Rapporto di maggioranza

numero	data	Dipartimento
	29 maggio 2017	FINANZE E ECONOMIA

Concerne

della Commissione speciale in materia tributaria sull'iniziativa parlamentare 19 settembre 2016 presentata nella forma generica da Pelin Kandemir Bordoli e cofirmatari "Modifica della Legge tributaria per assoggettare ad imposizione gli elementi riconducibili alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero delle persone fisiche e giuridiche"

INDICE

1. L'INIZIATIVA 2
2. POSIZIONE DEL CONSIGLIO DI STATO 2
3. LAVORI COMMISSIONALI 2
4. ANALISI DAL PUNTO DI VISTA DEL DIRITTO FISCALE - DOBBIAMO MODIFICARE LA LT COME PROPOSTO DALL'IG 608? 3
4.1 Rapporto tra diritto federale e diritto cantonale 3
4.2 Confronto tra LAID e LIFD in materia di imprese, stabilimenti d'impresa e fondi esteri 5
4.3 La LAID non obbliga un cambiamento della LT 6
5. ULTERIORI CONSIDERAZIONI DAL PUNTO DI VISTA DEL DIRITTO FISCALE - LE RAGIONI DEGLI ATTUALI DISPOSTI DELLA LIFD (E DELLA LT) 7
5.1 Motivi dei disposti della LIFD 7
5.2 Attuale volontà del Legislatore federale 7
6. ANALISI DAL PUNTO DI VISTA DELL'OPPORTUNITÀ POLITICA - SAREBBE OPPORTUNO MODIFICARE LA LT COME PROPOSTO DALL'IG 608? 9
6.1 Paesi con e senza CDI conclusa con la Svizzera 9
6.2 Preconcetti in materia di paradisi fiscali, l'esempio di Bahamas e Monaco 13
6.3 Azioni già oggi possibili in relazione a particolari realtà off-shore 14
6.4 Difficoltà nel detettare fondi esteri 15
6.5 Costi amministrativi vs. gettito d'imposta 15
6.6 Attitudine degli altri Cantoni e segnale politico ticinese 15
6.7 Stato delle finanze del Cantone Ticino 16
7. CONCLUSIONI 17

1. L'INIZIATIVA

Con l'iniziativa parlamentare generica citata in titolo i deputati Kandemir Bordoli, Garobbio e Lepori chiedevano di sottoporre a tassazione ordinaria anche gli elementi di reddito e di sostanza riconducibili alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero delle persone fisiche e giuridiche, che attualmente, per effetto degli art. 5 cpv. 1 e 62 cpv. 1 LT[1]. sono esclusi dai beni sottoposti a tassazione.

Tale esenzione, a mente degli iniziativisti, è contraria al diritto federale, in particolare alla LAID[2] alla quale il Cantone è obbligato a conformarsi dal 1° gennaio 2001, e adotta le norme di una legge (la LIFD[3], in particolare gli artt. 6 cpv. 1 e 52 cpv. 1 LIFD) che non è applicabile alle legislazioni tributarie dei Cantoni. Infatti, l'impostazione della LAID, con riferimento all'esenzione o meno delle imprese, degli stabilimenti d'impresa e dei fondi siti all'estero, diverge completamente da quella della LIFD. Questo perché l'esenzione degli elementi sopra richiamati non è stabilita da alcuna norma.

Inoltre, a giudizio degli iniziativisti tale esenzione crea un privilegio fiscale che non è giustificabile, soprattutto nel momento attuale in cui si richiedono sacrifici finanziari a tutti, anche ai ceti più disagiati.

2. POSIZIONE DEL CONSIGLIO DI STATO

Su richiesta della Commissione tributaria il Consiglio di Stato, con RG 842 via lettera del 7 marzo 2017, ha espresso il seguente parere sull'iniziativa in oggetto.

Premesso che l'emendamento proposto è conforme al diritto federale superiore, segnatamente alla Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni, l'introduzione di una base legale per imporre gli immobili ubicati all'estero appartenenti a persone fisiche o giuridiche potrebbe trovare applicazione solo nel caso in cui non sia stata conclusa una convenzione per evitare la doppia imposizione (di seguito: CDI) tra i due Stati interessati. Il Consiglio di Stato rileva tuttavia che, anche in caso di mancanza di una CDI (come ad esempio tra Svizzera e Principato di Monaco) ben difficilmente l'autorità fiscale potrà venire a conoscenza del fondo situato all'estero.

3. LAVORI COMMISSIONALI

La deputata signora Pelin Kandemir Bordoli, prima firmataria dell'IG 608, ha presentato la proposta durante la seduta del 20 gennaio 2017 della Commissione tributaria. In tale occasione, la deputata ha segnalato che l'iniziativa parlamentare prende spunto da un articolo pubblicato nella RtiD ad opera di Bernasconi/Vorpe/Arginelli[4] e mira ad evitare che le persone, siano esse fisiche o giuridiche, che possiedono un immobile all'estero siano esenti da imposta. l'iniziativista ha osservato che con gli Stati con cui la Svizzera ha concluso una convenzione per evitare la doppia imposizione (CDI), la modifica proposta non sortirà effetti in quanto la competenza per imporre il contribuente spetterà allo Stato di

---

[1] Legge tributaria del 21 giugno 1994, RL 10.2.1.1, accessibile online all'URL http://www3.ti.ch/CAN/RLeggi/public/index.php/raccolta-leggi/legge/vid/280.

[2] Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni, RS 642.14, accessibile online all'URL https://www.admin.ch/opc/it/classified-compilation/19900333/index.html.

[3] Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta, RS 642.11, accessibile online all'URL https://www.admin.ch/opc/it/classified-compilation/19900329/index.html.

4 Marco BERNASCONI, Samuele VORPE, Paolo ARGINELLI: L'esenzione delle imprese, degli immobili e degli stabilimenti d'impresa siti all'estero – Il contrasto tra le norme della LIFD e quelle della LAID; Rivista ticinese di diritto, II-2014, 701-732.

situazione dell'impresa o dell'immobile, mentre con gli Stati con cui la Svizzera non ha stipulato nessuna convenzione l'emendamento permetterà al diritto cantonale di imporre questi proventi, evitando così una doppia non imposizione internazionale. La deputata ha inoltre ricordato che alcuni cantoni (ad es. i Grigioni) hanno inserito una norma secondo cui l'esenzione è concessa unicamente nel caso in cui sia applicabile una CDI.

Nel corso delle discussioni tenutesi nella seduta del 20 gennaio 2017 della Commissione tributaria, in presenza del Direttore della DDC signor Lino Ramelli, è pure emerso che l'introduzione della misura avrebbe degli effetti trascurabili dal profilo del gettito in quanto l'autorità fiscale non dispone di mezzi giuridici sufficienti per venire a conoscenza di un immobile estero acquistato (per esempio a Montecarlo) da un contribuente ticinese, salvo espressa segnalazione dell'interessato nell'ambito della compilazione della dichiarazione d'imposta. Inoltre, nella maggior parte dei casi questi immobili sono intestati ad una società holding con sede in Stati a bassa imposizione (ad es. alle Bahamas) ed è pertanto ancor più difficile risalire al beneficiario economico finale.

Le discussioni commissionali si sono in particolare incentrate sulla detenzione di immobili all'estero. All'interno della legislazione e prassi fiscale cantonale attuale, la mancata dichiarazione di un immobile all'estero rientrerebbe nei casi bagatella e non si aprirebbe una vera e propria procedura di recupero d'imposta, ma con il consenso del contribuente si correggerebbe l'ultima tassazione ancora aperta aggiungendo per il solo calcolo dell'aliquota gli elementi non dichiarati. Tale procedura, nel rispetto dei disposti della LT, causa un onere amministrativo ridotto rispetto alla procedura ordinaria di recupero d'imposta.

Alle discussioni commissionali del 20 gennaio 2017 ha fatto seguito la suddetta lettera del Consiglio di Stato e la stesura del rapporto della deputata signora Michela Delcò Petralli nonché del presente rapporto.

4. ANALISI DAL PUNTO DI VISTA DEL DIRITTO FISCALE - DOBBIAMO MODIFICARE LA LT COME PROPOSTO DALL'IG 608?

La *querelle* oggetto del citato articolo di Bernasconi/Vorpe/Arginelli e dell'IG 608 emerge dalla formulazione ambivalente del testo di legge della LAID, una legge federale per la quale nel caso in analisi va determinato se effettivamente vi sia un obbligo di adattamento della Legge tributaria ticinese.

4.1 Rapporto tra diritto federale e diritto cantonale

Prima del 1848 i Cantoni svizzeri erano Stati sovrani a tutti gli effetti, uniti da accordi nel quadro di quella che veniva comunemente chiamata Confederazione svizzera (*Staatenbund*). Da quando la Svizzera è una federazione di Cantoni (*Bundesstaat*), la sovranità cantonale è limitata da quella federale. Ciononostante, nell'odierno ordinamento statuale svizzero i Cantoni mantengono la sovranità residua laddove non limitata dalla Confederazione. Ciò deriva in particolare dal combinato disposto dell'art. 42 cpv. 1 Cost[5], secondo cui *la Confederazione adempie i compiti che le sono assegnati dalla Costituzione* (il cosiddetto principio di enumerazione, ossia l'impossibilità per la Confederazione di occuparsi di altri compiti se non enumerati nella Costituzione federale), con l'art. 49 cpv. 1 Cost secondo cui *il diritto federale prevale su quello cantonale contrario*. Inoltre, secondo

5 Costituzione federale del 18 aprile 1999 della Confederazione Svizzera, RS 101, accessibile online all'URL https://www.admin.ch/opc/it/classified-compilation/19995395/index.html.

l'art. 46 cpv. 1 Cost *i Cantoni attuano il diritto federale secondo quanto previsto dalla Costituzione e dalla legge* [federale]. Quando un Cantone è chiamato ad attuare il diritto federale, giusta l'art. 49 cpv. 1 Cost *la Confederazione vigila sul rispetto del diritto federale da parte dei Cantoni*.

Dopo lunghi dibattimenti politici federali conclusisi negli anni '80, dal 1990 (con obbligo di adattamento entro la fine del 2000) le leggi tributarie cantonali sulle imposte dirette (segnatamente l'imposta sul reddito e sulla sostanza delle persone fisiche, sull'utile e sul capitale delle persone giuridiche, nonché ulteriori imposte quali l'imposta di successione e donazione, l'imposta sugli utili immobiliari, l'imposta immobiliare) sono parzialmente armonizzate attraverso la LAID. La base legale poggia nell'art. 129 Cost ("Armonizzazione fiscale") secondo cui (cpv. 1) la Confederazione emana principi per armonizzare le imposte dirette federali, cantonali e comunali; prende in considerazione gli sforzi d'armonizzazione dei Cantoni; il cpv. 2 di tale articolo precisa che l'armonizzazione si estende all'assoggettamento, all'oggetto e al periodo di calcolo delle imposte, alla procedura e alle disposizioni penali. Rimangono escluse dall'armonizzazione in particolare le tariffe e aliquote fiscali e gli importi esenti da imposta; mentre il cpv. 3 aggiunge che la Confederazione può emanare prescrizioni contro il conferimento di agevolazioni fiscali ingiustificate.

L'armonizzazione sottesa alla LAID è di due tipi. Quella cosiddetta orizzontale ambisce ad armonizzare le leggi tributarie dei 26 Cantoni e Semicantoni, con l'obiettivo (che qui non si intende giudicare) di mettere dei paletti alla concorrenza intercantonale spostando in particolare il piano del confronto sulle tariffe e aliquote fiscali e gli importi esenti da imposta (art. 129 cpv. 2 Cost, vedi supra). Inoltre, poiché l'impianto della LAID generalmente ricalca quello della LIFD (tanto che le due attuali leggi datano non a caso entrambe del 14 dicembre 1990) ed i Cantoni sono tenuti a conformare le proprie leggi tributarie alla LAID, quest'ultima consegue una cosiddetta armonizzazione verticale tra le imposte dirette ai sensi della LIFD (ossia l'imposta sul reddito delle persone fisiche e quella sull'utile delle persone giuridiche) e quelle ai sensi delle svariate leggi tributarie cantonali.

Da quanto sopra esposto risulta pertanto che

1. il diritto federale prevale su quello cantonale;
2. i Cantoni sono limitati nella formulazione delle proprie leggi tributarie dai disposti della LAID, che le armonizza sia orizzontalmente (ossia tra Cantoni) sia verticalmente (ossia in relazione alla LIFD);
3. secondo la Costituzione federale non sono oggetto di armonizzazione le aliquote fiscali e gli importi esenti da imposta;
4. la Confederazione può emanare prescrizioni contro il conferimento di agevolazioni fiscali ingiustificate.

Orbene, come menzionato dall'articolo di Bernasconi/Vorpe/Arginelli in materia di imprese, stabilimenti d'impresa e fondi esteri, *la maggior parte dei Cantoni, compreso il Ticino, esentano, contrariamente a quanto previsto dalla LAID, questi elementi e i relativi redditi*, di fatto riprendendo nella propria legislazione fiscale cantonale i disposti della LIFD in osservanza dell'armonizzazione verticale. Davanti a tale diffusa esenzione ed assenza di intervento da parte della Confederazione (malgrado la possibilità espressamente datele dall'art. 129 cpv. 3 Cost), vi è da chiedersi se la proposta avanzata dall'IG 608 debba o meno essere implementata.

4.2 Confronto tra LAID e LIFD in materia di imprese, stabilimenti d'impresa e fondi esteri

Per comprendere la portata e le sfumature della *querelle* è utile osservare attentamente la sistematica del testo di legge della LIFD e della LAID.

LIFD

La LIFD regola l'imposta federale diretta sulle persone fisiche e sulle persone giuridiche. La parte seconda (che inizia all'art. 3 LIFD) precisa l'imposizione delle persone fisiche. Il titolo primo è dedicato all'assoggettamento ed il capitolo 1 alla definizione dell'appartenenza fiscale. All'interno di tale capitolo, dopo aver introdotto l'appartenenza personale (sezione 1) e quella economica (sezione 2), la sezione 3 "Estensione dell'assoggettamento" contiene all'art. 6 cpv. 1 LIFD il disposto secondo il quale *l'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale è illimitato; esso non si estende tuttavia alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero*. Seguono poi ulteriori sezioni e capitoli e solo al titolo secondo "Imposta sul reddito" il testo di legge inizia a definire gli elementi imponibili. Come principio generale, l'art. 16 cpv. 1 LIFD afferma che *sottostà all'imposta sul reddito la totalità dei proventi, periodici e unici*, per poi precisare e relativizzare tale estensione negli articoli successivi.

Simile a quella delle persone fisiche è l'architettura normativa della LIFD in merito all'imposizione delle persone giuridiche. Questa è descritta nella parte terza della legge "Imposizione delle persone giuridiche" negli artt. 49 ss. LIFD. L'impianto prevede al capitolo 2 "Appartenenza fiscale" la definizione dell'appartenenza personale della persona giuridica (art. 50 LIFD), dell'appartenenza economica (art. 51 LIFD) e nuovamente dell'estensione dell'assoggettamento (art. 52 LIFD). Giusta l'art. 52 cpv. 1 l'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale è illimitato; esso non si estende tuttavia alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti all'estero. Si osservi che il testo di legge continua con vari capitoli e solo al titolo secondo "Imposta sull'utile" (artt. 57 ss. LIFD) si inizia a dettagliare la base imponibile.

LAID

Coerentemente con l'idea di armonizzare verticalmente le imposte dirette cantonali con quella federale diretta, anche la LAID segue fedelmente la struttura della LIFD. In particolare, il titolo secondo "Imposizione delle persone fisiche" inizia con il capitolo 1 "Assoggettamento" precisando l'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale (art. 3 LAID), di quella economica (art. 4 LAID) e a seguire vari articoli ricalcando la LIFD compresa l'imposizione sul dispendio (art. 6 LAID). Si nota che in questa zona della LAID il testo è silente in merito all'estensione dell'assoggettamento.

Il controverso art. 7 cpv. 4 LAID, secondo il quale sono esenti dall'imposta soltanto e a seguire una lista di flussi reddituali, fa già parte del capitolo 2 "Imposta sul reddito" nel quale si inizia con la definizione dei proventi. Infatti, la lista di flussi reddituali esentati dall'imposta sul reddito è coerente con quanto menzionato negli artt. 16 ss. LIFD, segnatamente gli utili in capitale da alienazione della sostanza privata. A sostegno dell'interpretazione del fatto che l'art. 7 cpv. 4 LAID non possa essere interpretato come una restrizione nelle leggi tributarie cantonali di un disposto simile a quello ai sensi dell'art. 6 cpv. 1 LIFD (e adottato anche dal Ticino) si osservi per esempio che né gli articoli del capitolo 3 "Imposta sugli utili immobiliari" (artt. 12 ss. LAID) né quelli del capitolo 4 "Imposta sulla sostanza" proibiscono esplicitamente l'integrazione nella legge tributaria cantonale di particolari esenzioni.

Il titolo terzo della LAID “Imposizione delle persone giuridiche” specifica nel capitolo 1 “Assoggettamento” l’assoggettamento in virtù dell’appartenenza personale (art. 20 LAID) ed economica (art. 21 LAID) proseguendo con i disposti in caso di modifica dell’assoggettamento (art. 22 LAID, incentrato in particolare su fattispecie intercantonali) e conclude con un elenco esaustivo di fattispecie esenti (art. 23 LAID), segnatamente enti pubblici, istituzioni previdenziali, enti di pubblica utilità ecc. Vi è pertanto da chiedersi se l’art. 23 LAID possa fungere da base per inficiare l’art. 62 cpv. 1 LT, secondo cui riprendendo il testo di legge dell’art. 52 cpv. 1 LIFD l’assoggettamento in virtù dell’appartenenza personale è illimitato; esso non si estende tuttavia alle imprese, agli stabilimenti d’impresa e ai fondi siti all’estero. Orbene, da un’attenta analisi della sequenza degli articoli della LAID, che anche nel caso delle persone giuridiche è sostanzialmente orientata alla struttura logica della LIFD (armonizzazione verticale), emerge che il testo di legge dell’art. 23 LAID corrisponde letteralmente all’art. 56 LIFD, il quale elenca i soggetti esenti dall’imposta sull’utile (capitolo 5 del titolo primo della LIFD dedicato all’assoggettamento delle persone giuridiche). L’art. 52 cpv. 1 LIFD rientra invece nel capitolo 2 “Appartenenza personale” (sempre del titolo primo della LIFD). Pertanto, sembrerebbe più corretto dire che la LAID è semplicemente silente in materia di imprese, stabilimenti d’impresa e fondi esteri di persone giuridiche svizzere (ossia manca nella LAID il pendant dell’art. 52 cpv. 1 LIFD) e che l’elenco di esenzioni ai sensi dell’art. 23 LAID non possa essere invocato con lo scopo di impedire l’esclusione dall’assoggettamento ai fini delle imposte cantonali delle imprese, stabilimenti d’impresa e fondi esteri di persone giuridiche svizzere.

4.3 La LAID non obbliga un cambiamento della LT

In altre parole, considerata la simmetria tra l’architettura della LIFD e della LAID (base formale dell’armonizzazione verticale), si nota che la LAID è silente in merito all’estensione dell’assoggettamento (dopo aver definito l’appartenenza economica e personale, e prima di addentrarsi nei dettagli dell’imposta sul reddito) e che l’art. 7 cpv. 4 LAID vada assimilato alle molte precisazioni in materia di base imponibile ai fini dell’imposta sul reddito presenti negli artt. 16 ss. LIFD. Pertanto, è questionabile affermare che l’attuale art. 5 cpv. 1 LT (che riprende il testo letterale dell’art. 6 cpv. 1 LIFD) sia in conflitto con l’art. 7 cpv. 4 LAID e debba essere cancellato. È invece corretto affermare, come ha fatto il Consiglio di Stato nella sua lettera del 7 marzo 2017, che *l’emendamento proposto è conforme al diritto federale superiore, segnatamente alla Legge federale sull’armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni*, giacché la LAID non impedisce una formulazione quale quella proposta dall’IG 608.

Similmente, pure considerata la simmetria tra l’architettura della LIFD e quella della LAID in materia di imposizione delle persone giuridiche, è questionabile affermare che l’attuale art. 62 cpv. 1 LT (che riprende il testo letterale dell’art. 51 cpv. 1 LIFD) sia in conflitto con l’art. 23 LAID e debba essere cancellato. Infatti, l’art. 23 LAID equivale all’art. 56 LIFD e all’art. 65 LT. Anche il saggio di Bernasconi/Vorpe/Arginelli non si china in modo particolare sulla portata della LAID per la LT in materia di estensione dell’assoggettamento delle persone giuridiche.

Pertanto, ai fini dell’imposizione sia delle persone fisiche sia di quelle giuridiche, chi scrive è dell’opinione che non sia **necessario** modificare la LT come proposto dall’IG 608, ma che ciò sia semmai il risultato di una scelta meramente politica. Le sezioni e sottosezioni che seguono intendono fornire al lodevole Gran Consiglio gli argomenti a sostegno dell’idea, qui difesa, che l’emendamento della LT come proposto dalla IG 608 non sia **opportuno** né da un punto di vista dogmatico né utilitaristico.

5. ULTERIORI CONSIDERAZIONI DAL PUNTO DI VISTA DEL DIRITTO FISCALE - LE RAGIONI DEGLI ATTUALI DISPOSTI DELLA LIFD (E DELLA LT)

5.1 Motivi dei disposti della LIFD

L'articolo di Bernasconi/Vorpe/Arginelli[6] spiega bene che *né da un esame del Messaggio del Consiglio federale riferito ai disegni di legge sull'imposta federale diretta e sull'armonizzazione del 25 maggio 1983*[7]*, né tantomeno dai dibattiti parlamentari è possibile risalire alle ragioni che hanno portato il legislatore federale a promulgare due legislazioni federali con due campi d'applicazione oggettivi differenti*. Rimane pertanto da comprendere perché la LIFD preveda l'esenzione unilaterale di imprese, stabilimenti d'impresa e fondi esteri (art. 6 cpv. 1 LIFD e art. 52 cpv. 1 LIFD).

Come riportato dal saggio di Bernasconi/Vorpe/Arginelli[8] *la matrice della legislazione federale vigente in materia di imposte dirette risale ad anni lontani e, più precisamente, al 9 dicembre 1940, quando il Consiglio federale, dotato allora dei pieni poteri, promulgò il Decreto concernente la riscossione di un'imposta federale diretta (DIFD, abrogato il 1° gennaio 1995). L'art. 19 DIFD per le persone fisiche, e l'art. 51 cpv. 3 DIFD per le persone giuridiche, esentavano dall'imposizione il reddito riguardante i fondi, le aziende e gli stabilimenti d'impresa appartenenti al contribuente situati all'estero*.

Più in generale, da un punto di vista di sistematica fiscale la scelta del Legislatore nel 1940 di escludere dall'imposizione le imprese, gli stabilimenti d'impresa ed i fondi esteri è coerente con il generale principio del rispetto della territorialità dell'imposizione fiscale, ossia che generalmente uno Stato non impone substrato fiscale geograficamente sito al di fuori del territorio sul quale esso esercita la propria sovranità. Benché il soggetto fiscale risieda in Svizzera (o in Ticino), ossia sul territorio oggetto della sovranità federale o cantonale, fondi o imprese estere rientrano nella sfera territoriale dello Stato di situazione. D'altra parte, anche la Svizzera ed il Ticino impongono per appartenenza economica fattispecie situate sul proprio territorio benché facenti capo a soggetti esteri, come appunto imprese svizzere/ticinesi di soggetti esteri o fondi svizzeri/ticinesi di soggetti esteri.

Appellarsi pertanto alla possibilità che, nel caso di imprese, stabilimenti d'impresa o fondi siti all'estero, la legislazione fiscale dello Stato estero non preveda alcuna imposizione non è rilevante all'interno di un approccio all'imposizione basato sulla territorialità, che è uno degli elementi fondanti della sovranità di uno Stato. La capacità contributiva è invece tenuta in debita considerazione in sede di determinazione delle aliquote, la cui progressione è affetta pure dai redditi di fonte estera.

5.2 Attuale volontà del Legislatore federale

L'interpretazione di testi di legge plurivalenti o di buchi legislativi va fatta, *inter alia*, cercando di comprendere la volontà del Legislatore. Fermo restando che la formulazione della LIFD non è casuale, come si è menzionato sopra citando il saggio di Bernasconi/Vorpe/Arginelli, recentemente vi è stata l'occasione di documentare la volontà del Legislatore federale proprio sul tema oggetto dell'IG 608, ossia sulla presunta incongruenza tra la LIFD e la LAID in materia di esenzione di imprese, stabilimenti d'impresa e fondi esteri.

6 Op. cit., sezione 2.4 pag. 709.
7 Messaggio sull'armonizzazione, in: FF 1983 III 1.
8 Op. cit., sezione 1.1 pagg. 703-705.

Come riportato dagli stessi Bernasconi/Vorpe/Arginelli[9], *la consigliera nazionale Marina Carobbio Guscetti aveva sollevato fondate obiezioni quanto alla mancata giustificazione politica riferita all'esenzione di un'impresa, di uno stabilimento d'impresa e di un fondo sito all'estero. Aveva quindi presentato un'iniziativa parlamentare il 23 dicembre 2011 con la quale proponeva di adeguare la LIFD per evitare un conflitto tra questa legge e la LAID.*[10] *Il testo depositato e la relativa motivazione sono i seguenti:*

> ***Testo depositato***
>
> *Fondandomi sull'articolo 160 capoverso 1 della Costituzione federale e sull'articolo 107 della legge sul Parlamento, presento la seguente iniziativa:*
> *Chiedo di modificare e adeguare la legge sull'imposta federale diretta per precludere la possibilità di esentare immobili e stabilimenti d'impresa esteri, particolarmente in Paesi a bassa fiscalità, e relativi redditi da parte delle persone fisiche e giuridiche.*
>
> ***Motivazione***
>
> *L'articolo 7 capoverso 1 e l'articolo 13 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (LAID) non consentono ai cantoni di escludere l'imponibilità degli immobili e di sostanza aziendale situati all'estero e relativi redditi. Nel contempo però la legge sull'imposta federale diretta (LIFD) consente l'esenzione dei redditi degli immobili situati all'estero e del reddito d'impresa esercitato all'estero con una stabile organizzazione (art. 6 e art. 52). Per quanto riguarda l'imponibilità degli immobili situati all'estero e della sostanza aziendale estera e relativi redditi la LAID e la LIFD sono in aperta contraddizione.*
> *Inoltre quasi tutte le legislazioni cantonali non sono conformi alla LAID poiché escludono dall'imponibilità immobili e sostanza aziendale situati all'estero nonché i relativi redditi. Eppure non solo le imposte dei cantoni e dei comuni dal 1° gennaio 2001 devono essere conformi alla legge federale quadro, ma il legislatore nel 1990 approvò congiuntamente la LAID e la LIFD per garantire un'armonizzazione dei principi fondamentali tra le due leggi. L'imposizione anche a livello federale e dei cantoni dei redditi di immobili e stabilimenti di impresa esteri e dei relativi redditi risponde a un criterio di equità: tutti i contribuenti (persone fisiche e giuridiche) devono essere posti sullo stesso piano, indipendentemente dagli elementi di reddito e sostanza da loro detenuti.*
> *È vero che le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni concluse dalla Svizzera con Stati esteri già stabiliscono la facoltà impositiva soltanto da parte dello Stato di situazione degli immobili e degli stabilimenti di impresa. Vi sono tuttavia alcuni Stati con i quali la Svizzera non ha pattuito alcuna convenzione contro le doppie imposizioni e che non prevedono alcuna imposizione di questi elementi di reddito e di sostanza. È proprio nei confronti di questi casi che bisogna prevedere un'imposizione in Svizzera.*

La Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale, il 12 novembre 2012, ha respinto con 18 voti contro 7 l'atto parlamentare della deputata ticinese con le seguenti motivazioni:

> *Secondo una maggioranza della Commissione non c'è bisogno di intervenire nel senso chiesto dall'iniziativa. Dato che nel caso della LAID si tratta di una legge quadro, risultano determinanti le leggi fiscali cantonali. La supposta contraddizione tra la LAID e la LIFD in realtà non sussisterebbe, tanto più che la maggior parte dei Cantoni non riscuote imposte su immobili e stabilimenti d'impresa esteri. Reputa inoltre estremamente limitato il rischio di una doppia non*

9 Op. cit., sezione 7, pagg. 718-720.

10 Iniziativa parlamentare "Imponibilità degli immobili situati all'estero e relativi redditi. Adattare la legge sull'imposizione federale diretta per evitare un'incongruenza tra LAID e LIFD", n. 11.498.

imposizione di immobili e stabilimenti d'impresa nei Paesi con i quali la Svizzera non ha concluso convenzioni contro le doppie imposizioni, soprattutto se si pensa al notevole dispendio amministrativo che comporterebbe un abbandono dell'esenzione dall'imponibilità di questi valori di reddito e di sostanza. La maggioranza della Commissione ritiene perciò l'attuale sistema dell'imposizione nel luogo di origine, analogo a quello praticato nella concorrenza fiscale intercantonale, pertinente e sufficientemente efficace.

Una minoranza della Commissione è favorevole all'iniziativa perché, dandovi seguito, potrebbero essere esaminati dettagliatamente il problema generale della doppia non imposizione e le eventuali misure intese a disciplinarlo. Ritiene che il Consiglio federale abbia finora trascurato la questione, nonostante organizzazioni internazionali come l'OCSE o la Commissione europea esprimano la loro preoccupazione in merito.

Se ne desume pertanto che anche oggigiorno il Legislatore federale non veda un particolare problema nella formulazione più succinta della LAID, in particolare non vede un problema in relazione alle leggi tributarie cantonali. Sul piano della LIFD, il Legislatore federale ha ribadito il suo sostegno all'attuale esenzione di imprese, stabilimenti d'impresa e fondi esteri, pure prevista dalla LT in osservanza dell'armonizzazione verticale.

Se questa è la volontà ribadita del Legislatore federale non si vede perché il Legislatore cantonale, in ottemperanza all'armonizzazione verticale, non possa esprimere una simile volontà, cosa che la stragrande maggioranza dei Cantoni ha deciso di fare nelle proprie Leggi tributarie.

6. ANALISI DAL PUNTO DI VISTA DELL'OPPORTUNITÀ POLITICA - SAREBBE OPPORTUNO MODIFICARE LA LT COME PROPOSTO DALL'IG 608?

Appurato che un cambiamento della LT in materia di soppressione dell'esenzione dell'imposizione di imprese, stabilimenti d'impresa e fondi esteri non sia dovuto, la presente sezione espone gli argomenti secondo i quali tantomeno una tale soppressione sia opportuna da parte ticinese.

6.1 Paesi con e senza CDI conclusa con la Svizzera

Come presentato dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (in seguito "AFC") sul sito web a ciò dedicato[11], *è data doppia imposizione quando lo stesso oggetto fiscale è tassato contemporaneamente da due Paesi. Questa situazione può verificarsi se un'impresa o una persona fisica sono attive in più Stati. Le convenzioni per evitare le doppie imposizioni (CDI) mirano a impedire la doppia imposizione e a eliminare gli ostacoli nel traffico economico internazionale.*

Le CDI disciplinano altresì l'assistenza amministrativa in materia fiscale che consente ai Paesi di scambiarsi informazioni a scopi fiscali. Dal 2009 la Svizzera applica integralmente lo standard dell'OCSE. Dal 2012 sono possibili anche domande raggruppate.

La Svizzera ha firmato anche accordi sullo scambio di informazioni in ambito fiscale («tax information exchange agreements», TIEA). Diversamente dalle CDI, che sono intese soprattutto a evitare la doppia imposizione, i TIEA si limitano solo allo scambio di informazioni.

11 Si veda l'URL https://www.sif.admin.ch/sif/it/home/themen/internationale-steuerpolitik/doppelbesteuerung-und-amtshilfe.html, consultato il 7 maggio 2017.

La Svizzera ha firmato complessivamente 55 CDI secondo lo standard internazionale, di cui 50 sono in vigore, e 10 TIEA, di cui 9 sono in vigore. La tabella 1, tratta dal sito dell'AFC, riassume lo stato al 21 marzo 2017.

Tabella 1 – CDI e TIEA conclusi dalla Svizzera con Stati terzi
Fonte: AFC, stato al 21 marzo 2017.

Paese(*)			In vigore
Albania			22.12.2016 (1)
Algeria			09.02.2009 (2)
Andorra			27.07.2015 (3)
Antigua			23.02.1955 (2)
Argentina			27.11.2015 (1)
Armenia			07.11.2007 (2)
Azerbaigian			13.07.2007 (2)
Australia			14.10.2014 (1)
Austria			01.03.2011 (1)
Bangladesh			13.12.2009 (2)
Barbados			23.02.1955 (2)
Belgio		10.04.2014 (1)	
Belize			13.10.2016 (3)
Bielorussia			28.12.1999 (2)
Brasile		23.11.2015 (3)	
Bulgaria			18.10.2013 (1)
Canada			16.12.2011 (1)
Ceca			11.10.2013 (1)
Cile			05.05.2010 (2)
Cina			15.11.2014 (1)
Cipro			15.10.2015 (1)
Colombia	25.08.2011 (1)		11.09.2011 (2)
Corea (Sud)			25.07.2012 (1)
Corea (Nord)	06.07.2004 (2)		
Costa d'Avorio			30.12.1990 (2)
Costa Rica	10.03.2006 (2)		
Croazia			20.12.1999 (2)
Danimarca			22.11.2010 (1)
Dominica			23.02.1955 (2)
Ecuador			22.12.1995 (2)
Egitto			14.07.1988 (2)
Emirati Arabi Uniti			21.10.2012 (1)
Estonia			16.10.2015 (1)
Filippine			30.04.2001 (2)
Finlandia			19.12.2010 (1)
Francia			30.03.2016 (1)
Gambia			23.02.1955 (2)
Georgia			05.08.2011 (2)
Germania			21.12.2011 (1)
Ghana		22.05.2014 (1)	04.01.2010 (2)
Giamaica			27.12.1995 (2)
Giappone			30.12.2011 (1)
Gran Bretagna			15.12.2010 (1)
Grecia			27.12.2011 (1)
Grenada			21.12.2016 (3)
Groenlandia			22.07.2015 (3)
Guernsey			14.10.2014 (3)
Hongkong			15.10.2012 (1)
India			07.10.2011 (1)
Indonesia			24.10.1989 (2)
Isola di Man			14.10.2014 (3)
Iran			31.12.2003 (2)
Irlanda			14.11.2013 (1)
Islanda			06.11.2015 (1)
Isola Faer Oer			29.11.2010 (1)
Isole Vergini			23.02.1955 (2)
Israele			22.12.2003 (2)
Italia			13.07.2016 (1)
Jersey			14.10.2014 (3)

Paese(*)			In vigore
Kazakistan			26.02.2014 (1)
Kirghizistan			05.02.2002 (2)
Kuwait			31.05.2000 (2)
Lettonia		02.11.2016 (1)	18.12.2002 (2)
Liechtenstein			22.12.2016 (1)
Lituania			18.12.2002 (2)
Lussemburgo			19.11.2010 (1)
Macedonia			27.12.2000 (2)
Malawi			23.02.1955 (2)
Malaysia			08.01.1976 (2)
Malta			06.07.2012 (1)
Marocco			27.07.1995 (2)
Messico			23.12.2010 (1)
Moldavia			22.08.2000 (2)
Mongolia			25.06.2002 (2)
Montenegro			05.05.2006 (2)
Montserrat			23.02.1955 (2)
Norvegia			22.12.2016 (1)
Nuova Zelanda			21.11.1981 (2)
Oman			13.10.2016 (1)
Paesi Bassi			09.11.2011 (1)
Pakistan		21.03.2017 (1)	24.11.2008 (2)
Perû			10.03.2014 (1)
Polonia			17.10.2011 (1)
Portogallo			21.10.2013 (1)
Qatar			15.12.2010 (1)
Romania			06.07.2012 (1)
Russa			09.11.2012 (1)
San Marino			20.07.2015 (3)
Serbia			05.05.2006 (2)
Seicelle			10.08.2015 (3)
Singapore			01.08.2012 (1)
Slovacchia			08.08.2012 (1)
Slovenia			14.10.2013 (1)
Spagna			24.08.2013 (1)
Sri Lanka			14.09.1984 (2)
San Cristoforo, Nevis e Anguilla			23.02.1955 (2)
San Lucia			23.02.1955 (2)
San Vinzenco			23.02.1955 (2)
Sudafrica			27.01.2009 (2)
Svezia			05.08.2012 (1)
Tagikistan			26.10.2011 (2)
Taipei cinese			13.12.2011 (1)
Thailandia			19.12.1996 (2)
Trinidad e Tobago			20.03.1974 (2)
Tunisia			28.04.1995 (2)
Turchia			08.05.2012 (1)
Turkmenistan			11.12.2013 (1)
Ucraina	03.10.2013 (1)		22.02.2002 (2)
Ungheria			09.11.2014 (1)
Uruguay			28.12.2011 (1)
USA		23.09.2009 (1)	02.10.1996 (2)
Uzbekistan			14.10.2015 (1)
Venezuela			17.03.1986 (2)
Vietnam			12.10.1997 (2)
Zambia			25.02.1955 (2)
Zimbabwe	05.10.1999 (2)		

*: Le CDI e i TIEA seguono la procedura seguente: sigla da parte dei negoziatori, firma da parte dei rappresentanti del Governo, approvazione da parte dei rispettivi del Parlamento svizzero, entrata in vigore. I testi degli accordi sono normalmente pubblicati solo al momento della firma.

Legenda
(1) CDI con standard OCSE
(2) CDI senza standard OCSE
(3) TIEA con standard OCSE

La situazione al 21 marzo 2017 può essere riassunta come esposto alla tabella 2.

Tabella 2 – Visione sinottica delle CDI e TIEA conclusi dalla Svizzera con Stati terzi
Fonte: AFC, stato al 21 marzo 2017.

CDI con standard OCSE		CDI senza standard OCSE	
Firmati	1	Parafati	3
In vigore	50	In vigore	52
Totale	51	Totale	55
TIAE con standard OCSE			
Firmati	1		
In vigore	9		
Totale	10		

Come si è visto sopra, il testo della LIFD risale al 1940 quando non era ancora in essere l'odierna fitta rete di CDI riportata nelle tabelle 1 e 2. Poiché imprese, stabilimenti d'impresa e fondi esteri sono spesso imposti nello Stato di situazione, grazie all'esenzione unilaterale prevista nella LIFD si evitavano doppie imposizioni e si favoriva pertanto l'attività imprenditoriale svizzera.

In tale assetto giuridico, un tema caro agli iniziativisti è la possibilità di una doppia non tassazione. Tuttavia, tale possibilità non rappresenta una novità ed era pure presente già nel 1940. Infatti, Monaco ha per esempio stralciato la tassazione del reddito nel 1869, pochi anni dopo l'assunzione delle (modeste) dimensioni statuali attuali e grazie al fatto che i proventi della Société des Bains de Mer ottenuti con l'apertura del Casinò fossero ormai in grado di coprire il fabbisogno della mano pubblica monegasca.12

Oggigiorno, nel caso di una fattispecie dove un contribuente svizzero/ticinese eserciti un'impresa o uno stabilimento d'impresa all'estero o possieda un fondo estero in uno Stato con il quale la Svizzera ha concluso una CDI, il problema di una doppia imposizione non si pone, giacché secondo le regole di fiscalità internazionale descritte nelle CDI imprese, stabilimenti d'impresa e fondi esteri sono normalmente imposti nello Stato di situazione. Se invece con tale Stato non vi è CDI, il problema si pone oggi esattamente come si poneva nel 1940. Pertanto, argomentare che il disposto della LIFD non è più necessario alla luce dell'estesa rete di CDI concluse dalla Svizzera è pretestuoso.

Più precisamente, secondo l'ONU vi sono nel mondo 206 Stati13, suddivisi tra 193 Stati membri, 2 Stati osservatori e 11 altri Stati. In base alla tabella 2, al 21 marzo 2017 la Confederazione Svizzera aveva in essere CDI con 102 Stati, il che implica che ben 104 Stati del mondo non sono tutt'ora coperti. Naturalmente, nel concludere le CDI la Svizzera ha posto la priorità su quegli Stati con i quali le imprese svizzere intrattengono maggiori rapporti economici, ma ciò non può essere considerato un argomento sufficiente per lasciar decadere le motivazioni alla base dell'attuale limitazione dell'estensione dell'assoggettamento escludendo imprese, stabilimenti d'impresa e fondi esteri.

In presenza di ben 104 Stati nel mondo tutt'ora senza CDI con la Svizzera, affermare come fa il testo dell'IG 608 che questi siano prevalentemente paradisi fiscali è molto

12 Per una descrizione del sistema fiscale ed istituzionale di Monaco nonché per un'analisi politico-economica della grande efficienza della mano pubblica del Principato si veda Paolo PAMINI: Monte Carlo – Efficiency on the Sea. In Konrad HUNNKER e Alberto MINGARDI (a cura di): Europe, Switzerland and the Future of Freedom, Essays in Honour of Tito Tettamanti. 343-353. Torino (2015), IBL Libri, ISBN 978-88-6440-253-6.
13 Si veda l'URL https://en.wikipedia.org/wiki/List_of_sovereign_states, consultato il 7 maggio 2017.

fuorviante. Infatti, tra gli Stati non coperti da CDI ce ne sono alcuni molto grossi come il Brasile e altri che stanno probabilmente a cuore agli iniziativisti stessi, come Cuba.

6.2 Preconcetti in materia di paradisi fiscali, l'esempio di Bahamas e Monaco

A detta degli iniziativisti, la soppressione dell'esenzione dall'assoggettamento di imprese, stabilimenti d'impresa e fondi esteri è esplicitamente connessa ai cosiddetti "paradisi fiscali". Il testo dell'IG 608 recita infatti che *con gli Stati con cui la Svizzera non ha concluso una convenzione contro le doppie imposizioni (Principato di Monaco, Isole Cayman, Virgin Island,…), il diritto cantonale potrà assoggettare ad imposizione i redditi e la sostanza delle imprese, degli stabilimenti d'impresa degli immobili siti all'estero. In questo modo si eviterà una doppia non imposizione, poiché la maggior parte delle volte questi redditi e sostanza sfuggono ad una qualsiasi tassazione in quanto situati in "paradisi fiscali".*

Il testo dell'iniziativa tradisce una particolare ignoranza di quelli che vengono banalmente chiamati "paradisi fiscali" e sui quali vale qui la pena chinarsi in maggiore dettaglio, considerato che essi stanno al centro dell'attenzione dell'IG 608.

Spesso si dimentica infatti che anche i "paradisi fiscali" sono in realtà degli Stati sovrani che devono poter finanziare la mano pubblica. Pertanto, anche in tali realtà vi sono determinati prelievi fiscali e nel caso dell'applicazione dell'IG 608 non possono essere escluse doppie imposizioni con la Svizzera nel contesto di imprese, stabilimenti d'impresa e fondi di contribuenti svizzeri situati in tali Stati. A titolo esemplare, desideriamo analizzare in maggior dettaglio due casi concreti di Stati a fiscalità moderata: Bahamas e Monaco.

Bahamas

Il *Commonwealth of the Bahamas*, generalmente denominato come *The Bahamas*, è una monarchia costituzionale parlamentare che fa riferimento alla Regina Elisabetta II.[14]

Le Bahamas non tassano il reddito delle persone fisiche o l'utile delle persone giuridiche. Non per questo manca alle Bahamas un'autorità fiscale, che prende il nome di Department of Inland Revenue. Infatti, in materia immobiliare le Bahamas riscuotono annualmente un'imposta immobiliare che arriva fino all'1% del valore.15

Pertanto, nello specifico caso di un fondo sito alle Bahamas di proprietà di un contribuente ticinese, qualora l'IG 608 dovesse venir recepita egli sarebbe soggetto a più del doppio dell'attuale imposta sulla sostanza ticinese cantonale e comunale, in palese discriminazione con il trattamento riservato ad un contribuente ticinese che detenga un fondo dello stesso valore in Ticino.

Monaco

La *Principauté de Monaco*, generalmente denominata "Monaco" o a torto "Monte Carlo" (che invece ne è il quartiere, un tempo chiamato *Spélugues*, sul quale sorge il casinò), è una monarchia costituzionale parlamentare dall'estensione territoriale di 2.02 km^2.[16] Molti

14 Per maggiori informazioni si veda l'URL https://en.wikipedia.org/wiki/The_Bahamas, consultato il 7 maggio 2017.

15 La legge tributaria delle Bahamas è accessibile all'URL http://www.inlandrevenue.finance.gov.bs/wp-content/uploads/2015/10/bha112689.pdf, consultato il 7 maggio 2017. L'imposta immobiliare è pure descritta sul sito web del Fisco delle Bahamas, accessibile all'URL http://inlandrevenue.finance.gov.bs/real-property-tax/, consultato il 7 maggio 2017.

16 Per maggiori informazioni si veda l'URL https://en.wikipedia.org/wiki/Monaco, consultato il 7 maggio 2017.

Stati europei hanno ripetutamente accusato Monaco di concorrenza fiscale dannosa e di essere un paradiso fiscale, in particolare perché non impone i redditi delle persone fisiche. Tali critiche non menzionano, per ignoranza o peggio per malafede, il fatto che il Principato abolì la tassazione diretta già nel 1869. Infatti, l'attuale estensione del Principato è la risultanza di un plebiscito con il quale nel 1861 Mentone e *Rocquebrune* decisero di passare alla Francia. La decisione degli abitanti fu non da ultimo causata dall'alta pressione fiscale che aveva caratterizzato il Principato nei secoli precedenti. A causa del crollo delle entrate tributarie, l'attuale Principato di Monaco fu obbligato ad ingegnarsi e lanciò il casinò che in pochi anni fu in grado di generare sufficienti ricavi da abolire la tassazione dei redditi. Poiché fino all'esplosione dello statalismo nell'Europa del secondo dopoguerra la pressione fiscale sul continente si aggirava mediamente attorno al 10%, al tempo dell'abolizione della tassazione dei redditi a Monaco non vi fu nessuna levata di scudi da parte degli Stati circostanti. In altre parole, l'attrattività fiscale di Monaco non è connessa al fatto di essere un paradiso fiscale, bensì al fatto che gli Stati circostanti abbiano scelto, seguendo i canti delle sirene stataliste, di progressivamente diventare degli inferni fiscali che oggigiorno prelevano attorno al 50% del proprio prodotto interno lordo.[17] Un simile destino ha peraltro toccato anche la Svizzera, sebbene in misura meno pronunciata, le cui istituzioni federaliste hanno frenato l'espansione dello Stato (e dei suoi costi fiscali) rispetto ai Paesi circostanti e l'hanno resa viepiù fiscalmente attrattiva sul piano internazionale.

Orbene, è vero sì che Monaco non impone le persone fisiche, ma preleva il 33% di imposte sugli utili societari non appena il 25% della cifra d'affari non è di origine monegasca.18 Società che conseguono redditi da brevetti e da proprietà intellettuale letterale o artistica sono imposte al 33% a prescindere dalla localizzazione della cifra d'affari.19 Pertanto, qualora la LT venisse emendata come proposto dall'IG 608, una società ticinese che esercita a Monaco un'impresa dal carattere lievemente internazionale (basta conseguire poco più di un quarto della cifra d'affari fuori dal Principato) sarebbe soggetta ad un'imposizione sugli utili superiore al 50%.

Anche in materia immobiliare Monaco può riservare delle spiacevoli sorprese fiscali. Infatti, sulle cessioni di immobili di meno di 5 anni si applica un'aliquota IVA del 20%20 (benché nella sistematica dell'IVA le cessioni immobiliari siano normalmente escluse dall'IVA), che non essendo armonizzata causerebbe una doppia imposizione con l'imposta sul reddito ticinese (cantonale e comunale) o con l'imposta sugli utili immobiliari, raggiungendo tassi di imposizione unici nel contesto svizzero.

6.3 Azioni già oggi possibili in relazione a particolari realtà off-shore

Se la preoccupazione degli iniziativisti è rivolta verso fattispecie particolarmente delicate, nelle quali del substrato fiscale ticinese viene sportivamente spostato in una giurisdizione estera a bassa fiscalità, va ricordato che già oggi l'autorità fiscale dispone di almeno quattro linee argomentative per assoggettare alle imposte ticinesi (e svizzere) un'impresa estera o uno stabilimento d'impresa estero situati in una giurisdizione off-shore. Il Fisco potrebbe sostenere a seconda del caso che

17 Si vedano all'URL http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics le statistiche eurostat sul gettito d'imposta degli Stati membri dell'UE in relazione al PIL, consultato il 7 maggio 2017.

18 Si veda l'URL http://en.service-public-entreprises.gouv.mc/Tax/Other-taxes-and-duties/Taxes-on-profits/Corporate-income-tax, consultato il 7 maggio 2017.

19 Si veda l'URL https://www.monte-carlo.mc/en/business-congress/tax-system/, consultato il 7 maggio 2017.

20 Si veda l'URL http://en.service-public-entreprises.gouv.mc/Tax/VAT/Statements/VAT-on-property-transactions, consultato il 7 maggio 2017.

1. la gestione effettiva avviene in Ticino, l'impresa (società) è pertanto un soggetto fiscale ticinese (appartenenza personale);
2. la società con domicilio estero costituisce in Ticino un ramo d'azienda e almeno parte del substrato fiscale è allocato al Ticino (riparto internazionale);
3. in Ticino vi è un'impresa correlata che fornisce servizi (per esempio di gestione) all'impresa estera erroneamente valorizzati, il Fisco ticinese può pertanto operare una ripresa al soggetto svizzero senza bisogno di attaccare quello estero (transfer pricing);
4. l'intera struttura è elusiva (ossia secondo costante giurisprudenza federale fuori dall'ordinario, unicamente tesa al risparmio fiscale ed ha effettivamente conseguito un risparmio fiscale) e pertanto l'intera struttura può essere guardata in trasparenza (elusione d'imposta).

6.4 Difficoltà nel detettare fondi esteri

Chi scrive reputa poco opportuno il cambio della LT suggerito dall'IG 608 perché, anche se attuato, l'autorità fiscale ticinese avrebbe comunque enormi difficoltà nel detettare fondi o imprese estere. Spesso fondi esteri sono detenuti in via indiretta attraverso società off-shore, pertanto rendendo di fatto impraticabile l'imposizione di tale substrato malgrado i nuovi disposti della LT in applicazione dell'IG 608.

6.5 Costi amministrativi vs. gettito d'imposta

La proposta formulata nell'IG 608 è pure poco opportuna alla luce di un'analisi che confronti l'aumento del gettito d'imposta per il Cantone ed i Comuni con il maggior costo amministrativo in sede di tassazione. L'aspetto è peraltro stato esplicitamente menzionato anche dalla Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale nella sua risposta del 12 novembre 2012 all'iniziativa parlamentare della signora Dr.ssa Marina Carobbio Guscetti, citata sopra, della quale l'IG 608 rappresenta la declinazione cantonale.

6.6 Attitudine degli altri Cantoni e segnale politico ticinese

Gli iniziativisti stessi riconoscono in apertura che la scelta del Canton Ticino di riprendere il testo di legge della LIFD è in linea con la stragrande maggioranza dei Cantoni. Stando a quanto descritto nel saggio di Bernasconi/Vorpe/Arginelli, alcuni Cantoni hanno seguito approcci alternativi alla semplice ripresa della LIFD, più precisamente[21]

- *Turgovia e Grigioni, hanno […] rinunciato ad una disposizione interna riguardante l'esenzione unilaterale (l'esenzione è concessa soltanto quando è applicabile una CDI);*
- *altri ancora, come Lucerna, esentano gli stabilimenti d'impresa siti all'estero soltanto se questi sono tassati effettivamente nello Stato in cui esercitano l'attività;*
- *vi sono poi altri Cantoni (Appenzello Esterno e Interno, Berna, Glarona e San Gallo) che riconoscono l'esistenza di uno stabilimento d'impresa all'estero quando si verificano le seguenti condizioni cumulative: (i) almeno l'80% dei proventi dello stabilimento d'impresa è di fonte estera e (ii) lo stabilimento d'impresa direttamente, o per mezzo di una terza persona, fornisce almeno l'80% dei suoi servizi all'estero.*

21 Op. cit., sezione 3.3, pag 713.

Nel contesto della concorrenza intercantonale svizzera, l'approvazione dell'IG 608 e un'eventuale concreto emendamento della LT nel senso da essa suggerito rappresenterebbe certamente un cattivo segnale verso i contribuenti, in particolare quelli mobili che potrebbero optare per altri Cantoni. A giudizio di chi scrive, ciò non sarebbe opportuno in particolare nell'attuale contesto di insicurezza connesso alla riforma dell'imposizione delle imprese.

6.7 Stato delle finanze del Cantone Ticino

Infine, va ribadito anche in relazione all'IG 608 che il disastro delle finanze del Cantone Ticino non è connesso ad una carenza di gettito, che a dipendenza del genere di imposta è aumentato tra il 2005 ed il 2019 tra il 37.4% e il 51.5% (si veda la figura 1), bensì al continuo aumento delle uscite (si veda la figura 2), a dispetto di chi critica presunti tagli della spesa di fatto mai avvenuti.

Figura 1 – Evoluzione relativa ed assoluta del gettito cantonale per genere di prelievo
Fonte: dati DFE, elaborazione di Sergio Morisoli.

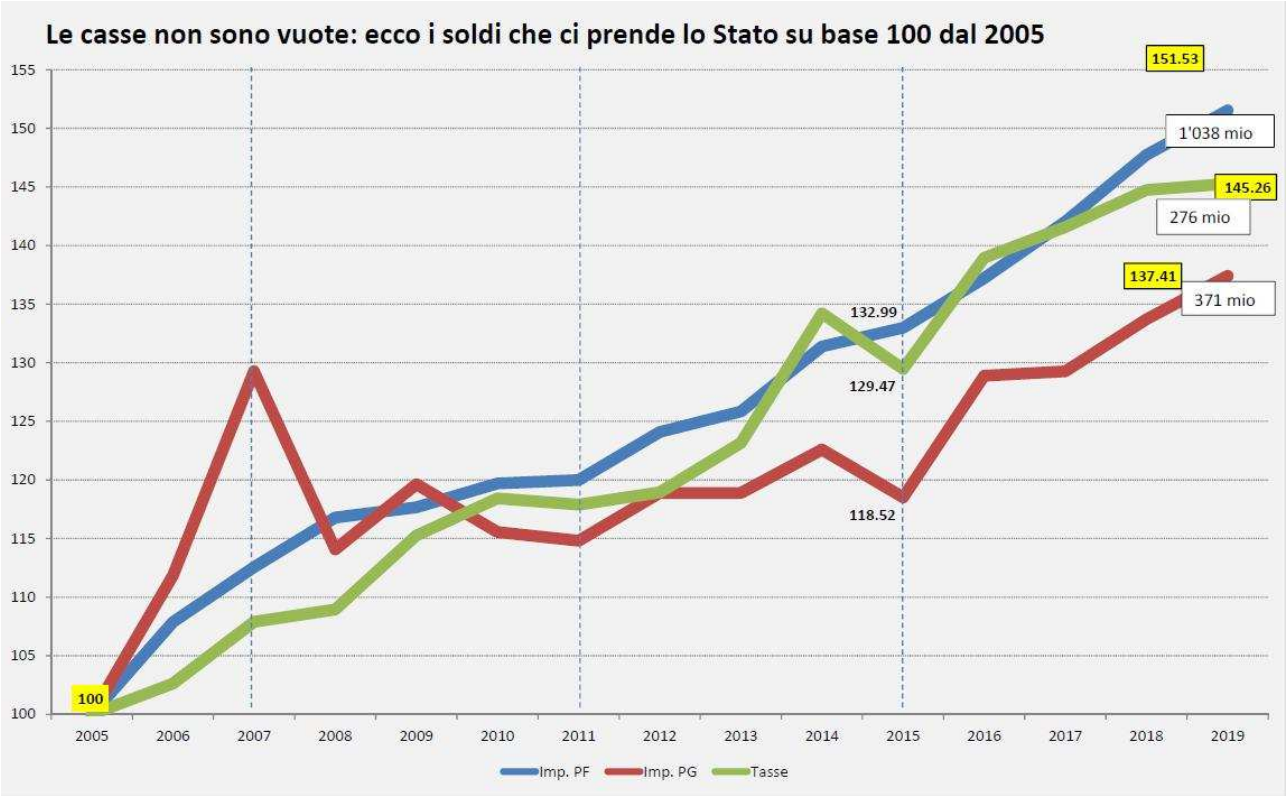
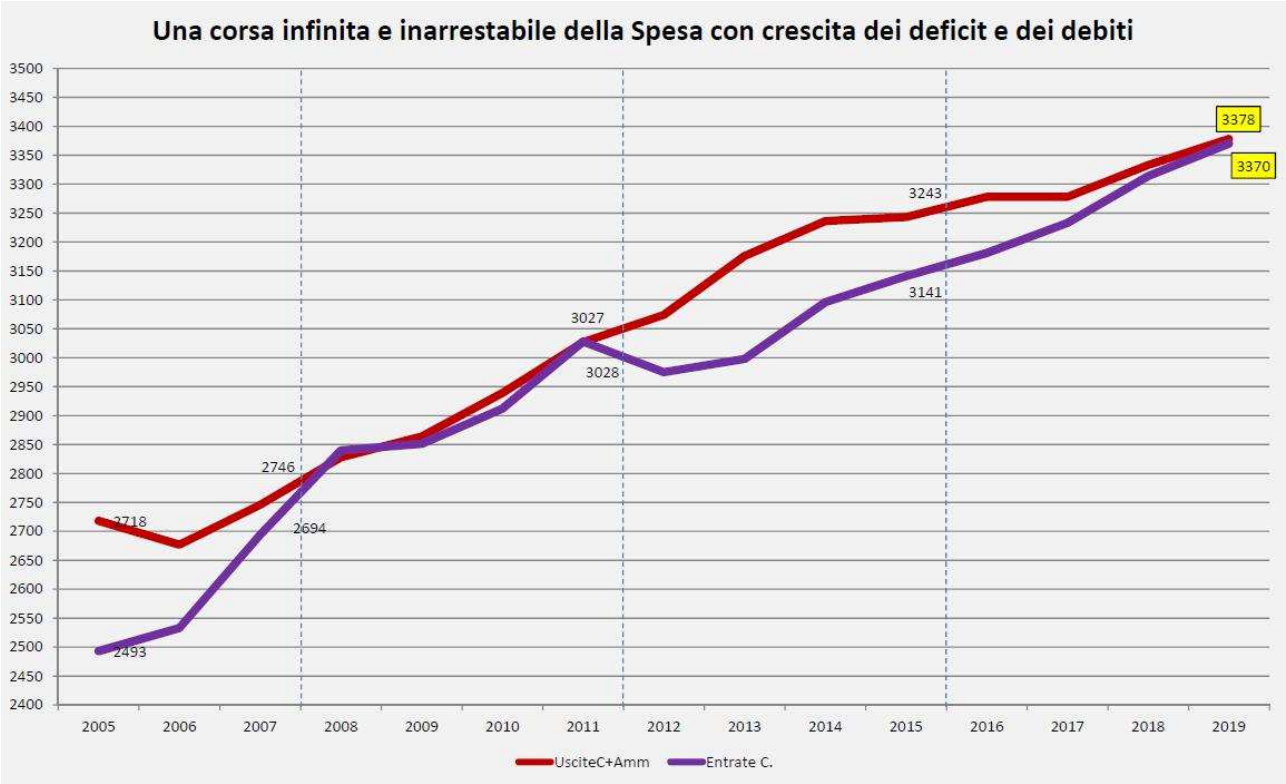


Figura 2 – Evoluzione delle uscite correnti e dei costi dell'amministrazione e delle entrate correnti
Fonte: dati DFE, elaborazione di Sergio Morisoli.



Sostenere la modifica della LT così come proposto dall'IG 608 sulla base di argomenti di finanza pubblica è pertanto pretestuoso, in particolare se si mette in relazione il dubbio aumento del gettito d'imposta ottenibile attraverso l'imposizione di imprese e fondi esteri con l'entità dei problemi finanziari del Cantone.

7. CONCLUSIONI

Togliere dalla LT l'esenzione unilaterale per imprese, stabilimenti d'impresa e fondi esteri è sicuramente permesso dall'attuale formulazione della LAID e anzi ne seguirebbe alla lettera i disposti. Va precisato che sussistono parecchie ragioni dottrinali e di sistematica fiscale per affermare che tale cambiamento non sia tuttavia dovuto (bensì rappresenti una libera scelta politica, qui in discussione).

Riassumendo, si può affermare che per almeno otto ragioni non è chiaro se sia giusto e opportuno abolire la suddetta esenzione.

1. Secondo chi scrive, il fatto che la LT abbia ripreso il testo letterale della LIFD è particolarmente opportuno per permettere in modo semplice ed effettivo l'armonizzazione verticale dell'imposta cantonale e comunale con quella federale diretta. Già solo questo aspetto basta a giustificare la correttezza dell'attuale situazione.
2. In secondo luogo, come si è avuto modo di argomentare sopra, è questionabile se veramente la LAID intenda impedire situazioni di esenzione di fondi, imprese e stabilimenti d'impresa esteri come quella nell'attuale LT e nella stragrande

maggioranza delle legislazioni tributarie cantonali. Il fatto che la Confederazione non sia finora mai intervenuta al riguardo, benché ai sensi della Costituzione federale ne avrebbe la possibilità, è sintomatico dell'ambivalenza interpretativa della LAID in questa materia.

3. Inoltre, le osservazioni avanzate dalla Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale in risposta alla suddetta iniziativa parlamentare della consigliera nazionale Dr.ssa Marina Carobbio Guscetti tolgono qualsiasi dubbio circa l'attuale volontà del Legislatore federale (tutt'ora concorde con l'attuale impianto normativo) e mettono in evidenza l'aumento di carico amministrativo che emergerebbe da un'abolizione dell'esenzione fiscale di imprese e fondi esteri.
4. La proposta non è opportuna nemmeno con riferimento all'incremento del gettito d'imposta, che non sarebbe sostanziale se si pensa a quanti contribuenti ticinesi abbiano effettivamente sostanza immobiliare o aziendale all'estero situata in Stati non coperti dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni (CDI).
5. Sul piano della giustizia fiscale, la proposta è questionabile perché – malgrado una fitta rete di CDI concluse dalla Svizzera – vi sono tutt'oggi più di 100 Stati non coperti da CDI che non si limitano solo ai cosiddetti "paradisi fiscali". Il Brasile è forse l'esempio più evidente.
6. Se la LT venisse emendata come suggerito dall'IG 608, anche nel caso dei cosiddetti "paradisi fiscali" sarebbero possibili situazioni di crassa doppia imposizione, come si è avuto modo di vedere sull'esempio delle Bahamas o di Monaco.
7. La modifica della LT non è opportuna tantomeno come segnale politico ticinese nel contesto della concorrenza fiscale intercantonale, considerando che la stragrande maggioranza dei Cantoni ha adottato esattamente la stessa scelta del Ticino di riprendere nella legge tributaria cantonale il testo di legge della LIFD e pertanto l'esenzione qui oggetto di discussione.
8. Un sostegno all'IG 608 rappresenterebbe inoltre un segnale politico a sostegno di uno statalismo dal motto "spendi e tassa" alla ricerca di nuove entrate fiscali (palliative) anziché capace di un serio risanamento della spesa pubblica.

Per tutte le suddette ragioni di giustizia ed opportunità politica, i sottoscritti intendono difendere i contribuenti ticinesi già sufficientemente strizzati dai crescenti prelievi di risorse ad opera del Cantone. Anziché aggiungere nuovi balzelli, sarebbe il caso di ripensare la fiscalità cantonale e prendere in mano il controllo della spesa.

❋ ❋ ❋ ❋ ❋

Alla luce di quanto procede, la maggioranza della Commissione speciale in materia tributaria raccomanda al Gran Consiglio di respingere l'iniziativa parlamentare generica n. 608.

Per la maggioranza della Commissione speciale tributaria:

Paolo Pamini, relatore
Battaglioni - Censi - Foletti - Frapolli -
Gendotti - Gianella - Giudici - Minoretti -
Pagani G. - Passalia - Seitz