

## **TI\_GERICHTE 80.1997.46 vom 31. Juli 1997**

TI Tribunale d'appello, 1997-07-31, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.1997.46](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1997.46)

FR: TI\_GERICHTE 80.1997.46 du 31 juillet 1997

IT: TI\_GERICHTE 80.1997.46 del 31 luglio 1997

### **Regeste**

Sentenza o decisione senza scheda

### **Volltext**

Tessin Camera di diritto tributario 31.07.1997 80.1997.46 Tessin Camera di diritto tributario 31.07.1997 80.1997.46 Ticino Camera di diritto tributario 31.07.1997 80.1997.46

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.97.00046 Lugano 31 luglio 1997 In nome della Repubblica e Cantone del Ticino La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello composta dai giudici: Alessandro Soldini, presidente, Stefano Bernasconi, Lorenzo Anastasi vicecancelliere: Andrea Pedroli statuendo sul ricorso del 6 marzo 1997 in materia di: \_\_\_\_\_ imposte alla fonte presentato da: \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, rappr. da: \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, ritenuto in fatto ed in diritto 1. \_\_\_\_\_, domiciliato a \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_), è assoggettato all'imposta alla fonte, quale lavoratore al beneficio di un permesso per confinanti, ed è dipendente della \_\_\_\_\_ SA di \_\_\_\_\_. Sua moglie esercita un'attività lucrativa dipendente in Italia. A partire dal 1° gennaio 1997, la società datrice di lavoro lo ha assoggettato alla trattenuta d'imposta con l'aliquota A GI, prevista dalle direttive della Divisione delle contribuzioni per il caso del contribuente «coniugato con coniuge all'estero con attività lucrativa». 2. Con istanza del 7 febbraio 1997, indirizzata all'Ufficio imposte alla fonte (UIF), il contribuente chiedeva di essere tassato in applicazione della tabella B0 GI, più favorevole, riservata dalle direttive ai coniugati con un solo reddito o con coniuge all'estero senza attività lucrativa oppure ai vedovi, separati e celibi con figli a carico. L'UIF respingeva l'istanza, con decisione del 25 febbraio 1997. L'autorità fiscale spiegava che il 1° gennaio 1997 erano entrate in vigore nuove direttive in materia di imposizione alla fonte, in seguito a due sentenze con cui la Camera di diritto tributario aveva rilevato l'incompatibilità delle tabelle previgenti con il principio della parità tra uomo e donna garantito dall'art. 4 cpv. 2 Cost. fed.. Si era così dovuto rinunciare ad applicare aliquote diverse ai contribuenti che avevano il coniuge all'estero, fondandosi sulla circostanza che si trattasse della moglie o del marito, giacché una simile regola non ammetteva l'eventualità che il contributo preponderante al mantenimento della famiglia fosse costituito dal reddito della moglie anziché del marito. Di conseguenza, l'autorità fiscale aveva adottato le seguenti tabelle: ■ tabella A per persone sole, senza deduzione per figli a carico: per il frontaliere coniugato (marito o moglie) con coniuge (marito o moglie) che lavora o che ha altro reddito sostitutivo all'estero; ■ tabella B per coniugati con deduzione per figli a carico: per il frontaliere coniugato (marito o moglie) con coniuge (marito o moglie) senza attività lavorativa o relativo reddito sostitutivo all'estero; ■ tabella C per doppi redditi e deduzione per figli riservata al marito: se entrambi i frontalieri lavorano nel Cantone. L'UIF osservava inoltre come sia le leggi federale e cantonale sia il

diritto internazionale si opponessero all'applicazione delle aliquote per doppi redditi nel caso in cui uno dei coniugi fosse attivo all'estero. Manifestava inoltre la preoccupazione di non creare una discriminazione a svantaggio dei coniugi entrambi attivi in Svizzera, ai quali era applicata la tabella C meno favorevole, in quanto fondata sul principio del cumulo dei redditi di marito e moglie. Proprio per non privilegiare ingiustificatamente il frontaliere con coniuge attivo all'estero rispetto a quello con coniuge che lavora in Svizzera, l'autorità fiscale aveva deciso di applicare al primo la tabella per persone sole, meno vantaggiosa di quella per coniugati.

3. 3.1. Con tempestivo reclamo all'UIF, il contribuente torna a chiedere l'applicazione dell'aliquota prevista per il lavoratore coniugato con un solo reddito in Svizzera. Ritene infatti che la prassi adottata dall'autorità fiscale ticinese comporti una violazione degli accordi sottoscritti fra Svizzera e Italia in occasione di un incontro bilaterale tenutosi nel 1985 per regolare amichevolmente alcuni problemi inerenti alle modalità di applicazione della Convenzione italo-svizzera per prevenire la doppia imposizione. In virtù di tali accordi, infatti, il cumulo dei redditi dei coniugi, previsto dalla legislazione fiscale svizzera, non è applicabile nei confronti della coppia di lavoratori di cui uno sia percettore di reddito in Italia qualora tale reddito sia quivi tassabile in modo esclusivo. Ebbene, applicando l'aliquota per persone sole anche ai frontalieri coniugati ma con coniuge che percepisce redditi in Italia, l'autorità fiscale eluderebbe l'obbligo pattizio.

3.2. Con il consenso del reclamante, l'UIF ha trasmesso il reclamo alla Camera di diritto tributario, perché lo esamini quale ricorso. Ha inoltre ricordato che, nell'ambito di discussioni intervenute con le associazioni sindacali e degli imprenditori, impregiudicata la decisione del Tribunale, ha temporaneamente autorizzato «i datori di lavoro, che lo ritenessero opportuno, ad applicare, per le trattenute mensili dei frontalieri coniugati con coniuge all'estero con attività lucrativa, la nuova tabella A GI 1997 diminuendo il salario lordo annuale determinante di fr. 6'000.– per ogni figlio a carico».

3.3. Nelle sue osservazioni del 15 luglio 1997, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) sottolinea anzitutto come l'imposta alla fonte dei dipendenti non domiciliati colpisca esclusivamente il reddito da attività dipendente percepito in Svizzera e come sia la legge stessa a richiedere l'applicazione dell'aliquota B se il contribuente è coniugato, giungendo alla conclusione che manca ogni «base legale per prendere in considerazione il reddito conseguito dalla moglie in Italia» e che «non si può dunque rifiutare l'applicazione della tariffa B poiché il ricorrente è incontestabilmente coniugato». Nel seguito della propria presa di posizione, l'AFC argomenta però che l'accordo bilaterale del 1986 fra Italia e Svizzera, il cui rispetto è invocato dal ricorrente, rinvia alla legislazione interna italiana, che vieta ogni cumulo dei redditi dei coniugi; si chiede, di conseguenza, se sia giustificata l'applicazione dell'aliquota B, che mira proprio all'alleggerimento degli effetti del cumulo dei redditi. L'autorità fiscale federale conclude rimettendosi al giudizio della Camera di diritto tributario.

4. In ordine 4.1. Il reclamo presentato contro una decisione di tassazione già esaustivamente motivata può essere trasmesso come ricorso, con il consenso del reclamante e degli altri proponenti, alla Camera di diritto tributario (art. 206 cpv. 3 LT 1994; art. 132 cpv. 2 LIFD). Con questa norma, già nota nel diritto fiscale cantonale ma nuova per quello federale, il legislatore ha inteso razionalizzare la procedura (cfr. Rapporto della Commissione speciale in materia tributaria del 30 agosto 1976, p. 150; inoltre Messaggio concernente l'armonizzazione fiscale del 25 maggio 1983, ad art. 137; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, n. 6 ad art. 133 LIFD, p. 419).

4.2. La decisione impugnata si fonda su di una motivazione senz'altro esaustiva, dalla quale ben si evince la posizione dell'autorità fiscale

in merito al problema sollevato dal reclamo. Il contribuente, da parte sua, ha dato il proprio assenso con scritto del 7 marzo 1997. Il gravame è quindi ricevibile quale ricorso. 5. 5.1. Sono soggetti ad una trattenuta d'imposta alla fonte per il loro reddito da attività lucrativa dipendente: a. i lavoratori stranieri che, senza permesso di domicilio della polizia degli stranieri, hanno domicilio o dimora fiscali nel Cantone (art. 104 cpv. 1 LT; analogo, per l'imposta federale diretta, l'art. 83 LIFD); b. i lavoratori che, senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera, esercitano un'attività lucrativa dipendente nel Cantone per brevi periodi, durante la settimana o come frontalieri (art. 114 LT; per l'imposta federale diretta, l'art. 91 LIFD). L'imposta è prelevata sui proventi lordi (cfr. art. 105 cpv. 1 LT; art. 84 cpv. 1 LIFD). Presupposto per la trattenuta d'imposta è che la "fonte" si trovi, rispettivamente, in Svizzera e nel Canton Ticino, cioè che la retribuzione per il lavoro prestato sia pagata da un datore di lavoro con domicilio, sede o succursale nel Canton Ticino; se ciò non accade, anche il reddito da attività dipendente dei contribuenti in questione viene tassato nell'ambito della procedura ordinaria Agner/Jung/Steinmann, op. cit., p. 341). 5.2. Sebbene il diritto svizzero dell'imposta sul reddito sia caratterizzato dal principio dell'imposizione del reddito lordo globale ed in particolare dal principio dell'imposizione in base alla capacità contributiva, tuttavia nel caso dell'imposizione alla fonte vengono presi in considerazione necessariamente alcuni redditi in quanto tali e le condizioni del contribuente, suscettibili di considerazione ai fini dell'imposizione, vengono valutate in misura molto limitata. La radicale difformità concettuale della procedura ordinaria di tassazione, da un lato, e della procedura di tassazione alla fonte, dall'altra, fa sì che debba essere del tutto esclusa una perfetta parità di trattamento fra chi è assoggettato alla prima e chi sottostà alla seconda. Anche tra contribuenti che sottostanno all'imposizione alla fonte, tale forma di tassazione potrà tutt'al più aspirare ad una parità di trattamento, ma non potrà mai raggiungerla. Finora, comunque, il Tribunale federale non ha mai avuto modo di precisare a partire da quale misura le disparità di trattamento che sono connaturate al sistema dell'imposta alla fonte acquistano una portata inaccettabile (Zigerlig, Quellensteuern, in: Höhn/Athanas [a cura di], Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Berna 1993, p. 376 ss.; anche Agner/Jung/Steinmann, op. cit., p. 345). 6. 6.1. Per quanto attiene alle aliquote applicabili, l'onere fiscale cui sono sottoposti i contribuenti soggetti alla trattenuta alla fonte corrisponde essenzialmente, per effetto del principio della parità di trattamento, a quello che si avrebbe nel caso della tassazione in una procedura ordinaria. La legge stabilisce pertanto che: - le aliquote sono allestite conformemente a quelle per l'imposta sul reddito delle persone fisiche (art. 106 cpv. 1 LT; art. 85 cpv. 1 LIFD; art. 33 cpv. 1 LAID); - si deve tener conto del cumulo dei redditi dei coniugi esercitanti entrambi un'attività lucrativa e delle relative deduzioni (art. 107 cpv. 2 LT; art. 86 cpv. 2 LIFD; art. 33 cpv. 2 LAID); - si deve tener conto, in forma forfettaria, delle spese professionali, per premi assicurativi, nonché della deduzione per oneri familiari (art. 107 cpv. 1 LT; art. 86 cpv. 1 LIFD; art. 33 cpv. 3 LAID). L'allestimento delle aliquote è di competenza dell'Amministrazione federale delle contribuzioni per l'imposta federale diretta (art. 85 cpv. 1 LIFD), e del Consiglio di Stato per l'imposta cantonale (art. 106 cpv. 1 LT). Come si vede, le istruzioni per l'allestimento delle aliquote, contenute nelle leggi fiscali, evidenziano il problema della parità di trattamento. La procedura di imposizione alla fonte obbliga a semplificazioni e a calcoli forfettari, senza considerare le condizioni personali, ed in tal modo può solo garantire che l'onere fiscale sia quasi uguale a quello che sarebbe se si applicasse la procedura ordinaria. Per il singolo contribuente sono dunque inevitabili differenze, nei confronti non solo dei contribuenti tassati nell'ambito della procedura ordinaria ma anche di

altri tassati alla fonte ( Zigerlig , op. cit., p. 386). 6.2. Il Dipartimento federale delle finanze ha emanato il 19 ottobre 1993 un'ordinanza sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (OIF), il cui art. 1 prevede quattro diverse aliquote; analogamente, l'art. 108 LT definisce quattro diverse aliquote. I tipi di aliquote sono i seguenti: a) per persone sole; b) per coniugati con un solo reddito nonché per contribuenti vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati, nubili e celibi, che da soli convivono con figli minorenni o con figli a tirocinio o agli studi al cui sostentamento provvedono in modo essenziale; c) per coniugati con doppio reddito (entrambi conseguiti in Svizzera); d) per contribuenti che esercitano un'attività a tempo parziale o accessoria. La distinzione fra persona sola e coniugi è determinata dalle norme delle leggi fiscali che prevedono il cumulo dei fattori imponibili dei coniugi, nell'ambito della procedura ordinaria, e dal differente onere fiscale che ne consegue. L'art. 86 cpv. 2 LIFD e l'art. 107 cpv. 2 LT impongono poi di allestire una apposita aliquota per quei coniugi che esercitano entrambi un'attività lucrativa (in Svizzera). È dunque la legge stessa a rendere imperativo l'allestimento di aliquote speciali per persone sole, per coniugi e per coniugi con doppia attività lucrativa ( Zigerlig , p. 387; Konferenz Staatlicher Steuerbeamter , Steuerharmonisierung - Tomo I: Harmonisierte kantonale Quellensteuerordnung, Muri/Berna 1994, p. 31). 6.3. Nel dicembre 1996, la Divisione delle contribuzioni ha emanato una direttiva circa l'imposizione alla fonte dei lavoratori dipendenti senza permesso di domicilio (direttiva 1/1997). In essa, l'autorità amministrativa ha introdotto quattro tipi di tabelle d'imposta, che, ignorando alcune differenze introdotte per il caso dei frontalieri da un lato e quello dei dimoranti, stagionali, rifugiati e richiedenti l'asilo dall'altro, possono così essere presentate: ■ tabella A: • per persone sole (celibi, nubili, vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati); • per coniugati con coniuge all'estero con attività lucrativa (o relativo reddito sostitutivo); ■ tabella B: • per coniugati con un solo reddito d'attività lucrativa in Svizzera viventi in comunione domestica; • per vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati, celibi e nubili, che da soli vivono in comunione domestica con figli minorenni o con figli a tirocinio o agli studi fino al 25.mo anno di età al cui sostentamento provvedono; • per coniugati con coniuge all'estero senza attività lucrativa (o relativo reddito sostitutivo); ■ tabella C: • per coniugati con doppi redditi d'attività lucrativa conseguiti ambedue in Svizzera e che vivono in comunione domestica; ■ tabella D: • per contribuenti che esercitano un'attività lucrativa accessoria o a tempo parziale. 7. 7.1. Secondo il ricorrente, la tabella A non dovrebbe essere applicata ad un contribuente che, come lui, ha la moglie attiva all'estero. Ad una tale soluzione si opporrebbe infatti un accordo sottoscritto da Italia e Svizzera nel 1985, in virtù del quale il cumulo dei redditi dei coniugi, vigente in Svizzera, non è applicabile, seppure soltanto ai fini della determinazione dell'aliquota, alla «coppia di lavoratori di cui uno sia percettore di reddito in Italia qualora tale reddito sia quivi tassabile in modo esclusivo». L'autorità fiscale ritiene invece che l'assimilazione del contribuente con coniuge che lavora all'estero al contribuente non coniugato sia resa necessaria dalla necessità di evitare disparità di trattamento a detrimento dei contribuenti residenti in Svizzera, da un lato, e dei contribuenti assoggettati ad imposizione alla fonte con coniuge pure attivo in Svizzera, dall'altro. Il fatto che l'accordo internazionale citato dal ricorrente impedisca di applicare l'aliquota per doppi redditi – cioè quella riservata ai coniugi che esercitano entrambi un'attività lucrativa in Svizzera – al lavoratore che ha una moglie che lavora non in Svizzera ma all'estero consentirebbe tuttavia di applicare l'aliquota per persone sole. Secondo l'UIF non si giustificerebbe comunque l'applicazione dell'aliquota B per coniugati, per il fatto che in tal caso il contribuente sarebbe imposto come se il coniuge non avesse alcuna attività

lavorativa né alcun reddito sostitutivo all'estero. 7.2. Per avere una visione completa del problema, è opportuno esaminare lo sviluppo che le aliquote per contribuenti assoggettati all'imposta alla fonte hanno conosciuto prima dell'entrata in vigore delle tabelle del 1997.

7.2.1. Fino al 1984, ci si fondava sulla presunzione che portatore del reddito familiare fosse il marito. Di conseguenza, le tabelle delle aliquote erano essenzialmente le seguenti:

- per coniugati (con deduzione per figli a carico): riservata al frontaliere marito, indipendentemente dal fatto che la moglie all'estero svolgesse o meno un'attività lavorativa;
- per celibi (senza deduzione per figli a carico): riservata alla frontaliere moglie, a meno che non dimostrasse di essere l'unico sostegno della famiglia;
- per doppi redditi: riservata ai frontalieri che svolgessero entrambi attività lavorativa nel Cantone.

7.2.2. Nell'anno fiscale 1985, sono stati recepiti anche nella disciplina dell'imposta alla fonte due principi del diritto fiscale svizzero: quello del cumulo dei redditi dei coniugi e quello dell'aliquota comprensiva anche dei redditi esteri. Ciò ha comportato, in particolare, la conseguenza che i frontalieri sono stati imposti con un'aliquota commisurata non solo al proprio reddito conseguito in Svizzera ed assoggettato a tassazione alla fonte, ma anche ai redditi all'estero, in particolare del coniuge colà attivo. Si è voluto così conformarsi alla giurisprudenza del Tribunale federale, secondo cui al reddito imponibile di un contribuente residente in Svizzera può essere applicata un'aliquota maggiorata che tenga in considerazione il reddito conseguito dall'altro coniuge attivo in Italia, senza che vi si opponga la Convenzione italo-svizzera in materia di doppia imposizione (ASA 19 p. 22 = DTF 75 I 385; inoltre CDT n. 104 del 25 maggio 1994 in RDAT II-1994 n. 2t; cfr. anche un caso zurighese, in relazione alla Convenzione con la Svezia, in StE 1993 B 11.3 n. 6 e 1994 B 11.3 n. 8). Di conseguenza, le tabelle delle aliquote sono state così modificate:

- tabella per doppi redditi: estesa anche al frontaliere con coniuge che lavorasse all'estero (con deduzione per figli riservata tuttavia al marito);
- tabella per coniugati con un solo reddito: solo per il frontaliere il cui coniuge non svolgesse attività né in Svizzera né all'estero;
- tabella per celibi e nubili.

7.2.3. L'applicazione dell'aliquota per doppi redditi ai frontalieri con coniuge attivo all'estero aveva dato luogo a numerose contestazioni ed era stata quindi oggetto di discussione fra le autorità svizzere e italiane preposte all'applicazione dell'Accordo italo-svizzero relativo all'imposizione dei frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei comuni italiani di confine, del 3 ottobre 1974, i cui articoli da 1 a 5 costituiscono parte integrante della Convenzione. L'art. 5 dell'Accordo prevede infatti l'organizzazione di un incontro annuale tra i rappresentanti del Ministero competente e delle Regioni interessate, da parte italiana, e i rappresentanti dei Cantoni dei Grigioni, Ticino e Vallese, come pure della Confederazione, da parte elvetica, per esaminare i problemi sollevati dall'applicazione dell'Accordo. Tale norma ripropone, in sostanza, quanto disposto dall'art. 26 CDI I-CH. Le autorità competenti degli Stati contraenti faranno del loro meglio, così prevede l'art. 26 cpv. 3, per appianare per via di amichevole composizione le difficoltà o i dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione della Convenzione. L'art. 26 cpv. 4 affida inoltre a una Commissione mista il compito di regolare amichevolmente i casi controversi risultanti dall'applicazione e dall'interpretazione della Convenzione (cfr. Menétrey, *Convenzione italo-svizzera sulla doppia imposizione*, in: *Masshardt/Tatti, Commentario IFD, Lugano 1985*, p. 618). Ebbene, nel quadro di uno degli incontri periodici previsti dall'art. 5 dell'Accordo, le autorità competenti degli Stati contraenti hanno potuto appianare la controversia interpretativa sollevata da parte italiana in merito all'imposizione dei frontalieri. La soluzione concordata dalle parti contraenti è consegnata nel verbale dell'8-9 luglio 1985, in cui si legge che «i criteri cumulativi di

tassazione di cui sopra non saranno applicati nei confronti della coppia di lavoratori di cui uno sia percettore di reddito in Italia qualora tale reddito sia quivi tassabile in modo esclusivo e ciò a decorrere dal 1.1.1986» (cfr. RTT 1990 p. 313 s.; Bernasconi, L'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine del 3 ottobre 1974, in RTT 1990 p. 308 s.). Dando applicazione concreta alla soluzione concordata dalle delegazioni dei due Stati contraenti l'8-9 luglio 1985, il Canton Ticino ha ripristinato le tabelle in vigore fino al 1984, escludendo l'applicazione delle aliquote per doppi redditi ai contribuenti con coniuge che svolge attività lucrativa all'estero. La situazione era pertanto la seguente: • tabella per coniugati (con deduzione per figli a carico): riservata al frontaliere uomo con moglie all'estero (con o senza attività lavorativa); • tabella per celibi (senza deduzione per figli a carico): per la frontaliera, a meno che non dimostrasse di essere il solo sostegno familiare; • per doppi redditi: riservata ai frontalieri che svolgessero entrambi attività lavorativa nel Cantone. Tale regime è rimasto sostanzialmente in vigore fino al 1996, anche con l'entrata in vigore delle leggi federali sull'imposta federale diretta (LIFD) e sull'armonizzazione delle imposte dirette (LAID) e della nuova legge tributaria cantonale.

7.2.4. Come già anticipato, è poi stata la giurisprudenza di questa Camera a imporre una modifica delle tabelle delle aliquote. In base a queste, infatti, il marito assoggettato alla fonte beneficiava di un'aliquota più favorevole di quella applicata alla moglie in condizioni identiche, in quanto comprensiva di deduzioni per la famiglia e per figli a carico. La Camera di diritto tributario ha osservato che la circostanza che l'aliquota più favorevole fosse riservata al marito anziché alla moglie si fondava dunque sulla presunzione che il marito consegua il reddito più elevato nell'ambito della famiglia. Ha perciò accolto il ricorso di una contribuente, che affermava che, in casi, come il suo, ove il marito consegue un reddito inferiore rispetto a quello conseguito dalla moglie, vi è una ingiustificata penalizzazione della famiglia. Tale presunzione, contenuta nella tabella delle aliquote, appare infatti difficilmente compatibile con i postulati dell'art. 4 cpv. 2 Cost. fed., per il fatto che si vorrebbe far discendere da un modello astratto di famiglia, in cui il marito provvede in modo esclusivo o preponderante al mantenimento della famiglia, una conseguenza pregiudizievole per tutte le famiglie che non si conformano a tale modello (cfr. CDT n. 80.95.00282 del 10 maggio 1996, in RDAT II-1996 n. 20t p. 446 ss.). Con effetto a partire dal 1° gennaio 1997, pertanto, la Divisione delle contribuzioni ha introdotto le nuove tabelle già descritte in precedenza (v. supra, consid. 6.3.). In base a queste ultime, la tabella B per coniugati (con deduzione per figli a carico) è riservata ai lavoratori il cui coniuge all'estero non esercita alcuna attività lucrativa né consegue un reddito sostitutivo; il lavoratore il cui coniuge lavora all'estero, invece, è assoggettato all'imposta colle aliquote della tabella A, cioè per persone sole e senza deduzione per figli a carico.

7.3. In sostanza, la modifica delle tabelle delle aliquote, entrata in vigore il 1° gennaio 1997, ha comportato un peggioramento della situazione per tutti i lavoratori maschi la cui moglie lavora all'estero. Essi godevano, infatti, in precedenza, delle aliquote più favorevoli per coniugati. Erano per contro le sole lavoratrici a sottostare all'imposizione con l'aliquota per persona sola, in virtù della ricordata presunzione secondo cui il marito provvederebbe in modo preponderante al mantenimento della famiglia. Ora, il ricorrente ritiene che, assimilando chi, come lui, ha una moglie che lavora in Italia, ad una persona celibe o nubile, l'autorità di tassazione violi gli impegni internazionali assunti con l'Italia ed in particolare la già ricordata pattuizione contenuta nel verbale dell'8-9 luglio 1985, secondo cui il cumulo dei redditi dei coniugi non può essere applicato «nei confronti della coppia di lavoratori di cui uno sia percettore di

reddito in Italia qualora tale reddito sia quivi tassabile in modo esclusivo e ciò a decorrere dal 1.1.1986». L'opinione del ricorrente è condivisa da questa Camera. L'assoggettamento del lavoratore con coniuge all'estero con l'aliquota per persone sole si rivela infatti come un espediente per aggirare surrettiziamente quanto convenuto con l'accordo citato. Le aliquote per persone sole si avvicinano infatti sensibilmente a quelle per i doppi redditi in Svizzera (cioè quelle della tabella C), con la sola differenza che la loro maggiore onerosità è determinata non dall'effetto del cumulo dei redditi dei coniugi bensì dalla mancata considerazione degli oneri familiari. La ragione per cui l'autorità fiscale applica però ai lavoratori con coniuge all'estero le aliquote per persone sole è rappresentata proprio dalla volontà di considerare la maggiore capacità contributiva determinata dal cumulo del reddito tassato con il reddito del coniuge all'estero. Proprio questo hanno voluto evitare gli Stati che hanno sottoscritto il verbale dell'8-9 luglio 1985. Per effetto dell'assimilazione del lavoratore con coniuge attivo all'estero al lavoratore celibe o nubile, l'autorità fiscale non ha fatto altro che creare una nuova categoria di contribuenti, accanto a quelle preesistenti delle persone sole, delle persone coniugate (con coniuge all'estero) e delle persone con coniuge attivo in Svizzera: quella della persona coniugata con coniuge attivo all'estero. Questa nuova categoria di contribuenti è assoggettata all'imposta con un'aliquota leggermente più favorevole di quella riservata ai lavoratori il cui coniuge lavora in Svizzera, ma sensibilmente più gravosa di quella prevista per i lavoratori il cui coniuge all'estero non lavora. La creazione di una così definita categoria di contribuenti non è tuttavia compatibile con il diritto pattizio vigente.

7.4. Le considerazioni appena proposte inducono a non condividere l'ultima delle argomentazioni contenute nella presa di posizione dell'AFC, laddove si osserva che l'accordo bilaterale del 1986 fra Italia e Svizzera rinvia alla legislazione interna italiana, che vieta ogni cumulo dei redditi dei coniugi e ci si chiede, di conseguenza, se sia giustificata l'applicazione dell'aliquota B, che mira proprio all'alleggerimento degli effetti del cumulo dei redditi.

7.4.1. Questa conclusione confonde infatti due aspetti distinti: quello del cumulo dei redditi dei coniugi, da un lato, e quello della deduzione degli oneri familiari, dall'altro. Come si è detto, invece, l'aliquota B è quella che, conformemente a quanto dispone l'art. 86 cpv. 1 LIFD – applicabile in virtù del rinvio contenuto all'art. 91 – beneficia dell'attenuazione dovuta alle deduzioni degli oneri familiari: per definire questi ultimi, lo stesso legislatore ha inserito nel testo della norma un esplicito rinvio agli articoli 35 e 36 della stessa LIFD; l'attenuazione dell'aliquota discende dunque dalla considerazione, in primo luogo, delle deduzioni sociali (art. 35) e, in secondo luogo, delle aliquote «per coniugi viventi in comunione domestica, nonché per i contribuenti vedovi, separati... che vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose...» (art. 36). L'aliquota C è invece quella che tiene conto, oltre che «degli importi forfettari e delle deduzioni previsti al capoverso 1», anche del cumulo dei redditi dei coniugi (art. 9 cpv. 1 LIFD) e della deduzione per attività lucrativa dei due coniugi (cfr. art. 86 cpv. 2 LIFD).

7.4.2. Alla stessa conclusione si perviene se si considera la ragione per cui la delegazione italiana aveva sollecitato la conclusione dell'accordo di cui si tratta. Come si è già descritto in precedenza (v. supra, consid. 7.2.2. e 7.2.3.), fino al 1984 vi erano già tre diversi tipi di aliquote e già allora si distingueva fra coniugati e doppi redditi; nel 1985, si è estesa l'applicazione dell'aliquota per doppi redditi anche al frontaliere con coniuge che lavorasse all'estero, in applicazione del principio del cumulo dei redditi dei coniugi e di quello dell'aliquota comprensiva anche dei redditi esteri. In seguito a tale modifica, da parte italiana si è contestata l'estensione dell'applicazione dell'aliquota per doppi redditi ai frontaliere il cui coniuge fosse attivo all'estero, ponendo l'accento sulla circostanza che il

cumulo dei redditi previsto dalla legislazione fiscale svizzera era estraneo a quella italiana. In seguito alla sottoscrizione del verbale, si è allora ritornati alla situazione precedente, per cui la tabella per doppi redditi è stata riservata ai soli frontalieri con coniuge attivo in Svizzera. 7.4.3. È ben vero che, fino al 1985, la legge tributaria non conosceva due scale delle aliquote, essendo la tariffa “attenuata” per coniugati stata introdotta solo nel 1984, in seguito alla famosa sentenza del Tribunale federale, che aveva dichiarato incostituzionale il maggior aggravio dei coniugi, per effetto del principio del cumulo, nei confronti dei concubini nelle stesse condizioni. Da quando, però, tale scala delle aliquote è stata introdotta, essa ha vieppiù assunto i connotati di una vera propria deduzione sociale, tanto è vero che nel 1990 ne è stata decisa l’estensione anche ai contribuenti divorziati o celibi con figli o persone bisognose a carico. Sebbene sia dunque nata effettivamente per compensare gli effetti del cumulo dei redditi dei coniugi, la tariffa riservata a coniugi e contribuenti con figli o persone bisognose a carico si presenta come una deduzione per oneri familiari; per queste considerazioni il legislatore ne ha verosimilmente disposto l’osservanza nel quadro dell’allestimento delle aliquote per contribuenti assoggettati alla fonte. 7.4.4. Appare conseguentemente difficile da seguire il ragionamento dell’AFC, nella misura in cui vorrebbe far discendere dal verbale del 1985 l’inapplicabilità, nei confronti dei frontalieri italiani, dell’aliquota per contribuenti con coniuge che lavora all’estero. 7.5. Oltre a non essere compatibile con il suddetto verbale, la soluzione adottata dall’autorità fiscale non pare tuttavia conforme neppure alle esigenze dettate dal legislatore federale. La regola, sancita dal verbale del 1985, vigente fra Svizzera e Italia, trova sostanziale riscontro nella disciplina prevista dalle leggi federale e cantonale. Anche la legislazione interna prevede, infatti, che siano ignorati i redditi diversi da quello del lavoro dipendente imposto alla fonte ed anche quello del coniuge, a meno che quest’ultimo non lavori a sua volta nel Cantone. In tal modo, si deroga ai principi altrimenti vigenti in materia di imposizione internazionale. 7.5.1. La stessa legislazione svizzera stabilisce, infatti, che le persone fisiche parzialmente assoggettate all’imposta sul reddito in Svizzera (nel Cantone, per la legge cantonale) devono l’imposta sugli elementi imponibili in Svizzera (nel Cantone, per la legge cantonale) al tasso corrispondente alla totalità dei loro redditi (art. 7 cpv. 1 LIFD, art. 6 cpv. 1 LT). In virtù del combinato disposto di questi articoli e del principio dell’unità fiscale della famiglia, la stessa regola vale per il caso dei coniugi uno dei quali vive all’interno e l’altro all’estero (cfr. Agner/Jung/Steinmann, op. cit., p. 28). Come già anticipato (v. supra, consid. 7.2.2.), tale regola non è in contrasto neppure con le convenzioni internazionali stipulate dalla Svizzera al fine di prevenire la doppia imposizione internazionale (v. anche, per la Convenzione con la Repubblica Federale Tedesca, Locher/Meier/Von Siebenthal, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, B 24.2.1.n. 7; Locher, Das schweizerisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen, B § 3 II C n. 11). 7.5.2. Nel caso dei contribuenti senza domicilio, assoggettati all’imposta alla fonte, invece, vige la regola secondo cui si tiene conto dell’accresciuta capacità contributiva dei coniugi solo quando entrambi lavorano in Svizzera. Come rileva l’AFC nelle proprie osservazioni, infatti, la regola dell’aliquota globale, prevista dall’art. 7 LIFD, non si applica nel caso delle persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera; l’applicazione di tale principio è prevista solo nel caso dei contribuenti imposti alla fonte con domicilio o dimora fiscale in Svizzera, in virtù del rinvio contenuto all’art. 91 LIFD. Le aliquote per doppi redditi sono dunque applicate solo ai coniugi che esercitano entrambi la propria attività lucrativa in Svizzera (cfr. l’art. 1 cpv. 1 lett. c dell’Ordinanza sull’imposta alla fonte nel quadro dell’imposta federale diretta [OIFo]). Il lavoratore il cui coniuge lavora all’estero beneficia

cioè della – più vantaggiosa – aliquota per coniugati, che non considera l'accresciuta capacità contributiva dovuta al cumulo dei redditi dei coniugi. La Commissione per l'armonizzazione fiscale della Conferenza dei funzionari fiscali cantonali si è posta il problema della compatibilità di una tale limitazione con il principio della parità di trattamento, concludendo con una risposta affermativa, in considerazione del fatto che è impossibile sapere se il coniuge di uno stagionale o di un frontaliere, che vive all'estero, eserciti a sua volta un'attività lucrativa a titolo principale (Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, op. cit., p. 34). In altri termini, si tratta di una soluzione che è stata dettata da considerazioni di praticabilità, nella verosimile preoccupazione di evitare disparità di trattamento ancora maggiori a causa della difficoltà, o della impossibilità, di verificare le affermazioni dei contribuenti circa l'attività del coniuge all'estero.

7.5.3. La stessa soluzione vige, d'altronde, negli altri Cantoni: le aliquote per doppi redditi, che tengono conto dell'accresciuta capacità contributiva dei coniugi che lavorano entrambi, sono infatti applicate solo nel caso di due lavoratori attivi in Svizzera; i lavoratori che hanno il coniuge all'estero, indipendentemente dal fatto che vi lavori o meno, sono invece assoggettati all'imposta con le più tenui aliquote per coniugati, che incorporano le deduzioni per gli oneri familiari (cfr. p. es. per il Canton Zurigo la Verfügung der Finanzdirektion über Tarife der Quellensteuern für ausländische Arbeitnehmer, del 12 settembre 1994, e le allegate tabelle; per il Canton Berna la Quellensteuerverordnung del 19 ottobre 1994 e le tabelle allegate; per il Canton San Gallo il Regierungsratsbeschluss über die Tarife der Quellensteuer für das Steuerjahr 1995, del 30 agosto 1994, e le allegate tabelle).

7.5.4. Di fronte ad una simile prassi in vigore in Svizzera, si rivela senza dubbio discutibile la decisione dell'autorità fiscale ticinese di applicare ad un lavoratore coniugato un'aliquota prevista per persone celibi o nubili.

7.6. Nel caso in esame, si deve pertanto rilevare l'incompatibilità della decisione impugnata con gli accordi internazionali sottoscritti fra Svizzera e Italia ed anche con le leggi federali e cantonale. Il ricorso può allora essere accolto, nel senso che al ricorrente è riconosciuta l'applicazione dell'aliquota B, per coniugati.

8. L'accoglimento del ricorso comporta la riforma della decisione impugnata, nel senso che il ricorrente è tassato con l'aliquota B0 GI, per lavoratori coniugati senza figli a carico. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT 1994 dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto.

§ Di conseguenza, la decisione del 25 febbraio 1996 è riformata nel senso che il ricorrente è tassato con l'aliquota B0 GI, per lavoratori coniugati senza figli a carico. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese. 3. Intimazione alle parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT 1994). Per l'IFD è ammesso il ricorso entro 30 giorni al Tribunale federale in Losanna (art. 146 LIFD). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il Presidente: Il Segretario: