dei gruppi di interessi, alcuni di questi approvano la misura, anche se l'Unione delle Banche cantonali svizzere (UBCS) suggerisce un termine transitorio, magari con un'attenuazione provvisoria dei costi.

Altri gruppi sono invece contrari, a causa dei costi e anche perché, durante la discussione della Legge GAFI il Parlamento ha espresso la volontà di mantenerle.

Alcuni gruppi propongono costruttivamente che sia prevista l'alternativa dell'immobilizzazione delle azioni al portatore esistenti, oppure che queste possano prendere la forma dei titoli contabili, oppure ancora che venga previsto un "grandfathering", secondo il quale le azioni al portatore esistenti rimarrebbero tali, con il divieto di costituire nuove società con azioni al portatore.

Infine, alcuni gruppi si esprimono sulla sanzione della perdita dei diritti legali in caso di mancato annuncio degli azionisti, paragonandolo, in mancanza di garanzie procedurali anche minime, ad un esproprio.

2. Il sistema di sanzionamento

Riguardo a questa misura, *Economiesuisse* raccomanda un attento esame della proporzionalità delle sanzioni, mentre diversi enti interpellati ritengono le sanzioni penali eccessive e sproporzionate rispetto alle raccomandazioni, ritenendo sufficienti le sanzioni di carattere civile.

3. L'obbligo di avere un conto bancario in Svizzera

Questo punto ha incontrato diverse opposizioni, anche da parte di associazioni attive nella cd. "criptoindustria".

Le motivazioni principali portate dagli oppositori sono che quest'obbligo sarebbe in contrasto con la concezione liberale della Svizzera, aumenterebbe i costi per le imprese, ma anche sarebbe di difficile attuazione, dal momento che le banche non sono obbligate ad accettare tutte le relazioni, anzi, secondo la regolamentazione antiriciclaggio (che ovviamente, rimane in vigore con tutta la sua forza), gli istituti potrebbero trovarsi obbligati a non accettare o a sciogliere relazioni dubbie.

4. Il diritto di consultazione

Anche questo punto incontra alcune opposizioni, *in primis* poiché gli intermediari finanziari diventerebbero la "longa manus" di autorità penali e fiscali.

5. Le succursali di imprese estere

I critici di questa misura (3 Cantoni e varie associazioni) sottolineano il fatto che l'obbligo di annunciare gli azionisti

di società estere non rientrerebbe nel campo di applicazione territoriale del diritto svizzero; oltretutto questa richiesta sarebbe in conflitto con il diritto estero se questo non prevedesse la possibilità di ottenere informazioni analoghe oppure se la definizione di concetti come l'ADE non coincidesse con quella svizzera.

Inoltre, vi potrebbe anche essere un rischio di violazione della protezione dei dati.

Da ultimo, viene avanzata l'analisi secondo la quale lo scopo della raccomandazione del Forum globale è quello di ottenere maggiore trasparenza dalle società estere con effettiva amministrazione in Svizzera e non con tutte le succursali estere.

6. Lo scambio di informazioni: confidenzialità della domanda

La proposta è accolta da tutti i Cantoni tranne che dal Canton Ticino, che la respinge al pari di altri enti interpellati, i quali ritengono che la misura violi oltremodo il diritto di esame degli atti.

B. La rinuncia alla LASSI

È importante specificare che, già al momento della presentazione dell'avamprogetto di legge, il Consiglio federale aveva deciso di non portare avanti il progetto per l'introduzione di una legge federale concernente l'applicazione unilaterale dello *standard* OCSE sullo scambio di informazioni (LASSI).

Infatti, con il passare del tempo, questo progetto di legge è divenuto superfluo poiché, nel frattempo (ovvero dal 2014), la Svizzera ha concluso con numerosi Paesi diverse CDI e TIEA conformi allo *standard* OCSE. Inoltre, dal 1° gennaio 2018, è applicabile la Convenzione sull'assistenza amministrativa che ha ulteriormente contribuito ad aumentare il numero di Stati con cui la Svizzera può scambiare informazioni su domanda, sulla base dello *standard* dell'OCSE^[13].

C. Le nuove misure contenute nell'avamprogetto di legge e nel disegno di legge: analisi

Innanzitutto bisogna precisare che la "macchina" legislativa si era già messa in moto in materia di dati rubati. Nello specifico, il 10 giugno 2016, il Consiglio federale aveva già licenziato un messaggio concernente una modifica della LAAF^[14]. Il 24 ottobre 2016, la Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale (CET-N) aveva, però, deciso che il progetto di riforma^[15] avrebbe dovuto essere integrato in un messaggio del Consiglio federale^[16] concernente l'attuazione delle

[13] DFF (nota 10).

[14] Messaggio concernente una modifica della legge sull'assistenza amministrativa fiscale, del 10 giugno 2016, n. 16.050, in: FF 2016 4561, <https://www.admin.ch/opc/it/federal-gazette/2016/4561.pdf> (consultato il 15.02.2019).

[15] Messaggio concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni a fini fiscali formulate nel rapporto sulla fase 2 della valutazione tra pari relativa alla Svizzera (versione provvisoria), in: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/54723.pdf> (consultato il 15.02.2019).

[16] Messaggio rilasciato dal Consiglio federale all'inizio di quest'anno. Messaggio concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni a fini fiscali formulate nel rappor-

raccomandazioni formulate dal Forum globale nel rapporto sulla fase 2[17].

Nell'avamprogetto di legge del Consiglio federale, quindi, sono state introdotte tutte le altre misure che permettono l'adeguamento agli *standard* internazionali, le quali sono state unite alle misure già proposte sui dati rubati per formare un unico messaggio, che è stato poi presentato al Parlamento federale lo scorso 21 novembre 2018.

1. La trasparenza delle persone giuridiche

Secondo il Forum globale, come ribadito anche alla Svizzera nella valutazione che la riguardava, i Paesi devono garantire la disponibilità e l'accesso alle informazioni che riguardano l'identità di tutti i soggetti giuridici rilevanti e i relativi rapporti di proprietà, con specifico riferimento, nel caso della Svizzera, all'identificazione dei titolari di azioni al portatore, alla vigilanza sulle società anonime e sulle società in accomandita per azioni e alla reperibilità delle informazioni sulla proprietà di società costituite all'estero con amministrazione effettiva o sede in Svizzera.

2. I titolari di azioni al portatore

Per quanto riguarda l'identificazione dei titolari di azioni al portatore, al momento in Svizzera sono in vigore norme che vanno in direzione della trasparenza. Ciò è dovuto all'adozione della Legge federale, del 12 dicembre 2014, concernente l'attuazione delle Raccomandazioni del Gruppo d'azione finanziaria rivedute nel 2012 (RU 2015 1389; Legge GAFI).

In queste norme, che hanno aggiornato il Codice delle obbligazioni (CO; RS 220), le società, le cui azioni non sono quotate in borsa, sono tenute ad annunciare entro un mese l'acquisto di azioni al portatore (art. 697i CO) e, se l'acquisto consente di ottenere una partecipazione che raggiunge o supera il limite del 25% del capitale azionario, anche gli ADE (art. 697j CO). Se chi è soggetto agli obblighi di annuncio non ottempera alle disposizioni, la sanzione è costituita dalla sospensione dei diritti sociali (ad es. il diritto di voto) concernenti le relative azioni.

Riguardo ai diritti patrimoniali, questi possono essere fatti valere se gli obblighi di annuncio sono rispettati entro un mese dall'acquisto, altrimenti decadono, mentre, se l'azionista rispetta gli obblighi dopo la scadenza di un mese, i diritti patrimoniali che possono essere fatti valere sono solo quelli a partire dalla data dell'assoluzione dell'obbligo (art. 697m CO).

Da ultimo, le società hanno l'obbligo di tenere un elenco dei titolari di azioni al portatore e degli ADE annunciati alla società (art. 697i CO).

to sulla fase 2 della valutazione tra pari relativa alla Svizzera, in: FF 2019 275 <https://www.admin.ch/opc/it/federal-gazette/2019/275.pdf> (consultato il 15.02.2019).

[17] Si veda il comunicato stampa della CET-N, in: <https://www.parlament.ch/it/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20160050> (consultato il 15.02.2019).

Queste disposizioni però, secondo il rapporto del Forum globale, non sono sufficienti a garantire che i titolari di azioni al portatore siano identificati nei limiti di tempo stabiliti dalla legge, perciò, sarà necessario un ulteriore intervento.

In generale, il Forum globale non chiede esplicitamente l'abolizione delle azioni al portatore, tuttavia, la tendenza è quella di rendere talmente farraginoso l'utilizzo di questo strumento da portare indirettamente alla sua completa abolizione.

A questo proposito, nell'avamprogetto di legge troviamo l'obbligo per le società (società anonime, società in accomandita per azioni, società di investimento a capitale fisso [SICAF] e società di investimento a capitale variabile [SICAV] senza azioni quotate in borsa) di prevedere solamente azioni nominative. Le azioni al portatore che dovessero esistere ancora al momento dell'entrata in vigore della legge, dovranno essere convertite per in azioni nominative.

Nel progetto di legge, la conversione delle azioni al portatore per questo tipo di società non avviene automaticamente alla data di entrata in vigore del nuovo diritto, bensì 18 mesi dopo; inoltre, come suggerito nella procedura di consultazione, è possibile, in alternativa, la trasformazione delle azioni al portatore in titoli contabili ai sensi della Legge federale sui titoli contabili (LTCO). Questi titoli dovranno essere depositati in Svizzera presso un ente di custodia designato dalla società[18].

L'avamprogetto poneva già un termine per gli azionisti per l'identificazione di 18 mesi a partire dall'entrata in vigore della legge. Decorso questo termine, sempre secondo l'avamprogetto, tutti gli azionisti non identificati perdevano definitivamente i diritti sulle azioni e queste venivano considerate nulle. In sostituzione, il Consiglio di amministrazione (CdA) doveva emetterne di nuove.

Nel progetto viene mantenuto il termine di 18 mesi e viene stabilito che il CdA ha il compito di richiamare gli azionisti titolari di azioni al portatore che non si sono annunciati, informando che, nel caso in cui non dovessero annunciarsi, questi perderebbero i loro diritti e i loro conferimenti sarebbero attribuiti alla società.

Se dopo 18 mesi dall'entrata in vigore dell'art. 622 cpv. 1^{bis} CO dovessero esserci ancora azioni al portatore, come detto, queste verrebbero convertite per legge in azioni nominative e gli azionisti inadempienti non potrebbero più farsi iscrivere dalla società nel libro delle azioni. A quel punto, l'unica possibilità per loro rimane quella di chiedere l'iscrizione al tribunale entro 5 anni dall'entrata in vigore dell'articolo citato (art. 8 delle disposizioni transitorie). Se dovesse scadere anche questo termine, le azioni verrebbero soppresse su decisione del tribunale e gli azionisti perderebbero definitivamente i loro diritti.

[18] Messaggio concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale (nota 15) p. 22; (nota 16), p. 294.

Con l'abolizione delle azioni al portatore, la necessità di identificarne i titolari, contenuta nella prima raccomandazione, viene svuotata del suo significato. Pertanto questa può essere considerata indirettamente assolta dalla Svizzera.

Nel messaggio, anche in risposta ad alcune critiche sollevate durante la procedura di consultazione, viene specificato che l'impedimento del ripristino dei diritti patrimoniali degli azionisti inadempienti è considerato indispensabile per poter ottemperare completamente a questa raccomandazione del Forum globale[19].

3. La vigilanza efficace per le società anonime e in accomandita per azioni

Per quanto riguarda la raccomandazione di rafforzare la vigilanza nei confronti delle società anonime e di quelle in accomandita per azioni, il rapporto di valutazione sulla Svizzera suggerisce un'ottimizzazione del controllo del rispetto dell'obbligo di tenere un libro delle azioni – obbligo a cui sono sottoposte le società anonime e le società in accomandita per azioni – e una maggiore incisività e chiarezza nelle sanzioni da attuare in caso di violazione delle regole.

Le misure adottate attualmente vengono considerate insufficienti; in particolare, le sanzioni del diritto societario non sarebbero abbastanza incisive per i casi di inosservanza degli obblighi di annuncio previsti per gli azionisti e degli obblighi di tenere elenchi.

Inoltre, il Forum globale ritiene, in termini generali, che una vigilanza efficace non possa prescindere da un sistema incisivo di sanzioni, da controlli degli elenchi, previsti dal diritto societario, o da controlli diretti degli azionisti di una società.

Per implementare simili controlli, però, in Svizzera occorrerebbe una riforma strutturale.

Il Consiglio federale, nel suo rapporto esplicativo, ritiene infatti che, oltre a prevedere un sistema di sanzioni, sia sufficiente introdurre solo alcuni controlli indiretti, considerati anche in combinazione con altre misure di riforma, per permettere alla Svizzera di superare il prossimo giudizio o addirittura di ottenere una nota ancora migliore, dato che viene prevista una modifica che tiene già conto della reperibilità delle informazioni sugli ADE.

4. Le sanzioni

Venendo al sistema sanzionatorio, bisogna innanzitutto considerare che gli obblighi previsti nell'ambito societario possono essere violati sia dalla società, sia dal singolo socio. Delle sanzioni efficaci devono prendere in considerazione, perciò, entrambi gli aspetti.

Il sistema sanzionatorio non avrà importanza soltanto in questo ambito di valutazione della Svizzera a livello internazionale, ma sarà anche esaminato per l'attuazione delle

raccomandazioni formulate nel quarto rapporto GAFI di valutazione della Svizzera, pubblicato il 7 dicembre 2016 (la prossima valutazione avverrà nel 2021)[20].

Anche per questo motivo, il Consiglio federale ha previsto nell'avamprogetto di legge l'introduzione di disposizioni penali; ergo, la violazione dell'obbligo di annuncio (a livello di socio) e la violazione degli obblighi sulla tenuta degli elenchi (a livello di società) saranno perseguibili penalmente.

In risposta alle "pressioni internazionali" sulla necessità di introdurre delle disposizioni di carattere penale, il Consiglio federale aveva già proposto delle modifiche nel disegno di Legge GAFI ma, durante l'iter parlamentare, le sanzioni penali proposte erano state considerate eccessive e pertanto stralciate, considerando sufficiente l'introduzione di una sospensione o la decadenza dei diritti patrimoniali in caso di inosservanza degli obblighi di annunciare.

Nel progetto di legge attuale vengono confermate le sanzioni penali, da introdurre agli artt. 327 e 327a del Codice penale (CP; RS 311).

5. L'obbligo della società di avere un conto presso una banca svizzera

Al termine della procedura di consultazione, in fase di presentazione del progetto, questa misura, molto criticata è stata stralciata.

Nel messaggio relativo al progetto di legge viene dichiarato che questa misura sarebbe stata utile ai fini del controllo sulle società, effettuato indirettamente e costantemente dagli intermediari finanziari della piazza finanziaria svizzera[21].

Ai sensi della normativa antiriciclaggio, infatti, all'apertura di una relazione d'affari l'intermediario finanziario è obbligato ad identificare adeguatamente la controparte e l'ADE. Siccome questi obblighi sono già conosciuti e applicati dagli intermediari presenti sulla piazza finanziaria svizzera, quanto previsto dall'avamprogetto di legge, ovvero di imporre alle società di avere un conto presso una banca svizzera, avrebbe garantito che le società fossero indirettamente vigilate da un punto di vista del riciclaggio di denaro e della correttezza degli elenchi tenuti dalle società (con il relativo controllo della corrispondenza tra gli elenchi e i dati in possesso relativamente alla controparte e agli ADE).

Le società assoggettate sarebbero state le imprese individuali con cifra d'affari superiore a fr. 100'000, le società di persone, le persone giuridiche e le succursali di imprese la cui sede principale si trova all'estero.

Come riportato, però, nel progetto di legge non viene più considerato né l'obbligo di avere un conto presso una banca

[20] GAFI, Mesures de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, Suisse, dicembre 2016, in: <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/46553.pdf> (consultato il 15.02.2019).

[21] Messaggio concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale (nota 15), p. 16; (nota 16), p. 288.

[19] Cfr. nota 15.

svizzera, né il diritto di consultazione degli elenchi da parte dell'intermediario finanziario.

In parziale sostituzione, il controllo degli elenchi verrà effettuato dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) nell'ambito della sua attività di controllo relativa all'imposta preventiva.

6. Le misure stralciate

Nella creazione delle norme per adempiere alle raccomandazioni mosse e, di conseguenza, superare con un giudizio positivo la prossima valutazione del Forum globale che attende la Svizzera, sono state anche valutate e successivamente scartate ulteriori disposizioni, come quella di creare un registro centrale elettronico, ad esclusivo uso delle autorità, dei titolari di azioni al portatore non quotate in borsa (categoria che verrebbe comunque a mancare), delle azioni nominative e degli ADE.

Guardando agli altri Stati, in cui è presente un elenco sull'azionariato delle società, si è giunti alla conclusione che questa misura, oltre ad introdurre un cambiamento profondo del sistema svizzero vigente, apparirebbe sproporzionata e genererebbe dei costi eccessivi.

Un'altra misura suggerita, ma poi successivamente non presa in considerazione, è stata l'introduzione di un obbligo per le società di allegare alla dichiarazione d'imposta gli elenchi obbligatori secondo il diritto societario; misura che, attualmente, è presente in diversi Paesi. Lo scopo è garantire l'effettiva e ordinata tenuta degli elenchi, che potrebbe essere verificata sfruttando il periodico controllo regolarmente effettuato dall'autorità fiscale.

Secondo il rapporto esplicativo relativo all'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale, la misura viene scartata perché il controllo degli elenchi societari non dovrebbe rientrare, di principio, nel lavoro delle autorità fiscali: gli elenchi da tenere secondo il diritto societario non hanno, infatti, alcun nesso diretto con la dichiarazione d'imposta, il cui scopo è quello di riportare, da parte del contribuente, tutto ciò che è rilevante ai fini fiscali^[22].

La questione della pertinenza o meno di questo controllo in capo all'autorità fiscale e, in generale, della corrispondenza tra lo scopo da raggiungere (in questo caso, il controllo) e il settore del diritto interessato, è, però, dibattuta^[23]. Questo

[22] DFF, Rapporto esplicativo (nota 11), p. 11.

[23] Lettera del Consiglio di Stato ticinese, del 10 aprile 2018, al consigliere federale Ueli Maurer, p. 3: "[i]noltre, pur comprendendo i motivi che hanno spinto il Forum globale a richiedere un obbligo internazionale di tenuta degli elenchi societari e a chiedere l'applicazione di sanzioni in caso di inadempienza, esprimiamo preoccupazione per l'effetto che queste normative, a carattere internazionale, avranno sul diritto interno. Riteniamo in particolare che il rapporto esplicativo si sia chinato troppo superficialmente su questo importante tema. Non è infatti sufficientemente chiaro se gli elenchi societari saranno in futuro oggetto di scambio di informazioni con le autorità (fiscali) estere e, in questo caso, come verranno trattate queste informazioni dal profilo dell'applicazione del diritto (fiscale) svizzero (il diritto di consultazione per ora espressamente consentito secondo il Rapporto esplicativo solo alle autorità svizzere competenti secondo la legge sulle case da gioco [LCG], la legge sull'acquisto di fondi da parte di persone all'estero [LAFE] e la leg-

proprio per la presenza della misura in diversi Paesi, tra i quali la Germania, e per l'effettivo rinforzo dei controlli che questo comporterebbe in ambito societario. In aggiunta, le peculiarità cantonali in materia di imposte mal si concilierebbero, però, in ottica organizzativa e di costi, con un obbligo generale di questo genere.

Infine, si è pensato di introdurre un'attività di verifica degli elenchi da parte del revisore. Tuttavia, questa disposizione andrebbe a "ribaltare" le disposizioni in materia di revisione entrate in vigore il 1° gennaio 2008^[24], le quali avevano tra gli scopi quello di ridurre i costi per le società e che hanno portato la maggior parte di queste a non avere più un ufficio di revisione (possibilità di "opting out"); per cui, oggi, un'eventuale obbligo di verifica degli elenchi da parte di un revisore annullerebbe in parte il vantaggio economico creato.

In ogni caso l'introduzione di obblighi puramente interni alle società non sono visti "di buon occhio" dal Forum globale che, tra l'altro, ha manifestato alcuni dubbi anche riguardo all'indipendenza dei revisori.

7. La reperibilità delle informazioni sulla proprietà e sull'identità di società estere con amministrazione effettiva e sede in Svizzera

Poiché, al momento, sono sottoposte agli obblighi di annuncio soltanto le società la cui sede si trova in Svizzera, il Forum globale ha espresso la raccomandazione di regolare esplicitamente anche la reperibilità delle informazioni proprie delle società estere.

L'avamprogetto di legge, quindi, stabiliva il dovere per le succursali svizzere di imprese con sede principale all'estero di avere accesso alle informazioni sugli azionisti, sui soci e sugli ADE della sede principale all'estero.

Il progetto di legge, seppure in altri termini, conferma questa volontà di rendere disponibili informazioni importanti, ritenuta inoltre, dal Consiglio federale, indispensabili per assolvere a questa raccomandazione. Questo introduce nella LAAF l'art. 22^{bis}, secondo il quale gli enti giuridici con sede principale all'estero, ma con l'amministrazione effettiva in Svizzera devono tenere nel luogo dell'amministrazione effettiva (quindi in Svizzera), un elenco dei loro titolari legali.

Questo "avvicinamento" tra il concetto di amministrazione effettiva e il concetto di sede di una società, come comunicato nel messaggio concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale, è mutuato dalla Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) che, all'art. 50 considera assoggettate all'imposta federale diretta

ge sulla navigazione aerea [LNA])", in: https://m4.ti.ch/fileadmin/POTERI/CdS/procedure_di_consultazione_federale/2018/18_1511__DFE__Attuazione_delle_raccomandazioni_del_Forum_globale.pdf (consultato il 15.02.2019).

[24] Dipartimento federale dell'interno (DFI), Diritto in materia di sorveglianza dei revisori, in: <https://www.edi.admin.ch/edi/it/home/fachstellen/eidgenoes-sische-stiftungsaufsicht/diritto-in-materia-di-sorveglianza-dei-revisori.html> (consultato il 15.02.2019).

le persone giuridiche aventi sede o amministrazione effettiva in Svizzera.

8. Lo scambio di informazioni

Alla Svizzera è stato chiesto, inoltre, di rivedere l'accesso e lo scambio di informazioni relative a persone nel frattempo defunte, informazioni che devono poter essere scambiate anche al verificarsi di questo evento.

Al momento del decesso, ovviamente, una persona perde tutte le capacità processuali e di essere parte. La perdita della capacità di essere parte ha quale conseguenza che la Confederazione non può prestare assistenza amministrativa.

Per ovviare a questo inconveniente, anche nel caso di una successione, il rapporto esplicativo relativo all'avamprogetto dell'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale indicava la prassi dell'AFC consistente nell'individuare eventuali eredi quali destinatari della decisione^[25]. Non sempre, però, si riescono ad individuare tali eredi o, comunque, non sempre queste persone possiedono la capacità di essere parte o la capacità processuale.

Un ulteriore problema si verifica quando la domanda di assistenza amministrativa si fonda su un comportamento penalmente rilevante (inteso come rientrante nel campo del diritto penale fiscale) della persona defunta, poiché, in questo scenario, la procedura di assistenza amministrativa può vertere esclusivamente sulla persona ormai defunta, sola destinataria di un procedimento penale (cosa evidentemente impossibile).

La proposta per uscire da questa *impasse*, introdotta in sede di avamprogetto ma poi confermata anche nel progetto di legge, è quella di introdurre nella LAAF una disposizione generale (art. 18a) secondo la quale le procedure di assistenza amministrativa possono essere condotte in relazione a tutte le persone (comprese le persone defunte), i portafogli collettivi e altri enti giuridici sui quali vengono richieste informazioni nella domanda di assistenza amministrativa, includendo anche i soggetti ai quali il diritto svizzero non riconosce la capacità di essere parte e la capacità processuale (come, appunto, i defunti).

Naturalmente sorge il problema di identificare la persona che potrà poi agire o essere parte in giudizio in sostituzione del soggetto "originale". Questa persona dovrà essere determinata dallo Stato richiedente.

Nelle procedure in relazione a persone defunte, saranno ovviamente gli eredi che, accettando l'eredità, acquisiranno, per legge, la qualità di parte ed, eventualmente, avranno la facoltà di ricorrere (a condizione che gli stessi siano debitamente informati)^[26].

Nel testo di legge (sia in versione avamprogetto sia nel disegno di legge), così come nei relativi rapporti esplicativi, non viene citato il caso in cui gli eredi non dovessero accettare l'eredità o la dovessero accettare con beneficio di inventario. Tuttavia, essendo lo scopo della norma la possibilità di concedere assistenza anche a persone alle quali il diritto svizzero non concede la capacità di essere parte (comprese le persone defunte, come specificato dall'art. 18a cpv. 1 LAAF), si potrebbe ipotizzare che la scelta degli eredi di limitare o rinunciare del tutto al loro diritto alla successione, pregiudicherebbe eventualmente solo la loro possibilità di ricorrere, non la domanda di assistenza indirizzata alla persona defunta.

9. Il rispetto dello standard internazionale sulla confidenzialità

Il commentario all'art. 26 par. 2 del Modello OCSE di Convenzione fiscale mette in evidenza che il dovere di confidenzialità riguarda anche la corrispondenza tra le autorità competenti degli Stati *partner*, a partire proprio dalla domanda di informazioni.

La domanda stessa può essere resa accessibile alla persona legittimata a ricorrere, se consentito dalle procedure giudiziarie dello Stato richiesto, a condizione, però, che lo Stato richiedente non vi si opponga.

Il Forum globale interpreta questa disposizione considerando che già la procedura di prima istanza (di competenza dell'AFC) è degna di essere trattata confidenzialmente (quindi, con il conseguente divieto di renderla pubblica).

Il problema, in questo caso, è da ricondurre al principio del diritto di esaminare gli atti, derivante a sua volta dal diritto di essere sentito previsto dall'art. 29 cpv. 2 della Costituzione federale (Cost.; RS 101). La giurisprudenza svizzera, infatti, in ossequio a questo principio, stabilisce che, a meno che non ricorrano particolari motivi^[27], la domanda dev'essere resa accessibile alla persona legittimata a ricorrere secondo gli artt. 14 ss. LAAF.

Nel momento in cui si trovasse di fronte a questo scenario, ovvero quando la persona interessata intende esercitare il proprio diritto di esaminare gli atti, l'AFC deve chiedere allo Stato richiedente di fornire delle motivazioni plausibili per non concedere l'accesso agli atti.

Questa procedura trova spesso l'opposizione di vari Stati, anche con motivazioni generiche riconducibili al modello OCSE, tuttavia, una motivazione troppo generica avanzata per mantenere il segreto potrebbe venire intesa, dal diritto svizzero, come una lesione arbitraria del diritto di esaminare gli atti.

In risposta, e per uscire da questo vicolo cieco, il Consiglio federale ha proposto una modifica dell'art. 15 cpv. 2 LAAF, secondo il quale la consultazione della domanda di assistenza amministrativa dello Stato estero e la relativa corrispondenza sarà accessibile nella sua interezza solo con l'accordo dello

[25] DFF, Rapporto esplicativo (nota 11), p. 13; Messaggio concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale (nota 16), p. 298.

[26] Cfr. art. 18a cpv. 3 dell'avamprogetto LAAF.

[27] Salvo eccezioni previste dall'art. 27 cpv. 1 della Legge federale sulla procedura amministrativa (PA; RS 172.021).

Stato estero richiedente. In caso contrario, al persistere della domanda della persona legittimata, l'AFC fornirà una sintesi delle informazioni essenziali contenute nella domanda e nella corrispondenza tra le due autorità.

Nel rapporto esplicativo relativo all'avamprogetto, viene fatto un esplicito riferimento alla necessità di creare una regolamentazione chiara relativamente a questo aspetto, poiché se per la prima analisi la Svizzera è riuscita ad ottenere la nota "ampiamente conforme", riuscendo a spiegare la limitazione, almeno nella prassi, all'esame degli atti, il Consiglio federale dubita se riuscirà a far valere tale spiegazione anche in una seconda valutazione.

I dubbi del Consiglio federale, sulla conformità allo *standard* internazionale di questa misura, seppure chiarita e rafforzata dalla modifica del testo di legge appena menzionato, permangono anche nel messaggio relativo al disegno di legge presentato. Ciò è dovuto al fatto che il diritto costituzionale di essere sentiti non esclude, in generale, la possibilità di consultare la domanda e la relativa corrispondenza nella sua interezza[28].

10. L'adattamento della prassi e della giurisprudenza per favorire lo scambio di informazioni

Un'altra richiesta fatta alla Svizzera dal Forum globale è quella di adattare prassi e giurisprudenza allo scopo di allinearle agli obblighi inerenti lo scambio di informazioni, così come codificati dallo *standard* internazionale. In merito a questa raccomandazione, la Svizzera avrebbe, al momento, una prassi troppo restrittiva rispetto allo *standard* internazionale. Si fa riferimento al principio di buona fede da cui deriva la disponibilità o meno a dare assistenza e scambiare le informazioni (art. 7 lett. c LAAF).

Finora, infatti, nessuna domanda inoltrata in violazione del principio di buona fede, ovvero con informazioni ottenute mediante reati, ha trovato risposta positiva da parte svizzera. La chiusura in merito ad uno scambio di informazioni è totale e non distingue i casi in cui lo Stato richiedente ha ottenuto solo passivamente le informazioni provenienti da una condotta censurabile, da quelli dove quest'ultimo è parte attiva nella commissione del reato consistente nell'ottenimento in maniera illecita di informazioni.

La giurisprudenza si è più volte espressa su questo punto, sia in ultima istanza[29], tramite il Tribunale federale, sia tramite il Tribunale amministrativo federale[30] e, in tutti i casi, l'interpretazione è stata restrittiva, riconoscendo la violazione del principio della buona fede.

Nelle sentenze viene inoltre precisato che il principio della buona fede, ai sensi dell'art. 7 lett. c LAAF, è da considerarsi

violato anche se uno Stato richiedente, nonostante assicurati di non utilizzare dati bancari segreti in territorio svizzero per una domanda di assistenza amministrativa, presenta comunque una domanda che, direttamente o indirettamente, è riconducibile a tali dati segreti.

La sentenza del Tribunale federale del 17 luglio 2018, però, ridimensiona in parte questa chiusura, dichiarando che, in generale, è possibile entrare nel merito di una domanda che si fonda su dati di origine delittuosa, a meno che lo Stato richiedente non li abbia acquistati con lo scopo di inoltrare una domanda di assistenza amministrativa[31].

Nella sentenza si legge che una situazione contraria al principio della buona fede avviene solo quando uno Stato non mantiene un impegno già preso. Questa considerazione limita l'art. 7 LAAF ed eleva ad un rango superiore e di riferimento la CDI applicabile tra la Svizzera e lo Stato richiedente.

Nelle discussioni relative alle varie CDI concluse, la Svizzera ha spesso sottolineato che non sarebbe stata disposta a concedere assistenza amministrativa per domande fondate su dati acquisiti illegalmente, tuttavia, questo principio non è stato ripreso né inserito nelle CDI, né nei relativi protocolli[32].

Per preparare la Svizzera alla seconda fase della valutazione, ritenuta, tra l'altro, di fondamentale importanza da molti Stati influenti all'interno del Forum globale, il Consiglio federale ha proposto di modificare la prassi attualmente vigente, rendendo possibili richieste di assistenza amministrativa anche qualora uno Stato estero dovesse aver ottenuto i dati acquisiti illegalmente, ma lo avesse fatto tramite una procedura ordinaria di assistenza amministrativa o da fonti accessibili al pubblico. Viceversa, l'assistenza amministrativa dovrebbe continuare a essere negata nei casi in cui uno Stato avesse ottenuto tali dati tramite un comportamento attivo.

Questa interpretazione, già presente nell'ultima sentenza del Tribunale federale precedentemente citata, potrebbe già assolvere alla raccomandazione mossa alla Svizzera, poiché conforme al diritto internazionale e poiché permette lo sblocco di domande di assistenza controverse che, per altro, avevano "provocato" la raccomandazione.

Si ritiene comunque opportuno modificare leggermente l'art. 7 lett. c LAAF, perché, così concepito, appare fuorviante. Si propone di precisare nel testo che non si entra nel merito di una domanda se questa viola il principio della buona fede, senza ulteriori accenni al diritto svizzero (come, invece, è riportato sulla legge attuale).

[28] Messaggio concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale (nota 15), p. 30; (nota 16), p. 302.

[29] Sentenze TF n. 2C_893/2015 del 16 febbraio 2017, n. 2C_1000/2015 del 17 marzo 2017.

[30] Sentenze TAF n. A-778/2017 del 5 luglio 2017, n. A-2540/2017 del 7 settembre 2017.

[31] Cfr. Sentenza TF n. 2C_648/2017 del 17 luglio 2017.

[32] Messaggio concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale (nota 15), p. 32; (nota 16), p. 304.

V. Conclusione: ulteriori fasi della valutazione

Con la fine del 2018, per la Svizzera è iniziato un nuovo ciclo di valutazione relativo allo scambio di informazioni su domanda (il rapporto finale, invece, è previsto per la fine del 2019)[33].

Con il nuovo ciclo, il quadro di valutazione attuale sarà ampliato e verranno introdotti nuovi elementi. Infatti, saranno valutate anche le domande raggruppate, così come l'identificazione degli aventi diritto economico e la qualità delle domande di assistenza amministrativa presentate dai Paesi.

Per poter ottenere una valutazione positiva, la Svizzera dovrà aver risolto le raccomandazioni mosse nella prima fase e ciò intende farlo con l'ausilio delle modifiche legislative precedentemente descritte. Affinché possano essere prese in considerazione, però, queste devono entrare in vigore entro ottobre del 2019.

Un giudizio positivo anche nella seconda fase contribuirebbe ad escludere la possibile adozione da parte di altri Stati di contromisure sfavorevoli nei confronti della Svizzera (ad es. l'inserimento in una lista di Paesi considerati non cooperativi potrebbe portare all'adozione di sanzioni economiche, alla soppressione di riduzioni alle imprese in virtù delle CDI, ecc.)[34].

[33] Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SFI), Forum Globale, in: https://www.sif.admin.ch/sif/it/home/multilateral/gremien/global_forum.html (consultato il 15.02.2019).

[34] DFF, Rapporto esplicativo (nota 11), p. 3; Messaggio concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale (nota 16), p. 282..

Il Multilateral instrument e le sue contraddizioni: il mito del multilateralismo tra conferme e ridimensionamenti

L'entrata in vigore della Convenzione multilaterale BEPS pone il problema della sua applicazione ed interpretazione, operazioni tutt'altro che agevoli alla luce del modo con cui le sue norme sono redatte



Stefano Dorigo

Ricercatore di diritto tributario e docente di diritto tributario internazionale all'Università di Firenze, dottore di ricerca in diritto internazionale e dell'UE all'Università di Pisa

Il 1° luglio 2018 è entrata in vigore sul piano internazionale la Convenzione multilaterale attuativa del BEPS. Uno strumento apparentemente rivoluzionario, che modifica in un colpo solo le CDI in vigore tra gli Stati parte. Rivoluzionario per il metodo, ma anche per i contenuti: le CDI avranno, d'ora in poi, una clausola generale anti-abuso. Viene, inoltre, disciplinata la procedura arbitrale per la risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione e di doppia non-imposizione. Restano, tuttavia, molte contraddizioni. L'ampia possibilità per gli Stati di apporre riserve, di delimitare gli effetti oggettivi della Convenzione attuativa del BEPS, di evitare l'applicazione di talune norme (tranne quelle che impongono un minimum standard) rende la disciplina frammentaria e di difficile ricostruzione interpretativa. Tanto è vero che serve un particolare algoritmo – la cui efficacia è tutta da provare – per comprendere come le singole CDI sono applicabili in concreto ed entro quali limiti. Questa frammentarietà è il prezzo che gli Stati hanno pagato per avere una convenzione multilaterale. Si misura qui, ancora una volta, la tensione irrisolta tra sovranità e multilateralismo, tra lotta alla pianificazione aggressiva e interessi di taluni Stati ad avere accesso a propri paradisi fiscali.

I. Il Multilateral instrument e la concretizzazione del progetto BEPS

La Convenzione multilaterale di attuazione del progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), che d'ora innanzi identificheremo più semplicemente come *Multilateral instrument* (o MLI), porta a compimento una parte delle azioni suggerite dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) nell'ambito – appunto – dei lavori del BEPS^[1]. In particolare, essa realizza quanto era stato auspicato dall'Action 15, nella quale era stata evidenziata l'opportunità di effettuare un aggiornamento simultaneo delle convenzioni contro le doppie imposizioni (CDI) vigenti, in modo da tradurre in pratica le nuove regole suggerite dal progetto, attraverso uno strumento multilaterale^[2].

Il *Multilateral instrument*, adottato nel novembre 2016 da oltre 100 Stati, è in effetti entrato in vigore il 1° luglio 2018, a seguito del deposito dello strumento di ratifica da parte della Slovenia, conformemente a quanto previsto dall'art. 34^[3].

[1] Il progetto BEPS è stato sviluppato dal Comitato Affari Fiscali dell'OCSE e condiviso dal G20 nella sua riunione del settembre 2013. Dopo un biennio di lavori, che hanno visto coinvolti gli Stati membri dell'OCSE e quelli partecipanti al G20, nel novembre 2015 sono state approvate le 15 azioni del cd. "BEPS Package".

[2] L'Action 15, intitolata "Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties", conferiva agli Stati un vero e proprio mandato a costituire un gruppo *ad hoc* per la discussione e la stesura del testo della Convenzione. Tale gruppo, approvato dal G20 del febbraio 2015, ha visto coinvolti 99 Stati, anche non facenti parte dell'OCSE, nonché organizzazioni internazionali e regionali. Si è trattato, da questo punto di vista, di un riuscito esperimento di negoziazione collettiva.

[3] Tale disposizione prevede, infatti, che il trattato entri in vigore il primo giorno del mese successivo alla scadenza di un periodo di tre mesi conseguente al deposito del quinto strumento di ratifica. La Slovenia, quinta giurisdizione, ha effettuato il deposito nel marzo 2018. Va, peraltro, osservato che – per gli Stati nei confronti dei quali il MLI è entrato in vigore – i suoi effetti modificativi delle CDI coperte si produrranno a partire dal 2019, secondo il complesso meccanismo previsto dall'art. 35. Sul punto, si veda DANIELE CANÈ, In vigore dal 1° luglio la Convenzione multilaterale BEPS. Funzione, struttura ed effetti, 23 luglio 2018, in: www.dirittobancario.it (consultato il 07.02.2019).

I. Il Multilateral instrument e la concretizzazione del progetto BEPS.....	81
II. La contraddittoria conservazione di ampi spazi di autonomia per gli Stati parte del Multilateral instrument.....	83
III. La struttura-tipo delle norme del Multilateral instrument.....	84
IV. La rilevanza del minimum standard.....	85
V. L'interpretazione delle CDI coperte come modificate dal MLI: un groviglio difficilmente districabile	86
VI. Conclusioni	88

Esso ha l'obiettivo di realizzare un profondo cambiamento rispetto al precedente modo di concepire le regole del diritto tributario internazionale, portando in qualche modo a compimento un percorso durato svariati decenni. Nella concezione classica, fondata sull'esclusiva attribuzione allo Stato della sovranità fiscale, gli unici strumenti utilizzabili per coordinare le pretese di Stati diversi erano le CDI: esse, infatti, presuppongono una consapevole autolimitazione della sfera sovrana dello Stato conseguente sia alla scelta dello Stato *partner* (che viene individuato in relazione all'intensità ed all'importanza dei rapporti con esso instaurati), sia alla determinazione della disciplina applicabile[4]. Solo a queste condizioni, che evitano a ciascuno Stato sorprese vuoti sul versante soggettivo vuoti su quello oggettivo, può realizzarsi quella parziale rinuncia alla propria sovranità tributaria che costituisce il presupposto della disciplina convenzionale.

Solo in tempi più recenti, grazie anche alla pressione indotta dagli effetti della crisi economica globale[5], si è assistito ad una, sebbene circoscritta, diffusione di strumenti multilaterali: ciò, tuttavia, è avvenuto pressoché esclusivamente nel contesto della cooperazione fiscale, dunque con riguardo a profili procedurali e non sostanziali. Il caso della Convenzione di Strasburgo sulla mutua cooperazione in ambito fiscale e del repentino successo da essa conosciuto a seguito del Protocollo di Parigi del 2010 – dopo un ventennio di inoperatività – rappresenta l'esempio più chiaro di una tendenza che, senza sconfessare la perdurante conservazione del potere fiscale sostanziale in capo agli Stati, ne mitiga tuttavia gli effetti di tipo applicativo con riferimento alle fattispecie con elementi di transnazionalità[6].

Ebbene, rispetto a questo assetto il *Multilateral instrument* si colloca in una posizione intermedia, come vedremo non priva di ambiguità. Si tratta, infatti, di un trattato multilaterale, il quale tuttavia ha la sola funzione di modificare il sistema delle CDI degli Stati che ne divengono parte. Il carattere multilaterale, dunque, appare in qualche modo servente rispetto all'obiettivo di mantenere fermo il centro di gravità della disciplina fiscale delle fattispecie sovranazionali su strumenti di tipo bilaterale.

Sotto questo profilo, il nuovo strumento parrebbe confermare, piuttosto che smentire o aggiornare, l'impostazione bilaterale che abbiamo poco fa definito classica. Il multilateralismo da esso manifestato non servirebbe ad inaugurare un percorso realmente nuovo nella gestione della disciplina sostanziale delle fattispecie con elementi di estraneità; piuttosto, rappresenterebbe un *escamotage* per definire una volta per tutte un

nuovo assetto normativo, saldamente basato sulle CDI, senza dover attendere il negoziato e la conseguente modifica di ciascuna delle innumerevoli CDI in vigore per ciascuno Stato[7].

Insomma, solo considerazioni ispirate al pragmatismo – l'esigenza di comprimere i tempi e di evitare per quanto possibili soluzioni difformi a seconda dei casi, garantendo invece una disciplina uniforme – avrebbero suggerito di ricorrere ad uno strumento multilaterale, senza tuttavia che ciò significasse l'abbandono della concezione bilaterale del diritto tributario internazionale.

Non v'è dubbio che quanto appena esposto evidenzia una situazione reale. Tuttavia, tale constatazione non esaurisce i profili di inquadramento sistematico della nuova Convenzione. Vi è, infatti, nel suo intero impianto una funzione meno evidente ma altrettanto rilevante: quella di trasformare in diritto positivo quanto meno una parte delle raccomandazioni formulate all'esito del progetto BEPS.

Le azioni BEPS, presentate dall'OCSE nel settembre 2015, sono di per sé prive di una diretta rilevanza giuridica. Si tratta di mere raccomandazioni, rivolte agli Stati, di modificare la propria legislazione fiscale, se del caso mediante adattamento delle CDI vigenti, in coerenza con gli indirizzi maturati in ambito sovranazionale[8]. Ciò vale anche per quelle azioni che delineano i "*minimum standards*", ovvero discipline minimali ritenute necessarie per combattere fenomeni di *base erosion* e di *profit shifting* e come tali, in astratto, obbligatorie per gli Stati partecipanti al progetto[9]. La natura delle azioni, che è di meri strumenti di *soft law*, esclude, infatti, di per sé che – nonostante l'intenzione dei redattori – possa da esse scaturire alcun vincolo formale in capo agli Stati medesimi[10].

Tuttavia, il *Multilateral instrument* realizza una piena giuridificazione di tali azioni, in particolare attribuendo forza cogente ai regimi di "*minimum standard*" ed è, quindi, in questa funzione che si apprezza il contributo dello strumento multilaterale all'evoluzione dei concetti del diritto tributario internazionale[11]. Si vuol dire, in altri termini, che per quanto l'approdo finale si collochi nel solco degli orientamenti precedenti – riguardando le CDI – e non sia (come meglio si vedrà *infra*) scevro da profonde problematicità, vi è comunque una rilevanza autonoma dello strumento multilaterale, che non si limita agli obiettivi pragmatici cui si accennava poco sopra,

[7] Del resto, come si è visto, il mandato conferito agli Stati dell'*ad hoc Group* era proprio quello di delineare un trattato multilaterale che potesse in un colpo solo apportare le modifiche concordate a tutte le CDI.

[8] Sugli effetti del MLI sugli ordinamenti tributari nazionali, cfr. ARNO CRAZZOLARA, Il trattato multilaterale BEPS è self executing?, in: www.rivistadiritto tributario.it (consultato il 07.02.2019).

[9] Lo sottolinea ANDREAS LANGER, The Legal Relevance of the Minimum standard in the OECD/BEPS Project, in: Michael Lang/Pasquale Pistone/Alexander Rust/Josef Schuch/Claus Staringer (a cura di), The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties. Analysis and Effects, Alphen aan den Rijn 2018, p. 89 ss.

[10] Sulla rilevanza della *soft law* nel diritto tributario internazionale, cfr. GIUSEPPE MELIS, Coordinamento fiscale nell'Unione europea, in: Enciclopedia del diritto, Annali, I, Milano 2007, p. 407 ss.

[11] Cfr. LANGER (nota 9), p. 90.

[4] Si veda, al proposito, ROBERTO CORDEIRO GUERRA, Il Modello OCSE contro le doppie imposizioni, in: Roberto Cordeiro Guerra (a cura di), Diritto tributario internazionale. Istituzioni, Milano 2016, p. 391 ss. e bibliografia ivi indicata.

[5] Sulla quale si rinvia, per tutti, a GIULIO TREMONTI, Le cause e gli effetti politici della prima crisi globale, in: Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 2010, p. 3 ss.

[6] Sia consentito rinviare, sull'evoluzione recente della Convenzione di Strasburgo, a STEFANO DORIGO, La cooperazione fiscale internazionale dopo il protocollo di modifica alla Convenzione di Strasburgo: qualche luce e molte ombre, in: Rivista di diritto tributario, 2011, V, p. 157 ss.

ma che al contrario aspira a realizzare una funzione considerevole di portata sostanziale.

Questo approccio sembrerebbe, quindi, realizzare un superamento per quanto ancora parziale dell'ottica esclusivamente bilaterale propria dell'assetto previgente; e ciò nella consapevolezza che, da un lato, la *soft law* non può aspirare a influenzare con certezza la condotta degli Stati; e che, dall'altro, soluzioni bilaterali ma non coordinate, sotto i profili temporali e sostanziali, perpetuano quella situazione di vuoto normativo nella quale si sono formati e rafforzati fenomeni di *base erosion* e di *profit shifting*.

Se, in conclusione, non si può certamente ancora parlare di una multilateralizzazione dei profili sostanziali del diritto tributario internazionale, è certo che con il *Multilateral instrument* per la prima volta si è assistito ad uno sforzo concertato tra più Stati per tradurre in norma, attraverso l'aggiornamento delle CDI, gli indirizzi della Comunità internazionale in tema di lotta all'evasione ed all'erosione fiscale internazionale^[12].

II. La contraddittoria conservazione di ampi spazi di autonomia per gli Stati parte del *Multilateral instrument*

Se, come detto, le finalità che connotano la Convenzione multilaterale e lo sforzo per individuare regole il più possibile uniformi paiono in generale apprezzabili, va tuttavia preso atto che il modo con cui essa è stata in concreto redatta manifesta non poche contraddizioni, idonee a indebolire oltremodo le possibilità che siffatti elementi possano realmente influenzare il modo d'essere del diritto tributario internazionale. Il contenuto del *Multilateral instrument* si pone, infatti, in più punti in contraddizione con l'obiettivo di garantire un'applicazione il più possibile uniforme e coordinata delle regole del BEPS, e ciò con il chiaro intento di concedere agli Stati parte la possibilità di difendere le proprie prerogative sovrane e quindi di graduare gli effetti della nuova disciplina.

L'uniformità è, infatti, ampiamente temperata da una serie di meccanismi che attribuiscono a ciascuno Stato il potere di modellare i confini applicativi ed il contenuto delle regole oggetto dell'accordo, ciò che finisce tuttavia per frammentare il regime comune, rendendo tra l'altro – come meglio si vedrà in seguito – la sua interpretazione pratica di difficile intelligibilità.

Due sono le modalità attraverso le quali si giunge ad un simile assetto. Da un lato, la Convenzione multilaterale consente a ciascuno Stato di individuare le CDI "coperte", alle quali cioè si estendono le modifiche previste (art. 2 par. 1 lett. a MLI). Vi è, dunque, la possibilità di includere nelle modifiche solo alcuni delle CDI vigenti per uno Stato, escludendone viceversa altri, e ciò naturalmente sulla base di considerazioni di opportunità, non avulse da influssi politici circa i rapporti con alcune delle giurisdizioni *partner*.

[12] Su tale aspetto, cfr. YARIV BRAUNER, *Mc BEPS: The MLI – The First Multilateral Tax Treaty That Has Never Been*, in: *Intertax*, 2018, p. 6 ss., il quale osserva che "the MLI introduces ambivalence into the international tax regime, breaking with its orthodoxy in a meaningful, even if not yet significant manner" (p. 7).

In secondo luogo, anche con riferimento alle CDI "coperte" ciascuno Stato mantiene la possibilità di modellare, almeno entro certi limiti, la disciplina applicabile. Il *Multilateral instrument*, infatti, consente di apporre riserve, con le quali escludere in tutto o in parte l'applicazione di ciascuna disposizione ovvero avvalorare una certa interpretazione; nonché di scegliere tra due o più soluzioni alternative esercitando opzioni espressamente consentite.

Tale congerie di strumenti, variamente collocati tra il testo delle singole norme e disposizioni di carattere più generale, costituisce il marchio del compromesso che ha di fatto caratterizzato la negoziazione della Convenzione multilaterale: un compromesso che costituisce di fatto il prezzo che la comunità internazionale ha dovuto sopportare per poter giungere alla conclusione del *Multilateral instrument*. In assenza di meccanismi di flessibilità, capaci cioè di permettere agli Stati di adattare la nuova disciplina alle proprie esigenze preservandone la sovranità, il raggiungimento di un accordo di tipo multilaterale sarebbe stato problematico.

Questo atteggiamento pragmatico rischia, tuttavia, di depotenziare la portata innovativa del *Multilateral instrument*: in particolare, viene impedita sia l'applicazione delle regole BEPS all'intero complesso delle CDI degli Stati parte, sia l'uniformità del contenuto di tali regole all'interno delle CDI coperte. Si delinea, anzi, una pericolosa proliferazione di sistemi distinti sia in relazione a ciascuno Stato (per il quale la scelta di limitare le CDI "coperte" farà emergere una divisione tra *partner* con i quali le regole BEPS operano ed altri che ne sono invece esclusi) sia con riferimento a singoli istituti (alcuni Stati – mediante il meccanismo delle opzioni e delle riserve – avranno scelto una certa disciplina ed altri che, invece, ne potranno avere introdotta una differente).

Un quadro – questo – ulteriormente complicato dalla posizione degli Stati Uniti d'America (USA), che pure avevano svolto un ruolo attivo nell'ambito dei lavori del BEPS, nel senso di non sottoscrivere per adesso il *Multilateral instrument*^[13].

Appare giustificato, allora, parlare della Convenzione multilaterale come di un passo avanti verso il multilateralismo, ma in un contesto di perdurante ancoraggio del diritto tributario internazionale agli schemi e, si potrebbe dire, alla mentalità fondata su un approccio bilaterale.

Lo iato evidente tra l'esito delle azioni BEPS e l'incerta traduzione di parte di esse in regole positive costituisce, infine, una smentita della rilevanza della *soft law* nella nostra materia. La resistenza da parte degli Stati nell'accettare *tout court* il contenuto delle azioni BEPS ed il conseguente mantenimento di ampi spazi di discrezionalità messo in luce dal testo del

[13] Una scelta che si affianca a quella di non partecipare al *Common reporting standard* (CRS) e che ha spinto alcuni commentatori a criticare le ambiguità dell'amministrazione americana, che appare più preoccupata di perseguire i propri obiettivi di finanza interna e di politica internazionale che non realmente interessata all'individuazione di strumenti comuni di lotta ai fenomeni di erosione ed evasione internazionale.

Multilateral instrument indicano che tra gli auspici di carattere politico e la concretezza delle scelte normative in materia fiscale sussiste ancora uno iato, figlio proprio della difesa ad ogni costo di margini di sovranità statale. Con la conseguenza che va escluso che mere raccomandazioni, per quanto promananti da consessi altamente rappresentativi, possano – in assenza di atti di recepimento positivo da parte degli Stati – essere considerate alla stregua di fonti del diritto tributario internazionale[14].

III. La struttura-tipo delle norme del *Multilateral instrument*

L'ambiguità dell'intero impianto del *Multilateral instrument* si coglie con precisione nel modo con cui le sue norme sono strutturate. È proprio il modo barocco con cui esse sono state scritte che influenza in maniera decisiva l'efficacia della regola, che pure in astratto sembrerebbe muoversi nella corretta direzione.

In termini generali, infatti, ciascun articolo si occupa, in prima battuta, di dettare la disciplina sostanziale dell'istituto oggetto di regolamentazione. Tuttavia, l'estensione della portata di esso è subito dopo oggetto di modellamento, attraverso l'operare – congiunto o meno – di tre tipologie di strumenti.

Vi è, innanzitutto, la previsione di clausole di compatibilità, le quali si occupano di evitare che – nell'applicazione delle regole del *Multilateral instrument* alle singole CDI – sorgano conflitti; e ciò attraverso la disciplina di quali siano le modifiche che il trattato successivo, in questo caso il MLI, apporta al testo delle CDI già vigenti[15]. Attraverso questo genere di clausola, dunque, le parti della Convenzione multilaterale stabiliscono in che misura l'introducenda regolamentazione opera rispetto alle CDI coperte, in modo che la disciplina che ne scaturisce non risulti contraddittoria.

Si tratta di una tecnica ben conosciuta nel diritto internazionale pubblico[16] e della quale non mancano esempi anche nel contesto delle CDI[17]. L'obiettivo è quello di evitare le incertezze che le regole interpretative tradizionali – incentrate sul principio della modifica di un trattato mediante un accordo successivo incompatibile e sui limiti imposti dal rispetto di regole di *ius cogens* – potrebbero comportare.

[14] Si vuole altrimenti dire che il fatto che vi sia stato un ampio consenso sulle azioni BEPS, ma che al momento di tradurle in strumenti vincolanti gli Stati abbiano inteso difendere i propri spazi di libertà al riguardo (giungendo anche nel caso degli USA a non parteciparvi affatto), testimonia la percezione della soft law internazionale come assai poco pericolosa per gli interessi nazionali. E quindi, di fatto, questo atteggiamento ne conferma l'assoluta irrilevanza sul piano degli obblighi internazionali.

[15] Cfr. SRIRAM GOVIND/PASQUALE PISTONE, *The Relationship Between Tax Treaties and The Multilateral Instrument: Compatibility Clauses in the Multilateral Instrument*, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (nota 9), p. 111 ss.

[16] Art. 30 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati (Convenzione di Vienna; RS 0.111), sul quale cfr. BENEDETTO CONFORTI, *Consistency among Treaty Obligations*, in: Enzo Cannizzaro (a cura di), *The Law of Treaties. Beyond the Vienna Convention*, Oxford/New York 2011, p. 187 ss.

[17] Si veda, tra gli altri, l'art. 27 par. 2 della Convenzione di Strasburgo sulla mutua cooperazione in materia fiscale, come modificato nel 2010.

Il *Multilateral instrument*, come evidenziato nel suo *explanatory statement*[18], utilizza al riguardo quattro possibili formule di compatibilità:

- che la disposizione si applichi "al posto di" una disposizione della CDI coperta, salvo che questa non contenga alcuna disciplina corrispondente[19];
- che si applichi o modifichi la regola preesistente, senza che vi sia una sostituzione e sempre salvo che la disciplina corrispondente manchi[20];
- che la norma della Convenzione multilaterale si applichi "in assenza di" una disposizione corrispondente[21];
- e, infine, che essa si applichi "al posto" di una norma corrispondente, realizzando un effetto sostitutivo pieno anche nel caso in cui una disposizione manchi nella CDI coperta[22].

Appare, dunque, evidente che – considerata la vastissima platea delle CDI potenzialmente interessate dagli effetti del *Multilateral instrument* – la previsione di clausole di compatibilità così diversamente atteggiate comporti un primo rilevante profilo di complessità del sistema.

Vi è, poi, il regime delle opzioni, ovvero discipline alternative che spetta a ciascuno Stato parte di scegliere, in tal modo modellando conseguentemente il regime scaturente dalle proprie CDI coperte[23]. Si tratta, ancora una volta, di uno strumento di flessibilità offerto agli Stati come contropartita per la loro partecipazione alla Convenzione multilaterale e che si articola in due meccanismi principali.

Si rinvergono, infatti, nel testo del *Multilateral instrument* sia clausole di "opt-out", attraverso le quali uno Stato può escludere l'applicazione di una certa disciplina in tutto o in parte[24] sia clausole di "opt-in", che al contrario consentono allo stesso Stato di sottoporsi volontariamente ad una regolamentazione non necessariamente imposta dalla Convenzione multilaterale[25]. Inoltre, come era stato prefigurato nell'Action 15 del BEPS, viene fatto in taluni casi ricorso a discipline alternative, la cui scelta è rimessa alla volontà del singolo Stato parte[26].

[18] Tale documento, sul quale ci soffermeremo *infra* a proposito delle problematiche interpretative del MLI, è stato adottato in contemporanea con il testo del *Multilateral instrument* e reca un commento ed un'esplicazione delle sue norme. In questo senso, esso appare avere una funzione affine a quella del Commentario al Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE).

[19] Ad es. si veda l'art. 5 par. 7 MLI circa i metodi per eliminare la doppia imposizione.

[20] Ne è un esempio l'art. 7 par. 5 MLI.

[21] Ad es. l'art. 3 par. 4 MLI.

[22] Ne sono esempio le lett. b e c dell'art. 16 par. 4 MLI in tema di procedura amichevole.

[23] Su tale regime, cfr. ALEXANDRA MILADINOVIC/ALEXANDER RUST, *Options Under the Multilateral Instrument*, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (nota 9), p. 139 ss.

[24] Cfr. art. 6 par. 3 MLI, che consente ad uno Stato parte di introdurre nel preambolo delle proprie CDI coperte una formula aggiuntiva a quella del primo paragrafo della medesima disposizione.

[25] Ad es. in tema di arbitrato.

[26] Si vedano gli esempi riportati da MILADINOVIC/RUST (nota 23), p. 144.

Rispetto alle clausole di compatibilità, che sono in qualche modo indispensabili specialmente in un contesto nel quale un unico trattato multilaterale aspira ad applicarsi ad un numero imprecisato, ma sicuramente alto, di CDI, le opzioni rappresentano, invece, una precisa scelta dei redattori del *Multilateral instrument*, non imposta se non dall'esigenza di conferire a questo strumento la flessibilità necessaria per garantirne una diffusa accettazione da parte della Comunità internazionale. Esse si inseriscono, pertanto, in un contesto più politico che non genuinamente giuridico, contribuendo in modo assai più rilevante a rendere complesso e scarsamente uniforme l'assetto derivante dall'implementazione dell'accordo BEPS.

Ultimo tassello di questa costruzione – ma sicuramente primo per importanza e per influenza sul profilo appena accennato – è dato dal regime delle riserve[27]. A differenza di quanto si è detto con riguardo alle clausole di compatibilità e alle opzioni, il regime delle riserve si ricava sia da quanto previsto da ciascuna singola disposizione convenzionale, sia anche dal contenuto di una norma di chiusura, l'art. 28 MLI, che delimita in termini generali il ricorso alle riserve, elencando i casi ove esse sono ammesse, e ne delinea le modalità di formulazione e gli effetti.

La regola posta dai redattori del MLI è che solo le riserve espressamente consentite possono essere formulate[28]. Vi è, dunque, un numero chiuso di riserve possibili, ciò che conferisce al sistema un elevato grado di certezza. Tuttavia, le riserve – ove previste e formulate – non sono in generale soggette ad accettazione, con la conseguenza che è sufficiente il semplice rispetto delle forme previste per la formulazione e la notificazione della riserva per garantire l'effetto di modificare la disciplina applicabile, secondo i termini ivi stabiliti, con riferimento a tutte le CDI coperte dello Stato riservante[29], salvo che uno degli Stati *partner* non interponga un'obiezione.

L'unica eccezione a tale assetto concerne le riserve relative alla disciplina dell'arbitrato obbligatorio di cui alla Parte VI^o del *Multilateral instrument*, le quali sono al contrario sottoposte ad accettazione da parte dello Stato *partner* (art. 28 par. 2 MLI). La ragione di una simile particolarità può forse rinvenirsi nella natura tipicamente bilaterale dello strumento arbitrale, i cui caratteri pertanto necessitano di essere espressamente condivisi da entrambe le parti per garantire un'efficace applicazione della procedura.

[27] Il tema delle riserve è uno dei più classici del diritto internazionale dei trattati. Si veda, per tutti, GIORGIO GAJA, *Unruly Treaty Reservations*, in: *Le droit international à l'heure de sa codification. Études en honneur de Roberto Ago*, Milano 1987, p. 307 ss. Con riferimento al regime delle riserve nel MLI, cfr. BENJAMIN WALKER, *Reservation to the Multilateral Instrument*, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (nota 9), p. 165 ss.

[28] L'art. 28 par. 1 MLI adotta una formulazione ambigua. Esso, infatti, dichiara in linea di principio che nessuna riserva è ammessa, se non quelle indicate negli articoli che indica. Il numero di tali disposizioni è però così alto da ribaltare di fatto la regola, rendendo normale l'ipotesi della formulabilità della riserva e, invece, eccezionale quella dell'esclusione di esse.

[29] L'art. 28 par. 3 MLI nel descrivere gli effetti della formulazione di una riserva, non fa alcun riferimento all'accettazione dell'altro Stato parte.

Il sistema delle riserve è quello che, in modo più evidente, connota il *Multilateral instrument* come strumento internazionale ambiguo. È, infatti, tramite le riserve che ciascuno Stato parte può conseguire l'obiettivo di modellare il contenuto delle CDI coperte secondo le proprie finalità politiche e di sistema[30]. Esse, pertanto, nel mentre garantiscono un'ampia partecipazione alla Convenzione multilaterale BEPS, allo stesso tempo – e quasi paradossalmente – ne indeboliscono gli effetti, consentendo che la disciplina in concreto applicata segua due velocità, una più rigorosa per gli Stati che accettino *tout court* quanto stabilito nel testo concordato, l'altra assai più lasca per quelle giurisdizioni che, invece, decidano di adattarne il contenuto per soddisfare proprie specifiche esigenze.

IV. La rilevanza del *minimum standard*

Vi è, peraltro, un ulteriore e non secondario profilo di complicazione del sistema che scaturisce dal *Multilateral instrument*. Il meccanismo sin qui delineato, infatti, trova una sua peculiare applicazione con riferimento a quelle disposizioni che stabiliscono un *minimum standard*, ovvero un livello minimo di regolamentazione che non può essere derogato se non nel senso di garantire un livello più elevato di efficacia della risposta a fenomeni di *base erosion* e *profit shifting*.

Si è già accennato in precedenza alla particolare valenza delle disposizioni che pongono un *minimum standard*, trattandosi di norme che attribuiscono valore giuridico formale a mere raccomandazioni contenute nelle azioni finali del progetto BEPS[31]. Si tratta ora di verificare come esse operano in concreto, con riferimento in particolare al modo generale di funzionamento della Convenzione multilaterale descritto nel precedente paragrafo.

Va detto che non vi è nel *Multilateral instrument* una definizione di cosa sia il *minimum standard*[32]. Solo due disposizioni vi fanno espresso richiamo:

- l'art. 7 MLI, riguardante la clausola generale antiabuso, e
- l'art. 16 MLI sulle procedure amichevoli.

Peraltro, è opinione condivisa, anche sulla scorta di quanto si trova esposto nell'*explanatory statement*, che almeno altre due norme si riferiscano a tale concetto, pur senza nominarlo espressamente[33]. Si tratta dell'art. 6 MLI, che impone la modifica del titolo e del preambolo delle CDI coperte in modo da esplicitarne l'obiettivo – concorrente con quello tradizionale di combattere la doppia imposizione – di combattere le transazioni abusive, ovvero quelle aventi come scopo principale quello di ottenere un vantaggio convenzionale la

[30] Quella indicata nel testo è, in termini generali, la funzione tipica delle riserve nel diritto dei trattati. Tuttavia, l'elevato numero e la varietà di tecniche di formulazione delle riserve contemplati dalla Convenzione multilaterale la rendono senza dubbio un esempio del tutto peculiare, se non proprio unico.

[31] Lo stesso progetto BEPS aveva evidenziato l'importanza di prevedere regole non derogabili, se non in casi particolari, in quanto poste a tutela di interessi essenziali.

[32] Lo evidenzia LANGER (nota 9), p. 90.

[33] LANGER (nota 9), p. 97 ss.

cui concessione non sarebbe in accordo con l'oggetto e con lo scopo della disposizione rilevante; e dell'art. 17 MLI, riguardante l'obbligatorietà degli aggiustamenti compensativi in presenza di una rettifica concernente i prezzi di trasferimento.

Non è questa la sede per approfondire l'esame della disciplina sostanziale di queste norme^[34]. Qui è sufficiente mettere in evidenza le ulteriori complicazioni procedurali che scaturiscono dall'individuazione di alcune disposizioni più importanti, come quelle che fissano un *minimum standard*.

Da un lato, infatti, la lettura delle norme incluse in questa categoria mostra che non sono consentite opzioni, nella forma di clausole di "opt-out", se non nella misura in cui le CDI coperte non contengano già una disciplina conforme allo *standard* minimo previsto dal MLI. Dall'altro, anche le riserve non sono ammesse, a meno che esse non siano finalizzate a mantenere in vita una preesistenza regolamentazione pattizia ritenuta quantomeno equivalente a quella costituente il *minimum standard*. Viene dunque negata in radice la possibilità per uno Stato parte di escludere in toto, mediante una riserva, l'applicazione alle proprie CDI coperte di tale regime rafforzato.

Il sistema, peraltro, è complicato dalla circostanza che in certi casi il regime di *minimum standard* non è delineato una volta per tutte in modo univoco, ma comprende varie soluzioni alternative, tutte ritenute conformi con esso ma in concreto rimesse alla scelta del singolo Stato. L'esempio più eclatante di quanto si viene dicendo si trova nell'art. 7 MLI, concernente il contrasto a forme di abuso dei trattati. Una disposizione centrale nell'ambito del BEPS, volta a sollecitare l'introduzione di una clausola generale anti-abuso nel contesto delle CDI, in special modo nella forma di una clausola *principal purpose test* (PPT)^[35] che, non a caso, l'OCSE ha ritenuto essere già parte del diritto internazionale generale a prescindere dalla sua concretizzazione in uno o più trattati^[36].

Ebbene, l'art. 7 MLI non prevede un'unica clausola di *minimum standard*, indica piuttosto che tale livello minimo può essere conseguito in più modi: con l'introduzione nelle CDI di una clausola PPT, che pure rappresenta la soluzione preferita; ovvero affiancandovi una previsione semplificata sulla limitazione dei benefici convenzionali (clausola LOB); oppure infine adottando una clausola *limitation on benefit* (LOB) dettagliata e tale da includere un meccanismo di contrasto alle strutture *conduit*.

[34] Si veda, comunque, un'ampia panoramica del contenuto del Multilateral instrument in: MARTINO PINELLI, La Convenzione multilaterale BEPS e il suo recepimento in Svizzera, in: NF 9/2018, p. 389 ss.

[35] Per i primi commenti a questa disposizione, cfr. VIKRAM CHAND, The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An in-depth Analysis, in: Intertax, 2018, p. 18 ss.; e BŁAŻEJ KUŹNIAK, The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application, in: World Tax Journal, 2018, p. 233 ss. Per un'analisi dell'impatto della nuova clausola sul diritto fiscale svizzero, si rinvia a SAMUELE VORPE, La nuova clausola anti-abuso nelle convenzioni pattuite dalla Svizzera, in: RtiD, II-2017, p. 727 ss.

[36] Tale posizione si trova manifestata nel par. 14 del Final Report concernente l'Action 6 del progetto BEPS. Sul punto, cfr. STEFANO MORRI/STEFANO GUARINO, PPT Rule, diritto italiano e libertà europee: la PPT è un principio del diritto tributario internazionale, in: Corriere tributario, 2017, p. 2331 ss.

Tale risultato si ottiene combinando il testo della regola sostanziale dell'art. 7 MLI, che fa riferimento alla clausola PPT, con il regime delle riserve, che sono consentite solo laddove le CDI coperte contengano già una regolamentazione di quel genere ovvero nel caso in cui gli Stati intendano, per l'appunto, seguire una delle due alternative sopra menzionate.

Vi è, dunque, una contraddizione tra l'obiettivo della norma del *Multilateral instrument*, che è quello di far sì che tutte le CDI coperte siano dotate di un efficace presidio contro gli abusi, ed il suo contenuto, il quale consente che esso possa essere realizzato in più modi e, perciò, lascia di fatto gli Stati arbitri del modo con cui garantire nei casi concreti il *minimum standard*.

Del resto, il cuore di tale contraddizione sta nel fatto che la sostanziale indeterminatezza dei modelli di clausola anti-abuso prefigurati dall'art. 7 MLI attribuisce agli Stati parte un potere notevole – e difficilmente sindacabile – con riguardo alla disciplina in concreto scelta.

V. L'interpretazione delle CDI coperte come modificate dal MLI: un groviglio difficilmente districabile

La sensazione prevalente che resta dopo l'esame della struttura e del contenuto del MLI è di insoddisfazione. L'indubbia novità di uno strumento multilaterale destinato a mutare la sostanza di molte regole di nuovo conio nel diritto tributario internazionale risulta controbilanciata dalla conservazione di eccessivi margini di scelta per gli Stati parte a causa del modo con cui le norme che incorporano quelle regole sono state redatte^[37].

Non si tratta solo di constatare l'esito in qualche modo "anarchico" che scaturirà verosimilmente dalla completa attuazione del *Multilateral instrument*, in conseguenza della frammentazione delle discipline che potrà verificarsi sia con riferimento a ciascun singolo Stato (per effetto della scelta di limitare le CDI coperte), sia in relazione al complesso delle nuove regole (a causa del sistema delle riserve e delle opzioni, che muta il regime – anche in modo rilevante – e inevitabilmente lo rende assai poco omogeneo).

Vi è, infatti, un altro problema che si porrà in relazione all'assetto comunque derivante dalle modifiche che il MLI determinerà nel sistema delle CDI. L'interpretazione delle norme modificate dalla Convenzione multilaterale si presenta, infatti, particolarmente complessa, e ciò sotto svariati profili.

Un primo aspetto di incertezza è legato all'individuazione della disciplina in concreto applicabile nei rapporti tra due Stati legati da una CDI. Occorre, infatti, in primo luogo comprendere se tale CDI è, per uno o entrambi gli Stati, da considerarsi coperta; poi, è necessario ricostruire la concreta disciplina dettata dalle singole norme della CDI medesima in conseguenza dell'influenza del MLI, tenendo conto tuttavia degli effetti delle riserve e delle opzioni.

[37] Tale giudizio è condiviso da LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI/GUILHERME GALDINO, Action 2 and the Multilateral Instrument: Is the Reservation Power Putting Coordination at Stake?, in: Intertax, 2018, p. 104 ss.

L'intreccio delle scelte unilateralmente compiute dai due Stati parte e la probabile diversità dei regimi introdotti in conseguenza di quelle rendono quanto mai nebulosa l'individuazione di quale norma sia applicabile e in che cosa essa si sostanzia. L'OCSE, consapevole di queste problematiche, ha posto in essere un apposito strumento – il *matching database* –, basato su uno speciale algoritmo e capace di dare conto dello stato delle CDI vigenti per ciascuna giurisdizione^[38]. La complessità di funzionamento e gestione di un simile strumento è messa in evidenza sia dalla prospettiva di successive implementazioni indicata nel suo manuale di utilizzo; sia ancor più dal *disclaimer* che lo accompagna, nel quale l'OCSE evidenzia come non si tratti di uno strumento giuridico e che la presenza di errori potrebbe renderne non del tutto attendibili gli esiti.

Questa posizione, da un lato, esprime plasticamente l'estrema complessità del sistema scaturito dal MLI; dall'altro, chiama ad un imponente sforzo le autorità fiscali degli Stati parte, le quali dovrebbero – nell'interesse dei propri uffici, ma soprattutto a tutela della posizione dei contribuenti – realizzare e aggiornare periodicamente (onde tenere conto dell'evoluzione della disciplina a seguito dell'entrata in vigore del MLI per nuove giurisdizioni) versioni consolidate delle CDI. Sotto questo profilo, l'impiego di tecnologie fondate sull'intelligenza artificiale si rivela inevitabile^[39], anche se la possibile fallacia delle risposte – che restano pur sempre collegate ad algoritmi ideati da esseri umani – pone seri interrogativi in merito alle conseguenze giuridiche di errori nell'interpretazione ed applicazione di una disposizione convenzionale modificata dal MLI.

Non è, tuttavia, solo questo l'aspetto che desta preoccupazione, pur essendo esso già particolarmente rilevante.

Quand'anche si riuscisse con precisione a determinare lo "stato" di una disposizione convenzionale bilaterale a seguito delle influenze del *Multilateral instrument*, residuerebbe comunque la questione di come essa si debba interpretare in caso di incertezza. Due sono gli aspetti che vengono in considerazione a questo riguardo.

Il primo attiene all'influenza della disposizione modificativa del MLI sul testo della singola CDI oggetto di modifica. Si tratta, infatti, di comprendere se l'interpretazione di quest'ultima – secondo le regole della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati e dell'art. 3 par. 2 del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE), laddove una norma di tal genere sia effettivamente presente^[40] – debba tenere conto del testo della norma del MLI a monte e, in tal caso, quali siano gli strumenti interpretativi utilizzabili in relazione a questa.

[38] MLI Matching Database (beta), in: <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm> (consultato il 15.02.2019).

[39] Sul punto, cfr. ANTONIO DELLA CARITÀ/LUCA BONFANTI, *Riserve, opzioni e algebra booleana nella Convenzione multilaterale BEPS*, in: *Corriere tributario*, 2017, p. 2661 ss.

[40] Sull'interpretazione delle CDI in materia fiscale, cfr. GIUSEPPE MELIS, *L'interpretazione del diritto tributario europeo e internazionale*, in: Claudio Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino 2016, p. 23 ss.

Ebbene, anche questo profilo appare di particolare complessità. La disposizione della singola CDI coperta, infatti, dev'essere interpretata facendo riferimento ai metodi previsti dalla Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati – in particolare, i suoi artt. 31, 32 e 33 –, mentre solo nel caso in cui si debba interpretare un termine non altrimenti definito, lo Stato che sta dando applicazione al trattato fiscale dovrà utilizzare il significato che quel termine ha secondo la propria legislazione interna, salvo che però il contesto non imponga altrimenti^[41].

Si può ritenere che il "contesto" cui fa richiamo l'art. 3 par. 2 M-OCSE comprenda anche la corrispondente disposizione del *Multilateral instrument*, atteso che il par. 2 dell'art. 31 Convenzione di Vienna fa rientrare in tale nozione "ogni accordo in rapporto col trattato e che è stato concluso tra tutte le parti in occasione della conclusione del trattato". Sebbene tecnicamente la CDI coperta non sia "conclusa" in occasione della conclusione del MLI, pure le sue modifiche possono farsi ad esso risalire e dunque non pare irragionevole sostenere che quest'ultimo rientri nel contesto rilevante per l'applicazione dell'art. 3 par. 2 M-OCSE.

Il *Multilateral instrument*, al riguardo, contiene a sua volta una disposizione di interpretazione analoga a quella appena menzionata del M-OCSE. L'art. 2 par. 2 fa, infatti, riferimento, nel caso in cui sorga dubbio sull'interpretazione di un termine non altrimenti definito, all'esigenza di impiegare la definizione contenuta nella CDI coperta, ancora una volta a meno che il contesto non spinga ad una differente soluzione.

Nell'estrema complicazione pratica di un simile meccanismo, sembra tuttavia potersi affermare che – in caso di incerta attribuzione di significato ad un termine convenzionale non definito né dalla singola CDI né dal MLI – debba farsi riferimento alla definizione domestica, salva la necessità di valutare che il contesto non implichi un esito differente. Il riferimento al contesto che – al termine del percorso circolare attivato dal rimando che l'art. 3 par. 2 M-OCSE fa al MLI e che l'art. 2 par. 2 di quest'ultimo ribalta nuovamente nella direzione del primo – dovrebbe comprendere anche quello relativo al *Multilateral instrument*^[42]. L'ampliamento della nozione di "contesto", che deriva dalla soluzione proposta, dovrebbe di conseguenza restringere l'ambito di operatività dell'interpretazione domestica unilaterale, conformemente gli auspici che emergono già dai lavori del BEPS.

Questo primo profilo problematico ne introduce, allora, immediatamente un secondo, ad esso strettamente connesso. Il *Multilateral instrument* è accompagnato da un

[41] È questo, in sostanza, il contenuto della regola speciale di interpretazione di cui all'art. 3 par. 2 M-OCSE.

[42] Di fatto, il rinvio reciproco che l'art. 3 par. 2 CDI – ove redatto in conformità al M-OCSE – e l'art. 2 par. 2 MLI si fanno, conduce a ritenere che nel caso in cui la disposizione convenzionale modificata dal MLI contenga un termine non altrimenti definito, occorre riferirsi al significato che esso ha secondo la normativa interna dello Stato che sta dando applicazione alla CDI medesima, salvo che il contesto relativo alla disposizione modificativa del MLI non richieda altrimenti.

documento esplicativo, denominato *explanatory statement*, che si incarica di spiegare la portata delle singole disposizioni della Convenzione multilaterale. Una sorta di commentario, quindi, che tuttavia – a differenza di quello che accompagna il M-OCSE[43] – ha ricevuto una veste giuridica formale, essendo stato approvato dagli Stati firmatari del MLI in concomitanza con l'adozione della Convenzione multilaterale nel novembre 2016. In questo modo, l'*explanatory statement* costituisce un mezzo di interpretazione supplementare ai sensi dell'art. 31 par. 3 lett. a Convenzione di Vienna, che fa infatti riferimento a "ogni accordo ulteriore intervenuto tra le parti circa l'interpretazione del trattato o l'attuazione delle disposizioni in esso contenute".

Ciò, tuttavia, potrebbe valere solo con riferimento alle disposizioni del *Multilateral instrument* e non, invece, per quelle delle singole CDI, mancando un esplicito richiamo a tale atto in relazione ad esse. Peraltro, una soluzione diversa – nel senso cioè della rilevanza interpretativa formale dell'*explanatory statement* anche per le singole CDI coperte – potrebbe postularsi sulla base del particolare modo attraverso cui il MLI opera la modifica di quelle. L'effetto di adattamento, infatti, è automatico e consegue all'entrata in vigore della Convenzione multilaterale: non vi è, dunque, una successiva fase di negoziazione e sottoscrizione delle singole CDI, in occasione della quale possa porsi il caso previsto dalla sopra citata norma della Convenzione di Vienna[44].

Pertanto, la contestualità tra accordo sul contenuto del MLI e modifica delle CDI coperte comporta la possibilità di considerare che anche rispetto a queste ultime l'*explanatory statement* rappresenti un accordo ulteriore concernente l'interpretazione, secondo l'art. 31 par. 3 lett. a Convenzione di Vienna, con conseguente rilevanza interpretativa del medesimo anche per le singole CDI.

Nessuna rilevanza formale, al contrario, dovrebbero avere le azioni del BEPS ed il relativo commentario, nonostante che esse abbiano formato la base del negoziato e poi dell'accordo relativo al MLI. Si tratta, infatti, di mere raccomandazioni che risultano superate, sul piano delle fonti, dall'assetto voluto dagli Stati parte del *Multilateral instrument* come trasfuso nel testo dell'accordo. L'assai remota possibilità di annoverare tali documenti tra i lavori preparatori e dunque come mezzi secondari di interpretazione di cui all'art. 32 Convenzione di Vienna – remota dal momento che questa ne consente l'utilizzo solo nel caso in cui l'interpretazione ex art. 31 Convenzione di Vienna lasci il significato ambiguo o oscuro oppure conduca ad un risultato non ragionevole – non esclude tuttavia che il loro contenuto possa servire, in via informale e di fatto[45], a scopi interpretativi, secondo un orientamento piuttosto

risalente già sperimentato con riguardo al commentario al M-OCSE. Anzi, la complessità dell'interpretazione secondo i canoni formali conferisce inevitabilmente ai documenti del BEPS un ruolo de facto assai importante al fine di dirimere in casi concreti questioni interpretative.

Come si vede da queste sommarie considerazioni, l'aspetto interpretativo appare – al pari di quello concernente la disciplina applicabile – particolarmente frammentato ed insidioso, rappresentando allo stato il principale ostacolo alla buona riuscita di un progetto multilaterale, già ampiamente ridimensionato dall'eccessivo peso di scelte politico-diplomatiche che, se anche ne hanno consentito l'entrata in vigore, hanno ampiamente stemperato la portata innovativa delle sue regole rispetto agli iniziali auspici.

VI. Conclusioni

Per lo studioso di diritto tributario internazionale, la vicenda che ha interessato il *Multilateral instrument* costituisce un severo monito ad evitare di leggere gli sviluppi della prassi con il metro delle proprie personali aspettative. Nonostante il carattere multilaterale della Convenzione, essa realizza infatti un assetto molto conservatore.

Risulta, in primo luogo, accuratamente preservata la capacità degli Stati di modellare le nuove norme, adattandole alle proprie esigenze. E ciò, come mostra il caso degli USA, fino al punto di rigettare del tutto la disciplina conseguente ai lavori del BEPS. Resta dunque confermato come ancora allo stato attuale la fiscalità internazionale – quanto meno sul piano delle regole sostanziali che presiedono alla tassazione di fenomeni transnazionali[46] – sia dominata dagli interessi degli Stati e, quindi, da meccanismi più politici che non genuinamente giuridici. Certo, la conclusione e l'entrata in vigore di uno strumento multilaterale va senza dubbio salutato con favore e con esso l'individuazione di talune regole che dovrebbero valere per l'intera comunità internazionale; tuttavia, non appena – come si è visto – si oltrepassa il dato formale per analizzare il modo di funzionamento ed applicazione della disciplina introdotta si comprende come il multilateralismo risulti contraddetto proprio per effetto della discrezionalità attribuita ai singoli ordinamenti.

Il secondo aspetto degno di nota, peraltro collegato al primo, è che il passaggio dalle mere enunciazioni teoriche alla loro inclusione in documenti vincolanti si rivela insoddisfacente per le ragioni del diritto. Finché si tratta di assumere – per quanto solenni – posizioni di principio non vincolanti, il consenso è ampio, come dimostra l'accoglienza riservata alle azioni del BEPS. La traduzione però di tali indirizzi in norme positive rivela la perdurante riluttanza di molti Stati ad abbandonare spazi di sovranità nella materia tributaria.

Da qui, come si è visto, la necessità di una formulazione di compromesso delle norme positive, con l'emersione di

[43] Sulla cui valenza giuridica incerta, cfr. SJOERD DOUMA/FRANK ENGELEN, *The Legal Status of the OECD Commentaries*, Amsterdam 2008.

[44] Dà atto di una incertezza al riguardo, pur condividendo la soluzione preferita nel testo, CRAZZOLARA (nota 8).

[45] Quindi con riferimento all'attività dei giudici interni nonché delle amministrazioni fiscali nazionali, in quest'ultimo caso con possibili ricadute nel contesto delle procedure amichevoli.

[46] Altro è da dirsi per la cooperazione internazionale, quindi per le norme procedurali.

numerose e complesse problematiche pratiche in punto di interpretazione ed applicazione delle norme convenzionali modificate dal MLI; problematiche che, a loro volta, impongono alle amministrazioni fiscali nazionali ed ai contribuenti (nonché ai loro consulenti) uno sforzo notevole non sempre destinato a dissipare le nubi di incertezza che circondano l'assetto corrente.

Nonostante gli obiettivi dei redattori del *Multilateral instrument*, i tempi non sono ancora maturi per realizzare nel settore della fiscalità un'evoluzione verso forme di autentico multilateralismo^[47]. Resta, invero, la più limitata prospettiva di una evoluzione indotta dal basso, cioè dagli operatori pratici – ed in primo luogo i giudici – che possono godere di una maggiore libertà nella scelta delle fonti e nella costruzione dei principi, in tal modo potendo superare le resistenze politiche dei governi. Il diritto giurisprudenziale è in molti settori – anche nel nostro – una realtà e, prescindendo dalle problematiche di certezza ed affidamento che esso inevitabilmente pone, rappresenta ad oggi il mezzo più realistico per aspirare a realizzare una più profonda uniformità nelle regole applicabili a fattispecie transnazionali.

Certo, rispetto all'enfasi del BEPS si tratta di una prospettiva assai più ristretta. Tuttavia, le regole ed i temi posti dal MLI sono un riferimento importante e non è detto che, come accaduto di frequente, con riferimento ad essi non possa essere proprio la prassi ad influenzare poi gli orientamenti dei governanti.

[47] Mi pare che questa sia anche la posizione di BRAUNER (nota 12), p. 16, secondo il quale "the core mission of the MLI is to support the current, bilateral treaty based international tax regime". Una funzione, dunque, piuttosto conservatrice.

I costi non fiscali nella pianificazione: opportunità o restrizione?

I nontax costs hanno davvero rilievo minore rispetto alle più immediate dirette variabili fiscali? Non è proprio così!



Franco Confalonieri
Dottore Commercialista,
già professore a contratto di "Business Plan"
all'Università Bicocca, Milano

Prevedere in modo preciso e puntuale come si svilupperanno determinate azioni pianificate è diventato fondamentale per mantenere la propria presenza sui mercati. La legittima pianificazione, inclusa quella fiscale, deve considerare correttamente il maggior numero di variabili che potrebbero influenzarne l'attendibilità. Oggi, ancor più che in passato, la grande disponibilità di dati ed il "real time" introducono il tema delle informazioni quali fattori produttivi (al pari delle materie prime) per ridurre le aree di incertezza.

I. Premessa	90
II. La pianificazione fiscale: solo parole oppure un significato?	90
III. Le transazioni economiche tra incertezza e certezza	91
IV. I nontax costs	92
V. Conclusioni	93

I. Premessa

Nell'era della gestione dei dati, la pianificazione dovrebbe tendere alla (quasi) completezza delle informazioni nel piano. Pianificare significa prevedere. Ogni previsione è più o meno attendibile se considera le variabili più importanti ai fini del risultato atteso. Sino a circa dieci anni fa, il problema della redazione di un piano era reperire informazioni che servivano per costruirlo; successivamente si è passati, tramite *internet*, ad avere una grandissima disponibilità di dati e, quindi, ad una oggettiva difficoltà di valutazione degli stessi. Il futuro sarà interessato da una grande raccolta di informazioni e da un continuo loro aggiornamento in "real time". Questa "partita" è ancora tutta da giocare!

Nel presente articolo affrontiamo l'aspetto dei *nontax costs*, cioè di quei costi che spesso, nella pianificazione fiscale, vengono considerati marginalmente, ma che dovrebbero essere

previsti per non compromettere i risultati attesi. È memoria recente ricordare le scrivanie colme di testi, di convenzioni e del materiale necessario per raccogliere, analizzare e scrivere dati ed informazioni finalizzate alla pianificazione fiscale. Oggi, quasi automaticamente, è possibile incrociare e costruire relazioni senza ricorrere a migliaia di pagine cartacee. Questo contributo si rivolge a chiunque desiderasse approfondire l'aspetto dei *nontax costs* nella pianificazione fiscale avendo come obiettivo di fornire spunti di riflessione a chi si occupa (nello specifico) di *tax planning* in un contesto sezionale e non in un'ottica aziendale completa.

II. La pianificazione fiscale: solo parole oppure un significato?

Il tema della pianificazione fiscale occupa, da tempo, una posizione preminente nella gestione delle aziende. La stessa riveste interesse sia in ambito nazionale, sia in ambito internazionale. Possiamo sicuramente affermare che, seppur entrambe presentino profili tecnici diversi, la seconda è oggetto, nell'economia delle imprese transnazionali, di particolare attenzione.

Vi è di più! La stessa ha così pervaso l'universo imprese e mercati che, negli ultimi dieci anni, è oggetto di attento controllo e verifica anche da parte degli organismi pubblici internazionali e nazionali. La globalizzazione ha portato ad un'apertura dei mercati e ad una loro significativa interconnessione attraverso una pianificazione attenta e conforme ai principi legali ed etici nazionali ed internazionali; i nuovi *planning* hanno sostituito le metodologie di lavoro fino a poco tempo fa ritenute ottimali. Non da ultimo l'avvento delle tecnologie e, soprattutto, del digitale ha accresciuto esponenzialmente l'adeguamento del lavoro dei *tax planner* alle esigenze di operatività dei mercati internazionali. La ricerca sempre più competitiva di mercati di sbocco da parte delle aziende ha portato gran parte delle imprese a guardare ai mercati internazionali come naturale approdo per la loro crescita o la loro sopravvivenza. Questo aspetto ha posto l'accento sui processi di internazionalizzazione delle imprese ed ha basato le scelte gestionali – che

indirizzano l'imprenditore ed il *management* – a trovare nuovi mercati per le proprie attività.

La gestione conduce, innanzitutto, a scelte strategiche che, se ben programmate, si concretizzano in un *Business Plan* attendibile. Quest'ultimo rappresenta, nei suoi molteplici aspetti, l'idea imprenditoriale e la nuova strategia aziendale con le linee guida per poterla realizzare. Dal piano industriale trarranno origine tutte quelle attività di *operations* per raggiungere gli obiettivi preposti; tra queste riveste importanza fondamentale l'aspetto tributario della gestione del *business* d'impresa intesa, quest'ultima, come complesso unico che presiede nel tempo e nello spazio il proprio mercato mondiale.

L'interconnessione esistente tra strategie d'investimento e strategia fiscale porta necessariamente le imprese a pianificare le modalità di finanziamento. Queste politiche gestionali possono essere rivolte a strategie per beni patrimoniali dedicati all'attività tipica dell'impresa oppure, nel caso di imprese industriali o commerciali, essere rivolte ad acquisire un'immobilizzazione finanziaria per l'elevata possibilità di delocalizzazione o sostituzione dello stesso investimento. Sebbene le strategie fiscali, generalmente, non siano le uniche condizioni per fare scelte operative, possiamo affermare che le stesse sono in conseguenza della pianificazione strategica di investimenti e servono per ottimizzare – legittimamente – i flussi attesi. Diventa, quindi, fondamentale muoversi nella relazione *target-limitation-vehicle* ove il primo è l'obiettivo pianificato, il secondo è il vincolo che deriva dall'ambiente in cui opera l'azienda ed il terzo le *operations* che utilizziamo per raggiungere il *target* muovendoci in un ambiente con dei vincoli (di normativa e operativi/strutturali).

Nell'ottica della pianificazione, specialmente quella fiscale, trovare la miglior combinazione possibile tra quando si è investito ed il ritorno all'investitore è da sempre oggetto di studi e di analisi. Qualsiasi investitore, nell'economia degli investimenti e salvo condizioni particolari, cerca – nel rispetto delle disposizioni normative – la massimizzazione del profitto dopo le imposte. In questa spasmodica rincorsa spesso gli operatori si trovano a gestire l'incertezza dei flussi che potrebbero ricevere e dei costi non previsti che potrebbero sostenere. Molte volte si pensa che pianificare significhi sempre ottimizzare. L'affermazione è vera nella misura in cui il piano d'investimento preveda e contenga le informazioni più importanti: possiamo, quindi, affermare che l'attendibilità dello stesso è proporzionale alle variabili considerate nella stesura del piano.

Come già accennato in premessa, oggetto del presente lavoro è rappresentare il "matrimonio" tra la pianificazione fiscale e la pianificazione del *business* nel quale la prima è compendio della seconda. Quest'affermazione è propedeutica al comprendere che, sovente, nella pianificazione fiscale non si tiene conto dei costi strettamente connessi allo sviluppo nello stesso ambito di un dato progetto e non si tiene conto della relativa incertezza per realizzarlo. Spesso questi fattori possono cambiare gli indirizzi di scelta da una pianificazione ad

un'altra inizialmente esclusa. Prevedere tutti i *nontax costs* non è semplice. Possiamo, in questa sede, stimolare una visione più completa: il *tax planning* inteso quale strumento inserito in un contesto ampio nel mondo azienda.

III. Le transazioni economiche tra incertezza e certezza

Le transazioni economiche che ogni giorno vengono effettuate o proposte nel mondo si estrinsecano all'interno di un perimetro di costi-ricavi ed in un complesso profilo di costruzione specialmente per le variabili strettamente connesse alla stessa previsione; talvolta queste variabili sono così pervasive da far optare per la scelta di una strategia rispetto ad un'altra. Il binomio pianificazione fiscale e pianificazione del *business* (o *business plan*) spesso presenta contrasti non di poco conto e sovente i *tax planner* non provano attrazione per il secondo strumento vuoi per formazione, vuoi per attenzione nella pianificazione dell'intero *business*, tralasciando, nella rappresentazione dei *cash-flows*, alcune variabili che minano le fondamenta di una (perfetta) pianificazione fiscale.

Nella pianificazione di ogni *business* sono, infatti, presenti differenze nei costi della transazione così come ogni organizzazione di *business* genera differenze nei costi fiscali. Non possiamo negare che l'aspetto fiscale influenzi in modo significativo l'organizzazione o lo sviluppo di una strategia. Se così non fosse non si sarebbe intrapresa la via, da parte degli organismi competenti, di intervenire nel tentativo di regolamentare e controllare il luogo di formazione della base imponibile di aziende transnazionali combattendo il trasferimento, non legittimo, nello spazio e nel tempo dei profitti.

Come possiamo comprendere agevolmente da questa breve introduzione, in qualsiasi pianificazione aziendale, sia essa di *business* sia essa fiscale, diventa fondamentale la gestione delle informazioni connessa alla relativa incertezza. Trovare, analizzare e rappresentare i dati in un piano sicuramente non costituisce una delle attività più semplici. Qualsiasi evento, non immediato, prevede incertezza nella sua determinazione e realizzazione. La pianificazione fiscale quindi, come altre, è inficiata da un aspetto non strettamente connesso alla sua natura: l'incertezza. Infatti, per la natura intrinseca nell'attività di previsione l'incertezza – nella determinazione di alcune variabili – potrebbe inquinare l'efficacia di una parte o dell'intera pianificazione.

A questo punto vale la pena introdurre brevemente questo concetto che, a mio avviso, riveste un'importanza significativa in qualsiasi pianificazione, compresa quella fiscale. Per gli investitori l'incertezza si concretizza nell'accettare la possibilità di ricevere *cash-flows* variabili o non sicuri e costi *nontax* che, inevitabilmente, si presenteranno nello sviluppo della strategia pianificata. Questa precisazione è, a mio avviso, fondamentale nel rimarcare quanto l'incertezza, in ambiente economico, sia rilevante nell'operare scelte strategiche. In quest'ambito, quindi, possiamo identificare due tipi di incertezza: (i) *symmetric uncertainty* e (ii) *strategic uncertainty*.

Nella prima, tutte le parti contrattuali sono equamente informate sulle variabili relative alla pianificazione, ma permane incertezza, anche per ragioni fiscali, sui futuri *cash-flows* in entrata che la strategia produrrà. Nella pianificazione fiscale questo tipo di incertezza si concretizza nel non sapere, da parte degli interlocutori, il carico totale degli oneri fiscali (dovuti prevalentemente a possibili modifiche legislative, generalmente limitative, o ad imposte implicite). Queste condizioni limitano la possibilità degli investitori di investire in attività che presentano profili di rischio significative e che sono influenzate da alta probabilità di modifiche sostanziali di ciò che si è pianificato. Ai fini di limitare questi effetti negativi, gli investitori ricorrono a forme di protezione economiche sia di natura contrattuale sia di altra natura. Queste coperture hanno, però, un costo di implementazione e di gestione.

Nella *strategic uncertainty*, conosciuta anche con il nome di *information asymmetry*, le parti contrattuali non sono equamente informate sulle variabili che incorrono nel piano e, soprattutto, su quali potrebbero essere i futuri flussi richiesti dall'investimento. A sua volta abbiamo due tipi di *information asymmetry* che riguardano i futuri *cash-flows*:

- il *moral hazard*: si verifica quando una delle due parti ha le informazioni relative ad un dato investimento ed è in grado di controllarlo, mentre l'altra parte non possiede queste informazioni. Nella pianificazione fiscale questo può condurre ad effettuare o non effettuare un investimento perché il cessionario, a differenza del cedente, non possiede tutte le informazioni sull'*asset* che sta acquistando; e
- l'*adverse selection*: quando una delle due parti ha le informazioni riferibili ad una data transazione, ma non ha la possibilità di controllarla, mentre l'altra parte non ha le informazioni e non sarà in grado di controllare l'andamento dell'investimento. In questo caso, la cessione di un *asset* che incorpora un potenziale lecito vantaggio fiscale è conosciuto dal cedente, ma non dal cessionario che non può sapere se potrà beneficiare a titolo derivativo di questo vantaggio incluso nell'*asset*; conseguentemente la transazione rischia di non essere completata.

Sempre in questo ambito possiamo anche aggiungere che sovente si impongono modifiche alle strategie di *business* già intrapresi perché alcune informazioni rilevanti, relative all'organizzazione, sono asimmetricamente distribuite tra i diversi *players* coinvolti nello stesso *business* e non possono essere conosciute in egual misura tra le parti contrattuali: ad es. spesso i lavoratori devono essere incentivati per incrementare il loro interesse nel lavoro svolto a favore dell'imprenditore; i clienti devono essere tutelati a mezzo di garanzie sui prodotti acquistati; i costi per adattarsi a richieste di legge che influenzano la produzione o la distribuzione devono essere sostenuti, ecc.

Nell'economia dei contratti d'impresa molte volte si cerca di ottenere una "*tax minimization*^[1]" attraverso la modifica delle

[1] *Tax minimization* significa la sola minimizzazione fiscale senza considerare altre implicazioni di *business*.

strategie, così come ad incentivare i problemi tra *players* ben informati e quelli opportunistici. Ne consegue un problema di identificazione e capire quali forze economiche in gioco sono quelle che influenzano le relazioni contenute nei contratti.

È utile a questo punto esplicitare anche il concetto di *nontax costs* e gli effetti che possono produrre come variabili nella pianificazione fiscale. Nell'eterna lotta tra variabili fiscali e considerazioni sui costi *nontax* alcune volte hanno la meglio le prime, altre volte le seconde, ma entrambe hanno un significativo peso nella pianificazione ottimale di una strategia. Da queste considerazioni deriva l'importanza di trovare un compromesso tra i due aspetti anche perché un efficiente *tax planning*, quasi sempre, si distingue dalla "*tax minimization*", spesso influenzata da rischi interni ed esterni.

Le innumerevoli implicazioni che si creano in un'efficiente pianificazione possono contrastare tra ciò che è *tax* e quello che invece è *nontax*. A titolo di esempio citiamo la produzione di un reddito utilizzando un tipo di organizzazione che potrebbe richiedere una struttura più centralizzata, al contrario di una "*information asymmetry*" che potrebbe richiedere, per esigenze di conoscenza più capillare, una struttura decentralizzata. Inoltre, la pianificazione fiscale potrebbe scontrarsi con esigenze di bilancio inteso quale *report* per la contabilizzazione del reddito prodotto (trasferimento tempo-spazio): molte attività rivolte al *tax planning* potrebbero portare ad effetti non favorevoli nei bilanci con conseguente indirizzo della pianificazione in un compromesso tra i "*tax benefits*" e gli effetti emergenti dal contabilizzare utili più bassi o di avere più alti indici di indebitamento. Inoltre, usare forme societarie diverse potrebbero creare conflitti d'interesse (*agency costs*) tra le parti^[2].

Ne deriva che un efficiente *tax planning* richiede di identificare e valutare il costo dei *nontax costs* verso i *tax benefits*, cosa non sempre agevole e, molte volte, che si tende (volontariamente o non volontariamente) a trascurare.

IV. I *nontax costs*

Entriamo ora più in dettaglio in questo importante aspetto relativo ai *nontax costs*. Qualsiasi piano sia esso di *business*, sia fiscale, prevede la gestione di costi aggiuntivi che devono essere inclusi nella determinazione dei *cash-flows*. Dalle varie forme di modifica dell'organizzazione dei veicoli utilizzati, all'incremento dei costi interni di gestione, al ricorso di specialisti da assumere internamente oppure esterni, alle possibilità di gestione di un contenzioso con gli enti preposti al controllo e all'accertamento. Questi sono costi che potrebbero ridurre od annullare il beneficio fiscale di una pianificazione effettuata senza la loro previsione.

I diversi tipi di incertezza sopracitati generano componenti negativi non fiscali significativi: aspetti non previsti inizialmente potrebbero subentrare e condurre ad una riduzione dei benefici pianificati (ad es., variazione di aliquote o norme

[2] Si veda successivamente nel proseguo di questo articolo.

di legge più restrittive o vincolanti). La previsione di elasticità del piano – per poter rettificare *in itinere* quanto all'inizio previsto – aiuterebbe le organizzazioni a monitorare l'andamento ed a valutare eventuali misure di aggiustamento nella strategia iniziale. Ricordiamo che nei flussi dovranno comunque essere previsti i benefici generati anche da questi *nontax costs*[3].

Accordi contrattuali di compensazione o di *exit-strategy*[4] permetterebbero di assorbire effetti fiscali negativi, di suddividerne la perdita o di abbandonare il piano. Particolari accordi previsti dalle norme porterebbero a ridurre eventuali rischi successivi di lunghi e costosi contenziosi. Quanto evidenziato, sicuramente utile ai fini della completezza della pianificazione, ha comunque costi di sviluppo e di gestione.

A scopo esemplificativo indichiamo alcuni tipi di *nontax costs*:

- i costi sul tipo di organizzazione (veicolo/i) o sul cambio dell'organizzazione;
- il rischio derivante dalla tassazione simmetrica od asimmetrica in capo ai contraenti;
- i costi amministrativi;
- i costi di agenzia;
- i costi per il *financial report*;
- i costi di transazione.

Accenniamo solo brevemente ad alcuni spunti di riflessione relativamente a quanto poc'anzi citato: i costi di tipo organizzativo riguardano la costituzione del veicolo che si utilizzerà e sarà al centro della pianificazione; hanno ad oggetto non solo la forma del veicolo, ma anche i *sub-veicoli* sottostanti oppure la forma di partecipazione al veicolo stesso. Dal veicolo di partenza, le eventuali successive modifiche nel loro organigramma o nella loro struttura interna comporteranno significativi costi connessi.

I rischi, invece, si riferiscono alle situazioni critiche emergenti derivanti dal pianeta imposte. Le considerazioni sui rischi portano anche alla considerazione sulla *symmetric taxation* o sulla *asymmetric taxation* intesa come simmetria od asimmetria di tassazione del cedente e del cessionario dell'*asset*. Esempio ne è la tassazione di una cessione di immobili da parte di privati nei confronti di una società. I costi amministrativi si compendiano in tutti i costi di gestione dell'operazione di pianificazione: legali, amministrativi, *fees* generali ecc. I costi di agenzia devono essere comunemente intesi come i costi interni che devono essere sostenuti o devono essere pagati ad un agente per agire per conto di un *principal*. Sono un esempio i costi che il *management* sostiene non agendo nel pieno interesse degli azionisti, ma nel loro interesse finalizzato ad aumentare il potere attraverso transazioni mirate all'ottenimento di questi

risultati: progetti (anche inutili) che non mirano ad accrescere il valore delle azioni, ma solo il potere personale. I costi per il *financial reporting* sono specularmente i costi fiscali che devono essere sostenuti per raggiungere gli obiettivi di *report* oppure i costi del *financial reporting* per raggiungere gli obiettivi fiscali. La rappresentazione dei risultati di esercizio nei *reports* porta il *management* a scontrarsi tra una pianificazione fiscale attuata con un legittimo trasferimento spazio-tempo dei profitti oppure all'esposizione di migliori risultati in bilancio in termini di utili e di indici. I costi di transazione sono i costi che si affrontano in ogni transazione economica quando effettuata in un mercato. In economia sono i costi associati allo scambio dei beni e dei servizi. Questi costi coprono una vasta gamma di spese e sono un aspetto critico specialmente nel decidere se produrre direttamente oppure acquisire già prodotto.

V. Conclusioni

Da queste brevi considerazioni si evince chiaramente cosa significa prevedere in una pianificazione fiscale i connessi *nontax costs*, quanto gli stessi possano influenzare il piano e quanto possa essere la loro pervasività nel guidare una scelta verso una strategia piuttosto di un'altra.

Sarà compito del *tax planner* creare quell'ambiente di raccolta e di informazione per la costruzione dei flussi idoneo a rappresentare la previsione più attendibile. Nel *tax planning*, quindi, non basterà mirare all'evidenziazione dei legittimi benefici squisitamente fiscali, ma riportare dettagliatamente l'effetto netto tra questi ed i *nontax costs* che la costruzione della idonea struttura, per sua natura, porterà inevitabilmente con sé.

[3] Benefici nei *cash-flows* dati dall'aliquota fiscale vigente moltiplicata il costo.

[4] La *exit-strategy* dev'essere intesa quale ulteriore possibilità di successo e non di default della pianificazione. Questa, se ben strutturata e calibrata, permetterà all'imprenditore ed al *management* di scongiurare effetti negativi fallimentari generati da condizioni portate oltre il limite consentito. Una valida clausola di *exit-strategy* sicuramente permetterebbe di evitare queste conseguenze.

Il sistema d'imposta alla fonte tra schematicità, tariffe, deduzioni sociali e correzioni a posteriori

L'Alta Corte ha dato ragione ad un contribuente imposto alla fonte in Svizzera, al quale non era stato corretto il reddito francese della moglie determinato forfettariamente e non erano state concesse le deduzioni sociali



Samuele Vorpe
Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI

Sentenza TF 2C_450/2017 = StE B 82.1 Nr. 7, del 26 giugno 2018, ricorrente contro l'Amministrazione cantonale delle imposte del Canton Vaud.

Il ricorrente è residente fiscalmente in Francia con moglie e tre figli, ma sottostà in Svizzera ad un'imposta alla fonte sul reddito d'attività lucrativa dipendente conseguito in qualità di doganiere. L'Amministrazione cantonale delle imposte del Canton Vaud ha applicato la tariffa d'imposta alla fonte CO (coppia con doppio reddito senza figli) che considera un reddito fittizio dell'altro coniuge determinato in modo forfettario che, nel caso concreto, era di molto superiore al reddito effettivamente conseguito della moglie. Il contribuente ha chiesto, inoltre, al fisco vodese che la tariffa a lui applicata tenesse conto sia del reddito inferiore della moglie sia delle deduzioni per figli (C3) tanto più che, in Svizzera, egli non ha mai percepito alcun assegno per figli. Nel caso concreto soltanto l'80% dei proventi dei coniugi residenti in Francia proviene dalla Svizzera, per cui la giurisprudenza del caso Schumacker non ha potuto trovare applicazione: ciò che ha reso impossibile una correzione della tariffa in tal senso. La forfettizzazione del reddito dell'altro coniuge viola, tuttavia, il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva. Il contribuente ha adempiuto, inoltre, i requisiti degli artt. 35 cpv. 1 lett. a, 86 e 91 LIFD, per cui ha diritto alla concessione delle deduzioni per figli. Il ricorso del contribuente è, quindi, stato accolto.

(Traduzione a cura di Fernando Ghiringhelli).

I. I fatti iniziali.....	95
A. Il doganiere lamenta delle imposte alla fonte troppo elevate.....	95
B. I giudici cantonali sono d'accordo con la decisione del fisco vodese	95
C. Il doganiere decide di ricorrere al Tribunale federale per contestare le tariffe	95
II. Il diritto internazionale.....	95
A. La CDI CH-F attribuisce alla Svizzera il diritto di tassare alla fonte.....	95
B. Il reddito del coniuge è da considerare per la	

determinazione dell'aliquota	95
C. Il principio di non discriminazione secondo l'ALC	95
D. L'ALC non influisce sulle CDI	96
E. Il doganiere non è un "quasi residente"	96
III. Il sistema d'imposta alla fonte	96
A. I due gruppi di persone sottoposti all'imposta alla fonte.....	96
B. La struttura delle tariffe dell'imposta alla fonte	96
C. La tariffa "doppio reddito"	97
D. La determinazione forfettaria del reddito estero del coniuge per considerare l'aliquota	97
E. La procedura di rettifica della tariffa "doppio reddito"	97
IV. L'esame della questione da parte del Tribunale federale	98
A. Le contestazioni del doganiere.....	98
B. Le violazioni del diritto devono essere sollevate e motivate dal doganiere	98
C. La delega legislativa all'esecutivo	98
D. L'esame del diritto cantonale armonizzato	98
E. Il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva	98
F. La schematicità e la semplicità del sistema di percezione dell'imposta alla fonte può condurre ad una sovrainposizione.....	98
G. Il reddito della moglie del doganiere è stato sovrastimato	99
H. La sovrainposizione contraddice il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva se non si può procedere ad una correzione a posteriori.....	99
I. Il doganiere si è comportato correttamente.....	99
J. Il sistema d'imposta alla fonte considera la situazione personale e familiare del contribuente che esercita un'attività lucrativa in Svizzera.....	99
K. Il doganiere deve avere diritto alle deduzioni sociali per i tre figli a carico in Svizzera indipendentemente da quello che succede nel suo Stato di residenza.....	100
1. Per l'imposta federale diretta	100
2. Per l'imposta cantonale vodese	100
V. La decisione finale del Tribunale federale	100

I. I fatti iniziali

A. Il doganiere lamenta delle imposte alla fonte troppo elevate
X., cittadino svizzero, nel 2014 era impiegato alle dipendenze della Confederazione svizzera in qualità di doganiere presso il posto di frontiera di Vallorbe. Egli è sposato ed è padre di tre figli. Sua moglie lavora anch'essa quale guardia di frontiera a Vallorbe, ma per conto della Repubblica francese. Nel 2014, costei ha conseguito un reddito annuo netto di euro 23'166 per un'attività al 70%. La famiglia è domiciliata in Francia.

Per l'anno 2014, X. ha subito un prelievo di fr. 17'190,60 a titolo d'imposta alla fonte su di un salario lordo di fr. 108'177 (salario netto di fr. 95'324) con l'applicazione dell'aliquota C0 (doppio reddito senza figli a carico). Il reclamo inoltrato dal contribuente il 27 gennaio 2015 è, tuttavia, stato respinto con decisione del 4 marzo 2016 da parte dell'Amministrazione cantonale delle imposte del Canton Vaud.

B. I giudici cantonali sono d'accordo con la decisione del fisco odese

Con decisione del 27 marzo 2017, il Tribunale cantonale del Canton Vaud ha respinto il ricorso, giudicando che al reddito lordo del contribuente andasse applicata l'aliquota C, la quale include un reddito fittizio di fr. 65'100 imputato alla moglie onde tener conto dei redditi complessivi della coppia. Il Tribunale precisava che l'aliquota C3 (coniugato con tre figli a carico) non poteva essere applicata in quanto il contribuente non beneficiava di assegni familiari completi versati da una cassa svizzera, ma unicamente di un'integrazione differenziata. A ciò si aggiungeva il fatto che la moglie aveva già beneficiato di una deduzione per i figli nell'imposizione francese.

C. Il doganiere decide di ricorrere al Tribunale federale per contestare le tariffe

Con un ricorso in materia di diritto pubblico, e sussidiariamente con un ricorso costituzionale, X. chiede al Tribunale federale di riformare la decisione resa il 27 marzo 2017 da parte del Tribunale cantonale del Canton Vaud richiedendo che, dal 2014 in poi, i figli vengano presi in considerazione ai fini della determinazione dell'aliquota dell'imposta alla fonte applicabile nei suoi confronti, oltre che si tenga conto del reddito effettivo di sua moglie nella determinazione del coefficiente e/o dell'aliquota di tassazione.

È in applicazione dell'art. 139 cpv. 2 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e dell'art. 5 del Regolamento odese sull'imposizione alla fonte (RIS/VD; RSVD 641.11.1) che l'istanza inferiore ha reso una sola decisione concernente l'imposta alla fonte federale, cantonale e comunale e che il ricorrente ha inoltrato un solo ricorso valevole per tutte le imposte.

Il ricorso è, inoltre, diretto contro una decisione resa da un'autorità giudiziaria superiore di ultima istanza cantonale (art. 86 cpv. 1 lett. d nonché cpv. 2 della Legge federale sul Tribunale federale [LTF; RS 173.110) in una causa di diritto pubblico (art. 82 lett. a LTF) che non ricade nelle eccezioni previste dall'art. 83 LTF. Interposto in tempo utile (art. 100 cpv. 1 LTF)

e nelle forme prescritte dalla legge (art. 42 LTF) da parte di un contribuente che ha un interesse degno di protezione all'annullamento o alla modifica della decisione (art. 89 cpv. 1 lett. c LTF): questo è, quindi, ricevibile.

II. Il diritto internazionale

A. La CDI CH-F attribuisce alla Svizzera il diritto di tassare alla fonte

In virtù dell'art. 21 della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese tesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza, nonché a prevenire la frode e l'evasione fiscale (CDI CH-F; RS 0.672.934.91), le remunerazioni, comprese le pensioni, pagate da uno Stato contraente a una persona fisica sua cittadina a titolo di servizi resi presentemente o precedentemente, sono imponibili soltanto nello Stato contraente che le versa.

Non è contestato che il contribuente sia stipendiato dalla Confederazione svizzera per la sua attività di doganiere esercitata in Svizzera, che egli sia di nazionalità svizzera e domiciliato in Francia. In applicazione del diritto interno (artt. 5 cpv. 1 lett. a e 91 LIFD; artt. 4 cpv. 2 lett. a e 35 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14], come pure artt. 5 cpv. 1 lett. a e 138 della Legge odese sulle imposte dirette cantonali [LI/VD; RSVD 642.11]), egli è, quindi, assoggettato in Svizzera (artt. 17 cpv. 4 e 21 CDI CH-F) all'imposta alla fonte federale, cantonale e comunale per il reddito della sua attività lucrativa.

B. Il reddito del coniuge è da considerare per la determinazione dell'aliquota

Basandosi su degli elementi relativi alla tassazione della moglie, come effettuata dalle autorità francesi, il ricorrente eccepisce che il fatto di considerare il reddito di quest'ultima per il calcolo dell'aliquota applicabile al suo reddito in Svizzera costituisca un caso di violazione del principio del divieto di doppia imposizione che la CDI CH-FR vuole eliminare.

Il ricorrente perde di vista il fatto che l'art. 21 cpv. 1 CDI CH-FR ha quale oggetto l'attribuzione del diritto di tassare "la remunerazione" versata da uno Stato contraente ad una persona fisica, ma non regola la determinazione dell'aliquota applicabile. Questa, per essere conforme al principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 della Costituzione federale [Cost.; RS 101]), deve tenere conto, in un modo o nell'altro, dei proventi mondiali del contribuente e, quindi, della coppia. Confermando una ritenuta d'imposta alla fonte sulla sola remunerazione del ricorrente, l'istanza inferiore non ha in alcun modo violato il diritto convenzionale in materia di doppia imposizione internazionale. A ciò si aggiunge il fatto che i redditi della consorte sono giustamente stati imposti soltanto in Francia, come ammesso dal ricorrente.

C. Il principio di non discriminazione secondo l'ALC

Il ricorrente lamenta una violazione del principio di non discriminazione previsto all'art. 2 dell'Accordo tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati

membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone (ALC; RS 0.142.112.681), risp. all'art. 9 cpv. 2 Allegato I ALC, che conviene esaminare in primo luogo dato che tale accordo prevale sul diritto federale e su quello cantonale contrario, in ragione dell'effetto diretto di queste due disposizioni[1].

Come giudicato dal Tribunale federale[2], il fatto che uno Stato membro non conceda ad un non-residente determinati vantaggi fiscali accordati, invece, ai residenti non è, in linea generale, discriminatorio, in considerazione delle differenze oggettive esistenti fra la situazione dei residenti e quella dei non-residenti.

Può, per contro, esservi discriminazione fra residenti e non-residenti se, nonostante la loro residenza in Stati membri differenti, è accertato che, per quanto riguarda l'oggetto ed il contenuto delle disposizioni nazionali in causa, le due categorie di contribuenti si trovano in una situazione paragonabile. Ciò vale in particolare quando, come nel caso *Schumacker* o nella DTF 136 II 241, il non-residente ritrae la maggior parte delle proprie risorse imponibili da un'attività esercitata nello Stato di occupazione (oltre il 90%). Il fatto che lo Stato di occupazione tratti tali contribuenti in modo diverso dai residenti che lavorano sul suo territorio costituisce una discriminazione contraria alla libera circolazione dei lavoratori e alla libertà d'insediamento: la CGUE, e successivamente il Tribunale federale, hanno ritenuto che non vi fosse alcuna differenza oggettiva che giustificasse una diversità di trattamento fiscale per quanto riguarda la presa in considerazione della situazione personale e familiare del contribuente[3].

D. L'ALC non influisce sulle CDI

Va, infine, precisato che l'art. 21 ALC non influisce sulle disposizioni degli accordi bilaterali tra la Svizzera e gli Stati membri dell'Unione europea (UE) in materia di doppia imposizione, il che conferma che una convenzione di doppia imposizione (CDI), come quella franco-svizzera, ha quale scopo di evitare che lo stesso reddito venga imposto in più Stati e non quello di garantire che l'imposizione in un Paese contraente non sia superiore a quella che sarebbe prelevata nell'altro Paese contraente[4].

E. Il doganiere non è un "quasi residente"

Nel presente caso il ricorrente intende denunciare la violazione del principio di non discriminazione, che risulterebbe dal modo con cui le aliquote dell'imposta alla fonte tengono conto del reddito della moglie per il calcolo della ritenuta d'imposta alla fonte. Egli dimentica che la coppia realizza in Svizzera soltanto l'80% del suo reddito mondiale, ciò che

non rappresenta "l'essenziale" ai sensi della giurisprudenza. Il Messaggio del Consiglio federale concernente la Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa spiega che *"nel caso dei coniugi questo valore si applica ai proventi mondiali comuni. La percentuale dei proventi che deve essere conseguita in Svizzera, potrebbe essere fissata al 90 per cento, come nella pertinente giurisprudenza della CGUE"*[5]. La legge utilizza il termine "la parte preponderante" (nuovo art. 99a LIFD[6]). Non è necessario esaminare la portata di questa nozione. In effetti, *de lege lata*, non vi è motivo di modificare la giurisprudenza pubblicata[7], per cui la censura di violazione del principio di non discriminazione prevista agli artt. 2 ALC e 9 cpv. 2 Allegato I ALC viene respinta, come correttamente statuito dall'istanza inferiore.

III. Il sistema d'imposta alla fonte

A. I due gruppi di persone sottoposti all'imposta alla fonte

Nel diritto svizzero l'imposta alla fonte viene generalmente riscossa nei confronti di due gruppi di persone[8]:

- 1) nei confronti di persone fisiche che, senza essere al beneficio di un permesso di domicilio della polizia degli stranieri, hanno domicilio o dimora fiscali in Svizzera (artt. 83 LIFD, 32 LAID, 130 LI/VD) oppure
- 2) nei confronti di persone fisiche o giuridiche senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera (artt. 91 LIFD, 35 LAID, 138 LI/VD). In questa seconda ipotesi – la sola sussistente nel presente caso – essa viene riscossa nei confronti di lavoratori che, senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera, esercitano un'attività lucrativa dipendente nel Cantone durante brevi periodi, durante la settimana oppure come frontalieri, sul reddito della loro attività conformemente agli artt. da 83 a 86 LIFD, artt. 32 e 33 LAID, da art. 130 ad art. 133 LI/VD.

B. La struttura delle tariffe dell'imposta alla fonte

L'imposta alla fonte è calcolata sui proventi lordi (artt. 84 cpv. 1 LIFD, 32 cpv. 3 LAID, 131 cpv. 1 LI/VD) e sostituisce l'imposta federale, cantonale e comunale sul reddito da attività lucrativa riscossa secondo la procedura ordinaria (artt. 87 LIFD, 32 cpv. 1 LAID, 134 LI/VD). Essa viene trattenuta dal debitore della prestazione imponibile (artt. 88 e 100 LIFD, 135 e 147 LI/VD) ciò che presuppone, per delle ragioni pratiche, l'esistenza di una tariffa unica, anche se la Confederazione ed i Cantoni – che mantengono la competenza di stabilire le tariffe, le aliquote e gli importi esenti da imposta (art. 1 cpv. 3 LAID) – stabiliscono ognuno le proprie tariffe. Le

[5] Messaggio concernente la legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, del 28 novembre 2014, n. 14.093, in: FF 2015 603, <https://www.admin.ch/opc/it/federal-gazette/2015/603.pdf> (consultato il 07.09.2018) (cit. Messaggio imposta alla fonte), p. 628.

[6] Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa del 16 dicembre 2016, in: FF 2016 7963, <https://www.admin.ch/opc/it/federal-gazette/2016/7963.pdf> (consultato il 07.09.2018).

[7] DTF 136 II 241.

[8] RAINER ZIGERLIG/ADRIAN RUFENER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (a cura di), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, 2ª ed., Basilea 2017, N 3 ad Vorbem. ad Artt. 32-39 LAID.

[1] DTF 136 II 241 consid. 16 p. 255.

[2] DTF 136 II 241 consid. 13.3 p. 250, confermata nella DTF 140 II 141 consid. 7.1.1 p. 152; Sentenza TF 2C_735/2017 del 6 febbraio 2018 consid. 5.5 riferendosi alla giurisprudenza europea; Sentenze Corte di Giustizia dell'Unione europea (CGUE) del 14 febbraio 1995 C-279/93 *Schumacker*, punti 36 e 37; del 14 settembre 1999 C-391/97 *Gschwind*, punti 26 e 27.

[3] Sentenza *Schumacker* (nota 2), punto 37.

[4] DTF 136 II 241 consid. 14 p. 252; Sentenze CGUE del 19 novembre 2015 C-241/14 *Bukovansky*, punti 41 e 44; del 12 maggio 1998 C-336/96 *Gilly*, punto 46.

aliquote federali vengono, in seguito, inglobate nelle tariffe cantonali come risulta dalle seguenti disposizioni:

- l'art. 85 cpv. 1 LIFD, che delega all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) la competenza di allestire la tariffa delle trattenute secondo le aliquote dell'imposta federale sul reddito delle persone fisiche di cui all'art. 36 LIFD;
- mentre che, in applicazione dell'art. 132 LI/VD che gliene delega la competenza, il Consiglio di Stato vodese fissa la tariffa delle trattenute secondo le aliquote dell'imposta cantonale sul reddito delle persone fisiche (artt. 33 cpv. 1 LAID, 47 LI/VD).

Secondo gli artt. 86 LIFD e 133 LI/VD la struttura delle tariffe (federali e cantonali) è costruita in modo da tener conto: (i) delle spese professionali (artt. 26 LIFD, 33 cpv. 3 LAID, 30 LI/VD); (ii) dei premi d'assicurazione (artt. 33 cpv. 1 lett. d, f e g LIFD, 37 cpv. 1 lett. d, f e g LI/VD); (iii) nonché degli oneri familiari del contribuente (artt. 35 e 36 LIFD, 42 e 43 LI/VD) mediante degli importi forfettari.

Quando i coniugi che vivono in comunione domestica esercitano entrambi un'attività lucrativa, le trattenute d'imposta sono calcolate sulla base del loro reddito globale (artt. 86 cpv. 2 LIFD, 33 cpv. 2 LAID, 133 cpv. 2 LI/VD).

Le disposizioni di legge federali e cantonali sono affiancate da regolamenti di esecuzione adottati per delega (artt. 88 cpv. 4, 90 cpv. 2, 92 cpv. 5 LIFD, 149 e 197 LI/VD) nell'ordinanza federale del 19 ottobre 1993 del DFF sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (Ordinanza sull'imposta alla fonte [OIFo; RS 642.118.2]) come pure nel Regolamento vodese del 2 dicembre 2002 sull'imposta alla fonte (RIS/VD; RSVD 641.11.1).

Dall'art. 1 cpv. 1 OIFo (nella sua versione in vigore dal 1° gennaio 2014[9]) risulta che le tariffe per i lavoratori sono designate con le lettere dell'alfabeto che vanno da A a P:

- la tariffa A viene applicata alle persone celibi o nubili, divorziate, separate legalmente o di fatto, o vedove, che non vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose di sostentamento (lett. a),
- la tariffa B, invece, viene applicata ai coniugi non separati legalmente o di fatto, quando uno solo dei coniugi esercita un'attività lucrativa (lett. b) e,
- la tariffa C "doppio reddito" ai coniugi non separati legalmente o di fatto che esercitano entrambi un'attività lucrativa (lett. c).

C. La tariffa "doppio reddito"

Prima della modifica del 2013 dell'Ordinanza sull'imposta alla fonte, l'art. 1 cpv. 1 OIFo prevedeva che la tariffa C "doppio reddito" venisse applicata nei confronti dei coniugi non separati legalmente o di fatto che esercitavano entrambi un'attività lucrativa in Svizzera, per cui il reddito lordo di un coniuge che

esercitava la propria attività in Svizzera sottostava alla tariffa B quando l'altro coniuge esercitava pure un'attività lucrativa, ma all'estero. Il termine "in Svizzera" è stato soppresso nella nuova versione dall'art. 1 cpv. 1 lett. c OIFo in vigore a partire dal 1° gennaio 2014, per cui il reddito lordo del coniuge che esercita la propria attività lucrativa in Svizzera sottostà alla tariffa C anche se il coniuge esercita un'attività lucrativa all'estero.

Conformemente all'art. 5 RIS/VD, il Consiglio di Stato del Canton Vaud ha stabilito, basandosi sullo stesso modello, le tariffe comprensive dell'imposta federale, cantonale e comunale ed ha creato una categoria C "doppio reddito" per le coppie i cui membri esercitano entrambi un'attività lucrativa in funzione del numero di figli minorenni a loro carico: senza figli (C0), con un figlio (C1), con due figli (C2), e così di seguito.

D. La determinazione forfettaria del reddito estero del coniuge per considerare l'aliquota

Dato che il debitore della prestazione imponibile, responsabile del prelievo dell'imposta alla fonte, ignora l'ammontare del salario del coniuge del proprio dipendente, la tariffa C è stata concepita in modo da integrare quest'ultimo in maniera "schematica": l'AFC, d'intesa con il gruppo di lavoro della Conferenza svizzera delle imposte (CSI), la quale si occupa dell'imposta alla fonte, e sulla base dell'indagine sul *budget* delle economie domestiche realizzata dall'Ufficio federale di statistica (UFS), ha fissato in fr. 5'425 al mese il limite superiore per il reddito dell'altro coniuge ai fini della determinazione dell'aliquota per l'imposta federale diretta[10]. Per i redditi inferiori a tale limite, l'aliquota viene fissata secondo il rapporto fra i proventi di 1:1. In ragione dell'autonomia tariffale dei Cantoni garantita dalla Costituzione, essi possono fissare liberamente il reddito dei coniugi determinante per il calcolo dell'imposta dovuta in applicazione della tariffa C[11].

La tabella dell'allegato 2 alla Lettera circolare dell'11 settembre 2013 può essere riassunta come segue:

Reddito mensile lordo in fr.	Reddito mensile lordo addizionale in fr.	Reddito mensile totale in fr. determinante per l'aliquota
4'725	4'725	9'540
5'425	5'425	10'850
5'575	5'425	11'000

E. La procedura di rettifica della tariffa "doppio reddito"

Conviene, infine, menzionare l'art. 3 cpv. 1 lett. a e cpv. 2 del Regolamento ginevrino d'applicazione della legge sull'imposta alla fonte delle persone fisiche e giuridiche del 12 dicembre 1994 (RISP/GE; RSGE D 3 20.01), visto che il ricorrente vi si riferisce. In virtù di tale disposizione, a partire dal

[10] Questo importo si basa sul salario medio di fr. 5'411 al mese stabilito sulla base dell'indagine sul *budget* delle economie domestiche per gli anni dal 2006 al 2010.

[11] Lettera circolare dell'AFC dell'11 settembre 2013 relativa all'imposta alla fonte, p. 1.

[9] RU 2013 783.

1° gennaio 2014, quando i coniugi che vivono in comunione domestica esercitano entrambi un'attività lucrativa e sono, per tale fatto, sottoposti ad una trattenuta d'imposta alla fonte calcolata secondo la tariffa C, l'imposizione della coppia, o se del caso del solo coniuge imponibile nel Cantone, viene rettificata tenendo conto del cumulo dei redditi da lavoro effettivi dei coniugi per mezzo di tariffe particolari, riservate a tale scopo, denominate "tariffe C di rettifica (Cr)". Questa procedura di rettifica non deve, tuttavia, essere confusa con le deduzioni supplementari che possono essere ottenute mediante reclamo del contribuente (versamenti ad istituzioni di previdenza professionale, alimenti, spese di cura, spese di formazione e di perfezionamento, cfr. art. 4 RISP/GE).

IV. L'esame della questione da parte del Tribunale federale

A. Le contestazioni del doganiere

Invocando diversi diritti costituzionali, il ricorrente contesta che il suo reddito sia stato aumentato di un reddito annuo teorico di fr. 65'100 – imputato alla moglie – per la determinazione della tariffa applicabile al proprio reddito per l'imposta alla fonte per l'anno 2014. Egli lamenta, inoltre, di non aver beneficiato della tariffa C3, applicabile a chi, come lui, ha tre figli a carico.

B. Le violazioni del diritto devono essere sollevate e motivate dal doganiere

In virtù dell'art. 106 cpv. 1 LTF, il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto. Tuttavia, conformemente all'art. 106 cpv. 2 LTF, il Tribunale federale esamina le violazioni di diritti fondamentali e/o di disposizioni di diritto cantonale e intercantonale soltanto se il ricorrente le ha sollevate e motivate in modo chiaro e dettagliato[12].

C. La delega legislativa all'esecutivo

In presenza di un'ordinanza federale emanata in virtù di una regolamentazione legislativa, il Tribunale federale verifica che il Consiglio federale sia rimasto entro i limiti dei poteri che gli sono stati conferiti dalla legge. Nella misura in cui la delega legislativa non autorizza il Consiglio federale a derogare alla Costituzione federale, il Tribunale federale è pure abilitato a rivedere la costituzionalità delle regole contenute nell'ordinanza in causa. Qualora la delega legislativa accordi al Consiglio federale un potere di apprezzamento assai ampio, tale clausola vincola il Tribunale federale. In un simile caso, il Tribunale federale non può sostituire il proprio apprezzamento a quello del Consiglio federale: deve, infatti, limitarsi ad esaminare se l'ordinanza in questione travalichi manifestamente il quadro dato dalla delega legislativa oppure se, per altre ragioni, questa appaia contraria alla legge o alla Costituzione federale[13]. La legalità di un regolamento, come la tariffa nel caso in esame, emanata sulla base di una subdelega al Dipartimento federale delle finanze, dev'essere esaminato secondo gli stessi principi applicabili ad un'ordinanza del Consiglio federale che è stata emanata sulla base di una delega legislativa[14].

[12] Sentenze TF 2C_1133/2015 dell'11 novembre 2016 consid. 2.1 e 2C_941/2015 del 9 agosto 2016 consid. 2.1.

[13] DTF 130 I 26 consid. 2.2.1 p. 32 e le sentenze ivi citate.

[14] DTF 104 Ib 364 consid. 2c p. 367 s.

D. L'esame del diritto cantonale armonizzato

Nell'ambito del diritto cantonale armonizzato, quando la LAID lascia un certo margine di manovra ai Cantoni oppure quando si è in presenza di imposte puramente cantonali, l'esame dell'interpretazione del diritto cantonale è limitato all'arbitrio (cfr. art. 95 LTF)[15].

E. Il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva

Invocando gli artt. 8 e 127 Cost., il ricorrente fa valere diverse violazioni del principio della parità di trattamento ricordando che, in materia fiscale, esso è si traduce nel principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva.

In virtù dell'art. 127 cpv. 2 Cost. e, laddove compatibile con il tipo di imposta, devono altresì essere rispettati, in particolare, i principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione, oltre che il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva. Sulla base dei principi dell'uguaglianza giuridica e dell'imposizione secondo la capacità contributiva, i contribuenti che si trovano nella medesima situazione economica devono sopportare un carico fiscale analogo, diversamente quando questi sono in situazioni differenti che esplicano effetti sulla loro capacità economica, il relativo carico fiscale deve essere adeguato di conseguenza.

Secondo il principio di proporzionalità del carico fiscale sulla base della capacità contributiva, ogni cittadino deve contribuire alla copertura della spesa pubblica secondo la sua situazione personale ed in proporzione ai propri mezzi[16].

Il confronto verticale, vale a dire quello fra contribuenti aventi una capacità economica differente, è più difficile da stabilire rispetto a quello orizzontale, ovvero tra contribuenti che godono della medesima capacità economica[17]. Tuttavia, nei rapporti orizzontali, il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva non esige un'imposizione assolutamente identica dato che, anche in questo caso, il confronto è limitato.

Nell'esame di disposizioni legali inevitabilmente imperfette, il giudice costituzionale deve, di conseguenza, dare prova di un certo riserbo per non incorrere nel pericolo di creare una nuova disparità nel tentativo di ottenere l'uguaglianza fra due categorie di contribuenti. Egli non può discostarsi alla leggera dalle regole legali emanate dal legislatore[18].

F. La schematicità e la semplicità del sistema di percezione dell'imposta alla fonte può condurre ad una sovraimposizione

Gli artt. 86 cpv. 2 LIFD, 33 cpv. 2 LAID e 133 cpv. 2 LI/VD prevedono che le trattenute concernenti i coniugi, che vivono in comunione domestica e che esercitano entrambi un'attività lucrativa, devono tenere conto del cumulo dei redditi dei coniugi. In considerazione della natura particolare dell'imposta alla fonte, spetta al debitore della prestazione imponibile

[15] DTF 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.

[16] DTF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160 s.

[17] DTF 140 II 157 consid. 7.3 p. 161 s.; 112 Ia 240 consid. 4b p. 244.

[18] DTF 140 II 157 consid. 7.3 p. 161 s.; 132 I 157 consid. 4.1 e 4.2 p. 162 s.; 128 I 240 consid. 2.3 p. 243.

l'obbligo di trattenere l'imposta (artt. 88 LIFD, 27 LAID, 135 LI/VD) al posto dell'autorità fiscale.

Il sistema di percezione deve, di conseguenza, essere non soltanto semplice e facile da applicare, ma deve anche prendere in considerazione il fatto che il debitore della prestazione imponibile ignora l'ammontare dei redditi del coniuge del proprio dipendente e non ha il diritto di esigerne la divulgazione (non detenendo le prerogative dell'autorità pubblica). Per tale motivo, al fine di calcolare l'aliquota applicabile, l'AFC, d'intesa con i Cantoni, ha sormontato tale difficoltà imputando al coniuge del contribuente, in modo forfettario, un reddito teorico basato su dei dati statistici.

Per le coppie di non-residenti con doppio reddito, di cui uno dei due coniugi esercita la propria attività lucrativa all'estero, ciò può provocare una sovraimposizione oppure una sotto imposizione. Nel suo Messaggio relativo alla revisione dell'imposta alla fonte, il Consiglio federale riconosce che vi possa essere una sovraimposizione e ciò, essenzialmente, quando il coniuge straniero attivo all'estero ritrae un reddito modesto dalla propria attività lucrativa[19].

G. Il reddito della moglie del doganiere è stato sovrastimato

Nel caso qui in discussione, la moglie del ricorrente percepisce in effetti soltanto fr. 27'800 annui in luogo dei fr. 65'100 teorici presi in considerazione nella tariffa C, ciò che conduce effettivamente ad una sovraimposizione contraria agli artt. 86 cpv. 2 LIFD, 33 cpv. 2 LAID e 133 cpv. 2 LI/VD.

La revisione dell'imposta alla fonte proposta dal Consiglio federale intende eliminare precisamente questa sovraimposizione, si afferma, infatti, che *"bisognerebbe offrire ai coniugi non residenti con doppio reddito che non possono chiedere la tassazione ordinaria ulteriore [dato che gli artt. 90 LIFD e 34 LAID sono esclusi dal rimando contenuto negli artt. 92 LIFD e 36 cpv. 1 LAID] o che non possono chiederla per mancanza della qualificazione di «quasi residenti», la possibilità di prendere in considerazione, tramite una correzione a posteriori del reddito determinante ai fini dell'aliquota, il guadagno effettivo del coniuge che esercita un'attività lucrativa all'estero"*[20].

H. La sovraimposizione contraddice il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva se non si può procedere ad una correzione a posteriori

Si deve riconoscere, unitamente al Consiglio federale, che la struttura della tariffa C, nel suo tenore in vigore dal 1° gennaio 2014, in applicazione dell'art. 1 cpv. 1 lett. c e dell'art. 2 cpv. 1 lett. c OIFo, conduce effettivamente ad una sovraimposizione del contribuente qualora questo abbia un coniuge che esercita all'estero un'attività lucrativa ritraendone un reddito modesto. Ciò è contrario al principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.), fintanto che non vi si possa rimediare mediante un'ulteriore rettifica, chiesta dal contribuente nei termini previsti dagli artt. 137 cpv. 1 LIFD

e 191 cpv. 1 LI/VD – applicabili in un simile caso secondo giurisprudenza – a condizione, però, che non si sia in presenza di un errore del debitore della prestazione imponibile incaricato di trattenere l'imposta alla fonte[21].

I. Il doganiere si è comportato correttamente

Il ricorrente ha rispettato i termini procedurali di legge contestando, già il 25 gennaio 2015, la ritenuta effettuata dal suo datore di lavoro e chiedendo all'autorità convenuta di tener conto del reddito effettivo percepito dalla moglie ai fini della determinazione dell'aliquota. Egli ha, inoltre, debitamente comprovato il reddito effettivo di sua moglie. Spetta, quindi, all'autorità convenuta – e non al debitore della prestazione imponibile che non ne è abilitato – il compito di rettificare l'imposizione del ricorrente per mezzo della tariffa C di rettifica (Cr), come stabilita dall'AFC in collaborazione con il Cantone, che è da applicare alla somma dei redditi effettivi del contribuente e di sua moglie sulla base di quanto previsto in particolare dal Canton Ginevra. Su questo punto il ricorso è, quindi, accolto.

J. Il sistema d'imposta alla fonte considera la situazione personale e familiare del contribuente che esercita un'attività lucrativa in Svizzera

Invocando il divieto di arbitrio dell'art. 9 Cost., i principi della parità di trattamento e dell'equità, nonché il principio dell'imposizione secondo la capacità economica dell'art. 127 cpv. 2 Cost., il ricorrente rimprovera all'istanza inferiore di non aver preso in considerazione i tre figli minorenni al cui sostentamento egli provvede confermando, secondo lui a torto, l'applicazione della tariffa C0 al posto della tariffa C3.

Secondo l'art. 86 cpv. 2 LIFD, applicabile, sulla base del rimando dell'art. 91 LIFD, ai lavoratori che, senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera, vi esercitano un'attività lucrativa dipendente durante brevi periodi, durante la settimana oppure come frontalieri, le trattenute operate sul reddito dei coniugi che vivono in comunione domestica e che esercitano entrambi un'attività lucrativa sono calcolate secondo tariffe che tengono conto, in particolare, degli oneri familiari del contribuente (art. 86 cpv. 1 LIFD che rimanda agli artt. 35 e 36 LIFD). L'art. 35 cpv. 1 lett. a LIFD accorda una deduzione di fr. 6'500 per ogni figlio minorenne, a tirocinio o agli studi, al cui sostentamento il contribuente provvede. Se i genitori sono tassati separatamente e se il figlio sottostà all'autorità parentale in comune e non sono versati alimenti secondo l'art. 33 cpv. 1 lett. c LIFD, questa deduzione è ripartita per metà.

Secondo la Lettera circolare dell'AFC dell'11 settembre 2013, le basi di calcolo per le tariffe federali C1, C2 ecc. dell'imposta alla fonte per il periodo fiscale 2014 comprendono una deduzione sociale per figli che ammonta a fr. 6'500 (la metà per ogni coniuge), visto che la tariffa C "doppio reddito" si applica ai due coniugi.

[19] Messaggio imposta alla fonte (nota 5), p. 620.

[20] Messaggio imposta alla fonte (nota 5), p. 620.

[21] Cfr. Sentenza TF 2C_684/2012 del 5 marzo 2013 = ASA 68 p. 153 = RDAF 2013 II p. 246 consid. 5.3 e 5.4.

K. Il doganiere deve avere diritto alle deduzioni sociali per i tre figli a carico in Svizzera indipendentemente da quello che succede nel suo Stato di residenza

1. Per l'imposta federale diretta

Nella decisione impugnata, avendo constatato che il ricorrente percepiva unicamente un'integrazione differenziata per assegni familiari dato che sua moglie riceveva già delle allocazioni dallo Stato francese, in applicazione delle regole di priorità instaurate dal Regolamento (CE) n. 987/2009 del 16 settembre 2009, la quale stabilisce le modalità di applicazione del Regolamento (CE) n. 883/2004 relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale (RS 0.831.109.268.11) che la Svizzera è tenuta ad applicare nelle suoi rapporti con l'UE in virtù dell'ALC, l'istanza inferiore ha giudicato sulla base delle istruzioni dell'Amministrazione cantonale delle imposte del Canton Vaud del novembre 2014, che la tariffa C3 non poteva essere applicata al ricorrente dal momento che egli non beneficiava di assegni familiari completi versati da una cassa svizzera. Essa ha, inoltre, argomentato che dalla decisione di tassazione francese sui redditi dell'anno 2014 prodotta dal ricorrente risultava che al reddito di sua moglie era stato applicato un "quoziente familiare" equivalente a quattro parti (coppia sposata con tre figli), per cui delle deduzioni relative ai figli si era già tenuto conto in Francia, ossia nello Stato di assoggettamento illimitato della moglie. Lo scopo di impedire che la situazione familiare del contribuente venisse presa in considerazione due volte per gli stessi figli era, quindi, stato raggiunto.

In materia d'imposta federale diretta, il Tribunale federale esamina liberamente l'applicazione del diritto federale. Nel presente caso si constata che nel 2014 il ricorrente viveva in comunione domestica con la moglie ed i tre figli minorenni, che esercitava in comune con essa l'autorità parentale, ma che era stato tassato separatamente e non aveva richiesto la deduzione dei contributi di sostentamento, pur avendo assicurato il mantenimento dei propri figli. Il contribuente, pertanto, soddisfaceva in maniera inopinabile le condizioni previste dagli artt. 35 cpv. 1 lett. a, 86 e 91 LIFD per poter beneficiare della tariffa C(r)3, la quale prevede per ognuno dei suoi tre figli la metà della deduzione intera di fr. 6'500.

Contrariamente a quanto sembrano affermare l'istanza inferiore e l'autorità convenuta, né la CDI CH-F, né la LIFD contengono disposizioni che ostacolano la concessione di metà della deduzione di fr. 6'500 qualora il ricorrente abbia ricevuto unicamente delle integrazioni agli assegni familiari (nonostante ciò sia conforme alle regole risultanti dall'ALC) oppure le autorità fiscali francesi abbiano tenuto conto dei figli a carico nella tassazione separata del coniuge. A tale riguardo, non sussiste neppure una violazione del diritto alla parità di trattamento nei confronti dei contribuenti svizzeri soggetti a tassazione ordinaria, poiché questi ultimi sottostanno allo stesso regime del ricorrente, di cui all'art. 33 cpv. 1 lett. a LIFD in caso d'imposizione separata, soddisfatte tutte le altre condizioni.

Confermando, su questo punto, il rifiuto espresso dell'autorità convenuta, l'istanza inferiore ha violato la legge sull'imposta federale diretta.

2. Per l'imposta cantonale vedese

L'art. 33 cpv. 3 LAID (tramite il rinvio dell'art. 36 cpv. 1 LAID) impone ai Cantoni almeno due obblighi:

- 1) *in primis*, essi devono prendere in considerazione, nel calcolo delle ritenute d'imposta alla fonte, le spese professionali, i premi d'assicurazione, le deduzioni per oneri familiari nonché la deduzione prevista in caso di attività lucrativa dei due coniugi e, secondariamente, essi devono farlo in modo forfettario^[22]. In effetti, gli artt. 133 cpv. 1 e 2 e 138 LI/VD che rinviano agli artt. 42 e 43 LI/VD prevedono, conformemente alla LAID, che la tariffa applicabile ai coniugi che vivono in comunione domestica e che esercitano entrambi un'attività lucrativa, debba tener conto della situazione familiare per mezzo del metodo del quoziente familiare. Questo sistema, detto delle unità di consumo, è conosciuto soltanto dal Canton Vaud e prevede che il reddito globale della famiglia venga diviso per un fattore variabile che dipende dalla composizione e dalla grandezza della famiglia: 1,8 per i coniugi che vivono in comunione domestica e 0,5 per ogni figlio minorenne, a tirocinio o agli studi, al cui sostentamento il contribuente provvede in modo integrale;
- 2) dal momento che l'art. 33 cpv. 3 LAID e gli artt. 133 cpv. 1 e 2 e 138 LI/VD, che rinviano agli artt. 42 e 43 LI/VD, hanno un tenore identico per quanto attiene all'obbligo di prendere in considerazione, anche se con modalità differenti, le deduzioni per oneri familiari nel calcolo delle ritenute d'imposta, le considerazioni espresse in merito all'imposta federale diretta valgono parimenti in materia d'imposta alla fonte cantonale e comunale, tanto più che nel presente caso soltanto il principio della presa in considerazione degli oneri familiari è litigioso.

Ne consegue che il contenuto delle tariffe e delle istruzioni dell'Amministrazione cantonale delle imposte del Canton Vaud del novembre 2014 relative all'imposta alla fonte per l'anno 2015, secondo cui "*soltanto i figli per i quali il contribuente beneficia di assegni familiari completi versati da una cassa svizzera possono essere presi in considerazione nelle tariffe C1, C2 ecc.*" (cap. IV° lett. c cifra 1), è contrario al diritto federale, non trovando alcun fondamento nella LAID. Su questo punto il ricorso è, quindi, accolto.

V. La decisione finale del Tribunale federale

Le considerazioni che precedono conducono all'accoglimento del ricorso. La decisione resa il 27 marzo 2017 dal Tribunale cantonale del Canton Vaud è stata, quindi, annullata e la causa rinviata all'Amministrazione cantonale delle imposte del Canton Vaud per nuova tassazione ai sensi dei considerandi sulle ritenute dell'imposta alla fonte federale, cantonale e comunale 2014, ed al Tribunale cantonale per nuova decisione sulle spese relative alla procedura dinnanzi ad esso.

[22] ZIGERLIG/RUFENER (nota 8), N 7 ad Art. 34 LAID.

Per i tuoi servizi bancari, scegli comodità e risparmio.

Pacchetto
GIOVANE



Pacchetto
FAMIGLIA



Pacchetto
INDIVIDUALE



Pacchetti BancaStato La banca disegnata per te.

Per i tuoi servizi bancari scegli la soluzione unica a prezzo fisso che ti dà tutto incluso: conti, carte di credito e carte Maestro, prelevamenti senza spese in tutta la Svizzera e assicurazioni su viaggi e shopping.

Scopri di più su www.bancastato.ch/pacchetti

