

SUPSI

Novità fiscali

L'attualità del diritto tributario svizzero
e internazionale

N° 9 – settembre 2024

DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

La péremption du droit de taxer d'un Canton **496**
Daniel de Vries Reilingh e Christian Chillà

Imposizione secondo il dispendio: inclusione delle criptovalute,
delle fondazioni di famiglia e del trust nel calcolo di controllo **502**
Michele Casciotta

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO

La nuova disciplina della residenza di società ed enti **518**
Gianluigi Bizioli e Roberto Scalia

Frontalieri sotto l'ombrellone 2024 **525**
Francesca Amaddeo

DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE E DELL'UE

Pillar 2 OCSE e Crediti d'Imposta Rimborsabili Qualificati **529**
Massimo Bellini, David Ceccarelli e Niccolò Puosi

IVA E IMPOSTE INDIRETTE

La donazione informale e transnazionale di denaro
nell'imposta sulle donazioni **537**
Gabriele Paladini

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DI DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

L'imposizione delle indennità di partenza
nei rapporti convenzionali **542**
Samuele Vorpe

GUFFANTI LISSI

A S S O C I A T I
studio di architettura



studio di progettazione di interni ed esterni



Architetto Guffanti Fabrizio
Project Manager Lissi Patricia

studio@guffantilissiasociati.com
+41 91/610.42.26

Via Cantonale 38
6928 Manno

Introduzione

Novità fiscali

09/2024

Redazione

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

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

Direttore scientifico

Samuele Vorpe

Comitato scientifico dei revisori

Francesca Amaddeo
Paolo Arginelli
Matthias Bizzarro
Thierry De Mitri
Rocco Filippini
Simona Genini
Marco Greggi
Patrizia Lang
Giordano Macchi
Sebastian Mascetti
Andrea Pedrolì
Paolo Piantavigna
Andrea Purpura
Nicola Sartori
Curzio Toffoli

Direttore commerciale

Sacha Cattelan

Progetto grafico

Servizio Comunicazione
istituzionale, SUPSI
in collaborazione
con Lorenzo Terzaghi

Numero ricco di spunti di attualità e di approfondimento quello di settembre di NF. Il versante svizzero tocca questioni di diritto intercantonale, come la ricostruzione sistematica dell'istituto della "péremption" della potestà impositiva cantonale (contributo a firma de Vries Reilingh e Chillà) e temi di stretta attualità, come la rilevanza di criptovalute, *trust* e fondazioni di famiglia ai fini dell'imposizione secondo il dispendio (articolo di Casciotta). Il quadro relativo ai temi tributari svizzeri è completato dall'annotazione, da parte di Vorpe, di una sentenza del Tribunale federale relativa all'imponibilità di un indennizzo corrisposto da un club degli Emirati Arabi ad un calciatore che si era trasferito in Svizzera a seguito dello scioglimento anticipato del contratto di lavoro dipendente. Sul versante italiano, gli esiti della riforma tributaria in corso giungono sulle pagine della rivista con una sintesi delle novità legislative in tema di residenza delle società, a firma Bizioli e Scalia. Il tema della tassazione dei frontalieri è poi analizzato da Amaddeo, che commenta la recente introduzione in Italia di un'imposta opzionale, pari al 25% delle imposte svizzere, che i frontalieri possono versare in sostituzione di quella ordinaria. Paladini commenta poi la Risposta n. 7/2024 che conferma la non applicabilità dell'imposta sulle donazioni ai trasferimenti di somme depositate all'estero da parte di soggetti non residenti. Infine, Bellini, Ceccarelli e Puosi affrontano il tema della qualificazione dei crediti di imposta nella disciplina GloBE (*Pillar 2*).

Paolo Arginelli

con il sostegno di



ASSOCIAZIONE
IMPRESE
FAMILIARI

amastl

BancaStato

fidinam Partners
Consulenza fiscale e societaria

FIDUCIARI | SUISSE

OCCT
ORDINE DEI COMMERCIALISTI
DEL CANTON TICINO

SVIT
TICINO

La péremption du droit de taxer d'un Canton

Exposé d'une institution de procédure particulière propre au recours en matière de droit public pour violation de l'art. 127 al. 3 Cst. féd.



Daniel de Vries Reilingh

Prof., Dr en droit,
Avocat, LL.M., Expert fiscal diplômé,
de Vries Reilingh Legal
& Tax SA Neuchâtel et Lausanne



Christian Chillà

Avocat associé,
MCE Avocats, Lausanne

L'institution autonome de la péremption, créée par le Tribunal fédéral, a pour objectif de protéger le Canton concerné de devoir rembourser, en raison d'une prétention en principe privilégiée, mais élevée tardivement par un autre Canton, des impôts déjà perçus. Il se pose dès lors la question de savoir dans quel délai l'autre Canton peut et doit faire valoir sa prétention concurrente pour ne pas se voir opposer l'exception de péremption par le premier canton. Le présent article a pour objectif d'examiner ces questions à la lumière de la jurisprudence fédérale rendue en la matière.

aux Cantons les protégeant contre une ingérence dans leur souveraineté fiscale par un autre Canton^[1].

Deuxièmement, la jurisprudence développée par le Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale constitue, matériellement, du droit fédéral dont la violation doit être examinée d'office et avec un plein pouvoir d'examen (art. 95 let. a de la Loi sur le Tribunal fédéral [LTF; RS 173.110] en relation avec l'art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, sous l'angle formel, il s'agit d'un droit constitutionnel dont la violation n'est examinée que si le grief de violation est suffisamment motivé tant en fait qu'en droit.

| | |
|---|------------|
| I. Introduction | 496 |
| II. La péremption du droit de taxer | 497 |
| A. Le principe | 497 |
| 1. Le délai pour intervenir du deuxième Canton..... | 497 |
| 2. Le délai pour agir/intervenir du deuxième Canton en cas de procédure de rappel d'impôt..... | 498 |
| 3. Les actes ou mesures nécessaires pour éviter la péremption du droit de taxer du deuxième Canton..... | 498 |
| B. Casuistique | 498 |
| 1. Arrêt du Tribunal fédéral no. 2C_216/2014 du 15 décembre 2016..... | 498 |
| 2. Arrêt du Tribunal fédéral no. 2C_301/2017 du 13 novembre 2017..... | 499 |
| 3. Arrêt du Tribunal fédéral no. 2C_830/2021 du 14 juin 2022..... | 499 |
| 4. Arrêt du Tribunal fédéral no. 9C_14/2023 du 21 novembre 2023 (revirement de jurisprudence)..... | 500 |
| III. Conclusion | 500 |

La voie de droit fédérale qui permet d'éliminer la double imposition intercantonale est le recours en matière de droit public. Les règles de procédure y relatives se trouvent aux art. 82 ss. LTF. Ainsi, troisièmement, selon LOCHER^[2], une des particularités (parmi d'autres) du recours en matière de droit public pour violation de la double imposition intercantonale réside dans le fait que seul le droit formel est réglé dans une loi fédérale, soit la LTF, alors que le droit matériel repose – mises à part plusieurs dispositions de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des Cantons et des Communes (LHID; RS 642.14) – sur les règles de conflit jurisprudentielles établies par le Tribunal fédéral. Selon l'auteur précité, ces sources différentes (droit jurisprudentiel d'une part et droit matériel reposant sur une loi formelle d'autre part) s'influencent mutuellement et conduisent parfois à certaines difficultés^[3].

Les autres particularités du recours en matière de droit public sont les suivantes:

I. Introduction

L'interdiction de la double imposition intercantonale (art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale [Cst. féd.; RS 101]) est un droit constitutionnel particulier, pour plusieurs raisons. Premièrement, cette interdiction a deux facettes: il s'agit d'une part d'un droit constitutionnel qui garantit au citoyen de ne pas être imposé deux fois et d'autre part d'un droit conféré

[1] ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 8^{ème} éd., Berne 2023, p. 124; cf. également CLAUDE-EMMANUEL DUBEY, *La juridiction directe du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale sous l'empire de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral*, in: RDAF II-2010, p. 349 ss., p. 351 et p. 354.

[2] PETER LOCHER, *Einführung in das interkantonale Steuerrecht*, 5^{ème} éd., Berne 2024, p. 138 (cit.: Einführung); PETER LOCHER, *Die Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots von Art. 127 Abs. 3 BV*, in: ASA 77, p. 497 ss., p. 499.

[3] LOCHER, *Einführung* (note 2), pp. 138-139.

- *épuisement des instances cantonales (et instances précédentes)*: les instances cantonales doivent être parcourues avant de déposer un recours en matière de droit public (art. 86 al. 1 let. d et art. 86 al. 2 LTF). Cette exigence ne doit cependant être remplie que dans un seul Canton. En même temps que la décision de dernière instance cantonale d'un Canton, toutes les autres décisions (de taxation ou décision sur recours, donc judiciaires) – même entrées en force – peuvent également être entreprises et faire l'objet d'un contrôle par le Tribunal fédéral[4];
- *délaï de recours*: le délai de recours – de 30 jours (art. 100 al. 1 LTF) – commence à courir, en cas de conflit de compétence entre deux (ou plusieurs) Cantons, au plus tard le jour où chaque Canton a pris une décision pouvant faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral (art. 100 al. 5 LTF)[5];
- *institutions de procédures particulières*: le Tribunal fédéral a créé des institutions de procédure particulières propres au recours en matière de droit public pour violation de l'art. 127 al. 3 Cst. féd.

L'objet de la présente contribution est la péremption du droit de taxer d'un Canton (en allemand: "Verwirkung des Besteuerungsrechts").

II. La péremption du droit de taxer

A. Le principe

L'institution autonome de la péremption, créée par le Tribunal fédéral, est une institution distincte de la prescription[6]. L'objectif de cette institution est de protéger le Canton concerné de devoir rembourser, en raison d'une prétention en principe privilégiée, mais élevée tardivement par un autre Canton, des impôts déjà perçus[7]. Pour cette raison, l'exception de péremption ne peut être soulevée que par le Canton concerné, à l'exclusion du contribuable[8]. Contrairement à la prescription, la péremption n'est pas examinée d'office par le Tribunal fédéral[9].

D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, un Canton est déchu de son droit de taxer lorsque[10]:

- a) connaissant ou pouvant connaître les faits déterminants pour l'imposition,
- b) il tarde néanmoins outre mesure à faire valoir sa prétention fiscale; et que
- c) si cette dernière était admise, un autre Canton pourrait être tenu de restituer un impôt perçu dans les formes

voulues, de bonne foi et dans l'ignorance de la prétention fiscale concurrente[11].

Pour apprécier si un Canton pouvait ou devait connaître les faits qui fondent l'obligation du contribuable (cf. lettre a) ci-dessus), il suffit d'examiner si, dans les circonstances données, on peut raisonnablement exiger cette connaissance des autorités du Canton, sans rechercher si l'ignorance est due à une faute de l'autorité de taxation[12]. En d'autres termes, pour qu'un Canton puisse se prévaloir de son droit d'imposer et de son ignorance de la prétention concurrente d'un autre Canton, il ne suffit pas que ses autorités fiscales aient effectivement ignoré l'existence de leur droit, il faut en outre qu'en ayant fait preuve de toute la diligence requise, elles n'aient ni pu ni dû en connaître l'existence[13]. À cet égard, il peut être exigé que les autorités cantonales aient connaissance de leurs propres registres publics, mais non pas de ceux d'autres Cantons ou qu'elles suivent la presse privée[14].

1. Le délai pour intervenir du deuxième Canton

La taxation est considérée comme tardive lorsqu'elle n'est pas introduite dans un certain délai ou que son achèvement est retardé de façon excessive sans motifs suffisants (cf. l'élément temporel "tardé outre mesure" mentionné ci-dessus). À cet égard, le Tribunal fédéral a jugé que dans le système de taxation *postnumerando* annuel (art. 41 de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 16 LHID), appliqué désormais par tous les Cantons, le délai de péremption échoit en général à la fin de l'année qui suit la période de taxation[15]. Cela signifie que lorsque la période fiscale (qui est identique à la période de taxation) correspond à l'année n , la période de taxation s'étend sur toute l'année $n+1$. La péremption du droit de taxer est par conséquent acquise à la fin de l'année $n+2$ [16]. Pour que le droit de taxer ne soit pas périmé, il n'est toutefois pas nécessaire que la décision de taxation définitive intervienne avant la fin de l'année $n+2$. Cette décision peut encore intervenir ultérieurement, p. ex. en $n+4$. En effet, s'agissant du délai de péremption du droit de taxer de deux ans dès la fin de la période fiscale, il n'est pas déterminant que la procédure de taxation n'ait pas été terminée du moment qu'elle a suivi son cours et que l'autre Canton en cause connaît les prétentions fiscales[17].

En d'autres termes, pour que la prétention fiscale d'un Canton ne soit pas périmée, il n'est pas nécessaire qu'une décision de taxation définitive susceptible d'être attaquée intervienne dans le délai de péremption. Il faut, mais il suffit, que le

[4] ATF 133 I 308 consid. 2.4; ATF 139 II 373 consid. 1.4.

[5] Cf. également ATF 139 II 373 consid. 3.5.

[6] ATF 139 I 64 consid. 3.3.

[7] ATF 139 I 64 consid. 3.2; ATF 137 I 273 consid. 3.3.4; KURT LOCHER/PETER LOCHER, *Die Praxis der Bundessteuern*, III^e partie: la double imposition inter-cantonale, Bâle/Therwil (feuilles mobiles), § 2, IV D, no. 37 consid. 4b.

[8] ATF 139 I 64 consid. 3.2; ATF 137 I 273 consid. 3.3.4; arrêt du TF no. 2C_92/2012 du 17 août 2012 consid. 3.1 publié in: StR 2012, p. 828; LOCHER/LOCHER (note 7), § 2, IV D, no. 31, 32, 33, 36 et 38; LOCHER/LOCHER (note 7), § 4, I B, no. 20 consid. 4.

[9] LOCHER/LOCHER (note 7), § 6, II, no. 16 consid. 2d.

[10] ATF 139 I 64 consid. 3.2; ATF 137 I 273 consid. 3.3.4; ATF 132 I 29 consid. 3.3.

[11] Arrêt du TF du 16 mai 2001, in: StR 2001, p. 813 consid. 3b; ATF 123 I 264 consid. 2c; MARTIN ARNOLD, *Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung*, in: ASA 68, p. 449 ss., p. 488; à notre sens, il faut que la décision de taxation dans l'autre Canton soit définitive.

[12] LOCHER/LOCHER (note 7), § 2, IV D, no. 3.

[13] Arrêt du TF no. 2C_619/2010 du 22 novembre 2010 consid. 4.2; ATF 132 I 29 consid. 3; arrêt du TF no. 2P.336/2006 du 31 octobre 2007 consid. 3.2 et 3.3.

[14] LOCHER/LOCHER (note 7), § 2, IV D, no. 31.

[15] ATF 139 I 64 consid. 3.3; arrêt du TF no. 2C_619/2010 du 22 novembre 2010 consid. 4.2; ATF 132 I 29 consid. 3.3.

[16] ATF 139 I 64 consid. 3.3.

[17] ATF 139 I 64 consid. 3.3; ATF 132 I 29 consid. 3.4.

Canton introduise la procédure de taxation dans le délai de péremption (exigence positive). Une fois la procédure de taxation introduite, il faut en outre qu'il ne tarde pas outre mesure à la mener jusqu'à son terme (exigence négative)[18]. Jusqu'à présent, le Tribunal fédéral n'a cependant pas fixé de limite bien claire quant à cette seconde exigence – négative; il n'y a ainsi pas de délai précis au terme duquel la taxation doit être achevée/entrée en force.

S'agissant des impôts non périodiques – comme p. ex. l'impôt sur les successions, l'impôt sur les donations, l'impôt spécial sur les gains immobiliers ou encore les droits de mutation –, la prétention doit être élevée dans l'année qui suit le moment où l'autorité fiscale a eu connaissance – ou aurait pu avoir connaissance en agissant avec diligence – du fait générateur de l'impôt[19].

2. Le délai pour agir/intervenir du deuxième Canton en cas de procédure de rappel d'impôt

Lorsque le deuxième Canton ouvre une procédure en rappel d'impôt, les exigences en matière de délai sont appliquées de manière différenciée. D'une part, le délai de deux ans dès la fin de la période fiscale ne peut pas s'appliquer, compte tenu des circonstances particulières. En effet, dans la mesure où le Canton n'a pas connaissance (et n'aurait pas non plus pu avoir connaissance en étant diligent), il ne peut pas agir dans le délai de deux ans qui suit la fin de la période fiscale. D'autre part, dès le moment où le Canton a connaissance des éléments pertinents, il est d'autant plus sévèrement exigé de ce Canton qu'il mène la procédure sans retard, car en cas de rappel d'impôt, il faut particulièrement tenir compte des "effets rétroactifs" sur les impôts déjà perçus dans d'autres Cantons[20]. Dans la situation à juger dans l'arrêt du TF no. 2C_428/2020 du 19 janvier 2021, notre Haute Cour a considéré que le Canton de Zurich avait tardé trop longtemps. La situation était la suivante :

- le 28 janvier 2014, une dénonciation anonyme est parvenue au fisc zurichois indiquant que A. est en réalité domicilié à Zurich jusqu'au printemps 2013. A. n'aurait jamais eu d'appartement/logement à Schwyz, mais uniquement une boîte aux lettres;
- le 22 septembre 2015, une deuxième dénonciation est parvenue au fisc zurichois;
- le 7 décembre 2017, l'autorité fiscale zurichoise ouvre une procédure de rappel d'impôts et d'amende pour les périodes fiscales 2007 à 2012;
- le 2 février 2018, l'autorité schwyzoise est informée de la procédure de domicile zurichoise;
- le 16 mars 2018, le fisc zurichois fixe le domicile à Zurich pour les périodes 2007 à 2012;
- devant le Tribunal fédéral, le Canton de Schwyz élève l'exception de la péremption du droit de taxer du Canton de Zurich.

[18] ATF 139 I 64 consid. 3.4.

[19] LOCHER/LOCHER (note 7), § 2, IV D, no. 15, 31 et 32.

[20] Arrêt du TF no. 2C_428/2020 du 19 janvier 2021 consid. 4.2.

Entre le moment de la connaissance de la situation et le moment de la notification de la décision, presque quatre ans se sont écoulés. Une telle durée est considérée comme excessive, en particulier compte tenu du fait de la procédure de rappel d'impôt qui justifie d'être plus sévère quant au temps de réaction du Canton, qui doit élever sa prétention fiscale dès qu'il a connaissance des éléments factuels déterminants[21].

3. Les actes ou mesures nécessaires pour éviter la péremption du droit de taxer du deuxième Canton

Le Tribunal fédéral a en outre précisé quels sont les types de mesures nécessaires qui doivent être prises par le Canton pour éviter la péremption de son droit de taxer. Il a décidé que toutes les mesures des autorités fiscales portées à la connaissance du contribuable et tendant à déterminer la créance fiscale étaient des actes suffisants pour que la procédure de taxation soit introduite dans le délai de péremption, respectivement que le droit de taxer du Canton en cause ne soit pas périmé. L'acte introductif de la procédure de taxation était en règle générale l'envoi de la déclaration d'impôt. D'autres actes permettaient également de sauvegarder le délai de péremption. Il en allait ainsi des actes suivants : la sommation de déposer la déclaration, l'annonce d'un contrôle et les contrôles des livres, la notification d'une taxation fiscale définitive ou provisoire, l'invitation ou la sommation au paiement. La remise d'un bordereau provisoire sur la base de la déclaration d'impôt constituait aussi un tel acte permettant d'éviter la péremption du droit de taxer[22].

Comme l'indique le Tribunal fédéral dans son arrêt précité, ce sont les actes interruptifs de la prescription (art. 47 al. 1 LHID et art. 120 LIFD) qui valent également actes de sauvegarde de la péremption du droit de taxer. Une décision de taxation définitive susceptible d'être attaquée n'est ainsi pas nécessaire[23]. Une telle décision est cependant indispensable pour éviter la prescription du droit de taxer, dont le délai est cependant plus long et qui peut être interrompu (cf. art. 47 al. 1 LHID et art. 120 LIFD).

B. Casuistique

Nous nous proposons de présenter ci-après, sans prétendre à l'exhaustivité, quelques exemples des principes évoqués ci-dessus.

1. Arrêt du Tribunal fédéral no. 2C_216/2014 du 15 décembre 2016

Dans cette affaire, le Tribunal fédéral a dû décider du cas d'une fondation ayant son siège dans le Canton de Vaud depuis sa création en 1978. Dès juin 2000, la société A1, ayant son siège dans le Canton de Vaud, fait partie du groupe d'assurance exploité par la fondation. Le 3 décembre 2001, le fisc tessinois notifie à la société A1 une requête de répartition intercantonale pour l'année 2001. Le 11 septembre 2003, les autorités fiscales

[21] Arrêt du TF no. 2C_428/2020 du 19 janvier 2021 consid. 5.3.

[22] ATF 139 I 64 consid. 3.4; au sujet des actes interruptifs de la prescription, cf. notamment l'arrêt du TF no. 2A.10/2007 du 23 août 2007 consid. 5.3; ATF 126 II 1 consid. 2c.

[23] ATF 139 I 64 consid. 3.4.

tessinoises infligent à la société A1 une amende d'ordre pour retard dans le dépôt de la déclaration fiscale pour l'année 2002. Le 30 octobre 2007, A1 reçoit une lettre concernant l'imposition limitée de ses activités dans le Canton du Tessin pour les années 2005 et 2006. Le 20 décembre 2006, la société A1 communique au fisc tessinois qu'elle a assumé la gestion des assurances complémentaires du groupe à partir du 1^{er} janvier 2001 et que, contrairement à la société A2, elle n'a pas d'employés au Tessin. Le 30 octobre 2007, l'office d'impôt tessinois revendique le droit d'imposer fondé sur un assujettissement limité de la société A1 à partir du 1^{er} janvier 2001 sur la base du fait que les structures (bureaux et employés propres) présentes au Tessin ne sont pas négligeables. Des échanges entre les autorités fiscales vaudoise et tessinoise ont lieu en novembre 2007 ainsi qu'une rencontre en juin 2011. Le 3 août 2011, le fisc vaudois refuse les prétentions tessinoises. Le 7 octobre 2011, le fisc tessinois émet ses décisions de taxation pour les périodes fiscales 2001 à 2006.

Les juges fédéraux expliquent que la péremption du droit de taxer peut être invoquée uniquement par l'autre, respectivement les autres, Canton(s) concerné(s) et non par le contribuable. Pour interrompre le délai de péremption, il suffit d'une communication écrite de l'autorité fiscale par laquelle elle informe le contribuable de son intention de procéder ultérieurement à une taxation des impôts directs tout en relevant que, en l'état, elle souhaite uniquement interrompre le délai de prescription. Ces exigences valent également par analogie en matière de double imposition. Il est partant suffisant, par rapport à la manière dont la prétention fiscale est soulevée, que l'autorité fiscale cantonale commence (exigence positive) la procédure de taxation dans le délai de péremption et qu'elle termine ladite procédure sans tarder outre mesure (exigence négative), à moins qu'elle ne puisse invoquer de justes motifs.

En ce sens, le critère du début de la procédure de taxation est respecté lorsque le premier acte qui manifeste la volonté du fisc de procéder à une taxation est accompli, ce qui, en général, est le cas d'une communication écrite de l'autorité fiscale cantonale visant l'imposition du contribuable. Tel est le cas notamment de l'envoi du formulaire de déclaration fiscale à l'intéressé ainsi que des autres actes mentionnés ci-dessus.

En revanche, la pratique selon laquelle, avant l'expiration du délai de péremption, il fallait également rendre une décision de taxation sujette à recours (décision de taxation ou d'assujettissement) est dépassée. Compte tenu de ce qui précède, il s'ensuit que, dans les rapports intercantonaux, un Canton doit annoncer par écrit au contribuable sans équivoque sa prétention fiscale dans les deux ans qui suivent la fin de la période fiscale ($n+2$) au plus tard.

2. Arrêt du Tribunal fédéral no. 2C_301/2017 du 13 novembre 2017

Cette affaire concerne le cas d'un contribuable directeur de la société B. SA ayant son siège au Tessin et disposant de deux succursales dans les Cantons de Zurich et Vaud. Le contribuable est marié et a des enfants. Les époux sont copropriétaires de divers immeubles parmi lesquels une maison dans le Canton d'Argovie (lieu de résidence de la

famille) et une maison individuelle au Tessin acquise en avril 2011 et occupée immédiatement par le contribuable. Le 30 octobre 2013, le fisc tessinois a arrêté le revenu imposable du contribuable pour la période fiscale 2011 et a calculé le montant de l'impôt en conséquence. Le 7 février 2014, le fisc tessinois a émis une décision portant sur l'assujettissement du contribuable au Tessin en vertu du fait qu'il occupait une fonction dirigeante auprès de la société B. SA domiciliée au Tessin. Le 19 février 2014, la commune argovienne où réside la famille du contribuable a écrit au fisc tessinois, sans contester la fonction dirigeante du contribuable, mais soutenant que ce dernier retournait régulièrement en Argovie durant le *week-end*, son temps libre et à d'autres occasions.

Les juges fédéraux reconnaissent que, en raison des décisions de taxation des Cantons d'Argovie et du Tessin pour les périodes fiscales de 2011 à 2013, on est en présence d'une double imposition intercantonale actuelle prohibée[24]. Le Tribunal fédéral procède à l'analyse de la détermination du domicile principal du contribuable, lequel se trouve au Tessin au vu de la fonction dirigeante de ce dernier auprès de la société B. SA, ce qui conduit à ce que les conjoints disposent de deux domiciles fiscaux principaux distincts (Monsieur au Tessin et Madame en Argovie avec le reste de la famille)[25]. Le Tribunal fédéral retient toutefois une péremption du droit de taxer du fisc tessinois comme soulevé par les autorités argoviennes pour l'année 2011[26]. En effet, le Canton du Tessin a fait valoir sa propre souveraineté fiscale à l'égard des autorités argoviennes à l'occasion de sa décision d'assujettissement du 7 février 2014, date à laquelle remonte la décision de l'office d'impôt tessinois compétent pour les années 2011 à 2013. Or, le 30 octobre 2013, le fisc tessinois avait déjà émis une décision de taxation retenant un assujettissement limité en raison de l'immeuble détenu par le contribuable au Tessin sans revendiquer un droit d'imposer plus étendu et sans contester la souveraineté fiscale du Canton d'Argovie. Partant, bien qu'assujetti de manière principale et illimitée dans le Canton du Tessin déjà à partir de l'année 2011, pour cette année, le droit d'imposer du fisc tessinois est périmé. En revanche, les décisions de taxation pour les années 2012 et 2013 du fisc argovien sont annulées et ce Canton doit restituer les impôts perçus à tort[27].

3. Arrêt du Tribunal fédéral no. 2C_830/2021 du 14 juin 2022
L'affaire porte sur le cas de la société A, constituée en 2003 et inscrite au registre du commerce du Canton de Zoug. En 2010, la société a fait également inscrire au registre du commerce du Canton de Zoug une adresse au Tessin à titre de succursale. Par décision de taxation du 13 novembre 2018, le Canton de Zoug a arrêté les impôts dus à titre d'impôt communal et cantonal (ICC) et impôt fédéral direct (IFD) pour la période fiscale 2016. Le 3 avril 2019, l'office d'impôt des personnes morales du Canton du Tessin a revendiqué l'assujettissement illimité de A. SA à partir de l'année 2016, au motif que l'administration effective de la société se trouverait au

[24] Arrêt du TF no. 2C_301/2017 du 13 novembre 2017 consid. 3.

[25] Arrêt du TF no. 2C_301/2017 du 13 novembre 2017 consid. 4 à 6.

[26] Arrêt du TF no. 2C_301/2017 du 13 novembre 2017 consid. 7.

[27] Arrêt du TF no. 2C_301/2017 du 13 novembre 2017 consid. 8.

Tessin. En décembre 2020, A. SA a déplacé son siège principal de Zoug à Zurich.

Les juges fédéraux reconnaissent l'existence d'un cas de double imposition intercantonale actuelle prohibée pour l'année 2016 en raison des décisions contradictoires des autorités fiscales zougise et tessinoise[28]. La question de la péremption du droit de taxer du fisc tessinois est ensuite examinée. Le Tribunal fédéral rappelle la règle selon laquelle la péremption du droit de taxer est acquise à la fin de la deuxième année qui suit la période fiscale ($n+2$), mais uniquement pour le cas où – durant ce laps de temps ($n+2$) – le Canton qui entend procéder à l'imposition connait déjà (respectivement aurait dû déjà connaître) son droit de taxer. Dans le cas contraire, il n'est pas possible de reprocher aux autorités fiscales en question d'avoir "tardé outre mesure". Le Canton du Tessin a fait valoir sa prétention d'assujettissement illimité pour la période fiscale 2016 seulement par décision prise le 3 avril 2019, soit dans l'année $n+3$. Aucun changement de circonstances récent n'a été soulevé par le fisc tessinois justifiant son retard. Les informations invoquées par le fisc tessinois pour fonder l'assujettissement de A. SA (p. ex. la différence entre les loyers payés pour la location des bureaux au Tessin par rapport à ceux payés pour les locaux à Zoug) étaient déjà connus avant l'année 2016 notamment au vu du fait que la succursale de A. SA était imposée au Tessin depuis l'année 2010. Enfin, le Tribunal fédéral reconnaît la bonne foi des autorités fiscales zougises et l'ignorance des prétentions tessinoises de leur part.

4. Arrêt du Tribunal fédéral no. 9C_14/2023 du 21 novembre 2023 (revirement de jurisprudence)

Cet arrêt est considéré comme un revirement de jurisprudence. Il s'agissait du cas d'une société A. AG dont le siège se situe dans le Canton de Zurich et qui dispose de succursales dans plusieurs Cantons, dont celui de Genève. Par bordereaux de taxation relatifs aux impôts cantonaux et communaux datés respectivement du 6 décembre 2012 (période fiscale 2011), du 5 mars 2014 (période fiscale 2012) et du 28 mai 2015 (période fiscale 2013, après réclamation), l'Administration fiscale cantonale du Canton de Genève a fixé le bénéfice net et le capital propre de la contribuable, ainsi que le montant des impôts correspondant. Ces décisions sont entrées en force. Le 25 juillet 2016, l'Administration fiscale zurichoise a informé l'Administration fiscale genevoise d'avoir procédé à des corrections dans la détermination du bénéfice imposable et de la répartition intercantonale de la contribuable. Le 19 septembre 2016, elle lui a transmis la décision de taxation pour l'année 2013. Le 13 janvier 2017, A. AG a informé l'Administration fiscale genevoise des taxations zurichoises la concernant pour les années 2011 à 2013 et a demandé des "décisions de taxation finales". Trois ans plus tard, soit le 25 mai 2020, l'Administration fiscale genevoise a informé la société de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et de soustraction d'impôt pour les années 2011 à 2013, à la suite des informations transmises par l'Administration fiscale zurichoise. Le 17 juillet 2020, le fisc genevois a émis

des bordereaux de rappel d'impôt et a fixé à nouveau pour les périodes 2011 à 2013 la part du bénéfice net imposable et du capital propre attribués au Canton de Genève.

Le Tribunal fédéral indique que, en tant qu'on peut en déduire de la jurisprudence fédérale antérieure que le Canton du for accessoire (ici le Canton de Genève) perd d'emblée le droit de procéder à un rappel d'impôt lorsqu'il a rendu une décision de taxation définitive sans attendre celle du Canton du siège (ici le Canton de Zurich) et prend connaissance d'éléments pour lui inconnus à l'issue de la procédure de taxation du Canton principal, la jurisprudence fédérale ne peut être maintenue[29].

En premier lieu, s'il est vrai que l'art. 39 al. 2 LHID prévoit que le Canton du siège porte sa taxation à la connaissance de l'autre Canton – lui conférant de la sorte le rôle de Canton "leader" – cette taxation du Canton du siège n'a toutefois pas pour effet de contraindre l'autre Canton à se rallier à sa position. Chaque Canton reste en effet habilité à effectuer sa propre appréciation des faits et à procéder à sa propre taxation et à sa propre répartition. Ainsi, le principe de la déchéance automatique du droit de procéder à un rappel d'impôt selon l'ATF 139 I 64 interfère dans la compétence du Canton du for accessoire (secondaire), puisqu'il revient indirectement à lui imposer d'attendre que soit rendue la taxation définitive du Canton principal avant de rendre sa propre décision de taxation, ce qui n'est prévu ni par l'art. 39 LHID, ni par l'art. 2 de l'Ordonnance sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux (RS 642.141)[30].

Les juges fédéraux décident d'abandonner la jurisprudence de l'ATF 139 I 64 pour les situations telles que le cas d'espèce, dans lesquelles une décision définitive a été rendue par l'administration fiscale du Canton du for accessoire (secondaire) (Genève), avant que le Canton "leader" (Zurich) ne se prononce à son tour. Il apparaît plus conforme à l'art. 53 LHID et aux conditions exhaustives qu'il prévoit de ne pas nier d'emblée le droit du Canton secondaire d'ouvrir une procédure en rappel d'impôt s'il estime que les exigences en sont réalisées, ce que le contribuable peut contester selon la procédure prévue. Cela vaut également en cas de soustraction d'impôt au sens de l'art. 56 al. 1 LHID. En d'autres termes, la jurisprudence de l'ATF 139 I 64 est abandonnée en tant qu'elle pose le principe que le Canton (de domicile) secondaire qui a rendu une décision de taxation définitive avant le Canton de domicile ou du siège est déchu du droit de procéder à l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt (et a fortiori en soustraction fiscale), même si les conditions en sont, le cas échéant, réunies.

III. Conclusion

La taxation d'un Canton impose des obligations au contribuable, mais limite également le droit d'imposer d'un autre Canton. C'est en raison de cet effet d'une taxation cantonale et vu le rapport triangulaire que l'institution de la péremption

[28] Arrêt du TF no. 2C_830/2021 du 14 juin 2022 consid. 4.

[29] Arrêt du TF no. 9C_14/2023 du 21 novembre 2023 consid. 5.

[30] Arrêt du TF no. 9C_14/2023 du 21 novembre 2023 consid. 5.2.1.

du droit de taxer a été créée. Elle reste indispensable dans les relations intercantionales et oblige chaque Canton à être diligent et à faire valoir sa prétention fiscale dans des délais relativement brefs. Les conditions d'application de l'institution ne sont cependant pas aisées et soulèvent régulièrement des questions, comme le montrent les exemples susmentionnés. Il reste donc intéressant de continuer à suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral sur cet aspect.

Imposizione secondo il dispendio: inclusione delle criptovalute, delle fondazioni di famiglia e del trust nel calcolo di controllo

Esame delle fattispecie secondo la prassi delle autorità fiscali cantonali e la giurisprudenza del Tribunale federale



Michele Casciotta

Master of Advanced Studies
SUPSI in Tax Law,
Master USI in Economia
e politiche internazionali,
Lambertini & Partners SA, Lugano

La tassazione secondo il dispendio in Svizzera è ammessa esclusivamente per le persone fisiche che adempiono cumulativamente le tre seguenti condizioni: (i) non hanno la cittadinanza svizzera, (ii) per la prima volta o dopo un'interruzione di almeno dieci anni sono assoggettate illimitatamente alle imposte e (iii) non esercitano un'attività lucrativa in Svizzera. Il reddito minimo imponibile per il 2024 è di fr. 429'100. Nel calcolo di controllo il contribuente è tenuto ad indicare determinati elementi di reddito e di sostanza di fonte svizzera e gli elementi di reddito di estrazione estera per i quali pretende uno sgravio totale o parziale dalle imposte estere in virtù di una CDI conclusa dalla Svizzera. Nel presente contributo si esamineranno alcune fattispecie particolari: l'inclusione delle criptovalute, delle fondazioni di famiglia e del trust nel calcolo di controllo.

| | |
|--|------------|
| I. Introduzione | 502 |
| II. Capitali di fonte svizzera o collocati in Svizzera per il calcolo di controllo? | 503 |
| III. L'inserimento delle criptovalute nel calcolo di controllo | 503 |
| A. Osservazioni preliminari | 503 |
| B. L'inammissibilità delle criptovalute nel calcolo di controllo | 504 |
| C. La comunicazione della Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino..... | 504 |
| D. L'esclusione delle criptovalute..... | 504 |
| E. Caso pratico 1 | 505 |
| F. L'inclusione delle criptovalute nel calcolo di controllo | 505 |
| G. L'ammissibilità delle criptovalute nel calcolo di controllo | 506 |
| H. Caso pratico 2 | 506 |
| IV. Token e divieto di esercitare un'attività lucrativa in Svizzera | 506 |
| A. La questione fondamentale del quasi commercio professionale di titoli..... | 507 |
| B. Le categorie di token ammesse come titoli..... | 507 |
| V. L'eccezione al divieto dell'esercizio di un'attività lucrativa in Svizzera | 508 |

| | |
|---|------------|
| A. I gettoni non fungibili | 508 |
| B. La categoria di token ammessa come titolo | 508 |
| VI. Dall'artista al collezionista delle opere digitali e non | 509 |
| A. Il trattamento fiscale dell'artista | 509 |
| B. Il trattamento fiscale del collezionista | 509 |
| VII. La fondazione di famiglia | 510 |
| A. Divieto di fedecomessi di famiglia..... | 510 |
| B. Caso pratico 3 | 510 |
| C. La trasparenza fiscale..... | 511 |
| D. Caso pratico 4..... | 511 |
| VIII. Il trust | 512 |
| A. Il trust revocabile..... | 512 |
| B. Caso pratico 5 | 513 |
| C. Il trust irrevocabile fisso | 513 |
| D. Caso pratico 6..... | 513 |
| E. Irrevocabile discretionary trust..... | 514 |
| F. Caso pratico 7..... | 514 |
| IX. Conclusione | 515 |

I. Introduzione

Il tema dell'imposizione secondo il dispendio in Svizzera è stato ampiamente trattato sulle pagine di questa Rivista, così come l'esame degli elementi del calcolo di controllo. Ci si permette, pertanto, di rinviare ai numerosi contributi pubblicati per un'indagine sull'applicabilità^[1].

[1] SAMUELE VORPE, La tassazione degli immobili nel calcolo di controllo dei globalisti, in: NF 3/2023, p. 155 ss.; GIORDANO MACCHI, Imposizione secondo il dispendio: aggiornamento della prassi ticinese alla luce della Circolare AFC n. 44, in: 4/2019, p. 173 s.; FRANCESCO BACCAGLINI, Analisi comparata del regime globalista svizzero e neo-residente italiano, in: NF 10/2018, p. 444 ss.; GIORDANO MACCHI, L'imposizione secondo il dispendio 2.0, in: NF 12/2015, p. 5 ss.; GIORDANO MACCHI/RENATO MONDADA, Imposizione secondo il dispendio in Ticino: dati aggiornati al 2014, in: NF 10/2014, p. 4 s.; SAMUELE VORPE/SABINA RIGOZZI, Imposizione secondo il dispendio: sul ring concorrenza fiscale e accettazione popolare, in: NF 10/2014, p. 6 ss. Per una disamina approfondita si rimanda a SAMUELE VORPE, I privilegi fiscali per le persone facoltose secondo il diritto svizzero, italiano ed euro-unitario, Manno 2021 (cit.: Privilegi fiscali).

Nel presente contributo si esamineranno alcune fattispecie particolari: l'inclusione delle criptovalute, delle fondazioni di famiglia e del *trust* nel calcolo di controllo.

Prima di esaminare gli elementi del calcolo di controllo, sono opportune alcune considerazioni iniziali.

In primo luogo, va notato che una volta calcolata l'imposta sulla base delle spese e l'imposta sulla base delle voci rilevanti per il calcolo di controllo, è dovuta solo la più alta delle due^[2]. Gli importi non sono cumulativi. Ad es., se il dispendio ai fini dell'imposta federale diretta fosse pari a fr. 450'000 e dal calcolo di controllo "obbligatorio" si ottenesse un importo di fr. 400'000, il contribuente pagherebbe l'imposta sul valore più elevato. Se il dispendio fosse pari a fr. 400'000, mentre dal calcolo di controllo "obbligatorio" l'importo risultante fosse di fr. 450'000, il contribuente pagherebbe, anche in questo caso, l'imposta sul valore più elevato^[3].

In secondo luogo, poiché l'imposta sulla sostanza è riscossa esclusivamente a livello cantonale e comunale, per il calcolo dell'imposta dovuta nell'ambito del calcolo di controllo si tiene conto solo del reddito ai fini dell'imposta federale diretta, mentre ai fini del calcolo dell'imposta cantonale e comunale si tiene conto non solo del reddito, ma anche delle voci relative alla sostanza. Inoltre, tanto dal valore del dispendio quanto dal reddito desunto dal calcolo di controllo sono escluse le deduzioni sociali e altre deduzioni per le imposte secondo il dispendio^[4].

II. Capitali di fonte svizzera o collocati in Svizzera per il calcolo di controllo?

Di rilievo, per l'imposizione secondo il dispendio e per il calcolo di controllo "obbligatorio"^[5], è dirimere la questione se i capitali mobiliari del globalista rientrino nella categoria di "fonte svizzera". Si osserva a tale riguardo che il testo legislativo della Legge tributaria del Canton Ticino (LT; RL 640.100) menziona correttamente di "fonte svizzera", diversamente dal testo della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) che contiene la formulazione imprecisa di "collocati in Svizzera"^[6]. Sono in ogni caso da considerare svizzeri solamente i valori

mobiliari il cui debitore ha domicilio o sede in Svizzera, indipendentemente dal luogo in cui siano essi collocati^[7].

Nel calcolo di controllo il contribuente è tenuto ad indicare gli elementi di reddito e di sostanza di fonte svizzera, nonché gli elementi di reddito di estrazione estera per i quali il contribuente pretende uno sgravio totale o parziale dalle imposte estere in virtù di una convenzione conclusa dalla Svizzera per evitare la doppia imposizione.

Alla luce di quanto sopra indicato, sono, quindi, da considerare svizzeri solamente i valori mobiliari il cui debitore ha domicilio o sede in Svizzera^[8]. Per determinare il domicilio o la sede è bene separare il concetto di emittente svizzero fra filiale e succursale. La filiale dispone di una propria personalità giuridica e, di conseguenza, ha anche una propria sede, mentre per la succursale viene usata la prassi del primo debitore. Qualora fossimo confrontati con una *branch* a Londra della Banca Z. che ha sede a Zurigo, il primo debitore sarebbe la *branch*.

III. L'inserimento delle criptovalute nel calcolo di controllo

A. Osservazioni preliminari

In questo capitolo si vuole rispondere alla domanda a sapere quando i *token* sono dei capitali mobiliari di fonte Svizzera e, quindi, vanno inseriti nel calcolo di controllo. Parimenti, ci si chiede se la detenzione di *assets* basati sulla tecnologia *blockchain*^[9], a sua volta implementata attraverso una rete decentralizzata *peer-to-peer*^[10], consente o meno considerare un debitore o un emittente svizzero.

Per sviluppare delle linee guida per il trattamento delle richieste inerenti all'assoggettamento dei *token* si è optato sulla prassi^[11], quindi sulla base di casi concreti analizzati dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) che non aspirano ad essere esaustivi dal momento che riflettono la prassi fiscale attuale basata sulle fattispecie fino alla fine

[2] L'art. 5 dell'Ordinanza sull'imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta (OIDIFD; RS 642.123) stabilisce che l'autorità di tassazione notifica sempre nella decisione di tassazione secondo l'art. 131 LIFD il risultato della tassazione più elevato calcolato secondo l'art. 14 cpv. 3-5 LIFD.

[3] VORPE, Privilegi fiscali (nota 1), p. 146. Nel periodo fiscale 2024 il dispendio minimo è stato aumentato per effetto della progressione a freddo a fr. 429'100 per l'imposta federale diretta e per l'imposta cantonale ticinese.

[4] Secondo l'art. 2 OIDIFD nell'imposizione secondo il dispendio non sono ammesse le deduzioni sociali di cui all'art. 35 LIFD. Inoltre, secondo l'art. 1 cpv. 2 OIDIFD non sono ammesse altre deduzioni, quali gli interessi passivi, le rendite, e gli oneri permanenti.

[5] JEAN-FRÉDÉRIC MARAIA, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin, *Impôt fédéral direct*, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Commentaire romand, 2^a ed., Basilea 2017, N 76 ad art. 14 LIFD.

[6] GIORDANO MACCHI/FABIENNE MOCELLIN, *La tassazione delle criptovalute*, in: NF 3/2021, p. 140 ss.

[7] Si veda la mozione n. 19.4558, *Correggere l'errore letterale riguardo ai capitali collocati per l'imposizione secondo il dispendio*, depositata dall'on. Marco Chiesa il 19 dicembre 2019, in: <https://www.parlament.ch/it/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20194558> (consultato il 14.08.2024).

[8] VORPE, *Privilegi fiscali* (nota 1), p. 154.

[9] Si tratta di una tecnologia di archiviazione decentralizzata (*database*) che può essere utilizzata per memorizzare e trasferire valore o dati su *internet*. Cfr. anche la Conferenza svizzera delle imposte (CSI), *Cryptomonnaie*, Berna, dicembre 2021, p. 2, secondo cui una *blockchain* è un *database* decentralizzato condiviso da molti utenti per archiviare dati, informazioni e documenti. Consente l'esecuzione, la verifica e l'auto-mantenimento di transazioni e processi complessi a prova di manomissione. Il *database* è anche chiamato "*distributed ledger*". La parola "*blockchain*" è composta da due termini. Il termine blocco si riferisce alle transazioni che vengono raggruppate e registrate insieme, mentre il termine catena indica che i dati sono collegati ai precedenti anelli della catena, in modo che la *blockchain* si sviluppi in modo lineare. La creazione del blocco di transazioni convalidate e la sua crittografia è chiamata "*mining*".

[10] CSI (nota 9), p. 2. "*Si tratta di una rete dove le transazioni vengono verificate, convalidate e raggruppate in blocchi. I blocchi vengono poi collegati tra loro per formare una catena*".

[11] Le autorità fiscali devono ancora lavorare molto per raggiungere un consenso sul trattamento fiscale delle criptovalute. Secondo l'art. 14 cpv. 1 LAID non viene prescritto al Legislatore cantonale un metodo di valutazione preciso per stabilire il valore determinante della sostanza. È, quindi, possibile che gli accordi presi dalle autorità fiscali cantonali possano portare a valori che si discostano dal valore di mercato; si veda anche la sentenza TF 2C_442/2012 del 14 dicembre 2012.

di dicembre 2020^[12]. La categorizzazione dei *token* è stata mutuata tale e quale dalle linee pratiche dell'Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari (FINMA)^[13]. La natura del documento di lavoro sull'imposizione delle criptovalute dal titolo "Le criptovalute e le Initial Coin Offering / Initial Token Offering (ICO/ITO) quali oggetto dell'imposta sulla sostanza, dell'imposta sul reddito e dell'imposta sull'utile, dell'imposta preventiva e delle tasse di bollo"^[14], pubblicato dall'AFC, distingue tre tipi di *token*^[15]: *token* di pagamento, d'investimento e di utilizzo. Ai fini del diritto fiscale essi rappresentano della sostanza mobiliare e sono oggetto dell'imposta cantonale sulla sostanza (art. 13 cpv. 1 LAID)^[16]. La sostanza deve essere dichiarata al valore venale^[17] alla fine del periodo fiscale (art. 14 cpv. 1 LAID). In assenza di un corso di valutazione attuale, il *token* di pagamento deve essere dichiarato al prezzo di acquisto iniziale, convertito in franchi svizzeri. Trattamento identico anche per quanto concerne il *token* di investimento e quello di utilizzo.

B. L'inammissibilità delle criptovalute nel calcolo di controllo

Gli artt. 14 cpv. 3 lett. d LIFD, 13 cpv. 6 lett. a-e LT-TI e 6 cpv. lett. a-e LAID forniscono un elenco esaustivo degli elementi di reddito e di sostanza di estrazione svizzera da integrare nel calcolo di controllo^[18], ma si rileva come nei testi di legge non vi sia alcun rimando alle nozioni di *token* e/o criptovaluta. A questo scopo la Legge federale sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21) può essere utilizzata anche nell'ottica di una congruenza di sistema all'interno del diritto tributario. Oggetto dell'imposta preventiva sono, tra l'altro, i redditi da capitali mobili strumentali, per i quali il fattore decisivo in ogni caso è che questi investimenti di capitale siano stati effettuati presso un "residente". Di conseguenza, si può fare riferimento a questa definizione per il calcolo di controllo nella misura in cui i beni di capitale investiti in Svizzera comprendono quelli investiti presso un domiciliato in Svizzera ai sensi dell'art. 9 LIP. Ciò significa che nel calcolo di controllo sono inclusi tutti gli interessi, i redditi, gli utili e le perdite^[19].

La questione centrale è, quindi, capire quando gli attivi di capitale, nel nostro caso i *token*, devono essere considerati "investiti in Svizzera". Ci si scosta dalla definizione

strettamente letterale del termine del reddito "di fonte svizzera", che presuppone che i capitali mobili siano collocati in Svizzera, e si considera ai fini del calcolo di controllo quel capitale investito in Svizzera quando il debitore del reddito (e non l'agente pagatore) è svizzero^[20].

Secondo BRODARD/SOMMARUGA "nell'ambito della determinazione del calcolo di controllo si pone la questione di capire a quali condizioni i *token* debbano essere considerati come elementi di reddito e/o sostanza di fonte svizzera. Sappiamo già che nel caso di capitali mobili la dicitura «di fonte svizzera» presuppone che il capitale venga investito in Svizzera. La dottrina conferma infatti come l'investimento di capitale in Svizzera sia tale quando il debitore del reddito (il beneficiario del reddito), e non l'agente pagatore, si trova per l'appunto su territorio elvetico. Di conseguenza, il luogo in cui il titolo è depositato non è rilevante"^[21].

C. La comunicazione della Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino

Le criptovalute sono detenute prevalentemente in *wallet*, gestiti tramite applicazioni dedicate o portali *internet*. Una tale configurazione *extra*-bancaria sfugge al *reporting* usuale che le banche o altri enti finanziari preparano per i loro clienti. La Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino (DdC) attualmente manifesta una certa tolleranza con i giustificativi, fintanto che non si possa oggettivamente pretendere di meglio, e accetta quale documento di supporto (giustificativo) le stampe videate di *wallet apps* e di portali *internet*^[22].

La DdC ha pubblicato in data 28 febbraio 2018 la comunicazione relativa alla sua prassi interna in materia di tassazione delle criptovalute affermando che dal profilo fiscale queste appartengono di principio alla sostanza privata del contribuente e sono da considerare come delle valute estere. Come tali devono figurare perciò nella dichiarazione d'imposta come elementi della sostanza mobiliare o, in subordine, nella rubrica "Numerario, biglietti di banca, oro e altri metalli preziosi"^[23] qualora il contribuente abbia optato per la modalità di imposizione ordinaria.

D. L'esclusione delle criptovalute

I *token* nativi che operano per il tramite di una *blockchain* decentralizzata, come ad es. il *bitcoin*, sono abitualmente memorizzati su un portafoglio elettronico (*e-wallet*) dematerializzato. Si parte dal presupposto che nella maggior parte dei casi le criptovalute sono considerate depositate su piattaforme informatiche (estere) che si interfacciano al protocollo distribuito (applicazioni, siti *internet*, ecc.) o presso banche straniere. Occorre, quindi, riconoscere che per la valutazione nel calcolo di controllo non si è in presenza di un debitore svizzero e, pertanto, le criptovalute non vanno contemplate all'interno di

[12] CLAUDIA GENINI/CHIARA ALBISETTI, L'imposizione delle criptovalute nel diritto fiscale svizzero, incontro annuale con l'Amministrazione federale delle contribuzioni, SUPSI, Centro competenze tributarie, Manno, 22 novembre 2022, slide n. 10.

[13] FINMA, Guida pratica per il trattamento delle richieste inerenti all'assoggettamento in riferimento alle initial coin offering (ICO), Berna, 16 febbraio 2018.

[14] AFC, Documento di lavoro AFC, Le criptovalute e le Initial Coin Offering / Initial Token Offering (ICO/ITO) quali oggetto dell'imposta sulla sostanza, dell'imposta sul reddito e dell'imposta sull'utile, dell'imposta preventiva e delle tasse di bollo, Berna, 14 dicembre 2021, che sostituisce la versione del 27 agosto 2019.

[15] JUSTIN BRODARD/JÉRÉMIE SOMMARUGA, L'imposition de la fortune en cas de détention de tokens. Développement actuels et axes d'analyse, in: EF 2020, p. 426.

[16] GENINI/ALBISETTI (nota 12), slide 16.

[17] L'AFC pubblica nel listino dei corsi i valori fiscali delle criptovalute più diffuse. Per quelle criptovalute per le quali l'AFC non pubblica valori fiscali, si può utilizzare il valore di mercato di una delle principali piattaforme di negoziazione. Pagina disponibile al seguente link: <https://www.ictax.admin.ch/extern/it.html#/ratelist/2021> (consultato il 14.08.2024).

[18] MARAIA (nota 5), N 77 ad art. 14 LIFD.

[19] OLIVER ARTER, Die Aufwandbesteuerung, in: AJP/PJA 2/2007, p. 168.

[20] MARAIA (nota 5), N 80 ad art. 14 LIFD.

[21] BRODARD/SOMMARUGA (nota 15), p. 428.

[22] PIETRO SOLDATI, Corso di Economia Aziendale, Facoltà di Economia dell'USI Università della Svizzera italiana, Criptovalute e fiscalità, Lugano, 6 settembre 2022, slide 23.

[23] DdC, Trattamento fiscale delle criptovalute, Comunicazione della prassi cantonale, Bellinzona, 28 febbraio 2018, p. 1.

questo calcolo[24]. Per definizione, senza un punto di contatto, non possono poter rientrare nel calcolo di controllo.

La comunicazione della DdC autorizza, quindi, a confermare che, essendo qualificate come una valuta straniera e, dunque, sostanza estera, i globalisti non hanno alcun obbligo di dichiararle nel calcolo di controllo. Al pari degli investimenti esteri, quindi, non rientrano nel calcolo di controllo[25]. Il globalista, detentore di un *wallet* di *bitcoin* tramite un'applicazione su uno *smartphone*, non detiene attivi di fonte svizzera.

E. Caso pratico 1

Due persone coniugate, di nazionalità straniera, sono domiciliate in Ticino e non esercitano attività lucrativa in Svizzera. Esse chiedono di essere tassate secondo il dispendio. Esse abitano in un immobile di loro proprietà del valore di stima di 2 mio. di fr., per il quale l'autorità fiscale ha determinato un valore locativo annuo di fr. 70'000. Ai fini dell'imposta sul reddito, il dispendio imponibile ammonta a fr. 490'000 e la relativa imposta cantonale per l'anno 2021 a fr. 60'926,80, mentre quella federale diretta ammonta a fr. 50'262,25. La sostanza imponibile ammonta a fr. 2'450'000 e la relativa imposta cantonale per l'anno 2021 a fr. 6'125.[26].

Per la determinazione del calcolo di controllo si devono considerare i seguenti fattori:

- 1) i contribuenti gestiscono le proprie finanze per il tramite di un'applicazione finanziaria sviluppata dalla PostFinance. Su parere del consulente finanziario hanno deciso di destinare 2 mio. di fr. di prodotti di PostFinance, che ha sede in Svizzera e che dispone di una propria personalità giuridica, nella seguente transazione:

| 35,5518076049 bitcoin | |
|--|---------------|
| Data della transazione: 23 novembre 2021, 8:16 | |
| Prezzo per unità | USD 59'068,72 |
| Quantità | 35,5518076049 |
| Importo | USD 2'100'00 |

- 2) il valore venale alla fine del periodo fiscale (art. 14 cpv. 1 LAID; art. 41 cpv. 2 LT) dei *token* di pagamento è di 2,1 mio. di fr. (parità di cambio USD/fr.). L'investimento nel *token* di pagamento non ha generato alcun reddito.

Determinazione del calcolo di controllo:

| | | | |
|---------------------------------|------------------------------------|-------------------------------|---------------------|
| Sostanza | Immobile in Ticino | fr. 2'000'000 | |
| | Capitali di fonte CH | fr. 0 | |
| | Capitali di fonte estera | fr. 0 | |
| | Totale imponibile in Ticino | fr. 2'000'000 | |
| | Imposta cantonale sulla sostanza | | fr. 4'850.00 |
| Reddito | Valore locativo in Ticino | fr. 70'000 | |
| | ./ 20% spese di manutenzione | (fr. 14'000) | |
| | Valore locativo netto | fr. 56'000 | |
| | Reddito dei capitali svizzeri | fr. 0 | |
| | Reddito dei capitali esteri | fr. 0 | |
| | Totale imponibile in Ticino | fr. 56'000 | |
| | | Imposta cantonale sul reddito | |
| Totale imposta cantonale | | | fr. 6'766.55 |

La somma dell'imposta cantonale sul dispendio per quanto attiene al reddito e alla sostanza è pari a fr. 67'051,80 (= 60'926,80 + 6'125). Questo risultato è superiore a quello desunto dal calcolo di controllo, pari a fr. 6'766,55. È dovuta l'imposta cantonale sul valore più elevato e, quindi, quello riferito al calcolo del dispendio che ammonta a fr. 67'051,80. L'imposta federale diretta non prevede l'imposizione della sostanza. Il reddito imponibile, sulla base del relativo calcolo di controllo, ammonta a fr. 56'000. È, quindi, dovuta l'imposta sul reddito basata sul dispendio di fr. 490'000, che ammonta a fr. 50'262,25. Il *token* di pagamento non rappresenta un elemento di reddito e di sostanza di estrazione svizzera (artt. 14 cpv. 3 lett. *d* LIFD, 13 cpv. 6 lett. *a-a* e LT-TI e 6 cpv. lett. *a-e* LAID) e al pari di un investimento estero non è incluso nel calcolo di controllo.

F. L'inclusione delle criptovalute nel calcolo di controllo

Sulla base del caso pratico precedente potrebbe risultare più vantaggioso avere una criptovaluta piuttosto che un titolo svizzero. Quest'ultimo deve, infatti, essere dichiarato, proprio come la moneta elvetica. La difficoltà resta però quella di stabilire un luogo di origine delle criptovalute, ma attualmente per la prassi cantonale ticinese vengono trattate come valute estere[27].

La qualifica delle criptovalute meramente come valute estere non è però soddisfacente per escluderle dal calcolo di controllo e, pertanto, nella sua prassi il Cantone Ticino ricorda che "per quanto concerne i globalisti, le criptovalute sono da considerare come elementi di sostanza nel calcolo di controllo unicamente se le stesse sono di fonte svizzera (esempio: debitore svizzero con valuta del prestito denominata in criptovaluta)" [28]. Ne consegue che, se le banche in futuro accetteranno conti in criptovalute esposti nei propri passivi insieme al conto franchi, euro e dollari, allora il debitore diventerà la banca e sarà determinante la sede della banca[29].

[24] DdC (nota 23), pp. 1-2.

[25] SOLDATI (nota 22), slide 35.

[26] Esempio trattato da VORPE, Privilegi fiscali (nota 1), p. 263.

[27] SAMUELE VORPE, Articolo apparso su *laRegion*, 9 novembre 2022.

[28] DdC (nota 23), pp. 1-2.

[29] MACCHI/MOCELLIN (nota 6), p. 14.

G. L'ammissibilità delle criptovalute nel calcolo di controllo

I *native tokens*, come il *bitcoin*, sono generalmente stoccati su portafogli elettronici e a causa della mancanza di un punto di contatto non dovrebbero poter essere inseriti nel calcolo di controllo. L'eccezione è data da quei *token* nativi depositati su un sito *web* appositamente dedicato (*custodian wallet*) oppure su un *wallet* fisico. In questi due ultimi casi, la fonte dell'elemento imponibile potrebbe essere in Svizzera qualora il *server* della società che gestisce il sito *internet* o il portafoglio fisico si trovasse lì[30]. Essendo il *server* di un sito *web* un apparecchio materiale, quest'ultimo può costituire la sede fissa d'affari e la struttura commerciale dell'azienda che gestisce il *server*. La situazione risulta meno problematica per gli *asset backed tokens*[31] e le *utility tokens*[32]. In entrambi i casi è determinante il domicilio della società emittente e se questa è situata in Svizzera sarà necessario tenere conto di questi *token* nel calcolo di controllo. Diversamente, non dovremmo prendere in considerazione il valore dei *token* nel calcolo di controllo se la società emittente avesse la sua sede in un altro Paese[33].

H. Caso pratico 2

La fattispecie iniziale è identica a quella presentata nel caso pratico 1.

Per la determinazione del calcolo di controllo si devono considerare i seguenti fattori:

- 1) i contribuenti gestiscono le proprie finanze per il tramite di un'applicazione finanziaria sviluppata dalla stessa PostFinance. Su parere del consulente finanziario hanno deciso di destinare 2 mio. fr. di prodotti di PostFinance, che ha sede in Svizzera e che dispone di una propria personalità giuridica, nella seguente transazione:

| | |
|--|---------------|
| 35,5518076049 bitcoin | |
| Data della transazione: 23 novembre 2021, 8:16 | |
| Prezzo per unità | USD 59'068,72 |
| Quantità | 35,5518076049 |
| Importo | USD 2'100'00 |

- 1) il consulente informa, inoltre, i clienti che con l'apertura di un conto corrente per il tramite dell'applicazione finanziaria

[30] BRODARD/SOMMARUGA (nota 15), p. 428.

[31] AFC (nota 14), p. 6. Contrariamente ai *native token*, gli *asset-backed token* emessi nell'ambito di una *Initial Coin Offering* (ICO) o *Initial Token Offering* (ITO) rappresentano diritti valutabili in denaro nei confronti della controparte o dell'emittente. Tali diritti consistono in un'indennità fissa o in una determinata partecipazione dell'investitore ad un determinato valore di riferimento della società emittente. La qualificazione fiscale di un *asset-backed token* dipende in modo determinante da come si configura il rapporto giuridico di diritto civile tra investitore ed emittente. Occorre considerare dal punto di vista fiscale tutti gli impegni contrattuali dell'emittente nei confronti dell'investitore e valutarli separatamente per ogni singola tipologia di imposta.

[32] AFC (nota 14), p. 14. Contrariamente agli *asset-backed tokens* i *token* di utilizzo (*utility token*) emessi nell'ambito di una ICO o ITO non rappresentano un diritto valutabile in denaro sotto forma di indennità fissa o di una determinata partecipazione al risultato aziendale dell'emittente. I *token* di utilizzo conferiscono all'investitore il diritto di utilizzare servizi digitali, in genere resi disponibili principalmente su una piattaforma (decentralizzata).

[33] BRODARD/SOMMARUGA (nota 15), p. 428.

di PostFinance hanno ricevuto in omaggio 120'000 unità di *swissqoin* (SWQ), dei *token* di pagamento. La criptovaluta SWQ di PostFinance è collegata al *server* della pagina *web* di PostFinance (società svizzera con sede fissa d'affari in Svizzera). Il valore di riscatto immediato per un'unità di SWQ è di fr. 1. Data la quantità di SWQ disponibili nel portafoglio elettronico il valore della sostanza è di fr. 120'000. Si osserva che 120'000 unità di SWQ prodotte da PostFinance hanno generato un reddito annuo di fr. 12'000.

Determinazione del calcolo di controllo:

| | | | |
|----------------------------------|------------------------------------|----------------------|---------------------|
| Sostanza | Immobile in Ticino | fr. 2'000'000 | |
| | Capitali di fonte CH | fr. 120'000 | |
| | Capitali di fonte estera | fr. 0 | |
| | Totale imponibile in Ticino | fr. 2'120'000 | |
| Imposta cantonale sulla sostanza | | | fr. 5'141.00 |
| Reddito | Valore locativo in Ticino | fr. 70'000 | |
| | ./. 20% spese di manutenzione | (fr. 14'000) | |
| | Valore locativo netto | fr. 56'000 | |
| | Reddito dei capitali svizzeri | fr. 12'000 | |
| | Reddito dei capitali esteri | fr. 0 | |
| | Totale imponibile in Ticino | fr. 68'000 | |
| Imposta cantonale sul reddito | | | fr. 3'067.00 |
| Totale imposta cantonale | | | fr. 8'208.00 |

La somma dell'imposta cantonale sul dispendio per quanto attiene al reddito e alla sostanza è pari a fr. 67'051,80 (= 60'926,80 + 6'125). Questo risultato è superiore a quello desunto dal calcolo di controllo, pari a fr. 8'208. È dovuta l'imposta cantonale sul valore più elevato e, quindi, quello riferito al calcolo del dispendio che ammonta a fr. 67'051,80. L'imposta federale diretta non prevede l'imposizione della sostanza. Il reddito imponibile, sulla base del relativo calcolo di controllo, ammonta a fr. 68'000. È, quindi, dovuta l'imposta sul reddito basata sul dispendio di fr. 490'000, che ammonta a fr. 50'262,25.

Con riferimento a quanto trattato precedentemente, la presenza di un emittente di fonte svizzera è decisiva per chiarire la fattispecie; il globalista detentore di un *wallet* di SWQ conserva attivi di fonte svizzera. Ai sensi degli artt. 14 cpv. 3 lett. d LIFD, 13 cpv. 6 lett. a-e LT-TI e 6 cpv. lett. a-e LAID il globalista è tenuto ad indicare nel calcolo di controllo tutti gli elementi di reddito e di sostanza di estrazione svizzera. Ne consegue che il calcolo di controllo viene svolto prendendo in considerazione sia la sostanza derivante dalle 120'000 unità di SWQ (fr. 120'000) e sia il reddito prodotto da queste unità (fr. 12'000).

IV. Token e divieto di esercitare un'attività lucrativa in Svizzera

Una delle specificità del sistema di tassazione secondo il dispendio è che ai sensi degli artt. 14 cpv. 1 lett. c LIFD, 13 cpv. 1 lett. c LT-TI e 6 cpv. 1 lett. c LAID il contribuente non può esercitare "un'attività lucrativa in Svizzera", conseguendo un reddito imponibile in Svizzera ai sensi degli artt. 16 e 17 LT-TI e 7 cpv. 1 LAID (per le imposte cantonali e comunali),

rispettivamente ai sensi degli artt. 17 e 18 LIFD (per l'imposta federale diretta)[34].

A. La questione fondamentale del quasi commercio professionale di titoli

Come per altri investimenti finanziari (ad es. in azioni o obbligazioni), resta da chiarire la questione fondamentale del quasi commercio professionale di titoli[35]. Sia i testi di legge sia la Circolare AFC n. 44 affermano che l'esercizio di un'attività lucrativa sul territorio svizzero in qualità di dipendente di un'azienda svizzera o estera oppure come lavoratore indipendente esclude l'accesso all'imposizione secondo il dispendio[36]. Una disamina completa sui criteri che permettono, nel quadro di un esame preliminare, di escludere l'esistenza di un commercio professionale di titoli è consultabile nella Circolare AFC n. 36[37].

Ci si chiede, quindi, se l'amministrazione di un portafoglio di *token* ricada oppure no nella semplice gestione del patrimonio privato oppure sia da considerare un'attività lucrativa indipendente che preclude il diritto alla tassazione globale.

B. Le categorie di *token* ammesse come titoli

Considerando il fatto che i *token* di pagamento sono concepiti come mezzi di pagamento e che per la loro funzione economica non presentano analogie con i valori mobiliari tradizionali, la FINMA non tratta i *token* di pagamento come valori mobiliari[38], pertanto i *token* di pagamento non sono dei titoli. In linea di principio anche i *token* di utilità non vengono considerati tali nel momento in cui conferiscono un diritto di accesso a un servizio o a un prodotto. Ciononostante, in tutti i casi in cui sussiste, del tutto o parzialmente, la funzione economica di investimento allora il trattamento è il medesimo dei *token* d'investimento[39].

Nello specifico, i *token* d'investimento sono classificati come valori mobiliari ai sensi dell'art. 2 lett. b della Legge federale sulle infrastrutture del mercato finanziario e il comportamento sul mercato nel commercio di valori mobiliari e derivati (LinFI; RS 958.1) se rappresentano un diritto valore oppure un derivato e il *token* sia standardizzato e idoneo ad essere negoziato su vasta scala[40].

In linea generale, e benché la definizione di titoli ai sensi della Circolare AFC n. 36 non faccia alcun riferimento al termine "criptovaluta", diventa legittimo annoverare nel concetto anche la voce "criptovaluta" e, di conseguenza, comprendere alcune categorie di *token*.

La vendita o l'acquisto di *token* deve essere soggetta alle regole stabilite dalla Circolare AFC n. 36, anche se non si tratta di titoli ai sensi di quest'ultima. Per determinare se nel caso concreto è dato il commercio professionale di titoli, occorre valutare l'insieme delle circostanze. Se le seguenti condizioni sono realizzate cumulativamente, le autorità fiscali ammettono in ogni caso l'esistenza di una gestione privata della sostanza e, quindi, di utili in capitale privati non imponibili[41]:

- 1) i titoli venduti sono stati detenuti per almeno sei mesi;
- 2) il volume delle transazioni per anno civile (somma di tutti i prezzi di acquisto e di vendita) non supera complessivamente più di cinque volte il valore dei titoli e degli averi sui conti all'inizio del periodo fiscale;
- 3) il conseguimento di utili in capitale da operazioni con titoli non è necessario per sostituire dei redditi mancanti o venuti a mancare per il mantenimento del tenore di vita del contribuente. Normalmente ciò è il caso se gli utili in capitale realizzati ammontano a meno del 50% del reddito netto conseguito nel periodo fiscale;
- 4) gli investimenti non sono finanziati con capitale di terzi oppure i redditi da sostanza imponibili conseguiti con titoli (ad es. interessi, dividendi, ecc.) sono maggiori, in proporzione, ai relativi interessi passivi;
- 5) l'acquisto e la vendita di prodotti derivati (in particolare opzioni) si limita alla copertura delle proprie posizioni in titoli.

Nel caso in cui questi criteri non siano cumulativamente soddisfatti, la presenza di un commercio professionale di titoli non può essere esclusa, perché l'analisi deve basarsi sull'insieme delle circostanze del caso concreto. Il Tribunale federale ha precisato come nella valutazione del singolo caso rimanga comunque decisivo l'intento di conseguire un profitto. Sempre secondo la giurisprudenza del Tribunale federale l'approccio sistematico e pianificato, l'impiego di conoscenze tecniche speciali, l'uso effettivo di un bene e il motivo della sua alienazione sono indizi determinanti per la presenza di un'attività lucrativa[42]. In questa evenienza, e ammettendo la qualifica dei *token* come titoli, l'amministrazione di un portafoglio di *token* non ricadrebbe nella mera gestione del patrimonio privato. Ne consegue che il globalista può essere considerato un commerciante professionale di titoli e, quindi, perderebbe il diritto alla tassazione secondo il dispendio.

Di converso, considerando la forte volatilità di questo tipo di *asset*, il requisito di detenere i *token* per almeno sei mesi sembra essere estremamente lungo e, inoltre, la volatilità è dovuta alle fluttuazioni dei valori detenuti ed è particolarmente evidente per questa classe di beni. Il mercato dei *token* è diverso dal mercato azionario tradizionale, il cui il numero di *Token Generating Event* (TGE) lanciati ogni mese è particolarmente più alto rispetto alle *Initial Public Offering* (IPO), inoltre va notato come i mercati dei *token* non chiudano mai, a differenza di quelli tradizionali, motivo per il quale gli ordini possono essere effettuati in qualsiasi momento. Inoltre, i costi

[34] VORPE, Privilegi fiscali (nota 1), p. 99 s.; cfr. anche per un approfondimento PHILIPPE KENEL, L'imposition d'après la dépense en Suisse, in: *Revue Générale du Contentieux Fiscal* 11/12/2018, p. 114.

[35] MACCHI/MOCELLIN (nota 6), p.141.

[36] VORPE, Privilegi fiscali (nota 1), p. 103.

[37] AFC, Circolare n. 36 sul "Commercio professionale di titoli", Berna, 27 luglio 2012.

[38] FINMA, Guida pratica per il trattamento delle richieste inerenti all'assoggettamento in riferimento alle initial coin offering (ICO), Berna, 16 febbraio 2018, p. 4.

[39] ENZO BASTIAN, Le NFT de l'œuvre d'art à l'instrument financier, in: "sui generis", 2023, p. 20.

[40] FINMA (nota 38), p. 5.

[41] AFC (nota 37), cifra 3.

[42] Sentenza CDT n. 80.2017.265 del 2 marzo 2018 consid. 1.2; Sentenze TF n. 2C_29/2008 del 28 maggio 2008; n. 2A 37/2004 del 25 marzo 2004 consid. 2.1.

di transazione molto bassi e i mezzi tecnici disponibili tendono a facilitare e quindi ad aumentare le transazioni[43]. A fronte di questi elementi, le autorità fiscali dovrebbero comunque essere flessibili nel valutare i criteri del periodo di detenzione e del volume delle transazioni prima di qualificare operazioni con criptovalute come quasi commercio[44].

V. L'eccezione al divieto dell'esercizio di un'attività lucrativa in Svizzera

Secondo la pluridecennale giurisprudenza dell'Alta Corte[45], che si è formata prima nel commercio professionale di immobili e che poi è stata estesa al commercio professionale di titoli[46], la visione dei beni che possono essere negoziati professionalmente ai sensi della Circolare AFC n. 36 si è estesa ad altri beni. Il Tribunale federale ha, quindi, applicato il concetto di "negoziante professionale di titoli" non solo alle transazioni mobiliari, ma lo ha ampliato altresì alle opere d'arte o ai metalli preziosi[47].

Il criterio, secondo il quale la tassazione globale può essere ammessa solo se non vi è un esercizio dell'attività lucrativa, non va interpretato in maniera oltremodo restrittivo. È possibile conciliare l'esigenza del rispetto della volontà del Legislatore ammettendo però delle deroghe, per cui la tassazione globale dovrebbe essere concessa, di regola, anche nei casi in cui il contribuente svolge la propria opera in Svizzera e consegue il provento di questa all'estero[48]. Questo è in particolare il caso di artisti, scienziati, inventori, sportivi e membri di consigli d'amministrazione che esercitano personalmente un'attività lucrativa in Svizzera. In questi casi non sussiste alcun diritto all'imposizione secondo il dispendio, ma va invece versata l'imposta ordinaria sul reddito[49]. Tuttavia, qualora "il guadagno derivante dalla loro attività di pensiero in Svizzera viene conseguito all'estero questa attività non pregiudica il diritto alla globale"[50]. Così in campo artistico, la fonte del reddito derivante dall'immissione e dalla commercializzazione sul mercato delle opere d'arte dovrebbe essere l'unico fattore determinante[51] e non quello in cui questa viene esercitata.

A. I gettoni non fungibili

Il vento di rivoluzione scatenato dall'avvento della *blockchain* non ha dato impulso solo al settore bancario, ma anche a campi che non si sarebbe mai pensato fossero legati al

digitale, come le arti[52]. Nel marzo 2021, un'opera d'arte chiamata "Everydays: The First 5000 days" dell'artista digitale *Beeple* è stata venduta all'asta per oltre 69 mio. di dollari. Oltre allo spettacolare ricavo, ciò che ha reso eccezionale quest'asta è stato il carattere insolito dell'oggetto messo in vendita: un oggetto digitale unico che è stato trasferito all'acquirente come *token ERC-771* sulla *blockchain* di *Ethereum*.

In questo modo, non è stata venduta un'opera d'arte fisica, ma un "gettone non fungibile" (*Non Fungible Token* [NFT]). Invece, di denaro in valuta (ad es. franchi svizzeri o dollari), è stato pagato con *Ether*, la criptovaluta della *blockchain* di *Ethereum*, su cui è avvenuta la transazione del NFT[53]. Nella *blockchain* vengono appunto chiamati NFT; possono essere, ad es., un certificato, un diploma o un'immagine artistica digitale originale[54].

B. La categoria di token ammessa come titolo

Per capire meglio il trattamento fiscale degli NFT è necessario chiarire sotto quale tipo di *token* sono classificati, recuperando la categorizzazione dalle linee pratiche della FINMA. L'unica categoria di *token* riconosciuta come valore mobiliare è quella dei *token* di investimento[55], che comprende *token* i quali rappresentano valori patrimoniali, in particolare azioni, obbligazioni o uno strumento finanziario derivato. In questa categoria possono rientrare anche i *token* che mirano a rendere negoziabili sulla *blockchain* oggetti di valore materiale[56].

Senza voler entrare troppo nel dettaglio degli *standard* tecnici relativi ai *token* non fungibili[57], un NFT (che rappresenta un'opera d'arte digitale) può essere considerato come un *token* di investimento, poiché presenta un elemento di investimento predominante[58]. Nel caso particolare della "negoziante professionale di titoli", quest'ultima può inoltre includere le opere d'arte. Ne consegue che ci si pone il quesito a sapere se il commercio di NFT sia qualificato come gestione del proprio patrimonio privato oppure se l'amministrazione del patrimonio sia divenuta un'attività lucrativa indipendente[59] a titolo oneroso[60]. Gli indicatori stabiliti dalla Circolare AFC n. 36 valgono anche in questo ambito.

[43] JÉRÉMIE SOMMARUGA, *La fiscalité suisse à l'épreuve de la blockchain*, Université de Genève – Faculté de droit, ottobre 2018, p. 25.

[44] MACCHI/MOCELLIN (nota 6), p. 141.

[45] Sentenza CDT n. 80.2017.265 del 2 marzo 2018.

[46] VORPE, *Privilegi fiscali* (nota 1), p. 104.

[47] SOMMARUGA (nota 43), p. 23.

[48] MARCO BERNASCONI/ANDREA PEDROLI, *Lezioni di diritto fiscale. Corso della Scuola superiore dei quadri dell'economia e dell'amministrazione (SSQEA)*, Agno 1999, p. 64.

[49] AFC, *Circolare n. 44 sull' "Imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta"*, Berna, 24 luglio 2018, cifra 2.3.

[50] Consiglio di Stato del Canton Ticino, *Consultazione concernente la nuova circolare dell'AFC "Imposizione secondo il dispendio in materia di imposta federale diretta"*, p. 2.

[51] MARAIA (nota 5), N 41 ad art. 14 LIFD; XAVIER OBERSON, *Droit fiscal international*, Berna 2022, nm. 164, § 5.

[52] MARTINA DANZ/JÉRÔME HEUMANN, *Oeuvres d'art digitales et fiscalité*, in: NF 7/2022, p. 386.

[53] JOËLLE LÖTSCHER/DENNIS TOBLER/ANNE-SOPHIE MORAND, *Brave New World of NFTs*, in: Jusletter, 23 gennaio 2023, p. 1.

[54] UBS, *Blockchain, NFT, crypto: facciamo chiarezza sui concetti più importanti*, in: <https://www.ubs.com/microsites/young/it/2022/digital-assets-explained.html> (consultato il 14.08.2024).

[55] In linea di principio anche i *token* di utilità non sono considerati titoli. Tuttavia, non appena esiste, anche solo in parte, uno scopo di finanziamento o di investimento, il *token* deve essere qualificato come titolo.

[56] FINMA, *Guida pratica per il trattamento delle richieste inerenti all'assoggettamento in riferimento alle initial coin offering (ICO)*, Berna, 16 febbraio 2019, p. 3, par. 3.1.

[57] DANZ/HEUMANN (nota 52), p. 387.

[58] BASTIAN (nota 39), p. 20.

[59] ARTER (nota 19), p. 161. Un requisito fondamentale per l'ammissibilità dell'imposizione forfettaria è che il contribuente non svolga un'attività lucrativa in Svizzera.

[60] DANZ/HEUMANN (nota 52), pp. 391-397.

VI. Dall'artista al collezionista delle opere digitali e non

A. Il trattamento fiscale dell'artista

Di regola, dal momento in cui il contribuente tassato secondo il dispendio viene qualificato come artista, ai sensi degli artt. 14 cpv. 1 lett. c LIFD, 13 cpv. 1 lett. c LT-TI e 6 cpv. 1 lett. c LAID, egli perderebbe questa forma di tassazione. Uno dei presupposti centrali per l'applicazione della tassazione forfettaria è l'esclusione dall'esercizio di una qualsiasi attività lucrativa dipendente o indipendente in Svizzera[61]. Secondo la prassi dell'AFC[62], gli artisti, scienziati, inventori, sportivi e membri di consigli di amministrazione, che esercitano personalmente un'attività lucrativa in Svizzera, non hanno alcun diritto alla tassazione globale e devono, quindi, essere tassati ordinariamente. Un'altra parte della dottrina considera, invece, oltremodo restrittiva la prassi dell'AFC e ritiene ammissibili delle deroghe al divieto di esercitare un'attività lucrativa in Svizzera nel seguente caso; per artisti, scienziati, inventori, scrittori, ecc. che esplicano un'attività di pensiero che non è legata ad un determinato luogo, ma che può verificarsi ovunque. In tal caso il diritto all'imposizione secondo il dispendio deve essere concesso unicamente se la commercializzazione avviene fuori dalla Svizzera e se non vi sia uno stabilimento d'impresa in Svizzera. Se, ad es., un musicista o uno sportivo si esibisce esclusivamente al fuori della Svizzera o non riceve alcun compenso per la prestazione occasionale in Svizzera, si ritiene che non vi sia alcuna violazione delle condizioni per l'imposizione secondo il dispendio[63].

Un *tweet*[64], inizialmente privo di valore, viene caricato sulla *blockchain* e ne diventa parte integrante sotto forma di NFT, il quale conferisce al *tweet* lo status di bene la cui proprietà o il cui possesso possono essere dimostrati e trasferiti sulla *blockchain*. Il valore viene generato attraverso il processo di "tokenizzazione" una volta che l'opera d'arte digitale è stata creata[65].

Ai fini dell'imposizione secondo il dispendio e del calcolo di controllo non resta che stabilire in che modo il contribuente vende e monetizza la propria opera digitale:

1) se vende l'opera digitale su piattaforme di commercio di NFT, nonostante l'opera sia stata ideata e "tokenizzata" in Svizzera, la commercializzazione del *tweet* avviene all'estero. In campo artistico, la fonte del reddito derivante dall'immissione e dalla commercializzazione sul mercato delle opere d'arte dovrebbe essere l'unico fattore determinante[66] e non quello in cui questa viene esercitata. La fonte del reddito derivante dalla commercializzazione dell'opera è all'estero, sebbene il luogo della realizzazione sia in Svizzera e la remunerazione abbia luogo per un'attività fisicamente svolta in Svizzera. È determinante il luogo

in cui si manifestano gli effetti dell'attività lucrativa e non quello in cui questa viene esercitata[67]. I redditi derivanti dall'attività artistica non andrebbero inclusi con gli elementi di reddito e sostanza di estrazione svizzera elencati negli artt. 13 cpv. 6 lett. a-e LT e 6 cpv. 6 lett. a-e LAID[68];

2) se vende e monetizza l'opera digitale direttamente dal proprio sito *web* (*server* collocato in Svizzera), il principio pragmatico visto in precedenza viene meno. Sebbene il luogo di lavoro dell'attività intellettuale resti pur sempre in Svizzera, la piattaforma adottata per la commercializzazione dell'opera digitale non è ubicata al di fuori della Svizzera. I redditi dalla cessione dell'opera digitale si manifestano in Svizzera. Il risultato della creazione dell'NFT viene realizzato sul territorio svizzero. Tenuto conto degli artt. 14 cpv. 1 lett. c LIFD, 13 cpv. 1 lett. c LT-TI e 6 cpv. 1 lett. c LAID il requisito per l'ammissibilità all'imposizione forfettaria non è rispettato.

B. Il trattamento fiscale del collezionista

Si prendono in considerazione delle fattispecie in cui l'NFT consente la "tokenizzazione" di elementi che non sono altrimenti "trasferibili", come un'imbarcazione o un'importante opera d'arte. In entrambi i casi esiste già un valore di mercato e una volta che il bene viene "tokenizzato", il suo valore rimarrà probabilmente invariato, rendendo la "tokenizzazione" un'opzione più attraente e rapida rispetto all'acquisto attraverso i canali tradizionali.

L'opera d'arte viene, quindi, caricata sulla *blockchain* e ne diventa parte integrante sotto forma di NFT, che diventa a tutti gli effetti la rappresentazione di un attivo non digitale. Tenuto conto del processo di "tokenizzazione" avvenuto sull'opera d'arte fisica, ai fini del calcolo di controllo, ci si deve rifare alla nozione civilistica dell'art. 713 del Codice civile (CC; RS 210) di "beni mobili"[69].

Nel caso dei globalisti sono ricompresi, segnatamente: automobili, aeroplani, imbarcazioni, cavalli da sella, collezioni di opere d'arte, quadri, sculture, gioielli e altre collezioni (francobolli, monete, ecc.). Gli oggetti d'arte detenuti da un globalista in Svizzera o in depositi doganali svizzeri sono sostanza svizzera per il calcolo di controllo[70].

La locuzione "di fonte svizzera" presuppone che il bene si trovi in Svizzera[71]. L'immobile in Ticino a disposizione del contribuente per uso proprio in forza del suo diritto di proprietà può essere caricato sulla *blockchain* e ne diventa parte integrante sotto forma di NFT. Malgrado la raffigurazione della proprietà immobiliare sotto forma di NFT, l'immobile rimane comunque collocato sul territorio elvetico, motivo per

[61] LÜTHI, Die Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz, Zurigo 2017, cifra 4.2.1.4.

[62] AFC (nota 49), cifra 2.3.

[63] LÜTHI (nota 61), cifra 4.2.1.4.

[64] Messaggio di testo pubblicato e reso visibile su una pagina social di Twitter (ora X).

[65] DANZ/HEUMANN (nota 52), pp. 389-391.

[66] MARAIA (nota 5), N 41 ad art. 14 LIFD; OBERSON (nota 51), § 5, nm. 164.

[67] VORPE, Privilegi fiscali (nota 1), p. 108.

[68] VORPE, Privilegi fiscali (nota 1), p. 146.

[69] Ai sensi dell'art. 713 CC "sono oggetto della proprietà mobiliare le cose corporee che per loro natura sono mobili, nonché le forze naturali in quanto siano suscettibili di diritti e non siano considerate come fondi".

[70] Steimle & Partners Consulting SA, Opere d'arte detenute da collezionisti svizzeri: alcuni aspetti fiscali rilevanti, settembre 2022.

[71] VORPE, Privilegi fiscali (nota 1), p. 151.

il quale va considerato quale sostanza immobiliare ai fini del calcolo di controllo. È probabile che il valore del sottostante e dell'NFT coincidano e che, pertanto, il contribuente possa semplicemente dichiarare l'immobile nel modo tradizionale. Inversamente, la conservazione di un'opera d'arte digitale "tokenizzata" su delle piattaforme di scambio di NFT non andrebbe ad implementare il portafoglio mobiliare di estrazione svizzera del globalista. Nel caso in cui il globalista conservi fisicamente l'opera d'arte all'estero, il bene mobiliare non entrerebbe nel calcolo di controllo. In altri termini un certificato di possesso NFT non influenza il luogo del bene, perché non è determinante dove viene custodito il certificato, ma dove viene conservata l'opera materiale.

Ai fini dell'imposta federale diretta il reddito della sostanza immobiliare situata in Svizzera sarà da considerare nel calcolo di controllo, mentre ai fini dell'imposta cantonale il valore la sostanza immobiliare situata nel Cantone e relativi redditi andranno inclusi nel calcolo di controllo[72].

Di converso, qualora fossimo commisurati con un NFT che rappresenta un attivo digitale (video, immagini, ecc.), come nell'esempio schematico di "tokenizzazione" del tweet, la categoria da esaminare sarebbe quella dei beni immateriali. La Circolare AFC n. 44 fa riferimento alle remunerazioni sui diritti d'autore anche per i filmati o le registrazioni. Per quanto attiene al calcolo di controllo non sono riscontrabili dei motivi oggettivi tali da giustificare una mancata inclusione del nostro attivo digitale e dei relativi proventi nel calcolo di controllo, qualora venissero pagate delle remunerazioni per l'uso o la concessione sull'NFT.

Nonostante il silenzio qualificato[73] del Legislatore determinerebbe una loro esclusione nel calcolo di controllo, alcuni autori sostengono che per individuare la fonte svizzera del bene immateriale si debba prendere in considerazione il luogo di sfruttamento del bene. I diritti immateriali sono considerati "sfruttati" in Svizzera se il debitore per l'utilizzo ha la sua sede o il suo domicilio in Svizzera o se un bene immateriale è utilizzato sul mercato svizzero. Di conseguenza, i redditi da beni immateriali realizzati sui mercati esteri non devono essere inclusi nel calcolo di controllo[74].

VII. La fondazione di famiglia

Le fondazioni di famiglia sono spesso utilizzate come strumenti per stabilire le linee guida dell'investimento e dell'utilizzo del patrimonio del soggetto passivo, il beneficiario. Bisogna, quindi, chiedersi se i beni intestati ad una fondazione

di famiglia del diritto svizzero possano essere considerati "trasparenti" e quando la sostanza e gli eventuali redditi possano essere imputati direttamente ai fondatori domiciliati in Svizzera (beneficiari economici).

A. Divieto di fedecommissi di famiglia

La forma di base del diritto svizzero delle fondazioni è la fondazione autonoma "classica" oppure ordinaria, disciplinata nell'art. 80 ss. CC e che accoglie strutture di utilità pubblica e privata. Un'altra importante tipologia particolare della forma giuridica della fondazione è rappresentata dalla fondazione di famiglia ai sensi degli artt. 87 e 335 CC. Con l'art. 335 cpv. 1 CC la Svizzera limita lo scopo dato dalla possibilità di costituire una fondazione di famiglia[75]. Ai sensi dell'art. 335 CC una fondazione di famiglia può essere creata soltanto per coprire le spese di educazione, di dotazione o di assistenza dei membri della famiglia o fini simili[76], mentre il sostentamento generale non può essere finanziato dalla fondazione di famiglia[77]. Richiamando le norme degli statuti, rispettivamente degli statuti complementari, la conformità al diritto civile di una fondazione di famiglia non deve esulare dalla nozione di "assistenza" che presuppone lo stato di bisogno dei beneficiari[78]. Sulla base della giurisprudenza del Tribunale federale ne discende che si è in presenza di una fondazione nel vero senso della parola, e quindi di un soggetto giuridico autonomo anche dal profilo fiscale, quando la devoluzione dei beni viene colpita con l'imposta di donazione o con l'imposta di successione[79].

B. Caso pratico 3

La fattispecie iniziale è identica a quella presentata nel caso pratico 1.

I contribuenti hanno costituito nel 2021 una fondazione di famiglia in Svizzera che detiene i seguenti beni:

- 1) 12 mio. di fr. prodotti dalla Banca X, che ha sede in Svizzera e che dispone di una propria personalità giuridica, con un reddito annuo di fr. 250'000;
- 2) 2 mio. di fr. di prodotti della succursale svizzera della Banca lussemburghese Y, con un reddito annuo di fr. 60'000.

[75] HANS KÜNZLE RAINER, Familienstiftung – Quo vadis? in: Peter Breitschmid et al. (a cura di), Grundfragen der juristischen Person, Festschrift für Hans Michael Riemer zum 65. Geburtstag, Berna 2007, p. 175.

[76] VITTORIO PRIMI, Le imposte di successione e di donazione nei rapporti con l'estero, II^a ed., Manno 2018, p. 56.

[77] DTF 93 II 439 consid. 4, secondo cui "[d]ie Zulassung von Familienstiftungen, die den Familienangehörigen die Erträge oder gar die Substanz des Stiftungsvermögens oder andere durch das Stiftungsvermögen vermittelte Vorteile ohne besondere, an eine bestimmte Lebenslage anknüpfende Voraussetzungen einfach deswegen zukommen lassen, um ihnen eine höhere Lebenshaltung zu gestatten und das Ansehen der Familie und ihrer Glieder zu mehren, widerspricht dem Verbot der Errichtung von Familienfideikommissen (Art. 335 Abs. 2 ZGB), das auf diese Weise leicht umgangen werden könnte" (in italiano: "le fondazioni familiari che forniscono ai membri della famiglia i proventi o anche la sostanza del patrimonio della fondazione o altri vantaggi trasmessi dal patrimonio della fondazione, senza particolari condizioni legate ad una particolare situazione della vita, al solo scopo di consentire loro di raggiungere un livello di vita più elevato e di accrescere il prestigio della famiglia e dei suoi membri comporta una chiara elusione del divieto di cui all'art. 335 cpv. 2 CC").

[78] Sentenze TF n. 2C_157/2010 e n. 2C_163/2010 del 12 dicembre 2010, in: RtiD I-2011, n. 21t, p. 565.

[79] PRIMI (nota 76), p. 56.

[72] SAMUELE VORPE/SABINA RIGOZZI, Imposizione secondo il dispendio: sul ring concorrenza fiscale e accettazione popolare, in: NF 10/2014, p. 9.

[73] Quando non è prevista alcuna norma che regola esplicitamente una data fattispecie si è in presenza di una lacuna in senso proprio che può essere colmata dal giudice. Una lacuna in senso proprio presuppone che il Legislatore abbia omesso di regolare un punto che avrebbe dovuto disciplinare e che nessuna soluzione risulta dal testo o dall'interpretazione della legge. Se, invece, il Legislatore ha volontariamente rinunciato a regolamentare una situazione che non richiedeva necessariamente un suo intervento, la sua inazione costituisce un silenzio qualificato. Silenzio qualificato è dato anche quando volutamente una certa soluzione non è estesa ad altre fattispecie.

[74] ARTER (nota 19), p.169.

Determinazione del calcolo di controllo:

| | | | |
|---------------------------------|------------------------------------|----------------------|---------------------|
| Sostanza | Immobile in Ticino | fr. 2'000'000 | |
| | Capitali di fonte svizzera | fr. 0 | |
| | Capitali di fonte estera | fr. 0 | |
| | Totale imponibile in Ticino | fr. 2'000'000 | |
| | Imposta cantonale sulla sostanza | | |
| Reddito | Valore locativo in Ticino | fr. 70'000 | |
| | ./ 20% spese di manutenzione | (fr. 14'000) | |
| | Valore locativo netto | fr. 56'000 | |
| | Reddito dei capitali svizzeri | fr. 0 | |
| | Reddito dei capitali esteri | fr. 0 | |
| | Totale imponibile in Ticino | fr. 56'000 | |
| | Imposta cantonale sul reddito | | |
| Totale imposta cantonale | | | CHF 6'766,55 |

La somma dell'imposta cantonale sul dispendio per quanto attiene al reddito e alla sostanza è pari a fr. 67'051,80 (= 60'926,80 + 6'125). Questo risultato è superiore a quello desunto dal calcolo di controllo, pari a fr. 6'766,55. È dovuta l'imposta cantonale sul valore più elevato e, quindi, quello riferito al calcolo del dispendio che ammonta a fr. 67'051,80. L'imposta federale diretta non prevede l'imposizione della sostanza. Il reddito imponibile, sulla base del relativo calcolo di controllo, ammonta a fr. 56'000. È, quindi, dovuta l'imposta sul reddito basata sul dispendio di fr. 490'000, che ammonta a fr. 50'262,25.

Richiamando le norme degli statuti, rispettivamente degli statuti complementari, non viene mai messo in discussione il rispetto delle condizioni previste dall'art. 335 cpv. 1 CC da parte della fondazione^[80]. La conformità al diritto civile della fondazione di famiglia giustifica l'esclusione dall'imposizione per trasparenza^[81]. Con la costituzione della fondazione di famiglia cessa di esistere il controllo sui beni della fondazione e, pertanto, il patrimonio destinato dal fondatore diventa autonomo e definitivamente separato dal patrimonio di quest'ultimo.

Con riferimento al procedere indicato occorre comunque considerare che simili fattispecie sono saltuarie e sempre con riferimento ai contenuti dei disposti statuari la conformità all'art. 335 cpv. 1 CC viene perlopiù discussa e negata.

I contribuenti non dichiarano la sostanza e i redditi della fondazione di famiglia, perché i beni donati e il reddito sono d'ora in poi tassati con la fondazione e non più con il fondatore^[82]. Non essendo stati dichiarati nel calcolo di controllo gli elementi di reddito e di sostanza di fonte svizzera (art. 13 cpv. 6 LT) in capo alla fondazione di famiglia, l'autorità fiscale commisura il

dispendio moltiplicando per sette l'importo del valore locativo dell'abitazione di cui è proprietario (art. 14 cpv. 3 lett. b LIFD; art. 13 cpv. 3 lett. b LT; art. 6 cpv. 3 lett. b LAID). Poiché dal calcolo di controllo "obbligatorio" risulta un'imposta inferiore a quella definita dall'imposta sul dispendio, determinata moltiplicando il valore locativo, il globalista è imposto secondo i valori fissati dall'autorità: un reddito pari a fr. 490'000 e una sostanza pari a fr. 2'000'000^[83].

C. La trasparenza fiscale

Anche quando la conformità al diritto civile di una fondazione di famiglia sia data occorre comunque verificare l'autonomia anche dal punto di vista del diritto fiscale^[84]. Con riferimento ai contenuti dei disposti statuari della fondazione di famiglia, questa può non venire riconosciuta come un soggetto giuridico autonomo, perché viene chiaramente messo in discussione il rispetto delle condizioni previste dall'art. 335 cpv. 1 CC da parte della fondazione e/o perché la forma giuridica adottata è insolita, inadeguata o anormale e può essere concluso che essa sia stata scelta unicamente per eludere l'autorità fiscale^[85]. Se dalle circostanze del singolo caso viene messa in discussione l'autonomia fiscale della fondazione di famiglia, e quest'ultima non viene riconosciuta come soggetto passivo, allora si procede ad un'imposizione per trasparenza^[86].

D. Caso pratico 4

La fattispecie iniziale è identica a quella presentata nel caso pratico 1.

I contribuenti hanno costituito nel 2021 una fondazione di famiglia in Svizzera che detiene i seguenti beni:

- 1) 11 mio. di fr. prodotti dalla Banca X, che ha sede in Svizzera e che dispone di una propria personalità giuridica, con un reddito annuo di fr. 250'000;
- 2) 2 mio. di fr. di prodotti della succursale svizzera della Banca lussemburghese Y, con un reddito annuo di fr. 60'000;
- 3) opere d'arte e oro fisico per un valore di 1 mio. fr. I beni mobili si trovano presso l'immobile di loro proprietà.

[80] Sentenze TF n. 2C_157/2010 e n. 2C_163/2010 del 12 dicembre consid. 11.2.

[81] SAMUELE VORPE, Una fondazione di famiglia non conforme al diritto civile non è un soggetto giuridico né fiscale autonomo, in: NF 1/2011, p. 27.

[82] ANDREA OPEL, Hat die schweizerische Familienstiftung ausgedient?, in: Jusletter, 31 agosto 2009, p. 6.

[83] VORPE, Privilegi fiscali (nota 1), p. 173.

[84] Sentenze TF n. 2C_157/2010 del 12 dicembre 2010; n. 2C_163/2020 del 14 maggio 2020 consid. 10.3.

[85] DTF 136 I 49 consid. 5.4; sentenza TF n. 2P.92/2005 e n. 2A.145/2005 del 30 gennaio 2006 consid. 7.2, in: StR 61, p. 533.

[86] OPEL (nota 82), p. 6.

Determinazione del calcolo di controllo:

| | | | |
|---------------------------------|------------------------------------|-------------------------------|----------------------|
| Sostanza | Immobile in Ticino | fr. 2'000'000 | |
| | Capitali di fonte CH | fr. 12'000'000 | |
| | Capitali di fonte estera | fr. 0 | |
| | Totale imponibile in Ticino | fr. 14'000'000 | |
| | Imposta cantonale sulla sostanza | | fr. 33'950,0 |
| Reddito | Valore locativo in Ticino | fr. 70'000 | |
| | ./ 20% spese di manutenzione | (fr. 14'000) | |
| | Valore locativo netto | fr. 56'000 | |
| | Reddito dei capitali svizzeri | fr. 250'000 | |
| | Reddito dei capitali esteri | fr. 0 | |
| | Totale imponibile in Ticino | fr. 306'000 | |
| | | Imposta cantonale sul reddito | |
| Totale imposta cantonale | | | fr. 68'287,05 |

Ai fini del calcolo di controllo dobbiamo attribuire la sostanza prodotta dalla Banca X e i relativi redditi ai coniugi. La somma dell'imposta cantonale sul dispendio per quanto attiene al reddito e alla sostanza è pari a fr. 67'051,80 (= 60'926,80 + 6'125). Questo risultato è inferiore a quello desunto dal calcolo di controllo, pari a fr. 68'287,05. È dovuta l'imposta cantonale sul valore più elevato e, quindi, quello riferito al calcolo di controllo. L'imposta federale diretta non prevede l'imposizione della sostanza. Il reddito imponibile, sulla base del relativo calcolo di controllo, ammonta a fr. 306'000. È, quindi, dovuta l'imposta sul reddito basata sul dispendio di fr. 490'000, che ammonta a fr. 50'262,25. I contribuenti ottengono inoltre il rimborso dell'imposta preventiva di fr. 87'500 dedotta dal reddito dei capitali di fonte svizzera di fr. 250'000.

La forma giuridica della fondazione di famiglia non viene riconosciuta fiscalmente quale soggetto giuridico autonomo, perché il contribuente ha adottato una struttura insolita. La sostanza "devoluta" in vita dal fondatore continua a dover essere imposta, con i relativi redditi, per trasparenza, nella partita fiscale dello stesso[87]. Ciò significa che i fattori fiscali relativi alla fondazione vanno ascritti al soggetto fiscale originario. Gli elementi di reddito e di sostanza di estrazione svizzera intestati alla fondazione di famiglia (reddito annuo di fr. 250'000 e il capitale mobiliare di 11 mio. di fr. dalla Banca X), vengono imputati al fondatore e obbligatoriamente inclusi nel calcolo di controllo del globalista. Anche i beni mobili (le opere d'arte e l'oro fisico di 1 mio. di fr.) che si trovano presso la loro proprietà immobiliare, ma che sono detenuti dalla fondazione di famiglia, vengono ricompresi tra gli elementi di estrazione svizzera da imputare ai beneficiari economici. La loro inclusione nel calcolo di controllo dipende sostanzialmente dal luogo in cui sono situati[88]. Diversamente, non rientrano nel calcolo di controllo quei beni mobili detenuti della fondazione di famiglia che sono depositati fuori dai confini nazionali elvetic, ma che comunque non sussistono nella fattispecie esaminata.

[87] PRIMI (nota 76), p. 57. Questo approccio è inoltre coerente con quanto avviene per la sostanza e per i redditi dei trust revocabili e delle fondazioni di famiglia del Liechtenstein non riconosciute fiscalmente.

[88] VORPE, Privilegi fiscali (nota 1), p. 152.

VIII. Il trust

Il concetto anglosassone di *trust* è "estraneo" al sistema giuridico svizzero e la nostra legislazione non dispone di un diritto materiale dei *trust* che permetta di costituire un *trust* di diritto svizzero[89]. È, pertanto, necessario ricorrere ad un istituto di diritto straniero.

Né il diritto straniero né, a maggior ragione, il diritto svizzero, in virtù dell'art. 154 cpv. 1 della Legge federale sul diritto internazionale privato (LDIP; RS 291)[90] e in assenza di una base giuridica, conferiscono personalità giuridica al *trust*, che rimane fiscalmente trasparente in ogni circostanza[91]. Di conseguenza, allo stato odierno del diritto svizzero, il *trust* in quanto tale è trattato come un veicolo trasparente e non può essere un soggetto fiscale[92].

Ai fini fiscali, i beni e i redditi del *trust* (capitale, plusvalenze, rendimenti correnti) restano attribuibili ai beneficiari o al disponente (principio di trasparenza). Ciò è dovuto al fatto che, secondo l'attuale legislazione fiscale svizzera, i beni in questione non possono essere attribuiti né al *trust* né al *trustee*.

Per il trattamento fiscale è determinante definire se il *settlor* si "priva" definitivamente della sua sostanza tramite l'istituzione del *trust* oppure se, tramite provvedimenti giuridici o economici, si riserva anche in futuro l'accesso alla stessa[93]. L'istituzione di un *trust* revocabile, irrevocabile o quant'altro importa poco dal punto di vista fiscale, decisive sono le clausole presenti nel documento vincolante per il *trustee* (*trust deed*) che disciplinano l'amministrazione e la conservazione del valore della sostanza del *trust* a favore dei beneficiari nominati.

A. Il trust revocabile

Se il disponente mantiene il controllo economico sui beni del *trust* riservandosi il diritto di revoca, il *trust* è di natura revocabile[94]. L'opinione prevalente è che i beni e i redditi di un *trust* revocabile non si distaccano concretamente dal *settlor*, di conseguenza il disponente dovrebbe continuare essere tassato sugli elementi del *trust* come se l'istituto giuridico non esistesse[95], anche nel caso in cui quest'ultimo non appaia più come proprietario ai sensi del diritto civile[96].

[89] Dipartimento federale di giustizia e polizia (DFGP), Introduzione del trust: modifica del Codice delle obbligazioni. Rapporto esplicativo per l'avvio della procedura di consultazione, Berna, 12 gennaio 2022, cifra 1.1.3.3.

[90] Le società sono regolate dal diritto dello Stato giusta il quale sono organizzate, se ne adempiono le prescrizioni in materia di pubblicità o registrazione o, in mancanza di tali prescrizioni, si sono organizzate giusta il diritto di questo Stato.

[91] MARC CHESEAUX, Le trust comme moyen de planification patrimoniale pour les résidents fiscaux suisses: la Circulaire CSI n° 30 du 22 août 2007, Université de Genève, LL.M. Tax, 2015-2016, p. 5 (libera traduzione dell'autore dal testo francese).

[92] XAVIER OBERSON, Le traitement fiscal du trust en droit suisse: les limites à l'application des principes généraux de la fiscalité, in: ASA 76, 2006, p. 482 (libera traduzione dell'autore dal testo francese).

[93] AFC, Circolare n. 20 sull'imposizione dei trusts, Berna, 27 marzo 2008, cifra. 3.7.

[94] NATALIE PETER, Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht, in: IFF Forum für Steuerrecht, 2003, p. 170.

[95] ROBERT DANON, Trusts express privés et impôts sur le revenu et la fortune. Analyse du régime actuel et réflexions de lege ferenda, in: ASA 72, 2003, p. 274.

[96] OPEL (nota 82), p. 278.

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, l'autorità fiscale può continuare a tassare i beni trasferiti dal fondatore ad una fondazione se si stabilisce che quest'ultimo è rimasto economicamente il "reale proprietario della ricchezza". Tale controllo economico esiste, ad es., quando il fondatore si riserva il diritto di sciogliere la fondazione o di esigere il pagamento di tutto o parte del capitale e del reddito dell'entità e fa in modo che il disponente continui ad avere un rapporto stretto con il patrimonio del *trust*. Quest'ultimo continua ad essere tassato sia a livello di imposta sulla sostanza sia a livello di imposta sul reddito[97].

B. Caso pratico 5

La fattispecie iniziale è identica a quella presentata nel caso pratico 1.

I contribuenti sono beneficiari economici di un *trust* che detiene i seguenti beni:

- 1) 12 mio. di fr. di azioni della Nestlé SA, che ha sede in Svizzera e che dispone di una propria personalità giuridica, con un reddito annuo di fr. 250'000;
- 2) 2 mio. di fr. di prodotti della succursale svizzera della Banca lussemburghese Y, con un reddito annuo di fr. 60'000.

Determinazione del calcolo di controllo:

| | | | |
|---------------------------------|------------------------------------|-------------------------------|----------------------|
| Sostanza | Immobile in Ticino | fr. 2'000'000 | |
| | Capitali di fonte svizzera | fr. 12'000'000 | |
| | Capitali di fonte estera | fr. 0 | |
| | Totale imponibile in Ticino | fr. 14'000'000 | |
| | Imposta cantonale sulla sostanza | | fr. 33'950,00 |
| Reddito | Valore locativo in Ticino | fr. 70'000 | |
| | ./l. 20% spese di manutenzione | (fr. 14'000) | |
| | Valore locativo netto | fr. 56'000 | |
| | Reddito dei capitali svizzeri | fr. 250'000 | |
| | Reddito dei capitali esteri | fr. 0 | |
| | Totale imponibile in Ticino | fr. 306'000 | |
| | | Imposta cantonale sul reddito | |
| Totale imposta cantonale | | | fr. 68'287,05 |

La somma dell'imposta cantonale sul dispendio per quanto attiene al reddito e alla sostanza è pari a fr. 67'051.80 (= 60'926.80 + 6'125). Questo risultato è inferiore a quello desunto dal calcolo di controllo, pari a fr. 68'287,05. È dovuta l'imposta cantonale sul valore più elevato e, quindi, quello riferito al calcolo di controllo. L'imposta federale diretta non prevede l'imposizione della sostanza. Il reddito imponibile, sulla base del relativo calcolo di controllo, ammonta a fr. 306'000. È quindi, dovuta l'imposta sul reddito basata sul dispendio di fr. 490'000, che ammonta a fr. 50'262.25. I contribuenti ottengono inoltre il rimborso dell'imposta preventiva

di fr. 87'500 dedotta dal reddito dei capitali di fonte svizzera di fr. 250'000.

Il disponente continua a detenere un controllo dei beni istituiti in *trust* e non si priva definitivamente dei beni attribuiti al *trust*, per cui dal punto di vista fiscale, i beni e gli eventuali utili che ne derivano continuano a essergli attribuiti per trasparenza nella sua partita fiscale[98]. Sono, quindi, da valutare ai fini del calcolo di controllo il capitale mobiliare collocato in Svizzera (12 mio. di fr. di azioni della Nestlé SA), inclusi i redditi dei capitali mobiliari di fonte svizzera (fr. 250'000) e i beni mobili che si trovano in Svizzera. Si considerano svizzeri solamente quei valori mobiliari il cui debitore ha domicilio o sede in Svizzera, indipendentemente dal luogo in cui essi siano collocati[99].

C. Il trust irrevocabile fisso

Nel *trust* irrevocabile fisso i dettagli relativi ai beneficiari e i rispettivi diritti risultano nell'atto di costituzione (*trust deed*)[100], così come vengono altresì definiti l'ammontare e il momento della liberalità ai beneficiari[101]. Il trasferimento dei beni del *trust* costituisce una donazione ("donazione usufruttuaria") dal disponente ai beneficiari[102]. Non vi è alcuna attribuzione al disponente che ha definitivamente disposto i suoi beni.

D. Caso pratico 6

La fattispecie iniziale è identica a quella presentata nel caso pratico 1.

I contribuenti sono beneficiari economici di un *trust* che detiene i seguenti beni:

- 1) 12 mio. fr. di azioni della Nestlé SA, che ha sede in Svizzera e che dispone di una propria personalità giuridica, con un reddito annuo di fr. 250'000;
- 2) 2 mio. di fr. di prodotti della succursale svizzera della Banca lussemburghese Y, con un reddito annuo di fr. 60'000.

[98] DFPG (nota 89), cifra 2.3.

[99] VORPE, Privilegi fiscali (nota 1), p. 154.

[100] AFC (nota 93), cifra 3.7.2.

[101] DFPG (nota 89), cifra 2.3.

[102] OPEL (nota 82), p. 282.

[97] JESSICA SALOM, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, Ginevra/Zurigo/Basilea 2010, p. 125.

Determinazione del calcolo di controllo:

| | | | |
|---------------------------------|------------------------------------|-------------------------------|---------------------|
| Sostanza | Immobile in Ticino | fr. 2'000'000 | |
| | Capitali di fonte svizzera | fr. 0 | |
| | Capitali di fonte estera | fr. 0 | |
| | Totale imponibile in Ticino | fr. 2'000'000 | |
| | Imposta cantonale sulla sostanza | | fr. 4'850,00 |
| Reddito | Valore locativo in Ticino | fr. 70'000 | |
| | ./ 20% spese di manutenzione | (fr. 14'000) | |
| | Valore locativo netto | fr. 56'000 | |
| | Reddito dei capitali svizzeri | fr. 0 | |
| | Reddito dei capitali esteri | fr. 0 | |
| | Totale imponibile in Ticino | fr. 56'000 | |
| | | Imposta cantonale sul reddito | |
| Totale imposta cantonale | | | fr. 6'766,55 |

La somma dell'imposta cantonale sul dispendio per quanto attiene al reddito e alla sostanza è pari a fr. 67'051.80 (= 60'926.80 + 6'125). Questo risultato è superiore a quello desunto dal calcolo di controllo, pari a fr. 6'766,55. È dovuta l'imposta cantonale sul valore più elevato e, quindi, quello riferito al calcolo del dispendio che ammonta a fr. 67'051.80. L'imposta federale diretta non prevede l'imposizione della sostanza. Il reddito imponibile, sulla base del relativo calcolo di controllo, ammonta a fr. 56'000. È, quindi, dovuta l'imposta sul reddito basata sul dispendio di fr. 490'000, che ammonta a fr. 50'262,25.

Partendo dal presupposto che il *settlor* non ha nominato sé stesso come beneficiario delle prestazioni del *trust* allora, ai fini del calcolo di controllo, dobbiamo escludere i beni ed i relativi redditi detenuti dall'istituto giuridico. Il valore di stima dell'immobile di fr. 2'000'000 e il valore locativo annuo di fr. 70'000 rappresentano quegli elementi di sostanza e di reddito che rientrano nel calcolo di controllo, indipendentemente dal fatto che siano direttamente attribuibili al contribuente^[103].

In linea di principio il *trustee*, non disponendo di alcun potere discrezionale nell'attribuzione dei proventi e/o dei valori patrimoniali del *trust*, priva definitivamente il disponente della propria sostanza^[104] motivo per il quale l'inclusione nel calcolo di controllo è limitata ai fini dell'imposta federale diretta solo ai redditi da sostanza immobiliare (art. 21 cpv. 1 LIFD) situata in Svizzera e ai fini dell'imposta cantonale dobbiamo considerare unicamente gli immobili e relativi redditi (art. 20 cpv. 1 LTI) situati nel Cantone, altrimenti si correrebbe il rischio concreto di una doppia imposizione intercantionale^[105], contraria alle norme di collisione elaborate dal Tribunale federale in applicazione dell'art. 127 cpv. 3 della Costituzione federale

^[103] ARTER (nota 19), p. 168.

^[104] AFC (nota 93), cifra. 3.7.2.

^[105] Ai sensi dell'art. 127 cpv. 3 Cost. è vietata la doppia imposizione intercantionale, motivo per il quale non è consentita "l'imposizione dello stesso soggetto fiscale in più Cantoni sullo stesso oggetto, nello stesso periodo di calcolo e con imposte identiche o simili".

(Cost.; RS 101), le quali assegnano il diritto d'imposizione degli immobili e dei relativi redditi al luogo di situazione^[106].

E. Irrevocabile discretionary trust

I beneficiari del *trust* discrezionale non hanno diritti fissi ed esigibili. Piuttosto, tali rivendicazioni sorgono solo quando il *trustee* decide di effettuare una distribuzione ai beneficiari nell'ambito dei suoi poteri. Di conseguenza nel *trust* discrezionale il *trustee* decide – nell'ambito della discrezionalità del disponente – se, a chi, quando e in quale misura deve essere corrisposta una prestazione^[107]. Non vi è ancora un arricchimento dei beneficiari i cui diritti sono semplicemente un'aspettativa e, quindi, il patrimonio e gli eventuali redditi sono, per così dire, in "sospeso"^[108].

Se un disponente domiciliato in Svizzera istituisce un *trust* irrevocabile discrezionale i beni e i redditi del *trust* sono ancora attribuiti al disponente. Ciò significa che, anche se un determinato *trust* è considerato irrevocabile discrezionale (e non un *trust* revocabile), esso viene comunque trattato come revocabile ai fini fiscali^[109].

Secondo la Circolare AFC n. 30 sui *trust*, solo i disponenti domiciliati all'estero e i disponenti domiciliati in Svizzera che sono tassati secondo il dispendio possono disporre in modo definitivo e irrevocabile dei beni in *trust*, mentre negli altri casi i beni in *trust* i redditi correnti continuano ad essere attribuiti al disponente, anche se questo non ha più il diritto di disporre^[110].

Per i residenti in Svizzera che sono tassati su base forfettaria, l'istituzione di un *trust* discrezionale irrevocabile è trattata fiscalmente come se fosse stata istituita da un disponente residente all'estero, almeno se al *trust* vengono conferiti solo beni esteri. In questo caso solo la sostanza e i proventi di fonte svizzera sono presi in considerazione nel calcolo di controllo. Questa posizione tende ad assimilare il *trust* irrevocabile discrezionale al *trust* revocabile^[111].

F. Caso pratico 7

La fattispecie iniziale è identica a quella presentata nel caso pratico 1.

I contribuenti sono beneficiari economici di un *trust* che detiene i seguenti beni:

- 1) 12 mio. fr. di azioni della Nestlé SA, che ha sede in Svizzera e che dispone di una propria personalità giuridica, con un reddito annuo di fr. 250'000;

^[106] VORPE, Privilegi fiscali (nota 1), p. 148.

^[107] STHEPAN WOLF/NADINE JORDI, Trust und schweizerisches Zivilrecht – insbesondere Ehegüter-, Erb- und Immobiliarsachenrecht. Weiterbildungstagung des Verbandes bernischer Notare und des Instituts für Notariatsrecht und Notarielle Praxis an der Universität Bern, Berna, marzo 2008, p. 42.

^[108] OPEL (nota 82), p. 279.

^[109] JULIA VON AH, Behandlung des Trusts im Schweizer Steuerecht – Überblick über die neuen Entwicklungen, in: zsis) 2008, cifra 2.1.5.2.

^[110] VON AH (nota 109), cifra 2.1.5.2.

^[111] OBERSON (nota 92), p. 485.

- 2) 2 mio. di fr. di prodotti della succursale svizzera della Banca lussemburghese Y, con un reddito annuo di fr. 60'000

Determinazione del calcolo di controllo:

| | | | |
|---------------------------------|------------------------------------|-----------------------|----------------------|
| Sostanza | Immobile in Ticino | fr. 2'000'000 | |
| | Capitali di fonte svizzera | fr. 12'000'000 | |
| | Capitali di fonte estera | fr. 0 | |
| | Totale imponibile in Ticino | fr. 14'000'000 | |
| | Imposta cantonale sulla sostanza | | |
| Reddito | Valore locativo in Ticino | fr. 70'000 | |
| | ./. 20% spese di manutenzione | (fr. 14'000) | |
| | Valore locativo netto | fr. 56'000 | |
| | Reddito dei capitali svizzeri | fr. 250'000 | |
| | Reddito dei capitali esteri | fr. 0 | |
| | Totale imponibile in Ticino | fr. 306'000 | |
| | Imposta cantonale sul reddito | | |
| Totale imposta cantonale | | | fr. 68'287,05 |

La somma dell'imposta cantonale sul dispendio per quanto attiene al reddito e alla sostanza è pari a fr. 67'051,80 (= 60'926,80 + 6'125). Questo risultato è inferiore a quello desunto dal calcolo di controllo, pari a fr. 68'287,05. È dovuta l'imposta cantonale sul valore più elevato e, quindi, quello riferito al calcolo di controllo che ammonta a fr. 68'287,05. L'imposta federale diretta non prevede l'imposizione della sostanza. Il reddito imponibile, sulla base del relativo calcolo di controllo, ammonta a fr. 306'000. È, quindi, dovuta l'imposta sul reddito basata sul dispendio di fr. 490'000, che ammonta a fr. 50'262,25. I contribuenti ottengono inoltre il rimborso dell'imposta preventiva di fr. 87'500 dedotta dal reddito dei capitali di fonte svizzera di fr. 250'000.

Per i contribuenti tassati secondo il dispendio (artt. 14 cpv. 1 LIFD, 13 cpv. 1 LT-TI e 6 cpv.1 LAID) nel calcolo di controllo vengono presi in considerazione solo gli attivi in Svizzera e i rendimenti degli attivi svizzeri^[112]. Alla luce di ciò entreranno a far parte del calcolo di controllo la sostanza immobiliare situata in Svizzera (fr. 2'000'000) e i relativi proventi (fr. 70'000 concernenti il valore locativo dell'immobile in Ticino). Nello stesso periodo fiscale saranno addizionati nel calcolo di controllo anche la sostanza mobiliare che si trova in Svizzera (titoli della Nestlé SA) e i proventi del capitale mobiliare (fr. 250'000).

IX. Conclusione

L'ammissibilità o meno delle criptovalute nel calcolo di controllo è stata fortemente influenzata dalla decentralizzazione di quest'ultime, che sono collocate per lo più su piattaforme informatiche estere. Come per gli investimenti esteri, anche i *tokens* di pagamento – come ad es. il *bitcoin* – non rientrano tra gli elementi di reddito e di sostanza da includere nel calcolo di controllo, poiché non si è (quasi) mai in presenza di

un debitore con domicilio o sede in Svizzera. In assenza di ciò l'attivo di capitale (i.e. il *token*) sfugge al calcolo di controllo. Opinione che si è dimostrata essere in linea con la prassi amministrativa adottata dalla maggior parte dei Cantoni, che riprendono fedelmente la qualifica tributaria delle criptovalute espressa, indirettamente, dalla Circolare AFC n. 44. In ogni caso, la detenzione delle criptovalute non si è dimostrata sempre incompatibile con lo *status* fiscale della tassazione secondo il dispendio. Sebbene il metodo di valutazione scelto dall'AFC, e adottato dalle autorità fiscali cantonali, giustifichi l'inammissibilità delle criptovalute nel calcolo di controllo, l'eccezione data dagli *asset backed tokens* e dalle *utility tokens* ha permesso a questi *token* di venir considerati quali elementi di reddito e di sostanza di estrazione svizzera ammessi nel calcolo di controllo.

La portata tributaria del "*divieto di esercitare un'attività lucrativa in Svizzera*", nel contesto della Circolare AFC n. 36 sul quasi commercio professionale di titoli, può essere estesa sia ai *tokens* sia ad altri beni, come le opere d'arte. Dall'interpretazione della giurisprudenza del Tribunale federale sul quasi commercio professionale di titoli e ammettendo la qualifica dei *token* come titoli è lecito affermare che, in questa evenienza, verrebbe meno una delle condizioni per accedere all'imposizione secondo il dispendio, precludendo di fatto il regime forfettario al contribuente.

Le opere d'arte digitali (i *tokens* non fungibili) si sono dimostrate dei *token* d'investimento e, di conseguenza, devono essere riconosciute come titoli. L'attribuzione degli NFT nel calcolo di controllo ha avuto luogo solo con l'esame del trattamento fiscale del collezionista e del processo di "tokenizzazione" avvenuto sul bene collocato in Svizzera. Si è dimostrato come il valore prodotto dal processo del *token* non fungibile, se legato ad un determinato bene mobile o immobile situato in Svizzera, non pregiudica l'esclusione dall'elenco degli elementi di reddito e di sostanza di estrazione svizzera da includere nel calcolo di controllo obbligatorio.

Anche quando la conformità al diritto civile è data, il trattamento fiscale dell'entità giuridica va comunque verificata anche dal punto di vista fiscale per quanto concerne la fondazione di famiglia. Detto altrimenti si procede ad un'imposizione per trasparenza quando viene messo in discussione il rispetto delle condizioni previste dall'art. 335 CC e/o quando l'ampiezza dei diritti che il fondatore si è riservato, sul patrimonio della fondazione, è tale da mettere in dubbio la cessione definitiva dei suoi beni al momento della costituzione. Il fondatore che non colloca definitivamente, dal punto di vista civile ed economico, il suo patrimonio nell'entità giuridica continua a dover includere nel calcolo di controllo tutti gli elementi di reddito e sostanza di estrazione svizzera affluiti, al momento della costituzione, nella fondazione.

Con l'istituzione di un *trust* revocabile il patrimonio e i relativi redditi conferiti allo stesso saranno sempre assoggettati per trasparenza al disponente. Nel calcolo di controllo verranno presi in considerazione solamente quei valori di fonte svizzera. Di converso, nel *trust* irrevocabile fisso il disponente si libera in

[112] OBERSON (nota 92), p. 485.

modo permanente del proprio patrimonio, motivo per il quale l'inclusione del calcolo di controllo non è dovuta per i beni, anche di estrazione svizzera, detenuti dal *trust*. In conclusione, il *trust* irrevocabile discrezionale ha messo in evidenza come unicamente la sostanza e i proventi di fonte svizzera siano presi in considerazione nel calcolo di controllo.

Appuntamenti formativi in ambito fiscale



8 ottobre 2024

Previdenza e fiscalità: punti di incontro e “scontro”

Appuntamento formativo e di networking organizzato dal Gruppo di Lavoro Fiscaliste Ticino (FiTi) in cui verrà effettuata un'analisi di alcune possibilità sul piano previdenziale e delle loro implicazioni fiscali. *Auditorium Suglio Business Center, Via Cantonale 18, 6928 Manno, ore 14.00*

www.supsi.ch/previdenza-e-fiscalita-punti-di-incontro-e-scontro



10 ottobre 2024

Temi scelti di fiscalità immobiliare per operatori del settore

Pomeriggio di studio organizzato in collaborazione con la SVIT Ticino in cui si affronteranno alcune tematiche scelte di fiscalità immobiliare: approfondimenti, analisi pratica e giurisprudenziale, nonché approfondimenti in tema IVA nell'ambito del commercio di valori immobiliari. *In presenza e online (webinar), ore 14.00*

www.supsi.ch/temi-scelti-di-fiscalita-immobiliare-per-operatori-del-settore



17 ottobre 2024

Deduzioni sui proventi della sostanza immobiliare privata

Webinar volto a esaminare gli aspetti giuridici e pratici connessi alle deduzioni sui proventi della sostanza immobiliare privata, in particolare saranno trattate le novità a livello legislativo e le prassi applicate dalla Divisione delle contribuzioni. *Webinar, ore 14.00*

www.supsi.ch/deduzioni-proventi-della-sostanza-immobiliare-privata



22 e 24 ottobre 2024

L'intelligenza artificiale trasforma il fiduciario: innovazione e competenze per il futuro

Webinar volto a esaminare come l'intelligenza artificiale sta rivoluzionando la consulenza fiduciaria attraverso applicazioni pratiche, casi di studio e approfondimenti da parte di esperti del settore. *Webinar, ore 16.00*

www.supsi.ch/l-intelligenza-artificiale-trasforma-il-fiduciario-innovazione-e-competenze-per-il-futuro



6 novembre 2024

Temi scelti di fiscalità per notai

Seminario organizzato in collaborazione con l'Ordine dei Notai del Cantone Ticino (OdNTI), volto ad approfondire tematiche di natura fiscale e d'interesse per lo svolgimento delle attività notarili. *In presenza e online (webinar), ore 14.00*

www.supsi.ch/temi-scelti-di-fiscalita-per-notai



7 novembre 2024

La sottile linea di demarcazione tra commerciante professionale e collezionista privato

Appuntamento dell'iniziativa Fisco & Bacco volto ad esaminare la sottile linea di demarcazione tra gestione privata del proprio patrimonio ed esercizio di un'attività autonoma quale commerciante professionale. Al termine della parte formativa, aperitivo e degustazione vini. *Tamborini Vini, Via Serta, 6814 Lamone, (c/o Sala Spazio Emozioni), ore 17.30*

www.supsi.ch/it/demarcazione-tra-commerciante-professionale-e-collezionista-privato



12 novembre 2024

Forum sull'imposta preventiva

Seminario in cui si affronteranno le principali novità e temi di attualità in materia di imposta preventiva, la giurisprudenza, le procedure penali, il prelievo e il rimborso dell'imposta preventiva. Verranno svolti anche casi pratici. *Centroeventi, Via Industria 2, 6814 Cadempino, ore 14.00*

www.supsi.ch/forum-imposta-preventiva-2024



18 novembre 2024

Incontro annuale con l'AFC

Incontro annuale organizzato in collaborazione con l'Istituto di formazione delle professioni fiduciarie con i funzionari dell'AFC su tematiche di attualità in ambito fiscale. *In presenza e online (webinar), ore 14.00*

www.supsi.ch/it/incontro-annuale-con-l-afc



19 novembre 2024

Il bilanciamento di interessi tra riservatezza e fiscalità

Appuntamento dell'iniziativa Fisco & Bacco volto ad analizzare le attuali sfide poste all'attenzione della Data Protection a fronte dei nuovi sviluppi internazionali in materia fiscale. Al termine della parte formativa, aperitivo e degustazione vini. *Fattoria Moncucchetto, Via Crivelli 27, 6900 Lugano, ore 17.30*

www.supsi.ch/il-bilanciamento-di-interessi-tra-riservatezza-e-fiscalita



21 novembre 2024

Imposte di donazione e successione: uno sguardo ai recenti sviluppi in Italia e Svizzera

Webinar volto a esaminare i recenti sviluppi in ambito di imposte di donazione e successione in Italia e Svizzera. Verrà messo il focus sulle novità legislative, giurisprudenziali e di prassi in ambito di imposte di donazione e successione in Italia e Svizzera. *Webinar, ore 14.00*

www.supsi.ch/imposte-di-donazione-e-successione-uno-sguardo-ai-recenti-sviluppi-in-italia-e-svizzera

La nuova disciplina della residenza di società ed enti

Alla ricerca della coerenza con le regole internazionali (con un occhio alla giurisprudenza interna)



Gianluigi Bizzioli

Professore ordinario di Diritto tributario e EU and International Tax Law nell'Università degli studi di Bergamo, Avvocato cassazionista e Dottore commercialista, Of Counsel PWC TLS Italy



Roberto Scalia

Ricercatore e Professore di Diritto tributario e EU and International Tax Law nell'Università degli studi di Bergamo, Avvocato cassazionista

Il D.Lgs. n. 209/2023 ha modificato i criteri relativi alla residenza di società ed enti, tenendo in considerazione anche della prassi internazionale e delle CDI stipulate dall'Italia. Sebbene i due nuovi criteri della "sede di direzione effettiva" e della "gestione ordinaria in via principale" mirano a superare le criticità che erano emerse in passato con la sede dell'amministrazione e, soprattutto, dell'oggetto principale, si può concludere che le modifiche normative si inseriscono nel solco di un graduale adattamento delle regole previgenti, consolidando alcune tesi che erano già state accolte dalla Corte di Cassazione e che recepivano orientamenti formati in sede OCSE. La nuova disciplina presenta, tuttavia, alcuni profili sui quali potranno sorgere nuovi conflitti interpretativi.

| | |
|--|------------|
| I. La Legge delega n. 111/2023 | 518 |
| II. I nuovi criteri di collegamento | 518 |
| III. La ratio delle modifiche | 519 |
| IV. Il rinvio alla prassi internazionale | 519 |
| V. La "sede di direzione effettiva" | 520 |
| A. L'orientamento della Corte di Cassazione | 520 |
| B. L'attività di direzione e coordinamento..... | 521 |
| VI. La "gestione ordinaria in via principale" | 522 |
| A. L'orientamento della Corte di Cassazione | 522 |
| B. Società holding e immobiliari..... | 522 |
| VII. Direzione strategica dell'impresa | |
| "nel suo complesso", gestione ordinaria | |
| "in via principale" e stabile organizzazione | 523 |
| VIII. Conclusione | 524 |

I. La Legge delega n. 111/2023

La Legge delega per la riforma fiscale del 2023 (Legge [L.] n. 111/2023) ha previsto, nel più ampio quadro della riforma del sistema tributario, la revisione delle norme interne in materia di fiscalità internazionale, alla luce di principi e criteri direttivi idonei ad assicurare: (i) "l'adeguamento del diritto tributario nazionale ai [...] livelli di protezione dei diritti stabiliti dall'ordinamento dell'Unione europea" (art. 3, comma 1, lett. a, L. n. 111/2023),

tenendo conto dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE) in materia tributaria, e (ii) la coerenza dell'ordinamento interno con le raccomandazioni dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) "nel rispetto dei principi giuridici dell'ordinamento nazionale e di quello dell'Unione europea" (art. 3, comma 1, lett. b, L. n. 111/2023).

In tale contesto, è stata, appunto, prevista la "revisione della disciplina della residenza fiscale [...] delle società" (art. 3, comma 1, lett. c, L. n. 111/2023)[1] che formerà oggetto di analisi in questo contributo.

II. I nuovi criteri di collegamento

Il Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 209/2023 ha dato attuazione alla delega, introducendo i nuovi criteri volti a stabilire la residenza ai fini fiscali dei soggetti passivi IRES (Imposta sul reddito delle società) (art. 2, comma 1, lett. a, D.Lgs. n. 209/2023 che modifica l'art. 73, comma 3, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi [TUIR]) e delle società di persone (art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 209/2023 che modifica l'art. 5, comma 3 TUIR) e, come conseguenza dell'introduzione dei nuovi criteri, è stata modificata anche la cd. presunzione di esterovestizione, di cui al comma 5-bis dell'art. 73 TUIR.

Sebbene l'ambito soggettivo della Legge delega sia definito in maniera senz'altro poco puntuale (ci si riferisce alla sola residenza ai fini fiscali delle "società"), la disposizione mira a incidere sui criteri di collegamento validi ai fini dell'individuazione della residenza fiscale di tutte le società ed enti, anche privi di personalità giuridica[2].

Il D.Lgs. n. 203/2023 ha, in particolare, individuato, accanto all'immutato criterio della sede legale, i nuovi criteri della (i) "sede di direzione effettiva" e della (ii) "gestione ordinaria in via principale".

[1] Questa disposizione ha anche previsto che tale revisione sia "coordinata con la disciplina della stabile organizzazione".

[2] Anche nella Relazione illustrativa si fa riferimento alla "persona giuridica" (trattando del nuovo criterio della "gestione ordinaria in via principale").

Nella seguente tabella sinottica vengono presentate le modifiche intervenute a partire dal 1° gennaio 2024:

Tabella 1: art. 73, comma 3, TUIR sino al 31 dicembre 2023 (colonna di sinistra) e dal 1° gennaio 2024 (colonna di destra). In azzurro le parti di testo aggiunte e le parti di testo eliminate.

| art. 73, comma 3, TUIR sino al 31 dicembre 2023 | art. 73, comma 3, TUIR dal 1° gennaio 2024 |
|--|--|
| 3. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. [...] | 3. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale la gestione ordinaria in via principale nel territorio dello Stato. Per sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso. Per gestione ordinaria si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso. |

Non muta, a seguito della novella, la rilevanza del requisito temporale e l'alternatività dei tre criteri di collegamento dal momento che, al fine di stabilire la residenza ai fini fiscali in Italia della società o ente, è sufficiente che sussista: (i) perlomeno uno dei tre criteri di collegamento, (ii) per la maggior parte del periodo d'imposta.

È stata introdotta, diversamente da quanto prevedeva la previgente disposizione, la definizione dei nuovi criteri di collegamento. Per "sede di direzione effettiva" s'intende, infatti, la "continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso" mentre, per "gestione ordinaria in via principale" s'intende "il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso".

La Relazione illustrativa chiarisce, poi, che l'incipit del comma 3 è stato riformulato ("in linea con la prassi dell'Agenzia delle Entrate"), al fine di chiarire il criterio della residenza per gli organismi di investimento collettivo del risparmio (per i quali rileva il criterio del luogo di istituzione). Permangono, altresì, nella nuova versione dell'art. 73 TUIR, le presunzioni di residenza dei trust previste nel previgente testo.

III. La ratio delle modifiche

L'occasione espressa delle modifiche era quella di rendere la disciplina della residenza fiscale delle società "coerente con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia [...] nonché coordinarla con la disciplina della stabile organizzazione" (art. 3, comma 1, lett. c, L. n. 111/2023) e, in tal senso, nella Relazione illustrativa si afferma che tali obiettivi ambiscono ad "assicurare maggiore certezza giuridica"^[3], facendo venir meno l'incertezza che il criterio dell'oggetto principale aveva generato^[4].

[3] Relazione illustrativa alle Disposizioni in materia di fiscalità internazionale – Art. 2.

[4] Si legge, infatti, nella Relazione illustrativa che "vengono eliminati i riferimenti al criterio dell'oggetto principale, che ha dato luogo a controversie e rischi di doppia

In tale affermazione risiede una chiave di lettura dell'adozione, da parte del Legislatore delegato, dei criteri e principi direttivi posti dalla Legge delega. I nuovi criteri contemplati dall'art. 73, comma 3, TUIR affondano le radici, infatti, in un acceso dibattito nel quale il criterio dell'oggetto principale aveva dato luogo a controversie interpretative, anche in relazione all'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni (CDI) stipulate dall'Italia.

In questo solco si innestano le nuove disposizioni che mirano a garantire la "certezza", avvalendosi della (i) prassi internazionale e (ii) dei criteri contemplati dalle CDI stipulate dall'Italia.

IV. Il rinvio alla prassi internazionale

Il rinvio alla (i) prassi internazionale^[5] e ai (ii) criteri contemplati dalle CDI stipulate dall'Italia assume una significativa rilevanza, per almeno due profili. Per un verso, questa previsione conferma il trend, sul piano della policy, che le riforme strutturali che attengono al settore del diritto tributario internazionale sono orientate dalle organizzazioni internazionali e, per l'effetto, mostra un progressivo coordinamento a livello internazionale della relativa disciplina. Per altro verso, trova esplicito addentellato legislativo il ricorso interpretativo – impiegato anche nella giurisprudenza di legittimità – al soft law internazionale per l'interpretazione delle disposizioni nazionali.

In proposito, la prassi internazionale ha visto una graduale evoluzione nei circa sessant'anni che vanno dall'adozione del primo Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE) sino alla data odierna. In particolare, sin dalla prima versione del 1963 e fino al 2017, il M-OCSE, all'art. 4, par. 3 prevedeva che le ipotesi di conflitti di doppia residenza dovessero essere risolte mediante l'individuazione del cd. *place of effective management* (POEM) quale *tie-breaker rule*.

Tale disposizione – presente in tutte le CDI stipulate dall'Italia, con pochissime eccezioni – è stata modificata nel 2017 con la previsione dell'obbligo a carico dei due Stati contraenti di "endeavour to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be resident".

A dispetto della costante terminologia impiegata dal M-OCSE (sino al 2017), il Commentario è stato più volte modificato e, in particolare, nel 2000 è stato precisato, nel par. 24 del Commentario all'art. 4 M-OCSE, il significato della nozione di POEM^[6], riconducendolo al luogo ove "the key management

imposizione, e al criterio della sede dell'amministrazione".

[5] Osserva EUGENIO DELLA VALLE, *Residenza fiscale delle società*, in: Gianfranco Ferranti (a cura di), *Fiscalità internazionale*, Milano 2024, p. 39 che "il riferimento alla migliore prassi internazionale presenta qualche evidente margine di incertezza sia quanto al concetto di prassi che quanto all'attributo migliore [...] trattasi evidentemente di valutazione che presenta indubbi profili di soggettività".

[6] Anteriormente a queste modifiche del Commentario, l'unica precisazione sul contenuto della formula del POEM era contemplata dal par. 22 del Commentario al M-OCSE (conforme al testo ancora oggi vigente) che rinvitava al "place where the company, etc. is actually managed" che la più autorevole dottrina internazionale, sulla scorta di un orientamento costante della giurisprudenza tedesca, riconduceva al luogo ove "the management's important policies are actually made" (cfr. MORIS LEHNER, in: Klaus Vogel [a cura di], *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3ª ed., Londra-The Hague-Boston 1997, N 105 ad art. 4 M-OCSE).

and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business are in substance made", luogo che coincideva con quello ove "the most senior person or group of persons (for example a board of directors) makes its decisions, the place where the actions to be taken by the entity as a whole are determined" alla luce di "all the relevant fact and circumstances".

Rispetto a questa interpretazione fornita dal Commentario, l'Italia appose un'Osservazione con la quale evidenziava di non condividere la conclusione che il luogo ove si riuniscono "the most senior person or group of persons (for example, a board of directors)" potesse rappresentare l'unico criterio al fine di poter stabilire la residenza delle "persons other than individuals", aggiungendo, in proposito, che "the place where the main and substantial activity of the entity is carried on is also to be taken into account"^[7].

Il riferimento al luogo ove si riuniscono i soggetti cui spettano le scelte di alta amministrazione dell'impresa fu successivamente eliminato (con le modifiche apportate al Commentario nel 2008) e, al contempo, fu introdotto un nuovo par. 24.1 nel quale il problema dei casi di doppia residenza veniva affidato a soluzioni da reperirsi caso per caso^[8], sulla scorta di alcuni criteri, enunciati a titolo esemplificativo, tra i quali si possono annoverare il luogo: (i) delle riunioni del "board of directors", (ii) di usuale svolgimento delle attività da parte del "chief executive officer and other senior executives"; (iii) di svolgimento delle attività del "senior day-to-day management"; (iv) di localizzazione dell'headquarter; (v) della normativa che disciplina il legal status dell'ente, ecc.^[9], cui si sommano il luogo ove (i) è localizzato il "top level management", sono svolte le "business operations", (ii) siano individuabili "legal factors" (come il "place of incorporation, the location of the registered office, public officer, etc."), (iii) i soci controllanti assumano le loro "key management and commercial decisions in relation to the company" e, infine, (iv) dove risiedano i directors^[10].

Tali modifiche portarono ad un mero adattamento dell'Osservazione apposta dall'Italia, che ribadì la propria posizione (dissenziante) sulla rilevanza del luogo in un cui è svolta la "main and substantial activity of the entity"^[11].

Alla luce di queste Osservazioni apposte dall'Italia al Commentario all'art. 4 M-OCSE, l'Agenzia delle Entrate ha, quindi, sostenuto che con il concetto di POEM si intenda definire "non soltanto [...] il luogo di svolgimento della sua prevalente attività direttiva e amministrativa, ma anche [...] ove è esercitata

l'attività principale"^[12] rinviando, appunto, al criterio di collegamento dell'oggetto principale individuato dal previgente art. 73, comma 3, TUIR.

Da tale premessa è scaturito un ampio contenzioso – del quale si darà sinteticamente contezza nel successivo cap. V. – che i nuovi criteri di collegamento introdotti nel 2023, nell'auspicio del Legislatore, dovrebbero consentire di evitare d'ora innanzi.

V. La "sede di direzione effettiva"

A. L'orientamento della Corte di Cassazione

Il nuovo criterio della sede di direzione effettiva non sembra discostarsi dall'interpretazione che la Corte di Cassazione aveva dato dei criteri di collegamento contemplati dal previgente comma 3 dell'art. 73 TUIR, adagiandosi sulle nozioni contemplate nel M-OCSE e relativo Commentario, di cui si è brevemente detto *supra* al cap. IV.

La Corte di Cassazione ha, infatti, interpretato il POEM contenuto nelle CDI pattuite dall'Italia (anche prima del 2017) alla luce del testo e delle indicazioni contenute nel Commentario al M-OCSE nella versione del 2017. In particolare, nelle pronunce "gemelle" del gennaio 2023, la Corte di Cassazione ha esplicitamente affermato che le modifiche intervenute nel M-OCSE (versione 2017) non hanno espunto il criterio del POEM, ma ne hanno meramente modificato il ruolo nel contesto della regola allocativa degradando a criterio che, insieme ad altri, i due Stati debbano adottare nello stabilire la residenza, ai fini convenzionali, di una società o ente^[13]. Più precisamente, la Suprema Corte afferma che "[i]l riferimento alla sede della «direzione effettiva», [...] (cd. POEM), [...] non viene meno neppure nell'evoluzione dell'art. 4, paragrafo 3, del Modello OCSE"^[14] e aggiunge che "la nozione di «sede dell'amministrazione», [...] coincide con quella di «sede effettiva» (di matrice civilistica), intesa come luogo di concreto svolgimento delle attività amministrative e di direzione dell'ente e dove si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento – nei rapporti interni e con i terzi – degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente"^[15].

Questa soluzione interpretativa poggia, ad avviso della Corte, tanto sulla giurisprudenza della CGUE^[16], quanto sul M-OCSE e il relativo Commentario.

A tale riguardo, ad avviso della Corte, "[i]l riferimento alla sede della «direzione effettiva», definita place of effective management

[7] Par. 25 del Commentario all'art. 4 M-OCSE (versione del 2000).

[8] Par. 24.1 del Commentario all'art. 4 M-OCSE (versione del 2008) ove si legge che "[s]ome countries [...] consider that cases of dual residence of persons [...] should be dealt with on a case-by-case".

[9] Par. 24.1 del Commentario all'art. 4 M-OCSE (versione del 2008).

[10] Criteri contenuti nel documento OCSE, Impact of the Communications Revolution on the Application of the "Place of Effective Management" as a tie-breaker rule, Parigi, febbraio 2001, par. 31 ed ai quali fanno riferimento anche ROLAND ISMER/KATHARINA RIEMER, art. 4, in: Ekkehart Reimer/Alexander Rust (a cura di), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. 4ª ed., vol. 1, Alphen aan den Rijn, N 124 ad art. 4 M-OCSE.

[11] OCSE, The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention, Parigi, 18 luglio 2008, par. 8, p. 8.

[12] In tal senso, si veda Agenzia delle Entrate, Circolare n. 28/E, del 4 agosto 2006, par. 8 e, in senso conforme, Risoluzione n. 312/E del 5 novembre 2007.

[13] Cass. civ., sez. V, sent. 20 gennaio 2023, n. 1753, par. 2.2. Nello stesso senso, Cass. civ., sez. V, sent. 20 gennaio 2023, n. 1750, par. 3; Cass. civ., sez. V, sent. 19 gennaio 2023, n. 1660, par. 3; Cass. civ., sez. V, sent. 19 gennaio 2023, n. 1552, par. 3 e Cass. civ., sez. V, sent. 19 gennaio 2023, n. 1554, par. 3.

[14] Cass. civ., sez. V, sent. 20 gennaio 2023, n. 1753, par. 2.2.

[15] Cass. civ., sez. V, sent. 26 febbraio 2024, n. 5096, par. 6.1 e Cass. civ., sez. V, sent. 6 febbraio 2024, n. 3386, par. 6.8 e, in precedenza, Cass. civ., sez. V, sentenze del 20 gennaio 2023, n. 1743, n. 1726 e n. 1705 e del 19 gennaio 2023, n. 1660 e n. 1626.

[16] Il rinvio è alla CGUE, causa C-73/06, Planzer Luxembourg Sàrl, 28 giugno 2007.

(cd. POEM), quale luogo in cui vengono adottate le decisioni più importanti relative alla gestione della società nonché allo svolgimento dell'attività d'impresa [...] accanto al riferimento, non più esclusivo, al *place of effective management*, predilige un approccio case-by-case [...] tenendo conto della combinazione di diversi fattori, sia formali che sostanziali, tra i quali continua ad essere menzionato il *place of effective management*, ma come uno (non l'unico) dei possibili elementi rilevanti"^[17], tenendo conto che la valutazione "dei suddetti elementi deve essere sempre condotta in un'ottica di prevalenza della sostanza sulla forma"^[18].

Nella giurisprudenza della sezione penale, la Corte di Cassazione aveva del resto già posto le basi per un'interpretazione dei criteri adottati dall'Italia in linea con quelli elaborati in sede OCSE mirando ad individuare il POEM secondo criteri di effettività^[19].

L'aver ricondotto la nozione interna di "sede dell'amministrazione" a quella convenzionale di "sede di direzione effettiva", a parere della Corte, trova fondamento nella circostanza che tale criterio non muta i suoi connotati a seguito delle modifiche intervenute nel 2017. Nello stesso senso pare orientarsi la Relazione illustrativa ove si afferma che "[l]'inserimento del criterio della «sede di direzione effettiva» tiene conto del suo mantenimento nelle Convenzioni internazionali italiane in vigore, spostandone la rilevanza come uno degli elementi fondanti la residenza in base alla normativa di fonte interna". E, a tale criterio, pare volersi ispirare l'Italia anche a seguito delle più recenti innovazioni intervenute a livello internazionale, come si evince dalla riserva apposta in sede di stipula del cd. *Multilateral Instrument* (MLI)^[20].

Si può, quindi, osservare conclusivamente che la coincidenza del nuovo criterio della "sede di direzione effettiva" con l'attività volta all'assunzione delle decisioni di "direzione strategica"^[21] si pone nel solco delle indicazioni che l'OCSE ha dato nel Commentario al Modello ante 2017^[22] (e in documenti successivi^[23]) e che la Corte di Cassazione ha adottato

nell'interpretazione del previgente criterio della "sede dell'amministrazione". L'introduzione del criterio della "sede di direzione effettiva" non pare, quindi, che abbia introdotto concreti elementi di novità rispetto agli approdi interpretativi cui era giunta la giurisprudenza di legittimità trattando del criterio della "sede dell'amministrazione" di cui al previgente art. 73 TUIR^[24].

B. L'attività di direzione e coordinamento

Nella Relazione illustrativa si rileva che "[i]l riferimento alla direzione e alla sua effettività è in ogni caso inconciliabile con l'interpretazione di tale requisito volta a farlo coincidere con l'elemento volitivo dei soci. Pertanto, ai fini della direzione effettiva, non rilevano le decisioni diverse da quelle aventi contenuto di gestione assunte dai soci né le attività di supervisione e l'eventuale attività di monitoraggio della gestione da parte degli stessi".

È chiaro l'intento di scindere le prerogative del socio da quelle dell'amministratore al fine di evitare di giungere a radicare la residenza di una società non residente attraverso il mero automatismo della localizzazione del soggetto controllante, qualora i soci non siano coinvolti nella gestione con funzioni aventi "contenuto di tipo effettivamente manageriale"^[25].

Anche su questo crinale, gli orientamenti formati sulla disciplina vigente ante 2024 forniscono utili elementi al fine di individuare la nozione di sede di direzione effettiva vigente.

La Corte di Cassazione ha, in proposito, osservato che sia possibile determinare la residenza della controllata "analizzando [...] la relazione tra le due società" e concludendo che il rapporto tra controllante e controllata non sia quello "astrattamente ipotizzabile [...] ma [che] [...] ha assunto natura «strumentale/operativa»" alla luce dello svolgimento delle "attività amministrative e di direzione dell[la controllata], nel quale vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale [...] e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima"^[26].

In tal senso, e con specifico riferimento alle attività di direzione e coordinamento, la Suprema Corte ha osservato che "ai fini di accertare se abbia, o meno, residenza fiscale in Italia la società estera controllata da società italiana, il concetto di «sede dell'amministrazione» non può coincidere sic et simpliciter con l'attività di direzione e coordinamento che la capogruppo, o comunque la controllante, esercita sulla controllata, adoperando quella prerogativa tipica del controllo societario di cui all'art. 2359 c.c., che si realizza attraverso atti d'indirizzo strategico ed operativo che connotano lo stato di dipendenza degli interessi della consociata a vantaggio del gruppo nella sua globalità o della controllante"^[27].

Tale immedesimazione (fra residenza della controllante e residenza della controllata) può configurarsi, invece, laddove

[17] Cass. civ., sez. V, sent. 20 gennaio 2023, n. 1750, par. 3 e, precedentemente, Cass. civ., sez. V, ord. 25 luglio 2022, n. 23150, par. 4.2 Sul rilievo dei "criteri e i principi stabiliti nella Convenzione OCSE e nel suo Commentario [come] [...] base per la negoziazione e la stesura degli accordi internazionali sulla doppia imposizione stipulati tra i Paesi membri dell'organizzazione" (Cass. pen., sez. III, sent. 17 gennaio 2014, n. 1811, par. 3).

[18] Cass. civ., sez. V, ord. 22 giugno 2021, n. 17849, par. 16.5 in senso conforme a ROLAND ISMER/ALEXANDER BLANK, in: Ekkehart Reimer/Alexander Rust (a cura di), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 5ª ed., Alpen aan den Rijn, 2022, N 135 ad art. 4 M-OCSE.

[19] Si veda, in proposito, Cass. pen., sez. III, sent. 28 febbraio 2012, n. 7739, par. 4.1 ove si fa riferimento al "luogo di gestione effettiva". Si veda anche Cass. pen., sent. 25 giugno 2015, n. 26728 e Cass. pen., sent. 1ª gennaio 2014, n. 1811.

[20] "Pursuant to Article 4(3)(a) of the Convention, Italy reserves the right for the entirety of Article 4 not to apply to its Covered Tax Agreements". Si veda: Italy, Status List of Reservations and Notifications at the time of Signature, 7 giugno 2017, p. 18, in: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-italy.pdf> (consultato il 14.08.2024).

[21] La scelta di offrire un'interpretazione *ex lege* dei citati criteri, ad avviso di PASQUALE PISTONE, La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale, in: Dir. prat. trib. int., 2023, p. 872, risponde all'esigenza di "orientare l'interpretazione verso una più agevole e coerente applicazione delle norme con gli obiettivi di politica fiscale e la ratio ad esse sottese" (p. 918).

[22] In questo senso si orienta PISTONE (nota 21), p. 918, nota n. 102.

[23] Ci si riferisce al par. 19 del rapporto OCSE, Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, Parigi, 3 aprile 2020.

[24] In questo senso si orienta DELLA VALLE (nota 5), p. 41; EUGENIO DELLA VALLE, Revisione dei criteri di determinazione della residenza fiscale di società, in: Il Fisco, 2024, par. 2 il quale osserva che "i «nuovi» criteri [...] suonano da conferma, una mera ricognizione del diritto vivente"; PISTONE (nota 21), p. 917 ss.

[25] In tal senso PISTONE (nota 21), p. 917 ss.

[26] Cass. civ., sez. V, sent. 4 aprile 2024, n. 8993, par. 2.1.

[27] Cass. civ., sez. V, sent. 20 gennaio 2023, n. 7513, par. 3.1.

si riscontri "un grado di eterodirezione concreta superiore, integrando una fattispecie in cui, come si è detto in dottrina, «la società controllante assume i connotati di un vero e proprio amministratore indiretto della società controllata», della quale usurpa l'impulso imprenditoriale, sottraendole ogni prerogativa sovrana in ordine alla propria operatività e riducendola a «mero satellite o dipendenza» (ovvero a struttura non effettiva, rispetto alla quale pertanto neppure opererebbe, per quanto già rilevato, la protezione accordata dal diritto comunitario alla libertà di stabilimento)"[28].

VI. La "gestione ordinaria in via principale"

A. L'orientamento della Corte di Cassazione

Anche in merito al nuovo criterio della "gestione ordinaria in via principale", la novella legislativa pare porsi nel solco dell'interpretazione che la Corte di Cassazione aveva dato del criterio dell'oggetto principale del previgente art. 73 TUIR.

La definizione adottata dal Legislatore di questo nuovo criterio riflette concetti già noti e previsti a livello OCSE e fatti propri dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione[29], identificando, in sostanza, la "gestione ordinaria" nel luogo ove sia svolto il cd. "day-to-day management" dell'impresa[30].

Stando a quanto si afferma nella Relazione illustrativa, l'introduzione di questo criterio di collegamento darebbe corpo all'adeguamento alla migliore prassi internazionale, attingendo a esperienze di altri ordinamenti, consentendo di "allinearsi a quell'orientamento di altri Paesi europei che lo impiegano per stabilire il collegamento personale all'imposizione nei casi in cui [...] ma sorgono incertezze interpretative in merito al luogo di direzione effettiva".

Si tratta, come detto, di nozioni che, anche prima del 2023, la Corte di Cassazione aveva intravisto nel previgente assetto normativo, trattando della rilevanza del criterio dell'oggetto principale, osservando che "già prima della modifica della tie-breaker rule di cui all'art. 4, paragrafo 3, del Modello OCSE, i rappresentanti dell'Amministrazione finanziaria italiana presso l'OCSE avevano apposto un'osservazione all'art. 4 del relativo Commentario [...] [mediante la quale] aveva infatti esplicitato di non condividere interamente l'interpretazione di sede di direzione effettiva esposta nel paragrafo 25 del Commentario all'art. 4 del Modello OCSE, ritenendo che «nel determinare la sede di direzione effettiva deve essere preso in considerazione il luogo ove l'attività principale e sostanziale dell'ente è esercitata»"[31].

La Corte di Cassazione aveva, quindi, ritenuto che "il luogo di svolgimento dell'oggetto principale della società non si contrappone a quello del place of effective management, ma contribuisce ad identificare quest'ultimo, come sede di direzione effettiva"[32].

[28] Cass. civ., sez. V, sent. 20 gennaio 2023, n. 7513, par. 3.1.

[29] Critico sull'impatto della riforma DELLA VALLE (nota 24), par. 2 il quale osserva che "ove si abbia riguardo alla più recente giurisprudenza domestica si legittimità, i «vecchi» criteri sostanziali della sede dell'amministrazione e dell'oggetto principale già erano letti conformemente ai nuovi".

[30] Quelli che nella Relazione illustrativa vengono individuati come gli atti relativi al "normale funzionamento della società o dell'ente nel suo complesso".

[31] Cass. civ., sez. V, ord. 25 luglio 2022, n. 23150, par. 4.2.

[32] Cass. civ., sez. V, sent. 20 gennaio 2023, n. 1753, par. 3.

Basandosi sulla sostanziale continuità nei criteri individuati dal M-OCSE, precedenti e successivi al 2017, la Corte individuava nell'Osservazione apposta dall'Italia al M-OCSE del 2014 un elemento utile al fine di stabilire il rapporto esistente fra il criterio convenzionale del POEM e il criterio dell'oggetto principale contemplato nell'art. 73 TUIR[33] ritenendo, in definitiva, che i due criteri dell'oggetto principale e della sede dell'amministrazione potessero considerarsi complementari[34].

Tale approccio non pare venir meno, anche nel nuovo assetto normativo, come osservano i primi commentatori, che evidenziano che, ferma restando l'autonomia dei criteri di collegamento e, quindi, l'idoneità di ciascuno di essi di individuare il collegamento personale della residenza, purtuttavia nulla vieta che ve ne sia "un riscontro unitario"[35].

B. Società holding e immobiliari

I nuovi criteri e, in specie, quello della gestione ordinaria in via principale, devono essere analizzati alla luce delle contestazioni che possono essere rivolte ai contribuenti sulla scorta della argomentazione che, nel previgente regime, si fondavano sulla coincidenza tra localizzazione degli asset detenuti e luogo dell'oggetto principale.

Questo tema è particolarmente rilevante per le società holding e immobiliari.

Il nuovo criterio, superando quello dell'oggetto principale, consentirà, in ambo i casi, di giungere a stabilire la residenza ai fini fiscali in Italia solo qualora l'attività sia svolta "in via principale", escludendo, quindi, le ipotesi in cui lo svolgimento dell'attività sia accessoria, ancillare.

Nell'ipotesi delle società holding, muovendo dalla premessa che esistono diverse forme di holding, a seconda dell'attività svolta (statiche, dinamiche e miste), il nuovo criterio non elimina, in radice, la questione dell'esatta individuazione di quali siano gli "atti della gestione corrente" il cui esercizio (continuo e coordinato) possa configurare il criterio di collegamento della gestione ordinaria.

Al di fuori delle ipotesi di gestione statica, per le quali sembrano, a date condizioni, riproponibili gli orientamenti espressi in passato[36], anche in riferimento alla nuova disposizione si

[33] Nella pronuncia si osserva che l'Italia aveva "apposto un'Osservazione all'art. 4 del relativo Commentario, il quale, nella versione del 2000, precisava che, nella maggior parte dei casi, la sede di direzione effettiva coincide con il luogo in cui le persone che esercitano le funzioni di rango più elevato prendono le proprie decisioni e sono, quindi, definite le azioni principali dell'ente" e "già prima della modifica della tie-breaker rule di cui all'art. 4, paragrafo 3, del Modello OCSE [...] [l'Italia aveva [...] esplicitato di non condividere interamente l'interpretazione di sede di direzione effettiva esposta nel paragrafo 25 del Commentario all'art. 4 [...] ritenendo che «nel determinare la sede di direzione effettiva deve essere preso in considerazione il luogo ove l'attività principale e sostanziale dell'ente è esercitata [...] Osservazione è stata ribadita nelle successive versioni del Commentario pubblicate nel 2003 e nel 2005 e (con modifiche) in quelle pubblicate nel 2008, nel 2010 e nel 2014»".

[34] In tal senso, DELLA VALLE (nota 5), p. 37; DELLA VALLE (nota 24), par. 2.

[35] PISTONE (nota 21), p. 922 ss. Nella Relazione illustrativa si parla di "lettura combinata [dei due criteri che] segna [...] il superamento del riferimento alla sede dell'amministrazione".

[36] DARIO STEVANATO, Holding di partecipazioni e presunzioni di residenza, in: Corr. trib., 2001, p. 69 ss. afferma che "[i]n questi frangenti, l'«oggetto principale»

pone l'esigenza di spiegare il significato della definizione che, lungi dall'essere incontrovertibile, sposta l'oggetto dell'indagine dal termine definito (gestione ordinaria) alla definizione (gestione corrente).

Si può, a tal fine, considerare che la "gestione corrente" di una società *holding* di gestione dinamica (o mista) esibirà un insieme di atti e attività del tutto assenti nel caso della gestione statica. In tal caso, occorrerà, quindi, sindacare tanto la regolarità (continuità) quanto, soprattutto, il coordinamento di detti atti e attività al fine di poter stabilire se la gestione corrente rientri nella fattispecie della gestione ordinaria.

Quanto alle cd. "società immobiliari" occorre distinguere le diverse ipotesi nelle quali il bene svolge un ruolo servente rispetto all'attività d'impresa (sia strumentale), rappresenti il bene cui è rivolta l'attività della stessa (bene merce^[37]) o sia un mero investimento (cd. meramente patrimoniale)^[38] per individuare quegli "atti della gestione corrente", volta per volta rilevanti al fine di configurare la gestione ordinaria in via principale e, quindi, la residenza ai fini fiscali in Italia.

Tale circostanza può realizzarsi nell'ipotesi di beni immobili "merce" o "strumentali", nel caso in cui alla mera detenzione dell'immobile si associno altre attività volte a consentire l'utilizzo o un migliore e più redditizio sfruttamento dei beni in oggetto^[39], valorizzando tutte quelle attività che, anche nell'ipotesi di cd. gestione immobiliare, conseguono e sono strumentali all'adempimento degli obblighi contrattuali scaturiti dai rapporti di locazione^[40].

VII. Direzione strategica dell'impresa "nel suo complesso", gestione ordinaria "in via principale" e stabile organizzazione

Come si è detto in precedenza, la Legge delega ha previsto che la "revisione della disciplina della residenza fiscale [...] delle società" dovesse contemplare anche il coordinamento di tale disciplina

della holding statica non può essere sensatamente riferito al luogo di svolgimento di una (inesistente) attività della holding stessa. Né sembra facilmente applicabile, in mancanza di una qualsivoglia attività gestoria, il criterio della sede dell'amministrazione".

^[37] Ipotesi che, a ben vedere, si potrebbe configurare anche qualora i beni immobili siano situati all'estero, ma commercializzati in Italia. Sul punto si veda Cass. civ., Sez. V, sent. 2 marzo 2023, n. 6278, par. 4 ove la localizzazione in Italia dell'oggetto principale della società estera è stata fondata, erroneamente, sulle attività svolte da altro soggetto residente ai fini fiscali in Italia (società di intermediazione immobiliare).

^[38] Sull'imprescindibile qualificazione del bene immobile alla luce dell'attività svolta dall'impresa, si veda ROBERTO SCALIA, Alcuni lumi (ma ancora tante ombre) sul controverso rapporto fra articolo 6 (income from immovable property) e altre regole distributive nel contesto delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, in: Riv. dir. fin. sc. fin., II/2021, p. 61.

^[39] Si veda Cass. civ., sez. V, sent. 5 marzo 2024, n. 5924, nella quale la Corte accoglie il seguente ragionamento del giudice di prime cure: "nel caso di beni immobili cui attiene l'attività imprenditoriale della società diviene necessaria la presenza analogamente localizzata, e nella specie nel territorio nazionale, al fine di gestire gli affitti, o le pratiche di costruzione nel caso di varianti urbanistiche che consentano l'edificabilità ai terreni, come nel caso di specie". Nello stesso senso, Cass. civ., sez. V, sent. 26 febbraio 2024, n. 5003.

^[40] Distinguendo, poi, quelle idonee ad attrarre la residenza da quelle utili a configurare, se del caso, una stabile organizzazione (sulle quali si veda ROBERTO SCALIA, Il situs principle nella tassazione degli immobili delle imprese nel diritto internazionale tributario, Milano 2020, p. 150 ss.).

"con la disciplina della stabile organizzazione" (art. 3, comma 1, lett. c, L. n. 111/2023).

La motivazione di questa previsione è stata ricondotta a quegli orientamenti giurisprudenziali, prevalentemente delle sezioni penali della Corte di Cassazione, nei quali appaiono incerti e labili i confini tra i due (contrapposti e chiaramente differenti) concetti di residenza e stabile organizzazione^[41].

In tali precedenti, che echeggiano anche in pronunce successive alla novella del 2023^[42], si è affermato che nelle ipotesi di "dissociazione tra sede reale intesa come centro di imputazione degli interessi dell'impresa e quella formata, all'estero" sia necessario "verifica[re la sussistenza] della stabile organizzazione in Italia"^[43].

La definizione di "sede di direzione effettiva" come "continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso" dovrebbe, quindi, consentire di fugare il rischio che, in futuro, siano rese pronunce di questo segno ove i due distinti e complementari criteri della residenza e della stabile organizzazione vengano indebitamente sovrapposti e confusi.

Il rinvio all'assunzione di decisioni strategiche che riguardino la società o l'ente "nel suo complesso" consente, infatti, di distinguere queste decisioni da quelle che (residualmente) non riguardino l'impresa "nel suo complesso", come nel caso degli atti inerenti alla gestione delle stabili organizzazioni^[44]. Le decisioni "strategiche" rivolte alla fase dell'impresa (al ramo d'azienda, normalmente) riguardante la stabile organizzazione assurgono, quindi, al più a sintomo dell'esistenza di una stabile organizzazione essendo inidonee ad attrarre la residenza della società o ente estero in Italia^[45].

^[41] Laddove la stabile organizzazione (in Italia) rappresenta il criterio di collegamento riferibile a un soggetto che, in principio, sia stato qualificato come "non residente" poiché, all'opposto, la qualificazione di un dato soggetto come "residente" (ai fini fiscali) in Italia non consentirà di individuare una sua stabile organizzazione nello Stato (in tal senso, si veda, Cass. civ., sez. V, sent. 10 maggio 2024, n. 12840, par. 2.4). Ragionamento proponibile, a parti invertite, per un soggetto residente in Italia rispetto a sue stabili organizzazioni localizzate in altri Stati.

^[42] Su tutti, Cass. pen., sez. II, sent. 16 febbraio 2024, n. 7140, par. 3.1.1 ove, a fronte di "quegli elementi sintomatici in base ai quali è possibile individuare il concetto di sede dell'amministrazione [...] avendo principale riguardo agli amministratori di fatto [...] il luogo [...] da dove promanano le attività di direzione dell'ente", la Corte ritiene corretto il ragionamento del giudice di merito laddove ha "evidenziato la presenza di una «sede fissa di affari» costituente «stabile organizzazione»".

^[43] Fra le altre, Cass. pen. sez. III, sent. 23 febbraio 2012, n. 7080; Cass. pen., sez. III, sent. 8 aprile 2013, n. 16001; Cass. pen., sez. III, sent. 24 luglio 2013, n. 32091, par. 7 (che tratta della "stabile organizzazione in Italia della società [...] formalmente residente all'estero [...] desunta da elementi fattuali rilevanti ai fini dell'accertamento della presenza in Italia della sede delle decisioni strategiche, industriali e finanziarie [cd. alta amministrazione], nonché di quelle più rilevanti dell'amministrazione della società"); Cass. pen., sez. III, sent. 18 aprile 2014, n. 17299, par. 2 e Cass. pen., sez. III, sent. 30 settembre 2014, n. 40346, par. 4.5.

^[44] DELLA VALLE (nota 5), p. 41 e, prima delle modifiche introdotte nel 2023, EUGENIO DELLA VALLE, Stabile organizzazione (dir. trib.), in: Dir. prat. trib. int., 2008, p. 691 ss., par. 4.2.

^[45] Interpretazione che si porrebbe in continuità con la giurisprudenza che riconosce nelle "decisioni strategiche" (in una con quelle industriali e finanziarie, gestione amministrativa e programmazione di tutti gli atti necessari per il raggiungimento del fine sociale) un elemento idoneo a configurare l'esistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Si veda, fra le altre, Cass. pen., sez. III, sent. 31 luglio 2023, n. 33390, par. 5.

Dal tenore letterale della definizione adottata dal Legislatore interno traspare un'evidente prossimità di questa nozione introdotta nell'ordinamento interno con l'interpretazione data (dal par. 24 del Commentario) all'art. 4 M-OCSE (versione 2014) ove il POEM viene identificato con il luogo ove le "key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made".

Diverse le considerazioni che possono svolgersi con riguardo alla definizione di "gestione ordinaria" che, come esplicita la definizione resa nel comma 3 dell'art. 73 TUIR, può assurgere a criterio di collegamento della residenza solo se detta attività venga svolta "in via principale".

Tuttavia, sorge il quesito se questa espressione rappresenti una mera duplicazione dell'espressione "nel suo complesso" che viene impiegata anche in relazione alla definizione di questo criterio di collegamento.

Stando a quanto si legge nella Relazione illustrativa: "[l]'impiego dell'espressione «in via principale» consente [...] di evitare un eccessivo allargamento del collegamento personale [...] quando solo una parte di tali attività si svolge nel territorio dello Stato e quindi può, se del caso, esistere una stabile organizzazione. Analogamente, la gestione corrente di un ramo d'impresa configura una stabile organizzazione". Alla luce di questa precisazione, tuttavia, il rapporto sussistente tra le espressioni "gestione corrente [dell'impresa] nel suo complesso" e "gestione ordinaria in via principale" non sembra essere del tutto chiaro.

Qualora, infatti, si muova dalla premessa che le due espressioni non siano sovrapponibili^[46], si dovrebbe concludere nel senso che la gestione dell'impresa "nel suo complesso" (quindi, in principio, inidonea a configurare l'esistenza di una stabile organizzazione^[47]) possa, tuttavia, comportare la configurabilità di una stabile organizzazione se detta gestione attenga a profili solo marginali (i.e. manchi lo svolgimento "in via principale").

Se si intende sfuggire a tale risultato, che pare assurdo e contraddittorio, non ci si può sottrarre al compito di chiarire quali siano, in concreto, le ipotesi di stabile organizzazione che, pur non rientrando nelle ipotesi di gestione dell'impresa nel suo complesso, possano tuttavia configurarsi laddove lo svolgimento dell'attività nel suo complesso non avvenga in via principale.

VIII. Conclusione

Il D.Lgs. n. 209/2023 ha modificato la disciplina relativa alla residenza di società ed enti, introducendo i due nuovi criteri della "sede di direzione effettiva" e della "gestione ordinaria in via principale".

Nel far ciò, il Legislatore ha dichiarato di volersi conformare a, non meglio precisate, prassi internazionali, dimostrato, in concreto, di non volersi discostare dagli orientamenti che erano già emersi nella giurisprudenza della Corte di Cassazione e che avevano consentito di superare alcune criticità sorte nell'interpretazione del criterio dell'oggetto principale, previsto dalla previgente disciplina.

La riforma ha anche inteso superare le criticità emerse nel tracciare il rapporto fra regole della residenza, da un lato, e attività di direzione e coordinamento e disciplina della stabile organizzazione, dall'altro. Con specifico riferimento al rapporto del criterio della "gestione ordinaria" e del suo nesso con la nozione di stabile organizzazione, anche la nuova disciplina pare, tuttavia, suscettibile di generare nuovi conflitti interpretativi.

^[46] Poiché, diversamente argomentando, si dovrebbe accettare in premessa che il legislatore abbia duplicato il medesimo concetto all'interno della stessa norma ma impiegando espressioni differenti; quella da definire (in via principale) e quella che lo definisce (nel suo complesso).

^[47] Viceversa, qualora le predette attività siano rivolte solo ad una fase dell'impresa (i.e. non all'impresa "nel suo complesso"), non si potrà, in nessun caso, considerare la società o ente "residente" ai sensi dell'art. 73, comma 3, TUIR.

Frontalieri sotto l'ombrellone 2024

L'opzione per l'imposta sostitutiva del 25% in Italia



Francesca Amaddeo

Avvocato, PhD
Docente-ricercatrice SUPSI
Centro competenze tributarie
e giuridiche della SUPSI

Anche l'estate 2024 porta nuove in tema di imposizione dei lavoratori frontalieri e una nuova misura unilaterale italiana. Il D.L. n. 113/2024 introduce la possibilità di optare, al posto del regime fiscale definito dall'Accordo sulla fiscalità dei frontalieri siglato nel 2020, per l'applicazione di un'imposta sul reddito sostitutiva pari al 25% delle imposte applicate in Svizzera.

| | |
|--|-----|
| I. Introduzione..... | 525 |
| II. L'opzione sostitutiva del 25%..... | 526 |
| III. Brevi riflessioni..... | 527 |

I. Introduzione

Anche l'estate 2024, come di consueto, porta nuove sul tema dei lavoratori frontalieri italo-svizzeri.

Con l'entrata in vigore dell'Accordo sui frontalieri siglato tra i due Paesi nel 2020^[1], si è pensato, com'è noto, di delimitare geograficamente la famosa area dei 20 km dalla frontiera, precedentemente affidato alla prassi delle autorità. Con un notevole dispendio di energie, l'Aeronautica italiana ha fatto il punto della situazione e l'elenco, condiviso tra i due Paesi, è stato pubblicato, contenuto in un accordo amichevole, anch'esso vigente dal 1° gennaio di quest'anno^[2].

[1] Accordo tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri, concluso il 23 dicembre 2020 (Accordo 2020; RS.0.642.045.43).

[2] Procedura di amichevole composizione ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 3, della Convenzione del 9 marzo 1976 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio ("Convenzione"), nonché ai sensi degli articoli 2 e 6 dell'Accordo del 23 dicembre 2020 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica italiana relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri ("Accordo") – Elenco dei Comuni compresi nella zona di 20 km dal confine tra gli Stati contraenti del 22 dicembre 2023, in: <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/it/dokumente/international/laender/int-laender-it-dba-aa-20231222-it.pdf.download.pdf/int-laender-it-dba-aa-20231222-it.pdf> (consultato il 14.08.2024).

Si è dibattuto in merito alla validità di tale elenco di Comuni e alla sua applicabilità alle categorie di nuovi/vecchi frontalieri.

Accade, infatti, che l'elenco parrebbe essere applicabile solo ai nuovi frontalieri. La disciplina precedente, infatti, era consacrata nella prassi condivisa da Svizzera ed Italia, secondo sia gli elenchi pubblicati da parte delle autorità svizzere sui propri siti ufficiali, sia tramite il versamento dei ristorni, dove entrambi i Paesi avevano contezza di quali Comuni ne fossero beneficiari.

Emerge, tuttavia, una problematica relativa a coloro i quali, specie nella provincia di Sondrio, si vedono esclusi dal nuovo elenco di Comuni di frontiera. Si tratta di una casistica che tempo fa l'Italia aveva "appianato" (almeno in parte) con la Risoluzione n. 38/E del 28 marzo 2017^[3], laddove si riconosceva anche ai frontalieri che esercitavano la propria attività in Svizzera, ma in un Cantone "non frontista", il regime fiscale previsto dall'Accordo sui frontalieri del 1974.

Com'era prevedibile, la modifica di questo regime ha comportato non poche discussioni. E sembrerebbe essere per questo motivo che il Consiglio dei ministri italiano, nella sua seduta del 24 giugno 2024, avrebbe deciso di inserire, all'interno di un Disegno di Legge (D.d.L.) dedicato alle "Misure relative ai lavoratori frontalieri" un "regime fiscale opzionale per i cosiddetti «vecchi frontalieri» residenti in una specifica lista di Comuni"^[4].

[3] Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 38/E del 28 marzo 2017, in: <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getContent.do?id=%7B470DA678-E02F-44C2-A3D4-6C947E544DD1%7D> (consultato il 14.08.2024).

[4] Consiglio dei Ministri, Comunicato stampa n. 87, Roma, 24 giugno 2024, in: <https://www.governo.it/it/articolo/comunicato-stampa-del-consiglio-dei-ministri-n-87/26099> (consultato il 14.08.2024). Il comunicato stampa riporta, segnatamente, che: "Il Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze Giancarlo Giorgetti e del Ministro degli affari esteri e della cooperazione internazionale Antonio Tajani, ha approvato un disegno di legge che introduce misure relative ai lavoratori frontalieri. In merito all'Accordo internazionale Italia-Svizzera del 23 dicembre 2020 relativo all'imposizione sul reddito da lavoro dipendente dei lavoratori frontalieri, il testo: (i) riconosce la qualifica di lavoratore frontaliero anche a colui che effettua, nella misura massima del 25 per cento, la prestazione lavorativa in modalità di telelavoro nello Stato di residenza; (ii) riconosce ai Comuni frontalieri elencati

Inizialmente, la stampa specializzata aveva parlato di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali pari al 4-5% sul reddito dei vecchi frontalieri[5].

II. L'opzione sostitutiva del 25%

Ma ecco che il 9 agosto viene pubblicato in Gazzetta Ufficiale il Decreto Legge (D.L.) n. 113/2024[6], rubricato "Misure urgenti di carattere fiscale, proroghe di termini normativi ed interventi di carattere economico", il quale all'art. 6 si dedica alla "Tassazione dei redditi di talune categorie di lavoratori frontalieri".

Viene data, tramite questa norma, la possibilità ("possono optare") di richiedere l'applicazione di un'imposta sostitutiva all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e delle addizionali regionali e comunali ai redditi da lavoro dipendente percepiti in Svizzera, nella misura del 25% ad alcuni frontalieri.

Per poter accedere a tale regime alternativo occorre, chiaramente, rientrare nella definizione di frontaliere, di cui all'art. 2 cpv. 1 lett. b Accordo 2020, quindi: (i) risiedere a fini fiscali in un Comune compreso nella zona di 20 km dal confine; (ii) svolgere un'attività di lavoro dipendente in uno Stato diverso da quello di domicilio (per un datore di lavoro residente o una sua stabile organizzazione); (iii) rientrare giornalmente al proprio domicilio al termine dell'attività lavorativa. L'opzione è estesa anche ai cd. "vecchi frontalieri" di cui all'art. 9 Accordo 2020[7].

nell'allegato al provvedimento il contributo statale a titolo di compensazione finanziaria (ristoro) per il minor gettito fiscale IRPEF non esigibile dai lavoratori frontalieri; (iii) introduce un regime fiscale opzionale per i cosiddetti «vecchi frontalieri» residenti in una specifica lista di Comuni".

[5] Vedasi, ad es., LUISA CORSO, Regime speciale per alcune categorie di frontalieri residenti in nuovi Comuni, in: Eutekne, 25 giugno 2024, https://www.eutekne.info/Sezioni/Art_1010525_regime_speciale_per_alcune_categorie_di_frontalieri_residenti.aspx (consultato il 14.08.2024); MATTEO RIZZI, Per i frontalieri aliquota al 4%, in: Italia oggi, 21 giugno 2024, <https://mementopiu.it/MementoPiu/Portali?idDocMaster=10931541&idDataBanks=301&idUnitadoc=0&nVigUnitadoc=1&pagina=0&NavId=1609568303&IsCorr=False#:~:text=Imposta%20sostitutiva%20al%204%25%20per,Comuni%20situati%20nelle%20zone%20disagiate.> (consultato il 14.08.2024); ANTONIO LONGO, Frontalieri in Svizzera, fino a un quarto dell'orario in smart working, in: NT+ Fisco, 24 giugno 2024, https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/frontalieri-svizzera-fino-un-quarto-dell-orario-smart-working-AFPqrD5B?refresh_ce=1 (consultato il 14.08.2024); MARCELLO ASCENZI, Frontalieri svizzeri: telelavoro e nuovo regime con imposta sostitutiva, in: QuotidianoPiù, 25 giugno 2024, <https://www.quotidianopiù.it/dettaglio/10933309/frontalieri-svizzeri-telelavoro-e-nuovo-regime-con-imposta-sostitutiva> (consultato il 14.08.2024); OCST, Nuovo disegno di legge per i lavoratori frontalieri: telelavoro al 25% e trattamento fiscale dei nuovi Comuni di confine, 26 giugno 2024, in: <https://www.ocst.ch/articoli/17-news-frontalieri/2277-nuovo-disegno-di-legge-per-i-lavoratori-frontalieri-telelavoro-al-25-e-trattamento-fiscale-dei-nuovi-comuni-di-confine> (consultato il 14.08.2024); Comunicato stampa CGIL CISL UIL, UNIA, OCST, SYNA comparto frontalieri, La mobilitazione dei frontalieri produce una risposta, ma insufficiente, 3 luglio 2024, in: https://www.cgil.lombardia.it/wp-content/uploads/2024/07/CS-CGIL-LOMBARDIA_NUOVO-DDL-FRONTALIERI-INSUFFICIENTE.pdf (consultato il 14.08.2024).

[6] D.L. n. 113/2024, Misure urgenti di carattere fiscale, proroghe di termini normativi ed interventi di carattere economico, in: GU n. 186 del 9 agosto 2024, in: https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2024-08-09&atto.codiceRedazionale=24G00136&elenco30giorni=false (consultato il 14.08.2024).

[7] Come si desume dall'art. 6, comma 1, lett. b D.L. n. 113/2024, che prevede: "il lavoratore, alla data di entrata in vigore dell'Accordo di cui alla lettera a), svolgeva, ovvero tra il 31 dicembre 2018 e la predetta data aveva svolto, un'attività di lavoro

Inoltre, è necessario che tali redditi vengano imposti secondo quanto specificato nel nuovo Accordo[8].

Con l'esercizio di tale opzione sostitutiva, da effettuarsi in dichiarazione, in linea con quanto disposto dalla Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta tra Italia e Svizzera (CDI CH-ITA; RS 0.672.945.41) all'art. 24 par. 2, terza frase, ed in deroga rispetto a quanto previsto dall'art. 11, comma 4 del Testo Unico sulle Imposte sui Redditi (TUIR), le imposte pagate in Svizzera sui redditi assoggettati al 25% non saranno ammesse in detrazione.

La vera ragione che ha condotto all'emanazione di questo D.L., tuttavia, emerge solo al comma 5, laddove si afferma che l'opzione in analisi "può essere esercitata anche dai lavoratori dipendenti residenti nei Comuni delle province di Brescia e di Sondrio [ndr., inclusi in un elenco allegato] per i quali ricorrono le condizioni [ndr., succitate] e che alla data di entrata in vigore dell'Accordo [ndr., sul trattamento fiscale dei frontalieri 2020], svolgevano, ovvero tra il 31 dicembre 2018 e la predetta data di entrata in vigore avevano svolto, un'attività di lavoro dipendente in Svizzera nei Cantoni del Ticino e del Vallese per un datore di lavoro residente in Svizzera o avente una stabile organizzazione o una base fissa di affari".

Si tratta, quindi, delle persone residenti in tutti i Comuni indicati nella lista allegata che, altro non è, che una *reprise* di quanto già individuato in sede di accordo amichevole, ossia di tutti quei Comuni riconosciuti ai sensi dell'Accordo 2020, ma precedentemente non inclusi nelle liste cantonali e nei resoconti dei ristorni[9].

Anche ai frontalieri ivi residenti dovrebbe venire concessa la possibilità di optare per la sostitutiva del 25%.

Infine, per non farsi mancare nulla viene ribadito che a tutti frontalieri così individuati, i quali opteranno per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, verrà comunque applicata la cd. "quota di compartecipazione al Servizio sanitario nazionale" (SSN), prevista dai commi 237-239 della Legge (L.) n. 213/2023, ossia di quella tanto discussa "imposta" applicabile nella forchetta tra il 3-6% da parte della regione di provenienza introdotta con la

dipendente in Svizzera nei Cantoni dei Grigioni, del Ticino e del Vallese per un datore di lavoro residente in Svizzera o avente una stabile organizzazione o una base fissa in Svizzera".

[8] Vedasi, *ex multis*, SAMUELE VORPE, Il nuovo accordo sulla fiscalità dei lavoratori frontalieri tra Svizzera ed Italia, in: RTID II-2021, pp. 569-608.

[9] Vedasi Allegati 1 (Comuni italiani il cui territorio si trova, totalmente o parzialmente, nella zona di 20 km dal confine con la Svizzera elencati nell'Allegato B alla procedura amichevole del 22 dicembre 2023 pubblicata sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze al fine dell'applicazione dell'Accordo tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri del 23 dicembre 2020, ma non precedentemente inclusi negli elenchi dei cantoni dei Grigioni, del Ticino e del Vallese al fine dell'applicazione del vigente Accordo tra l'Italia e la Svizzera relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri del 3 ottobre 1974) e 2 (Comuni italiani delle province di Brescia e di Sondrio il cui territorio si trova, totalmente o parzialmente, nella zona di 20 km dal confine con la Svizzera elencati nell'Allegato B alla procedura amichevole del 22 dicembre 2023 pubblicata sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze al fine dell'applicazione dell'Accordo tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri del 23 dicembre 2020) al D.L. n. 113/2024.

Legge di Bilancio 2023^[10]. Nonostante la nomenclatura scelta si riferisca a “quote di compartecipazione”, il prelievo assume dei connotati assai somiglianti a quella che può essere considerata un'addizionale IRPEF tesa primariamente a contribuire ai costi della sanità italiana, ma i cui proventi andrebbero, poi, destinati ad incentivare il personale medico e sanitario della fascia di frontiera a permanere in Italia, senza lasciarsi “sedurre” dalle prospettive lavorative elvetiche. Ciononostante, optando per la sostitutiva del 25%, tali lavoratori potranno detrarre una quota pari al 20% della “quota di compartecipazione”^[11].

Tali disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta 2024 (art. 6, comma 8, D.L. n. 113/2024).

III. Brevi riflessioni

Alla luce di questa disposizione, contenuta nel decreto estivo oggetto d'analisi, sorgono una serie di interrogativi. Vediamo, innanzitutto, come questa misura verrebbe a porsi con l'Accordo 2020.

Dal lato svizzero, i contribuenti residenti in questi Comuni, inclusi a partire dal 2024 nella fascia dei 20 km, e a patto che rispettino il requisito del rientro giornaliero, sono considerati come nuovi frontalieri e, in quanto tali imposti tramite imposta alla fonte sull'80% del proprio reddito da lavoro dipendente imponibile.

Se anche l'Italia li riconoscesse come nuovi frontalieri, in quanto Stato di residenza, avrebbe potestà impositiva sull'intero reddito imponibile, salvo il riconoscimento di quanto già versato in Svizzera al fine di eliminare la doppia imposizione.

Esempio: ipotizziamo un lavoratore frontaliere che percepisce fr. 100'000 a titolo di reddito da lavoro dipendente. In Svizzera sarebbe imponibile sull'80%, ossia fr. 80'000. Ipotizziamo una persona sola ed un'aliquota dell'imposta alla fonte del 10%, che una volta applicata comporterebbe il versamento, a titolo di imposta, di fr. 8'000. Dall'altra parte della frontiera, in Italia, il medesimo contribuente sarebbe assoggettato ad imposta sul reddito imponibile complessivo (fr. 100'000). Ipotizzando per semplicità il cambio euro-franco 1:1, avremmo un'IRPEF lorda sul complessivo pari a circa euro 36'000^[12], riconoscendo gli 8'000 fr. versati in Svizzera.

^[10] L. n. 213/2023, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2024 e bilancio pluriennale per il triennio 2024-2026, in: GU n. 303 del 30 dicembre 2023, Suppl. Ordinario n. 40, in: <https://www.normattiva.it/atto/caricaDettaglioAtto?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2023-12-30&atto.codiceRedazionale=23G00223&atto.articolo.numero=0&atto.articolo.sottoArticolo=1&atto.articolo.sottoArticolo1=0&qId=ac793d32-3492-4767-b33d-1d9c31b4bad4&tabID=0.1173794508196988&title=lbl.detttaglioAtto> (consultato il 14.08.2024).

^[11] Secondo il comma 7 dell'art. 6 D.L. n. 113/2024, ciò avverrebbe in deroga a quanto previsto dall'art. 10, comma 1, lett. e TUIR, secondo il quale “Dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo [...] i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, nonché quelli versati facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza, ivi compresi quelli per la ricongiunzione di periodi assicurativi. [...]”.

^[12] Il calcolo deve considerarsi come approssimativo ed arrotondato. Il reddito complessivo di fr. 100'000 sarebbe assoggettato alle aliquote progressive previste, sino a raggiungere il 43%.

Diversamente, con l'applicazione dell'opzione sinora descritta avremmo in Italia l'applicazione del 25% “delle imposte applicate in Svizzera sugli stessi redditi”, nel nostro caso: il 25% dell'80% di fr. 100'000, quindi, il 25% di fr. 8'000, ossia fr. 2'000. Il totale di imposte versate – tralasciando la conversione delle valute per semplicità esemplificativa – ammonterebbe nei due Paesi a fr. 10'000.

Ciò consentirebbe all'Italia di garantire anche ai frontalieri “esclusi” dal regime transitorio di cui all'art. 9 Accordo 2020, residenti nei distretti non rientranti nella lista dei Comuni redatta nel dicembre 2023, lo stesso trattamento fiscale nel rispetto dei limiti dell'Accordo 2020. Infatti, occorre ricordare che, all'art. 3 par. 2, lo stesso prevede che “Il carico fiscale totale sul reddito da attività di lavoro dipendente dei lavoratori frontalieri residenti in Italia non può essere inferiore all'imposta che sarebbe prelevata in applicazione dell'Accordo sui lavoratori frontalieri del 1974” che, tradotto vorrebbe dire l'imposizione applicata esclusivamente in Svizzera sul 100% del reddito imponibile.

Si tratta di una misura unilaterale, l'ennesima introdotta dall'Italia, che va a giustapporsi alla disciplina regolamentata da un trattato internazionale sottoscritto tra due Paesi, già oggetto di complementi tramite numerosi (e oltretutto recenti) accordi amichevoli.

Da una lettura preliminare dei documenti, il motivo dell'introduzione di tale opzione sarebbe quello di evitare possibili discriminazioni tra il trattamento tributario delle retribuzioni dei Cantoni svizzeri e la disciplina fiscale *ex art.* 9 Accordo 2020.

Di fatto, con il sistema della sostitutiva al 25% si garantisce, quantomeno, l'imponibilità del 100% del reddito da lavoro dipendente percepito, rispettando il limite previsto dall'Accordo 2020.

Tuttavia, mal si comprende come sia possibile che per oltre quarant'anni, i medesimi contribuenti che oggi vengono descritti come “discriminati”, pur vivendo a pochi km di distanza dai frontalieri fiscalmente intesi, siano stati tassati come frontalieri *cd.* fuori fascia (con assoggettamento in Italia, fatta salva l'imposta alla fonte in Svizzera, al netto della franchigia riconosciuta di euro 8'500) e oggi venga unilateralmente data loro la facoltà di ottenere una tassazione prossima a quella oggetto di un accordo (quello del 1974) che si è voluto abrogare.

Allora, provocatoriamente, perché non estendere il medesimo *status* a tutti i frontalieri fuori fascia, comunque, “discriminati”? Si tratta di tematiche sulle quali, a parere di chi scrive e specie alla luce degli accordi recenti, bisognerebbe intervenire a livello internazionale, di concerto tra i due Paesi onde evitare incertezza del diritto e crescente confusione.

Difficile dirsi se, in questo scenario, siano più le toppe o i buchi.

Appuntamenti formativi in ambito giuridico



21 ottobre 2024

Patti Parasociali come strumenti chiave per una Governance efficace

L'evento, organizzato in collaborazione con Alma Impact AG, si propone di esplorare in modo approfondito il tema dei patti parasociali in Svizzera, analizzandone le implicazioni legali, economiche e gestionali.

In presenza e online (webinar), ore 18.00

www.supsi.ch/patti-parasociali-come-strumenti-chiave-per-una-governance-efficace



18 novembre 2024

La revisione del Codice di procedura civile (CPC)

Webinar organizzato dal CCTG e dall'Istituto di diritto dell'USI (IDUSI), in collaborazione con l'Ordine degli avvocati del Canton Ticino (OATI), in cui si presenteranno le novità in materia di diritto processuale civile svizzero, che entreranno in vigore il 1° gennaio 2025.

Webinar, ore 10.00

www.supsi.ch/la-revisione-del-codice-di-procedura-civile-cpc

EuropeanCar.ch  **AUTOLEASING**
senza banca/ohne Bank/sans banque

INDICACI L'AUTO CHE DESIDERI

LA COMPRIAMO PER TE!

CON FORMULA DI CONTRATTO DI VENDITA CON PAGAMENTO RATEALE

EuropeanCar.ch SA

Viale Cassarate 5 - CH-6900 Lugano - Tel. 091 210 58 50 | 022 510 71 11 | 041 510 20 23 - Mail info@europeancar.ch - www.europeancar.ch



SCANSIONA
IL QR CODE

Pillar 2 OCSE e crediti d'imposta rimborsabili qualificati

Il trattamento dei crediti d'imposta rimborsabili qualificati alla luce del decreto di implementazione della Minimum Tax in Italia



Massimo Bellini
Partner,
Int'l Tax & Transaction
Services, EY



David Ceccarelli
Business Tax Advisory, EY



Niccolò Puosi
Senior Manager,
Business Tax Advisory, EY

I crediti d'imposta rappresentano un aspetto rilevante ai fini del calcolo dell'aliquota di imposizione effettiva (Effective Tax Rate) giurisdizionale. Nel presente lavoro si fornisce una breve panoramica di carattere generale delle varie categorie di crediti d'imposta previsti dal decreto di implementazione del Pillar 2 in Italia e si trattano alcuni crediti d'imposta presenti nell'ordinamento italiano ai fini del loro possibile inquadramento nella categoria dei "crediti d'imposta rimborsabili qualificati".

| | |
|--|------------|
| I. Premessa | 529 |
| II. Pillar 2 e crediti d'imposta nella normativa italiana | 529 |
| III. Crediti d'imposta rimborsabili qualificati e crediti d'imposta attualmente vigenti nell'ordinamento italiano | 531 |
| A. Credito d'imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica | 531 |
| B. Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali..... | 531 |
| C. Piano Transizione 5.0 | 532 |
| D. Credito d'imposta per gli investimenti nella ZES unica | 532 |
| IV. La qualificazione dei crediti d'imposta attualmente vigenti ai fini Pillar 2 | 533 |
| V. Considerazioni finali | 536 |

I. Premessa

L'Allegato A al Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 209/2023 (abbreviato "Decreto"), che ha recepito in Italia la normativa sul Pillar 2, contiene la definizione di crediti d'imposta rimborsabili qualificati (*qualified refundable tax credit*) oltre che delle altre tipologie di crediti di imposta previsti dalla *Minimum Tax*. Si tratta di definizioni che sono allineate con le indicazioni dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo

Sviluppo Economico (OCSE) contenute nelle *Model Rules*^[1] e nel relativo commentario^[2], come modificato dalle Guide amministrative.

I crediti d'imposta rappresentano un aspetto rilevante ai fini del calcolo dell'aliquota di imposizione effettiva (*Effective Tax Rate* [ETR]) giurisdizionale. Il loro effetto sull'ETR è differente a seconda che questi siano trattati come reddito rilevante o come riduzione delle imposte da considerare al numeratore del rapporto dell'ETR. In entrambi i casi, infatti, riducono l'aliquota di imposizione effettiva. Tuttavia, se un credito d'imposta viene trattato come reddito rilevante, ridurrà l'aliquota di imposizione effettiva di un importo inferiore rispetto a quando viene trattato come una riduzione delle imposte rilevanti.

Nel prosieguo dell'articolo viene fornita una breve panoramica di carattere generale delle varie categorie di crediti d'imposta previsti dal Decreto e del loro trattamento ai fini dei calcoli della *Minimum Tax*, per poi esaminare i crediti d'imposta rimborsabili qualificati.

II. Pillar 2 e crediti d'imposta nella normativa italiana

L'Allegato A al Decreto contiene ai numeri da 7 a 11 ed al numero 2 le seguenti definizioni di crediti d'imposta:

- ♦ *credito d'imposta negoziabile (n. 7)*: il *Marketable Transferable Tax Credit*, come definito dall'OCSE, è un credito d'imposta trasferibile che può essere utilizzato dal suo titolare per compensare le imposte rilevanti del Paese che ha concesso il credito e che rispetta sia la cd. "condizione legale", sia la cd. "condizione di mercato", entrambe da valutare separatamente in capo al soggetto al quale il credito è stato originariamente concesso (titolare originario) ed in capo al soggetto che ne è diventato successivamente titolare (titolare successivo). La condizione legale (*Legal*

[1] OCSE, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*.

[2] OCSE, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023)*.

transferability standard) è soddisfatta quando il credito può essere trasferito dal primo beneficiario a un soggetto terzo nell'anno in cui esso soddisfa i criteri per beneficiare del credito (*Origination year*) o entro 15 mesi dalla fine dell'*Origination year*. Nel caso in cui il credito sia già stato ceduto, il criterio è soddisfatto se può essere ceduto ad un terzo nello stesso anno in cui il credito è stato acquistato. La condizione di mercato (*Marketability standard*) è soddisfatta se il credito può essere ceduto a un prezzo almeno pari al "*Marketable Price Floor*". Questo prezzo minimo è pari all'80% del valore attuale del credito d'imposta, calcolato utilizzando come tasso di sconto il rendimento (*yield to maturity*) di un titolo di Stato emesso dal Paese che concede il credito nello stesso anno in cui il credito viene trasferito e con la stessa durata;

- *credito d'imposta non negoziabile (n. 8)*: il *Non-Marketable Transferable Tax Credit* è un credito d'imposta trasferibile che non soddisfa una o più condizioni per essere definito credito d'imposta negoziabile;
- *credito d'imposta rimborsabile non qualificato (n. 9)*: il *Non-qualified Refundable Tax Credit* è un credito d'imposta che non può essere classificato tra i crediti d'imposta rimborsabili qualificati, ma che risulta rimborsabile in tutto o in parte;
- *credito d'imposta rimborsabile qualificato (n. 10)*: il *Qualified Refundable Tax Credit* è un credito d'imposta rimborsabile concepito in modo tale da dover essere pagato in contanti o equivalente a contanti ad un'impresa entro quattro anni dalla data in cui la stessa ha il diritto di ricevere il credito d'imposta rimborsabile ai sensi della legislazione del Paese concedente. Per equivalente a contanti si intendono assegni, titoli di stato a breve, nonché la possibilità di fruire del credito in compensazione di imposte diverse dalle imposte rilevanti (nel nostro ordinamento dovrebbe trattarsi della compensazione orizzontale). Si noti che il Commentario prevede che la valutazione in merito alla rimborsabilità del credito deve essere fatta sulla base della probabilità di rimborso dello stesso nel momento in cui l'impresa soddisfa le condizioni per la spettanza del credito in base alle leggi della giurisdizione che lo concede^[3]. Se il credito d'imposta è parzialmente rimborsabile, è considerato credito d'imposta rimborsabile qualificato solo la parte del credito che soddisfa i requisiti di cui sopra;
- *credito d'imposta trasferibile (n. 11)*: un credito d'imposta che può essere oggetto di una o più cessioni in base alla normativa civilistica e fiscale del Paese che ha istituito il credito. I crediti d'imposta trasferibili si distinguono in crediti d'imposta negoziabili e crediti d'imposta non negoziabili, come descritto sopra;
- *altri crediti d'imposta (n. 2)*: gli *Other Tax credits* non sono rimborsabili e nemmeno trasferibili e possono essere utilizzati dal titolare originario per compensare i propri debiti per imposte rilevanti.

Ai fini del corretto inquadramento del credito si deve prima valutare se il credito è rimborsabile e poi se è trasferibile. Coerentemente se un credito è rimborsabile e soddisfa i criteri

per essere considerato rimborsabile qualificato, sarà considerato tale a prescindere dal fatto che sia anche negoziabile. Se, invece, il credito non può essere considerato rimborsabile qualificato (perché non è rimborsabile oppure perché è un credito rimborsabile non qualificato) si dovrà valutare se può essere considerato negoziabile.

Coerentemente con la "*Guidance on tax credits*" pubblicata dall'OCSE il 13 luglio 2023 (cfr. cap. 2), il Decreto stabilisce che, ai fini della determinazione dell'ETR, i crediti d'imposta rimborsabili qualificati ed i crediti d'imposta negoziabili hanno un trattamento diverso rispetto alle altre categorie di crediti d'imposta. In tutti i casi il computo ai fini *Globe* prescinde dalla metodologia di contabilizzazione a bilancio, altrimenti come evidenziato dall'OCSE vi sarebbe il rischio di avvantaggiare o svantaggiare alcune imprese semplicemente a seconda dei principi contabili adottati^[4].

In particolare, in base a quanto previsto dall'art. 23, comma 6, del Decreto i crediti d'imposta rimborsabili qualificati ed i crediti d'imposta negoziabili operano sul denominatore dell'ETR aumentando il reddito rilevante o riducendo la perdita rilevante nell'esercizio in cui matura il diritto al credito. Quando un credito d'imposta rimborsabile qualificato è rilevato nella voce imposte ai fini dell'utile o della perdita contabile netta è necessario operare una rettifica positiva al fine di farlo concorrere al computo dell'utile o della perdita rilevante (art. 28, comma 2, lett *d*, del Decreto). Nessuna rettifica va operata, invece, se tale credito è stato già imputato in una voce che concorre al risultato netto contabile dell'esercizio.

I crediti d'imposta (sia rimborsabili qualificati sia negoziabili) che sono collegati all'acquisto o alla realizzazione di un'immobilizzazione concorrono alla formazione del reddito o della perdita rilevante nel rispetto di quanto contabilizzato nel risultato di esercizio dall'impresa beneficiaria. L'impresa può, infatti, adottare due politiche contabili differenti: in base alla prima, il valore del credito è portato a riduzione del costo dell'immobilizzazione cui il credito si riferisce oppure, in base alla seconda, il beneficio correlato all'ottenimento del credito è imputato a conto economico e rinviato per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di risconti passivi o analoga tecnica contabile. In entrambi i casi il credito d'imposta rimborsabile qualificato collegato all'acquisto o alla realizzazione di un'immobilizzazione non concorre al reddito rilevante per il suo intero ammontare nell'esercizio in cui è maturato il diritto a riceverlo, ma concorrerà al reddito o perdita rilevante gradualmente nel corso degli esercizi, coerentemente con il processo di ammortamento del bene cui è collegato (art. 26, comma 3, del Decreto).

Tutte le altre tipologie di crediti d'imposta, ovvero i crediti d'imposta rimborsabili non qualificati, i crediti d'imposta non negoziabili e gli altri crediti di imposta devono essere considerati nel numeratore dell'ETR in diminuzione delle imposte

^[3] OCSE (nota 2), art. 10.1, par. 136.

^[4] OCSE, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, Parigi, luglio 2023, cap. 2.30.

rilevanti quando e nella misura in cui vengono utilizzati in compensazione con i debiti per imposte rilevanti, tenendo conto anche dei rimborsi che vengono erogati sotto forma di crediti a fronte di altri debiti per imposte rilevanti per un periodo d'imposta che termina durante l'esercizio. Pertanto, se tali crediti d'imposta sono stati rilevati come componenti reddituali positive dell'utile o perdita contabile netta, è necessario operare una rettifica negativa al fine di rimuoverli dal concorso al computo dell'utile o della perdita rilevante (art. 26, comma 3, del Decreto), per poi computarli in diminuzione delle imposte rilevanti (art. 28 comma 3, lett. b e c, del Decreto).

III. Crediti d'imposta rimborsabili qualificati e crediti d'imposta attualmente vigenti nell'ordinamento italiano

L'ordinamento italiano prevede, da sempre, la possibilità di agevolare gli investimenti delle imprese attraverso due prevalenti tipologie di incentivo: il credito d'imposta e la deduzione *extra-contabile* maggiorata rispetto al costo effettivamente sostenuto.

Possono essere annoverati nella prima tipologia il credito d'imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, *design* ed ideazione estetica, il credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali, il recente Piano Transizione 5.0 ed il credito d'imposta per gli investimenti nella Zona economica speciale per il Mezzogiorno (ZES unica). Al contrario, sono inquadrabili, ad es., tra le *maxi*-deduzioni il *Patent Box* o la maggiorazione del costo deducibile per le nuove assunzioni^[5].

Nel presente articolo ci si soffermerà sulla prima tipologia di incentivo^[6], in quanto le *maxi*-deduzioni non sembrano rispecchiare i requisiti dei crediti d'imposta previsti dalla disciplina della Minimum Tax

A. Credito d'imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, *design* e ideazione estetica

Il credito d'imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, *design* ed ideazione estetica è stato introdotto dalle Legge (L.) n. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020), commi 198-209 e prevede, per tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla natura giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione, dal regime contabile e dal sistema di determinazione del reddito ai fini fiscali, la possibilità di agevolare una percentuale dei costi sostenuti per le attività di ricerca e sviluppo, innovazione e *design*, sotto forma di credito d'imposta.

[5] Le medesime considerazioni possono valere per il cd. "*reshoring*", la misura agevolativa introdotta dall'art. 6 D.Lgs. n. 209/2023, che ha lo scopo di incentivare il trasferimento in Italia di attività economiche svolte in Paesi extra Unione europea (UE) o Spazio economico europeo (SEE), e che consiste tecnicamente non tanto in una deduzione maggiorata, ma in una detassazione del 50% del relativo reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP) per il periodo di imposta in cui si verifica il rimpatrio e per i cinque periodi di imposta successivi (agevolazione subordinata all'autorizzazione prevista per gli aiuti di Stato da parte della Commissione europea).

[6] Per le diverse implicazioni ai fini del Pillar 2 si vedano, ad es., FABIO MARCHETTI/FEDERICO RASI/ANDREA DI GIALLUCA Compatibilità delle agevolazioni fiscali con il Pillar II, in: *Il Fisco* 3/2024, p. 241 ss.

Per le attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico e tecnologico, il credito d'imposta è riconosciuto, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2031, in misura pari al 10%, nel limite massimo annuale di 5 mio. di euro.

Per le attività di innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, il credito d'imposta è riconosciuto, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025, in misura pari al 5%, nel limite massimo annuale di 2 mio. di euro.

Per le attività di innovazione tecnologica 4.0 e *green*, finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, il credito d'imposta è riconosciuto, nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022, in misura pari al 10%, nel limite massimo annuale di 4 mio. di euro. Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2025, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 5%, nel limite massimo annuale di 4 mio. di euro.

Per le attività di *design* e ideazione estetica finalizzate ad innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali (linee, contorni, colori, struttura superficiale, ornamenti, ecc.), il credito d'imposta è riconosciuto, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, in misura pari al 10%, nel limite massimo annuale di 2 mio. di euro. Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 5%, nel limite massimo annuale di 2 mio. di euro.

Ai sensi del comma 204 della Legge di Bilancio, il credito d'imposta spettante è utilizzabile esclusivamente in compensazione in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione, subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione contabile.

Il credito d'imposta non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale.

Non si applicano i limiti di cui all'art. 1, comma 53, L. n. 244/2007 (limite di compensazione per i crediti di cui al quadro RU della dichiarazione dei redditi), e di cui all'art. 34 L. n. 388/2000 (limite di compensazione dei crediti erariali attualmente pari a 2 mio. di euro).

Il credito non è soggetto a visto di conformità preventivo per l'utilizzo in compensazione orizzontale con altri tributi/contributi.

B. Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali

Il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, introdotto dalla L. n. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020), commi

185-197 e prorogato dalla L. n. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021), commi 1051-1058, permette di ristorare il costo sostenuto per investimenti in nuovi beni strumentali materiali o immateriali ad alta innovazione tecnologica, interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. In particolare, per i beni strumentali materiali tecnologicamente avanzati (Allegato A, L. n. 232/2016, *ex Iper* ammortamento) il credito d'imposta per il periodo dal 2023 al 2025 è pari a:

- 20% del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 mio. di euro;
- 10% del costo per la quota di investimenti oltre i 2,5 mio. di euro e fino al limite di costi complessivamente ammissibili pari a 10 mio. di euro;
- 5% del costo per la quota di investimenti tra i 10 mio. di euro e fino al limite di costi complessivamente ammissibili pari a 20 mio. di euro;
- 5% del costo per la quota di investimenti superiore a 10 mio. fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 50 mio. di euro degli investimenti inclusi nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), diretti alla realizzazione di obiettivi di transizione individuati con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro della transizione ecologica e con il Ministro dell'economia e delle finanze.

Per i beni strumentali immateriali tecnologicamente avanzati funzionali ai processi di trasformazione 4.0 (Allegato B, L. n. 232/2016, come integrato dall'art. 1, comma 32, L. n. 205/2017) il credito d'imposta è il seguente:

- per l'anno 2024, il 15% del costo nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 1 mio. di euro;
- per l'anno 2025, il 10% del costo nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 1 mio. di euro.

Il credito d'imposta spettante è utilizzabile esclusivamente in compensazione in tre quote annuali di pari importo a decorrere dall'avvenuta interconnessione dei beni.

Il credito d'imposta non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale.

Non si applicano i limiti di cui all'art. 1, comma 53, L. n. 244/2007 (limite di compensazione per i crediti di cui al quadro RU della dichiarazione dei redditi), di cui all'art. 34 L. n. 388/2000 (limite di compensazione dei crediti erariali attualmente pari a 2 mio. di euro), e di cui all'art. 31 del Decreto Legge (D.L.) n. 78/2010 convertito, con modificazioni, dalla L. n. 122/2010 (preclusione all'autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi).

Il credito non è soggetto a visto di conformità preventivo per l'utilizzo in compensazione orizzontale con altri tributi/contributi.

C. Piano Transizione 5.0

Ai sensi dell'art. 38 D.L. n. 19/2024, a tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato e alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, indipendentemente

dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa, che negli anni 2024 e 2025 effettuano nuovi investimenti in strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, nell'ambito di progetti di innovazione da cui consegue una riduzione dei consumi energetici, è riconosciuto un credito d'imposta proporzionale alla spesa sostenuta.

Sono agevolabili gli investimenti in beni materiali e immateriali nuovi, strumentali all'esercizio d'impresa di cui agli Allegati A e B annessi alla L. n. 232/2016 e che sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, a condizione che, tramite gli stessi, si consegua complessivamente una riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva localizzata nel territorio nazionale, cui si riferisce il progetto di innovazione non inferiore al 3% o, in alternativa, una riduzione dei consumi energetici dei processi interessati dall'investimento non inferiore al 5%.

Il credito d'imposta è modulato secondo scaglioni individuati sulla base del valore dell'investimento, con aliquote che variano da un minimo del 35% ad un massimo del 45% dei costi sostenuti per quanto riguarda lo scaglione più favorevole.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione entro la data del 31 dicembre 2025. L'ammontare non ancora utilizzato alla predetta data è riportato in avanti ed è utilizzabile in cinque quote annuali di pari importo.

Il credito d'imposta non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale.

Non si applicano i limiti di cui all'art. 1, comma 53, L. n. 244/2007 (limite di compensazione per i crediti di cui al quadro RU della dichiarazione dei redditi), di cui all'art. 34 L. n. 388/2000 (limite di compensazione dei crediti erariali attualmente pari a 2 mio. di euro), e di cui all'art. 31 D.L. n. 78/2010 convertito, con modificazioni, dalla L. n. 122/2010 (preclusione alla autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi).

Il credito non è soggetto a visto di conformità preventivo per l'utilizzo in compensazione orizzontale con altri tributi/contributi.

D. Credito d'imposta per gli investimenti nella ZES unica

L'art. 16 D.L. n. 124/2023, così come modificato dall'art. 1 D.L. n. 113/2024, ha istituito un contributo sotto forma di credito d'imposta a favore delle imprese^[7], indipendentemente dalla forma giuridica e dal regime contabile adottato, che effettuano l'acquisizione di beni strumentali destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nella ZES unica, che ricomprende le zone assistite delle regioni

[7] L'agevolazione non si applica ai soggetti che operano nei settori dell'industria siderurgica, carbonifera e della lignite, dei trasporti, esclusi i settori del magazzino e del supporto ai trasporti, e delle relative infrastrutture, della produzione, dello stoccaggio, della trasmissione e della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, della banda larga, nonché nei settori creditizio, finanziario e assicurativo. Sono escluse anche le imprese che si trovano in stato di liquidazione o di scioglimento nonché le imprese in difficoltà, come definite all'art. 2, punto 18, del Regolamento UE n. 651/2014 della Commissione europea, del 17 giugno 2014.

Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, nonché nelle zone assistite della regione Abruzzo, come individuate dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027. Il credito d'imposta è riconosciuto nel limite di spesa complessivo previsto dalle norme di riferimento.

Sono agevolabili gli investimenti, facenti parte di un progetto di investimento iniziale come definito all'art. 2, punti 49, 50 e 51, del Regolamento UE n. 651/2014 della Commissione europea, del 17 giugno 2014, realizzati dal 1° gennaio 2024 al 15 novembre 2024, relativi all'acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di nuovi macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che verranno impiantate nella ZES unica, nonché all'acquisto di terreni e all'acquisizione, alla realizzazione ovvero all'ampliamento di immobili strumentali agli investimenti ed effettivamente utilizzati per l'esercizio dell'attività nella struttura produttiva. Sono esclusi dall'agevolazione i beni autonomamente destinati alla vendita, come pure quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita, nonché i materiali di consumo. Il valore dei terreni e dei fabbricati ammessi all'agevolazione non può superare il 50% del valore complessivo dell'investimento agevolato. Inoltre, sono escluse le acquisizioni effettuate tra soggetti tra i quali sussistano i rapporti di controllo o di collegamento di cui all'art. 2359 del codice civile (c.c.).

Il credito d'imposta è commisurato alla quota del costo complessivo dei beni indicati, nel limite massimo, per ciascun progetto di investimento, di 100 mio. di euro. Non sono agevolabili i progetti di investimento il cui costo complessivo sia inferiore ad euro 200'000.

Il credito è così differenziato per regioni, dimensioni dell'impresa ed entità dell'investimento:

- nella misura del 40% dei costi sostenuti in relazione agli investimenti ammissibili nelle regioni Calabria, Campania, Puglia e Sicilia;
- nella misura del 30% dei costi sostenuti in relazione agli investimenti ammissibili nelle regioni Basilicata, Molise e Sardegna;
- nella misura massima, rispettivamente del 50% e del 40%, come indicato nella vigente Carta degli aiuti a finalità regionale, per gli investimenti realizzati nei territori individuati ai fini del sostegno del Fondo per una transizione giusta nelle regioni Puglia e Sardegna;
- nella misura del 15% dei costi sostenuti in relazione agli investimenti ammissibili nelle zone assistite della regione Abruzzo indicate dalla vigente Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027.

Per accedere al contributo, i soggetti interessati comunicano all'Agenzia delle Entrate, dal 12 giugno al 12 luglio 2024, l'ammontare delle spese ammissibili sostenute dal 1° gennaio 2024 e quelle che prevedono di sostenere fino al 15 novembre 2024. Entro dieci giorni dal termine di presentazione delle comunicazioni è emanato il provvedimento che individua la percentuale di agevolazione effettivamente spettante. A decorrere dal giorno successivo è possibile fruire del credito

d'imposta per la quota corrispondente agli investimenti già realizzati alla data di invio della comunicazione per i quali è stata rilasciata la certificazione richiesta e sono state ricevute le relative fatture elettroniche. Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione presentando il modello F24 attraverso i servizi telematici.

Se i beni oggetto dell'agevolazione non entrano in funzione entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione, il credito d'imposta è rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni non entrati in funzione. Se i beni sono dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione, il credito d'imposta è rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni anzidetti.

Le imprese beneficiarie devono mantenere la loro attività nella ZES unica per almeno cinque anni dopo il completamento dell'investimento medesimo, pena la decadenza dai benefici goduti.

Ai fini del riconoscimento del credito, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili deve essere certificato da un revisore legale dei conti o da una società abilitata.

IV. La qualificazione dei crediti d'imposta attualmente vigenti ai fini Pillar 2

L'identificazione e la corretta qualificazione dei crediti di imposta rilevanti ai fini *Pillar 2* deve essere effettuata con riferimento alla legislazione della giurisdizione in cui sono localizzate le imprese (*Constituent Entities*) che fanno parte del gruppo multinazionale. Secondo le indicazioni del Commentario OCSE, l'analisi deve essere effettuata sulla base delle condizioni alle quali il credito viene concesso e delle informazioni che erano disponibili al momento dell'introduzione del credito nell'ordinamento interno, sulla base di una valutazione qualitativa del regime del credito d'imposta nel suo complesso e non delle condizioni specifiche del contribuente^[8].

Come sopra illustrato, gli elementi che qualificano il credito d'imposta rimborsabile qualificato sono^[9]:

1. la rimborsabilità, cioè la possibilità di essere pagato in contanti o equivalente a contanti;
2. il limite temporale, cioè la possibilità di rimborso entro quattro anni dalla data in cui sorge il diritto.

In primo luogo, è da notare che se il credito è disponibile solo per ridurre le imposte rilevanti (*Covered Taxes*), ovvero non può essere rimborsato in contanti o compensato con un'altra imposta, non è considerato rimborsabile a questi fini^[10].

[8] OCSE (nota 2), art. 10.1 par. 136.

[9] VIKRAM CHAND/KINGA ROMANOVSKA, *The impact of Pillar Two on Corporate Tax Incentives and Incentives post Pillar Two*, in: IBFD 29 January 2024, *International Tax Studies 2023* (vol. 6), no. 9.

[10] OCSE (nota 2), art. 10.1, par. 135.

Secondo questa specificazione, quindi, non dovrebbero rientrare nella categoria dei crediti d'imposta rimborsabili qualificati quegli incentivi che sono concessi sotto forma di detrazioni di imposta^[11], che sono utilizzabili fino a concorrenza dell'importo dell'imposta corrispondente al reddito imponibile.

Peraltro, qualora fosse prevista la possibilità di optare per la "trasformazione" in credito di imposta utilizzabile in compensazione con altre imposte o rimborsabile in luogo della detrazione da IRES (Imposta sul Reddito delle Società), la parte per la quale il regime prevede la possibilità di opzione potrebbe essere considerata credito d'imposta rimborsabile qualificato, "indipendentemente dal fatto che un particolare contribuente scelga la rimborsabilità"^[12].

Allo stesso modo, non dovrebbero rientrare nella categoria dei crediti d'imposta rimborsabili qualificati il credito per le imposte estere ed i crediti di imposta^[13] da indicare a riduzione dell'imposta lorda in dichiarazione dei redditi.

[11] Nelle istruzioni al modello Redditi SC sono elencate le seguenti detrazioni: 19% delle erogazioni liberali in denaro, per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore ad euro 1'500, effettuate in favore delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche, mediante versamento bancario o postale ovvero secondo altre modalità stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze; 19% delle erogazioni liberali in denaro al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato (art. 45, comma 1, lett. e, del Testo Unico di cui al Decreto del Presidente della Repubblica [D.P.R.] n. 398/2003) effettuate mediante le modalità di cui all'art. 15, comma 1, lett. i-novies, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi [TUIR]); importo della rata detraibile nell'anno delle spese di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente; importo della rata detraibile nell'anno delle spese per interventi su edifici ricadenti nelle zone sismiche e per le spese relative agli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti; importo della rata detraibile nell'anno delle spese per la realizzazione di interventi direttamente finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche in edifici già esistenti; ammontare della detrazione spettante per investimenti in start-up; ammontare della detrazione per erogazioni liberali in denaro in favore di partiti politici; ammontare delle donazioni effettuate in favore dell'ente ospedaliero "Ospedale Galliera" di Genova ai sensi dell'art. 8 L. n. 52/2001, per un importo non superiore al 30% dell'imposta lorda dovuta; ammontare della detrazione per le spese relative all'acquisto e alla posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica.

[12] Seppure riferibili a istituti di fatto non più usufruibili (motivo per cui il tema non sarà approfondito), nel nostro ordinamento esempi della facoltà di "trasformazione" sono la conversione del cd. "Super ACE" in credito di imposta ai sensi dell'art. 19, comma 3, D.L. n. 73/2021, nonché le norme sui bonus edilizi che, in alternativa alla detrazione dall'imposta sui redditi, consentivano la conversione in credito di imposta cedibile a terzi.

[13] Nelle istruzioni al modello Redditi SC sono elencate i seguenti crediti di imposta: nei limiti dell'imposta netta, i crediti d'imposta per gli immobili colpiti dal sisma in Abruzzo; il credito d'imposta di cui all'art. 4, comma 5, L. n. 408/1990, all'art. 26, comma 5, L. n. 413/1991, all'art. 3, comma 142, L. n. 662/1996, all'art. 13, comma 5, L. n. 342/2000, e all'art. 4, comma 2, del Decreto Ministeriale (D.M.) n. 86/2002 nel caso in cui il saldo attivo di rivalutazione o la riserva di regolarizzazione previsti da tali leggi vengano attribuiti ai soci o partecipanti; il credito d'imposta previsto dall'art. 26, comma 1, TUIR; il credito d'imposta spettante in caso di alienazione degli immobili o dei diritti reali immobiliari anteriormente al quarto esercizio successivo a quello anteriore all'ingresso nel regime speciale previsto dai commi 119 ss. dell'art. 1 L. n. 296/2006, pari all'imposta sostitutiva assoluta proporzionalmente imputabile agli immobili e ai diritti reali immobiliari alienati; il credito d'imposta spettante ai sensi dell'art. 15 del Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (MEF) n. 174/2007, in caso di realizzo degli immobili e dei diritti reali immobiliari ricevuti in conferimento prima della scadenza del termine triennale previsto dal comma 137 dell'art. 1 L. n. 296/2006; il credito d'imposta indicato nelle colonne 1 e 2 del rigo RS470, fino a concorrenza dell'imposta netta diminuita degli altri crediti d'imposta; tale importo va indicato anche in colonna 6.

Con riferimento ai crediti d'imposta attualmente vigenti nell'ordinamento italiano sopra descritti nel cap. III, la loro qualificazione ai fini Pillar 2 fa emergere alcune incertezze interpretative.

La prima condizione è che il credito di imposta sia rimborsabile. A tale fine, il Decreto definisce così il credito "concepito in modo tale da dover essere pagato in contanti o equivalente a contanti". Il Commentario OCSE^[14] specifica, inoltre, che l'importo del credito che non è stato già portato a riduzione delle imposte rilevanti deve essere pagabile in contanti o equivalente in contanti, inclusa la possibilità di utilizzare il credito per estinguere passività diverse dalle imposte rilevanti.

In relazione a questo requisito, un dubbio interpretativo sorge con riferimento al significato da attribuire all'espressione "deve essere pagato". In particolare, se, in un'interpretazione ampia, si intende come potenzialità di essere interamente utilizzato, anche solo in compensazione con altri debiti verso l'erario, ad es. perché la regolamentazione del credito non prevede limiti all'importo complessivamente compensabile, i crediti sopra descritti previsti dall'ordinamento italiano dovrebbero considerarsi rimborsabili ai fini del Pillar 2. Questa interpretazione potrebbe essere avvalorata da quanto previsto al cap. 10, par. 136, del Commentario alle Model Rules^[15], ove è previsto che la rimborsabilità di un credito debba essere valutata in base alla possibilità di rimborso dello stesso da un punto di vista sostanziale e non meramente formale^[16].

Invece, secondo un'interpretazione più restrittiva, se l'espressione dovesse significare capacità effettiva per il contribuente di ottenere il beneficio rappresentato dal credito o attraverso compensazioni o, in mancanza di debiti compensabili, con il pagamento in contanti, nessuno dei crediti previsti potrebbe assumere questa qualificazione. Infatti, l'ordinamento italiano non prevede mai la possibilità di rimborso del credito che il contribuente non riesce a compensare con altre imposte, cosicché se i debiti compensabili fossero incipienti, di fatto potrebbe accadere che il beneficiario non riesca a sfruttare tutto il beneficio rappresentato dal contributo erogato sotto forma di credito di imposta^[17]. Inoltre, poiché la valutazione e la qualificazione del credito devono essere fatte al momento della concessione dello stesso, e con riferimento alla regolamentazione del credito prevista dall'ordinamento, in tale momento è impossibile avere la certezza che l'intero importo del credito calcolato e contabilizzato sia realmente utilizzato. Ne conseguirebbe che tutti i crediti citati dovrebbero essere considerati non rimborsabili ai fini del Pillar 2^[18].

^[14] OCSE (nota 2), art. 10.1, par. 135.

^[15] OCSE (nota 2), cap. 10.1, par. 136.

^[16] Si vedano al riguardo anche DARIO SENCAR/MICHELE PANNIA, La Global Minimum Tax e gli incentivi fiscali, in: Diego Avolio/Stefano Grilli, Riforma della Fiscalità internazionale, Milano 2024.

^[17] Dello stesso avviso TOMMASO DI TANNO, Pillar II: i crediti d'imposta qualificati e non qualificati, in: Il Fisco 10/2024, p. 923 ss.

^[18] Tale conclusione potrebbe essere coerente con l'indicazione del Commentario OCSE, che recita "if the design of a tax credit regime is such that the credit will never exceed any taxpayer's tax liability (or it is intended that the credit will never exceed any taxpayer's tax liability), then, the refund mechanism will be of no practical

Per inciso, si segnala un possibile conflitto di qualificazione che potrebbe presentarsi nei casi in cui le autorità fiscali del Paese della Capogruppo (*Ultimate Parent Entity* [UPE]) e del Paese dell'Impresa (*Constituent Entity*) non raggiungessero la medesima soluzione. In particolare, potrebbe accadere che nella giurisdizione dell'Impresa un determinato credito di imposta venga considerato rimborsabile qualificato, con rilevanza nella determinazione dell'Imposta minima nazionale (*Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax* [QDMTT]), mentre nella giurisdizione della Capogruppo non sia qualificato come tale, con irrilevanza ai fini del calcolo della Imposta minima integrativa, con conseguente rideterminazione della QDMTT ai fini dello scomputo dell'imposta dovuta dalla Capogruppo^[19]. Stessa problematica si potrebbe presentare in futuro in caso di applicazione dell'imposta minima suppletiva (*Undertaxed Payments Rule* [UTPR]).

Anche qualora si concludesse per una soluzione positiva al dubbio sopra indicato, altre incertezze interpretative emergono in merito al requisito temporale della rimborsabilità "entro quattro anni dalla data in cui la stessa ha il diritto di ricevere il credito d'imposta".

Le norme italiane prevedono un utilizzo in compensazione frazionato nel tempo^[20] e ci si chiede se questo aspetto possa incidere sulla possibilità di considerare il credito rimborsabile. Questo significa che, in presenza di crediti compensabili capienti, la quota annua rappresenta il massimo importo utilizzabile per anno solare, ma assicura che entro i quattro anni previsti dalle *Globe Rules* il contribuente possa beneficiare dell'intero importo del credito. Dall'altra parte, non è prevista alcuna forma di decadenza dal credito se entro gli anni previsti dalla rateizzazione il contribuente non è stato in grado di compensare l'intero importo. Le quote non utilizzate in un anno possono essere riportate agli anni successivi senza limite di tempo.

significance to taxpayers and the GloBE Rules will not treat the credit as a Qualified Refundable Tax Credit" (OCSE [nota 2], art. 10.1, par. 13). In questo caso, parlando di *tax liability* e non di *Covered Taxes* si dovrebbe fare riferimento agli altri debiti di imposta compensabili. Quindi, in tutti i casi in cui la norma non preveda il rimborso in contanti, è come se il credito fosse limitato all'ammontare dei debiti compensabili, e quindi non rimborsabile ai fini del *Pillar 2*.

^[19] Seppure non privo di incertezze interpretative, tale conflitto di qualificazione sui crediti di imposta rimborsabili qualificati dovrebbe essere superato in caso di opzione per il QDMTT *Safe Harbour*, che consente di considerare pari a zero la *Top-Up Tax* dovuta dalla Controllante Capogruppo qualora l'Impresa controllata sia localizzata in una giurisdizione che applichi la QDMTT. Infatti, le condizioni previste per la possibilità di esercitare l'opzione (QDMTT *Accounting Standard, Consistency Standard, Administration Standard*) dovrebbero essere verificate con riferimento alle modalità con cui la giurisdizione ha implementato l'Imposta minima nazionale e non alla sua effettiva applicazione. Di conseguenza, qualora venga validamente esercitata l'opzione, la Controllante Capogruppo dovrebbe astenersi dal ricalcolo della *Top-Up Tax* con riferimento alla giurisdizione della controllata che ha optato e, pertanto, il potenziale conflitto di qualificazione non dovrebbe emergere. Tale soluzione è coerente con le finalità di semplificazione proprie del *safe harbour* ("the requirement to undertake separate *Top-up Tax* calculations in respect of the same Constituent Entities under parallel rules will result in increased compliance costs for MNE Groups and administrative burdens for tax authorities") (OCSE [nota 2], Annex A.3).

^[20] Indipendentemente dalla diversa formulazione, tale considerazione è valida anche per il credito Piano Transizione 5.0, che è utilizzabile (senza rateizzazione) entro la data del 31 dicembre 2025, con previsione di utilizzo in cinque rate annuali per la parte non ancora compensata.

Anche a questo fine, l'assenza della possibilità di pagamento in contanti genera il dubbio sulla effettiva capacità di recuperare il credito entro il limite temporale previsto in caso di insufficienza di debiti compensabili. Infatti, al momento in cui sorge il diritto al credito non è possibile sapere quando lo stesso potrà essere effettivamente recuperato. Pertanto, sulla base della regolamentazione normativa dei crediti, se da un lato esiste la possibilità di utilizzo entro i quattro anni, dall'altro non vi è garanzia che il recupero avvenga effettivamente entro tale termine. Se dovesse, quindi, prevalere l'interpretazione restrittiva, tutti i crediti previsti dall'ordinamento italiano sopracitati, anche quando potessero essere considerati rimborsabili per quanto sopra detto, potrebbero essere inclusi nella categoria dei Crediti d'imposta rimborsabili non qualificati (*Non-qualified Refundable Tax Credit*).

Inoltre, con riferimento al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, un'ulteriore considerazione dovrebbe essere fatta relativamente al requisito dell'utilizzabilità "a decorrere dall'avvenuta interconnessione dei beni". Sulla base della consolidata interpretazione, anche da parte dell'Agenzia delle Entrate, l'interconnessione non è solo un elemento costitutivo del diritto al credito, ma segna anche il momento in cui lo stesso può essere effettivamente utilizzato in compensazione. In sintesi, nel presupposto che l'investimento riguardi beni suscettibili di essere interconnessi, il diritto al credito sorge al momento in cui l'investimento si considera effettuato, ma la sua utilizzazione resta come sospesa fino al momento della effettiva interconnessione, che potrebbe avvenire anche molto tempo dopo la chiusura dell'esercizio di competenza dell'investimento. In una situazione del genere, dunque, il dubbio riguarda il momento a decorrere del quale si conteggiano i quattro anni previsti dalle *Globe Rules*.

A tale proposito può essere utile ricordare che il Decreto prevede che i quattro anni decorrano "dalla data in cui la stessa ha il diritto di ricevere il credito d'imposta"^[21]. Tale espressione sembrerebbe fare riferimento al momento in cui il diritto al credito viene ad esistenza e non al momento in cui lo stesso diviene esigibile (anche perché il tema è proprio l'esigibilità del credito entro i quattro anni dalla sua nascita). In questa accezione, il fatto che la possibilità di compensare il credito sia sospesa fino al momento dell'interconnessione getta ulteriori dubbi sul rispetto del requisito temporale ai fini del *Pillar 2*. Infatti, viene introdotto un elemento di indeterminazione sul momento a partire dal quale il credito può essere utilizzato, con ipotesi di slittamento anche di solo alcune rate al di là del limite dei quattro anni pur in presenza di debiti compensabili, con la conseguenza che, al momento in cui il credito è concesso, non è possibile stabilire se l'utilizzo avverrà nei successivi quattro anni.

Infine, con riferimento al credito per investimenti nella ZES unica, un ulteriore aspetto va evidenziato in relazione alle norme di *recapture* previste e sopra brevemente illustrate. La

^[21] La norma appare in linea con le indicazioni del Commentario OCSE "within four years from when the conditions under the laws of the jurisdiction granting the credit are met" (OCSE [nota 2], art. 10.1, par. 135).

loro formulazione normativa lascia presupporre una sorta di valenza risolutiva delle stesse, nel senso che il diritto al credito sorge al momento dell'effettuazione degli investimenti, con le altre condizioni previste per l'utilizzabilità, mentre queste norme prevedono esclusivamente il ricalcolo o la decadenza dal beneficio a tutela degli interessi erariali e con finalità antiabuso. Pertanto, non dovrebbero essere tenute in considerazione per la valutazione della qualificazione del credito ai fini delle *Globe Rules*, che deve avvenire con riferimento al momento in cui il diritto sorge secondo le caratteristiche strutturali dell'agevolazione, non potendo avere rilevanza eventi incerti e successivi che renderebbero impossibile ogni conclusione sulla natura del credito in quel momento[22].

V. Considerazioni finali

Considerata la rilevanza della qualificazione dei crediti di imposta ai fini dei calcoli della *Minimum Tax* nell'ottica di non penalizzare le imprese italiane nella complessa geografia del Pillar 2, è auspicabile che i punti da chiarire che abbiamo trattato possano essere superati in senso favorevole al contribuente e che i crediti sopra descritti possano essere considerati crediti d'imposta rimborsabili qualificati.

Sulla base delle indicazioni dell'OCSE sembrerebbe possibile sostenere che il requisito della rimborsabilità e il limite temporale possano essere intesi solamente in senso potenziale sulla base della struttura del credito (ad es. per l'assenza di limiti quantitativi o temporali all'utilizzo) anziché in relazione all'effettività del beneficio trasferito al contribuente (che di fatto è garantita solo se è prevista la possibilità del rimborso in contanti o mezzi equivalenti) [23]. Un'indicazione in tal senso è contenuta nella relazione tecnica al Decreto in cui è previsto che *"la maggior parte dei crediti d'imposta italiani (ad es. i crediti d'imposta Transizione 4.0) rientrano in quest'ultima casistica, essendo caratterizzati dalla possibilità di utilizzo in compensazione di altre tipologie di imposte, nonché di contributi sociali"*. Vista la rilevanza del tema e l'assenza di specifiche indicazioni sarà importante fornire chiarimenti ulteriori per consentire ai contribuenti di identificare con esattezza la corretta qualificazione dei crediti presenti nel nostro ordinamento, come previsto dall'art. 9, comma 3, Decreto. Dovrebbe, peraltro, trattarsi di una posizione condivisa in via preventiva dall'Italia con gli altri membri dell'*inclusive framework*, onde evitare che altre giurisdizioni in cui è presente il gruppo possano interpretare diversamente la natura dei crediti d'imposta italiani, con tutte le conseguenze in termini di doppia imposizione che ne potrebbero derivare.

Infine, è opportuno evidenziare che, in linea con quanto previsto dall'art. 9, comma 1, lett. g, della Legge delega, il Legislatore

italiano, in futuro, dovrà tenere in debita considerazione le regole sulla *Minimum Tax* nel definire i nuovi crediti d'imposta onde garantire che i contribuenti possano beneficiare a pieno delle agevolazioni riducendo i rischi di "restituzione" del beneficio a causa di una eventuale imposizione integrativa derivante dalla fruizione di crediti stessi.

[22] Se, invece, queste disposizioni dovessero essere interpretate come verifica di elementi costituenti la fattispecie, ne deriverebbe che il credito non dovrebbe essere considerato né rimborsabile né qualificato, perché l'esistenza stessa del diritto sarebbe subordinata ad un evento futuro non conoscibile.

[23] Si veda al riguardo anche STEFANO GRILLI, I crediti di imposta nelle Regole GloBE: una prima analisi ragionata – Parte I, in: *Rivista della Guardia di Finanza*, maggio-giugno 2024, <https://www.enteeditoriale.it/wp-content/themes/sto-refront-child/pdfviewer.php?file=https://www.enteeditoriale.it/wp-content/uploads/2024/07/Rivista-Maggio-Giugno2024-011.pdf#search=> (consultato il 14.08.2024).

La donazione informale e transnazionale di denaro nell'imposta sulle donazioni

La Risposta a interpello n. 7/2024 dell'Agenzia delle Entrate offre l'occasione per fare il punto sulla territorialità dell'imposta sulle donazioni



Gabriele Paladini

Dottore Commercialista, PhD
Partner Studio Inzaghi, Milano

Con la Risposta a interpello n. 7 del 12 gennaio 2024, l'Agenzia delle Entrate, in linea con la giurisprudenza recente della Cassazione, conferma la non applicabilità dell'imposta sulle donazioni in caso di donazione (i) effettuata da un soggetto non residente in Italia e (ii) avente ad oggetto una somma di denaro depositata in una banca estera. L'interpello chiarisce che il denaro depositato in una banca estera si considera come "non esistente in Italia" ai fini dell'imposta sulle donazioni, con conseguente esclusione da tassazione se la donazione è eseguita mediante bonifico da una persona fisica non residente in Italia. La questione si inserisce nel contesto della riforma del sistema fiscale italiano con la L. n. 111/2023, che riguarda anche l'imposta sulle donazioni e la fiscalità internazionale.

| | |
|---|------------|
| I. Il caso esaminato nella Risposta a interpello n. 7/2024 | 537 |
| II. La territorialità dell'imposta sulle donazioni: residenza del donante e localizzazione dei beni trasferiti | 538 |
| III. La posizione dell'Agenzia delle Entrate | 539 |
| IV. L'imposta sulle donazioni, la residenza del donante e la riforma fiscale | 539 |
| V. La registrazione degli atti di donazione formati all'estero a favore di beneficiari residenti in Italia | 540 |

I. Il caso esaminato nella Risposta a interpello n. 7/2024

Nel caso portato all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate, per quanto di interesse in questa sede, una persona fisica non residente in Italia, con cittadinanza svizzera, donava una somma di denaro, presente su un proprio conto corrente presso una banca in Svizzera, a favore di un beneficiario con cittadinanza italiana.

La donazione avveniva in modo diretto, a favore del beneficiario, e in via informale, ossia tramite bonifico bancario con accredito su un conto corrente italiano intestato al

beneficiario della donazione, senza la stipula di un apposito atto di donazione^[1].

Nel diritto italiano, la donazione diretta, ossia, ai sensi dell'art. 769 del codice civile (c.c.) il contratto con il quale, per spirito di liberalità, una parte arricchisce l'altra, deve essere effettuata, per atto pubblico a pena di nullità^[2] e deve essere espressamente accettata dal beneficiario mediante atto pubblico (art. 782 c.c.)^[3]. Giova premettere che l'Agenzia delle Entrate non si è pronunciata sulla validità giuridica della donazione oggetto dell'interpello^[4].

Nell'interpello non è precisato se il beneficiario della donazione fosse residente ai fini fiscali in Italia. Tuttavia, questa circostanza non è rilevante per la soluzione del quesito, dato che, ai fini dell'imposta sulle donazioni, come si vedrà meglio più avanti, l'art. 2 del Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 346/1990 attribuisce rilevanza alla residenza del donante al momento della donazione, non a quella del beneficiario della donazione^[5].

Rispetto a tale caso, l'istante (il beneficiario della donazione) chiedeva all'Agenzia delle Entrate di confermare che la donazione fosse esclusa dall'ambito di applicazione dell'imposta

^[1] Sulla distinzione tra donazione "diretta" e donazione "indiretta" si veda l'interessante sentenza della Cassazione civile, Sezioni Unite, 27 luglio 2017, n. 18725; per un'analisi di questa importante sentenza si veda ANGELO BUSANI, Donazioni "indirette" e donazioni "informali" al cospetto delle Sezioni Unite, in: Corriere Tributario, n. 45/2017. Sul tema, dal punto di vista tributario, si veda la recente sentenza della Cassazione, Sezione tributaria 20 marzo 2024, n. 7442.

^[2] La legge notarile richiede, inoltre, la presenza di due testimoni. Per questo si parla di atto formale e di donazione formale: in assenza di tali caratteristiche, la donazione si definisce informale.

^[3] Cfr. GIOVANNI BONILINI, Le donazioni, in: Mario Bessone (a cura di), Lineamenti di diritto privato, Torino 2017, p. 201 ss.

^[4] Trattandosi di una questione che esula dall'ambito dell'interpello all'Agenzia delle Entrate, la risposta si basa sul presupposto che la donazione sia valida dal punto di vista giuridico.

^[5] La territorialità dell'imposta è, quindi, connessa, innanzitutto, alla residenza del donante, mentre non è rilevante la cittadinanza del donante.

sulle donazioni italiana^[6], per difetto del requisito di territorialità, dato che questa (i) era effettuata da un donante residente all'estero al momento della donazione e (ii) aveva ad oggetto beni esistenti all'estero (la somma di denaro depositata presso una banca in Svizzera).

II. La territorialità dell'imposta sulle donazioni: residenza del donante e localizzazione dei beni trasferiti

È utile rammentare i criteri di collegamento con il territorio italiano che rendono dovuta l'imposta sulle donazioni in caso di una donazione con elementi di transnazionalità e che hanno portato l'Agenzia delle Entrate ad escludere l'applicazione dell'imposta nel caso in esame^[7].

Ai sensi del citato art. 2 D.Lgs. n. 346/1990, se alla data della donazione il donante non è residente in Italia, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti "esistenti" nel territorio dello Stato (comma 2), mentre se il donante è residente in Italia, l'imposta si applica su tutti i beni e diritti ovunque esistenti, inclusi quindi quelli esistenti all'estero (comma 1). In mancanza dei suddetti criteri di collegamento – ad es. in caso di donante residente all'estero e donazione avente ad oggetto solo beni esistenti all'estero – la donazione sarà esclusa dall'ambito di applicazione dell'imposta per mancanza di collegamento fiscale con il territorio italiano.

Se la donazione rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta, occorre poi analizzare le altre norme in materia per verificare l'applicabilità di eventuali esenzioni o riduzioni del tributo^[8].

Questi principi sono stati oggetto nel tempo di alcuni chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate; ad es., con la Consulenza giuridica n. 904-3/2015 in risposta ad un quesito dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (ODCEC) di Milano.

L'art. 2 individua anche un elenco di beni che si considerano esistenti in Italia ai fini dell'imposta "in ogni caso" ossia a prescindere da ulteriori analisi:

- 1) i beni e i diritti iscritti in pubblici registri dello Stato e i diritti reali di godimento ad essi relativi (tipicamente, gli immobili e taluni beni immateriali);

^[6] L'imposta è attualmente disciplinata dall'art. 2, commi 47 ss., del Decreto Legge (D.L.) n. 262/2006 (convertito nella Legge [L.] n. 286/2006) e dal D.Lgs. n. 346/1990 (originario Testo Unico delle disposizioni sull'imposta sulle successioni e le donazioni). Sull'evoluzione della normativa in materia e il rapporto tra le norme citate si veda: GIANNI MARONGIU, Commentario breve alle Leggi Tributarie – Tomo IV: IVA e imposte sui trasferimenti, Padova 2011; GIANFRANCO GAFFURI, L'imposta sulle successioni e donazioni, Padova 2008, p. 119 ss.; Agenzia delle Entrate, Circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008; Consiglio Nazionale del Notariato, Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni, Studio n. 168-2006/T; Assonime, Circolare n. 13/2007, Nuova disciplina della tassazione dei trasferimenti mortis causa e per atto fra vivi a titolo gratuito.

^[7] Per un approfondimento sulla territorialità dell'imposta sulle donazioni si veda, *ex multis*, GAFFURI (nota 6), p. 213 ss.; MASSIMO ANTONINI, Art. 2 Territorialità dell'imposta, in: Enrico Gabrielli (a cura di), Commentario del codice civile, vol. III (leggi collegate), Milano 2010, p. 613 ss.; Consiglio Nazionale del Notariato, I criteri di collegamento territoriale nell'imposta sulle successioni e donazioni, Studio n. 194-2009/T.

^[8] L'analisi di questi profili esula dai confini del presente articolo.

- 2) le partecipazioni in società ed enti diversi dalle società, che hanno in Italia la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale. È interessante segnalare che il D.Lgs. n. 209/2023^[9] ha modificato i criteri per stabilire la residenza fiscale delle società ai fini dell'imposta sui redditi delle società (IRES) sanciti dall'art. 73, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR). I criteri della "sede dell'amministrazione" e dell'"oggetto principale" stabiliti dal previgente art. 73, comma 3, sono stati sostituiti con quelli della "sede di direzione effettiva" e della "gestione ordinaria in via principale" (o *day by day management*)^[10]. Pertanto, i criteri dell'imposta sulle donazioni per stabilire se una società è residente in Italia e, quindi, se le partecipazioni in tale società si considerano "esistenti" in Italia sono ora formalmente disallineati rispetto a quelli per la residenza ai fini dell'IRES (questi ultimi sono stati modificati alla luce dei principi di fiscalità internazionale elaborati in ambito di Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico [OCSE]). Tuttavia, un'interpretazione sistematica delle norme in esame dovrebbe portare all'applicazione dei nuovi criteri di residenza fiscale delle società anche ai fini dell'imposta sulle donazioni;
- 3) le obbligazioni emesse dallo Stato o da società ed enti di cui alla lettera precedente;
- 4) i titoli rappresentativi di merci esistenti in Italia;
- 5) i crediti, se il debitore è residente in Italia, e gli assegni, se l'emittente è residente in Italia;
- 6) i crediti garantiti da beni esistenti in Italia, fino a concorrenza del valore dei beni medesimi, indipendentemente dalla residenza del debitore;
- 7) i beni viaggianti in territorio estero con destinazione in Italia o vincolati al regime doganale della temporanea esportazione.

Tale elencazione opera come presunzione assoluta di esistenza del bene in Italia, ma non è tassativa: pertanto, anche beni non indicati nell'elenco possono essere "esistenti" in Italia ai fini dell'imposta, ma per questi sarà necessaria un'analisi caso per caso per stabilire il luogo di esistenza.

I criteri utilizzati dal Legislatore tributario per stabilire se un dato bene deve considerarsi esistente in Italia ai fini del tributo in esame sono diversi tra loro: in alcuni casi si guarda al luogo in cui si trova fisicamente il bene (ad es., per i titoli rappresentativi di merci), in altri casi all'esistenza di una relazione giuridica con il territorio italiano (ad es., la localizzazione della società partecipata o emittente).

Questa elencazione costituisce, a ben vedere, anche una semplificazione per l'applicazione dell'imposta, in quanto consente di eliminare l'incertezza sull'esistenza in Italia o all'estero di

^[9] Per la riforma del sistema tributario in materia di fiscalità internazionale. Il D.Lgs. n. 209/2023 è stato emanato in attuazione della L. n. 111/2023 con la quale è stata conferita delega al Governo per la revisione del sistema tributario.

^[10] Cfr. EUGENIO DELLA VALLE, Revisione dei criteri di determinazione della residenza fiscale di società, in: Il Fisco, n. 5/2024, p. 434 ss.

determinati beni, specie per quelli immateriali o comunque diversi dagli immobili^[11].

La predetta elencazione non include le somme di denaro. Ne consegue che, rispetto al bene-denaro, non vi sono indicazioni nelle norme dell'imposta sulle donazioni circa i criteri per considerarlo esistente in Italia e, pertanto, è necessaria l'analisi di ciascun caso.

Tale circostanza è alquanto sorprendente se si considera che le donazioni di denaro non sono rare, che individuare il luogo di esistenza del denaro non è agevole e che il citato elenco si occupa di beni per certi versi analoghi al denaro (crediti, assegni, partecipazioni).

In tale contesto, il quesito posto all'Agenzia delle Entrate riguardava, quindi, la questione se *"il denaro possa essere considerato quale bene «esistente» nel territorio dello Stato"* in un caso in cui il denaro è depositato su un conto in una banca estera ed è poi donato mediante bonifico con accredito su un conto in una banca italiana.

III. La posizione dell'Agenzia delle Entrate

Con la risposta in esame l'Agenzia delle Entrate ha confermato che il denaro depositato in un conto presso una banca estera non si considera esistente nel territorio dello Stato ai fini dell'imposta sulle donazioni (anche se oggetto di donazione a un beneficiario residente in Italia con accredito su un conto presso una banca in Italia). Di conseguenza, la donazione di tale denaro da parte di un donante non residente al momento della donazione è esclusa dall'imposta sulle donazioni (anche se il beneficiario è residente in Italia).

Si tratta di una (corretta) conferma considerato che questa soluzione era già stata espressa dalla Corte di Cassazione in un caso analogo a quello della Risposta n. 7/2024^[12].

Per affermare l'esistenza all'estero del denaro ai fini dell'imposta sulle donazioni, in mancanza dell'emissione di un assegno, l'Agenzia delle Entrate ha individuato quale criterio rilevante il deposito su un conto corrente in una banca estera prima della donazione mediante bonifico.

A ben vedere, il dubbio che ha portato al quesito all'Agenzia delle Entrate nasce non tanto da una complessità del caso – posto che alla luce della giurisprudenza era piuttosto agevole concludere che il denaro depositato in una banca estera prima della donazione non può considerarsi esistente in Italia ai fini dell'imposta sulle donazioni – quanto piuttosto da una mancanza di conferma esplicita da parte dell'Agenzia delle Entrate nelle pronunce pubblicate fino a quel momento.

^[11] In effetti, rispetto agli immobili vi sarebbe coincidenza tra luogo di esistenza fisica (Italia) e relazione giuridica rappresentata dall'iscrizione nei registri immobiliari pubblici italiani.

^[12] Cass. 24 marzo 2021, n. 8175 anche nel caso oggetto della sentenza il denaro oggetto di donazione era depositato su un conto bancario di una banca svizzera al momento della donazione; per un commento si veda ANGELO BUSANI, *Imposta di donazione sulle liberalità con bonifico*, in: *Il Sole 24 Ore*, 26 marzo 2021. Nello stesso senso si è espressa la Cassazione nella successiva sentenza n. 9780 del 12 aprile 2023.

Questo in considerazione del fatto che, in precedenza, nel 2019, l'Agenzia delle Entrate si era pronunciata su un caso parzialmente diverso, in cui la donazione di denaro depositato su un conto estero era oggetto di donazione con accredito su altro conto all'estero^[13].

Pertanto, in passato le questioni interpretative su questi casi nascevano anche da un dubbio creato da una norma dell'imposta sulle donazioni (art. 55, comma 1-bis, D.Lgs. n. 346/1990) che prevede, a certe condizioni, un obbligo di registrazione presso l'Agenzia delle Entrate di un atto di donazione a favore di un beneficiario residente.

Ora, con la Risposta del 2019, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che una somma di denaro si considera esistente in Italia in caso di residenza in Italia del soggetto emittente l'assegno con il quale si trasferisce la disponibilità del denaro a favore del beneficiario della donazione.

L'Agenzia delle Entrate aveva, quindi, commentato il citato art. 2 D.Lgs. n. 346/1990, nella parte in cui stabilisce l'esistenza in Italia degli assegni emessi da soggetti residenti in Italia, ma non si era soffermata sul caso della donazione mediante bonifico da un conto estero a un conto italiano (oggetto della Risposta n. 7/2024 qui commentata).

Il dubbio interpretativo, come si è visto, nasceva quindi da una carenza di chiarimenti espliciti sul punto, in un contesto in cui vi erano vari chiarimenti relativi a questione analoghe, ma non identiche.

La Risposta n. 7/2024 ha, dunque, il pregio di fare chiarezza su un aspetto che, sebbene fosse risolvibile sulla base della giurisprudenza recente e di altri chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, meritava comunque una conferma esplicita da parte dell'Agenzia delle Entrate, trattandosi di un caso piuttosto frequente. Questo per garantire certezza sul regime fiscale applicabile alle donazioni transfrontaliere di denaro mediante bonifico che, come si è visto, non sono disciplinate dalle norme dell'imposta sulle donazioni.

IV. L'imposta sulle donazioni, la residenza del donante e la riforma fiscale

Nell'ambito della riforma del sistema fiscale avviata nel 2023, il 9 aprile 2024 il Governo italiano ha approvato uno schema di D.Lgs. per la razionalizzazione e la semplificazione dell'imposta sulle donazioni^[14]. Il D.Lgs. interviene, in sintesi, su aspetti relativi al calcolo della base imponibile, all'applicazione dell'imposta al *trust* e al trasferimento di partecipazioni nell'ambito del cd. passaggio generazionale delle imprese. Restano, invece, fermi i criteri di territorialità sopra descritti e stabiliti dall'art. 2 D.Lgs. n. 346/1990.

Pertanto, la territorialità dell'imposta sulle donazioni continuerà a dipendere dalla residenza del donante al momento

^[13] Agenzia delle Entrate, Risposta a interpello n. 310/2019. Per un commento a questo interpello si veda SIMONE GHINASSI, *La tassazione delle donazioni estere*, in: *Rivista di diritto tributario*, supplemento online, n. 9/2019.

^[14] E di altre imposte indirette diverse dall'IVA.

della donazione e dalla localizzazione dei beni donati. Tuttavia, il concetto di residenza ai fini dell'imposta sulle donazioni non è definito dall'art. 2 D.Lgs. n. 346/1990^[15]. Infatti, l'art. 2 utilizza la formula "residente nello Stato" senza fornirne una definizione autonoma della residenza ai fini di tale imposta e senza rinviare al concetto di "residenza fiscale" previsto ai fini delle imposte sui redditi (ossia, ai fini dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche [IRPEF]) dall'art. 2, comma 2, TUIR. Sul punto la Risposta n. 7/2024 in commento non fornisce indicazioni.

Lo schema di D.Lgs. del 9 aprile 2024 per la razionalizzazione dell'imposta sulle donazioni non interviene sul concetto di residenza ai fini di tale tributo.

Attualmente l'orientamento della dottrina è a favore di un'interpretazione che attribuisce rilevanza alla residenza civilistica, anziché a quella fiscale^[16]. Ai sensi dell'art. 43, comma 2, c.c., la residenza civilistica è nel luogo in cui la persona ha la "dimora abituale". Come chiarito da autorevole dottrina, la dimora abituale riflette l'effettiva situazione di vita della persona, ossia il luogo in cui la stessa abita in concreto in modo stabile; la dimora abituale si compone, in sintesi, di due elementi: la permanenza in un luogo e l'abitudine di tale situazione, ossia il protrarsi nel tempo con continuità^[17].

La residenza civilistica intesa come dimora abituale si differenzia dalla mera iscrizione all'Anagrafe della Popolazione Residente (APR): la residenza anagrafica ha natura formale, comunque non priva di conseguenze giuridiche, mentre la dimora abituale guarda alla situazione fattuale, che potrebbe non coincidere con quanto risulta all'APR.

La residenza fiscale ai fini delle imposte sui redditi è, invece, definita dall'art. 2, comma 2, TUIR, sulla base di tre criteri di collegamento alternativi, che devono sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta (in sostanza, almeno 183 giorni nell'anno): (i) iscrizione nell'APR, (ii) domicilio ai sensi del c.c. e (iii) residenza ai sensi del c.c. (descritta). In tale contesto, l'art. 1 D.Lgs. n. 209/2023, introdotto per attuare la parte della riforma fiscale relativa alla fiscalità internazionale, ha modificato la definizione di residenza fiscale delle persone fisiche, ai fini delle imposte sui redditi, riformulando il citato art. 2, comma 2, TUIR.

Le modifiche, efficaci a partire dal 1° gennaio 2024, riguardano i criteri di collegamento con il territorio italiano per stabilire se una persona fisica è residente ai fini delle imposte sui redditi (ferma restando l'irrilevanza della cittadinanza).

In sintesi, rispetto alla previgente disciplina:

- 1) l'iscrizione all'APR costituisce una presunzione relativa di residenza fiscale in Italia che, quindi, ammette la prova contraria;

- 2) per l'individuazione del domicilio fiscale, è stato abbandonato il concetto civilistico di domicilio ed è attribuita rilevanza alle "relazioni personali e familiari". Per contro, non sono determinanti le relazioni economiche e patrimoniali;
- 3) la mera presenza fisica nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta comporta la residenza fiscale in Italia;
- 4) nel calcolo della maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni) occorrerà considerare anche le frazioni di giorno.

Sarà opportuno monitorare l'evoluzione delle norme in materia per verificare l'interazione tra i nuovi criteri per la residenza fiscale e l'imposta sulle donazioni. In effetti anche questo aspetto potrebbe rientrare tra quelle modifiche necessarie per razionalizzare e semplificare l'imposta sulle donazioni, obiettivo della riforma in corso.

Da un punto di vista sistematico potrebbe essere razionale estendere esplicitamente all'imposta sulle donazioni le regole per determinare la residenza fiscale previste per le imposte sui redditi.

In alternativa sarebbe utile un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate sul coordinamento delle varie norme esaminate nel presente contributo, alla luce dell'entrata in vigore, dal 1° gennaio 2024, dei nuovi criteri di collegamento per determinare la residenza fiscale delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi.

D'altra parte, la questione dovrebbe avere di regola poca rilevanza pratica, dato che, spesso, nei casi concreti la residenza ai sensi del codice civile e la residenza fiscale di fatto coincidono: ossia, una persona è residente in Italia (o non residente in Italia) sia ai fini civilistici sia ai fini fiscali.

V. La registrazione degli atti di donazione formati all'estero a favore di beneficiari residenti in Italia

È opportuno svolgere alcune brevi considerazioni anche rispetto all'obbligo di registrazione, a certe condizioni, degli atti di donazione formati all'estero a favore di beneficiari residenti in Italia, considerato che il caso esaminato nella Risposta n. 7/2024 presenta alcuni punti di contatto con tale fattispecie.

L'art. 55 D.Lgs. n. 346/1990 stabilisce, al comma 1, che gli atti di donazione sono soggetti a registrazione presso l'Agenzia delle Entrate secondo le disposizioni del Testo Unico sull'imposta di registro, quindi, in sintesi, (i) se sono formati in Italia oppure (ii) se sono formati all'estero e hanno ad oggetto immobili o aziende situati in Italia.

Il successivo comma 1-bis, prevede l'obbligo di registrazione in Italia anche per gli atti di donazione formati all'estero che non hanno ad oggetto immobili o aziende situati in Italia, se posti in essere "nei confronti di beneficiari residenti" in Italia.

All'epoca della sua introduzione ad opera della L. n. 342/2000, il comma 1-bis aveva suscitato dubbi sul suo rapporto con i criteri di territorialità di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 346/1990. Vi era il dubbio, in particolare, che il comma 1-bis avesse modificato

^[15] Per un approfondimento sul punto si veda ANTONINI (nota 7), p. 617 ss.

^[16] Cfr. ANTONINI (nota 7), p. 619 e la dottrina ivi citata. Giova rammentare che la cittadinanza è, invece, irrilevante.

^[17] Cfr. VINCENZO ROPPO, *Diritto privato*, Torino 2016, p. 130 ss.

l'ambito territoriale dell'imposta sulle donazioni, disciplinato dall'art. 2 D.Lgs. n. 346/1990 che, come si è visto, guarda alla residenza del donante e alla localizzazione dei beni, non alla residenza del beneficiario.

Tale questione interpretativa è stata risolta dalla dottrina^[18] e dall'Amministrazione finanziaria^[19] considerando l'art. 55, comma 1-*bis* quale norma che non amplia l'ambito territoriale di applicazione dell'imposta sulle donazioni – che rimane, quindi, quello dell'art. 2 – bensì quale norma che estende, a certe condizioni, l'obbligo di registrazione in Italia degli atti di donazione formati all'estero.

Più in dettaglio, l'art. 55, comma 1-*bis* prevede la registrazione in Italia di quegli atti di donazione formati all'estero che, non avendo ad oggetto immobili o aziende situati in Italia, non sarebbero soggetti a registrazione, pur potendo essere rilevanti per l'imposta sulle donazioni.

Si pensi al caso dell'atto di donazione formato all'estero tra un donante residente all'estero e un beneficiario residente in Italia, avente ad oggetto beni esistenti in Italia ma diversi da immobili e aziende.

In sostanza, l'art. 55, comma 1-*bis* è una norma per l'accertamento delle donazioni formate all'estero, non una norma sull'ambito di applicazione dell'imposta sulle donazioni. Pertanto, la donazione formata all'estero di beni diversi da immobili e aziende situati in Italia sarà soggetta alla registrazione e all'imposta sulle donazioni se sussistono le seguenti condizioni^[20]:

- 1) il beneficiario è residente in Italia;
- 2) la donazione è territorialmente rilevante in Italia, ossia se (i) il donante è residente in Italia oppure (ii) il donante è residente all'estero, ma i beni donati sono esistenti in Italia.

L'art. 55, comma 1-*bis* non è oggetto di analisi nella Risposta n. 7/2024, sebbene vi sia una donazione a favore di un beneficiario residente in Italia. D'altronde, la questione sulla registrazione risultava assorbita dalla circostanza che la donazione era comunque esclusa dall'ambito di applicazione dell'imposta sulle donazioni per difetto del collegamento territoriale di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 346/1990.

Peraltro, che una simile donazione non sia soggetta a registrazione in Italia era stato confermato dalla citata Risposta a interpello n. 310/2019, con cui l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata su un caso simile a quello della Risposta n. 7/2024 (donazione di denaro tramite bonifico da parte di un soggetto non residente in Italia)^[21].

[18] Cfr. GAFFURI (nota 6), p. 228; ANTONINI (nota 7), p. 625 ss.

[19] Agenzia delle Entrate, Risposta a interpello n. 310/2019 che conferma che i criteri di territorialità dell'imposta sulle donazioni sono dettati dall'art. 2 e che l'art. 55, comma 1-*bis* non deroga a tali criteri.

[20] Agenzia delle Entrate, Risposta a interpello n. 310/2019.

[21] In tale interpello l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che "non essendo detto atto soggetto ad imposta di donazione per mancanza del presupposto di territorialità, non sussiste l'obbligo di registrazione in termine fisso dell'atto di donazione formato all'estero" ai sensi dell'art. 55, comma 1-*bis*.

L'imposizione delle indennità di partenza nei rapporti convenzionali

Il Commentario M-OCSE non è vincolante per l'interpretazione di una CDI, e rappresenta uno strumento di interpretazione. Le versioni successive alla stipula di una CDI devono essere ammesse soltanto con importanti riserve



Samuele Vorpe

Professore SUPSI di diritto tributario
Responsabile del Centro competenze tributarie e giuridiche della SUPSI
Of counsel at COLLEGAL Studio legale e notarile Attorneys at law, Lugano

Sentenza TF n. 9C_682/2022 del 23 giugno 2023. Indennità di partenza – Risoluzione anticipata di un contratto di lavoro – Sportivo (calciatore professionista) – Artt. 15, 17 e 21 CDI Svizzera-Emirati Arabi Uniti (CDI CH-EAU); art. 31 cpv. 1-4 CV.

Un calciatore ha stipulato un contratto di lavoro con una società calcistica con sede negli Emirati Arabi Uniti (EAU) con scadenza il 1° agosto 2015. Il contratto di lavoro è stato sciolto anticipatamente e con effetto immediato con accordo del 9 luglio 2013, che prevedeva il pagamento di un indennizzo di circa 2,3 mio. di euro in cinque versamenti rateali. Il 13 luglio 2013, il calciatore ha trasferito il proprio domicilio fiscale in Svizzera. Dopo due pagamenti, la società calcistica ha sostenuto che i restanti fossero da ritenersi prescritti ai sensi della legge vigente negli EAU. Il calciatore si è difeso con successo e la società ha versato tutti i pagamenti in sospeso nel 2017. L'autorità fiscale cantonale di domicilio del calciatore ha, quindi, aggiunto l'indennizzo al reddito imponibile del calciatore per il periodo fiscale 2017. Il Tribunale federale, chiamato in causa, ha dovuto decidere sia se il reddito fosse maturato nel 2017 sia se la Svizzera avesse il diritto d'imposizione conformemente alla CDI CH-EAU. In primo luogo, l'Alta Corte ha stabilito che un credito non si considera realizzato quando la sua riscossione è incerta. Nel caso in esame, il calciatore non disponeva di una pretesa certa dopo che la sua ex società aveva sollevato la prescrizione. Pertanto, la realizzazione del reddito è da considerarsi avvenuta nel 2017. Stabilito il periodo fiscale di competenza, i giudici hanno esaminato la potestà impositiva del reddito secondo il diritto tributario internazionale. Gli artt. 15, 17 e 21 CDI CH-EAU, rilevanti per il caso in esame, si ispirano al M-OCSE. Il Commentario M-OCSE è stato modificato dopo la conclusione della CDI CH-EAU per quanto riguarda l'imposizione delle indennità versate alla fine o in seguito alla cessazione di un rapporto di lavoro. Secondo il Tribunale federale, l'interpretazione di una CDI deve seguire le regole della Convenzione di Vienna. Da quanto risulta dalla giurisprudenza non uniforme del Tribunale federale e dalla dottrina svizzera ed internazionale, il Commentario M-OCSE non è vincolante per l'interpretazione di una CDI, ma costituisce comunque un importante strumento di interpretazione. Le versioni del Commentario M-OCSE successive a quella disponibile agli Stati contraenti al

momento della conclusione della CDI sono ammesse soltanto con importanti riserve. Benché il tenore attuale del Commentario M-OCSE lo preveda, nel presente caso non c'è motivo di ritenere che l'indennità di partenza versata dopo la cessazione di un rapporto di lavoro ad un calciatore professionista, che non remunera la produzione sportiva nello Stato in cui si svolge l'attività, ma indennizza il beneficiario per la perdita dei suoi salari futuri, debba essere imposta in quest'ultimo Stato secondo la CDI CH-EAU. (traduzione a cura di Fernando Ghiringhelli)

| | |
|--|------------|
| I. I fatti iniziali..... | 543 |
| A. Il calciatore disdice anticipatamente il suo contratto di lavoro negli EAU contro il versamento di un indennizzo versato in cinque rate | 543 |
| B. Il calciatore torna a giocare in Svizzera..... | 543 |
| C. L'ex squadra degli EAU interrompe i versamenti invocando la prescrizione, ma il TAS dà ragione al calciatore..... | 543 |
| D. Il calciatore informa le autorità fiscali di aver presentato delle dichiarazioni incomplete per il 2013-2015 | 543 |
| E. Le decisioni di tassazione del periodo 2017 sono contestate dal calciatore..... | 543 |
| F. Il Tribunale cantonale di BL ribalta la decisione e sostiene che il reddito è di competenza del 2013 e non del 2017 | 543 |
| G. L'autorità fiscale cantonale non ci sta e ricorre al Tribunale federale | 544 |
| II. Il ricorso al Tribunale federale | 544 |
| A. L'oggetto del contendere è il periodo fiscale di competenza del reddito e la potestà impositiva della Svizzera | 544 |
| B. Il momento della realizzazione dei redditi è avvenuto nel 2017? | 544 |
| 1. La teoria dell'incremento netto del patrimonio | 544 |
| 2. Il potere di disporre del reddito quale condizione per il suo realizzo | 544 |
| 3. Il reddito non è realizzato se non vi è una pretesa certa.... | 545 |

| | |
|--|------------|
| 4. Nel caso di specie la pretesa certa si è concretizzata al momento della scadenza di ciascun acconto..... | 546 |
| 5. Tuttavia, per effetto della prescrizione la certezza si è trasformata in incertezza..... | 546 |
| 6. Per il Tribunale federale l'incremento patrimoniale è avvenuto nel 2017 al momento del pagamento degli acconti litigiosi..... | 546 |
| C. L'indennizzo è imponibile in Svizzera o negli EAU?..... | 547 |
| 1. Il calciatore era residente fiscalmente in Svizzera quando ha percepito l'indennizzo..... | 547 |
| 2. Le disposizioni convenzionali applicabili..... | 547 |
| 3. L'interpretazione secondo la CV..... | 547 |
| 4. L'interpretazione secondo il M-OCSE e il Commentario M-OCSE..... | 548 |
| 5. La portata del Commentario M-OCSE per le decisioni del Tribunale federale..... | 548 |
| 6. La portata dell'art. 17 par. 1 CDI CH-EAU (artisti e sportivi) in caso di una prestazione successivamente annullata..... | 549 |
| 7. Per il Tribunale federale l'indennizzo percepito dal calciatore non ricade sotto l'art. 17 par. 1 CDI CH-EAU..... | 549 |
| 8. Si applica, quindi, l'art. 15 par. 1 CDI CH-EAU (reddito da lavoro subordinato)?..... | 550 |
| 9. La portata delle versioni successive del Commentario M-OCSE per l'interpretazione di una CDI..... | 550 |
| 10. Nel caso di specie che interpretazione del Commentario M-OCSE si applica?..... | 551 |
| 11. Per il Tribunale federale l'indennizzo percepito non ricade nemmeno nel campo di applicazione dell'art. 15 par. 1 CDI CH-EAU?..... | 552 |
| D. In conclusione la Svizzera mantiene il diritto di tassare questo indennizzo..... | 553 |

I. I fatti iniziali

A. Il calciatore disdice anticipatamente il suo contratto di lavoro negli EAU contro il versamento di un indennizzo versato in cinque rate

Il 5 novembre 2011, A.A. ha stipulato con la società calcistica C. (di seguito "Club C." o "società calcistica") con sede negli Emirati Arabi Uniti (EAU) un contratto di lavoro per un periodo che scadeva il 1° agosto 2015, impegnandosi a risiedere negli EAU per tutta la durata del contratto. Con la convenzione del 9 luglio 2013 ("Settlement Agreement"), A.A. e la società calcistica hanno risolto anticipatamente il contratto di lavoro con effetto immediato. La convenzione prevedeva il versamento ad A.A. di un indennizzo – esente da imposte negli EAU – di euro 2'345'000 da parte del Club C. Il pagamento doveva essere scaglionato in cinque rate di euro 469'000 l'una, vale a dire entro il 30 luglio 2013, il 30 gennaio 2014, il 30 giugno 2014, il 30 gennaio 2015 e il 30 giugno 2015. Nel giugno 2013, il Club C. ha effettuato il primo versamento di euro 469'000.

B. Il calciatore torna a giocare in Svizzera

Il 13 luglio 2013, A.A. ha concluso un contratto di lavoro con il Club D. Dopo essersi temporaneamente domiciliati nel Canton Basilea Città (BS), A.A. e sua moglie B.A. hanno acquistato una

casa unifamiliare a V. (Basilea Campagna [BL]) alla fine di ottobre 2013. Essi si sono registrati nel Comune di V. il 1° gennaio 2014, ma nella loro dichiarazione d'imposta 2014 A.A. e B.A. hanno dichiarato di essere domiciliati a V. già dal 31 dicembre 2013.

C. L'ex squadra degli EAU interrompe i versamenti invocando la prescrizione, ma il TAS dà ragione al calciatore

Nel gennaio 2014, il Club C. ha effettuato un versamento ad A.A. di euro 234'000. Sostenendo che gli altri pagamenti erano prescritti ai sensi della legislazione degli EAU (art. 6 della legge sul lavoro degli EAU), il Club C. non ha più effettuato ulteriori pagamenti.

Il 15 aprile 2015, A.A. ha presentato un ricorso al Tribunale arbitrale dello sport di Losanna (TAS) chiedendo che il C. LLC fosse condannato a versare gli acconti ancora in sospeso per un importo di euro 1'641'500 in applicazione della convenzione pattuita. Con lodo arbitrale del 14 gennaio 2016, il TAS ha respinto tale richiesta poiché C. LLC non era una parte contraente del "Settlement Agreement".

Il 15 febbraio 2016, A.A. si è nuovamente appellato al TAS sostenendo, questa volta, che il Club C. dovesse essere obbligato a versargli le somme arretrate. Con decisione arbitrale del 25 aprile 2017, il TAS ha dichiarato che il periodo di prescrizione previsto dal diritto del lavoro non si applicava alla convenzione che metteva fine al contratto ed ha obbligato il Club C. a pagare la somma richiesta. Successivamente, nel corso del 2017, il Club C. ha effettuato i pagamenti richiesti in favore di A.A. per un ammontare (dopo la conversione) di fr. 1'813'412.

D. Il calciatore informa le autorità fiscali di aver presentato delle dichiarazioni incomplete per il 2013-2015

Nella lettera del 9 gennaio 2018 che accompagnava la loro dichiarazione d'imposta 2016, A.A. e B.A. hanno informato le autorità fiscali dei Cantoni di BL e BS di aver presentato delle dichiarazioni incomplete per i periodi fiscali 2013-2015 in quanto non avevano menzionato i crediti nei confronti del Club C. e altri redditi legati ad un contratto con E.

E. Le decisioni di tassazione del periodo 2017 sono contestate dal calciatore

Con decisioni di tassazione del 27 giugno 2019 per l'imposta federale diretta 2017 e le imposte cantonali e comunali 2017, l'autorità fiscale del Canton BL (di seguito l'autorità fiscale cantonale) ha aggiunto i versamenti del Club C. di fr. 1'813'412 al reddito imponibile di A.A. I reclami di A.A. e B.A. contro queste tassazioni sono stati respinti dalle autorità fiscali cantonali con decisioni del 16 settembre 2019. I ricorsi presentati al Tribunale fiscale e di espropriazione, Divisione Tribunale fiscale, del Canton BL (Tribunale fiscale) contro le decisioni dopo reclamo sono stati respinti con sentenze del 26 giugno 2020.

F. Il Tribunale cantonale di BL ribalta la decisione e sostiene che il reddito è di competenza del 2013 e non del 2017

Contro queste sentenze, A.A. e B.A. hanno presentato ricorso al Tribunale cantonale di BL che ha accolto i ricorsi con sentenze del 15 settembre 2021. Esso ha annullato le sentenze del Tribunale fiscale del 26 giugno 2020 ed ha rinviato la

causa all'autorità fiscale cantonale per una nuova decisione. Nella propria sentenza, il Tribunale cantonale ha affermato che al momento della firma del "Settlement Agreement" A.A. disponeva giuridicamente, e di fatto, di un credito che poteva far valere in giudizio, per cui si doveva ammettere che tale credito era stato realizzato in quel momento anche dal punto di vista fiscale. Di conseguenza, i pagamenti ricevuti, che ammontavano a fr. 1'813'412, non potevano più essere tassati nel periodo fiscale 2017 oggetto della controversia.

G. L'autorità fiscale cantonale non ci sta e ricorre al Tribunale federale

Con un ricorso in materia di diritto pubblico dell'11 gennaio 2022, l'autorità fiscale cantonale chiede l'annullamento delle sentenze del Tribunale cantonale di BL del 15 settembre 2021 per l'imposta federale diretta 2017 e le imposte cantonali e comunali 2017, nonché la conferma delle decisioni rese il 26 giugno 2020 dal Tribunale fiscale cantonale, rispettivamente delle decisioni di tassazione del 27 giugno 2019 su cui si basa la presente procedura.

II. Il ricorso al Tribunale federale

A. L'oggetto del contendere è il periodo fiscale di competenza del reddito e la potestà impositiva della Svizzera

Con la stipula della convenzione del 9 luglio 2013 che ha messo fine al contratto ("Settlement Agreement"), il convenuto e la società calcistica hanno deciso di risolvere anticipatamente il contratto di lavoro del 5 novembre 2011, che era stato concluso per una durata limitata con scadenza il 1° agosto 2015. Secondo le disposizioni di questo contratto, la società calcistica doveva versare al convenuto un indennizzo totale di euro 2'345'000 pagabile in cinque rate di euro 469'000 l'una, vale a dire entro il 30 luglio 2013, il 30 gennaio 2014, il 30 giugno 2014, il 30 gennaio 2015 e il 30 giugno 2015.

Oggetto della presente controversia è il pagamento delle ultime tre rate e della metà della seconda rata, per un importo complessivo (convertito in franchi svizzeri) di fr. 1'813'412. La società calcistica non ha, infatti, versato alla parte convenuta tali somme secondo i termini previsti nella convenzione di risoluzione del contratto e lo ha fatto unicamente nel corso del 2017 dopo che il TAS ne aveva ordinato il pagamento con lodo arbitrale emesso il 25 aprile 2017.

L'istanza precedente è giunta alla conclusione che, nonostante questo pagamento tardivo, il convenuto disponeva già di una pretesa certa su questi acconti al momento della firma della convenzione di risoluzione del contratto, motivo per cui si doveva ammettere che, dal punto di vista fiscale, egli aveva realizzato questi redditi in quel momento. Di conseguenza, essi non potevano (più) essere tassati nel periodo fiscale in questione. L'autorità fiscale cantonale e l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) lo contestano, sostenendo che questi acconti sono imponibili soltanto nel 2017.

Occorre innanzitutto esaminare se i redditi in questione siano stati realizzati dal convenuto nel corso del periodo fiscale 2017 e siano assoggettati all'imposta federale diretta. La questione deve essere risolta in base al diritto interno svizzero,

in questo caso la Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11). Se il parere dell'autorità fiscale cantonale e dell'AFC si rivelasse corretto su questo punto, sarebbe necessario esaminare in una seconda fase se l'imposizione di questi redditi da parte della Svizzera sia contraria al diritto internazionale, in particolare alla Convenzione tra la Svizzera e gli Emirati Arabi Uniti per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito (CDI CH-EAU; RS 0.672.932.51).

B. Il momento della realizzazione dei redditi è avvenuto nel 2017?

1. La teoria dell'incremento netto del patrimonio

Il diritto tributario è retto dal principio costituzionale dell'imposizione secondo la capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 della Costituzione federale [Cost.; RS 101])[1]. Ai fini dell'imposta sul reddito, questo principio si concretizza nella teoria dell'incremento netto del patrimonio, che trova la sua espressione nell'art. 16 LIFD[2]. L'incremento netto del patrimonio è un valore netto. Esso corrisponde all'eccedenza dell'insieme delle entrate patrimoniali rispetto all'insieme delle uscite nel corso di uno stesso periodo fiscale[3]. Nel concetto della teoria dell'incremento netto del patrimonio, viene considerata quale sostanza (netta) l'insieme degli oggetti e dei diritti attribuibili al contribuente, il cui valore può essere espresso in denaro (valori patrimoniali), dopo aver dedotto i debiti di tale persona (valutabili in denaro)[4].

La clausola generale dell'art. 16 cpv. 1 LIFD non indica le diverse modalità di determinazione del momento in cui si verifica l'incremento patrimoniale che consente di decidere se un determinato provento realizzato dal contribuente debba essere incluso nella base di calcolo di uno specifico periodo fiscale.

2. Il potere di disporre del reddito quale condizione per il suo realizzo

Secondo la prassi consolidata, un reddito si considera realizzato e deve, quindi, essere assoggettato all'imposta non appena e nella misura in cui il contribuente può effettivamente disporre ed aumentare la sua capacità contributiva[5]; restano tuttavia riservate le norme divergenti contenute nelle disposizioni di legge relative alle diverse categorie di reddito (art. 17 ss. LIFD; cfr. in particolare l'art. 17b cpv. 1 LIFD)[6].

Se il reddito è un oggetto, il contribuente può generalmente esercitare un controllo di fatto su di esso se ne acquisisce la proprietà[7]. Per averne un effettivo controllo di fatto, non è tuttavia né necessario né sufficiente acquisire la proprietà

[1] DTF 147 I 116 consid. 4.2.3; DTF 142 II 197 consid. 6.1; DTF 141 II 338 consid. 3.2.

[2] DTF 139 II 363 consid. 2.2; cfr. pure DTF 148 II 378 consid. 3.1; DTF 146 II 6 consid. 4.1; DTF 142 II 197 consid. 5.1.

[3] DTF 149 II 19 consid. 5.1; DTF 143 II 402 consid. 5.1 e 5.2; DTF 139 II 363 consid. 2.2.

[4] MARKUS WEIDMANN, *Einkommensbegriff und Realisation*, Zurigo 1996, p. 13 ss. con riferimento alle opere fondamentali di Schanz, Haig e Simons.

[5] DTF 73 I 135 consid. 1.

[6] FABIEN LIÉGEAIS, *La disponibilité du revenu*, Ginevra 2018, p. 311.

[7] DTF 113 Ib 23 consid. 2e.

dell'oggetto secondo il diritto civile^[8]. Il potere economico di disporre di un reddito manca, in particolare, nella misura in cui il presunto aumento della sostanza è legato ad una diminuzione del patrimonio dovuta a un obbligo di rimborso, di cessione a terzi o di compensazione di un danno. Se l'acquisizione di un elemento patrimoniale è gravata da una riduzione della sostanza, il contribuente non si arricchisce e non c'è quindi spazio per un'imposizione^[9].

Come qualsiasi altro diritto, un credito è, in linea di principio, suscettibile di aumentare la capacità economica del contribuente a cui viene fiscalmente attribuito. L'acquisizione di un credito comporta un aumento del patrimonio ai sensi della teoria dell'incremento netto del patrimonio quando il suo valore può essere espresso in denaro. In pratica, si ritiene che ciò avvenga quando il creditore acquisisce una pretesa certa su tale credito di cui può effettivamente disporre^[10]. La pretesa è certa se essa può essere dedotta in giudizio e se il suo importo è sicuro e può essere determinato secondo criteri oggettivi^[11].

Un credito non ancora scaduto non può essere dedotto in giudizio poiché, prima della sua scadenza, né il creditore può far valere la prestazione né il debitore è obbligato ad eseguirla^[12].

Come regola generale, un credito privato può essere tassato come reddito, al più presto, all'insorgere della sua scadenza^[13]. Se il credito è soggetto ad una condizione sospensiva o ad un'eccezione che può essere sollevata dal debitore (ad es. l'eccezione di prescrizione o quella di inadempimento ai sensi dell'art. 82 del Codice delle obbligazioni [CO; RS 220]), anche questo è un ostacolo all'imposizione^[14]. Eccezionalmente, tuttavia, l'imposizione può entrare in linea di conto prima della scadenza del credito, sia quando la fissazione della sua esigibilità dipende dal libero apprezzamento del contribuente ed egli potrebbe, anticipandone la scadenza, determinare il momento

dell'imposizione, sia quando le parti hanno rinviato il termine per motivi fiscali^[15].

Se il contribuente dispone di una pretesa certa nel senso sopra descritto e può effettivamente disporre del suo credito, l'imposizione viene effettuata in linea di principio già al momento dell'acquisizione della pretesa certa (metodo della competenza o "Soll-Methoden")^[16]. In questo caso, il momento in cui il credito viene effettivamente saldato non gioca più alcun ruolo: il creditore realizza, infatti, un nuovo apporto nel suo patrimonio (egli riceve ad es. del denaro o acquisisce la proprietà di una cosa). Tuttavia, nella misura in cui il beneficio così realizzato corrisponde alla simultanea cancellazione del credito contabile così soddisfatto, il risultato è una riduzione del patrimonio della persona che, quindi, non si arricchisce, per cui il pagamento non esplica conseguenze fiscali ai fini dell'imposta sul reddito^[17].

3. Il reddito non è realizzato se non vi è una pretesa certa

Ci si discosta dal metodo della competenza e, quindi, dall'imposizione al momento dell'acquisizione di una pretesa certa quando la riscossione del credito dev'essere considerata incerta. In questo caso, è opportuno attendere l'esecuzione della prestazione per procedere all'imposizione di questo reddito^[18]. L'adempimento di un'obbligazione è considerato incerto se esso appare poco probabile fin dall'inizio^[19], oppure poiché il debitore è insolvente o rifiuta il pagamento. In questi casi un'imposizione secondo il metodo della competenza non si giustifica poiché i rischi di perdite sui debitori influenzano generalmente il valore monetario del credito: questo valore non corrisponde più all'importo nominale ed in generale non può più essere determinato con la certezza necessaria per ammettere a livello fiscale l'incremento della capacità contributiva del creditore^[20].

In diverse decisioni in lingua tedesca, il Tribunale federale, discostandosi dalla sua giurisprudenza originaria in lingua tedesca e dalla sua giurisprudenza in lingua francese, ha ritenuto che la realizzazione della pretesa debba essere particolarmente ("besonders") incerta^[21]. Questa aggiunta è

[8] MARKUS WEIDMANN, *Realisation und Zurechnung des Einkommens*, in: FStR 2003, p. 83, p. 95; cfr. anche PETER LOCHER, *Kommentar DBG, I. Teil, II^a ed.*, Basilea 2019, N 32 ad art. 16 LIFD; MARKUS REICH/MARKUS WEIDMANN, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (a cura di), *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, IV^a ed.*, Basilea 2022, N 34 ad art. 16 LIFD; cfr. Sentenza TF n. 2C_492/2020 del 25 febbraio 2022 consid. 5.3 su una questione analoga relativa all'imposta sul valore aggiunto.

[9] Sentenze TF n. 2C_879/2021 dell'8 luglio 2022 consid. 4.1, in: StE 2023 B 26.23, n. 3; n. 2C_342/2016/2C_343/2016 del 23 dicembre 2016 consid. 2.2.3, in: StE 2017 B 21.1, n. 27.

[10] DTF 144 II 427 consid. 7.2; DTF 113 Ib 238 consid. 2e; DTF 94 I 375 consid. 3; sentenze TF n. 2C_1035/2020 del 12 novembre 2021 consid. 5.1; n. 2C_974/2019 del 17 dicembre 2020 consid. 6.1.

[11] Sentenze TF n. 2C_357/2014/2C_358/2014 del 23 maggio 2016 consid. 8.1, in: StE 2016 B 22.2 n. 33; n. 2C_319/2012 del 17 ottobre 2012 consid. 2.3.1, in: RF 68/2013 p. 62.

[12] DTF 148 III 145 consid. 4.2.1.1; DTF 129 III 535 consid. 3.2.1.

[13] Sentenze TF n. 2C_342/2016 del 23 dicembre 2016 consid. 3.3.4, in: StE 2017 B 21.1, n. 27; n. 2C_1145/2014 del 1^o ottobre 2015 consid. 2.3, in: StE 2015 A 12, n. 21; cfr. anche LOCHER (nota 8), N 19 ad art. 16 LIFD; cfr. anche sentenze TF n. 2C_534/2020 del 26 marzo 2021 consid. 3.3.1, in: StE 2021 B 27.1 n. 62, SVR 2021 BVG n. 39, p. 149; n. 2C_245/2009 del 20 ottobre 2009 consid. 3.1 e 4.3, in: ASA 79, p. 399, StE 2010 B 21.2 n. 26, RF 65/2010, p. 471; n. 2C_179/2007 del 14 dicembre 2007 consid. 4.1, in: StE 2008 B 21.2 n. 25.

[14] Sentenza TF n. 2C_705/2017 del 10 agosto 2018 consid. 2.2.1 e 2.2.2, in: StE 2018 B 72.11 n. 25, RF 73/2018, p. 889.

[15] LIÉGEOIS (nota 6), p. 302; REICH/WEIDMANN (nota 8), N 36 ad art. 16 LIFD.

[16] DTF 144 II 427 consid. 7.2.

[17] DTF 113 Ib 238 consid. 2e; DTF 105 Ib 238 consid. 4a; DTF 92 I 288 consid. 2a.

[18] DTF 113 Ib 238 consid. 2e; DTF 105 Ib 238 consid. 4a; sentenze TF n. 2C_1035/2020 del 12 novembre 2021 consid. 5.1; n. 2C_660/2017 del 30 gennaio 2019 consid. 4.1, in: RDAF 2019 II, p. 240; n. 2C_152/2015 del 31 luglio 2015 consid. 4.3; n. 2C_458/2012/2C_459/2012 del 15 marzo 2013 consid. 2.1.

[19] "wenig wahrscheinlich"; sentenze TF n. 2C_1035/2020 del 12 novembre 2021 consid. 5.1; n. 2C_454-455/2015 del 1^o aprile 2016 consid. 4.1.

[20] WEIDMANN (nota 8), p. 99; cfr. pure ERNST KÄNZIG, *Die Eidgenössische Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer]*, I. Teil, II^a ed., Basilea 1982, N 7 ad art. 21 LIFD; LIÉGEOIS (nota 6), p. 303; REICH/WEIDMANN (nota 8), N 37a ad art. 16 LIFD; LOCHER (nota 8), N 21 ad art. 16 LIFD; YVES NOËL, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin (a cura di), *Impôt fédéral direct, Commentaire Romand*, II^a ed., Basilea 2017, N 30 ad art. 16 LIFD, anche se questi ultimi due autori trattano l'insolvenza e il rifiuto di pagamento nel capitolo delle pretese certe; sulla falsariga di questi autori si veda anche sentenza TF n. 2C_776/2012 del 19 febbraio 2013 consid. 3.2 e 3.3, in: StE 2013 B 21.1 n. 22.

[21] cfr. in particolare DTF 144 II 427 consid. 7.2.2; DTF 115 Ib 238 consid. 3; sentenze TF n. 2C_879 dell'8 luglio 2022 consid. 4.1, in: StE 2023 B 26.23 n. 3; n. 2C_1050/2015 del 13 giugno 2016 consid. 2.2.

stata criticata dalla dottrina[22]. Data l'assenza di qualsiasi indicazione nelle decisioni summenzionate, non c'è motivo per ammettere che questa aggiunta mirava ad inasprire la condizione precedentemente stabilita.

4. Nel caso di specie la pretesa certa si è concretizzata al momento della scadenza di ciascun acconto

La legge non contiene alcuna regola particolare che permetta, nel presente caso, di determinare il momento dell'imposizione dell'indennizzo litigioso, né tantomeno per l'assoggettamento all'imposta di ogni acconto preso isolatamente. Si applicano, pertanto, i principi generali sopra esposti. L'istanza precedente ha inizialmente adottato questi principi, sostanzialmente in modo corretto, ma li ha poi applicati in modo errato.

Secondo l'istanza precedente, la parte convenuta avrebbe ottenuto una pretesa certa all'intero indennizzo già al momento della firma della convenzione di risoluzione del contratto (il 9 luglio 2013). Essa misconosce tuttavia il fatto che, in quel momento, gli acconti litigiosi non erano scaduti e non potevano quindi essere dedotti in giudizio, motivo per cui, come già detto, non potevano, quindi, essere tassati. Non c'è ragione di credere che le parti abbiano fissato i termini di scadenza in modo scaglionato per tenere conto principalmente degli interessi del convenuto. Esse ritenevano che l'indennizzo non sarebbe in ogni caso stato tassato negli EAU per cui lo scaglionamento dei pagamenti non era certamente motivato da considerazioni fiscali. In queste circostanze, il convenuto non poteva disporre di una pretesa giuridica certa sugli acconti litigiosi prima dei termini di scadenza convenuti. Contrariamente all'opinione dell'istanza precedente, l'ipotetica possibilità di una cessione a terzi dei crediti non ancora scaduti non consente di concludere che esisteva una pretesa giuridica certa ai sensi della giurisprudenza e della dottrina sopra esposte.

Di conseguenza, il convenuto disponeva di una pretesa giuridica certa sulle prestazioni in causa unicamente al momento della scadenza di ciascun acconto.

5. Tuttavia, per effetto della prescrizione la certezza si è trasformata in incertezza

Poiché la società calcistica aveva dichiarato, al più tardi dopo l'ultimo versamento effettuato nel gennaio 2014, che gli altri acconti erano prescritti, il pagamento degli importi ancora dovuti a ciascuno dei termini di scadenza convenuti non era più sufficientemente certo da permetterne l'imposizione secondo il metodo della competenza. Sapere se l'argomento della prescrizione sollevato dalla società calcistica fosse fondato o privo di possibilità di successo, o addirittura "frivolo" come sostenuto dai convenuti significa determinare se la pretesa giuridica del convenuto fosse o meno sufficientemente certa. La questione della fondatezza dell'eccezione di prescrizione non ha per contro alcuna importanza per determinare se il convenuto potesse contare con sufficiente certezza che la sua pretesa sarebbe stata onorata. L'unico elemento

determinante a tale proposito è che la società calcistica aveva manifestato, con atti concludenti e senza alcun dubbio possibile, di non essere disposta ad effettuare il pagamento.

Contrariamente all'opinione dell'istanza precedente e dei convenuti, non si può dedurre altro dalla giurisprudenza relativa al "sistema palla di neve" ("*système boule de neige*" / "*Schneeballsystem*") che rientra nella categoria delle truffe. Anche in questi casi, infatti, il Tribunale federale si è attenuto ai principi generali e ha subordinato l'imposizione secondo il metodo della competenza al fatto che l'investitore era al beneficio di una pretesa certa della quale poteva disporre e la cui esecuzione non era incerta al momento della sua scadenza. Il Tribunale federale ha considerato che l'esecuzione del credito non era sufficientemente certa nei casi in cui risultava che al contribuente sarebbe stato rifiutato il pagamento della sua pretesa, ad es. poiché il debitore, già in quel momento, non effettuava più alcun bonifico ai propri creditori[23].

Anche nel presente caso il convenuto doveva partire dall'idea – al momento della scadenza del pagamento degli acconti litigiosi e basandosi sul comportamento della società calcistica – che quest'ultima non li avrebbe effettuati. La mera prospettiva di eventualmente poter un giorno realizzare questi crediti attraverso un contenzioso, come fatto successivamente e con successo, non fa di per sé apparire l'esecuzione del credito sufficientemente certa da poter essere assoggettata all'imposta in applicazione del metodo della competenza.

6. Per il Tribunale federale l'incremento patrimoniale è avvenuto nel 2017 al momento del pagamento degli acconti litigiosi

I convenuti sostengono che le constatazioni dell'istanza precedente in merito all'ammontare del credito, alla sua cedibilità ed alla fissazione del suo importo sono vincolanti per il Tribunale federale conformemente all'art. 105 cpv. 1 della Legge federale sul Tribunale federale (LTF; RS 173.110).

L'autorità fiscale cantonale non mette in alcun modo in dubbio queste specificità del credito. Al contrario, essa si basa – come abbiamo visto, a ragione – sull'argomento che il pagamento degli acconti ancora dovuti avrebbe incrementato la sostanza imponibile del contribuente soltanto nel 2017, per cui egli poteva essere tassato su questi redditi soltanto per quel periodo.

I convenuti non sostengono a giusta ragione che l'istanza precedente poteva pure determinare il momento dell'incremento del patrimonio in modo tale da vincolare il Tribunale federale. È vero che il Tribunale federale qualifica generalmente l'incremento patrimoniale quale elemento di fatto che si realizza quando il contribuente detiene il potere decisionale economico sugli elementi patrimoniali che ha ottenuto[24]. Così facendo, il Tribunale federale si limita, tuttavia, ad

[22] WEIDMANN (nota 8), p. 99; LIÉGEAIS (nota 6), p. 303; MARKUS REICH, *Die ungerechtfertigte Bereicherung und andere rechtsgrundlose Vermögensübergänge im Einkommenssteuerrecht*, in: FStR 2004, p. 3, p. 7 s.

[23] Sentenze TF n. 2C_734-735-736/2016 del 20 ottobre 2016 consid. 2.4; n. 2C_776-777/2012 del 19 febbraio 2013 consid. 3.2, in: StE 2013 B 21.1 n. 22; n. 2C_94-96/2010 del 10 febbraio 2011 consid. 3.2.

[24] Sentenze TF n. 2C_214/2014 del 7 agosto 2014 consid. 3.3.2, in: StE 2014 B 101.2 n. 27; n. 2C_692-693/2013 del 24 marzo 2014 consid. 4.2 (restituzione di un bonus), in: ASA 82, p. 740, RF 69/2014, p. 531.

esprimere il fatto che non è opportuno valutare il momento dell'apporto patrimoniale esclusivamente dal punto di vista del diritto civile. La dottrina rileva giustamente che *“la realizzazione di un reddito [...] non è, di norma, un puro elemento di fatto, poiché il potere economico di disporre e quindi le circostanze della sua acquisizione devono essere collocati nell'ambito del diritto”* [25].

Da quanto precede emerge che il convenuto ha realizzato un incremento del proprio patrimonio fiscalmente determinante unicamente al momento del pagamento degli acconti litigiosi, ossia nel 2017. A quel momento i convenuti avevano il loro domicilio in Svizzera ed erano assoggettati ad un'imposizione illimitata ai sensi dell'art. 3 cpvv. 1 e 2 LIFD. I convenuti non sostengono, e ciò non risulta dall'incarto, che l'indennizzo versato dalla società calcistica fosse legato ad una risoluzione abusiva del contratto che avrebbe dovuto rimanere esente da imposte secondo una nuova decisione di principio del Tribunale federale (art. 24 lett. g LIFD) [26]. È, quindi, stabilito che gli acconti litigiosi sono assoggettati all'imposta federale diretta secondo il diritto interno.

C. L'indennizzo è imponibile in Svizzera o negli EAU?

1. Il calciatore era residente fiscalmente in Svizzera quando ha percepito l'indennizzo

Rimane da esaminare se la Svizzera sia tenuta, secondo l'art. 22 par. 1 lett. a CDI CH-EAU, ad esentare l'indennizzo in questione da qualsiasi imposizione (fatta salva la progressione dell'aliquota applicabile). Ciò sarebbe il caso, in linea di principio, se la CDI CH-EAU concedesse agli Emirati Arabi Uniti il diritto di imporre questo indennizzo.

La CDI CH-EAU può concedere un diritto d'imposizione agli Stati contraenti o, al contrario, obbligarli a concedere uno sgravio d'imposta unicamente nella misura in cui essa sia applicabile. Il suo campo d'applicazione personale comprende le persone che sono residenti in uno o in entrambi gli Stati contraenti (art. 1 CDI CH-EAU). La residenza deve essere data al momento della realizzazione dei redditi per i quali la CDI prevede uno sgravio d'imposta [27]. Questo momento è determinato in base al diritto fiscale interno dello Stato che applica la CDI [28].

Quando il convenuto ha conseguito il reddito imponibile ai sensi del diritto nazionale, ricevendo gli acconti litigiosi, egli era assoggettato in modo illimitato alle imposte in Svizzera in virtù del suo domicilio ed era, quindi, residente di questo Stato (cfr. art. 4 par. 1 lett. a CDI CH-EAU). Nel presente caso il campo d'applicazione personale della CDI CH-EAU è, quindi, stabilito. Lo stesso vale per i campi d'applicazione materiale e temporale (artt. 2 e 27 CDI CH-EAU).

[25] WEIDMANN (nota 8), p. 97; cfr. anche LIÉGEAIS (nota 6), p. 310.

[26] DTF 148 II 551 consid. 6.5.

[27] FRANZ WASSERMEYER, in Franz Wassermeyer (a cura di), *Doppelbesteuerung: DBA, EL 117* (marzo 2012), N 34 ad art. 1 M-OCSE.

[28] MICHAEL SCHWENKE/Franz WASSERMEYER, in: Wassermeyer (nota 27), EL 146 (luglio 2019), N 48 ad art. 15 M-OCSE; cfr. anche PETER RIEDWEG/CLAUDIA SUTER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti (a cura di), *Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Basilea 2015, N 23 ad art. 13 M-OCSE.

2. Le disposizioni convenzionali applicabili

Le disposizioni della CDI CH-EAU suscettibili di essere applicabili nel presente caso sono l'art. 17 (artisti e sportivi), l'art. 15 (lavoro subordinato) e l'art. 21 (altri redditi). In base a queste disposizioni, gli EAU hanno il diritto di tassare gli acconti litigiosi se il convenuto, in qualità di sportivo, ha percepito un reddito in contropartita di un'attività che ha esercitato personalmente negli EAU (art. 17 par. 1 CDI CH-EAU). Se queste condizioni non sono soddisfatte, occorre allora esaminare se (i) l'indennizzo costituisce un salario, uno stipendio o un'altra remunerazione analoga che il convenuto ha percepito a titolo di un'impiego salariato e (ii) se ne ha beneficiato in virtù di un'attività esercitata personalmente negli EAU (art. 15 par. 1 CDI CH-EAU) senza che le condizioni dell'art. 15 par. 2 CDI CH-EAU siano soddisfatte (cd. clausola del montatore).

Per esaminare tali questioni, è necessario interpretare le suddette disposizioni convenzionali.

3. L'interpretazione secondo la CV

L'interpretazione delle CDI e di altre Convenzioni di diritto pubblico internazionale è disciplinata dalla Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati (CV; RS 0.111), in particolare dalle regole d'interpretazione di cui all'art. 31 ss. CV [29].

Per quanto rilevante nel caso di specie si ricorda che, in ogni caso, i principi della CV per l'interpretazione di un trattato costituiscono una codificazione del diritto consuetudinario internazionale [30]. Esse devono, quindi, essere prese in considerazione per l'interpretazione della CDI CH-EAU, anche se gli EAU non hanno aderito alla CV [31].

La regola generale per l'interpretazione dell'art. 31 par. 1 CV si basa su elementi quali il senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo, della buona fede ed in accordo con il suo contesto. Questi quattro elementi sono di pari grado [32].

Il punto di partenza dell'interpretazione è la lettera del trattato. Il testo della disposizione convenzionale deve essere interpretato per sé stesso, secondo il suo significato ordinario. Questo senso ordinario deve essere determinato in accordo con il suo contesto, con l'oggetto e lo scopo della convenzione e della buona fede [33]. L'oggetto e lo scopo del trattato corrispondono a ciò che le parti volevano ottenere concludendo

[29] DTF 147 V 402 consid. 9.2.1; DTF 147 V 387 consid. 3.3; DTF 146 II 150 consid. 5.3.1; DTF 145 II 339 consid. 4.4.1; DTF 147 V 387 consid. 3.3; DTF 146 II 150 consid. 5.3.1; DTF 145 II 339 consid. 4.4.1; cfr. ODILE AMMANN, *Domestic Courts and the Interpretation of International Law – Methods and Reasoning Based on the Swiss Example*, Leiden/Boston 2020, p. 241.

[30] Parere legale della Corte internazionale di giustizia (CIG) del 9 luglio 2004, *Legal Consequences of the Construction of a Wall in the Occupied Palestinian Territory*, in: CIG Raccolta 2004, p. 174, § 94; DTF 147 V 387 consid. 3.3; DTF 146 II 150 consid. 5.3.1; DTF 125 II 417 consid. 4d; DTF 122 II 234 consid. 4c.

[31] DTF 147 V 387 consid. 3.3; DTF 146 II 150 consid. 5.3.1; DTF 145 II 339 consid. 4.4.1.

[32] DTF 147 V 387 consid. 3.3.

[33] DTF 147 V 387 consid. 3.3.

questa convenzione[34]. Le regole d'interpretazione del diritto pubblico internazionale si basano sulla volontà delle parti contraenti soltanto se questa volontà è stata espressa nel testo stesso della CDI. Secondo l'art. 31 par. 4 CV, rimane tuttavia riservata l'intenzione delle parti chiaramente manifestata di comune accordo di utilizzare un'espressione non nel suo senso usuale bensì in un senso particolare[35]. Secondo l'art. 32 CV, i lavori preparatori e le circostanze nelle quali il trattato è stato concluso rappresentano dei mezzi complementari d'interpretazione ai quali si può ricorrere – soltanto unicamente, ma comunque – sia per confermare il significato risultante dall'applicazione dell'art. 31 CV sia per definire un significato quando l'interpretazione data conformemente all'art. 31 CV lo lascia ambiguo od oscuro (art. 32 lett. a CV) oppure porta ad un risultato manifestamente assurdo o irragionevole (art. 32 lett. b CV)[36]. In tal caso conviene attribuire alla disposizione in questione, tra le varie interpretazioni possibili, il senso che garantisce la sua applicazione effettiva e che non conduce ad un risultato contrario allo scopo e all'oggetto degli impegni assunti ("effetto utile")[37].

4. L'interpretazione secondo il M-OCSE e il Commentario M-OCSE

Il Tribunale federale ha sempre preso in considerazione il Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE) e il relativo commentario (Commentario M-OCSE) nell'interpretazione delle CDI, a condizione che si basino sugli stessi *standard*[38]. Il M-OCSE e il Commentario M-OCSE si basano su di una raccomandazione dell'OCSE[39]. Il Consiglio dell'OCSE raccomanda agli Stati membri, rispettivamente alle loro autorità fiscali, di attenersi al M-OCSE e al Commentario M-OCSE quando concludono nuove CDI o rivedono quelle esistenti, e di attenersi al Commentario M-OCSE quando applicano le CDI, nei seguenti termini: "Il Consiglio [...] raccomanda ai governi dei Paesi membri: (1) di continuare i loro sforzi per la conclusione di convenzioni fiscali bilaterali in materia d'imposte sul reddito e sulla sostanza con i Paesi membri, e se del caso con i Paesi terzi, con i quali non sono ancora vincolati da tali convenzioni, e di rivedere le convenzioni esistenti che non corrispondono più alle necessità attuali; (2) di attenersi, in occasione della conclusione di nuove convenzioni bilaterali o della revisione di convenzioni bilaterali esistenti, al Modello di convenzione fiscale così come interpretato nei relativi commentari; (3) che le loro amministrazioni fiscali seguano i Commentari sugli articoli del Modello di convenzione fiscale, come di volta in volta modificati, quando sono chiamate ad applicare e ad interpretare le disposizioni delle loro convenzioni fiscali bilaterali che si basano su tali articoli".

A differenza delle decisioni del Consiglio dell'OCSE, tali raccomandazioni non sono vincolanti per gli Stati membri in

termini di diritto pubblico internazionale (art. 5 lett. a e b della Convenzione istitutiva dell'Organizzazione di cooperazione e di sviluppo economici [Convenzione quadro dell'OCSE; RS 0.970.4])[\[40\]](#).

5. La portata del Commentario M-OCSE per le decisioni del Tribunale federale

La prassi del Tribunale federale per determinare le categorie di mezzi interpretativi previsti dagli artt. 31 e 32 CV da cui derivano il M-OCSE ed il Commentario M-OCSE non è regolata in maniera uniforme. Nella DTF 143 II 136, il Tribunale federale ha considerato il Commentario M-OCSE, nel contesto dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, un importante mezzo complementare d'interpretazione ai sensi dell'art. 32 CV[\[41\]](#). Nella DTF 144 II 130, che riguardava anch'essa l'assistenza amministrativa in materia fiscale, il Tribunale federale ha invece classificato il Commentario M-OCSE come uno strumento di "soft law" ai sensi dell'art. 31 par. 3 lett. c CV (ogni norma pertinente di diritto internazionale applicabile nelle relazioni tra le parti)[\[42\]](#). È vero che la dottrina adotta perlomeno il primo approccio[\[43\]](#).

L'opinione dominante è, tuttavia, che il M-OCSE e il Commentario M-OCSE esprimono il senso comune di un termine ai sensi dell'art. 31 par. 1 CV o anche il significato particolare inteso dalle parti ai sensi dell'art. 31 par. 4 CV, quando e nella misura in cui una CDI è stata negoziata sulla base di questi testi e gli Stati contraenti si sono attenuti al testo del M-OCSE formulando le disposizioni della CDI[\[44\]](#).

La prassi del Tribunale federale, gli autori citati ed il Comitato fiscale dell'OCSE sono concordi nel ritenere che il Commentario M-OCSE non sia vincolante per l'interpretazione di una CDI, ma che costituisca comunque un importante strumento di interpretazione[\[45\]](#).

[34] DTF 147 V 387 consid. 3.3; DTF 147 II 13 consid. 3.3; DTF 146 II 150 consid. 5.3.2.

[35] DTF 147 V 387 consid. 3.3.

[36] DTF 147 V 387 consid. 3.3; DTF 147 II 13, consid. 3.3; DTF 146 II 150 consid. 5.3.2.

[37] DTF 147 V 387 consid. 3.3; DTF 147 II 13, consid. 3.3; DTF 146 II 150 consid. 5.3.2; critica a tale proposito: AMMANN (nota 29), p. 253.

[38] DTF 144 II 130 consid. 8.2.3; DTF 143 II 257 consid. 6.5; DTF 141 II 447 consid. 4.4.3; sentenza TF n. 2C_880/2018 del 19 maggio 2020 consid. 4.1.

[39] Raccomandazione OCSE C(97)195/FINALE del 23 ottobre 1997.

[40] Cfr. anche il Commentario M-OCSE, N 29 ss. *ad* Introduzione; MICHAEL SCHWENKE, in: Wassermeyer (nota 27), EL 155 (ottobre 2021), N 37 *ad* Nota introduttiva all'art. 1 M-OCSE.

[41] DTF 143 II 136 consid. 5.2.3.

[42] DTF 144 II 130 consid. 8.2.2.

[43] Cfr., in particolare, RENÉ MATTEOTTI/NICOLE KRENGER, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (nota 28), N 162 *ad* Einführung; ROBERT WALDBURGER, Sind Gruppensuchen an die Schweiz rechtlich zulässig?, in: FSr 2013, p. 130.

[44] Cfr. per la dottrina svizzera, in particolare, PETER HONGLER, in: Raoul Stocker/Stefan Oesterheld (a cura di), Internationales Steuerrecht der Schweiz, San Gallo 2023, N 36 *ad* § 3; PETER LOCHER/ADRIANO MARANTELLI/ANDREA OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, IV^a ed., Berna 2019, p. 70; XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, V^e ed., Basilea 2022, p. 46; STEFAN OESTERHELT, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: ASA 80, p. 379 ss.; cfr. anche per la dottrina internazionale, in luogo di numerosi altri autori, HUGH J. AULT, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, in: Intertax 22/1994, p. 146 ss.; MICHAEL LANG/FLORIAN BRUGGER, The role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation, in: Australian Tax Forum 23/2008, p. 99 ss.; MORIS LEHNER, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (a cura di), DBA, Kommentar, VII^a ed., Monaco 2021, N 126 ss. *ad* Grundlagen; KLAUS VOGEL, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, in: Bulletin for International Taxation 2000, p. 615.

[45] Oltre alla giurisprudenza e alla dottrina citati: cfr. DTF 148 II 336 consid. 9.2; DTF 142 II 161 consid. 2.1; Commentario M-OCSE, N 29 e 29.3 *ad* Introduzione.

6. La portata dell'art. 17 par. 1 CDI CH-EAU (artisti e sportivi) in caso di una prestazione successivamente annullata

L'art. 17 par. 1 CDI CH-EAU subordina il diritto d'imposizione dello Stato in cui viene esercitata l'attività al fatto che il contribuente percepisca, nella sua qualità di sportivo, i redditi in questione quale contropartita delle attività personali esercitate in quest'ultimo Stato.

Nella misura in cui è determinante nel caso di specie, questa disposizione è del tutto conforme con il testo del M-OCSE nella versione vigente al momento della conclusione della CDI CH-EAU[46]. Sebbene gli EAU non siano un Paese membro dell'OCSE è possibile, in considerazione di questa concordanza, fare riferimento al Commentario M-OCSE per interpretare questa disposizione, tanto più che non vi è alcun indizio che permetta di concludere che gli Stati contraenti abbiano voluto discostarsi dagli *standard* OCSE, nonostante questa concordanza[47].

Il M-OCSE prevede uno stretto rapporto tra il reddito e lo Stato in cui viene esercitata l'attività. Questo stretto legame manca segnatamente per i redditi percepiti da uno sportivo in caso di annullamento di una prestazione. Tali redditi non ricadono nel campo d'applicazione di una disposizione convenzionale modellata sull'art. 17 M-OCSE, ma possono eventualmente essere riferiti ad un altro articolo della CDI (ad es. una norma modellata sull'art. 15 M-OCSE). Questo è il caso sia per il tenore attuale del M-OCSE sia per la versione in vigore al momento della conclusione della CDI CH-EAU[48].

In un altro contesto, il Tribunale federale, basandosi sul Commentario M-OCSE, ha considerato che il reddito di uno sportivo rientra nel campo d'applicazione di una norma di attribuzione convenzionale corrispondente a quella dell'art. 17 M-OCSE soltanto nella misura in cui la remunerazione sia in un rapporto immediato e diretto con una produzione sportiva[49]. Questa decisione è stata fortemente criticata da una parte della dottrina, che considerava che essa si spingeva troppo in là, come pure che escludere completamente il salario fisso di uno sportivo dal campo d'applicazione dell'art. 17 par. 1 M-OCSE per mancanza di prestazione, come aveva fatto il Tribunale federale, non fosse conforme al Commentario M-OCSE[50].

[46] Cfr. art. 17 M-OCSE nella versione vigente il 29 aprile 2000.

[47] MICHAEL LANG, Die Bedeutung des OECD-Kommentars und von "Reservations", "Observations" und "Positions" für die DBA-Auslegung, in: SWI 2023, p. 116 ss. con rinvio alla decisione del Bundesfinanzhof germanico (BFH) I R 1/19 del 13 aprile 2022; LEHNER (nota 44), N 134 ad Grundlagen; Schwenke (nota 40), N 54 ad Vorbemerkungen art. 1 M-OCSE; KLAUS VOGEL/ALEXANDER RUST, in: Ekkehart Reimer/Alexander Rust (a cura di), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, IV^a ed., 2015, N 104 ad Introduzione.

[48] Commentario M-OCSE, N 9 ad art. 17 M-OCSE nella versione del 29 aprile 2000 e del 15 luglio 2014.

[49] Sentenza TF n. 2C_276/2007 del 6 maggio 2008 consid. 5.5 e 6.2, in: StE 2008 A 32 n. 10.

[50] HAROLD GRÜNINGER/STEFAN OSTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2008), in: RSDA 2009, p. 53 ss.; SCHWENKE/WASSERMEYER (nota 28), Livraison complémentaire 145 (marzo 2019), N 16 ad art. 17 M-OCSE; ROBERT WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2008 (2. Teil), in: FStR 2009, p. 287 ss.; almeno parzialmente d'accordo con questa decisione: URS BEHNISCH/

A quanto risulta, non è mai stato sostenuto che, per stabilire un diritto d'imposizione dello Stato in cui viene esercitata l'attività, e basandosi su di una disposizione il cui tenore corrisponde all'art. 17 par. 1 M-OCSE, non sarebbe necessario che esista uno stretto rapporto tra il reddito e l'attività. In effetti, la dottrina maggioritaria segue pure il Commentario M-OCSE in relazione alla remunerazione pagata per una produzione pubblica successivamente annullata[51].

7. Per il Tribunale federale l'indennizzo percepito dal calciatore non ricade sotto l'art. 17 par. 1 CDI CH-EAU

Fino alla risoluzione del suo contratto di lavoro, il convenuto ha esercitato l'attività di calciatore professionista negli EAU. La base giuridica per il versamento dell'indennizzo litigioso era la convenzione di risoluzione del contratto del 9 luglio 2013. Essa non specifica espressamente per quali prestazioni la società calcistica indennizzava il convenuto. Per quanto ci si possa concretamente immaginare una controprestazione del convenuto quale motivo dell'indennizzo ricevuto, potrebbe trattarsi di una rinuncia da parte sua a tutte le sue pretese nei confronti della società calcistica.

Il convenuto non sostiene che esiste un rapporto tra questi pagamenti e delle prestazioni che avrebbe dovuto effettuare negli EAU dopo il 9 luglio 2013. Nell'incarto non vi sono indicazioni in tal senso. Né vi è alcuna ragione per ammettere che il pagamento sarebbe servito a integrare delle indennità già versate per delle prestazioni effettuate in precedenza a beneficio della società calcistica.

Al contrario, il pagamento scagionato dell'indennizzo mediante degli acconti per un periodo più o meno equivalente alla durata residua del contratto di lavoro costituisce un forte indizio che tale somma doveva compensare la futura perdita di salario del convenuto. La società calcistica era d'altronde già obbligata a versare tale indennizzo in base ai termini del contratto di lavoro.

Il pagamento in questione corrisponde, quindi, almeno da un punto di vista funzionale, all'indennizzo che uno sportivo riceve quando una o più produzioni vengono annullate[52]. Si tratta, al massimo, di un rapporto soltanto indiretto con l'attività precedentemente esercitata dal convenuto negli EAU.

Tenendo conto del Commentario M-OCSE, sembra che questo rapporto non sia sufficientemente stretto per poter considerare che il convenuto, quando ha ricevuto gli acconti

ANDREA OPEL, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2008, in: ZBJV 145/2009, p. 560 ss.; DAVID HÜRLIMANN, Restriktive Auslegung der Sportlerklausel durch das Bundesgericht in Entwicklungen im Steuerrecht 2009, Urteile – Aktuelle Themen – Hintergründe, 2009, p. 459 ss., cifra 5.1.

[51] AXEL CORDEWENER, Reimer/Rust (nota 47), N 89 ad art. 17 M-OCSE; THOMAS GRAF/HANSJÜRG CHRISTOFFEL, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (nota 28), N 92 ad art. 17 M-OCSE; XAVIER OBERSON, in: Robert Danon/Xavier Oberson/Pasquale Pistone/Daniel Gutmann (a cura di), Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Basilea 2014, N 124 ad art. 17 M-OCSE; CARSTEN SCHLOTTER, in: Jens Schönfeld/Xaver Ditz (a cura di), Doppelbesteuerungsabkommen, II^a ed., 2019, N 41 ad art. 17 M-OCSE; SCHWENKE/WASSERMEYER (nota 28), N 36 ad art. 17 M-OCSE; di altro avviso FRANK STOCKMANN, in: Vogel/Lehner (nota 44), N 57 ad art. 17 M-OCSE.

[52] CORDEWENER (nota 51), N 89 ss. ad art. 17 M-OCSE.

in questione, sarebbe stato remunerato per un'attività esercitata personalmente negli EAU. L'art. 17 par. 1 CDI CH-EAU non conferisce, quindi, agli EAU alcun diritto d'imposizione dal quale deriverebbe l'obbligo per la Svizzera di sgravare l'indennizzo percepito dal convenuto.

8. Si applica, quindi, l'art. 15 par. 1 CDI CH-EAU (reddito da lavoro subordinato)?

Rimane da esaminare se gli EAU possano dedurre dall'art. 15 par. 1 CDI CH-EAU l'attribuzione a loro favore del diritto di tassare questi redditi. Affinché le indennità di disdetta, di partenza e altri pagamenti effettuati alla fine o dopo la fine di un rapporto di lavoro rientrino nel campo d'applicazione dell'art. 15 par. 1 CDI CH-EAU, esse devono costituire "salari, stipendi o altre remunerazioni analoghe". Lo Stato in cui viene svolta l'attività beneficia di un diritto di tassare questi redditi, secondo questa disposizione, unicamente quando il pagamento è effettuato per un'attività effettivamente svolta nello Stato del luogo di lavoro.

Le nozioni di "salari, stipendi o altre remunerazioni analoghe" non sono definite in modo più preciso nella CDI CH-EAU e nel M-OCSE sul cui contenuto si basa l'art. 15 par. 1 CDI CH-EAU[53].

Nella DTF 143 II 257, e basandosi sull'art. 17 par. 1 della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza nonché a prevenire la frode e dell'evasione fiscale (CDI CH-FRA; RS 0.972.934.91), che corrisponde all'art. 15 par. 1 CDI CH-EAU (e all'art. 15 par. 1 M-OCSE), il Tribunale federale ha concluso che un'indennità di partenza versata al direttore di una società francese residente in Svizzera non rientrava nel campo d'applicazione di questa disposizione. L'Alta Corte ha motivato questa valutazione con il fatto che il pagamento aveva in effetti un fondamento giuridico nella precedente attività dell'interessato per la società, ma non rappresentava una controprestazione per un lavoro esercitato nello Stato in cui si svolgeva la precedente attività[54].

Questa decisione è stata criticata dalla dottrina, in particolare per il fatto che il Tribunale federale avrebbe completamente ignorato il Commentario M-OCSE nell'interpretazione della CDI CH-FRA[55]. Nel corso del 2014, il Commentario M-OCSE è stato in effetti integrato da approfondite considerazioni relative all'indennità di disdetta, di partenza e altri pagamenti effettuati alla fine o dopo la fine di un rapporto di lavoro[56]. Secondo i suddetti autori, queste considerazioni avrebbero dovuto portare ad attribuire almeno una parte delle indennità ricevute alla Francia, Stato in cui era stata esercitata l'attività del contribuente.

[53] DTF 143 II 257 consid. 6.4; sentenze TF n. 2C_180/2018 del 19 settembre 2019 consid. 6.7.1; n. 2C_604/2011 del 9 maggio 2012 consid. 4.2, in: RDAF 2012 II, p. 240, StE 2012 A 32 n. 18.

[54] DTF 143 II 257 consid. 7.2.

[55] RAPHAËL GANI, La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2017-2018, in: RDAF 2019 II, p. 77 ss.; CHRISTINE LEDURE, Prise de position, in: StR 72/2017, p. 388 ss.

[56] Commentario M-OCSE, N 2.3-2.16 ad art. 15 M-OCSE nella versione del 15 luglio 2014.

È vero che il Tribunale federale ha menzionato il Commentario M-OCSE nel consid. 6.5 della DTF 143 II 257, che riguardava l'anno fiscale 2012, ma successivamente non ne ha tenuto conto. Sebbene gli EAU non siano Paesi membri dell'OCSE, in linea di principio, il Commentario M-OCSE può servire quale mezzo d'interpretazione per l'art. 15 par. 1 CDI CH-EAU. Le considerazioni contenute nel Commentario M-OCSE relative alle indennità di disdetta, di partenza e altri pagamenti effettuati alla fine o dopo la fine di un rapporto di lavoro sono state introdotte soltanto circa tre anni dopo la conclusione della CDI CH-EAU. La versione del Commentario M-OCSE a disposizione degli Stati contraenti al momento della conclusione della CDI CH-EAU non conteneva ancora alcuna considerazione specifica relativa al trattamento dei pagamenti effettuati alla fine o dopo la fine di un rapporto di lavoro.

9. La portata delle versioni successive del Commentario M-OCSE per l'interpretazione di una CDI

Si pone, quindi, la questione a sapere quale valore possano avere le versioni successive del Commentario M-OCSE per l'interpretazione di una CDI.

Fino ad oggi la prassi del Tribunale federale su tale questione non è stata uniforme. Nella sua precedente giurisprudenza, esso ha tenuto conto delle versioni del Commentario M-OCSE modificate dopo la conclusione della CDI, ma senza discutere la problematica in modo approfondito[57]. Nella DTF 144 II 130 (consid. 8.3.2 e 8.3.3) il Tribunale federale ha considerato che il Commentario M-OCSE consentiva un'interpretazione evolutiva (dinamica) della CDI a causa dei suoi regolari adattamenti. Nella sentenza n. 2C_880/2018 del 19 maggio 2020 (consid. 4.1), il Tribunale federale ha considerato ammissibile tenere conto del tenore attuale del Commentario M-OCSE, in quanto era possibile che, al momento della conclusione della CDI, gli Stati contraenti fossero già stati informati che il concetto aperto di "beneficiario economico" sarebbe stato ulteriormente modificato. Nel frattempo, in un'altra decisione, esso ha ritenuto opportuno utilizzare la versione del Commentario M-OCSE del giorno in cui è stata conclusa la CDI[58].

L'AFC e l'autorità fiscale cantonale sostengono che la versione del Commentario M-OCSE del giorno in cui è stata conclusa la CDI sia determinante. In linea di principio, i commentari successivi non dovrebbero essere presi in considerazione. L'AFC e l'autorità fiscale cantonale fanno riferimento a pareri dottrinali di autori svizzeri[59]. Questa valutazione si ritrova anche

[57] Cfr. in particolare DTF 142 II 161 consid. 2.1; DTF 141 II 447 consid. 4.4.3; sentenze TF n. 2C_267/2007 del 6 maggio 2008 consid. 5.3 e 5.6, in: StE 2008 A 32 n. 10; n. 2A_239/2005 del 28 novembre 2005 consid. 3.4.5, in: StR 61/2006, p. 217.

[58] Sentenza TF n. 2C_452-453/2012 del 7 novembre 2012 consid. 4.6, in: StE 2013 A 32 n. 19.

[59] LOCHER/MARANTELLI/OPEL (nota 44), p. 70 ss.; MATTEOTTI/KRENGER (nota 43), N 160 ad Einleitung; OESTERHELT (nota 44), p. 380 ss.; cfr. anche MICHAEL BEUSCH, Die Bedeutung ausländischer Gerichtsentscheide für die Auslegung von DBA durch die schweizerische Justiz in Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Mélanges pour Markus Reich, Zurigo 2014, p. 402; HONGLER (nota 44), N 38 ss. ad f 3; OBERSON (nota 44), p. 47 ss.; DANIEL DE VRIES REILINGH/CHRISTIAN CHILLÀ, Droit fiscal international, Basilea 2022, p. 51 ss.

nella giurisprudenza e nella dottrina di altri Paesi europei^[60]. Questa valutazione dottrinale dominante a livello nazionale ed internazionale è confortata dal punto di vista dell'OCSE, che considera essa stessa che le modifiche del M-OCSE e del Commentario M-OCSE devono essere prese in considerazione a condizione che le disposizioni di una CDI non si discostino sostanzialmente dagli articoli modificati del M-OCSE^[61].

Anche in dottrina ci sono autori che ritengono ammissibile, perlomeno in determinate circostanze, tenere conto delle versioni successive dei commentari, in particolare quando, in base alle regole generali del diritto pubblico internazionale, è richiesta un'interpretazione dinamica^[62]. Esprimendosi quasi come mediatori, alcuni autori ritengono che sia opportuno, quando si procede all'interpretazione, dare ai commentari successivi perlomeno il peso delle fonti documentali usuali^[63].

Le versioni successive del Commentario OCSE, di cui le Parti contraenti non erano a conoscenza al momento della conclusione della CDI, possono al massimo servire quale mezzo d'interpretazione nel quadro dell'art. 31 par. 1 o 4 CV, al fine di determinare il senso ordinario o particolare di una disposizione quando esso deve essere determinato non il giorno della conclusione della convenzione, ma al momento della sua applicazione.

Secondo la giurisprudenza della Corte internazionale di giustizia e la dottrina dominante in materia di diritto pubblico internazionale, a cui il Tribunale federale ha già fatto riferimento nella sentenza n. 2C_880/2018 del 19 maggio 2020

(consid. 4.1), le convenzioni di diritto pubblico internazionale devono, in linea di principio, essere interpretate in modo statico. Di regola, quindi, è determinante l'interpretazione delle nozioni e delle disposizioni utilizzate nella convenzione al momento della conclusione dell'accordo^[64]. Un'interpretazione dinamica entra in linea di conto unicamente se delle nozioni aperte vengono utilizzate in convenzioni di diritto pubblico internazionale concluse per un lungo periodo o senza un limite di tempo il cui significato era, in modo riconoscibile dalle parti, soggetto ad evoluzioni nel tempo. In questo caso, secondo la giurisprudenza della Corte internazionale di giustizia, si presume che le Parti volevano attribuire a queste nozioni un senso evolutivo^[65].

Teoricamente, anche le versioni successive del Commentario M-OCSE possono essere prese in considerazione se trattano una nuova questione che influisce sull'applicazione della CDI e se è accertato che le Parti contraenti si erano accordate sull'interpretazione del trattato (art. 31 par. 3 lett. b CV).

10. Nel caso di specie che interpretazione del Commentario M-OCSE si applica?

Nel caso in questione, le Parti contraenti non avrebbero potuto accordarsi in merito ad una versione successiva del Commentario OCSE per il semplice fatto che uno degli Stati contraenti – gli EAU – non è Paese membro dell'OCSE e non è rappresentato nel Comitato affari fiscali dell'OCSE. È in ogni caso dubbio che il Commentario M-OCSE soddisfi i requisiti dell'art. 31 par. 3 lett. b CV. La dottrina sostiene giustamente che il Commentario M-OCSE non rappresenta di per sé alcuna prassi di applicazione consensuale e che gli uffici fiscali e le autorità giudiziarie fiscali – e non i rappresentanti degli Stati membri nel Comitato fiscale dell'OCSE o la più alta autorità finanziaria degli Stati membri – sono in un caso tipico le istanze incaricate dell'applicazione della CDI^[66].

L'interpretazione dinamica dei trattati di diritto internazionale pubblico comporta il rischio che l'applicazione del diritto si

[60] Cfr. in particolare le sentenze del Bundesfinanzhof tedesco I R 1/19 del 13 aprile 2022, nm. 21; I R 44/16 dell'11 luglio 2018 nm. 16 con riferimenti; del Consiglio di Stato francese n. 233894 del 30 dicembre 2003; del Verfassungsgerichtshof austriaco V 41/2015 del 25 settembre 2015 consid. 2.2. 3, nm. 45; dello Hoge Raad dei Paesi Bassi 21/00747 del 14 ottobre 2022 nm. 3.2.2 e 3.2.3 (sebbene lo Hoge Raad ammetta i commentari successivi quali mezzi di interpretazione ai sensi dell'art. 32 CV, laddove essi abbiano soltanto una funzione chiarificatrice); cfr. anche MICHAEL LANG, Die Bedeutung des OECD-Kommentars und der Reservations, Observations und Positions für die DBA-Auslegung, in: Jürgen Lüdicke/Rudolf Mellinghoff/Thomas Rödder (a cura di), Nationale und Internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Monaco 2016, p. 238 ss.; LEHNER (nota 44), N 127 ad Grundlagen; cfr. anche i numerosi riferimenti in JOHANN HATTINGH, The Relevance of BEPS Materials for Tax Treaty Interpretation, in: Bulletin for International Taxation 2020, p. 183, nota 19.

[61] Commentario M-OCSE, N 35 ad Introduzione; conforme all'OCSE, sentenza della Corte Suprema di Cassazione italiana, n. 36679 del 14 dicembre 2022, par. 5.

[62] STEFFEN LAMPERT, Die dynamische Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Beachtung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen, in: STR 2012, p. 516 ss.; ULF LINDERFALK/MARIA HILLING, The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory – Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law, in: Nordic Tax Journal 2015, p. 54 ss.; cfr. anche JACQUES SASSEVILLE, Temporal Aspects of Tax Treaties in Tax Polymath: A Life in International Taxation, Essays in: Honour of John F. Avery Jones, 2010, p. 46 ss.; MICHAEL WICHMANN, Anmerkungen zur deutschen Abkommenspolitik, in: FR 2011, p. 1083 ss.

[63] BRIAN J. ARNOLD, Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2023 Revisions to the Commentary to the OECD Model, in: Bulletin for International Taxation 2004, p. 260; JOHN AVERY JONES, The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, in: Bulletin for International Taxation 2002, p. 103; VOGEL (nota 44), p. 616; cfr. anche le sentenze della Corte Suprema del Regno Unito del 20 maggio 2020 *Fowler v. Revenue and Customs*, 2020, UKSC 22 nm. 18; della Corte Suprema del Canada del 26 novembre 2021 *Canada v. Alta Energy Luxembourg Sarl*, 2021, SCC 49 nm., 40 s.; del Conseil d'Etat francese n. 420174 dell'11 dicembre 2020, nm. 4 in correlazione con le conclusioni finali del Public Reporter Laurent Cytermann nella stessa causa, p. 15 ss.

[64] Sentenza della Corte internazionale di giustizia del 13 luglio 2009, *Dispute concerning navigation and related rights (Costa Rica v. Nicaragua)*, ICJ, sentenza del 13 luglio 2009, *Dispute concerning navigation and related rights (Costa Rica v. Nicaragua)*, sentenza del 13 luglio 2009 (*Nicaragua*), ICJ Reports 2009, p. 242, § 63; PIERRE-MARIE DUPUY/YANN KERBRAT, Droit international public, XIV^e ed., 2018, § 314; MAX SORENSEN, Le problème dit du droit intertemporel dans l'ordre international, in: Annuaire de l'Institut de Droit international 55/1973, p. 13 ss.; ALFRED VERDROSS/BRUNO SIMMA, Universelles Völkerrecht, III^e ed., 1984, § 782.

[65] Sentenza della Corte internazionale di giustizia del 13 luglio 2009, *Dispute concerning navigation and related rights (Costa Rica v. Nicaragua)*, ICJ Reports 2009, p. 243, § 66; cfr. anche JAMES CRAWFORD, *Brownlie's Principles of Interpretation*, II^e ed., 2015, p. 467 ss.; VERDROSS/SIMMA (nota 64), § 782; analogamente anche GEORG DAHM/JOST DELBRÜCK/RÜDIGER WOLFRUM, *Völkerrecht*, vol. 1/3, II^e ed., 2002, p. 649.

[66] LANG (nota 60), p. 239; cfr. anche la sentenza del Verfassungsgerichtshof austriaco V 41/2015 del 25 settembre 2015, nm. 2.2.3; di altro avviso la sentenza della Corte Suprema del Canada del 26 novembre 2021 in *Canada v. Alta Energy Luxembourg Sarl*, 2021, SCC 49, nm. 41; LINDERFALK/HILLING (nota 62), p. 45 ss.; cfr. per identificare la prassi applicativa di uno Stato contraente: Commissione di diritto internazionale dell'ONU, *Yearbook of the International Law Commission* 2018, vol. II, II^a parte, Text of the draft conclusions on subsequent agreements and subsequent practice in relation to the interpretation of treaties, Commentario alle Conclusioni 5, nm. 6 e 9, nonché Conclusioni 6, nm. 7 e 22.

discosti dal consenso raggiunto fra le Parti contraenti e snaturi la volontà da esse espressa^[67]. Talvolta si esige di restringere l'interpretazione dinamica alle convenzioni di diritto pubblico internazionale che presentano un carattere costituzionale o perlomeno legale e che prevedono dei meccanismi simili ad un tribunale o ad un'istanza convenzionale suscettibile di tener conto di cambiamenti delle circostanze senza dipendere dall'approvazione di tutti gli Stati contraenti^[68]. Il Comitato fiscale dell'OCSE, responsabile del Commentario OCSE, non è tuttavia un organo che funziona in questo modo per le CDI, che sono oggetto di negoziati bilaterali; va aggiunto che l'OCSE non è l'organo che promulga il diritto dei trattati^[69].

In considerazione delle importanti riserve espresse nei confronti di un'interpretazione completamente libera e dinamica dei trattati, si deve ammettere soltanto con la massima prudenza che la volontà degli Stati contraenti fosse quella d'interpretare una nozione specifica in modo dinamico.

Se le condizioni a tale riguardo non sono adempiute, le versioni successive del Commentario M-OCSE non rappresentano in alcun modo un importante mezzo d'interpretazione ai sensi dell'art. 31 CV per determinare il senso comune o particolare di una disposizione convenzionale. Inversamente, non c'è motivo per cui alle autorità esecutive ed ai tribunali debba essere strettamente vietato di consultare i commenti successivi quale ausilio all'interpretazione.

A differenza della versione del Commentario M-OCSE del giorno in cui è stata conclusa la CDI, ai commentari successivi può essere attribuito un valore probatorio soltanto sulla base della rilevanza della loro argomentazione^[70]. Il valore dei commentari successivi nel processo d'interpretazione è, quindi, paragonabile al resto della dottrina o della giurisprudenza (cfr. a questo proposito l'art. 38 par. 1 lett. d dello Statuto della Corte internazionale di giustizia [RS 0.193.501])^[71]. La precedente giurisprudenza relativa alle modifiche al Commentario M-OCSE successive alla conclusione di una CDI dev'essere precisata in questo senso.

[67] Al posto di numerosi autori cfr. HONGLER (nota 44), N 38 ad § 3; per un problema analogo in relazione ad una pratica di applicazione successiva ai sensi dell'art. 31 par. 3 lett. b CV, cfr. Commissione di diritto internazionale dell'ONU (nota 66), commento alla Conclusione 7, nm. 37.

[68] DANIEL MÖCKLI/NIGEL D. WHITE, *Treaties as "Living Instruments"*, in: *Conceptual and Contextual Perspectives on the Modern Law of Treaties*, 2018, p. 17.

[69] LANG (nota 60), p. 242.

[70] Sentenza della Corte Suprema del Regno Unito del 20 maggio 2020, *Fowler v. Revenue and Customs Comrs*, 2020, UKSC 22 nm. 18 con riferimento alla decisione della Corte d'Appello del Regno Unito dell'8 luglio 2010 *Revenue and Customs Comrs v. Smallwood*, 2010, EWCA Civ 778 nm. 26.5; cfr. pure la sentenza del Consiglio di Stato francese n. 420174 dell'11 dicembre 2020, nm. 4 in relazione alle conclusioni finali del relatore pubblico Laurent Cystermann nello stesso caso, p. 15 ss.

[71] AMMANN (nota 29), p. 153 ss.; CHARLES C. JALLOH, *Les moyens auxiliaires de détermination des règles du droit international*, in: Rapporto della Commissione di diritto internazionale dell'ONU, 72. sessione (26 aprile-4 giugno e 5 luglio-6 agosto 2021), UN-Doc. A/76/10, nm. 29 ss.; ALDO ZAMMIT BORDA, *A Formal Approach to Article 38 (1) (d) of the ICJ Statute from the Perspective of the International Criminal Courts and Tribunals*, in: *The European Journal of International Law* 24/2013, p. 654 ss.

11. Per il Tribunale federale l'indennizzo percepito non ricade nemmeno nel campo di applicazione dell'art. 15 par. 1 CDI CH-EAU?

Le nozioni di "salari", "stipendi" e, soprattutto "altre remunerazioni analoghe" sono di per sé aperte, e un'interpretazione dinamica autonoma del trattato per questi termini non sarebbe esclusa a priori. Secondo l'opinione praticamente unanime della dottrina, esse devono tuttavia essere interpretate in conformità all'art. 3 par. 2 M-OCSE, rispettivamente all'art. 3 par. 2 CDI CH-EAU, con riferimento alle leggi dello Stato in cui viene applicata la CDI al fine di permettere un assoggettamento senza lacune dei proventi imponibili del lavoro^[72].

In ogni caso, la nuova formulazione del Commentario M-OCSE non ha lo scopo di definire gli "stipendi", i "salari" e le "altre remunerazioni analoghe". Il suo obiettivo è, piuttosto, quello di aiutare ad identificare la controprestazione concreta di una retribuzione, in modo da poter determinare se, ed in caso affermativo in quale misura, tale remunerazione sia stata versata a causa di un'attività lucrativa esercitata nello Stato in cui è stata pagata^[73]. Questo complemento apportato al Commentario M-OCSE si riferisce, pertanto, all'interpretazione dell'art. 15 par. 1, seconda frase CDI CH-EAU, rispettivamente della stessa norma del M-OCSE, che esigono un rapporto tra la remunerazione e l'impiego esercitato: nelle versioni originali in francese e inglese della CDI CH-EAU, il tenore del testo è il seguente: "Si l'emploi y [ndr. dans l'autre État contractant] est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État"; "If the employment is so [ndr. in the other Contracting State] exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State" oppure, nella traduzione in tedesco, "[...] die dafür bezogenen Vergütungen". Queste disposizioni non contengono nozioni aperte il cui significato potrebbe cambiare con il passare del tempo e la cui interpretazione dinamica avrebbe potuto essere presa in considerazione dagli Stati vincolati dalla CDI CH-EAU.

Per quanto rilevante nel presente caso, il Commentario M-OCSE nella sua versione successiva al 15 luglio 2014 considera che esiste un rapporto sufficiente con il lavoro effettuato nello Stato in cui viene esercitata l'attività per la perdita di salario (mantenimento del pagamento del salario) di cui beneficia un lavoratore licenziato per la durata del periodo di disdetta^[74]. Le indennità di partenza che il datore di lavoro deve versare al lavoratore al termine del rapporto di lavoro per ottemperare alla legge o al contratto devono, in caso di dubbio e secondo l'avviso del Comitato fiscale dell'OCSE, essere considerate come una remunerazione per gli ultimi dodici mesi del suo impiego. Esse rientrano, pertanto, nel campo d'applicazione dell'art. 15

[72] SAMUEL DÜRR, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (nota 28), N 20 ad art. 15; ROBERT WALDBURGER, *Das Einkommen aus unselbständiger Arbeit im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, San Gallo 1990, p. 38; SCHWENKE/WASSERMEYER (nota 28), N 54 ad art. 15 M-OCSE, nonché gli altri riferimenti in DTF 143 II 257 consid. 6.4.

[73] Commentario M-OCSE, N 2.3 ad art. 15 M-OCSE nella sua versione del 15 luglio 2014.

[74] Commentario M-OCSE, N 2.6 ad art. 15 M-OCSE nella sua versione del 15 luglio 2014.

par. 1 M-OCSE^[75]. Secondo il Commentario M-OCSE, l'indennizzo per una disdetta ingiustificata ai sensi della legge o del contratto consente pure di riconoscere un diritto di imporre allo Stato in cui è stata esercitata l'attività, nella misura in cui compensa una perdita di salario^[76].

Già nella DTF 143 II 257, il Tribunale federale ha rilevato che la dottrina non è unanime in merito alla qualificazione delle indennità di partenza. Alcuni autori attribuiscono, alle stesse condizioni dell'attuale Commentario M-OCSE, il diritto di tassare le indennità di partenza allo Stato in cui è stata (precedentemente) esercitata l'attività lucrativa, mentre altri autori negano questo diritto allo Stato della (vecchia) attività lucrativa, e ciò per varie ragioni^[77]. Va aggiunto che anche la giurisprudenza di tribunali e corti superiori di altri Stati è divisa su questo tema, rilevando che alcuni di essi distinguono tra diverse categorie di indennità di partenza^[78].

Nella decisione DTF 143 II 257 (consid. 7.2.) il Tribunale federale ha negato l'esistenza di un diritto di tassare dello Stato in cui è stata (precedentemente) esercitata l'attività lucrativa, considerando che generalmente non esiste alcun legame tra l'indennità corrisposta in caso di rottura dei rapporti contrattuali e l'esercizio effettivo del lavoro nello Stato in cui viene svolta questa attività^[79]. Nel caso in esame vale la pena mantenere questo punto di vista nonostante la modifica del Commentario OCSE nella sua versione del 15 luglio 2014.

Le versioni inglese e francese dell'art. 15 par. 1, seconda frase della CDI CH-EAU che sono determinanti in questo caso presuppongono, così come la traduzione tedesca ("*die dafür bezogenen Vergütungen*"), l'esistenza di un rapporto tra il reddito e l'esercizio effettivo di un'attività nello Stato del luogo di lavoro. È vero che questo legame manca anche quando il pagamento è giuridicamente basato su di un rapporto di lavoro, ma l'indennità non è versata per un'attività effettivamente esercitata nello Stato del luogo di lavoro.

^[75] Commentario OCSE, n. 2.7. ad art. 15 M-OCSE nella sua versione del 15 luglio 2014.

^[76] Commentario OCSE, n. 2.8. ad art. 15 M-OCSE nella sua versione del 15 luglio 2014.

^[77] Cfr. riferimenti in DTF 143 II 257 consid. 6.9; cfr. anche SCHWENKE/WASSERMEYER (nota 28), N 56e e N 79 ss. ad art. 15 M-OCSE.

^[78] Cfr. a sfavore di un diritto di imporre dello Stato in cui viene esercitata l'attività: sentenza del BFH I R 8/13 del 24 luglio 2013, nm. 15 con ulteriori riferimenti; del Consiglio di Stato francese n. 351065 del 4 ottobre 2013 consid. 4 e 5; del Commissario speciale del Regno Unito del 10 aprile 2008, *Resolute Management Services Ltd v. R & C Commrs*, 2008, Sp. C 710 nm. 37 ss.; in favore di un diritto di imporre dello Stato in cui viene esercitata l'attività: sentenze della Corte austriaca di diritto amministrativo Ro 2014/15/0050 del 23 febbraio 2017, nm. 30 e 44; del Commissario speciale del Regno Unito del 23 giugno 2005 *Squirrel v. HMRC*, 2005, Sp. C 493, nm. 11 ss.

^[79] BFH I R 8/13 del 24 luglio 2013, nm. 15; nel frattempo, il Legislatore tedesco ha "disinnescato" questa giurisprudenza ed ha imposto alle autorità fiscali tedesche e ai tribunali di ammettere il diritto di tassare dello Stato in cui viene esercitata l'attività: cfr. § 50d cpv. 12 dell'Einkommenssteuergesetz tedesco nella versione pubblicata l'8 ottobre 2009 (BGBl. I, p. 3366, p. 3862) che è stato infine modificato dall'art. 8 cpv. 3 della Legge del 20 dicembre 2022 (BGBl. I, p. 2730); cfr. su questo tema SCHWENKE/WASSERMEYER (nota 28), N 56e e N 79c ad art. 15 M-OCSE; cfr. anche la sentenza del Commissario speciale del Regno Unito del 10 aprile 2008, *Resolute Management Services Ltd v. R & C Commrs*, 2008, sp. C 710, nm. 38).

In considerazione della concordanza tra le versioni inglese e francese, come pure del fatto che l'art. 15 CDI CH-EAU si basa sul M-OCSE, a sua volta redatto in inglese e francese, non ha alcuna importanza pratica sapere se la versione autentica in lingua araba permetterebbe di giungere ad un'altra conclusione ai sensi dell'art. 33 par. 1 CV, tanto più che in tal caso farebbe stato la versione inglese^[80]. Escludere il diritto di tassare dello Stato in cui viene esercitata l'attività lucrativa è d'altronde conforme al Commentario M-OCSE nella versione in vigore il giorno della conclusione della CDI CH-EAU. Il Commentario M-OCSE parte ugualmente dal principio che l'attività sia esercitata nel luogo in cui il lavoratore è fisicamente presente durante lo svolgimento delle mansioni per le quali è remunerato^[81].

Nemmeno il rapporto esistente fra il pagamento effettuato e le altre disposizioni della CDI CH-EAU consente di attribuire un diritto di tassare allo Stato in cui viene esercitata l'attività lucrativa. Al contrario, l'art. 15 par. 2 lett. a CDI CH-EAU, tanto quanto il par. 1, esigono la presenza fisica del beneficiario come criterio per riconoscere il diritto di tassare dello Stato del luogo di lavoro. Sembra, quindi, adeguato far dipendere il diritto di tassare dello Stato in cui viene esercitata l'attività dalla presenza effettiva del lavoratore sul suo territorio. In questo caso esiste come minimo una maggiore probabilità che il lavoratore utilizzi l'infrastruttura e gli altri beni pubblici dello Stato in cui egli esercita la propria attività.

L'obiettivo e lo scopo di una CDI potrebbero anche favorire un diritto di tassare dello Stato del luogo di lavoro se la CDI fosse anche intesa ad evitare le doppie non imposizioni e se, in assenza di un diritto di tassare dello Stato in cui viene esercitata l'attività, una doppia non imposizione potesse verificarsi regolarmente^[82]. Nel presente caso, tuttavia, nessuno di questi elementi è presente.

D. In conclusione la Svizzera mantiene il diritto di tassare questo indennizzo

In conclusione, si deve constatare che non c'è motivo di riconoscere un diritto di tassare dello Stato in cui viene esercitata l'attività lucrativa sulla base dell'art. 15 par. 1 CDI CH-EAU quando un'indennità di partenza non remunera un'attività effettivamente esercitata nello Stato del luogo di lavoro, anche se trova la sua giustificazione in un (precedente) rapporto di lavoro.

La DTF 143 II 257 viene, quindi, confermata nel suo risultato. Il fatto che la remunerazione litigiosa non rientri nel campo d'applicazione dell'art. 15 par. 1 M-OCSE, ma venga considerata come un altro reddito ai sensi dell'art. 21 M-OCSE, come ammesso dal Tribunale federale nella DTF 143 II 257 (consid. 7.2)^[83] oppure che l'indennità di partenza venga

^[80] Cfr. la clausola finale della CDI CH-EAU; MICHAEL LANG, *Die Auffassung des VwGH zur Bedeutung der authentischen Texte bei der DBA-Auslegung*, in: SWI 2021, p. 582 ss.

^[81] Commentario M-OCSE, N 1 ad art. 15 M-OCSE nella sua versione in vigore dal 22 luglio 2010.

^[82] Cfr. ad es. il preambolo del M-OCSE nella sua versione del 21 novembre 2017.

^[83] Cfr. pure la decisione del Commissario speciale del Regno Unito del 10 aprile

considerata come un reddito ai sensi dell'art. 15 par. 1, prima frase M-OCSE, ma senza che le condizioni dell'art. 15 par. 1, seconda frase M-OCSE siano adempiute è irrilevante^[84].

Dal punto di vista dello Stato di residenza, l'elemento determinante è che l'art. 15 CDI CH-EAU non attribuisce alcun diritto di tassare l'indennità di partenza allo Stato in cui è stata esercitata l'attività precedente e che lo Stato di residenza non deve, quindi, concedere lo sgravio ai sensi dell'art. 22 CDI CH-EAU. Questa è pure stata la conclusione alla quale è giunto l'autore su cui il Tribunale federale si è basato nella DTF 143 II 257^[85].

In merito all'art. 17 CDI CH-EAU è già stato spiegato che il pagamento in questione non è stato effettuato in relazione alle prestazioni che il convenuto avrebbe effettivamente effettuato per il club calcistico dopo il 9 luglio 2013, ma che il convenuto le ha ricevute per compensare l'annullamento delle future opportunità di svolgere la propria attività per il club.

Dal punto di vista del diritto del lavoro, l'indennità è piuttosto paragonabile al mantenimento del salario durante il periodo di disdetta o all'indennizzo per la perdita del salario. In ogni caso, essa non rappresenta in alcun modo una controprestazione per un'attività lucrativa dipendente che il convenuto avrebbe esercitato negli EAU.

Di conseguenza, gli EAU non dispongono nemmeno di un diritto di tassare conferito dall'art. 15 par. 1 CDI CH-EAU che obbligherebbe la Svizzera ad esentare tale reddito ai sensi dell'art. 22 par. 1 lett. a CDI CH-EAU. Non vi sono altre disposizioni nella CDI CH-EAU che conferiscano agli EAU un diritto di tassare i versamenti qui in discussione.

Tenuto conto di quanto detto in precedenza, il pagamento litigioso è assoggettato all'imposta federale diretta ai sensi del diritto interno svizzero. Il diritto di tassare della Svizzera non è limitato dalla CDI CH-EAU. L'istanza precedente ha, quindi, violato il diritto federale non assoggettando all'imposta federale diretta la remunerazione in questione.

Le specifiche disposizioni della legge fiscale cantonale sono simili a quelle della LIFD e sono armonizzate dal diritto federale (artt. 23 cpv. 1 e 24 cpv. 1 lett. a e c della Legge tributaria di Basilea Campagna [StG-BL]; art. 7 cpv. 1 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]). La CDI CH-EAU si applica anche alle imposte cantonali sul reddito (art. 2 par. 3 lett. a CDI CH-EAU). Per le imposte cantonali e comunali si può, quindi, rinviare integralmente ai considerandi relativi all'imposta federale diretta.

Il ricorso è ammesso per l'imposta federale diretta e le imposte dirette cantonali e comunali, le decisioni del Tribunale

cantonale sono annullate e le decisioni del Tribunale fiscale e di espropriazione, nonché le decisioni di tassazione e dopo reclamo sono confermate.

2008, *Resolute Management Services Ltd v. R & C commrs*, 2008, Sp. C 710, nm. 38; decisione del Consiglio di Stato francese n. 351065 del 4 ottobre 2013, consid. 4 e 5.

^[84] In questo senso si veda l'ampia giurisprudenza del BFH citata sopra.

^[85] RAINER PROKISCH, in: Vogel/Lehner (nota 44), N 34 ad art. 15 M-OCSE.

Membro di CdA certificato *Certified Board Member (CBM)*

Quinta edizione



Obiettivi

- Acquisire e consolidare le competenze necessarie per svolgere al meglio il ruolo di membro di un CdA di una piccola media impresa (PMI)
- Conoscere i diritti e gli obblighi in capo al CdA rispettivamente le diverse responsabilità
- Conoscere la strategia e il modo di comunicare del CdA

Destinatari

Membri di CdA di PMI, aspiranti membri di CdA di PMI.

Modalità didattica

Modalità ibrida (presenza e distanza).

Certificato

Certified Board Member (CBM) rilasciato dalla SUPSI e Certificato SAQ (Swiss Association for Quality) per membri di CdA.

Struttura

Il percorso di studio prevede 6 moduli, ovvero 54 ore - lezione, tra febbraio e giugno 2025.

Modulo 1 Il CdA: diritti, obblighi e responsabilità

Modulo 2 Il ruolo strategico del CdA

Modulo 3 Gestione e supervisione finanziaria

Modulo 4 Risk Management e contesto regolamentare

Modulo 5 Aspetti pratici legati all'attività di amministratore

Modulo 6 Comunicazione e gestione degli Stakeholder

Iscrizioni

Online al link: www.supsi.ch/go/corso-cbm, entro il 14 febbraio 2025.

Costo

La quota del corso ammonta a CHF 5'400.-. È prevista una quota agevolata per i membri delle associazioni partner che ammonta a CHF 4'320.-.

Contatti

SUPSI

Dipartimento economia aziendale, sanità e sociale,

Centro competenze tributarie e giuridiche

Suglio Business Center

Via Cantonale 18, CH-6928 Manno

T +41 (0)58 666 61 02

diritto@supsi.ch

Maggiori informazioni

www.supsi.ch/membro-di-cda-certificato



in collaborazione con:



Alma
Impact



BancaStato è la Banca di riferimento in Ticino

Abbiamo tutti bisogno di punti fermi, di certezze e di sicurezze.
Noi vi offriamo il costante impegno di essere da sempre con il Ticino
e per i ticinesi.

noi
per
voi

 **BancaStato**