

00.045

**Messaggio
relativo al coordinamento e alla semplificazione
delle procedure di imposizione delle imposte dirette
nei rapporti intercantionali**

del 24 maggio 2000

Onorevoli presidenti e consiglieri,

Con il presente messaggio vi sottoponiamo, per approvazione, il disegno di legge federale sul coordinamento e la semplificazione delle procedure di imposizione delle imposte dirette nei rapporti intercantionali.

Gradite, onorevoli presidenti e consiglieri, l'espressione della nostra alta considerazione.

24 maggio 2000

In nome del Consiglio federale svizzero:

Il presidente della Confederazione, Adolf Ogi

La cancelliera della Confederazione, Annemarie Huber-Hotz

Compendio

Nel 2001 la stragrande maggioranza dei Cantoni passerà al sistema della tassazione annuale postnumerando per le imposte dirette delle persone fisiche. A partire da tale data, questo cambiamento avrà luogo anche per l'imposta federale diretta.

Esso darà la possibilità di coordinare le prescrizioni federali e cantonali concernenti la competenza di imposizione, in particolare in caso di modifiche in virtù dell'appartenenza personale (cambiamento di domicilio). La modifica dell'articolo 68 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) e dell'articolo 30 della legge federale sull'imposta preventiva (LIP) consentirà di conferire a un'unica autorità cantonale la competenza di riscuotere le imposte dirette cantonali e federali di un intero periodo fiscale; la stessa autorità sarà anche competente per il rimborso dell'imposta preventiva trattenuta in tale periodo. Per semplificare la procedura, nei casi in cui un contribuente cambia il proprio domicilio all'interno della Svizzera nel corso di un periodo fiscale, le imposte cantonali sono prelevate soltanto nel Cantone in cui la persona ha il proprio domicilio alla fine del periodo fiscale, vale a dire secondo il sistema della tassazione annuale postnumerando.

Il coordinamento delle disposizioni federali e cantonali deve essere garantito anche per le imposte dirette delle persone giuridiche, in particolare in caso di trasferimento della sede all'interno della Svizzera. A tale proposito, è necessaria una revisione dell'articolo 22 LAID.

I contribuenti assoggettati all'imposta in più Cantoni auspicano semplificazioni soprattutto nel caso in cui una persona fisica o giuridica costituisce o sopprime un domicilio fiscale speciale fuori dal Cantone di domicilio o dal Cantone di sede. La modifica degli articoli 22 e 68 LAID tiene conto di queste esigenze.

L'armonizzazione delle imposte dirette si prefigge anche lo scopo di semplificare la mobilità intercantonale delle imprese (imprese di persone, incluse le imprese individuali e persone giuridiche). La modifica dell'appartenenza personale (trasferimento della sede dell'impresa) non dovrebbe più ostacolare il trasferimento intercantonale delle perdite.

Da ultimo, il passaggio della maggioranza dei Cantoni al sistema della tassazione postnumerando per le imposte federali dirette necessita di un adeguamento di questa legge per quanto riguarda la definizione del momento determinante per l'indicizzazione delle deduzioni e delle tariffe.

Alcune modifiche di legge proposte si fondano sull'articolo 127 capoverso 3 Cost., che vieta la doppia imposizione intercantonale e conferisce alla Confederazione la competenza di adottare, in merito, le misure necessarie.

Le diverse modifiche entrano in vigore il 1° gennaio 2001.

Messaggio

1 Parte generale

1.1 Introduzione

Il mandato costituzionale di armonizzare le imposte dirette verte in particolare sul sistema delle basi temporali. La legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) prescrive il sistema annuale postnumerando quale unico sistema di base temporale per le persone giuridiche. Per le persone fisiche, invece, la LAID ha effettuato solo un'armonizzazione parziale. I Cantoni hanno l'opportunità di scegliere fra il sistema biennale praenumerando e il sistema annuale postnumerando. Anche la legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD) prescrive per le persone giuridiche il sistema annuale postnumerando e dà ai Cantoni la possibilità di scegliere per l'imposizione delle persone fisiche che rientrano nella loro competenza fra il sistema biennale praenumerando e il sistema annuale postnumerando.

Limitare la scelta a due sistemi di base temporale per le persone fisiche costituisce un primo passo verso un sistema unico. Sia la LAID sia la LIFD conferiscono al nostro Collegio il mandato di presentare un rapporto all'Assemblea federale in merito a tale questione entro i termini stabiliti negli articoli 70 LAID e 219 LIFD e di proporre l'uniformazione delle basi temporali. Tale rapporto deve essere presentato più avanti alle vostre Camere.

La posizione dei Cantoni riguardo al sistema delle basi temporali per le persone fisiche è notevolmente cambiata nel corso dell'ultimo decennio. Alla fine, la maggioranza di essi ha preferito optare per il sistema annuale postnumerando. Dal 1995, il Cantone di Basilea-Città applica tale sistema anche per l'imposta federale diretta. Nel 1999 i Cantoni di Zurigo e di Turgovia ne hanno seguito l'esempio ed entro il 2001 anche la maggior parte degli altri Cantoni lo farà. Il sistema postnumerando diventerà dunque la regola e il sistema praenumerando l'eccezione. L'importanza di tale cambiamento giustifica il fatto che dal 2001 siano adottate misure atte a coordinare le legislazioni fiscali federali e cantonali, soprattutto per quanto riguarda la competenza di imposizione. Inoltre, la disposizione della LIFD sull'indicizzazione delle deduzioni e delle tariffe deve essere adeguata alla nuova situazione. L'eliminazione degli ostacoli fiscali, che limitano la mobilità intercantonale, deve consentire la formulazione di norme che semplifichino la modifica dell'assoggettamento delle persone fisiche e giuridiche nei rapporti intercantionali.

1.2 Gli effetti di una modifica dell'assoggettamento nei rapporti intercantionali

1.2.1 Situazione iniziale

Gli articoli 22 e 68 LAID trattano la modifica dell'assoggettamento nell'ambito del sistema postnumerando. L'articolo 22 LAID tratta il cambiamento della sede o dell'amministrazione effettiva di una persona giuridica all'interno della Svizzera, mentre l'articolo 68 LAID concerne il cambiamento del domicilio fiscale, in Svizzera, delle persone fisiche. Secondo queste due disposizioni, solo uno dei Cantoni in-

teressati da tale cambiamento ha il diritto di tassare i contribuenti per l'intero periodo fiscale. D'altro canto, la legge non dà alcuna indicazione sulle conseguenze di una modifica, in Svizzera, dell'assoggettamento in virtù dell'appartenenza economica (bene immobile o stabilimento d'impresa). In questo caso, restano dunque applicabili le norme stabilite dal Tribunale federale nella sua giurisprudenza relativa al divieto costituzionale della doppia imposizione intercantonale (art. 46 cpv. 2 vCost., art. 127 cpv. 3 Cost.).

La LAID contiene inoltre una prescrizione esplicita concernente le conseguenze del trasferimento di domicilio tra Cantoni che applicano il sistema biennale praenumerando. L'articolo 15 LAID fissa il principio secondo il quale i Cantoni interessati possono riscuotere le imposte pro rata temporis. In un punto fondamentale, tuttavia, si discosta dalla prassi della giurisprudenza nell'ambito del diritto fiscale intercantonale, poiché obbliga il Cantone di arrivo a considerare, per il calcolo dell'imposta, diversi fattori che risalgono al periodo antecedente l'arrivo nel Cantone (art. 15 cpv. 3 lett. a LAID).

Lo scopo degli articoli 22 e 68 LAID è di semplificare i rapporti intercantionali in caso di modifica dell'assoggettamento. Con la legislazione in vigore, tuttavia, questo obiettivo non è raggiunto. La semplificazione auspicata implica infatti un disciplinamento uniforme delle competenze per tutte le imposte dirette, ossia di quelle cantonali e di quelle federali. Tale presupposto non è però adempiuto, poiché l'articolo 216 LIFD prevede un disciplinamento delle competenze diverso da quello menzionato nell'articolo 68 LAID. Il Cantone di domicilio del contribuente alla fine del periodo fiscale tassa l'imposta federale; della tassazione dell'imposta cantonale è competente, invece, il Cantone di domicilio del contribuente all'inizio del periodo fiscale.

Inoltre, lo stesso Cantone dovrebbe essere competente non solo della tassazione nel corso di un periodo fiscale, ma anche del rimborso dell'imposta preventiva prelevata sui proventi giunti a scadenza durante tale periodo: ciò non è sempre il caso attualmente. Da ultimo, sarebbe necessario includere in tale disciplinamento anche la modifica dei domicili fiscali speciali (immobili e stabilimenti d'impresa), affinché il vantaggio risultante dalla semplificazione in caso di cambiamento del domicilio o della sede non vada perso a causa della complessità delle norme fissate dalla giurisprudenza in caso di tale modifica. In questo ambito gli articoli 22 e 68 sono lacunosi.

1.2.2 Lavori preparatori in vista della semplificazione auspicata nei rapporti intercantionali

Nel 1990, la Conferenza dei direttori cantonali delle finanze ha incaricato un gruppo di lavoro di esaminare le modalità del passaggio alla tassazione annuale delle persone fisiche. Il rapporto di questo gruppo di lavoro è stato pubblicato nel 1993 con il titolo «*Postnumerandobesteuerung der natürlichen Personen*» (tassazione postnumerando delle persone fisiche). Secondo tale rapporto l'articolo 68 LAID non adempie lo scopo di semplificazione che era stato perseguito. Se si intende realizzare un sistema vantaggioso dal profilo dell'esazione nell'ambito dell'attuale imposizione annuale, l'assoggettamento nel Cantone di partenza non deve essere prolungato sino alla fine dell'anno. Al contrario, il Cantone di arrivo dovrebbe avere il

diritto di tassare l'intero periodo, come è previsto nella LIFD (Rapporto, p. 73 della versione tedesca).

In seguito a questi lavori, la Conferenza dei funzionari fiscali dello Stato ha analizzato gli articoli 22 e 68 LAID e le loro ripercussioni nei rapporti intercantionali. Quest'analisi si è soffermata sulla modifica dell'assoggettamento e sulle modalità tecniche di ripartizione tra i Cantoni che applicano il sistema postnumerando. Alla fine del 1998, i risultati di questa analisi sono stati sottoposti alla Commissione per l'armonizzazione delle imposte dirette della Confederazione, dei Cantoni e dei comuni con le seguenti raccomandazioni:

- L'articolo 22 LAID deve essere modificato in modo da attribuire la competenza della tassazione al Cantone in cui si trova la sede o l'amministrazione effettiva della persona giuridica alla fine dell'anno e in modo da ripartire gli elementi imponibili fra i domicili fiscali costituiti in virtù dell'appartenenza personale nel corso del periodo di calcolo.
- Le disposizioni della LAID e della LIFD concernenti la competenza di imposizione in caso di cambiamento di domicilio di una persona fisica nel corso del periodo fiscale (art. 68 LAID e 216 LIFD) come pure le prescrizioni concernenti il rimborso dell'imposta preventiva alle persone fisiche devono essere coordinate.
- In caso di modifica dell'assoggettamento in virtù dell'appartenenza economica nel corso del periodo fiscale deve valere il principio dell'unità del periodo fiscale.

La Commissione ha approvato queste raccomandazioni. A metà del 1999, la Conferenza dei direttori cantonali delle finanze ha approvato il proseguimento dei lavori legislativi necessari all'attuazione delle soluzioni proposte.

1.3 Linee direttive della revisione

1.3.1 Unità del periodo fiscale

Secondo la giurisprudenza attuale del Tribunale federale relativa al divieto della doppia imposizione intercantionale, i Cantoni devono procedere a un'imposizione proporzionale alla durata dell'appartenenza fiscale (imposizione pro rata temporis) in caso di modifica dell'assoggettamento. Inoltre, un Cantone non deve tenere conto, in linea di massima, dei proventi ottenuti all'infuori del periodo di assoggettamento. Dunque, in caso di cambiamento di domicilio di una persona fisica, il Cantone di partenza tassa questa persona sino al giorno del trasferimento sulla base dei proventi conseguiti fino a questa data e il Cantone di arrivo la assoggetta all'imposta a partire dal giorno di arrivo sulla base dei proventi realizzati dopo tale data. Il periodo fiscale è così frazionato. Lo stesso vale in caso di trasferimento della sede di una persona giuridica nel corso del periodo fiscale. Secondo la prassi del Tribunale federale, una persona giuridica deve allestire un bilancio intermedio al momento del trasferimento della sede, in modo da consentire ai Cantoni di partenza e di arrivo di tassarla sui proventi realizzati prima e rispettivamente dopo il cambiamento.

La generalizzazione del sistema postnumerando per le persone giuridiche e fisiche e la semplificazione auspicata dei rapporti intercantionali giustificano l'abbandono di tali norme della giurisprudenza a favore dell'unità del periodo fiscale. Secondo que-

sto nuovo principio, un cambiamento del domicilio fiscale (trasferimento di domicilio o di sede, costituzione o soppressione di un domicilio fiscale speciale) non fraziona più il periodo fiscale. La ripartizione fra i Cantoni interessati concerne dunque gli elementi dell'intero periodo fiscale. Il vantaggio consiste nel dover compilare solo una dichiarazione d'imposta per l'intero periodo fiscale, evitando quindi le difficoltà legate all'imposizione di parti del periodo fiscale. Da ultimo, anche le modalità tecniche di ripartizione intercantonale sono notevolmente semplificate.

1.3.2 Coordinamento delle norme concernenti l'attribuzione delle competenze

In linea di massima, la competenza di procedere all'imposizione delle imposte dirette, federali e cantonali, spetta ad un solo Cantone. Questo principio deve essere applicabile anche in caso di cambiamento in Svizzera dell'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale nel corso del periodo fiscale.

1.3.3 Inoltro di un'unica dichiarazione d'imposta per le persone assoggettate in più Cantoni

Se il Cantone in cui il contribuente ha il proprio domicilio o la propria sede consta, in base alla dichiarazione d'imposta inoltrata, che tale persona è assoggettata anche in un altro Cantone, informa l'altro Cantone, giusta l'articolo 39 capoverso 2 LAID, sulla dichiarazione d'imposta e sulla tassazione. Questa prescrizione è la base di una collaborazione intercantonale volta a esonerare i contribuenti dall'obbligo di compilare la dichiarazione d'imposta in ogni Cantone interessato. La dichiarazione d'imposta del Cantone di domicilio o di sede è valida anche per gli altri Cantoni, i quali possono chiedere al contribuente una copia di tale dichiarazione, che deve essere allegata al formulario del Cantone interessato. L'applicazione dell'articolo 39 capoverso 2 LAID deve dunque essere disciplinata con più precisione in un'ordinanza di esecuzione relativa alla LAID.

1.3.4 Eliminazione degli ostacoli fiscali alla mobilità dei contribuenti

La mobilità dei contribuenti non deve essere limitata da ostacoli fiscali. Per tale motivo, un cambiamento dell'assoggettamento all'interno della Svizzera non dovrebbe porre più problemi di ordine amministrativo di un cambiamento dell'assoggettamento all'interno del Cantone (o all'interno della Svizzera, per le imposte federali dirette). Il rispetto della sovranità fiscale dei Cantoni non permette tuttavia di applicare integralmente tale principio. Gli effetti di una modifica dell'assoggettamento nei rapporti intercantionali sono dunque da limitare allo stretto necessario. La soluzione di concedere il diritto di tassare il contribuente per l'intero periodo fiscale a uno dei Cantoni interessati dal cambiamento di domicilio di una persona fisica è adeguata e semplifica effettivamente i rapporti intercantionali sia per i contribuenti sia per le amministrazioni fiscali cantonali.

1.4

Misure proposte

1.4.1

Modifica dell'assoggettamento delle persone giuridiche

L'articolo 22 LAID prevede in caso di trasferimento della sede o dell'amministrazione effettiva all'interno della Svizzera che l'assoggettamento all'imposta sull'utile e sul capitale per l'anno fiscale in corso sia mantenuto senza modifiche al domicilio fiscale anteriore. Dunque, una società che trasferisce la propria sede dal Cantone A al Cantone B dovrebbe essere assoggettata all'imposta sino alla fine del periodo fiscale esclusivamente nel Cantone A. Per varie ragioni, questo disciplinamento non comporta le semplificazioni che ci si potrebbe attendere dal sistema postnumerando, sempre più diffuso.

Il trasferimento della sede di un'impresa oltre i confini cantonali è spesso legato a una ristrutturazione della società o persino alla fondazione di uno stabilimento di impresa nel Cantone di partenza. In queste condizioni, l'attribuzione del diritto di imposizione per l'intero periodo fiscale ad un unico Cantone non comporta una vera e propria semplificazione. Anzi, in determinati casi, è persino possibile che sorgano gravi problemi di applicazione che potrebbero essere risolti con un'imposizione pro rata temporis. Del resto, la facilità che consente di trasferire la sede da un Cantone a un altro potrebbe essere sfruttata anche al solo scopo di risparmiare sulle imposte; non è accettabile, quindi, che un'impresa in liquidazione situata in un Cantone si trasferisca in un altro Cantone per avere vantaggi fiscali. L'articolo 22 LAID deve dunque essere modificato in modo che l'imposizione in caso di trasferimento della sede nel corso del periodo fiscale sia ripartita fra i due Cantoni interessati. Rispetto alla situazione attuale, quest'innovazione comporta una semplificazione risultante dal principio dell'unità del periodo fiscale che non è più frazionato in caso di cambiamento dell'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale.

L'articolo 22 LAID nella sua versione attuale non disciplina gli effetti di una modifica dell'assoggettamento in virtù dell'appartenenza economica. Anche in questo caso può essere applicato il principio dell'unità del periodo fiscale che comporta una semplificazione reale delle modalità di ripartizione in caso di modifica dell'assoggettamento in più Cantoni.

Il Cantone che ha la sede della persona giuridica alla fine del periodo fiscale è competente a riscuotere l'imposta federale diretta di tale persona (art. 105 cpv. 3 LIFD). Il mantenimento dell'articolo 22 LAID quale norma per l'attribuzione di tale competenza comporterebbe una divergenza fra il diritto cantonale e il diritto federale. Due Cantoni procederebbero alla tassazione dello stesso periodo fiscale, uno per l'imposta federale diretta e l'altro per le imposte cantonali. Per lo stesso periodo fiscale, l'impresa dovrebbe presentare due dichiarazioni d'imposta presso due autorità fiscali differenti. Questa divergenza deve essere eliminata.

L'articolo 22 LAID deve essere modificato con il triplice obiettivo di attribuire la competenza di procedere all'imposizione delle imposte cantonali e federali al Cantone in cui l'impresa ha la propria sede alla fine del periodo fiscale, di evitare un frazionamento del periodo fiscale in caso di cambiamento dell'assoggettamento personale o economico e di uniformare il metodo di ripartizione indipendentemente dal tipo di cambiamento del domicilio fiscale.

1.4.2 Modifica dell'assoggettamento delle persone fisiche

1.4.2.1 Nel sistema postnumerando

L'articolo 68 LAID prevede, in caso di cambiamento del domicilio fiscale all'interno della Svizzera che l'assoggettamento all'imposta sul reddito e sulla sostanza sia mantenuto senza modifiche al domicilio fiscale per l'anno fiscale in corso. Una persona che nel corso dell'anno lascia il Cantone A ed elegge il nuovo domicilio nel Cantone B rimane imponibile per tutto l'anno nel Cantone A.

L'articolo 68 LAID non tratta le conseguenze di una modifica dell'assoggettamento in virtù dell'appartenenza economica. Continuano dunque ad essere applicabili le norme fissate a tale proposito dal Tribunale federale. Il contribuente domiciliato nel Cantone A, che acquista un immobile nel Cantone B, diventa imponibile in questo Cantone dalla data di acquisto della sostanza immobiliare. Il Cantone di domicilio deve adeguare la sua tassazione dal momento della costituzione del domicilio fiscale speciale in seguito all'acquisto dell'immobile. Ciò comporta un frazionamento del periodo fiscale.

L'attribuzione ad un unico Cantone del diritto di tassare l'intero periodo fiscale in caso di cambiamento dell'assoggettamento durante l'anno fiscale costituisce un'importante semplificazione. Al fine di coordinare le prescrizioni della Confederazione e dei Cantoni, i Cantoni propongono di attribuire la competenza di tassazione al Cantone in cui il contribuente è domiciliato alla fine del periodo fiscale, seguendo dunque il disciplinamento previsto nell'articolo 216 LIFD. Tuttavia, per motivi legati al sistema delle imposte alla fonte, per le persone di nazionalità straniera domiciliate o dimoranti in Svizzera e soggette all'imposta alla fonte deve rimanere applicabile il principio dell'imposizione pro rata temporis, se il contribuente trasferisce la propria dimora all'interno della Svizzera nel corso del periodo fiscale. Del resto, nei rapporti intercantonali, la competenza di rilevare una prestazione in capitale giusta l'articolo 11 capoverso 3 LAID (in particolare prestazioni in capitale versate da istituzioni di previdenza), con un'imposta annuale separata, deve essere attribuita al Cantone di domicilio del contribuente nel momento in cui tale reddito giunge a scadenza.

Infine, l'articolo 68 LAID deve essere completato con il principio dell'unità del periodo fiscale in caso di costituzione, modifica o soppressione dell'assoggettamento in virtù dell'appartenenza economica durante il periodo fiscale. Il principio dell'assoggettamento pro rata temporis in caso di modifica del domicilio fiscale speciale (immobile o luogo di esercizio) viene dunque a cadere. La durata di tale domicilio è tuttavia presa in considerazione nel quadro della ripartizione degli elementi imponibili. La semplificazione in tale ambito risulta dall'adozione del principio dell'unità del periodo fiscale.

1.4.2.2 Nel sistema praenumerando

L'articolo 15 capoverso 5 LAID fissa il principio dell'imposizione pro rata temporis nel caso in cui l'assoggettamento sussista solo per una parte del periodo fiscale. L'articolo 15 capoverso 3 lettera a LAID modifica le norme attualmente applicabili per il calcolo del reddito imponibile all'inizio dell'assoggettamento, prevedendo che gli introiti provenienti da un'attività dipendente siano imponibili, anche in caso di

trasferimento del domicilio all'interno della Svizzera, in base al reddito dell'attività lucrativa conseguito prima dell'arrivo nel Cantone.

L'articolo 15 LAID si applicherà a partire dal 2001 tra i pochi Cantoni che mantengono il sistema di imposizione biennale praenumerando. Il disciplinamento previsto in questa disposizione in caso di trasferimento di domicilio in Svizzera è complesso. Per il breve periodo durante il quale il sistema di imposizione praenumerando sarà ancora applicato, è nell'interesse dei Cantoni e dei contribuenti interessati mantenere le norme attuali della giurisprudenza.

1.4.2.3 Cambiamento di domicilio tra Cantoni che tassano secondo basi temporali diverse

La LAID non disciplina le conseguenze di un cambiamento di domicilio tra Cantoni che tassano secondo basi temporali diverse. In realtà, questo problema sussiste già da decenni ed è stato disciplinato dal Tribunale federale nell'ambito della giurisprudenza relativa al divieto della doppia imposizione intercantonale. Tuttavia, la situazione di fatto e di diritto cambia a partire dal 2001. Da un lato, da questa data la maggioranza dei Cantoni applicherà il sistema di tassazione annuale postnumerando, dall'altro, saranno applicabili nuove disposizioni del diritto federale relative al trasferimento di domicilio, rendendo parzialmente obsolete le norme di conflitto poste dal Tribunale federale. Infine, questi due sistemi di tassazione coesisteranno solo per un periodo limitato. Perciò è opportuno facilitare il compito ai contribuenti e alle autorità fiscali emanando le disposizioni necessarie al trattamento del trasferimento di domicilio tra Cantoni che tassano secondo basi temporali diverse. Dovremo disciplinare questo problema particolare mediante ordinanza.

1.4.3 Riporto delle perdite nei rapporti intercantonali

La LAID ha soppresso le imposte di partenza riscosse da diversi Cantoni alla fine dell'assoggettamento di una persona giuridica in seguito al trasferimento della propria sede in un altro Cantone. Tale imposta comprende le riserve tacite costituite dalla società e realizzate fiscalmente in seguito alla partenza dal Cantone. Il Tribunale federale ha riconosciuto la costituzionalità di tale norma. Nelle relazioni intercantonali, ha tratto due conclusioni: ha costretto il Cantone di partenza a dedurre da tale utile le perdite subite anteriormente dalla società. Inoltre, ha constatato che neanche il Cantone di arrivo, che non può basare la sua tassazione su elementi anteriori alla partenza, deve tenere conto delle perdite antecedenti a tale evento. Secondo la Commissione per l'armonizzazione delle imposte dirette federali, cantonali e comunali, in seguito al trasferimento della sede, le perdite e le riserve tacite devono poter essere trasferite in modo fiscalmente neutrale in un altro Cantone. La Commissione ritiene che le condizioni di tale passaggio debbano essere uniformate nella LAID.

1.4.4 Adeguamento della LIP e della LIFD alla nuova situazione di un sistema postnumerando predominante

La legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva (LIP) attribuisce al Cantone in cui il contribuente ha il proprio domicilio all'inizio dell'anno civile che segue l'anno in cui scade la prestazione imponibile, la competenza di rimborsare alle persone fisiche l'imposta preventiva prelevata sugli introiti realizzati nel corso di tale anno. In un sistema postnumerando tale competenza deve essere conferita al Cantone che tassa le imposte federali e cantonali per l'anno in cui le prestazioni assoggettate all'imposta preventiva giungono a scadenza.

Anche nella LIFD occorre adeguare una disposizione. Essa concerne l'indicizzazione delle deduzioni e delle tariffe nel sistema postnumerando.

1.5 Procedura di consultazione

Le misure proposte hanno riscontrato l'approvazione dei Cantoni, che ne domandano assolutamente la messa in vigore nel 2001. I pochi Cantoni che manterranno ancora per un periodo fiscale il sistema praenumerando hanno chiesto e approvato la modificazione dell'articolo 15 LAID. Alcuni Cantoni deplorano il fatto che le semplificazioni non siano più radicali per quanto attiene alle ripartizioni legate al domicilio fiscale della proprietà fondiaria. Ammettono tuttavia che questo punto possa essere riesaminato nell'ambito di un eventuale cambiamento del sistema di imposizione del valore locativo. Alcuni Cantoni temono che l'attribuzione della competenza di imposizione al Cantone di domicilio della persona fisica alla fine dell'anno possa essere sfruttata a scopo di risparmio o persino di evasione fiscale. Secondo una piccola minoranza di Cantoni, il diritto di tassare dovrebbe essere attribuito al Cantone in cui la persona è domiciliata all'inizio del periodo fiscale per motivi legati alla riscossione degli acconti nel corso del periodo fiscale. Alcuni Cantoni avrebbero preferito una ripartizione proporzionale alla durata del domicilio o della dimora.

2 Parte speciale

2.1 Commenti alle singole disposizioni

2.1.1 Modifica della LAID

2.1.1.1 Articolo 10 capoversi 2 e 4 LAID

L'articolo 10 capoverso 2, 25 capoverso 2 e 67 LAID concernono la deduzione delle perdite e danno ai Cantoni l'opportunità di ridurre la durata del riporto delle perdite prevista nel diritto armonizzato. Nel sistema postnumerando, possono essere dedotte le perdite di sette esercizi al massimo precedenti il periodo fiscale. Tali disposizioni devono essere adeguate al fine di rendere obbligatorio non solo il principio della deduzione ma anche la durata. Le tre disposizioni summenzionate sono dunque modificate in questo senso.

Il nuovo articolo 10 capoverso 4 LAID autorizza il riporto delle perdite nel caso in cui un contribuente trasferisce il proprio domicilio o la propria sede all'interno della

Svizzera. Il legislatore si discosta dunque dalla giurisprudenza attuale del Tribunale federale, che permette al Cantone di arrivo di ignorare le perdite anteriori al trasferimento. Questa modifica abolisce un ostacolo alla mobilità intercantonale ed evita che tali trasferimenti gravino eccessivamente il contribuente.

2.1.1.2 Articolo 15 capoverso 3 LAID

Questa disposizione è applicabile dal 2001 solo in caso di trasferimento di domicilio tra Cantoni che applicano il sistema praenumerando. Essa è in contraddizione con la giurisprudenza attuale del Tribunale federale per quanto attiene al divieto della doppia imposizione intercantonale. Il Cantone di arrivo è infatti costretto a tassare il contribuente salariato sulla base del reddito conseguito prima del suo arrivo, mentre gli altri elementi imponibili del reddito possono essere soltanto quelli conseguiti dopo il suo arrivo. Questa soluzione non è soddisfacente. È necessario abbandonarla a favore del mantenimento della giurisprudenza e della legislazione attuali, tanto più che nei pochi Cantoni interessati il cambiamento delle basi temporali avverrà presumibilmente nel 2003.

2.1.1.3 Articolo 22 LAID

L'articolo 22 LAID disciplina le competenze nei rapporti intercantionali. Tale disposizione non è applicabile nei rapporti intracantonali. Spetta ai singoli Cantoni fissare le norme applicabili in caso di cambiamento delle condizioni di appartenenza all'interno del Cantone. In merito a tale questione, la LAID non può avere una portata più estesa della disposizione costituzionale, che vieta la doppia imposizione intercantonale (art. 127 cpv. 3 Cost.).

L'articolo 22 capoverso 1 LAID attribuisce al Cantone di sede della persona giuridica alla fine del periodo fiscale la competenza di procedere alla tassazione dell'intero periodo fiscale. Le norme di attribuzione della competenza di tassare le imposte dirette federali e cantonali delle persone giuridiche sono dunque corrispondenti (art. 216 LIFD). L'attribuzione di competenza al Cantone di sede alla fine del periodo non priva il Cantone di partenza del diritto di procedere ugualmente alla tassazione del periodo. Le norme di ripartizione del diritto fiscale intercantonale sono applicabili per analogia (art. 22 cpv. 3 LAID). Secondo l'articolo 39 capoverso 2 LAID, il Cantone di sede informa alla fine del periodo l'altro Cantone in merito alla dichiarazione d'imposta e alla tassazione. Quest'ultimo procede alla determinazione degli elementi imponibili in base alla sua legislazione fiscale.

Se un'impresa trasferisce la propria sede nel corso del periodo fiscale da un Cantone a un altro, l'utile totale dell'intero periodo è ripartito tra il Cantone della vecchia sede e il Cantone della nuova sede. Di norma, gli elementi imponibili sono ripartiti pro rata temporis. Tuttavia, se le circostanze lo giustificano, può essere seguita un'altra procedura. Ciò avviene se l'utile comporta un elemento straordinario (p. es. una ripresa degli ammortamenti in caso di alienazione di un immobile di servizio) che, nell'ambito della ripartizione dell'intero utile globale netto di un periodo, è oggetto di un'attribuzione prioritaria al Cantone interessato. Il metodo di ripartizione può anche tenere conto di modifiche importanti dell'attività della nuova sede legate a una ristrutturazione dell'impresa. Si potrà prendere in considerazione, in questo

ambito, anche la costituzione di uno stabilimento d'impresa nel Cantone di partenza contemporaneamente al trasferimento della sede. Le molteplici situazioni possibili giustificano il rinvio ai principi e ai criteri stabiliti dal Tribunale federale in una giurisprudenza più che centenaria. Le norme di giurisprudenza sono applicabili "per analogia", poiché finora il Tribunale federale non ha mai dovuto esprimersi in merito alla ripartizione degli elementi imponibili di uno stesso periodo fiscale fra più Cantoni di sede di un'impresa.

L'articolo 22 capoverso 2 LAID tratta le conseguenze della costituzione, della modifica o della soppressione di un domicilio fiscale speciale nei rapporti intercantionali. Tale domicilio speciale può essere quello di uno stabilimento d'impresa o oggetto immobiliare d'investimento. Secondo la giurisprudenza attuale, ogni modifica del domicilio fiscale comporta un frazionamento del periodo fiscale, che la nuova disposizione intende evitare. Essa semplifica dunque la situazione delle imprese intercantionali e la procedura di ripartizione delle imposte fra i Cantoni. L'adozione di questa disposizione è resa possibile dall'unificazione in Svizzera del sistema delle basi temporali per le persone giuridiche.

L'articolo 22 capoverso 2 LAID influisce sul metodo di ripartizione del capitale imponibile. La ripartizione è effettuata secondo le regole di conflitto del diritto federale concernenti il divieto della doppia imposizione intercantionale, applicabili per analogia (art. 22 cpv. 3 LAID). Secondo l'articolo 31 capoverso 4 LAID, il capitale proprio imponibile si determina in base al suo stato alla fine del periodo fiscale. Questa disposizione sarà applicabile in tutti i Cantoni che tassano una parte del capitale di un'impresa intercantionale, anche se nel corso di un periodo fiscale l'appartenenza economica dell'impresa a un Cantone ha cessato di esistere (art. 22 cpv. 2 e 3 LAID). La quota di capitale attribuita al Cantone del domicilio fiscale secondario è ridotta proporzionalmente alla riduzione della durata dell'appartenenza.

2.1.1.4 Articolo 25 capoverso 2-4 LAID

Conformemente all'articolo 25 capoverso 2 LAID, la deduzione delle perdite dei sette esercizi che precedono il periodo fiscale è una regola prescritta ai Cantoni nel quadro dell'armonizzazione. Non è più possibile dunque ridurre la durata del riporto a meno di sette anni; i Cantoni non hanno d'altronde fatto uso di questa possibilità.

L'articolo 25 capoverso 4 LAID precisa che in caso di trasferimento di sede fra Cantoni, la deduzione delle perdite anteriori a questa modifica dell'assoggettamento resta possibile nel Cantone di arrivo. Il riporto delle perdite da un Cantone all'altro costituisce una misura a favore della mobilità delle imprese all'interno della Svizzera; toglie un ostacolo fiscale alle ristrutturazioni intercantionali ed evita che lo spostamento della sede in Svizzera discrimini la persona giuridica che si sposta nei confronti di quella che resta assoggettata alla stessa sovranità fiscale.

2.1.1.5 Articolo 38 capoverso 4 LAID

Nel quadro del sistema di imposizione alla fonte, e contrariamente alle regole dell'imposizione ordinaria, viene immediatamente preso in considerazione ogni cambiamento della situazione del contribuente. Questo vale in particolare per i cambia-

menti dello Stato civile. Lo stesso deve valere anche in caso di cambiamenti dell'appartenenza personale; in questo caso si giustifica il principio di un'imposizione pro rata temporis. Dal punto di vista dell'efficacia amministrativa, la soluzione proposta si impone nelle relazioni fra lavoratori, datori di lavoro e Cantoni, evitando numerosi trasferimenti di trattenute d'imposta fra amministrazioni cantonali delle contribuzioni. L'articolo 38 capoverso 4 LAID si applica anche in caso di tassazione secondo la procedura ordinaria dei redditi delle persone assoggettate all'imposta alla fonte (cfr. art. 34 cpv. 4 LAID).

2.1.1.6 Articolo 63 capoverso 3 ultimo periodo e 66 capoverso 4 secondo periodo LAID

Le modifiche di queste disposizioni è vincolata a quella dell'articolo 68 LAID. Qualora l'appartenenza economica in un Cantone ha una durata inferiore rispetto a quella del periodo fiscale, il principio sancito dall'articolo 66 capoverso 4 LAID (imposizione proporzionale alla durata dell'appartenenza) non si applica mediante una riduzione dell'importo dell'imposta, ma mediante la riduzione del valore della sostanza attribuita al domicilio fiscale dell'appartenenza economica. Se una persona domiciliata nel Cantone A acquista, all'inizio dell'ultimo trimestre dell'anno, un immobile del valore di 400 000 franchi situato nel Cantone B, l'imposta sulla sostanza dovuta per un anno nel Cantone B sarà calcolata su una parte di sostanza di 100 000 franchi (con un'aliquota per una sostanza globale di 400 000, se il diritto cantonale lo prevede) e se l'immobile in questione costituisce l'unica sostanza imponibile del contribuente). Dal canto suo, il Cantone A assoggetterà, per lo stesso periodo, la sostanza del contribuente in ragione di 300 000 franchi (con un'aliquota di 400 000 franchi). Questa soluzione è confermata dall'articolo 68 capoverso 2 LAID.

2.1.1.7 Articolo 67 capoversi 1 e 2 LAID

L'articolo 67 capoverso 1 LAID vieta ai Cantoni di fissare un periodo di riporto delle perdite inferiore a sette esercizi commerciali. L'articolo 67 capoverso 2 LAID autorizza il contribuente che ha trasferito il proprio domicilio o il luogo di esercizio della propria impresa all'interno della Svizzera, a domandare al Cantone di arrivo di computare le perdite antecedenti al cambiamento. Saranno così evitate imposizioni eccessive dovute alla mobilità intercantonale dei contribuenti.

2.1.1.8 Articolo 68 LAID

Il cambiamento di domicilio durante il periodo fiscale fra Cantoni che applicano il sistema postnumerando non provoca lacune nel calcolo dell'imposta. L'articolo 68 capoverso 1 LAID affida al Cantone di domicilio alla fine del periodo fiscale, il diritto di assoggettare il contribuente per tutto il periodo. Il Cantone di partenza non può più assoggettare all'imposta il contribuente in virtù della sua appartenenza personale. Conformemente all'articolo 68 capoverso 2 LAID, può invece assoggettarlo per questo periodo invocando l'appartenenza economica procurata da un immobile, dal luogo di esercizio della propria impresa o da uno stabilimento d'impresa. Il fatto che il contribuente abbia avuto un'appartenenza personale nel Cantone durante una

parte del periodo non influisce minimamente sulle condizioni di appartenenza economica in questo Cantone.

Concedere il diritto di imposizione per l'intero periodo fiscale a un solo Cantone semplifica sensibilmente le i rapporti intercantionali. Nel sistema postnumerando la situazione alla fine del periodo fiscale è generalmente determinante per l'imposizione fiscale. Il diritto di imporre l'intero periodo fiscale concesso al Cantone di domicilio alla fine dell'anno tiene conto di questo principio. La LIFD sancisce questa soluzione che la LAID utilizza anche quando si tratta di stabilire il momento determinante per l'imposizione della sostanza (art. 66 cpv. 1 LAID).

L'articolo 68 capoverso 2 LAID si occupa degli effetti dell'assoggettamento all'imposta in virtù dell'appartenenza economica in concomitanza con il domicilio in Svizzera. Questa nuova disposizione sancisce il principio dell'unità del periodo fiscale, la cui durata, per tutti i Cantoni interessati, è stabilita in funzione dell'appartenenza personale. È possibile così evitare il frazionamento del periodo fiscale in caso di sostituzione, cambiamento o abolizione di domicili fiscali speciali nel corso dell'anno fiscale. Le attuali regole di ripartizione sono applicabili per analogia. Se l'appartenenza economica a un Cantone è limitata soltanto a una parte del periodo, i valori della sostanza attribuiti a tale Cantone sono ridotti proporzionalmente alla durata dell'appartenenza (cfr. n. 2.1.1.6). Questa disposizione particolare garantisce una ripartizione adeguata degli interessi passivi fra i Cantoni.

2.1.1.9 Articolo 74 LAID

L'evoluzione della situazione concernente le basi temporali dell'imposizione delle persone fisiche e le misure necessarie per garantire il buon funzionamento dei rapporti intercantionali e l'armonizzazione delle basi temporali indicano che l'articolo 74 LAID non può essere inteso come delega esclusiva al Consiglio federale della competenza di stabilire le prescrizioni organizzative. Questa disposizione è pertanto completata in modo da precisare che il Consiglio federale ha la competenza di disciplinare i problemi legati all'applicazione della LAID nei rapporti intercantionali (in particolare quelli che concernono l'applicazione dell'articolo 39 capoverso 2 LAID) nonché i casi di cambiamento di domicilio delle persone fisiche fra i Cantoni che applicano un disciplinamento differente per quanto concerne le basi temporali (tassazione biennale praenumerando o tassazione annuale postnumerando). Questa disposizione corrisponde all'articolo 220 capoverso 1 LIFD, sulla base del quale abbiamo formulato alcune disposizioni dell'ordinanza del 16 settembre 1992 sulle basi temporali dell'imposta federale diretta per le persone fisiche.

2.1.2 Articolo 215 capoverso 2 LIFD

Nel sistema di tassazione biennale praenumerando, in applicazione dell'articolo 39 capoverso 2 LIFD, gli effetti della progressione a freddo sono compensati in funzione dello stato dell'indice un anno prima dell'inizio del periodo fiscale (ad esempio l'indice dell'inizio del 1998 per il periodo fiscale 1999/2000). Questo scarto di un anno fra la data di riferimento determinante e l'inizio del periodo fiscale dà alle autorità la possibilità di adeguare le deduzioni e le tariffe prima dell'inizio del periodo fiscale in questione. I contribuenti e le amministrazioni possono così disporre di

queste informazioni in tempo utile. Questo non è possibile, invece, nel sistema annuale postnumerando.

In base all'articolo 215 capoverso 2 LIFD, è determinante lo stato dell'indice all'inizio del periodo fiscale (ossia l'indice dell'inizio del 2001 per il periodo fiscale 2001). Questo disciplinamento non permette di fornire ai contribuenti un'informazione completa sull'ammontare delle deduzioni e sulle tariffe applicabili prima dell'inizio del periodo fiscale. Anche per la tassazione annuale è quindi raccomandabile adottare la prescrizione valida per la tassazione biennale e fare riferimento, per l'indicizzazione delle deduzioni e delle tariffe nel sistema postnumerando, allo stato dell'indice un anno prima dell'inizio del periodo fiscale.

Questo cambiamento della data determinante per l'indice non richiede correttivi particolari a favore dei contribuenti assoggettati secondo il sistema postnumerando. In base alle disposizioni attuali, nel 2001 le deduzioni e le tariffe non devono essere indicizzate. D'altro canto, l'evoluzione dell'indice dall'ultimo adeguamento sarà presa in considerazione interamente in occasione del prossimo adeguamento. Inoltre, il passaggio al sistema postnumerando consente alle persone interessate di beneficiare dell'applicazione delle tariffe dell'articolo 214 LIFD al posto delle tariffe dell'articolo 36 LIFD.

2.1.3 Articolo 30 capoverso 1 LIP

L'introduzione del sistema di tassazione postnumerando per le persone fisiche nella maggior parte dei Cantoni giustifica la modifica delle norme di competenza per il rimborso dell'imposta preventiva. Secondo l'attuale disciplinamento (art. 30 cpv. 1 LIP), è competente il Cantone di domicilio all'inizio dell'anno civile successivo a quello in cui è venuta a scadere la prestazione imponibile. Il trasferimento di questa competenza al Cantone di domicilio alla fine dell'anno durante il quale la prestazione imponibile è venuta a scadere assicura il coordinamento delle competenze per il rimborso dell'imposta preventiva, da una parte, e per l'imposizione delle prestazioni che hanno dato luogo al prelievo di questa imposta, dall'altra. La modifica dell'articolo 30 capoverso 1 LIP concerne le richieste di rimborso dell'imposta preventiva che grava sulle prestazioni che giungeranno a scadenza dal 2001.

La modifica dell'articolo 30 capoverso 1 LIP comporta anche la modifica dell'articolo 13 dell'ordinanza del 22 agosto 1967 sul computo globale d'imposta (RS 672.201); il Cantone di domicilio è competente per il trattamento della richiesta di computo alla fine dell'anno di scadenza dei redditi.

2.1.4 Entrata in vigore delle modifiche e disposizioni transitorie (art. 78b LIFD e 70b LIP)

Allo scopo di garantire la corrispondenza delle competenze per l'imposizione delle imposte dirette dal primo periodo fiscale successivo al cambiamento del sistema d'imposizione, le disposizioni proposte devono entrare in vigore alla fine del periodo di adeguamento del diritto cantonale alle disposizioni della LAID (relativo art. 72 cpv. 1), ossia il 1° gennaio 2001. Allo stesso scopo, l'articolo 11 capoverso 1 lettera a dell'ordinanza del 16 settembre 1992 sulle basi temporali dell'imposta federale

diretta per le persone fisiche (RS 642.117.1) deve essere modificato in vista dell'applicazione, a partire dal 2001, della norma di competenza prevista nell'articolo 216 LIFD.

In caso di cambiamento di domicilio nel primo anno successivo all'introduzione del sistema annuale postnumerando, la tassazione delle imposte cantonali sui proventi straordinari nonché la deduzione delle spese straordinarie giusta l'articolo 69 LAID deve essere mantenuta e rimanere di competenza del Cantone di partenza. La disposizione transitoria garantisce ai contribuenti il diritto di far valere, in questo Cantone, le spese straordinarie relative allo scarto temporale e al Cantone il diritto di imporre i proventi relativi allo stesso scarto temporale.

Infine, il Cantone che controlla i proventi ordinari o straordinari ottenuti durante lo scarto temporale, deve anche pronunciarsi sulla richiesta di rimborso dell'imposta preventiva che grava sulle prestazioni giunte a scadenza nel corso di questo periodo. Affinché ciò avvenga sempre, la disposizione transitoria (art. 70b LIP) prevede che la norma di competenza sancita nell'articolo 30 capoverso 1 LIP, nella sua formulazione attuale, sia applicabile anche alle richieste di rimborso dell'imposta preventiva su prestazioni che giungono a scadenza prima del 1° gennaio 2001.

3 Consequenze

3.1 Consequenze finanziarie e sull'effettivo del personale

Le modifiche proposte non hanno conseguenze finanziarie né sull'effettivo del personale della Confederazione. Per i Cantoni, le misure di semplificazione proposte compensano in parte il lavoro supplementare necessario per gestire il passaggio alla tassazione annuale.

3.2 Consequenze economiche

1. Le modifiche proposte hanno lo scopo di coordinare le competenze statali e di semplificare i rapporti intercantionali nel quadro della modifica dell'imposizione delle imposte dirette della Confederazione e dei Cantoni. Esse rientrano pertanto chiaramente nel settore d'intervento dello Stato.

2. Le misure proposte perseguono una semplificazione delle procedure amministrative a tutto vantaggio sia degli enti pubblici sia dei contribuenti interessati.

3. Questo disegno di legge non comporta conseguenze di rilievo per l'economia nel suo insieme. Contribuisce non di meno ad armonizzare formalmente le legislazioni federali e cantonali. Alcune misure proposte sopprimono determinati ostacoli di natura fiscale e amministrativa che intralciano la mobilità in Svizzera delle imprese e delle persone fisiche. Sono segnali positivi per l'economia, sempreché tale mobilità non sia motivata unicamente dalla preoccupazione di risparmiare sulle imposte. Nel suo insieme, il disegno può contribuire a migliorare le condizioni di mercato e a rafforzare l'attrattiva della piazza economica svizzera.

4. Rinunciare a queste riforme significherebbe perpetuare una situazione insoddisfacente sotto diversi aspetti, i cui costi amministrativi per i contribuenti e gli enti pubblici sarebbero relativamente alti.

5. Il settore intercantonale trattato in questa sede è molto complesso. Le misure proposte apportano una semplificazione evidente. Con la generalizzazione del sistema della tassazione annuale, esse introducono senza dubbio una maggiore trasparenza nel sistema fiscale facilitandone l'esecuzione.

4 Programma di legislatura

Il disegno non è menzionato nel programma di legislatura 1999-2003. Tuttavia esso è diventato urgente per il fatto che una maggioranza di Cantoni ha deciso di passare al sistema della tassazione annuale postnumerando delle persone fisiche nel 2001.

5 Rapporto con il diritto europeo

Il disciplinamento proposto è del tutto compatibile con il diritto europeo.

6 Costituzionalità

Le modifiche proposte si basano sulle competenze accordate alla Confederazione dagli articoli 128 capoversi 1 e 3, 129 capoversi 1 e 2 e 132 capoverso 2 Cost. Le disposizioni della LAID concernenti i rapporti intercantionali si basano inoltre sull'articolo 127 capoverso 3 Cost.