

Imposta federale diretta

AMMINISTRAZIONE FEDERALE
DELLE CONTRIBUTIONI
Divisione principale
imposta federale diretta

Periodo fiscale 1995/96

Berna, 3 dicembre 1993

Alle amministrazioni cantonali
dell'imposta federale diretta

Circolare n. 9¹

Ordinanza sull'imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta

L'articolo 14 LIFD disciplina l'imposizione secondo il dispendio ("imposta globale" nell'art. 18 bis DIFD). Sulla base di questa normativa il Consiglio federale ha emanato il 15 marzo 1993 un'ordinanza d'esecuzione (cfr. allegato). La presente circolare commenta queste basi legali.

1. Condizioni soggettive per l'imposizione secondo il dispendio

1.1 Trasferimento in Svizzera senza attività lucrativa

Secondo l'articolo 14 capoverso 1 LIFD le persone fisiche che, per la prima volta o dopo un'assenza dal Paese di almeno dieci anni, acquisiscono domicilio o dimora fiscale in Svizzera, possono pagare, invece dell'imposta sul reddito, un'imposta calcolata sul dispendio, se non vi esercitano un'attività lucrativa. Secondo la LIFD, il fatto che l'interessato abbia in passato esercitato un'attività lucrativa in Svizzera non ha alcuna rilevanza, a condizione che egli ritorni dopo un'assenza dal Paese di almeno dieci anni, che durante tale periodo non abbia esercitato un'attività lucrativa nel nostro Paese (neppure, per esempio, come frontaliero) e che, dal momento del suo rientro, non ve ne eserciti più alcuna.

L'imposizione secondo il dispendio può essere domandata sia da cittadini svizzeri sia da stranieri, ma per una durata differente:

lo straniero che adempie le condizioni soggettive può scegliere - come finora - per ogni periodo fiscale, tra l'imposizione secondo il dispendio e la tassazione ordinaria. Questa conclusione risulta direttamente dall'articolo 14 capoverso 2 LIFD. La costituzione di un domicilio fittizio in Svizzera esclude la tassazione secondo il dispendio. E' pure inammissibile il versamento volontario di un'imposta secondo il dispendio senza che le condizioni necessarie siano adempiute.

I cittadini svizzeri assenti dal Paese durante gli ultimi dieci anni e che durante questo periodo non erano sottoposti ad un rapporto di servizio di diritto pubblico svizzero e non

¹ Adattata alla Legge federale sull'adeguamento formale delle basi temporali per l'imposizione diretta delle persone fisiche del 22 marzo 2013 (in vigore dal 1. gennaio 2014).

esercitavano una qualsiasi attività lucrativa in Svizzera, possono scegliere lo stesso genere di imposizione fino alla scadenza del periodo fiscale in corso.

I cittadini svizzeri che hanno anche la nazionalità di un altro Stato non sono considerati stranieri; essi possono domandare l'imposizione secondo il dispendio unicamente in base alle disposizioni vigenti per gli svizzeri che ritornano in Patria.

I due coniugi hanno il diritto all'imposizione secondo il dispendio anche se uno solo di loro (art. 9 cpv. 1 LIFD) rispettivamente i loro figli (art. 9 cpv. 2 LIFD) possiedono la nazionalità svizzera. Questo presuppone naturalmente che entrambi i coniugi adempino tutte le altre condizioni per l'ottenimento dell'imposizione secondo il dispendio, in particolare che non esercitino alcuna attività lucrativa in Svizzera.

1.2 Inizio del diritto all'imposizione secondo il dispendio

Il diritto all'imposizione secondo il dispendio sorge, qualora siano adempiute le suddette premesse, all'inizio dell'assoggettamento fiscale. Ciò vale sia per le persone che acquisiscono domicilio in Svizzera, sia per quelle che vi dimorano (art. 8 LIFD). La durata del soggiorno precedente al periodo fiscale è computata per il calcolo del termine. Inoltre, i periodi di dimora in diversi luoghi sono sommati e un'assenza temporanea dal Paese non è considerata interruzione della dimora (art. 3 cpv. 3 LIFD).

1.3 Fine del diritto all'imposizione secondo il dispendio

1.3.1 Acquisizione della cittadinanza svizzera

Il diritto all'imposizione secondo il dispendio cessa quando il contribuente interessato acquisisce la cittadinanza svizzera; in questo caso va versata l'imposta ordinaria sul reddito. I cittadini svizzeri ritornati in Patria ed i nuovi naturalizzati perdono il diritto all'imposizione secondo il dispendio al più tardi alla scadenza del periodo fiscale in corso al momento del loro rientro rispettivamente della loro naturalizzazione.

1.3.2 Esercizio di un'attività lucrativa in Svizzera

Esercita un'attività lucrativa che esclude un'imposizione secondo il dispendio chiunque pratici in Svizzera una qualsiasi professione principale o accessoria conseguendo, in Svizzera o all'estero, proventi ai sensi degli articoli 17 o 18 LIFD. Questo concerne in particolare 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.

I diplomatici, i funzionari consolari e quelli di organizzazioni internazionali che dopo il loro pensionamento restano nel nostro Paese non hanno diritto all'imposizione secondo il dispendio se durante i dieci anni precedenti la loro quiescenza hanno esercitato in Svizzera un'attività lucrativa; e ciò anche se il relativo reddito conseguito era esente dall'imposta federale diretta in virtù di trattati di diritto internazionale.

2. Condizioni oggettive dell'imposizione secondo il dispendio

L'imposta sul dispendio è calcolata sulla base delle spese annuali corrispondenti al tenore di vita del contribuente e delle persone che vivono in Svizzera a suo carico durante il periodo di calcolo.

2.1 Basi di calcolo

E' considerato dispendio imponibile l'importo totale delle spese sostenute annualmente in Svizzera e all'estero per il mantenimento del contribuente e delle persone che vivono in Svizzera a suo carico; determinante è il dispendio verificatosi durante il rispettivo periodo di calcolo. Ne fanno parte:

- ..le spese per il vitto e l'abbigliamento,
- ..le spese per l'alloggio, compresi il riscaldamento, la pulizia, la manutenzione di giardini ecc.,
- ..le spese complessive (prestazioni in contanti e in natura) per il personale di servizio del contribuente,
- le spese per la formazione, i divertimenti, lo sport, ecc.,
- le spese per viaggi, vacanze, soggiorni di cura ecc.,
- le spese per la tenuta di animali domestici dispendiosi (cavalli da sella ecc.),
- le spese di manutenzione e d'esercizio di automobili, motoscafi, panfili, aeroplani ecc.,
- tutte le altre spese attinenti al tenore di vita.

Fanno pure parte del dispendio imponibile le spese che il coniuge e i figli soggetti all'autorità parentale sostengono con i loro mezzi (art. 9 LIFD), a condizione che vivano in Svizzera.

Per i contribuenti che hanno un'economia domestica propria la somma di queste spese annuali effettive attinenti al tenore di vita deve corrispondere almeno al quintuplo della pigione o del valore locativo dell'appartamento in casa propria, mentre per gli altri contribuenti essa deve equivalere almeno al doppio del prezzo della pensione per il vitto e l'alloggio (art. 1 dell'ordinanza). A questo proposito va osservato quanto segue:

- E' considerata pigione annua l'effettivo canone locativo versato per un anno intero, escluse le spese di riscaldamento. Se l'appartamento o la casa in locazione sono di proprietà di una persona fisica o giuridica vicina al contribuente, si terrà conto dell'importo che un terzo estraneo dovrebbe pagare. Se il contribuente in Svizzera dispone di diversi immobili, il calcolo deve fondarsi sulla pigione, rispettivamente sul valore locativo più elevato. Per la determinazione del dispendio devono essere considerate le pigioni, rispettivamente i valori locativi dei rimanenti immobili.
- Quale valore locativo della casa propria o dell'appartamento proprio va indicato l'importo che il contribuente dovrebbe pagare annualmente per un oggetto analogo, in un'ubicazione equivalente. Una deduzione in caso di sottoutilizzazione è esclusa.
- Quale prezzo di pensione annua sono considerate tutte le spese per il vitto e l'alloggio in alberghi, pensioni e simili, comprese le spese per le bevande, il riscaldamento, il servizio ecc.

Per ogni periodo fiscale vanno determinati sia il dispendio annuo effettivo del contribuente, sia la pigione, rispettivamente il valore locativo oppure il prezzo della pensione determinanti per un anno. Dall'importo imponibile (spese per il mantenimento o multiplo della pigione risp. del valore locativo o del prezzo di pensione) non può essere ammessa deduzione alcuna. L'importo così determinato vale come base di calcolo, a meno che il calcolo di controllo presentato al punto seguente non conduca ad un ammontare d'imposta più elevato.

2.2 Calcolo di controllo in base a determinati fattori del reddito

Per il calcolo di controllo (art. 14 cpv. 3 LIFD e art. 2 dell'ordinanza), che va pure qualificato come imposizione secondo il dispendio, sono computati gli importi lordi dei seguenti proventi del contribuente, del suo coniuge e dei suoi figli soggetti all'autorità parentale (art. 9 LIFD):

Da fonte svizzera:

- i redditi degli immobili situati in Svizzera,
- i redditi dei beni mobili che si trovano in Svizzera,
- i redditi dei capitali mobili collocati in Svizzera compresi i crediti garantiti da pegno immobiliare,
- i redditi dei diritti d'autore, dei brevetti e di altri diritti analoghi esercitati in Svizzera;
- gli assegni di riposo, le rendite e le pensioni versati da fonte svizzera.

Da fonte estera:

- i redditi per i quali il contribuente pretende, in tutto o in parte, uno sgravio fiscale dalle imposte estere in virtù di una convenzione conclusa dalla Svizzera per evitare la doppia imposizione.

Al riguardo va evidenziato quanto segue:

Per tener conto di introiti di fonte estera basterà in futuro che, in virtù della convenzione, imposte dello Stato di provenienza (sia quelle trattenute alla fonte che quelle riscosse nella procedura ordinaria) non vengano, in tutto o in parte, percepite. Questo vale anche quando lo Stato estero, in caso di assoggettamento limitato all'imposta, rinuncia per esempio, sulla base di una convenzione stipulata con la Svizzera, all'imposizione di pensioni nell'ambito della procedura di tassazione.

I redditi per i quali il contribuente, in virtù di una convenzione stipulata per evitare la doppia imposizione, può pretendere, in tutto o in parte, l'esenzione dalle imposte estere o il rimborso, sono, oltre ai dividendi, agli interessi e ai canoni, anche il prodotto del lavoro, le pensioni e le rendite provenienti da tutti gli Stati con i quali la Svizzera ha finora concluso una convenzione per evitare la doppia imposizione. Per ammontare lordo di questi proventi si deve intendere il reddito diminuito della quota non rimborsabile dell'imposta estera; le convenzioni di doppia imposizione concluse con l'Austria, il Belgio, la Francia, la Germania, l'Italia e la Norvegia prevedono delle regolamentazioni speciali.

Per canoni (royalties) si intendono le remunerazioni di ogni genere, pagate per l'uso o per la concessione in uso di diritti d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche e le pellicole o le registrazioni per la radio e la televisione, di brevetti, marchi di fabbrica e di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi oppure per l'uso o per la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico.

L'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione affari di diritto fiscale internazionale, fornisce le informazioni sull'attuale rete di convenzioni nonché sull'effettiva tassazione alla fonte di redditi.

Solo le seguenti deduzioni dai redditi lordi sono ammesse:

- Le spese di manutenzione e d'amministrazione degli immobili situati in Svizzera (conformemente all'ordinanza del 24.8.1992 del Consiglio federale sulla deduzione dei costi di immobili del patrimonio privato in materia di imposta federale diretta).
- I costi per l'amministrazione corrente dei capitali mobili, purché i proventi da tali capitali siano imponibili.

Tutte le altre spese, in particolare gli interessi passivi, le rendite e gli oneri permanenti, non possono essere dedotte.

3. Deduzioni sociali; tariffa applicabile; calcolo dell'aliquota

Nel caso d'imposizione secondo il dispendio, le deduzioni sociali (art. 35 LIFD) restano escluse. Si applica la tariffa ordinaria dell'imposta sul reddito secondo l'articolo 36 LIFD.

Il dispendio determinante va sempre imposto secondo l'aliquota che corrisponde esclusivamente ad un reddito della stessa entità. In deroga all'articolo 7 capoverso 1 LIFD (cfr. però ad n. 4.2) il reddito del contribuente che nell'ambito del calcolo di controllo non rientra nella categoria dei "determinati fattori del reddito", non viene pertanto considerato nemmeno ai fini della determinazione dell'aliquota.

4. Procedura ai fini dell'imposizione secondo il dispendio

4.1 Imposizione ordinaria secondo il dispendio

Il contribuente che fa valere il diritto all'imposizione secondo il dispendio deve presentare l'apposita dichiarazione d'imposta ed un elenco titoli, nonché provare che egli soddisfa le relative condizioni. Se si tratta di uno straniero, questi ha il diritto per ogni periodo fiscale, fino a quando la tassazione non è cresciuta in giudicato, di pagare l'imposta ordinaria sul reddito invece dell'imposta secondo il dispendio.

Prima di procedere ad una tassazione secondo il dispendio, l'autorità competente deve accertarsi ogni volta che il contribuente adempì le relative condizioni e che egli abbia fornito in modo completo tutte le indicazioni e prove richieste. Una dichiarazione d'imposta compilata in modo incompleto o non firmata va rinviata per il completamento (art. 124 cpv. 3 LIFD); ai rappresentanti contrattuali va richiesta una procura firmata. In ogni caso si deve esigere che le indicazioni siano fornite sia per l'imposta secondo il dispendio sia per l'imposta su determinati fattori del reddito (calcolo di controllo). In particolare, gli introiti di fonte estera devono essere attestati per mezzo di giustificativi, qualora queste informazioni non risultassero già dalle domande di sgravio.

Le pretese di compensazione o di rimborso dell'imposta preventiva sono disciplinate dalle disposizioni dell'ordinanza di esecuzione del 19 dicembre 1966 della legge federale sull'imposta preventiva (RS 642.211).

I contribuenti che pagano l'imposta secondo il dispendio possono di principio pretendere di poter fruire dei vantaggi delle convenzioni di doppia imposizione concluse dalla Svizzera, in particolare degli sgravi dalle imposte alla fonte estere ivi previsti. Essi devono all'uopo dichiarare, prima che la tassazione cresca in giudicato, se, ed eventualmente in quale misura, abbiano preteso o intenderebbero pretendere di fruire dei vantaggi conferiti dalle convenzioni. Il contribuente può beneficiare dei vantaggi delle convenzioni unicamente per i proventi maturati durante il periodo in cui era illimitatamente imponibile in Svizzera. Nei rapporti con la Francia va osservato che una persona assoggettata all'imposta secondo il dispendio non è considerata residente in Svizzera e non può pertanto pretendere di fruire dei vantaggi delle convenzioni se essa è soggetta all'imposta su base forfettaria calcolata secondo il valore locativo della o delle abitazioni di cui

dispone in Svizzera. Inoltre, nelle convenzioni con l'Austria, il Belgio, la Germania, l'Italia e la Norvegia sono previste condizioni particolari (v. n. 4.2).

Ci si avvale pure di una convenzione di doppia imposizione quando lo sgravio è concesso non sulla base di un'attestazione ufficiale o domanda particolare, bensì con la semplice indicazione di un indirizzo svizzero al debitore straniero, come è sovente il caso per i canoni, le rendite e le pensioni percepiti senza deduzione alcuna. Determinante non è il fatto a sapere se il beneficiario si sia premurato di ottenere i vantaggi della convenzione bensì la mera constatazione che in virtù della convenzione di doppia imposizione il contribuente sia stato sgravato da imposte estere. Se il contribuente rinuncia successivamente ai vantaggi che gli sono già stati concessi sulla base della convenzione, egli deve pagare, a posteriori, l'imposta alla fonte che non era stata trattenuta all'estero. Sono riservate le disposizioni del decreto del Consiglio federale del 14 dicembre 1962 concernente i provvedimenti contro l'uso senza causa legittima delle convenzioni concluse dalla Confederazione per evitare le doppie imposizioni (RS 672.202).

4.2 Modifica dell'imposizione secondo il dispendio

Secondo le convenzioni di doppia imposizione con l'Austria, il Belgio, la Germania, l'Italia e la Norvegia le persone fisiche residenti in Svizzera possono avvalersi dei vantaggi delle convenzioni soltanto se tutti i loro redditi provenienti da questi Stati contraenti, ed imponibili secondo il diritto fiscale svizzero, soggiacciono alle imposte dirette della Confederazione, dei Cantoni e dei comuni. Di conseguenza, una persona assoggettata all'imposta secondo il dispendio che, in base alle suddette convenzioni di doppia imposizione, chiede uno sgravio dalle imposte di questi Stati contraenti deve essere trattata, per quanto riguarda tutti gli introiti provenienti da questi Stati, come se fosse soggetta all'imposta ordinaria (modifica dell'imposizione secondo il dispendio; cfr. art. 5 dell'ordinanza). Per questa ragione nella base di calcolo vanno conglobati, oltre ai proventi menzionati nell'articolo 14 capoverso 3 LIFD, tutte le entrate provenienti da questi cinque Stati contraenti, sempre che siano imponibili secondo il diritto interno svizzero e non siano esenti dalle imposte svizzere in virtù delle relative convenzioni di doppia imposizione. Le imposte su tutti i redditi provenienti da questi Stati contraenti vanno rimosse, unitamente a quelle sui proventi giusta l'articolo 14 capoverso 3 LIFD, in base all'aliquota del reddito complessivo. Questo significa che ai fini della determinazione dell'aliquota possono per esempio essere posti in deduzione anche gli interessi passivi, sebbene non riducano la base di calcolo. Se il contribuente rinuncia alla regolare indicazione di tutti i fattori, la modifica dell'imposizione secondo il dispendio è effettuata all'aliquota massima.

Le persone che pagano un'imposta secondo il dispendio invece delle imposte ordinarie sul reddito non possono di principio chiedere il computo globale d'imposta per la parte delle ritenute estere alla fonte non rimborsabili (art. 4 cpv. 1 dell'ordinanza del 22.8.1967/7.12.1981 sul computo globale dell'imposta, RS 672.201). Un'eccezione a questo principio la si ritrova nuovamente nelle cinque precitate convenzioni. Secondo l'articolo 4 capoverso 3 dell'ordinanza sul computo globale dell'imposta, le persone fisiche fruente dell'imposta speciale o globale, ma che versano le imposte intere su tutti i redditi provenienti dagli Stati contraenti in base all'aliquota del reddito totale, possono pretendere il computo globale d'imposta per i redditi provenienti da questi Stati. Esse devono tuttavia dichiarare i relativi importi lordi, comprese le imposte alla fonte estere non rimborsabili.

Il contribuente che rinuncia a priori ad ogni computo d'imposta nonostante la modifica dell'imposizione secondo il dispendio può dichiarare l'importo lordo dei redditi provenienti dai cinque suddetti Stati, deducendo le imposte non rimborsabili che rimangono all'estero (art. 2 cpv. 3 dell'ordinanza concernente il computo globale dell'imposta).

5. Notifica della tassazione

In caso di modifica dell'imposizione secondo il dispendio a tenore dell'articolo 5 dell'ordinanza, per i redditi provenienti dai cinque suddetti Stati i contribuenti hanno diritto al computo globale per la parte delle ritenute estere alla fonte non rimborsabili. Visto però che conformemente all'articolo 4 capoverso 3 dell'ordinanza concernente il computo globale dell'imposta questo diritto va, in determinate circostanze, ridotto o addirittura interamente negato, è sempre necessario notificare, conformemente all'articolo 131 LIFD, l'importo più elevato delle tassazioni calcolate sulla base degli articoli 1, 2 oppure 5 dell'ordinanza sull'imposizione secondo il dispendio. Tuttavia, se deve essere notificato il risultato della tassazione conformemente all'articolo 5 dell'ordinanza, vale a dire della modifica dell'imposizione secondo il dispendio, dovrà di regola essere comunicato al contribuente anche l'importo più elevato dei due risultati delle tassazioni calcolate sulla base degli articoli 1 o 2, ossia in base all'imposizione ordinaria secondo il dispendio.

6. Diversi

I certificati ufficiali d'imposizione rilasciati su richiesta dei contribuenti devono sempre menzionare che in luogo dell'imposta ordinaria sul reddito è stata versata l'imposta secondo il dispendio conformemente all'articolo 14 LIFD.

Se il contribuente ha fornito indicazioni false, va dato avvio nei suoi confronti ad una procedura per sottrazione d'imposta, consumata o tentata, come previsto per l'imposta ordinaria sul reddito. Il contribuente può inoltre essere punito per inosservanza di prescrizioni d'ordine.

La presente circolare sostituisce quella del 16 dicembre 1988. Vi invitiamo ad osservare queste direttive per tutte le tassazioni in materia di imposta federale diretta a contare dal periodo fiscale 1995/96.

Il capo della divisione principale

B. Jung, vicedirettore

Allegato:

Ordinanza del 15 marzo 1993 sull'imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta