

# Rapporto di minoranza

numero	data	Dipartimento
	14 febbraio 2014	FINANZE E ECONOMIA
Concerne		

**della Commissione speciale tributaria  
sull'iniziativa parlamentare 27 maggio 2013 presentata nella forma  
generica da Marco Chiesa e cofirmatari per il Gruppo UDC "Aggiornare  
il moltiplicatore comunale per il calcolo delle imposte alla fonte"**

## I. COSA CHIEDE L'INIZIATIVA

L'iniziativa parte dal presupposto che anche i lavoratori transfrontalieri, impiegati sul nostro territorio, debbano collaborare al risanamento delle finanze pubbliche del nostro Cantone.

In questo senso, l'iniziativa propone di aumentare l'onere fiscale a loro carico tramite un aumento del moltiplicatore comunale di riferimento, posto alla base del calcolo dell'imposta alla fonte: dall'attuale 78% (moltiplicatore medio comunale per il 2013<sup>1</sup>) al 100%.

Per l'iniziativa la modifica della modalità di calcolo dell'imposta alla fonte dovrebbe trovare concretezza nella Legge tributaria cantonale e meglio all'art. 106 LT, che recita:

### **Art. 106 - Principio**

<sup>1</sup>Il Consiglio di Stato stabilisce le aliquote per le imposte alla fonte conformemente alle aliquote per l'imposta sul reddito delle persone fisiche.

<sup>2</sup>Le aliquote d'imposta alla fonte di cui agli articoli da 104 a 111 sostituiscono le imposte cantonali e comunali prelevate con la procedura ordinaria. L'imposta comunale è calcolata secondo l'onere fiscale medio del Cantone.

<sup>3</sup>Esse sono, ai fini del calcolo della trattenuta d'imposta alla fonte, aumentate delle corrispondenti aliquote dell'imposta federale diretta.

Secondo la stima degli iniziativaisti, la proposta di modifica legislativa potrebbe far confluire nelle casse comunali circa 20 milioni di franchi.

## II. FISCALITÀ E FRONTALIERI: SITUAZIONE ATTUALE

### 1. Il sistema di imposizione alla fonte

La procedura di percezione dell'imposta alla fonte è praticata da molti Stati. Essa ha l'indubbio vantaggio di **semplificare la procedura di tassazione e di garantire la riscossione dell'imposta sul reddito.**

<sup>1</sup> Art. 12 del Decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche per il periodo fiscale 2013, del 19 dicembre 2012

In Svizzera, il sistema di imposizione alla fonte dell'imposta federale diretta, viene introdotto definitivamente il 1° gennaio 1995, con l'entrata in vigore della Legge federale sull'imposta federale diretta (di seguito LIFD).

L'imposizione alla fonte a livello cantonale è invece regolata e armonizzata, ad eccezione delle aliquote, che rimangono una scelta di competenza esclusiva di ogni Cantone, dalla Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (di seguito LAID) entrata in vigore il 1° gennaio 1993.

L'imposta alla fonte si basa sul reddito da attività lucrativa dipendente percepito in Svizzera, ed ha effetto definitivo e quindi liberatorio. Essa sostituisce le imposte dirette federali, cantonali e comunali. Una volta effettuata la ritenuta da parte del sostituto fiscale (il debitore della prestazione imponibile), nonché averla versata alle competenti autorità, presso il contribuente non sussiste più alcun obbligo fiscale, né di dichiarazione, né di pagamento.

La procedura di imposizione alla fonte è disciplinata principalmente dagli artt. 83 - 101 LIFD, nonché dall'Ordinanza sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (di seguito OIFo) e a livello cantonale dagli artt. 32 - 38 LAID e dagli artt. 104 -122 Legge tributaria (di seguito LT).

## **2. I contribuenti soggetti all'imposizione alla fonte**

Sono imposti alla fonte i lavoratori stranieri senza permesso di domicilio (permesso C) con domicilio o dimora fiscali in Svizzera (residenti), nonché le persone giuridiche o fisiche senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera (come i frontalieri, 114 LT) che conseguono un reddito da attività dipendente (non residenti).

In Svizzera, le persone assoggettate alla fonte, così come i loro redditi, sono notevolmente aumentati nel periodo compreso tra il 2003-2010. Attualmente sono circa 780'000 i lavoratori dipendenti tassati alla fonte<sup>2</sup>, ciò equivale al 16.9% dei 4.6 milioni di persone esercitanti un'attività lucrativa in Svizzera (dati 2010) Di questi circa 440'000 hanno domicilio o dimora fiscali in Svizzera (residenti) e circa 340'000 non hanno né domicilio né dimora fiscali in Svizzera (non residenti)<sup>3</sup>.

L'imposta alla fonte è calcolata sul reddito mensile lordo (art. 84 LIFD e 105 LT) conseguito in Svizzera, ed è percepita tramite una trattenuta sullo stipendio, di cui è debitore, nei confronti del fisco, il datore di lavoro.

L'imposta alla fonte viene calcolata in base alla scala delle aliquote determinate per l'imposta ordinaria sul reddito delle persone fisiche (art. 85 LIFD e 106 LT), in modo progressivo. L'imposta alla fonte comprende l'imposta federale diretta, le imposte cantonali e comunali.

Le spese professionali (quelle di acquisizione del reddito, come i pasti fuori domicilio e le spese di trasporto), le deduzioni generali (AVS, AI, IPG e LPP) e le deduzioni sociali vengono prese in considerazione direttamente nelle aliquote, secondo un importo forfettario (art. 86 LIFD e 107 LT).

Se il reddito lordo di un residente tassato alla fonte supera l'importo di 120'000 franchi all'anno, viene effettuata una tassazione ordinaria ulteriore. Nella prassi, quasi tutti i

---

<sup>2</sup> Rapporto esplicativo del DFF (13 dicembre 2013) relativo alla procedura di consultazione sulla legge federale concernente la revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa.

<sup>3</sup> Idem, pag. 5

Cantoni prevedono la medesima soglia dell'imposta federale diretta. Fa eccezione Ginevra dove la soglia di reddito è aumentata a 500'000 franchi.

Nel rispetto del principio della parità di trattamento (art. 8 Cost.), il carico fiscale conseguente all'imposta alla fonte deve essere il più possibile equivalente al carico fiscale dell'imposta ordinaria sul reddito.

Proprio in virtù di questo principio, il diritto fiscale svizzero prevede, per le persone fisiche residenti, con un reddito lordo inferiore ai 120'000 franchi, la possibilità di chiedere una correzione dell'imposta volta al riconoscimento di deduzioni fiscali non considerate nelle aliquote<sup>4</sup>, per esempio : interessi passivi, alimenti versati al coniuge divorziato, spese per malattie, infortunio, disabilità, spese di viaggio e contributi al III pilastro.

Per prassi alcuni cantoni concedono questa possibilità anche ai non residenti, come i frontalieri.

Una volta corretta la base di calcolo, viene ancora applicata la tariffa dell'imposta alla fonte e l'imposta alla fonte già pagata viene computata sull'imposta dovuta.

Secondo i dati statistici riferiti all'anno 2010, si suppone che **oltre tre quarti** delle persone residenti in Svizzera assoggettate all'imposta alla fonte realizzino un reddito lordo da attività lucrativa dipendente inferiore ai 120'000 franchi<sup>5</sup>.

### **3. L'imposizione alla fonte e l'autonomia fiscale di Cantone e Comuni.**

Gli art. 32 e 35 della LAID sanciscono il principio che l'imposta alla fonte sostituisce le imposte della Confederazione, del Cantone e del Comune riscosse secondo la procedura ordinaria di tassazione del reddito.

Ove la LAID non preveda altrimenti, i Cantoni e i Comuni sono di principio liberi di disciplinare le loro imposte conformemente al diritto cantonale. Spetta in particolare ai Cantoni stabilire le tariffe, le aliquote e gli importi esenti da imposta (art. 1 cpv. 3 LAID).

Per l'art. 106 della LT è il Consiglio di Stato che stabilisce le aliquote per le imposte alla fonte, conformemente alle aliquote per l'imposta sul reddito delle persone fisiche. Le aliquote d'imposta alla fonte, di cui agli articoli da 104 a 111 LT, sostituiscono le imposte cantonali e comunali prelevate con la procedura ordinaria.

A differenza della tassazione ordinaria, dove l'imposta comunale è calcolata tenendo conto del moltiplicatore effettivo del Comune di appartenenza (sul metodo di calcolo vedi l'art. 62 LOC), nella tassazione alla fonte l'imposta comunale è calcolata secondo l'onere fiscale medio del Cantone (art. 106 cpv. 3 LT), che per il 2013 il CdS ha fissato al 78%.

Per il riversamento ai Comuni, l'art. 24 LT prevede che l'Ufficio delle imposte alla fonte procede annualmente al conteggio e al versamento dell'imposta alla fonte comunale. Ai fini della determinazione dell'appartenenza fiscale comunale delle persone assoggettate alle trattenute dell'imposta alla fonte valgono per analogia i criteri degli articoli 122 cpv. 4 e 277 cpv. 3<sup>6</sup> LT. Quando non è possibile fare una ripartizione secondo questi criteri,

---

<sup>4</sup> Sabina Rigozzi, L'imposizione alla fonte per i frontalieri in Svizzera: verso un'imposizione ordinaria? - SUPSI, lavoro di tesi, pag. 27

<sup>5</sup> Rapporto del CF, pag. 5

<sup>6</sup> **Art. 122** cpv. 4 LT

Se una persona fisica assoggettata all'imposta secondo gli articoli 104 e 113 trasferisce il proprio domicilio o la propria dimora all'interno della Svizzera, il Cantone di domicilio o di dimora interessato ha diritto di tassarla proporzionalmente alla durata dell'assoggettamento

l'imposta è attribuita al Comune ove ha sede o domicilio il debitore della prestazione imponibile (nel caso dei lavoratori frontalieri, il datore di lavoro).

#### 4. L'imposizione dei frontalieri

Nel diritto fiscale svizzero non esiste una definizione di frontaliere, bisogna quindi riferirsi alle singole convenzioni contro la doppia imposizione (di seguito CDI) pattuite con gli altri stati limitrofi. La Svizzera ne ha pattuite cinque, segnatamente con la Germania, l'Austria, la Francia, l'Italia e il Liechtenstein.

Secondo tali convenzioni, il frontaliere è colui che risiede in uno Stato contraente ma che esercita un'attività dipendente nell'altro Stato contraente, presso un datore di lavoro con sede in questo altro Stato, e che ritorna, di regola, ogni giorno nello Stato in cui risiede.

Questa definizione è tuttavia più restrittiva rispetto alla definizione più ampia contenuta nell'Accordo sulla libera circolazione delle persone (di seguito ALC) concluso dalla Svizzera con l'UE nel giugno 1999 ed entrato in vigore nel 2002.

Secondo la definizione dell'ALC il frontaliere è un lavoratore dipendente che rientra al proprio domicilio di norma ogni giorno o almeno una volta alla settimana.

Al di là della definizione di frontaliere, gli accordi sulla doppia imposizione conclusi dalla Svizzera con gli stati limitrofi, sono importanti per stabilire la potestà impositiva dello Stato in cui lavora il frontaliere.

Se questa potestà è data, sono le regole fiscali di diritto interno allo Stato della fonte di reddito che sono applicabili.

La Svizzera potrà quindi applicare le proprie regole fiscali interne sul reddito conseguito da un lavoratore frontaliere ogni qualvolta gli accordi fiscali con gli stati confinanti gli attribuiscono la potestà impositiva (esclusiva, illimitata o limitata)<sup>7</sup>.

Per il diritto svizzero, i frontalieri, che come persone residenti all'estero non hanno domicilio o dimora fiscali in Svizzera, pagano le imposte unicamente per i redditi conseguiti sul territorio svizzero. L'imposizione di eventuali redditi conseguiti all'estero non è di competenza della Svizzera, anche se l'autorità fiscale ne terrà conto nel calcolo dell'aliquota (art. 7 cpv. 1 LIFD).

#### 5. Le differenze tra imposizione ordinaria e imposizione alla fonte

Il sistema di tassazione alla fonte esclude una perfetta parità di trattamento con il sistema di imposizione ordinario.

Un'importante differenza la si può riscontrare nell'ambito del **regime delle deduzioni**. Mentre il contribuente assoggettato all'imposizione ordinaria può dedurre: gli interessi passivi, gli oneri permanenti ed il 40% delle rendite vitalizie versate, gli alimenti e i

---

#### Art. 277<sup>cpv. 3</sup> LT

Le persone fisiche e giuridiche assoggettate nel Cantone a motivo della loro appartenenza economica devono l'imposta nei comuni dove sono dati i presupposti di assoggettamento.

<sup>7</sup> *Potestà impositiva esclusiva*: solo uno Stato contraente può tassare (è il caso della Svizzera nei rapporti con l'Italia *ma solo per i frontalieri che abitano nella fascia di confine (20 km)* (n.d.r.) e in parte con il Liechtenstein e la Francia); *illimitata*: entrambi gli Stati contraenti possono tassare e in maniera illimitata, ma lo Stato di residenza deve concedere l'esenzione o il credito di imposta su quanto già tassato nello Stato della fonte (è il caso della Svizzera nei rapporti con l'Austria e in parte nei rapporti con la Francia); *limitata*: lo Stato della fonte può tassare ma solo limitatamente mentre lo Stato di residenza può tassare illimitatamente ma deve concedere un credito d'imposta su quanto già tassato nel primo Stato (è il caso della Svizzera nei rapporti con la Germania) (cfr. Sabina Rigozzi, op.cit. pag. 21, nota in calce 68)

contributi fondati sul diritto della famiglia, i versamenti, premi e contributi della previdenza individuale vincolata nonché le spese per malattia e infortunio se superano il 5% dei proventi imponibili, tali deduzioni non sono invece integrate nell'aliquota dell'imposizione alla fonte.

Un'altra importante differenza, sempre nell'ambito delle deduzioni, sta poi nel fatto che le altre deduzioni ammesse anche in regime d'imposizione alla fonte (p. es. le spese di trasporto dal domicilio al luogo di lavoro) sono integrate nell'aliquota solamente in forma forfettaria, mentre in regime d'imposizione ordinaria possono essere fatte valere nel loro ammontare effettivo (in genere più alto).

Queste differenze vengono comunque in parte mitigate con una correzione individuale ai sensi dell'art. 2 lett. e OIFo, qualora i Cantoni la concedano, anche ai frontalieri, in particolare per quanto concerne le deduzioni individuali direttamente legate al conseguimento del reddito svizzero (versamenti al III° pilastro A, ecc.).

Il sistema di percezione alla fonte dei redditi, comporta inoltre delle differenze anche relativamente al momento dell'esigibilità dell'imposta e alla remunerazione degli interessi sugli importi eccedenti l'imposta dovuta.

Tra i tratti peculiari, che distinguono l'imposizione in via ordinaria da quella alla fonte, figura anche il moltiplicatore comunale di riferimento, oggetto dell'iniziativa di questo rapporto.

Contrariamente ai contribuenti assoggettati all'imposta ordinaria, quelli tassati alla fonte pagano l'imposta comunale non in base al moltiplicatore del comune di domicilio, ma in base ad un moltiplicatore comunale medio (in Ticino per il periodo fiscale 2013 è stato stabilito al 78% -vedi nota 1 a piè di pagina) .

Questo modo di calcolo può concretare una disparità di trattamento tanto nei confronti del frontaliere - quando il moltiplicatore effettivo è inferiore a quello medio - quanto del contribuente sottoposto a tassazione ordinaria - quando il moltiplicatore effettivo, considerato nella tassazione ordinaria, è superiore a quello medio di riferimento dell'imposta alla fonte.

Non v'è dubbio che i contribuenti domiciliati nei comuni con un moltiplicatore comunale molto superiore a quello medio cantonale considerato per l'imposta alla fonte<sup>8</sup>, segnatamente Bellinzona (95%), Locarno (93%), Biasca (95%), potrebbero invocare una disparità di trattamento.

Inversamente, i contribuenti tassati alla fonte potrebbero invocare una disparità di trattamento rispetto ai contribuenti domiciliati in quei Comuni dove il moltiplicatore comunale si situa al di sotto del moltiplicatore medio, come per esempio Lugano (70%), Mendrisio (70%) e Sant'Antonino (65%) (<http://www4.ti.ch/dfe/dc/sportello/moltiplicatori-comunali/?tendina=590>).

Su questa disparità di trattamento sistemica, che colpisce comunque anche i contribuenti domiciliati nello stesso Cantone, ma in comuni diversi, torneremo nel seguito di questo rapporto.

---

<sup>8</sup> 119 comuni hanno un moltiplicatore superiore al 78%, 1 comune ha un moltiplicatore del 78%, 38 comuni hanno un moltiplicatore al di sotto del 78% (per ora, vedi il caso di Lugano)

### III. I LAVORI COMMISSIONALI

La Commissione tributaria condivide l'intento dell'iniziativa. Appare giusto e sensato che i 60'000 frontalieri che varcano giornalmente i nostri confini, utilizzando i servizi pubblici come scuole (apprendisti), polizia, servizi sanitari e strade, vengano anch'essi chiamati a contribuire al risanamento delle finanze cantonali e comunali.

Un risanamento che fa bene soprattutto all'economia del paese, di cui i frontalieri beneficiano, purtroppo anche a discapito della popolazione locale. Del resto, l'esperienza di alcuni Stati europei, tra cui anche alcuni confinanti con la Svizzera, ci dimostra che uno Stato debole, che non riesce a far fronte alle proprie incombenze, trascina con sé, in una spirale recessiva, anche l'apparato economico.

L'iniziativa pone però un problema, ed è quello relativo al divieto di discriminazione contenuto tanto nell'ALC che nelle convenzioni contro la doppia imposizione (CDI) sottoscritti dalla Svizzera.

La Commissione si è posta il quesito a sapere se la proposta degli iniziativaisti è conforme al diritto superiore, intendendo con questo non solo il diritto interno svizzero ma anche agli accordi di doppia imposizione (CDI), sottoscritti con gli stati confinanti, e al diritto comunitario, in particolare al principio di non discriminazione sancito dall'art. 2 dell'ALC.

Su questo tema la Commissione ha audizionato tanto il primo firmatario dell'iniziativa, il collega Marco Chiesa, che la signora Sabina Rigozzi, autrice di un lavoro di tesi sulla tassazione dei frontalieri<sup>9</sup>.

Ambedue hanno sostenuto che non sussistono motivi per ritenere la proposta contraria al diritto interno superiore, al principio fiscale della parità di trattamento (art. 8 Cost), agli accordi sul divieto di doppia imposizione o al principio di non discriminazione di cui all'art. 2 dell'ALC.

Secondo Sabina Rigozzi, la soluzione auspicata dall'iniziativa non è contraria alla LAID, in quanto lascia ai Cantoni piena autonomia sulla determinazione delle aliquote.

Per quanto riguarda il principio di non discriminazione, considerato che lo stesso è *“valido a livello internazionale e che nella presente fattispecie si tratterebbe di un'eventuale violazione della parità di trattamento a livello di diritto interno, reputa che l'introduzione di un moltiplicatore differenziato non dovrebbe costituire una discriminazione poiché il trattamento fiscale riservato al frontaliere dovrebbe essere confrontato con il trattamento fiscale riservato al residente imposto in via ordinaria. Osserva che la disparità di trattamento per essere tale non deve essere giustificata ma, nel caso concreto, l'applicazione di due distinti moltiplicatori si fonda sul fatto che in Italia la pressione fiscale è maggiore. Ritiene pertanto che la proposta non comprometterebbe la libera circolazione delle persone in quanto un lavoratore residente in uno Stato terzo non sarebbe discriminato rispetto ad un lavoratore residente in Svizzera”*.

Sabina Rigozzi reputa però opportuno *“introdurre due aliquote differenziate tra frontalieri e residenti, fermo restando che su esplicita richiesta della persona assoggettata alla fonte con domicilio o dimora fiscali nel Cantone, l'autorità competente conceda una tassazione correttiva, applicando il moltiplicatore del luogo di residenza del contribuente”* Inoltre *“Reputa che l'innalzamento dell'aliquota per i frontalieri sia compatibile con la LAID e valuta che un innalzamento al 90% sarebbe preferibile rispetto ad un aumento immediato all'aliquota massima del 100%. In base al differenziale d'imposta rileva tuttavia che l'ipotetica aliquota in Italia sarebbe ben superiore al 100%”*.

---

<sup>9</sup> Sabina Rigozzi, op.cit.

Marco Chiesa ha invitato la Commissione ad elaborare, se necessario al conseguimento dello scopo dell'iniziativa, una proposta correttiva rispetto a quella auspicata dagli iniziativaisti.

Da ultimo la Commissione ha pure sentito Michele Scerpella, a capo dell'Ufficio delle imposte alla fonte. Scerpella ha illustrato alla Commissione le difficoltà tecniche relative all'eventuale accoglimento dell'iniziativa. Secondo Scerpella l'imposizione dei frontalieri sulla base di un moltiplicatore comunale diverso rispetto agli altri assoggettati alla fonte, occorre duplicare le tabelle attuali. Applicare dunque due scale di aliquote - per i frontalieri e per gli altri - comporta maggiori controlli e un aumento delle decisioni di rettifica, di convalida, dei conteggi da parte degli uffici preposti. Scerpella ha poi evidenziato anche la necessità di aumentare il personale in dotazione al suo ufficio. Già attualmente, a suo dire, sottodimensionato, anche a seguito della sentenza del Tribunale Federale del 26.01.2010, la quale permette ai "quasi residenti" di richiedere una tassazione correttiva. A suo parere necessita di un'unità a tempo pieno e una a tempo parziale per un costo annuale di CHF 200'000, su un possibile introito fiscale di 20 milioni di franchi, di cui però il 38,8% da stornare all'Italia.

Scerpella ha evidenziato che, attualmente, sono 85'000 le persone (residenti e non) sottoposte a tassazione alla fonte, di cui 15'000 dimoranti, e 1'200 contribuenti percepiscono un reddito superiore ai CHF 120'000. I datori di lavoro interessati dalla procedura di percezione dell'imposta alla fonte sono 16'000.

## 1. Conformità con il diritto superiore e con le CDI

Anche la Commissione è del parere che la proposta si inserisce nell'autonomia fiscale del Cantone (art.1 LAID), e pertanto una modifica del moltiplicatore comunale di riferimento per l'imposta alla fonte è possibile.

Quanto agli accordi convenzionali contro la doppia imposizione (CDI), gli stessi non sembrano ostacolare la decisione commissionale, nella misura in cui la loro rilevanza è limitata alla potestà contributiva degli Stati contraenti.

Se alla Svizzera è concessa tale facoltà (esclusiva, illimitata o limitata), nulla può impedirle di applicare le sue norme interne di diritto fiscale, ciò che di riflesso vale anche per i Cantoni.

Accostando il ragionamento al fenomeno del frontalierato che più interessa il Ticino, l'Accordo italo-svizzero relativo all'imposizione dei frontalieri ed alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine ( concluso il 3 ottobre 1974) prevede **una potestà fiscale illimitata** della Svizzera sui proventi conseguiti in Svizzera dall'attività dipendente del frontaliere italiano.

Per il frontaliere residente nella fascia di confine (raggio di 20 Km dal confine italo-svizzero) il reddito è tassato solo in Svizzera, e il frontaliere non è tenuto a dichiarare tale reddito in Italia. In compenso, l'accordo italo-svizzero prevede una compensazione finanziaria del 38.8 % delle imposte prelevate in Ticino/GR/VS a favore dei Comuni di frontiera italiani.

Per i frontalieri che non risiedono nella fascia di confine, pure tassati alla fonte in Ticino, sussiste l'obbligo di dichiarazione fiscale in Italia. In cambio l'Italia riconosce loro un credito d'imposta per le imposte pagate in Svizzera.

## 2. Il principio della parità di trattamento e della non discriminazione

Fino a qualche anno fa le disparità sistemiche tra l'imposizione alla fonte e l'imposizione ordinaria sono sempre state considerate ammissibili dal Tribunale federale, che ha considerato l'imposta alla fonte oggettivamente accettabile e in linea di massima compatibile con il principio dell'uguaglianza giuridica.

La disparità di trattamento dei soggetti fiscali imposti alla fonte poteva giustificarsi per motivi oggettivi (come la facilitazione della procedura e la garanzia di riscossione) e quindi il TF ne aveva escluso il carattere discriminatorio.

Con una sentenza del 26 gennaio 2010 (2C\_319/2009, 2C\_321/2009) l'Alta Corte federale ha però rivoluzionato la giurisprudenza anteriore.

Per la prima volta il TF ha esaminato la compatibilità del regime svizzero di imposizione alla fonte con l'Accordo sulla libera circolazione delle persone (ALC), concludendo che il regime attuale di imposizione alla fonte dei non residenti viola in certi casi **il principio di non discriminazione** riferito alla nazionalità dell'art. 2 dell'ALC e 9 cpv. 2 allegato I dello stesso.

L'Alta corte federale si è ispirata alla giurisprudenza comunitaria della CGCE<sup>10</sup> in merito al principio di non discriminazione previsto dall'Accordo sulla libera circolazione delle persone, pattuito il 21 giugno 1999 (in seguito ALC). Un principio che vieta le discriminazioni in base alla nazionalità e qualifica come disparità di trattamento l'applicazione di regole differenti a delle situazioni **comparabili** oppure l'applicazione della stessa regola a situazioni differenti.

Secondo il Tribunale federale sussiste una discriminazione inammissibile quando i **contribuenti non residenti sono trattati diversamente dai contribuenti residenti** che si trovano **in una situazione comparabile**. Si presume sussistere una situazione comparabile, tra residenti e non residenti, quando questi ultimi non conseguono proventi significativi nel loro Stato d'origine, e il loro reddito imponibile deriva in larga misura da un'attività esercitata nello Stato della fonte, in questo caso il nostro paese. Se il reddito dipendente conseguito nel nostro paese supera il 90% del reddito totale, il contribuente deve essere considerato "quasi residente" e deve poter beneficiare degli stessi privilegi fiscali del residente, in particolare quanto alle deduzioni fiscali relative alla situazione personale e familiare del contribuente (deduzioni oggettive, connesse al conseguimento del reddito e soggettive, come gli interessi passivi, gli alimenti versati al coniuge divorziato, le deduzioni sociali, ecc.).

Stante questa virata "comunitaria" del Tribunale federale, dal 2010 la prassi amministrativa dei cantoni si è allineata alla sentenza del Tribunale federale permettendo anche ai "quasi residenti" di richiedere una tassazione correttiva che si traduce in una correzione delle aliquote della tassazione alla fonte.

Il Ticino prevede un "misto" tra il metodo della correzione delle aliquote, quest'ultimo **senza adattamento dell'imposta comunale**, e l'imposizione ordinaria ulteriore. Nel calcolo del reddito rientra anche il reddito del coniuge e il valore locativo di immobili posseduti dal contribuente.

Per ora la giurisprudenza del TF si limita a imporre una parità di trattamento fiscale dei "quasi residenti" limitatamente alle deduzioni fiscali, ma non è escluso che altre sentenze potrebbero comportare il decadimento delle altre differenze tra la tassazione alla fonte e la tassazione ordinaria. Su questo aspetto, Samuele Vorpe, sottolinea che occorre

---

<sup>10</sup> Corte di Giustizia dell'Unione Europea

comunque evitare un conflitto positivo<sup>11</sup> che comporterebbe deduzioni fiscali di qua e di là dalla frontiera, privilegiano in tal modo, impropriamente, il non residente a discapito dell'erario fiscale dei due stati coinvolti: quello della fonte e quello di domicilio.

### 3. L'aumento del moltiplicatore non è discriminatorio

La sentenza 2010 del Tribunale federale **non ha messo in dubbio la legittimità della tassazione alla fonte**. Anzi, l'Alta corte federale ha esplicitamente affermato che in base all'art. 21 cpv. 2 ALC<sup>12</sup>, che esprime una riserva generale del diritto fiscale interno su tutte le altre disposizioni dell'ALC, la ritenuta d'imposta alla fonte rimane possibile e giustificata al fine di garantire la riscossione dell'imposta, sempre che gli accordi sulla doppia imposizione riservino tale facoltà di imposizione allo Stato della fonte, com'è il caso per l'accordo italo-svizzero.

Ora si è già detto che il diritto fiscale interno riserva l'autonomia dei cantoni e dei comuni relativamente alla fissazione delle aliquote fiscali. La ripartizione delle imposte tra cantoni e comuni avviene sulla base di un moltiplicatore di imposta calcolato dal Comune stesso (art. 62 LOC). Per l'imposta alla fonte il moltiplicatore comunale di riferimento non è quello effettivo del domicilio, ma quello medio cantonale.

Per i contribuenti domiciliati, tassati in modo ordinario, il sistema impositivo comporta già una disparità di trattamento, nel senso che i moltiplicatori comunali effettivi sono differenti a dipendenza del Comune di domicilio. Tuttavia tale disparità "sistemica", giustificata dall'autonomia comunale, è considerata ammissibile dal TF, e non viola il principio costituzionale e anche fiscale della parità di trattamento (art. 8 Cost)

A maggior ragione si deve concludere che il sistema di imposizione alla fonte, basato su un moltiplicatore medio di riferimento - spesso inferiore al moltiplicatore effettivo - non violi il principio della parità di trattamento rispetto ai non domiciliati.

Analogamente, si può concludere che il sistema di tassazione alla fonte basato sul moltiplicatore medio di riferimento, non viola il principio comunitario della non

---

<sup>11</sup> Samuele Vorpe, Tassazione dei frontalieri: non tutte le discriminazioni sono uguali, SUPSI, Novità fiscali - novembre 2010 pag. 2. Vorpe osserva che la mancata presa in considerazione della situazione personale e familiare del contribuente sia nello Stato della fonte che in quello della residenza ("conflitto negativo") sussiste non solo quando la CDI stipulata tra i due Stati determina che il reddito conseguito nello Stato della fonte è tassabile esclusivamente in quest'ultimo Stato.

Il conflitto negativo si può altrettanto verificare quando la CDI ammette una concorrenza impositiva dei due Stati su quel reddito, ma lo Stato della residenza utilizza il metodo dell'esenzione per ovviare alla doppia imposizione. Se invece lo Stato di residenza utilizzasse il metodo del credito di imposta per ovviare ad un eventuale doppia imposizione, ossia tassasse il reddito estero per poi concedere al contribuente un credito per le imposte già escusse nello Stato estero, allora lo Stato di residenza potrebbe considerare la situazione personale e familiare del contribuente e il conflitto negativo si risolverebbe automaticamente.

Vorpe conclude quindi che la giurisprudenza comunitaria dovrebbe venire applicata unicamente qualora lo Stato di residenza utilizzasse il metodo dell'esenzione per ovviare ad un'eventuale doppia imposizione, perché è solo in questa fattispecie che lo Stato di residenza non può considerare la situazione personale del contribuente.

Infatti se si applicasse alla lettera la giurisprudenza della CGCE anche quando lo Stato della residenza utilizza il metodo del credito di imposta si creerebbe all'inverso un "conflitto positivo", vale a dire che la situazione personale del contribuente verrebbe presa in considerazione due volte, una prima volta nello Stato della fonte, per effetto della giurisprudenza europea sul principio di non discriminazione, ed una seconda volta nello Stato di residenza.

Applicando il ragionamento sui frontalieri italiani, solo i "quasi residenti" provenienti dalla fascia di confine (i famosi 20 Km) potrebbero usufruire delle deduzioni previste dalla tassazione ordinaria, gli altri potrebbero far valere la loro situazione personale nell'ambito della tassazione ordinaria a cui soggiacciono nel loro paese.

<sup>12</sup> Art. 21 cpv. 3 ALC recita: nessun elemento del presente Accordo vieta alle parti contraenti di adottare o di applicare misure volte a garantire l'imposizione, il pagamento o il recupero effettivo delle imposte o a prevenire l'evasione fiscale conformemente alle disposizioni della normativa tributaria nazionale di una parte contraente o agli accordi tra la Svizzera, da un lato, e uno o più Stati membri della Comunità Europea, dall'altro, volti ad evitare la doppia imposizione, oppure di altre intese fiscali.

**discriminazione, poiché i residenti e i non residenti (e quindi anche i “quasi residenti”) sono trattati nello stesso modo.**

La conclusione non cambia anche se sottoposta alla disamina del rispetto del principio di parità di trattamento e del principio di proporzionalità, in un confronto interno, tra contribuenti tassati in via ordinaria e contribuenti tassati alla fonte. Infatti, anche la tassazione ordinaria comporta una disparità “sistemica” a dipendenza del luogo di domicilio del contribuente. Inoltre, anche se la tassazione alla fonte dovesse riferirsi all’onere fiscale del domicilio fiscale, questo sarebbe sicuramente superiore a quello auspicato dagli iniziativaisti (in Italia la pressione fiscale è pari al 25%). Si pensi per esempio ad un salario annuo di CHF 66'000 di un frontaliere con due figli a carico, qui da noi l'imposta alla fonte ammonta a CHF 660 mentre lo stesso reddito verrebbe imposto in Italia per CHF 8000. La discriminazione è semmai quella in cui incorre lo Stato italiano, nella misura in cui tratta in modo differente i frontalieri occupati in Svizzera: se risiedono nella fascia di confine (20 km) li esenta dalla dichiarazione d'imposta, mentre tutti gli altri sono imposti normalmente.

La Commissione non vede quindi alcuna controindicazione per l'innalzamento del moltiplicatore medio di riferimento auspicato dall'iniziativa.

Ciò detto, rimangono aperte almeno due questioni fondamentali:

- Il moltiplicatore al 100%, come proposto dall'iniziativa, è conforme al principio di proporzionalità, che vale anche in ambito fiscale?
- Il moltiplicatore di riferimento aumentato al 100% è applicabile a tutti i contribuenti tassati alla fonte: esidenti, “quasi residenti”, e non residenti?

Sulla proporzionalità è utile rammentare che la maggior parte dei moltiplicatori comunali si situano al disopra dell'attuale moltiplicatore medio di riferimento (119 comuni su 158) e anche per molti di quelli che rimangono sotto questa percentuale, si prospetta, nell'immediato futuro, un possibile aumento (per esempio il moltiplicatore del Comune di Lugano).

La risposata alla seconda domanda è una partita a scacchi con l'attuale giurisprudenza del Tribunale federale, che impone un trattamento paritario tra residenti e “quasi residenti”.

Un moltiplicatore unico per tutti i contribuenti tassati alla fonte, senza distinzione tra residenti e non residenti, sarebbe conforme al principio di non discriminazione tra residenti e “quasi residenti”, ma potrebbe incorrere nella censura di disparità di trattamento tra domiciliati (a cui si applica il moltiplicatore effettivo del comune di domicilio) e residenti (con dimora o domicilio fiscale in Ticino).

Un moltiplicatore differenziato, potrebbe invece violare il principio di non discriminazione tra residenti e “quasi residenti”, ma si salverebbe sotto il profilo della parità di trattamento tra domiciliati e residenti, e ciò tenuto conto del fatto che anche i domiciliati subiscono una disparità di trattamento interna, conseguente all'autonomia comunale in materia di moltiplicatore.

Tuttavia, ci pare qui necessario sottolineare che, rispetto al moltiplicatore di riferimento applicabile alla tassazione alla fonte, i non residenti e quindi i “quasi residenti” non potrebbero pretendere di essere parificati ai residenti. Infatti, in ambito fiscale, la nozione di domicilio è quella del diritto civile (art. 23-26 CC)<sup>13</sup>, sottoposta a due condizioni

---

<sup>13</sup> RtiD II-2013, Andrea Pedrioli, pag. 674 e segg.

cumulative: non solo il contribuente deve dimostrare di avere spostato il suo centro di interesse nel luogo di residenza ma deve anche provare di avere rinunciato al precedente domicilio.

Una prova che non potrebbe riuscire ai frontalieri, nemmeno ai “quasi residenti”.

La Commissione è del parere che una differenziazione del moltiplicatore non è necessaria. Si tratta di una disparità di trattamento sistemica, insita nella procedura d'imposta alla fonte, che in sostanza riproduce quella che subiscono i contribuenti tassati in via ordinaria. Una disparità che il Tribunale federale non ha mai sanzionato come contraria alla parità di trattamento sancita dall'art. 8 Cost.

Se dovessimo adottare un moltiplicatore differenziato, tra residenti, “quasi residenti” e non residenti, dovremmo ristabilire anche la parità di trattamento tra i contribuenti domiciliati. Ciò comporterebbe la soppressione dell'autonomia comunale e l'imposizione di un moltiplicatore unico cantonale.

Una possibile soluzione all'incertezza giuridica, potrebbe consistere nell'applicare lo stesso moltiplicatore di riferimento, sia ai residenti che ai quasi residenti, dando però la possibilità ai residenti di chiedere una tassazione ordinaria, basata sul moltiplicatore comunale effettivo del luogo di residenza.

#### **IV. CONCLUSIONI**

La Commissione condivide la proposta formulata con l'iniziativa in oggetto e auspica un moltiplicatore unico per tutti i contribuenti tassati alla fonte.

Oggi l'Italia sembra non intenzionata a rinegoziare l'accordo italo-svizzero sulla doppia imposizione. A tal proposito, nel Cantone Ticino, è stata lanciata una petizione affinché le autorità federali si impegnino a rivedere tale accordo. L'esito della votazione del 9 febbraio 2014, inoltre, potrebbe permettere una più rapida discussione nel merito. Noi lo auspichiamo e la Commissione sollecita la disdetta di tale accordo che penalizza, senza alcuna valida ragione, il nostro Cantone, il più esposto al fenomeno del frontalierato.

La minoranza della Commissione raccomanda quindi di accogliere l'iniziativa e l'annessa modifica di legge.

Per la minoranza della Commissione speciale tributaria:

Gabriele Pinoja, relatore

Badaracco - Campana - Foletti - Seitz

Disegno di

## **LEGGE**

### **tributaria del 21 giugno 1994; modifica**

Il Gran Consiglio  
della Repubblica e Cantone Ticino

- vista l'iniziativa parlamentare 27 maggio 2013 presentata nella forma generica da Marco Chiesa e cofirmatari per il Gruppo UDC;
- visto il rapporto 15 febbraio 2014 della minoranza della Commissione speciale tributaria,

### **d e c r e t a :**

#### **I.**

La legge tributaria del 21 giugno 1994 è così modificata:

#### **Capitolo II - Calcolo della trattenuta d'imposta**

##### **Art 106**

##### **Principio**

<sup>1</sup>Il Consiglio di Stato stabilisce le aliquote per le imposte alla fonte conformemente alle aliquote per l'imposta sul reddito delle persone fisiche.

<sup>2</sup>Le aliquote d'imposta alla fonte di cui agli articoli da 104 a 111 sostituiscono le imposte cantonali e comunali prelevate con la procedura ordinaria. L'imposta comunale è fissata in base ad un moltiplicatore del 100%.

<sup>3</sup>Esse sono, ai fini del calcolo della trattenuta d'imposta alla fonte, aumentate delle corrispondenti aliquote dell'imposta federale diretta.

#### **II. - Entrata in vigore**

Decorsi i termini per l'esercizio del diritto di referendum, la presente modifica di legge è pubblicata nel Bollettino ufficiale delle leggi e degli atti esecutivi ed entra in vigore il 1° luglio 2014.