



Sistema postnumerando

LIG 66 segg.; 16, 62 segg.

LIFD 40 segg.; 33 e 35

Sommario

1.	Periodo fiscale, di calcolo e di tassazione	2
2.	Assoggettamento durante tutto l'anno	2
2.1	Imposta sul reddito	2
2.1.1	Reddito imponibile	2
2.1.2	Deduzioni	2
2.1.3	Particolarità nel caso di attività lucrativa indipendente	2
2.2	Imposta sulla sostanza	3
3.	Assoggettamento inferiore all'anno	4
3.1	Imposta sul reddito	4
3.1.1	Reddito imponibile	4
3.1.2	Reddito determinante l'aliquota	4
3.1.3	Proventi periodici (regolari) e non periodici (irregolari)	5
3.1.4	Particolarità in caso di attività lucrativa indipendente	6
3.1.5	Deduzioni	7
3.2	Imposta sulla sostanza	8
4.	Liquidazioni in capitale dalla previdenza e per prestazioni ricorrenti	8
4.1	Imposizione di liquidazioni in capitale dalla previdenza	8
4.2	Imposizione di liquidazioni in capitale per prestazioni ricorrenti	8
5.	Calcolo nei coniugi	9
5.1	Matrimonio	9
5.2	Divorzio e separazione	10
5.3	Decesso	10
6.	Calcolo in caso di decesso di un contribuente, di anticipo ereditario e di donazione	11
6.1	Decesso di un contribuente	11
6.2	Anticipo ereditario e donazione	12
7.	Assoggettamento limitato / passaggio all'assoggettamento illimitato	12
8.	Rimborso dell'imposta preventiva	14

1. PERIODO FISCALE, DI CALCOLO E DI TASSAZIONE

Le imposte sul reddito e sulla sostanza vengono fissate e riscosse per ogni periodo fiscale (LIG 66 I risp. LIFD 40 II). Viene considerato periodo fiscale l'anno civile (LIG 66 cpv. II risp. LIFD 40 I).

Il reddito imponibile è determinato in base ai proventi nel periodo fiscale (LIG 67 cpv. I risp. LIFD 41 I) e alla sostanza imponibile in base al suo stato al termine del periodo fiscale o dell'assoggettamento (LIG 68 I frase 1).

La tassazione avviene solo a periodo fiscale decorso. Invece di "calcolo postnumerando" si parla quindi anche di "tassazione postnumerando".

2. ASSOGGETTAMENTO DURANTE TUTTO L'ANNO

Nei GR è dato un assoggettamento tutto l'anno, se qualcuno durante l'intero periodo fiscale (= anno civile) è tenuto al pagamento delle imposte nei GR.

2.1 Imposta sul reddito

2.1.1 *Reddito imponibile*

Il reddito imponibile è determinato in base ai proventi effettivamente conseguiti nel relativo periodo fiscale (LIG 67 I risp. LIFD 41 I). Non si distingue fra entrate ordinarie e straordinarie o fra entrate periodiche/regolari e non periodiche/irregolari.

2.1.2 *Deduzioni*

Nel caso di un assoggettamento tutto l'anno, ma di attività lucrativa limitata nel tempo si pone la questione se le deduzioni connesse all'attività lucrativa (soprattutto spese professionali forfettarie) e le deduzioni fissate in funzione dell'importo (per es. deduzione per doppio reddito) vadano interamente concesse o decurtate.

Per l'assoggettamento inferiore all'anno LIG 66 IV prescrive che le deduzioni sociali e le deduzioni limitate e stabilite in ragione dell'importo per spese periodiche vengano accordate solo in misura proporzionale. Per l'assoggettamento tutto l'anno non è consentita una riduzione delle citate deduzioni (LIG 66 IV e contrario).

2.1.3 *Particolarità nel caso di attività lucrativa indipendente*

Per l'accertamento del reddito da attività lucrativa indipendente, in caso di assoggettamento tutto l'anno è determinante, nella sua portata effettiva, il risultato dell'esercizio chiuso nel periodo fiscale e ciò senza alcuna conversione, anche quando l'esercizio si estende su più o meno 12 mesi (LIG 67 II e DELIG 22 I frase 1, nonché LIFD 41 II e art. 3 II e III frase 1 dell'ordinanza del Consiglio federale sulle basi temporali dell'imposta federale diretta per le persone fisiche [Obt, RS 642.117.1]). Se due chiusure commerciali cadono nel medesimo anno civile, per l'accertamento del reddito imponibile vanno

considerate entrambe (cfr. messaggio, fascicolo no. 7/1998-99, pag. 262 e Obt 3 I frase 1).

I contribuenti con attività lucrativa indipendente devono allestire una chiusura dei conti in ogni anno civile. Inoltre si deve procedere ad una chiusura dei conti, se l'assoggettamento si estingue oppure se cessa l'attività lucrativa indipendente. In caso di avvio dell'attività lucrativa indipendente dopo il 30 giugno non va allestita alcuna chiusura dei conti nell'anno in corso (LIG 67 III e Obt 4).

Chi nel primo semestre dell'anno avvia l'attività lucrativa indipendente, deve allestire, in questo anno, una chiusura (intermedia) dei conti. Se non dà seguito a questo obbligo, viola gli obblighi procedurali e va punito con una multa – se necessario, a più riprese (LIG 173 risp. LIFD 174).

La data della chiusura dei conti non può essere spostata per motivi prevalentemente fiscali (DELIG 23).

Esempio:

- ⇒ A è un lavoratore indipendente con esercizio commerciale dal 1.5. al 30.4. Nell'esercizio 2007/2008 A consegue elevati guadagni, nella prima metà dell'esercizio 2008/2009 accusa però delle perdite. Per attuare una compensazione delle perdite ("riporto delle perdite"), nell'esercizio 2008/2009 A anticipa la data della chiusura dei conti dal 30.4.2009 al 31.10.2008. In questo modo due chiusure cadono nel periodo fiscale 2008; così possono essere conguagliati profitti e perdite di entrambi gli esercizi. Questa procedura è motivata esclusivamente da fini fiscali e pertanto non è consentita, ragione per cui per il periodo fiscale 2008 ci si deve basare sulla chiusura al 30.4.2008 e non prendere in considerazione quella al 31.10.2008.

2.2 Imposta sulla sostanza

La sostanza imponibile è determinata in base al suo stato alla fine del periodo fiscale (LIG 68 I frase 1). Per i contribuenti che esercitano un'attività lucrativa indipendente la sostanza commerciale imponibile è determinata in base al capitale proprio esistente alla fine dell'esercizio commerciale chiuso durante il periodo fiscale (LIG 68 II), per quanto alla fine del periodo fiscale l'attività lucrativa venga ancora esercitata. Se vi sono più chiusure dei conti, è determinante l'ultima.

Se il contribuente eredita della sostanza durante il periodo fiscale, per questa sostanza supplementare viene riscossa l'imposta sulla sostanza unicamente per il periodo dopo la successione. (= giorno del decesso; non è determinante il momento della divisione ereditaria) (LIG 68 IV). In questo modo si evita che fino al decesso si riscuota l'imposta sulla sostanza a carico del de cuius (giorno di riferimento fine assoggettamento) e in seguito per l'intero anno ancora a carico degli eredi. LIG 68 IV non è per contro applicabile a donazioni fatte in vita e ad anticipi ereditari; in questi casi non può subentrare alcuna doppia imposizione (cfr. messaggio, fascicolo no. 7/1998-99, pag. 264). Stando al senso e allo scopo di LIG 68 cpv. 4 il concetto dell'ereditare non va interpretato nel senso stretto del diritto civile, bensì esso comprende anche un legato o una donazione in caso di decesso.

3. ASSOGGETTAMENTO INFERIORE ALL'ANNO

È dato un assoggettamento inferiore all'anno se l'assoggettamento sussiste unicamente per parte del periodo fiscale. Un assoggettamento inferiore all'anno è dato soltanto nel caso dell'arrivo dall'estero risp. della partenza per l'estero oppure in caso di decesso del contribuente. Se il contribuente arriva da un altro cantone o parte per un altro cantone l'assoggettamento è dato sulla base dell'appartenenza personale per il periodo fiscale in corso nel cantone, in cui il contribuente ha il proprio domicilio al termine di questo periodo fiscale (cfr. LIG 70 I). In questi casi non può esserci assoggettamento inferiore all'anno.

3.1 Imposta sul reddito

Mentre il reddito imponibile viene imposto effettivamente, ossia non pro rata, anche in caso di assoggettamento inferiore all'anno, per l'accertamento del reddito determinante l'imposta e per le deduzioni occorre – come si illustrerà in seguito – procedere a diverse conversioni. Queste conversioni avvengono in linea di principio in ragione della durata dell'assoggettamento, in particolare non secondo la durata dell'attività lucrativa. Tuttavia, se le conversioni così eseguite producono un esito chiaramente improprio, nel singolo caso va cercata una soluzione appropriata affinché il principio dell'imposizione secondo la capacità economica sia rispettato (Cost GR 95 I; Cost fed 127 II).

Se per determinare l'aliquota si debba veramente procedere a una conversione dipende da come sono qualificati i proventi risp. le deduzioni. Vengono convertite soltanto le entrate regolari e le deduzioni per spese periodiche (in merito alla distinzione fra proventi regolari e irregolari cfr. cif. 3.1.3 qui di seguito).

3.1.1 *Reddito imponibile*

Se c'è assoggettamento soltanto durante parte del periodo fiscale (cosiddetto assoggettamento inferiore all'anno), l'imposta sul reddito viene riscossa, come nel caso dell'assoggettamento tutto l'anno, sui proventi effettivamente conseguiti in questo periodo (LIG 66 III frase 1 risp. LIFD 40 III frase 1). Nell'accertare il reddito imponibile non si distingue fra reddito ordinario e reddito straordinario.

3.1.2 *Reddito determinante l'aliquota*

Se le condizioni d'assoggettamento sono realizzate unicamente per una parte del periodo fiscale, l'imposta è riscossa sui proventi conseguiti durante questa parte. Per i proventi periodici, l'aliquota d'imposta si determina in funzione del reddito calcolato su dodici mesi; i proventi non periodici non sono convertiti per la fissazione dell'aliquota.

Per l'accertamento del reddito determinante l'aliquota i proventi regolari vengono convertiti su 12 mesi; i proventi non regolari non vengono convertiti, bensì considerati nel loro ammontare effettivo (LIG 66 III frase 2 risp. LIFD 40 III frase 2). In sede di conversione è decisiva la durata dell'assoggettamento e non la durata del conseguimento del reddito (soprattutto attività lucrativa) (Obt 2 III frase 1); i periodi esenti da imposta sul

reddito vanno presi in considerazione per la conversione, il che in ultima analisi porta a un reddito determinante l'aliquota inferiore (cfr. messaggio, fascicolo no. 7/1998-99, pag. 261/262).

Esempio:

- ⇒ Il 1.3.2008 A si trasferisce dall'estero e il 1.5.2008 avvia la propria attività lucrativa. L'assoggettamento inferiore all'anno dura 10 mesi. Nel periodo fra il 1.5.2008 e il 31.12.2008 A consegue un reddito da attività lucrativa di CHF 80'000. Viene imposto il reddito di CHF 80'000 (= 10/12) all'aliquota di 96'000 (= 12/12).

3.1.3 Proventi periodici (regolari) e non periodici (irregolari)

I proventi periodici vengono realizzati a più riprese durante l'anno in intervalli più o meno fissi (cfr. messaggio, fascicolo no. 7/1998-99, S. 262). Vi rientrano per esempio:

- il reddito corrente da attività lucrativa dipendente o indipendente (inclusa la tredicesima mensilità)
- proventi di rimpiazzo
- rendite e contributi di mantenimento (alimenti) percepiti in intervalli uniformi (per es. mensilmente o trimestralmente)
- utile da immobili conseguito con la locazione o l'uso proprio

I proventi non periodici vengono conseguiti soltanto un'unica volta o perlomeno una volta durante il periodo fiscale in esame. Vi rientrano per esempio:

- liquidazioni in capitale per prestazioni ricorrenti
- regali per anzianità di servizio e premi di fedeltà
- utili di liquidazione
- dividendi
- utili da fondi d'investimento (investimenti di capitale collettivi)
- cedole annuali di obbligazioni
- interessi attivi
- vincite di lotterie

Di regola l'elenco gli utili inseriti nell'elenco dei titoli possono essere classificati complessivamente fra i proventi non periodici.

In caso di attività lucrativa accessoria il genere di entrata determina se si tratti di proventi periodici o non periodici. Sono proventi periodici quelle entrate che con un assoggettamento tutto l'anno avrebbero continuato ad essere conseguite; i proventi non periodici non varierebbero di importo neppure con un assoggettamento tutto l'anno.

Esempi:

- ⇒ A muore il 31.8.2008. A fianco della propria attività lucrativa principale svolgeva i compiti di portineria fino alla propria morte. I relativi proventi sono stati percepiti periodicamente, poiché avrebbe continuato la propria attività principale e accessoria se non fosse deceduto.
- ⇒ A fianco della propria attività lucrativa principale A svolgeva, fino al 31.3.2008, i compiti di portineria. Muore il 31.8.2008. I proventi dall'attività lucrativa accessoria non sono periodici, poiché A non avrebbe conseguito ulteriori guadagni da questa attività accessoria neppure con un assoggettamento tutto l'anno.
- ⇒ In data 1.12.2008 A trasferisce il proprio domicilio dall'estero nei GR. Ha accordato a B un prestito di CHF 1'000'000 e per questo riceve da B, il 30.6. e il 31.12. di ogni anno, gli interessi di CHF 25'000 per volta, ossia annualmente CHF 50'000. Convertendo questi interessi secondo la durata dell'assoggettamento, per l'accertamento del reddito determinante l'aliquota si prenderebbe in considerazione un interesse annuo di CHF 300'000, che dal profilo materiale è chiaramente sbagliato. La conversione non deve avvenire in ragione della durata dell'assoggettamento, benché si tratti di veri e propri proventi periodici. Per il reddito determinante l'aliquota va tenuto conto piuttosto degli interessi effettivamente percepiti durante l'intero anno, ossia CHF 50'000.

3.1.4 Particolarità in caso di attività lucrativa indipendente

Le considerazioni di cui alla cifra 3.1.3 concernenti la chiusura dei conti in presenza di un assoggettamento tutto l'anno fanno stato anche in caso di assoggettamento inferiore all'anno.

Per la determinazione dell'aliquota i guadagni ordinari vengono convertiti su 12 mesi in caso di assoggettamento inferiore e esercizio inferiore all'anno; la conversione avviene di regola in base alla durata dell'assoggettamento (DELIG 22 I frase 2). Tuttavia, se la durata dell'esercizio commerciale inferiore all'anno supera quella dell'assoggettamento inferiore all'anno, gli utili ordinari per la determinazione dell'aliquota vengono convertiti unicamente in base alla durata dell'esercizio (DELIG 22 I frase 3 e Obt 3 III frasi 2 e 3) Gli altri proventi periodici (per es. utili patrimoniali) vengono convertiti, come da regola generale, secondo la durata dell'assoggettamento.

Esempi:

- ⇒ A gestisce un hotel. La chiusura annuale dei conti ha luogo solitamente al 31 ottobre. A intende cessare la propria attività lucrativa indipendente dopo la stagione invernale (30.4.2009), vendere l'hotel ed emigrare immediatamente in Spagna. L'assoggettamento e l'attività come libero professionista terminano contemporaneamente, ragion per cui il relativo reddito, riferito alla durata dell'assoggettamento da rilevare, è considerato periodico. A deve allestire per il 30.4.2009 una chiusura dei conti per 6 mesi. Dal momento che l'assoggettamento inferiore all'anno dura solo 4 mesi, ma che la chiusura dei conti comprende 6 mesi, il reddito conseguito con l'attività indipendente viene convertito basandosi sui 6 mesi.
- ⇒ Come sopra; ma A espatria solo il 30.9.2009. La cessazione dell'attività indipendente e la fine dell'assoggettamento sono temporalmente ben distinti. Non avviene la conversione dei proventi conseguiti con l'attività lucrativa, poiché essi al momento della

partenza non vengono più realizzati e quindi non costituiscono più un reddito periodico.

Negli esercizi stagionali (soprattutto nella ristorazione) la conversione secondo la durata della chiusura dei conti può produrre un risultato materialmente errato, se il reddito imponibile viene conseguito essenzialmente o esclusivamente durante una stagione (per es. inverno). In questi casi la conversione nelle modalità di cui sopra non avviene e deve essere cercata una soluzione appropriata (per es. ricorrendo a risultati d'esercizio di anni precedenti).

Se la chiusura dei conti comprende dodici o più mesi, per la determinazione dell'aliquota il risultato commerciale non viene convertito nemmeno in presenza di un assoggettamento inferiore all'anno (DELIG 24 II e Obt 3 IV).

Gli utili straordinari (per es. utili in capitale) come pure le perdite non vengono mai convertiti per la determinazione dell'aliquota (Obt 3 V), vengono sempre considerati proventi non periodici. Pertanto, per un'eventuale conversione, l'intero guadagno va suddiviso fra proventi ordinari e straordinari.

3.1.5 Deduzioni

Nel caso di un assoggettamento inferiore all'anno, per l'accertamento del reddito imponibile le deduzioni sociali (per es. deduzione per la famiglia, per i figli e per doppio reddito) e le deduzioni limitate per rapporto all'importo per spese ricorrenti regolarmente (per es. generiche spese professionali forfettarie, deduzione per assicurazione, deduzione per l'assistenza ai figli/la presa a carico dei figli) vengono concesse solo in misura proporzionale alla durata dell'assoggettamento e in questo senso decurtate; per il calcolo dell'aliquota fiscale vengono però interamente computate (LIG 66 IV e anche Obt 2 II).

Le deduzioni, che non rientrano nelle deduzioni sociali e che non sono limitate nell'importo (per es. interesse ipotecari, deduzione per elargizioni spontanee e per spese professionali effettive, contributi di riscatto nel 2° pilastro), non sono oggetto, in sede di accertamento del reddito imponibile, di una decurtazione, vale a dire che vengono prese in considerazione nella loro reale entità (STA A 07 56); per l'accertamento del reddito determinante l'imposta vengono invece convertite secondo la durata dell'assoggettamento, se si tratta di deduzioni per spese che ricorrono regolarmente (per es. interessi ipotecari, altri interessi passivi, piccole elargizioni spontanee). Non si procede a conversione per le spese non periodiche (cfr. messaggio, fascicolo no. 7/1998-99, pag. 262; per es. elargizione spontanea una tantum o di grande entità, contributi di riscatto nel 2° pilastro ecc.). In linea di principio per la conversione si parte dalla durata dell'assoggettamento. Si deve tuttavia verificare (al più tardi nella procedura di ricorso), alla luce di tutte le circostanze del singolo caso, se in questo modo si ottiene un risultato confacente. Se la conversione secondo la durata dell'assoggettamento produce un esito chiaramente errato, la conversione va effettuata con altre modalità.

Esempio:

- ⇒ A è divorziato e versa per i propri due figli B e C contributi di mantenimento mensili di CHF 1'000 per ciascun figlio. B diventa maggiorenne il 20.2., per cui cessa la deduci-

bilità per i contributi di mantenimento. Il 31.3. A sposta il proprio domicilio all'estero. I contributi di mantenimento per C sono dovuti per l'intero anno, per cui la conversione secondo la durata dell'assoggettamento in relazione al reddito determinante l'aliquota produce il giusto risultato. I contributi di mantenimento erogati a B non sarebbero più deducibili neppure se l'assoggettamento proseguisse; non deve pertanto avvenire alcuna conversione. Anche per l'accertamento del reddito determinante l'aliquota vanno considerati soltanto i contributi di mantenimento versati nei due mesi.

3.2 Imposta sulla sostanza

Se l'assoggettamento è dato soltanto per parte del periodo fiscale, viene riscossa l'imposta sulla sostanza corrispondente a questo periodo di tempo (LIG 68 III), vale a dire che ha luogo solo un'imposizione pro rata.

Si deve partire dallo stato della sostanza al termine del periodo fiscale, qualora l'assoggettamento inizi durante il periodo fiscale (per es. a seguito di arrivo dall'estero), risp. dallo stato della sostanza alla fine dell'assoggettamento, qualora l'assoggettamento termini durante il periodo fiscale (per es. a seguito di partenza per l'estero o di decesso) (LIG 68 I frase 1).

4. LIQUIDAZIONI IN CAPITALE DALLA PREVIDENZA E PER PRESTAZIONI RICORRENTI

4.1 Imposizione di liquidazioni in capitale dalla previdenza

L'imposizione di liquidazioni in capitale (dette anche tacitamenti in capitale) dalla previdenza avviene sempre tramite un'imposta annua separata (LIG 40a risp. LIFD 38). Le prestazioni in capitale dalla previdenza non vengono quindi considerate nella tassazione ordinaria, nemmeno nel sistema dell'imposizione postnumerando, bensì tassate separatamente. Più prestazioni in capitale erogate nel medesimo anno civile vengono sommate (LIG 40a III).

In caso di cambiamento del domicilio fiscale le prestazioni in capitale ai sensi di LIG 40a risp. LIFD 38 sono imponibili nel cantone, in cui il contribuente ha il proprio domicilio al momento della loro scadenza (LIG 70 I frase 2; vale anche per la Confederazione).

4.2 Imposizione di liquidazioni in capitale per prestazioni ricorrenti

Le liquidazioni in capitale (dette anche tacitamenti in capitale) per prestazioni ricorrenti vengono imposte nella tassazione ordinaria, nella loro entità effettiva, assieme agli altri introiti; per l'accertamento del reddito determinante l'aliquota è tuttavia determinante solo l'importo della prestazione annua che viene conguagliato con la liquidazione in capitale (LIG 40 risp. LIFD 37). Anche in caso di assoggettamento inferiore all'anno la conversione avviene con queste modalità.

Esempio:

- ⇒ A abita e lavora fino al 31.10.2008 in Svizzera; il 1.11.2008 sposta il proprio domicilio all'estero. A percepisce in questi 10 mesi un reddito da attività lucrativa di CHF 80'000. A riceve inoltre una liquidazione in capitale di CHF 120'000 al posto di una prestazione ricorrente di CHF 12'000 durante 10 anni. Il reddito imponibile ammonta quindi a CHF 200'000. Sussistendo un assoggettamento inferiore all'anno, il reddito periodico di CHF 80'000 (= 10/12) va convertito su 12 mesi (12/12 = 96'000). Nell'accertamento del reddito determinante l'aliquota la liquidazione in capitale viene presa in considerazione in ragione di CHF 12'000. Il reddito determinante l'aliquota ammonta così a CHF 108'000.

5. CALCOLO NEI CONIUGI

LIFD come pure LAID non contemplano alcuna normativa speciale concernente il matrimonio e il suo scioglimento tramite divorzio, la separazione o il decesso (cfr. messaggio, fascicolo no. 7/1998-99, pag. 264). A questo proposito sono determinanti LIG 69 e Obt 5.

5.1 Matrimonio

Nel sistema della tassazione postnumerando sono determinanti le condizioni alla fine del periodo fiscale risp. dell'assoggettamento. Pertanto i coniugi vengono tassati congiuntamente per il periodo fiscale, in cui si sposano (LIG 69 I risp. Obt 5 I), vale a dire che il reddito e la sostanza vengono addizionati (LIG 10 I). Inoltre si applica lo splitting parziale (LIG 39 II) e vanno concesse le deduzioni sociali previste per le persone coniugate (LIG 38; soprattutto deduzione per doppio reddito) (LIG 38 II).

Se uno o entrambi i coniugi si trasferisce risp. si trasferiscono dall'estero, si pone pure la questione della durata dell'assoggettamento. Se i coniugi non si trasferiscono contemporaneamente, in linea di principio è determinante la durata dell'assoggettamento di quel coniuge che ha il proprio domicilio nei GR da più tempo, in altre parole nel caso di assoggettamento tutto l'anno di un coniuge non ha luogo una conversione a favore del contribuente.

Esempi:

- ⇒ A e B risiedono per tutto il 2008 nei GR. Si sposano il 1.6.2008. Per entrambi è quindi dato un assoggettamento durante tutto l'anno nei GR. La coppia viene imposta come unità; i proventi percepiti durante l'intero anno da A e B vengono sommati.

L'assoggettamento durante tutto l'anno è dato anche nel caso di arrivo di A e/o B da un altro cantone, in quanto in qualità di cantone di arrivo GR è competente per tutto l'anno.

- ⇒ A abita e lavora per tutto il 2008 nei GR. B lavora e abita fino al 30.5.2008 all'estero, si trasferisce nei GR il 1.6.2008 e nei GR avvia la propria attività lucrativa il 1.7.2008. A e B si sposano il 30.6.2008 e vengono quindi tassati congiuntamente. Dal momento che A abita tutto l'anno nei GR, per A è dato nei GR un assoggettamento durante l'intero anno. B si trasferisce dall'estero nei GR.

B è contribuente nei GR (risp. in Svizzera) solo a partire dal suo trasferimento (= assoggettamento inferiore all'anno). Siccome A sottostà nei GR all'assoggettamento durante tutto l'anno, per l'accertamento del reddito determinante l'aliquota è determinante l'intero reddito percepito da A e B durante l'assoggettamento nei GR. Il reddito netto percepito da B dal suo trasferimento in Svizzera viene calcolato, per la determinazione dell'imposta, su un anno. Il reddito percepito da B prima del trasferimento dall'estero in Svizzera non può essere tassato dai GR a causa della mancante sovranità fiscale e non viene considerato neppure nell'accertamento del reddito determinante l'aliquota. La data d'avvio dell'attività lucrativa (= 1.7.2008) come pure la data del matrimonio (= 30.6.2008) sono irrilevanti; conta unicamente il fatto se A e B sono (ancora) sposati in data 31.12.2008.

- ⇒ A abita e lavora all'estero fino al 28.2.2008 e il 1.3.2008 si trasferisce nei GR, dove lavora dal 1.4.2008. Anche B abita e lavora all'estero fino al 30.4.2008, il 1.5.2008 si sposta nei GR e il 1.6.2008 vi avvia un'attività lucrativa. A e B si sposano il 1.7.2008.

Per A e B fa stato, a causa dell'arrivo dall'estero, un assoggettamento inferiore all'anno. Per l'accertamento del reddito imponibile è determinante l'intero reddito conseguito da A e B durante l'assoggettamento nei GR. Le conversioni necessarie a seguito dell'assoggettamento inferiore all'anno avvengono in ragione della durata (più lunga) dell'assoggettamento di A che consta di 10 mesi. La data dell'avvio delle rispettive attività lucrative (= 1.4.2008 risp. 1.6.2008) e la data del matrimonio (= 1.7.2008) sono irrilevanti, conta unicamente se A e B sono (ancora) sposati il 31.12.2008.

5.2 Divorzio e separazione

In caso di divorzio e separazione di fatto o di diritto l'imposizione separata dei due coniugi avviene per l'intero anno (LIG 69 II risp. Obt 5 II). Anche in questo caso la tariffa e le deduzioni sociali si commisurano alla situazione alla fine del periodo fiscale.

Esempio:

- ⇒ A e B abitano e lavorano nei GR. Si separano in data 30.6.2008. B resta nei GR, mentre il 1.8.2008 A si trasferisce all'estero.

Per A fa stato, a seguito della sua partenza per l'estero, un assoggettamento inferiore all'anno. Per contro per B è dato un assoggettamento durante tutto l'anno. Sulla base del giorno di riferimento determinante alla fine del periodo fiscale A e B vengono tassati separatamente, alla tariffa per persone sole. Le conversioni necessarie a seguito dell'assoggettamento inferiore all'anno avvengono in base alla durata dell'assoggettamento di A che consta di 6 mesi. La data della separazione (= 30.6.2008) è irrilevante, conta unicamente se il 31.12.2008 A e B sono (ancora) sposati.

5.3 Decesso

In caso di decesso di un coniuge i coniugi vengono tassati congiuntamente fino al giorno del decesso; il decesso è espressamente considerato cessazione dell'assoggettamento di entrambi i coniugi e inizio dell'assoggettamento del coniuge sopravvissuto (LIG 69 III risp. Obt 5 III). Pertanto è dato un assoggettamento congiunto inferiore all'anno fino al giorno del decesso e in seguito fino al termine del periodo fiscale in corso un assoggettamento inferiore all'anno per il coniuge sopravvissuto (STA A 07 56). In entrambi i casi i proventi periodici devono essere convertiti su un anno per la determinazione

dell'aliquota. Il coniuge sopravvissuto viene tassato individualmente per il resto del periodo fiscale applicando la tariffa che fa al caso suo (Obt 5 III). Benché ciò, contrariamente all'imposta cantonale, non si evinca direttamente dalla legge, anche per l'imposta federale diretta il decesso di un coniuge è considerato fattispecie d'applicazione dell'assoggettamento inferiore all'anno. Per colmare una lacuna legale si giustifica la finzione per cui con il decesso di un coniuge termina anche l'assoggettamento del coniuge sopravvissuto e al contempo inizia per quest'ultimo un nuovo assoggettamento inferiore all'anno per il resto del periodo fiscale in corso (STA A 07 56).

Esempio:

- ⇒ Il 27.7.2005 muore la moglie di A. Il 20.12.2005 A riscatta CHF 160'000 nel 2° pilastro. Sulla base della data del riscatto questa deduzione viene attribuita all'assoggettamento inferiore all'anno dal 28.7. al 31.12.2005. In questo caso non è stato attuato né una decurtazione in sede di accertamento del reddito imponibile né una conversione della deduzione in sede di accertamento del reddito determinate l'aliquota; anche nell'aliquota fiscale si è tenuto conto dell'intero importo del riscatto di CHF 160'000.-. Questa procedura dell'Amministrazione delle imposte è corretta. Il fatto che la deduzione non si sia ripercossa interamente a favore del contribuente è determinato dal sistema e la ragione va cercata nel fatto che nel periodo del suo assoggettamento individuale inferiore all'anno ha conseguito un reddito determinante inferiore alla deduzione fatta valere. Il contribuente avrebbe avuto in mano la possibilità di ripartire il riscatto volontario su due anni e quindi di evitare un reddito negativo per il proprio assoggettamento inferiore all'anno (STA A 07 56).

Per quanto attiene alla sostanza ha luogo un'imposizione pro rata.

Se il coniuge sopravvissuto esercita un'attività lucrativa indipendente, il decesso dell'altro coniuge non è però ritenuto fine dell'assoggettamento. Non è pertanto necessaria alcuna chiusura (supplementare) dei conti, vale a dire che in questi casi non è applicabile LIG 67 III frase 2; è determinante la chiusura ordinaria dei conti. Inoltre non va persa la possibilità del riporto delle perdite (cfr. LIG 34 I).

6. CALCOLO IN CASO DI DECESSO DI UN CONTRIBUENTE, DI ANTICIPO EREDITARIO E DI DONAZIONE

6.1 Decesso di un contribuente

Il contribuente solo è soggetto all'obbligo fiscale per la propria sostanza e il proprio reddito fino al giorno del suo decesso (fine dell'assoggettamento, assoggettamento inferiore all'anno). Nel caso della sostanza ha luogo un'imposizione pro rata (LIG 68 III). Il reddito va tassato in termini effettivi; per la determinazione dell'aliquota avviene una conversione dei proventi periodici.

Ai sensi di LIG 68 IV la sostanza percepita a titolo di eredità deve essere imposta a carico degli eredi a partire dalla data del decesso del de cuius. Tecnicamente ciò avviene tramite il metodo della ponderazione (assoggettamento tutto l'anno): il valore dell'oggetto patrimoniale in esame viene ridotto in funzione della durata del possesso della sostanza. Senza questa regolamentazione la sostanza disponibile alla fine del pe-

riodo fiscale, ma ereditata dagli eredi solo nel corso del periodo fiscale andrebbe tassata per l'intero periodo fiscale. Gli utili derivanti dall'eredità devono essere tassati effettivamente a carico degli eredi. Se gli eredi risiedono all'estero, per la sostanza non si procede ad alcuna ponderazione, bensì a un'imposizione pro rata (assoggettamento inferiore all'anno degli eredi).

6.2 Anticipo ereditario e donazione

Per il calcolo della sostanza è determinante lo stato della stessa al termine del periodo fiscale (LIG 68 I). Contrariamente al decesso del contribuente, in questo caso non si procede ad alcuna ponderazione temporale dei valori patrimoniali ricevuti a titolo di donazione o anticipo ereditario. LIG 68 IV non è quindi applicabile ad anticipi ereditari e donazioni. Il motivo risiede nel fatto che in questi casi non può insorgere alcuna doppia imposizione (testatore ed erede risp. beneficiario della donazione). Gli utili dall'anticipo ereditario risp. dalla donazione vanno tassati effettivamente; ai fini della determinazione dell'aliquota ha luogo una conversione dei proventi periodici.

7. ASSOGGETTAMENTO LIMITATO / PASSAGGIO ALL'ASSOGGETTAMENTO ILLIMITATO

Nel caso dell'assoggettamento limitato vanno distinte diverse casistiche:

- L'assoggettamento limitato sussiste durante l'intero periodo fiscale.
- L'assoggettamento limitato insorge nel corso del periodo fiscale (per es. acquisto di un appartamento di vacanza).
- L'assoggettamento limitato termina nel corso del periodo fiscale (per es. vendita di un appartamento di vacanza).
- L'assoggettamento limitato insorge a seguito della cessazione dell'assoggettamento illimitato (per es. trasferimento del domicilio all'estero, ma appartamento di vacanza sempre ancora nei GR).
- L'assoggettamento limitato termina a seguito dell'insorgenza dell'assoggettamento illimitato (per es. trasferimento del domicilio nei GR e uso duraturo dell'appartamento di vacanza finora posseduto).

Se una persona ha il proprio domicilio fiscale in un altro cantone e contemporaneamente è assoggettato all'obbligo fiscale limitato nei GR a seguito di un'appartenenza economica (esercizio commerciale, stabilimento d'impresa o proprietà fondiaria), questo assoggettamento limitato vale per l'intero periodo fiscale, anche se l'appartenenza economica si costituisce, si modifica o cessa nel corso del periodo fiscale (LAID 68 II frase 1 e LIG 70 II frase 1; cfr. anche circolare no. 15 della Conferenza fiscale svizzera del 31 agosto 2001, cif. 334.1, http://www.steuerkonferenz.ch/downloads/kreisschreiben/ks015_d.pdf). Le doppie imposizioni vengono evitate a mezzo del metodo della ponderazione, il che tocca in particolare il trasferimento dei debiti e degli interessi passivi. Con il metodo della ponderazione il valore dell'oggetto patrimoniale in rassegna viene ridotto proporzionalmente alla durata dell'appartenenza economica (LAID 68 II frase 2 e LIG 70 II frase 2). I proventi conseguiti nel corso della durata dell'appartenenza economica (per es. valore locativo proprio

in caso di proprietà fondiaria) vengono rilevati fiscalmente nella loro portata effettiva; non ha luogo alcuna conversione (LAID 68 II frase 3 e LIG 70 II frase 3).

Se un contribuente ha il proprio domicilio all'estero, LAID 68 II e quindi anche il metodo della ponderazione non sono applicabili. Se l'assoggettamento (limitato) inizia o termina nel corso dell'anno, è dato un assoggettamento inferiore all'anno, che rende necessaria una conversione. Qualora un contribuente si trasferisca all'estero e mantenga nel Cantone GR la propria abitazione di vacanza, fa stato quanto segue: fino alla partenza è dato un assoggettamento illimitato inferiore all'anno. Il giorno dopo la partenza il contribuente entra in un assoggettamento limitato inferiore all'anno. Con questo modus operandi, in questi casi i contribuenti vengono tassati secondo la capacità economica. Del resto si manifestano due assoggettamenti inferiori all'anno anche nel caso del decesso di un coniuge (cfr. 5.3).

Esempi:

- ⇒ A ha il proprio domicilio nei GR, dove è pure proprietario di un appartamento di vacanza. Lavora nei GR fino al 31.3.2008 e in questi tre mesi guadagna CHF 12'000. Il 31.3.2008 sposta il proprio domicilio dai GR all'Italia. Vende la propria abitazione solo il 31.8.2008. Il valore locativo proprio ammonta a CHF 12'000.

Sussistono due assoggettamenti inferiori all'anno, uno dal 1.1. al 31.3.2008 (assoggettamento illimitato), e uno dal 1.4. al 31.8.2008 (assoggettamento limitato).

Tassazione 1.1.–31.3.2008: vengono imposti il reddito da attività lucrativa percepito durante questo periodo nei GR pari a CHF 12'000 e il relativo valore locativo proprio di CHF 3'000, quindi complessivamente CHF 15'000. Per l'accertamento del reddito determinante l'aliquota ha luogo una conversione di questi CHF 15'000 commisurata alla durata dell'assoggettamento (illimitato) di tre mesi; il reddito determinante l'aliquota ammonta così a CHF 60'000 ($15'000 : 3 \times 12$). Per la sostanza si procede a un'imposizione pro rata.

Tassazione 1.4.–31.8.2008: viene imposto il valore locativo proprio per questa durata, ossia CHF 5'000. Per l'accertamento del reddito determinante l'aliquota ha luogo una conversione di questi CHF 5'000 commisurata alla durata dell'assoggettamento (limitato) di cinque mesi ($5'000 : 5 \times 12 = 12'000$) più il restante reddito percepito in questi cinque mesi (in tutto il mondo). Per la sostanza si procede a un'imposizione pro rata.

- ⇒ Il 1.4.2008 A trasferisce il proprio domicilio dai GR a ZH. Vende la propria abitazione nei GR il 1.9.2008. Il valore locativo proprio di questa abitazione ammonta a CHF 24'000, il valore fiscale a CHF 480'000.

Per tutto il 2008 A sottostà a ZH all'assoggettamento illimitato. L'assoggettamento limitato nei GR vale anch'esso per tutto il 2008 e non solo per il tempo che precede la vendita. Per l'accertamento della sostanza imponibile e la ripartizione dei debiti e degli interessi passivi si procede però a una ponderazione sulla base della durata della proprietà di 8 mesi; fiscalmente sono quindi determinanti i CHF 320'000 per 12 mesi e non i CHF 480'000 per 8 mesi ($480'000 : 12 \times 8$). Inoltre i GR tassano il valore locativo proprio di 8 mesi, ossia CHF 16'000 ($8 \times 2'000$), con l'aliquota del reddito complessivo del periodo fiscale. Il contribuente inoltra nel Cantone GR una dichiarazione d'imposta (molto abbreviata) per contribuenti assoggettati limitatamente. A questa dichiarazione fiscale allega una copia della dichiarazione d'imposta del proprio cantone di domicilio (cfr. art. 2 cpv. 2 dell'ordinanza sull'applicazione della LAID nei rapporti intercantonali).

8. RIMBORSO DELL'IMPOSTA PREVENTIVA

Le persone fisiche devono presentare l'istanza di rimborso dell'imposta preventiva alle autorità fiscali del cantone in cui erano domiciliate alla fine dell'anno civile, nel corso del quale è venuta a scadere la prestazione imponibile (LIP 30 cpv. 1).

In caso di partenza per l'estero l'istanza può essere presentata, per le richieste esigibili in Svizzera, nel cantone da cui si parte (LIP 29 cpv. 3).