

# TI\_GERICHTE 80.2020.64 vom 26. Februar 2020

TI Tribunale d'appello, 2020-02-26, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2020.64](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2020.64)

FR: TI\_GERICHTE 80.2020.64 du 26 février 2020

IT: TI\_GERICHTE 80.2020.64 del 26 febbraio 2020

## Regeste

! Imposte alla fonte: tassazione ordinaria sostitutiva, trasferimento in un altro cantone durante il periodo fiscale, tassazione pro rata temporis, rapporto con divieto di discriminazione secondo ALC

## Erwägungen

### E. 1

e la moglie RI 2 hanno presentato la dichiarazione d'imposta per il periodo fiscale 2015, in vista di una tassazione ordinaria sostitutiva. Con decisione del 30 agosto 2017, l'RS 1 ha notificato ai contribuenti la tassazione IC/IFD 2017, commisurando il reddito imponibile in fr. 980'500.– per l'IC (reddito determinante per l'aliquota fr. 992'700.–) e in fr. 991'000.– per l'IFD (reddito determinante per l'aliquota fr. 1'003'400.–). La sostanza imponibile ammontava a fr. 1'563'000.– e quella determinante per l'aliquota a fr. 1'702'000.–. C. I contribuenti hanno interposto reclamo contro la suddetta decisione in data 20 settembre 2017, invocando l'applicazione dell'art. 122 cpv. 4 della Legge tributaria (LT), che, conformemente a quanto previsto dall'art. 38 cpv. 4 della Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14), dispone che, se un contribuente assoggettato all'imposta alla fonte trasferisce il proprio domicilio o la propria dimora all'interno della Svizzera, il cantone di domicilio o di dimora interessato ha diritto di tassarlo proporzionalmente alla durata dell'assoggettamento. Di conseguenza, secondo i reclamanti, per i primi otto mesi dell'anno essi avrebbero dovuto essere assoggettati all'imposta nel Canton Svitto, dove avevano la dimora fino all'inizio del mese di settembre. A loro avviso, una diversa soluzione non poteva scaturire neppure dall'applicazione della sentenza del Tribunale federale del 24 gennaio 2014, che aveva constatato l'incompatibilità dell'art. 38 cpv. 4 LAID con l'Accordo del 21 giugno 1999 tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone (ALC; RS 0.142.112.681). La fattispecie su cui si era pronunciata la Suprema Corte concerneva infatti un contribuente che, al contrario degli insorgenti, aveva trasferito la dimora fiscale da un cantone con aliquote più elevate a uno con aliquote inferiori. Con decisione del 20 febbraio 2020, l'autorità di tassazione ha accolto il reclamo limitatamente alla definizione del valore locativo dell'abitazione dei contribuenti e alle spese di manutenzione relative. In relazione alla questione della ripartizione dell'imposta fra i cantoni, ha per contro richiamato “la giurisprudenza in materia nei casi di contribuenti assoggett[at]i a tassazione ordinaria sostitutiva che trasferiscono il domicilio in un altro cantone”, secondo la quale “vale il principio di arrivo e pertanto sono assoggett[at]i all'imposta per l'intero anno nel Cantone di dimora alla fine di tale periodo”. D. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, i coniugi RI 1 e RI 2 contestano la decisione dell'autorità fiscale, che ignorerebbe

il tenore degli articoli 38 cpv. 4 LAID e 122 cpv. 4 LT, come pure dell'art. 4 Ordinanza del 9 marzo 2001 sull'applicazione della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette nei rapporti intercantionali e della Circolare n. 14 della Conferenza svizzera delle imposte. Secondo i ricorrenti, la sentenza del Tribunale federale, che ha constatato l'incompatibilità dell'art. 38 cpv. 4 LAID con l'ALC, non sarebbe applicabile al caso in discussione, poiché la legge federale non li discrimina rispetto ai cittadini svizzeri, visto che si sono trasferiti in un cantone con aliquote più elevate di quelle del Cantone in cui hanno avuto la dimora per i primi otto mesi dell'anno. E. Nelle sue osservazioni del 28 luglio 2020, la Divisione delle contribuzioni propone di respingere il ricorso. A suo avviso, il Tribunale federale avrebbe stabilito che l'imposizione pro rata temporis del contribuente assoggettato all'imposta alla fonte, che si trasferisce da un cantone all'altro, rappresenta una discriminazione incompatibile con l'ALC. Di conseguenza, il Canton Ticino, quale cantone in cui i ricorrenti hanno la dimora fiscale alla fine del periodo fiscale, avrebbe il diritto di imporre per la durata dell'intero periodo fiscale. Una modifica dell'art. 38 cpv. 4 LAID è nel frattempo stata adottata ed è entrata in vigore il 1.1.2021. Diritto

### **E. 1.1**

Il 1.1.2021 è entrata in vigore la Legge federale del 16 dicembre 2016 sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, che ha modificato diverse disposizioni della LIFD e della LAID (RU 2018 1813). Anche per il diritto cantonale la legge del 9 novembre 2020 ha modificato la normativa che concerne l'imposizione alla fonte. Le nuove disposizioni sono a loro volta entrate in vigore il 1.1.2021 (FU del 13.11.2020 p. 9512). Le norme in questione non sono tuttavia applicabili alla fattispecie in esame, che si riferisce al periodo fiscale 2015. Tutte le disposizioni citate nella presente decisione sono quindi quelle in vigore nel periodo fiscale 2015.

### **E. 1.2**

Secondo l'art. 32 cpv. 1 LAID, nella versione in vigore nel periodo fiscale litigioso, i lavoratori stranieri che, senza permesso di domicilio della polizia degli stranieri, hanno domicilio o dimora fiscale nel Cantone sono assoggettati a una ritenuta d'imposta alla fonte per il loro reddito da attività lucrativa dipendente. L'imposta alla fonte sostituisce le imposte riscosse secondo la procedura ordinaria. Ne sono eccettuati gli introiti assoggettati all'imposizione secondo l'articolo 11 capoverso 4. Rimane salva la tassazione ordinaria giusta l'articolo 34 capoverso 2. Per l'art. 32 cpv. 2 LAID, i coniugi che vivono in comunione domestica vengono tassati secondo la procedura ordinaria se uno di essi ha la cittadinanza svizzera o possiede il permesso di domicilio. L'art. 34 cpv. 2 LAID prevede che, se nel corso di un anno civile, il contribuente o il suo coniuge che vive con lui in comunione domestica consegue proventi lordi, soggetti all'imposta alla fonte, che superano un importo stabilito dal diritto cantonale, si procede a una tassazione ordinaria deducendo l'imposta già riscossa alla fonte.

### **E. 1.3**

Nel diritto cantonale, l'art. 104 cpv. 1 LT prevede da parte sua che i lavoratori stranieri che, senza permesso di domicilio della polizia degli stranieri, hanno domicilio o dimora fiscali nel Cantone, sono assoggettati ad una trattenuta d'imposta alla fonte per il loro reddito da attività lucrativa dipendente. Ne sono eccettuati gli introiti assoggettati all'imposizione secondo l'art. 37a. L'imposta alla fonte sostituisce le imposte riscosse secondo la procedura ordinaria. È riservata la tassazione ordinaria giusta gli art. 112 e 113. Per l'art. 104 cpv. 2

LT i coniugi che vivono in comunione domestica sono tuttavia tassati secondo la procedura ordinaria se uno di essi ha la cittadinanza svizzera o possiede il permesso di domicilio. Secondo l'art. 113 cpv. 1 LT, quando i proventi lordi assoggettati all'imposta alla fonte del contribuente o del suo coniuge vivente in comunione domestica con lui superano, nel corso di un anno civile, l'importo stabilito dal Consiglio di Stato, è eseguita una tassazione ordinaria sostitutiva. Tale tassazione è mantenuta negli anni successivi anche quando il reddito non raggiunge più, temporaneamente o durevolmente, l'importo stabilito dal Consiglio di Stato. La tassazione ordinaria sostitutiva viene eseguita quando i proventi lordi assoggettati all'imposta alla fonte del contribuente o del suo coniuge vivente in comunione domestica con lui con domicilio o dimora fiscale in Svizzera superano singolarmente, nel corso di un anno civile, l'importo di fr. 120'000.– (cfr. art. 12 del Decreto esecutivo del 10 dicembre 2014 concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2015).

#### **E. 1.4**

La tassazione ordinaria sostitutiva è giustificata dal fatto che la differenza fra l'onere fiscale dell'imposta alla fonte, che dipende dal calcolo basato sui redditi lordi e sulle deduzioni forfetarie, e l'imposizione determinata secondo la procedura ordinaria tende a crescere con l'aumento dei redditi (cfr. Messaggio del Consiglio federale a sostegno delle leggi federali sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni e sull'imposta federale diretta, in FF 1983 III 1, in particolare p. 126; inoltre Pedrolì, in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2 a ed., Basilea 2017, n. 8 ad art. 90 LIFD, p. 1450 e riferimenti).

#### **E. 1.5**

Per quanto concerne le relazioni intercantonali, l'art. 38 cpv. 4 LAID prevede che, se una persona fisica assoggettata all'imposta secondo gli articoli 32, 33 e 34 capoverso 2 trasferisce il proprio domicilio o la propria dimora all'interno della Svizzera, il Cantone di domicilio o di dimora interessato ha diritto di tassarla proporzionalmente alla durata dell'assoggettamento. Nel diritto cantonale, secondo l'art. 122 cpv. 4 LT, se una persona fisica assoggettata all'imposta secondo gli articoli 104 e 113 trasferisce il proprio domicilio o la propria dimora all'interno della Svizzera, il Cantone di domicilio o di dimora interessato ha diritto di tassarla proporzionalmente alla durata dell'assoggettamento

#### **E. 2.1**

Il ricorso verte sull'applicabilità dell'art. 122 cpv. 4 LT, conforme all'art. 38 cpv. 4 LAID, nonostante la giurisprudenza del Tribunale federale, che ne ha censurato l'incompatibilità con l'ALC. L'autorità di tassazione ha ritenuto che, in seguito alle sentenze del Tribunale federale, la ripartizione del diritto di imporre fra i cantoni, prevista dalle disposizioni legali in questione, non possa più essere attuata, neppure se sarebbe nell'interesse del contribuente. Di diverso avviso i ricorrenti, secondo i quali la giurisprudenza dell'Alta Corte concernerebbe solo in casi in cui le norme in discussione comportano uno svantaggio per i contribuenti che sono assoggettati alla tassazione ordinaria sostitutiva.

#### **E. 2.2**

L'art. 38 cpv. 4 LAID è stato introdotto dal n. I 2 della Legge federale del 15 dicembre 2000 sul coordinamento e la semplificazione delle procedure di imposizione delle imposte dirette nei rapporti intercantonali, in vigore dal 1° gennaio 2001 (RU 2001 1050 ss.). Nel suo messaggio il Consiglio federale si è così espresso: Nel quadro del sistema di imposizione

alla fonte, e contrariamente alle regole dell'imposizione ordinaria, viene immediatamente preso in considerazione ogni cambiamento della situazione del contribuente. Questo vale in particolare per i cambiamenti dello Stato civile. Lo stesso deve valere anche in caso di cambiamenti dell'appartenenza personale; in questo caso si giustifica il principio di un'imposizione pro rata temporis. Dal punto di vista dell'efficacia amministrativa, la soluzione proposta si impone nelle relazioni fra lavoratori, datori di lavoro e Cantoni, evitando numerosi trasferimenti di trattenute d'imposta fra amministrazioni cantonali delle contribuzioni. L'articolo 38 capoverso 4 LAID si applica anche in caso di tassazione secondo la procedura ordinaria dei redditi delle persone assoggettate all'imposta alla fonte (cfr. art. 34 cpv. 2 LAID). Come ha sottolineato anche il Tribunale federale, in una sentenza del 2 settembre 2013 (n. 2C\_116/2013, in RF 68/2013 p. 817), la disciplina prevista dall'art. 34 cpv. 2 LAID per la tassazione ordinaria sostitutiva comporta dunque una ripartizione della sovranità fiscale fra i cantoni interessati (pro rata temporis), derogando in tal modo al principio dell'unità del periodo fiscale che domina nell'ambito dell'imposizione ordinaria. La spiegazione è però che il legislatore voleva evitare i trasferimenti di ritenute d'imposta fra cantoni. Del resto, lo stesso articolo 68 cpv. 1 LAID fa espressamente salvo l'articolo 38 capoverso 4 LAID (sentenza citata, consid. 3.3). L'art. 38 cpv. 4 LAID deve essere interpretato nel senso che ad ogni cantone di domicilio o dimora fiscale spetta il potere di imporre in modo esclusivo per la durata dell'assoggettamento in tale cantone (sentenza citata, consid. 3.5). Sempre secondo l'Alta Corte, la conclusione appena indicata è confortata anche dal tenore dell'art. 4 dell'Ordinanza del 9 marzo 2001 sull'applicazione della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette nei rapporti intercantionali (RS 642.141), secondo cui il trasferimento in un altro Cantone del domicilio fiscale delle persone assoggettate all'imposta secondo gli articoli 32, 33 e 34 capoverso 2 LAID ha, sull'imposizione del reddito dell'attività lucrativa dipendente, gli stessi effetti di un trasferimento di domicilio all'estero o di una costituzione di domicilio in Svizzera. In tal modo, l'art. 4 dell'Ordinanza rinvia alla disciplina prevista dall'art. 63 cpv. 3 LAID per l'assoggettamento di durata inferiore all'anno civile: 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 sono assoggettati a un'imposta annua intera, ma non sono convertiti in un reddito annuo per la fissazione dell'aliquota. La prima frase dell'art. 63 cpv. 3 LAID afferma chiaramente che ad ogni cantone di domicilio spetta il potere di imporre in modo esclusivo per la durata dell'assoggettamento in tale cantone (sentenza citata, consid. 3.6).

### **E. 2.3**

Esaminando il ricorso di un cittadino tedesco, con permesso di dimora, che risiedeva nel Canton San Gallo, ma che nel mese di novembre del 2010 si era trasferito nel Canton Svitto, la Suprema Corte si è dovuta confrontare con la questione della compatibilità di tale disposizione della legge sull'armonizzazione con il divieto di discriminazione previsto dall'ALC. Proprio a causa dell'art. 38 cpv.

### **E. 2.4**

Secondo l'art. 190 Cost., le leggi federali e il diritto internazionale sono determinanti per il Tribunale federale e per le altre autorità incaricate dell'applicazione del diritto. In caso di insanabile contrasto fra norme del diritto internazionale e del diritto interno, secondo il Tribunale federale il diritto internazionale pubblico prevale in linea di principio sul diritto

interno, specialmente quando la norma internazionale concerne la tutela dei diritti umani, ma non solo. In particolare, l'art. 9 cpv. 2 Allegato I ALC e il divieto di discriminazione prevalgono sul diritto interno contrario e hanno effetto diretto. Il divieto di discriminazione previsto dagli articoli 2 ALC e 9 cpv. 2 Allegato I ALC è pertanto direttamente applicabile e prevale sulle disposizioni contrarie della LIFD e della LAID, ma anche del diritto cantonale (DTF 136 II 241 consid. 16). Come rilevato dalla dottrina citata dai ricorrenti, ne consegue che i contribuenti assoggettati a ritenuta alla fonte, che si trasferiscono da un cantone con aliquote inferiori a uno con aliquote più elevate, possono fondarsi sul chiaro tenore dell'art. 38 cpv. 4 LAID e pretendere che gli sia applicata la più vantaggiosa imposizione pro rata temporis. Il divieto di discriminazione dell'ALC ha infatti effetto solo a favore del contribuente, mentre non può fondare obblighi fiscali ulteriori, che non sono previsti dal diritto interno (Oesterhelt, Diskriminierende Quellensteuer bei Wohnsitzwechsel – Verhältnis von Art. 38 Abs. 4 StHG zum FZA, in RF 69/2014, p. 272; Jud/Rufener, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum StHG, 3 a ed., Basilea 2017, n. 20 ad art. 38 LAID, p. 1213; dello stesso avviso: Marantelli/Opel, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2014, ZBJV 152/2016, p. 186; von Ah, Interkantonaler Wohnsitzwechsel von quellensteuerpflichtigen Personen, die nachträglich ordentlich veranlagt werden, zsis 2015 n. 3). Il fatto che i contribuenti assoggettati alla ritenuta d'imposta alla fonte abbiano in tal modo un diritto di opzione, fra imposizione pro rata temporis e tassazione nel Cantone in cui hanno domicilio o dimora fiscale alla fine del periodo fiscale, crea una discriminazione al contrario, per il fatto che i contribuenti con permesso di domicilio o cittadinanza svizzera non hanno questa stessa facoltà. Essa dipende tuttavia dall'obbligo di applicare le leggi federali, sancito dall'art. 190 Cost. e potrebbe essere contrastata solo modificando la legge (Jud/Rufener, op. cit., n. 20 ad art. 38 LAID, p. 1214).

## **E. 2.5**

Come indicato dalla Divisione delle contribuzioni, nelle sue osservazioni al ricorso, a partire dal 1.1.2021, la legge federale è stata modificata proprio per tener conto della giurisprudenza del Tribunale federale. Secondo l'art. 38 cpv. 4 lett. a LAID, nella versione introdotta dalla Legge federale del 16 dicembre 2016 sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa (RU 2018 1813), per la tassazione ordinaria ulteriore è competente, per i lavoratori senza permesso di domicilio che hanno domicilio o dimora fiscale nel Cantone, il Cantone in cui il contribuente aveva il domicilio o la dimora fiscale alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento. È evidente tuttavia che il nuovo diritto non è applicabile alla fattispecie in esame, che concerne la tassazione del periodo fiscale 2015. Le disposizioni adottate con la legge federale del 16.12.2016 si applicano infatti a partire dal 1.1.2021 (RU 2018 1825).

### **E. 2.6.1**

Nelle sue osservazioni, l'autorità fiscale contesta che sia previsto dalla legge e che sia praticabile imporre al fisco di valutare di volta in volta se procedere alla tassazione pro rata temporis, "di modo che ne risulti sempre il minor carico di imposta per il contribuente".

### **E. 2.6.2**

In effetti, la Conferenza svizzera delle imposte (CSI), dopo la pubblicazione della sentenza del Tribunale federale, ha inviato alle autorità fiscali cantonali delle raccomandazioni, per gestire la fase transitoria fino all'entrata in vigore del nuovo diritto. Pur non avendo né

abrogato né modificato la Circolare 14 del 6.7.2001, concernente il trasferimento di domicilio in un altro cantone di persone assoggettate all'imposta alla fonte e imponibili secondo la procedura di tassazione ordinaria ulteriore, l'ha di fatto invalidata. Ha infatti invitato i Cantoni ad applicare in modo generale il principio del cantone di arrivo. Quasi tutti i cantoni si sono conformati a questa prassi, che prevede che il contribuente presenti la dichiarazione nel Cantone, in cui ha il domicilio alla fine del periodo fiscale, e che questo stesso Cantone proceda alla tassazione per l'intero periodo e alla riscossione dell'imposta, computando le imposte già trattenute alla fonte. Gli altri cantoni trasferiscono al Cantone di arrivo le imposte alla fonte loro versate ( Jud/Rufener , op. cit., n. 19 ad art. 38 LAID, p. 1213; v. anche la Prassi dell'Amministrazione delle imposte del Cantone dei Grigioni del 1.6.2015, "Tassazione di persone assoggettate all'imposta alla fonte con tassazione ordinaria successiva e cambiamento di domicilio in Svizzera" ). Come indicato, quella indirizzata dalla CSI alle autorità cantonali è tuttavia una mera raccomandazione, dettata da esigenze di semplificazione. D'altronde, le sue circolari non hanno forza di legge e non vincolano né gli amministrati né i tribunali e nemmeno la stessa amministrazione (cfr. p. es. la sentenza del TF n. 2C\_216/2014 del 15.12.2016 consid. 4.6 con riferimenti). Le raccomandazioni della CSI non possono pertanto derogare a quanto previsto dal diritto federale (art. 38 cpv. 4 LAID).

### **E. 2.6.3**

Ne consegue che anche i Cantoni, che hanno seguito la raccomandazione della CSI e hanno adottato come regola generale quella della tassazione nel Cantone dove il contribuente ha il domicilio o la dimora alla fine del periodo fiscale, devono comunque procedere alla tassazione pro rata temporis , se risulta più vantaggiosa per il contribuente, che he fa pertanto richiesta (cfr. in tal senso la citata Prassi dell'Amministrazione delle imposte del Cantone dei Grigioni, n. 3).

### **E. 2.7**

Tornando alla fattispecie in esame, i ricorrenti si sono trasferiti nel Canton Ticino, in provenienza dal Canton Svitto, all'inizio del mese di settembre del 2015. L'autorità fiscale del Canton Ticino, seguendo le indicazioni della CSI, ha intrapreso la tassazione ordinaria sostitutiva per tutto il periodo fiscale. Invocando l'art. 122 cpv.

### **E. 4**

LT, nella versione in vigore fino al 31.12.2020, corrispondente all'art. 38 cpv. 4 LAID, gli insorgenti hanno chiesto la tassazione in proporzione alla durata dell'assoggettamento nei singoli cantoni. Proprio perché le disposizioni in questione erano ancora in vigore, e sebbene il Tribunale federale avesse ritenuto che non fossero applicabili quando discriminavano il contribuente straniero, il fisco cantonale avrebbe dovuto dar seguito alla richiesta. Il ricorso deve pertanto essere accolto e gli atti rinviati all'autorità fiscale, perché adottati una nuova decisione, tassando i ricorrenti proporzionalmente alla durata dell'assoggettamento. 3. Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità per ripetibili. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto . § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 26 febbraio 2020 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, perché intraprenda una tassazione proporzionata alla durata dell'assoggettamento nel Canton Ticino. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità di fr. 600.– per ripetibili. 3. Contro il

presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 73 LAI Copia per conoscenza: - municipio di . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.