



3 luglio 2013

«Doppia imposizione intercantonale. Soluzione più agevole per i cittadini»

Rapporto del Consiglio federale in
adempimento del postulato Amherd
(11.3624) del 16 giugno 2011

Compendio	6
I Situazione iniziale - Diritto vigente - Prassi	8
1. Testo del postulato Amherd (11.3624) del 16.6.2011	8
1.1 Cofirmatari	8
1.2. Motivazione del postulato.....	8
1.3 Decisione del Consiglio nazionale del 20.9.2011.....	8
1.4 Precisazione del contenuto del postulato Amherd	8
1.5 Articolazione e contenuto del rapporto	9
2 Il divieto della doppia imposizione secondo l'articolo 127 capoverso 3 Costituzione federale.....	9
2.1 Le cause di una possibile doppia imposizione.....	9
2.2 Il divieto della doppia imposizione come ostacolo alla sovranità fiscale cantonale	10
2.3 Natura giuridica del divieto della doppia imposizione	10
2.4 Campo di applicazione	11
2.5 Contenuto del divieto della doppia imposizione.....	11
2.6 Metodi per evitare la doppia imposizione	11
2.7 Norme sui conflitti di leggi (norme di ripartizione)	12
2.7.1 Persone fisiche	12
2.7.2 Persone giuridiche	13
3 Basi per evitare le doppie imposizioni intercantionali	15
3.1 Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni	15
3.2 Giurisprudenza del Tribunale federale.....	16
3.3 Diritto cantonale	16
3.4 Circolari della Conferenza svizzera delle imposte	16
3.5 Indicazione sulla prassi di tassazione e prime conclusioni	17
II Possibili miglioramenti del sistema vigente.....	19
1 Il quadro costituzionale vigente	19
1.1 L'ordinamento finanziario secondo la Costituzione federale del 18 aprile 1999	19
1.2 Genesi dell'armonizzazione fiscale nella Costituzione federale	20
1.3 Oggetto dell'armonizzazione fiscale secondo la Costituzione federale vigente.....	21
2 Le regole sulla ripartizione fiscale intercantionale possono essere codificate nella LAID?	22
3 L'attuale procedura di ricorso in materia di doppia imposizione può essere impostata in maniera più agevole per i cittadini?	22
3.1 Osservazioni preliminari	22
3.2 Problemi rispettivamente lacune della procedura vigente.....	23
3.2.1 Procedura per evitare le doppie imposizioni in generale.....	23
3.2.2 Sovranità fiscale contestata	24
3.3 Approcci di soluzione a favore di una procedura più agevole per i cittadini per evitare la doppia imposizione.....	25
3.3.1 Ricorso al Tribunale federale: eccezione alla clausola di ultima istanza	25
3.3.2 Giudizio dei ricorsi in materia di doppia imposizione da parte del Tribunale amministrativo federale quale tribunale di prima istanza	26
III Valutazione delle modifiche proposte dal postulato	29
1 Modifiche proposte dal postulato 11.3624 (comprese precisazioni del documento di lavoro Amherd del 7.5./16.6.2009).....	29
2 Valutazione	29
2.1 Necessità di una modifica costituzionale	29
2.2 Nessuna modifica in ambito di ripartizione delle persone giuridiche	30
2.3 Attenuazione della doppia imposizione economica	31
2.4 Procedura di tassazione condotta dal domicilio fiscale principale con diritto dei domicili fiscali accessori di presentare proposte e diritto di interporre ricorso.....	31

2.5	Ripresa da parte del domicilio fiscale accessorio delle deduzioni inorganiche e sociali del domicilio fiscale principale	33
2.6	Possibili ripercussioni di una futura ripartizione degli interessi passivi secondo la modifica proposta dal postulato	34
2.6.1	Situazione iniziale	34
2.6.2.	Casi pratici	35
2.6.2.1	Ripercussioni della ripartizione degli interessi passivi conformemente alla proposta dell'autrice del postulato nel singolo caso; commento dei casi pratici 1-4	44
2.6.3	Ripercussioni aggregate della ripartizione degli interessi passivi conformemente alla proposta dell'autrice del postulato	46
IV	Conclusioni	46

Abbreviazioni

ASA	Archivio di diritto fiscale
AFC	Amministrazione federale delle contribuzioni
CDCF	Conferenza dei direttori cantonali delle finanze
CDI	Convenzioni per evitare le doppie imposizioni
Cost.	Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (RS 101)
vCost.	Vecchia Costituzione federale del 29 maggio 1874
CSI	Conferenza svizzera delle imposte (associazione delle autorità fiscali svizzere)
DFP	Dipartimento federale delle finanze
IFD	Imposta federale diretta
LAID	Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (RS 642.14)
LIFD	Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (RS 642.11)
LTAf	Legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (RS 173.32)
LTF	Legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale (RS 173.110)
UFG	Ufficio federale di giustizia

Bibliografia

- B. Ehrenzeller et. al. (ed.), Die Schweizerische Bundesverfassung, 2a edizione, Zuri-go 2008, (citazione: St. Galler Kommentar)
- K. Locher, Die Praxis der Bundessteuern, 3a parte: Das interkantonale Doppelbe-steuerungsrecht
- Höhn/Mäusli (ed.), Interkantonales Steuerrecht, 4a edizione, Berna 2000
- P. Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2a edizione, Berna 2003
- Zweifel/Athanas (ed.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a e 2b, Bun-desgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2a edizione, Basilea 2008
- Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach (ed.), Kommentar zum Interkantonalen Steuer-recht, Basilea 2011
- Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a e 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2a edizione, Basilea 2008
- Vallender/Looser, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a e 2b, Bundes-gesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2a edizione, Basilea 2008
- Beusch/Mayhall, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a e 2b, Bundesge-setz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2a edizione, Basilea 2008
- Beusch/Broger, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a e 2b, Bundesge-setz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2a edizione, Basilea 2008
- Betschart, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht und Kommentar zum Inter-kantonalen Steuerrecht, I/2a e 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2a edizione, Basilea 2008
- Reich, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a e 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2a edizione, Basilea 2008
- Tophinke, in: Niggli/Übersax et.al (ed.), Bundesgerichtsgesetz (BGG), Basler Kom-mentar, articolo 86 n.10 LTF
- Forster, in: Geiser/Münch (ed.), Prozessieren vor Bundesgericht, Basilea 1996, n. marg. 2.50
- Isler „Rationalisierungsmöglichkeiten im schweizerischen Steuerwesen, ASA 35, 151
- Circolari della Conferenza svizzera delle imposte consultabili sul sito Internet (www.steuerkonferenz.ch)

Allegato I

- Documento di lavoro Amherd/Arnold del 7.5/16.6.2009

Compendio

Il postulato incarica il Consiglio federale di sottoporre al Parlamento un rapporto su come il divieto della doppia imposizione intercantonale possa essere attuato in modo più agevole per i cittadini. L'autrice del postulato fornisce al Consiglio federale diversi punti di riferimento. Le semplificazioni auspiccate si limitano unicamente alle persone fisiche. Nei casi che riguardano le fattispecie intercantionali, il postulato propone di effettuare la tassazione delle persone fisiche soltanto nel Cantone di domicilio (nessuna tassazione nel Cantone dell'immobile, nel Cantone dell'impresa o nel Cantone dello stabilimento d'impresa). Secondo l'autrice del postulato gli interessi passivi non devono più essere ripartiti in funzione della localizzazione degli attivi, bensì in proporzione alle quote di reddito. Per la tassazione e la ripartizione è quindi necessario considerare vincolanti soltanto le spese di conseguimento del reddito e le deduzioni sociali del Cantone di domicilio che provvede alla tassazione.

Il presente rapporto è stato elaborato dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) in stretta collaborazione con i rappresentanti delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni¹, poiché la ripartizione fiscale intercantonale è sostanzialmente di competenza dei Cantoni. Il rapporto illustra i principi costituzionali e giuridici attualmente in vigore per evitare la doppia imposizione (I). Inoltre, esamina eventuali possibilità di miglioramento per le persone fisiche e giuridiche (II), valuta le modifiche proposte dall'autrice del postulato (III) e ne trae le dovute conclusioni (IV).

Le conclusioni sono riassumibili come segue:

l'attuazione e la concretizzazione equa della modifica proposta nel postulato secondo cui nei casi di imposizione intercantonale in questione soltanto il Cantone di domicilio debba provvedere alla tassazione richiedono un'armonizzazione materiale delle deduzioni sociali (importi esenti da imposta). Quest'ultima renderebbe necessaria, a sua volta, una revisione della Costituzione federale (art. 129 cpv. 2 Cost.). Una simile armonizzazione materiale del diritto in materia di imposte dirette di Confederazione, Cantoni e Comuni sarebbe in contraddizione con il sistema fiscale federalistico della Svizzera. Inoltre, un'armonizzazione delle deduzioni sociali non rispetterebbe gli esistenti ordinamenti cantonali in cui le deduzioni sociali e le tariffe sono armonizzate tra loro. La proposta dell'autrice del postulato di consentire l'esecuzione della procedura di tassazione unicamente al Cantone di domicilio (domicilio fiscale principale) non semplificherebbe il diritto procedurale, poiché per il domicilio fiscale principale questa proposta potrebbe essere attuata solo nell'ambito di una procedura che implica più parti (analogamente al processo civile in cui occorrerebbe prevedere un intervento o una denuncia della lite affinché le richieste del contribuente o quelle degli altri domicili fiscali possano essere giudicate). La proposta di assunzione da parte del domicilio fiscale secondario delle deduzioni inorganiche e delle deduzioni sociali (del Cantone di domicilio che provvede alla tassazione) comporterebbe una disparità di trattamento dei contribuenti. Il passaggio auspicato dal trasferimento degli interessi passivi al metodo del trasferimento proporzionale in funzione delle quote di reddito determinerebbe variazioni del sostrato fiscale tra i Cantoni. La portata di queste variazioni non può essere stabilita in modo affidabile, poiché mancano le basi necessarie. Il fatto di limitare le possibili modifiche unicamente alle persone fisiche genererebbe inoltre una disparità di trattamento dei contribuenti. Sia il diritto procedurale vigente sia le possibili modifiche comportano vantaggi e svantaggi. A questo riguardo il Consiglio federale incarica il DFGP di esaminare, d'intesa con il DFF, se in caso di

¹ Il gruppo di esperti dell'amministrazione era composto dei rappresentanti dell'AFC e delle amministrazioni delle contribuzioni dei Cantoni AG, AR, BE, BS, SG, SO, GR, VD, ZG e ZH.

ricorsi concernenti la doppia imposizione non debbano essere adite, ai sensi di un'eccezione, tutte le istanze cantonali.

I Situazione iniziale - Diritto vigente - Prassi

1. Testo del postulato Amherd (11.3624) del 16.6.2011

Il Consiglio federale è incaricato di sottoporre al Parlamento un rapporto su come il divieto della doppia imposizione intercantonale statuito all'articolo 127 capoverso 3 della Costituzione federale possa essere attuato in modo più agevole per i cittadini.

1.1 Cofirmatari

Bader Elvira, Bischof, Cathomas, de Buman, Egger, Freysinger, Glanzmann, Häberli-Koller, Hany, Hochreutener, Humbel, Loepfe, Lustenberger, Meier-Schatz, Meyer Thérèse, Pfister Gerhard, Robbiani, Roux, Schmidt Roberto, Schneider-Schneiter, Segmüller, Simoneschi-Cortesi, Zemp (23).

1.2. Motivazione del postulato

Dal 1874 sussiste il mandato di vietare la doppia imposizione intercantonale tramite una legge federale (art. 127 cpv. 3 Cost.). Dal momento che tale legge non è ancora stata emanata, per evitare la doppia imposizione intercantonale vengono applicate le regole fissate dalla giurisprudenza del Tribunale federale.

Queste regole costituiscono un sistema molto complesso e consolidatosi nel tempo, la cui applicazione è divenuta pressoché impossibile. Ciò rappresenta una grande incertezza giuridica nonché una soluzione non agevole per i cittadini. Le imposizioni oggi attuabili in vari Cantoni comportano costi molto elevati. Spesso è necessario effettuare revisioni in ambito della ripartizione fiscale intercantonale e correzioni delle tassazioni in tutti i Cantoni e Comuni interessati. Numerosi contribuenti si rassegnano e rinunciano alla protezione giuridica e, frustrati, dichiarano volontariamente somme troppe elevate, perché temono l'onere legato a un'eventuale impugnazione. Pur rispettando le regole fissate dal Tribunale federale per evitare la doppia imposizione intercantonale, non è sempre possibile escludere sistematicamente un onere supplementare, il che costituisce una violazione del mandato costituzionale. Si impone quindi una semplificazione a livello formale e materiale.

1.3 Decisione del Consiglio nazionale del 20.9.2011

Il 20 settembre 2011 il Consiglio nazionale ha accolto *senza discussioni* il postulato con 133 voti a favore e 49 contrari e lo ha trasmesso al Consiglio federale.

1.4 Precisazione del contenuto del postulato Amherd

Il 12 marzo 2012 si è tenuta a Berna una seduta dei rappresentanti dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) e dell'amministrazione delle contribuzioni del Cantone di Zurigo alla presenza della consigliera nazionale Viola Amherd. L'autrice del postulato ha colto l'occasione per precisare il contenuto del suo postulato sulla base di un documento di lavoro (cfr. Allegato I). La consigliera nazionale ha premesso che le sue proposte di semplificazione riguardano in primo luogo le persone fisiche, escludendo pertanto le persone giuridiche.

Per vietare la doppia imposizione intercantonale e renderla più agevole per i cittadini, l'autrice del postulato propone in particolare di tassare *le persone fisiche contribuenti unicamente nel loro Cantone di domicilio*. Tutti gli altri Cantoni interessati riprendono l'imposizione del Cantone di domicilio: essi fatturano unicamente la quota loro spettante al reddito netto imponibile complessivo. In altri termini, gli altri Cantoni interessati non procedono a una propria tassazione. Nella procedura di tassazione del Cantone di domicilio (Cantone di sede), i domicili fiscali secondari hanno unicamente la possibilità di presentare proposte di tassazione.

Secondo il proprio diritto tributario, il Cantone di domicilio considera nella tassazione - anche per i rapporti intercantonali - le spese di conseguimento del reddito, le deduzioni sociali e gli interessi passivi. Per motivi di parità di trattamento di tutti i proprietari di abitazione, unicamente i valori locativi sono calcolati secondo il diritto tributario del Cantone in cui è situato l'immobile. *La deduzione dei debiti e degli interessi passivi in funzione della localizzazione degli attivi è soppressa*. Gli interessi passivi possono essere dedotti anche in futuro, ma di fatto solo proporzionalmente alle quote di reddito spettanti ai Cantoni

1.5 Articolazione e contenuto del rapporto

Il presente rapporto è stato elaborato dall'AFC in stretta collaborazione con i rappresentanti delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni², poiché la ripartizione fiscale intercantonale (divieto della doppia imposizione) è sostanzialmente di competenza dei Cantoni.

Il rapporto illustra i principi costituzionali e giuridici attualmente in vigore per evitare la doppia imposizione (I). Inoltre, esamina eventuali possibilità di miglioramento per le persone fisiche e giuridiche (II), valuta le modifiche proposte dall'autrice del postulato e le predette precisazioni del contenuto (III) e ne trae le dovute conclusioni (IV).

2 Il divieto della doppia imposizione secondo l'articolo 127 capoverso 3 Costituzione federale

2.1 Le cause di una possibile doppia imposizione

Secondo l'articolo 3 Cost. i Cantoni sono sovrani in ambito fiscale. Essi hanno pertanto la competenza di riscuotere le imposte, sempre che ciò sia conforme al diritto costituzionale e al diritto federale. Tuttavia, se i Cantoni sono autorizzati a determinare quali relazioni soggettive ed economiche generano l'assoggettamento all'imposta e quali fattispecie siano imponibili, sussiste il rischio che una persona fisica o giuridica con relazioni economiche in più Cantoni subisca una doppia imposizione. *La causa di una possibile doppia imposizione è quindi imputabile alla sovranità fiscale dei Cantoni*³.

² Il gruppo di esperti dell'amministrazione era composto dei rappresentanti dell'AFC e delle amministrazioni delle contribuzioni dei Cantoni AG, AR, BE, BS, SG, SO, GR, VD, ZG e ZH.

³ Ehrenzeller, in: St. Galler Kommentar ad art. 127 cpv. 3 Cost., n. marg. 47.

2.2 Il divieto della doppia imposizione come ostacolo alla sovranità fiscale cantonale

Il divieto della doppia imposizione sancito nell'articolo 127 capoverso 3 Cost. ha lo scopo di evitare conflitti che potrebbero risultare dalla discordanza degli ordinamenti tributari cantonali. È compito della Confederazione evitare l'insorgere di conflitti tra i Cantoni mediante l'emanazione di regolamentazioni preventive.

2.3 Natura giuridica del divieto della doppia imposizione

L'articolo 127 capoverso 3 Cost. stabilisce dapprima un divieto della doppia imposizione. Successivamente incarica la Confederazione di prendere i provvedimenti necessari. Questo mandato è tuttora valido. È compito del diritto federale fissare le regole necessarie per evitare la doppia imposizione⁴. Occorre sottolineare che il divieto della doppia imposizione non costituisce solo un mandato legislativo, ma anche un diritto costituzionale del cittadino (direttamente esigibile). L'articolo 46 capoverso 2 della vecchia Costituzione federale del 1874 (vCost.) sanciva che il legislatore federale doveva statuire le disposizioni necessarie a impedire la doppia imposizione. *Tuttavia, dal momento che non è ancora stata emanata una legge, il diritto che regola la doppia imposizione nei rapporti intercantionali è in larga misura la giurisprudenza dei tribunali.* Nell'arco di molti anni il Tribunale federale ha sviluppato un sistema completo di norme sui conflitti di leggi, nel quale ha di regola privilegiato le varianti che *meno intaccano l'autonomia cantonale nell'ambito del diritto fiscale*⁵. Per i Cantoni le regole stabilite dal Tribunale federale per evitare la doppia imposizione sono vincolanti al pari di una legge federale.

Secondo l'articolo 127 capoverso 3 Cost. la Confederazione deve prendere i provvedimenti necessari per evitare la doppia imposizione intercantonale. Dai documenti risalenti all'elaborazione della Costituzione federale si può evincere che con il *concetto di «Confederazione» sono intesi sia il legislatore federale sia il Tribunale federale*⁶.

Sebbene si basi sull'articolo 129 Cost., la legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) ha in parte la funzione di legislazione d'esecuzione dell'articolo 127 capoverso 3 Cost. Per quanto la LAID contenga regolamentazioni derogatorie alla precedente giurisprudenza del Tribunale federale, queste prevalgono sulle norme sui conflitti di legge elaborate dal Tribunale federale⁷.

Occorre precisare che *per l'imposta federale diretta non viene eseguita nessuna ripartizione fiscale intercantonale.* I Cantoni ripartiscono fra loro, secondo i principi del diritto federale relativi al divieto della doppia imposizione, le imposte, le multe e gli interessi dovuti dai contribuenti che hanno elementi imponibili in più Cantoni⁸. Il 5 maggio 1988 i Cantoni hanno stipulato un accordo sull'esecuzione della ripartizione per attuare concretamente la ripartizione delle quote cantonali all'imposta federale diretta (IFD). Se i Cantoni non possono accordarsi sulla ripartizione, decide il Tribunale federale come istanza unica⁹.

⁴ Ehrenzeller, op. cit., ad art. 127 cpv. 3 Cost., n. marg. 49; DTF 131 I 409 e 412.

⁵ Ehrenzeller, op. cit., ad art. 127 cpv. 3 Cost., n. marg. 52.

⁶ Ehrenzeller, op. cit., ad art. 127 cpv. 3 Cost., n. marg. 54.

⁷ DTF 125 I 468 segg.

⁸ Art. 197 cpv. 1 LIFD

⁹ Beusch, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, ad art. 197 LIFD, n. 4.

2.4 Campo di applicazione

Il campo di applicazione del divieto della doppia imposizione deve essere delimitato a livello *territoriale, materiale e personale*. A livello *territoriale* il divieto della doppia imposizione si riferisce ai conflitti in materia di doppia imposizione tra diversi Cantoni (tra diversi Comuni di diversi Cantoni). Sul piano *materiale* il divieto della doppia imposizione si applica in linea di principio solo nell'ambito delle imposte (tributi di diritto pubblico dovuti senza condizioni e controprestazioni). A livello *personale*, il campo di applicazione riguarda il divieto della doppia imposizione delle persone fisiche e giuridiche assoggettate all'imposta in Svizzera limitatamente o illimitatamente¹⁰.

2.5 Contenuto del divieto della doppia imposizione

Il divieto della doppia imposizione vieta la *doppia imposizione attuale e virtuale*. Comprende inoltre anche un *divieto di discriminazione*. Secondo il Tribunale federale sussiste una violazione del divieto della doppia imposizione «quando un contribuente è tassato da due o più Cantoni sullo stesso oggetto per il medesimo periodo di tempo (doppia imposizione attuale) oppure quando un Cantone, violando le norme che regolano i casi di conflitto, eccede i limiti della propria sovranità fiscale e preleva un'imposta che compete a un altro Cantone (doppia imposizione virtuale)»¹¹.

Di conseguenza, per poter parlare di doppia imposizione, devono in linea di principio essere soddisfatti quattro criteri: *identità del soggetto fiscale, dell'oggetto fiscale, del periodo fiscale e del genere di imposta*. Secondo questi quattro criteri, «doppia imposizione» significa che due Cantoni colpiscono «attualmente» o «virtualmente» il medesimo sostrato fiscale.

Il Tribunale federale ha quindi sviluppato un cosiddetto *divieto di discriminazione* secondo cui un Cantone non può tassare un contribuente in maniera più onerosa perché non soggiace pienamente alla sua sovranità fiscale, ma, in virtù di determinati rapporti territoriali, è assoggettato all'imposta anche in un altro Cantone.

2.6 Metodi per evitare la doppia imposizione

È sostanzialmente possibile evitare la doppia imposizione grazie a due metodi, ovvero mediante il *computo* e l'*esenzione*. Nel computo si parte dal presupposto che un oggetto fiscale sottostia all'imposizione in entrambi i Cantoni, ma che uno dei Cantoni computi l'imposta riscossa nell'altro Cantone sulla propria. Secondo il metodo dell'esenzione uno dei Cantoni in questione rinuncia all'imposizione di singoli oggetti fiscali.

Sulla base del divieto della doppia imposizione sia attuale sia virtuale, desunto dall'articolo 127 capoverso 3 Cost., *nel diritto intercantonale* si applica *in linea di principio il metodo dell'esenzione* incondizionata. Pertanto, un Cantone non può tassare l'oggetto in questione nemmeno nei casi in cui il Cantone avente diritto secondo il metodo dell'esenzione non riscuote l'imposta sull'oggetto¹².

¹⁰ Ehrenzeller, op. cit., ad art. 127 cpv. 3 Cost., n. marg. 56-59.

¹¹ DTF 125 I 54, 55; DTF 133 I 19, 20; DTF 132 I 29, 32.

¹² Ehrenzeller, op. cit., ad art. 127 cpv. 3 Cost., n. marg. 65-69.

2.7 Norme sui conflitti di leggi (norme di ripartizione)

L'esenzione incondizionata richiede la ripartizione dei singoli oggetti fiscali tra i diversi detentori della sovranità fiscale. Occorre pertanto fissare norme di ripartizione (norme sui conflitti di leggi o norme di distribuzione), cosa che il Tribunale federale ha fatto.

Le norme sui conflitti di leggi stabiliscono i limiti dei diritti tributari dei Cantoni interessati. Esse non creano tuttavia diritti fiscali autonomi. Le norme di ripartizione attribuiscono il diritto di imposizione ai domicili fiscali, ovvero ai luoghi in cui una persona fisica o giuridica è assoggettata all'imposta. Si distingue tra domicilio fiscale principale e domicilio fiscale accessorio. Quest'ultimo si suddivide a sua volta in domicilio fiscale speciale e domicilio fiscale secondario.

2.7.1 Persone fisiche

Secondo la giurisprudenza sul divieto della doppia imposizione, ogni persona fisica possiede di norma un *domicilio fiscale principale*¹³. Quest'ultimo indica il luogo in cui una persona ha le sue relazioni personali più strette. È il luogo in cui la persona è *assoggettata all'imposta illimitatamente*.

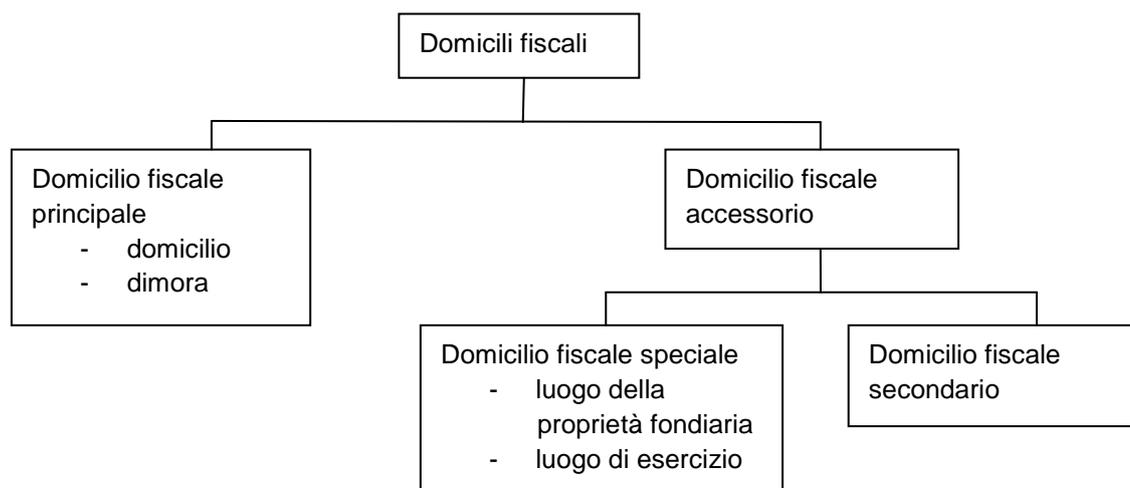
Nel domicilio principale sono imponibili gli elementi di reddito e gli elementi patrimoniali che secondo le norme sui conflitti di leggi non sono attribuiti a un *domicilio fiscale accessorio*. Le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale nel Cantone sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza economica se nel Cantone detengono un'impresa o uno stabilimento d'impresa, se sono proprietari di fondi, se su di essi hanno diritti di godimento, se fanno commercio di immobili o fungono da intermediari in queste operazioni immobiliari.

Il domicilio fiscale accessorio è il luogo in cui una persona è assoggettata all'imposta limitatamente. Le proprietà fondiarie e il luogo di esercizio (ditta individuale, società di persone) al di fuori del Cantone del domicilio fiscale principale giustificano per le persone fisiche un domicilio fiscale speciale. Gli stabilimenti d'impresa motivano invece un domicilio fiscale secondario. L'assoggettamento nel domicilio fiscale speciale è giustificato da una fattispecie che, sulla base delle norme di ripartizione, non è imponibile presso il domicilio fiscale principale. Nel domicilio fiscale secondario il contribuente è assoggettato solo parzialmente per un oggetto che può essere tassato in parte anche in un altro luogo (domicilio fiscale principale).

Nei casi in cui un contribuente è assoggettato nel domicilio fiscale principale e, nel contempo, anche in uno o più domicili accessori, occorre eseguire una *ripartizione fiscale*. Questo significa che i Cantoni interessati devono ripartirsi tra loro il reddito e la sostenza complessivi, determinati secondo il loro diritto.

¹³ DTF 131 I 145, consid. 4.1

Schema sui domicili fiscali*:



*Fonte: Documenti della Conferenza svizzera delle imposte (CSI), modulo 8, Ripartizione fiscale intercantonale e internazionale

2.7.2 Persone giuridiche

Il domicilio fiscale principale delle persone giuridiche risiede in linea di principio presso la sede statutaria della società. Nei casi in cui né la direzione né la sede di affari sono ubicate nella sede statutaria, alla quale viene quindi attribuita solo un'importanza formale, è determinante il luogo della direzione effettiva. Analogamente alle persone fisiche, anche le persone giuridiche possono costituire domicili fiscali accessori mediante il possesso di proprietà fondiaria e la detenzione di stabilimenti d'impresa al di fuori del Cantone di sede.

Generalmente si distinguono due metodi di ripartizione, ovvero il metodo per oggetto e il metodo per quota.

Metodo per oggetto

Gli elementi dell'utile e della sostanza, che per la loro stessa natura appartengono materialmente a un determinato luogo (ad es. immobili), sono interamente attribuiti al domicilio fiscale avente diritto.

Metodo per quota

Nella ripartizione per quota (proporzionale) il sostrato fiscale è distribuito ai rispettivi domicili fiscali come percentuale del valore complessivo.

Nella ripartizione fiscale per quota occorre inoltre distinguere i seguenti metodi: il metodo per quota diretto e il metodo per quota indiretto.

Metodo per quota diretto

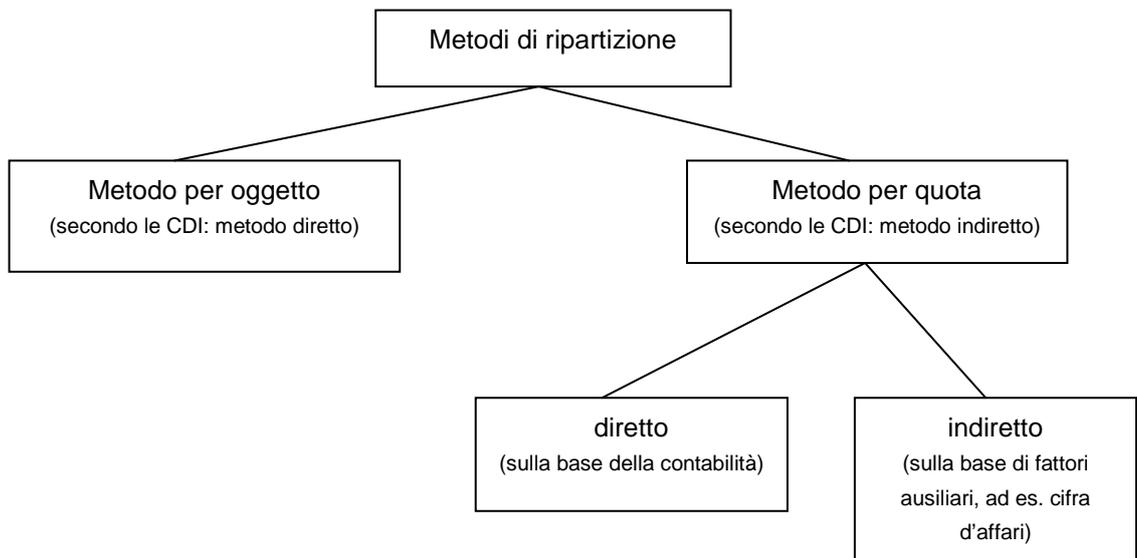
Nel metodo per quota diretto i dati contabili fungono da base per la distribuzione dell'utile e del capitale. La ripartizione del totale degli attivi è eseguita in proporzione agli attivi sulla base della contabilità degli stabilimenti d'impresa. Se tutti gli stabilimenti d'impresa chiudono i propri conti in positivo, ogni Cantone può registrare l'utile sulla base della propria contabilità dello stabilimento d'impresa. Tuttavia, se una di queste contabilità presenta una perdita, gli altri Cantoni non possono tassare un importo maggiore all'utile complessivo. Ciò significa che la perdita di un Cantone in cui ha sede uno stabilimento d'impresa deve essere ripesa dagli altri. In questo caso la perdita non deve essere sopportata unicamente dal Cantone di sede, bensì anche dagli altri Cantoni dello stabilimento d'impresa.

Metodo per quota indiretto

Il metodo per quota indiretto è quello più utilizzato nella pratica. Le quote dei Cantoni dello stabilimento d'impresa e dei Cantoni di sede al reddito complessivo, all'utile e al capitale vengono determinate sulla base dei fattori d'esercizio che risultano dalla contabilità e dalla struttura dell'impresa.

Il capitale complessivo è ripartito secondo la situazione locale ed economica degli attivi dell'intera impresa. Per la ripartizione dell'utile complessivo fungono da fattori ausiliari la cifra d'affari, gli onorari o i fattori di produzione. La ripartizione dell'utile complessivo sulla base di fattori ausiliari permette a tutti i Cantoni dello stabilimento d'impresa di partecipare all'utile. Nei casi in cui risulta una perdita nessun Cantone può tassare alcun utile.

Schema dei metodi di ripartizione*:



*Fonte: Documenti della Conferenza svizzera delle imposte (CSI), modulo 16, Ripartizione fiscale intercantionale e internazionale

3 Basi per evitare le doppie imposizioni intercantionali

3.1 Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni

La legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) contiene una serie di disposizioni che fanno riferimento al rapporto intercantionale. A titolo di esempio occorre menzionare gli articoli seguenti (elenco non esaustivo)¹⁴:

- articolo 3 LAID: Assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale; persone fisiche;
- articolo 4 LAID: Assoggettamento in virtù dell'appartenenza economica; persone fisiche;
- articolo 8 capoverso 1 LAID: Inammissibilità dell'imposta di partenza;
- articolo 8 capoverso 3 LAID: Neutralità fiscale nell'ambito di ristrutturazioni;
- articolo 8 capoverso 4 LAID: Beni sostitutivi oltre la frontiera;
- articolo 10 capoversi 2 e 4 LAID: Deduzione delle perdite e trasferimento del domicilio fiscale o del luogo di esercizio all'interno della Svizzera;
- articolo 12 capoverso 2 LAID: Alienazioni di partecipazioni a società immobiliari;
- articolo 12 capoverso 3 LAID: Beni sostitutivi;
- articolo 20 LAID: Assoggettamento in virtù dell'appartenenza; persone giuridiche;
- articolo 21 LAID: Assoggettamento in virtù dell'appartenenza economica; persone giuridiche;
- articolo 22 LAID: Modifica dell'assoggettamento;
- articolo 24 capoverso 2 LAID: Inammissibilità dell'imposta di partenza;
- articolo 24 capoverso 3 LAID: Neutralità fiscale nell'ambito di ristrutturazioni;
- articolo 24 capoverso 5 LAID: Imposizione dei concubini;
- articolo 25 capoverso 2 LAID: Deduzione delle perdite;
- articolo 25 capoverso 4 LAID: Deduzione delle perdite in caso di trasferimento della sede;
- articolo 31 LAID: Basi temporali per le persone giuridiche;
- articolo 38 capoverso 4 LAID: Trasferimento del domicilio o della dimora di un contribuente all'interno della Svizzera;
- articolo 67 capoverso 1 LAID: Deduzione delle perdite;
- articolo 67 capoverso 2 LAID: Deduzione delle perdite in caso di trasferimento del domicilio fiscale o del luogo di esercizio all'interno della Svizzera;
- articolo 68 LAID: Modifica dell'assoggettamento.

Molte di queste disposizioni sono state introdotte nella LAID con effetto al 1° gennaio 2001, poiché a partire da quel momento la maggior parte dei Cantoni è passata al sistema della tassazione annuale postnumerando per le imposte dirette delle persone fisiche. Questa situazione ha permesso di coordinare le prescrizioni federali e cantonali sulla competenza fiscale, in particolare in caso di modifiche dell'appartenenza personale (trasferimento di domicilio)¹⁵.

¹⁴ Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, § 1, Interkantonales Steuerrecht, n. 4.

¹⁵ Legge federale sul coordinamento e la semplificazione delle procedure di imposizione delle imposte dirette nei rapporti intercantionali (FF 2000 3407) e la relativa ordinanza del 9 marzo 2001 sull'applicazione della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette nei rapporti intercantionali (RS 642.141).

3.2 Giurisprudenza del Tribunale federale

Confronta in merito il numero 2.3.

3.3 Diritto cantonale

Il diritto tributario cantonale funge da ulteriore base per evitare la doppia imposizione, nel senso che deve in ogni caso rispettare il diritto cantonale, la Costituzione come pure la pertinente giurisprudenza del Tribunale federale. A titolo di esempio possono essere menzionati alcuni articoli. L'articolo 7 capoverso 1, secondo periodo della legge tributaria del Cantone di Berna del 21 maggio 2000¹⁶ definisce *l'estensione dell'assoggettamento in caso di appartenenza personale*. Nel Cantone di Zurigo il paragrafo 5 capoverso 1 della legge tributaria dell'8 giugno 1997¹⁷ sancisce che gli immobili e i redditi fuori Cantone non vengono tassati nel Cantone di Zurigo.

3.4 Circolari della Conferenza svizzera delle imposte

Conformemente alle basi giuridiche nei numeri 3.1 a 3.3, la Conferenza svizzera delle imposte (CSI) ha elaborato e pubblicato sul suo *sito Internet*¹⁸ diverse circolari¹⁹ *che contengono ulteriori informazioni sui rapporti fiscali intercantionali*. Le circolari della CSI sono redatte sotto forma di *raccomandazioni*, poiché la CSI non può emanare prescrizioni alle amministrazioni cantonali delle contribuzioni. Tuttavia, dato che contengono soluzioni adeguate, le circolari vengono di regola rispettate. Di seguito è illustrata una panoramica delle circolari pubblicate:

- *Circolare n. 32* del 1° luglio 2009, «Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung und ihre Auswirkungen auf die interkantonale Steuerauscheidung»;
- *Circolare n. 31* del 18 gennaio 2008, «Interkantonale Repartition der Pauschalen Steueranrechnung»;
- *Circolare n. 28* del 28 agosto 2008, «Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer»;
- *Circolare n. 27* del 15 marzo 2007, «Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten»;
- *Circolare n. 24* del 17 dicembre 2003, «Verrechnung von Vorjahresverlusten in der interkantonalen Steuerauscheidung»;
- *Circolare n. 23* del 21 novembre 2006, «Steuerauscheidung von Versicherungsgesellschaften»;
- *Circolare n. 22* del 21 novembre 2006, «Regeln für die Bewertung der Grundstücke bei interkantonaler Steuerauscheidung ab der Steuerperiode 1997/98»;
- *Circolare n. 21* del 28 novembre 2001, «Vorgehen bei Sonderfällen mit Auswirkungen auf mehrere Steuerhoheiten»;
- *Circolare n. 20* del 17 settembre 2009, «Interkantonale Steuerauscheidung bei Telekommunikationsunternehmungen (fix und mobil) mit eigener Netzinfrastruktur»;
- *Circolare n. 19* del 31 agosto 2001, «Ersatzbeschaffung mit nur teilweiser Reinvestition»;
- *Circolare n. 18* del 27 novembre 2001, «Die interkantonale Ausscheidung bei Änderungen der Steuerpflicht während der Steuerperiode im System der einjährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung (Natürliche Personen)»;

¹⁶ BSG 661.11

¹⁷ LS 631.1

¹⁸ <http://www.steuerkonferenz.ch/i/index.htm>

¹⁹ *Le circolari (ordinanze amministrative) dell'AFC* sono in linea di principio vincolanti per le autorità, ma non per i tribunali. Cfr. al riguardo Beusch, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b*, ad art. 102 LIFD, n.16–17.

- *Circolare n. 17* del 27 novembre 2001, «Die interkantonale Ausscheidung bei Änderungen der Steuerpflicht während der Steuerperiode im System der einjährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung (Juristische Personen)»;
- *Circolare n. 16* del 31 agosto 2001, «Die Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis»;
- *Circolare n. 15* del 31 agosto 2001, «Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis»;
- *Circolare n. 14* del 6 luglio 2001, «Interkantonaler Wohnsitzwechsel von quellensteuerpflichtigen Personen, die nachträglich ordentlich veranlagt werden (Art. 90 Abs. 2 DBG, Art. 34 Abs. 2 StHG)»;
- *Circolare n. 5* del 24 febbraio 1995, «Steuerausscheidung bei den Banken»;
- *Circolare n. 3* del 18 marzo 1994, «Interkantonale Steuerausscheidung bei Immobilien-Leasinggesellschaften (ILG)».

3.5 Indicazione sulla prassi di tassazione e prime conclusioni

Occorre considerare che l'*ordinanza del 9 marzo 2001*²⁰ sull'applicazione della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette nei rapporti intercantionali ha apportato notevoli semplificazioni per i cittadini. Di conseguenza, il contribuente assoggettato all'imposta in parecchi Cantoni può adempiere il suo obbligo di allestire la dichiarazione fiscale semplicemente mediante la presentazione di una copia della dichiarazione d'imposta del Cantone di domicilio o di sede. Ciò riguarda prevalentemente le persone fisiche domiciliate in un Cantone che possiedono un'abitazione secondaria in un altro Cantone. In simili casi di ripartizione intercantonale dell'imposta, l'ordinanza sull'applicazione della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette nei rapporti intercantionali ha *notevolmente* sgravato il cittadino da *oneri amministrativi supplementari*. Per situazioni più complesse, ad esempio nel caso di imprese assoggettate in più Cantoni, esistono appositi moduli che semplificano la dichiarazione degli elementi imponibili. I Cantoni interessati alla ripartizione intercantonale dell'imposta sono coinvolti in tutta la procedura di tassazione nel senso che l'autorità fiscale del Cantone di domicilio o di sede comunica alle autorità fiscali degli altri Cantoni la sua tassazione, comprese la ripartizione intercantonale ed eventuali modifiche della dichiarazione d'imposta. Va sottolineato che ai sensi dell'articolo 39 capoverso 2 LAID (obblighi delle autorità) le autorità fiscali si comunicano gratuitamente le informazioni necessarie e si concedono la consultazione degli atti ufficiali. Se dalla dichiarazione d'imposta di una persona con domicilio o sede nel Cantone risulta che è parimente contribuente in un altro Cantone, l'autorità di tassazione comunica alle autorità fiscali dell'altro Cantone la dichiarazione d'imposta e la tassazione.

Prime conclusioni

- La causa di una possibile doppia imposizione risiede nel *sistema fiscale federalistico della Svizzera*. Secondo questo sistema, ai Cantoni viene riconosciuta l'originaria sovranità fiscale di cui all'articolo 3 Cost.;
- il passato e il presente mostrano che a causa dell'evoluzione dinamica dello spazio economico svizzero e della grande mobilità dei soggetti fiscali, il numero dei casi di doppia imposizione è *notevolmente* aumentato. Inoltre, le questioni relative alla ripartizione intercantonale dell'imposta sono divenute *viepiù complesse*;

²⁰ RS 642.141

- l'articolo 127 capoverso 3 Cost. contempla sostanzialmente, secondo la dottrina, due possibili modi di procedere per evitare la doppia imposizione, ovvero l'emanazione di norme giuridiche a livello di legge e di ordinanza e lo sviluppo di una prassi di tassazione sulla base della giurisprudenza del Tribunale federale;
- l'impedimento della doppia imposizione costituisce un compito importante della tassazione dei Cantoni, poiché le autorità di tassazione sono confrontate con i casi concreti. Al riguardo le autorità fiscali devono orientarsi alle decisioni di principio del Tribunale federale, sostenute dalle disposizioni sancite nella LAID e nelle leggi tributarie cantonali. Inoltre, esse si attengono regolarmente alle raccomandazioni fissate nelle direttive e circolari dettagliate, in particolare, della CSI (ad es. per la ripartizione inter-cantonale dell'imposta di imprese con specificità settoriali [banche, telecomunicazioni, assicurazioni ecc.]);
- già oggi si applica la prassi secondo cui un cittadino assoggettato all'imposta in parecchi Cantoni può adempiere il suo obbligo di allestire la dichiarazione fiscale semplicemente *mediante la presentazione di una copia della dichiarazione d'imposta del Cantone di domicilio o di sede*;
- eventuali violazioni del divieto della doppia imposizione possono essere sottoposte all'esame di un tribunale.

II Possibili miglioramenti del sistema vigente

Prima di esaminare i possibili miglioramenti del sistema vigente, è necessario illustrare brevemente il quadro costituzionale.

1 Il quadro costituzionale vigente

1.1 L'ordinamento finanziario secondo la Costituzione federale del 18 aprile 1999

Secondo l'articolo 3 Cost.²¹ i Cantoni detengono la *competenza generale sussidiaria di riscuotere imposte*. Questo significa che sono autorizzati a riscuotere le imposte in tutti i settori che non sono riservati esclusivamente alla Confederazione. La competenza dei Cantoni di riscuotere le proprie imposte dirette sul reddito e sulla sostanza risulta inoltre implicitamente dagli articoli 129 capoverso 1 (armonizzazione fiscale) e 134 Cost. (esclusione dell'imposizione cantonale e comunale)²². Per quanto concerne la competenza finanziaria dei Cantoni, Markus Reich scrive nel commento alla LAID che (nell'emanazione della LAID) il sovrano era pienamente consapevole dell'importanza centrale che riveste la sovranità fiscale dei Cantoni nel nostro Stato federale. Egli aggiunge inoltre che la competenza finanziaria dei Cantoni doveva rimanere garantita in quanto organo vitale di un ente pubblico e pilastro portante del federalismo²³.

Il capitolo 3 «*Ordinamento finanziario*» della Cost. descrive dettagliatamente quali imposte la Confederazione può riscuotere. In virtù della delimitazione costituzionale delle competenze, ai Cantoni spetta il diritto di riscuotere tutte le imposte che non sono espressamente riservate alla Confederazione. In linea di principio i Cantoni sono quindi anche autorizzati a introdurre nuove imposte. La riscossione dei dazi compete invece esclusivamente alla Confederazione (art. 133 Cost.). I Cantoni sono pure esclusi dalla riscossione delle tasse di bollo, dell'imposta preventiva, di quella di consumo e dell'imposta sulla cifra d'affari, purché la Confederazione abbia fatto uso di questa competenza (art. 134 Cost.).

In ambito di imposta sul reddito delle persone fisiche nonché di imposte sull'utile delle persone giuridiche esiste una competenza parallela tra i Cantoni e la Confederazione. La riscossione delle imposte rientra sia tra le competenze della Confederazione (art. 128 cpv. 1 Cost.), sia tra quelle dei Cantoni. Tuttavia nello sfruttamento della loro competenza, i Cantoni sono tenuti a rispettare il diritto federale. Laddove i Cantoni, nell'esercizio della loro sovranità fiscale, invadono il settore di competenza della Confederazione, prevale il diritto federale²⁴.

I limiti dell'ordinamento tributario dei Cantoni risultano dai principi costituzionali di equità (parità di trattamento [art. 8 cpv. 1 Cost.], divieto dell'arbitrio [art. 9], generalità dell'imposizione e imposizione secondo la capacità economica [art. 127 cpv. 2], divieto della doppia imposizione [art. 127 cpv. 3]) nonché dagli altri principi costituzionali: eguaglianza dei diritti di uomo e donna, garanzie procedurali, principio della legalità, garanzia della proprietà ecc.

²¹ «I Cantoni sono sovrani per quanto la loro sovranità non sia limitata dalla Costituzione federale ed esercitano tutti i diritti non delegati alla Confederazione». Questa formulazione è praticamente identica al tenore dell'art. 3 vCost. nella versione del 1874.

²² Vallender/Looser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, n. 2 ad art. 1 LIFD.

²³ Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, n. 33 alle note introduttive agli art. 1 e 2 LAID (con rimandi).

²⁴ Reich, op. cit., n. 5-7 alle note introduttive agli art. 1 e 2 LAID.

1.2 Genesi dell'armonizzazione fiscale nella Costituzione federale

Il fatto che i Cantoni – come precedentemente menzionato – siano autorizzati a impostare liberamente il loro ordinamento tributario nei limiti del diritto sovraordinato, ha comportato nel corso del tempo grande varietà e complessità negli ordinamenti fiscali dei Cantoni. A causa della crescente mobilità della popolazione e della dipendenza economica intercantonale delle imprese in continuo aumento, è stata invocata una maggiore trasparenza dei diversi ordinamenti fiscali. Anche in vista della perequazione finanziaria federale è scaturito il bisogno di una certa uniformazione²⁵.

L'impulso a compiere passi legislativi in vista di un'armonizzazione è venuto dalla Conferenza dei direttori cantonali delle finanze (CDCF). Nel 1968 essa ha impartito alla Commissione Ritschard l'incarico di elaborare un modello di legge sulle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni e un concordato intercantonale sull'uniformazione delle imposte cantonali sul reddito e sulla sostanza. Nel 1973 la CDCF ha raccomandato di effettuare le future revisioni di leggi tributarie cantonali sulla base del modello di legge elaborato. Per quanto riguarda l'esecuzione dell'armonizzazione fiscale, la CDCF è giunta alla conclusione che un concordato tra i Cantoni non sarebbe sufficiente dal momento che questi ultimi non potrebbero essere costretti ad aderirvi²⁶.

È stata scartata anche la variante di una *legge unitaria*. L'emanazione di una legge fiscale federale sarebbe stata senz'altro la misura più razionale ed efficace. Questa soluzione è stata tuttavia *respinta per considerazioni di natura federalistica*²⁷.

A mente di questa situazione di partenza, il Consiglio federale ha proposto una disposizione costituzionale, segnatamente l'articolo 42^{quinquies} vCost. (attuale art. 129 cpv. 1 e 2 Cost.) sull'armonizzazione delle imposte dirette di Confederazione, Cantoni e Comuni.

L'articolo 42^{quinquies} vCost.²⁸ aveva il seguente tenore:

¹ *La Confederazione, in collaborazione con i Cantoni, si adopera per armonizzare le imposte dirette federali, cantonali e comunali.*

² *A tal fine, essa stabilisce in via legislativa norme generali per la legislazione cantonale e comunale su l'obbligo fiscale, l'oggetto e il computo nel tempo delle imposte, il diritto procedurale e il diritto penale fiscale e ne vigila l'osservanza. Rimane segnatamente di competenza dei Cantoni la determinazione delle tariffe e delle aliquote fiscali, come anche degli ammontari esenti da imposta.*

³ *Nell'emanazione delle norme legislative generali per le imposte dirette cantonali e comunali e nell'emanazione della legislazione sull'imposta federale diretta, la Confederazione tiene conto degli sforzi dei Cantoni nel campo dell'armonizzazione fiscale. Ai Cantoni è concesso un congruo termine per adeguare le proprie legislazioni fiscali.*

⁴ *I Cantoni partecipano alla preparazione delle leggi federali.*

Come precedentemente menzionato, a seguito della revisione della Costituzione federale, adottata nella votazione popolare del 18 aprile 1999, tutte le disposizioni che hanno un'incidenza sulle entrate e sulle uscite sono state riunite in un unico capitolo che porta il titolo «*Ordinamento finanziario*». Questo capitolo comprende anche l'armonizzazione fiscale.

Nelle osservazioni sul testo costituzionale (art. 108 AP 95, attuale art. 129 cpv. 2 Cost.) il tenore dell'articolo 129 Cost. è designato come *aggiornamento* dell'articolo 42^{quinquies} vCost.

²⁵ Reich, op. cit., n. 23 alle note introduttive agli art. 1 e 2 LAID.

²⁶ Reich, op. cit., n. 24 alle note introduttive agli art. 1 e 2 LAID.

²⁷ Reich, op. cit., n. 25 alle note introduttive agli art. 1 e 2 LAID.

²⁸ Accettato nella votazione popolare del 12 giugno 1977.

Solo l'elenco degli oggetti da disciplinare e la menzione della vigilanza sono stati ritenuti superflui, poiché sarebbero stati presi in considerazione nella legislazione federale. Per contro, la menzione delle competenze dei Cantoni è stata reputata indispensabile. Il Consiglio federale ha successivamente ripreso nel tenore di questa disposizione gli oggetti da disciplinare, ma non la competenza della vigilanza. Nella procedura parlamentare è stata soppressa la menzione della collaborazione tra Confederazione e Cantoni nello sviluppo ulteriore dell'armonizzazione, con la motivazione che tale collaborazione discendesse dall'articolo 44 Cost. La partecipazione dei Cantoni alla preparazione delle leggi federali sarebbe inoltre sancita all'articolo 45 Cost. e pertanto non necessiterebbe di una regolamentazione speciale²⁹.

L'articolo 129 Cost. (armonizzazione fiscale) ha attualmente il seguente tenore:

¹ *La Confederazione emana principi per armonizzare le imposte dirette federali, cantonali e comunali; prende in considerazione gli sforzi d'armonizzazione dei Cantoni.*

² *L'armonizzazione si estende all'assoggettamento, all'oggetto e al periodo di calcolo delle imposte, alla procedura e alle disposizioni penali. Rimangono escluse dall'armonizzazione in particolare le tariffe e aliquote fiscali e gli importi esenti da imposta.*

³ *La Confederazione può emanare prescrizioni contro il conferimento di agevolazioni fiscali ingiustificate.*

1.3 Oggetto dell'armonizzazione fiscale secondo la Costituzione federale vigente

Secondo l'articolo 129 capoverso 2 Cost. sono oggetto dell'armonizzazione fiscale le prescrizioni in materia di *assoggettamento, oggetto e periodo di calcolo delle imposte*. In altre parole, la Confederazione può stabilire a quali condizioni una persona fisica o giuridica è assoggettata all'imposta (assoggettamento illimitato in virtù dell'appartenenza personale o assoggettamento limitato in virtù dell'appartenenza economica). La Confederazione può successivamente stabilire quali oggetti fiscali devono essere tassati e infine quale periodo fiscale sia determinante ai fini della tassazione (attualmente periodo fiscale di un anno per le persone fisiche e le persone giuridiche). All'armonizzazione fiscale sottostà peraltro la procedura e il diritto penale (fiscale) di Confederazione e Cantoni. Rimangono espressamente esclusi dall'armonizzazione la determinazione delle tariffe, le aliquote fiscali e gli importi esenti da imposta (art. 129 cpv. 2 secondo periodo Cost.). Il margine di manovra concesso ai Cantoni non significa che questi godano di una libertà totale. I Cantoni sono in effetti tenuti a rispettare i diritti costituzionali dei contribuenti, in particolare il principio dell'uguaglianza giuridica unitamente a tutte le esigenze poste dalla giurisprudenza del Tribunale federale. Dato che l'autonomia tariffale dei Cantoni rimane garantita, l'armonizzazione fiscale svizzera è anche definita *un'armonizzazione formale*³⁰.

Per quanto riguarda il metodo di armonizzazione, è necessario osservare che si applica una *procedura indiretta di carattere normativo*. Nell'ambito dell'armonizzazione, la Confederazione emana prescrizioni all'attenzione dei Cantoni che questi ultimi devono rispettare nell'emanare la legislazione cantonale. Una siffatta procedura legislativa a due livelli è molto dispendiosa rispetto all'emanazione di una legge unitaria, ma promuove l'accettazione e la legittimazione. Come già menzionato, la Confederazione è infine tenuta a prendere in considerazione gli sforzi d'armonizzazione dei Cantoni³¹. A questo proposito occorre rammentare che alla Confederazione è stata impartita unicamente una competenza di principio o una

²⁹ Ehrenzeller, op. cit., ad art. 129, n. marg. 1-3.

³⁰ Reich, op. cit., n. 30 alle note introduttive agli art. 1 e 2 LAID; nonché Ehrenzeller, op. cit., ad art. 129, n. marg. 25.

³¹ Reich, op. cit., n. 34-38 alle note introduttive agli art. 1 e 2 LAID.

competenza di emanare legislazioni quadro. Infatti, la competenza di emanare legislazioni quadro è una competenza legislativa limitata. Rispetto alla variante della «legge unitaria», essa offre la possibilità di accordare ai Cantoni, oltre alla competenza di determinare le tariffe, ulteriori margini decisionali legislativi. Anche nell'ambito delle competenze conferite alla Confederazione, i Cantoni continuano ad avere a livello politico un margine decisionale sostanziale. In questo modo è possibile avvicinare le legislazioni, salvaguardando massimamente l'autonomia finanziaria dei Cantoni. Conformemente al principio di sussidiarietà, questo avvicinamento deve limitarsi allo stretto necessario³².

2 Le regole sulla ripartizione fiscale intercantonale possono essere codificate nella LAID?

Il postulato propone che per le persone fisiche, le regole sulla ripartizione fiscale intercantonale – le quali come detto si basano sulla giurisprudenza del Tribunale federale – vengano fissate nella LAID. In merito a questa proposta occorre osservare che è ipotizzabile stabilire per legge nella LAID cosa si intenda per domicilio fiscale principale e domicilio fiscale accessorio di una persona fisica o di una persona giuridica, e quali norme di principio in materia di ripartizione debbano essere applicate per ripartire il diritto di tassazione sui singoli Cantoni.

Occorre tuttavia tenere conto del fatto che sarebbe molto difficile riportare in una legge in modo completo e esaustivo l'intera complessità della ripartizione fiscale. Inoltre, se nel processo legislativo fosse necessario stabilire a livello materiale nuove norme sui vigenti conflitti di leggi, ciò si ripercuoterebbe sul gettito fiscale dei Cantoni (aumento o diminuzione del gettito fiscale).

Inoltre, è discutibile se l'adozione nella LAID di norme di principio in materia di ripartizione contribuisca a migliorare notevolmente la certezza del diritto. Il fatto di sancire nella legge le norme di principio sui conflitti di legge non significherebbe nient'altro che riprodurre a livello di legge le basi (indiscusse) delle ripartizioni fiscali che già oggi vengono applicate in ogni caso nella prassi.

3 L'attuale procedura di ricorso in materia di doppia imposizione può essere impostata in maniera più agevole per i cittadini?

3.1 Osservazioni preliminari

Per motivi di semplicità le spiegazioni che seguono rinviano prevalentemente al «Kommentar zum interkantonalen Steuerrecht» di Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach (ed.), Basilea 2011, e non alle sentenze determinanti del Tribunale federale. Queste ultime sono però reperibili nei passaggi citati del commento. A titolo di complemento si può ovviamente rinviare alla bibliografia menzionata nell'elenco relativo al § 43 del commento.

³² Reich, op. cit., n. 35 alle note introduttive agli art. 1 e 2 LAID.

3.2 Problemi rispettivamente lacune della procedura vigente

Una (attuale) doppia imposizione nasce quando due o più Cantoni pretendono in linea di principio la sovranità fiscale sul medesimo soggetto e oggetto fiscale, in particolare se entrambi o più Cantoni fanno valere l'assoggettamento illimitato. Può essere controversa anche la questione se una persona possa essere limitatamente assoggettata in un Cantone in virtù della sua appartenenza economica. Infine, sussiste una doppia imposizione quando esiste un consenso sull'assoggettamento soggettivo, ma non può essere raggiunta un'intesa sotto il profilo quantitativo. I motivi della doppia imposizione possono risiedere nelle diverse disposizioni di diritto cantonale interno, nella differente interpretazione del diritto da parte dei Cantoni interessati e nel diverso apprezzamento della fattispecie³³.

3.2.1 Procedura per evitare le doppie imposizioni in generale

Attualmente, il contribuente assoggettato all'imposta in più Cantoni deve eseguire una procedura di tassazione in tutti questi Cantoni. Questo significa che deve presentare una dichiarazione d'imposta in ogni Cantone, fermo restando che nei domicili fiscali secondari può adempiere questo obbligo mediante la presentazione di una copia della dichiarazione d'imposta del domicilio fiscale principale. L'autorità fiscale del Cantone di domicilio o di sede comunica gratuitamente alle autorità fiscali degli altri Cantoni la sua tassazione, comprese la ripartizione intercantonale ed eventuali modifiche della dichiarazione d'imposta. La procedura è retta dal diritto procedurale cantonale³⁴.

Se con la propria tassazione un Cantone viola il divieto della doppia imposizione, il contribuente deve poter impugnare questa decisione affinché la doppia imposizione (attuale o virtuale) venga eliminata. Al riguardo egli dispone dei rimedi giuridici del diritto procedurale cantonale. Nel quadro di questa procedura le istanze di ricorso possono decidere unicamente sui diritti tributari del proprio Cantone, ma non su quelli dei Cantoni concorrenti. Questi Cantoni rispettivamente le loro autorità fiscali non partecipano come parti o, in altro modo, alla procedura di ricorso nell'altro Cantone. Ciò non cambia anche se nei casi di doppia imposizione, i tribunali inoltrano occasionalmente una copia della loro sentenza alle autorità fiscali dell'altro Cantone. Solo il Tribunale federale può statuire sui diritti tributari di tutti i Cantoni interessati. Diversamente dal diritto anteriore³⁵ in materia di ricorso di diritto pubblico, non è più possibile ricorrere al Tribunale federale per impugnare le decisioni in ogni fase del procedimento. Anche nei casi di doppia imposizione, il ricorso in materia di diritto pubblico è ammissibile solo contro le decisioni cantonali di ultima istanza, fermo restando che l'ultima istanza deve essere un tribunale cantonale superiore, competente in simili questioni per tutto il Cantone³⁶. Questa procedura intesa a sgravare il Tribunale federale e in particolare a liberarlo dall'accertamento dei fatti di prima istanza, comporta notevoli svantaggi soprattutto per i contribuenti:

- prima di potersi appellare a un'istanza totalmente indipendente dal Cantone interessato, ovvero il Tribunale federale, i contribuenti devono esaurire almeno le vie di ricorso del Cantone. Questo significa che devono come minimo adire un'autorità giudiziaria cantonale (in media due). A prescindere dalla loro durata, queste procedure giudiziarie implicano sempre disagi e costi notevoli che spesso non possono essere totalmente compensati nemmeno con un successo dinanzi al Tribunale federale;

³³ Beusch/Mayhall, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, § 40 n. 2.

³⁴ Art. 2 ordinanza sull'applicazione della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette nei rapporti intercantionali (RS 642.141).

³⁵ Art. 86 cpv. 2 della legge federale sull'organizzazione giudiziaria (OG), in vigore fino a fine 2006.

³⁶ Art. 86 LTF

- a seconda della costellazione può capitare che nella tassazione del primo Cantone cui compete la tassazione, il contribuente non si accorga di subire una doppia imposizione e per questo motivo la lasci crescere in giudicato. Se constatata la doppia imposizione solo nel momento in cui il secondo Cantone effettua la tassazione e se considera quest'ultima corretta e la prima quindi errata, egli è ugualmente tenuto a impugnare dinanzi a tutte le istanze cantonali la seconda tassazione, pur considerandola corretta. Infatti, il contribuente non può più impugnare la tassazione del primo Cantone, cresciuta in giudicato. Nonostante l'assenza di una «lesione formale» (*formelle Beschwerde*)³⁷, in questi «processi fittizi» le autorità cantonali dovranno entrare nel merito del reclamo e del ricorso per dare al contribuente la possibilità di adire il Tribunale federale e impugnarvi per la prima volta l'altra tassazione, ovvero quella del primo Cantone³⁸. In un simile caso si può parlare di procedure «a vuoto»;
- l'altro Cantone rispettivamente gli altri Cantoni vengono per la prima volta coinvolti formalmente nella procedura dinanzi al Tribunale federale. Dato che fino a quel momento non hanno partecipato alla procedura, i Cantoni devono avere la possibilità di contestare in giudizio i fatti accertati dal tribunale del primo Cantone, di illustrare l'intera fattispecie determinante e di documentarla con i mezzi di prova a disposizione. Nei loro confronti il Tribunale federale non può quindi essere vincolato dai fatti accertati dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Pertanto – diversamente da quanto prevede l'articolo 99 LTF – essi possono addurre nuovi fatti e nuovi mezzi di prova³⁹. Almeno in questo contesto il Tribunale federale non è svincolato dall'accertamento della fattispecie effettuato dalla prima istanza;
- per contro, secondo l'articolo 99 LTF, per il contribuente vige il *divieto dei nova*, nel senso che non può più addurre nuovi fatti e nuovi mezzi di prova dinanzi al Tribunale federale. Di conseguenza, se non intende subire inconvenienti processuali, il contribuente è tenuto a presentare tutti i fatti giuridicamente rilevanti comprovati dai mezzi di prova a disposizione nella procedura cantonale. Il divieto dei nova va invece relativizzato per i fatti concernenti il secondo Cantone che non sono stati sottoposti all'esame di un tribunale nel primo Cantone – nel quale il contribuente ha seguito le vie di ricorso – e in particolare per i fatti adottati dal secondo Cantone⁴⁰.

3.2.2 Sovranità fiscale contestata

Se la *sovranità fiscale in virtù dell'appartenenza personale* viene *contestata*, a livello procedurale risulta la seguente situazione: nel momento in cui un contribuente contesta l'assoggettamento soggettivo in un Cantone, quest'ultimo è tenuto a emanare una decisione prima che venga svolta la procedura di tassazione⁴¹. Questa *decisione preliminare* è impugnabile autonomamente. Anche in questo caso è necessario esaurire le vie di ricorso cantonali. La decisione cantonale di ultima istanza è considerata decisione finale ai sensi dell'articolo 90 LTF cosicché – in virtù degli articoli 82 segg. LTF – contro di essa possa essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico dinanzi al Tribunale federale⁴².

Se in virtù dell'appartenenza personale due o più Cantoni pretendono la sovranità fiscale (assoggettamento illimitato), diventa controverso anche il luogo della tassazione per

³⁷ La «lesione» (*Beschwer*) è un concetto del sistema giuridico tedesco. A livello linguistico il termine *Beschwer* significa onere, inconveniente, aggravio dal quale si è lesi (sulla base di questa lesione è successivamente possibile presentare ricorso).

³⁸ Beusch/Broger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, § 43 n. 22 segg. nonché DTF 133 I 300.

³⁹ Beusch/Broger, op. cit., § 44 n. 36.

⁴⁰ Beusch/Broger, op. cit., § 44 n. 36.

⁴¹ Beusch/Mayhall, op. cit., § 40 n. 3.

⁴² Beusch/Mayhall, op. cit., § 40 n. 16 segg.

l'imposta federale diretta. In questo caso, secondo l'articolo 108 capoverso 1 LIFD, il luogo della tassazione viene fissato dall'AFC e quindi indirettamente dal Cantone che può pretendere l'assoggettamento illimitato. La decisione dell'AFC è impugnabile con ricorso al Tribunale amministrativo federale⁴³. La sua decisione può essere impugnata dinanzi al Tribunale federale con ricorso in materia di diritto pubblico in virtù degli articoli 82 segg. LTF⁴⁴. In ambito di imposte cantonali e di imposta federale diretta esistono quindi due vie di ricorso diverse per determinare la sovranità fiscale in virtù dell'assoggettamento illimitato, che una volta esaurite, vanno entrambe a finire dinanzi al Tribunale federale. Il rapporto tra le diverse competenze non è ancora chiarito⁴⁵.

3.3 Approcci di soluzione a favore di una procedura più agevole per i cittadini per evitare la doppia imposizione

Di seguito verranno illustrate le possibili soluzioni intese a semplificare la procedura per evitare la doppia imposizione intercantonale. Si tratta di *primi approcci di soluzione che potrebbero servire da base di discussione per eventuali lavori successivi*. Gli obiettivi prioritari sono la riduzione dei tempi delle procedure, l'impedimento dei «processi fittizi» e quindi la decisione da parte di un'istanza sovracantonale in una fase possibilmente precoce della procedura. Qui di seguito verranno brevemente presentati gli approcci di soluzione ed elencati i rispettivi vantaggi e svantaggi.

3.3.1 Ricorso al Tribunale federale: eccezione alla clausola di ultima istanza

La procedura per evitare la doppia imposizione intercantonale potrebbe essere abbreviata notevolmente se nell'articolo 86 LTF venisse istituita un'*eccezione all'esaurimento delle vie di ricorso cantonali*, analoga a quella dell'articolo 86 capoverso 2 della vecchia legge sull'organizzazione giudiziaria. Questo consentirebbe al contribuente di impugnare direttamente dinanzi al Tribunale federale, con ricorso in materia di diritto pubblico, le decisioni che generano una doppia imposizione emanate da qualsiasi istanza cantonale che conclude la procedura prima dell'ultima istanza cantonale. Eventualmente occorre limitare la rinuncia all'esaurimento delle vie di ricorso cantonali ai casi di doppia imposizione attuale, dato che nella doppia imposizione virtuale l'altro Cantone non è toccato.

Vantaggi

- È possibile abbreviare notevolmente la procedura se risulta evidente che entrambi i Cantoni intendono far valere i loro diritti d'imposizione concorrenti. In tal modo si evita di seguire «pro forma» le vie cantonali di ricorso nel Cantone eventualmente «sbagliato», al quale vengono però di fatto riconosciuti i diritti d'imposizione.
- La controversia tra i Cantoni che riscuotono l'imposta (i problemi di doppia imposizione costituiscono in genere l'oggetto di siffatte controversie, con il contribuente nel ruolo di vittima) è decisa direttamente dal Tribunale federale – che agisce in maniera indipendente dai Cantoni – e non prima dalle istanze cantonali, le quali in caso di dubbio decidono piuttosto a proprio favore («*pro domo*»).

⁴³ Art. 108 cpv. 1 LIFD in combinato disposto con gli art. 5 e 47 cpv. 1 lett. b della legge federale sulla procedura amministrativa (PA; RS 172.021) nonché con l'art. 31 lett. d LATEF.

⁴⁴ Beusch/Mayhall, op. cit., § 40 n. 22 segg.

⁴⁵ Beusch/Mayhall, op. cit., § 40 n. 26.

Svantaggi

- L'obiettivo perseguito a suo tempo con la riforma giudiziaria, ovvero di sgravare il Tribunale federale⁴⁶, non viene raggiunto rispettivamente viene di nuovo neutralizzato. In particolare nelle questioni di doppia imposizione, il Tribunale federale diventa nuovamente tribunale di primo grado che deve ammettere l'adduzione di nuovi fatti e nuovi mezzi di prova di tutte le parti, come avveniva un tempo nei casi di ricorso di diritto pubblico⁴⁷.
- Se in una tassazione la controversia non riguarda soltanto la ripartizione fiscale, al contribuente non resta altro che esaurire le vie di ricorso cantonali anche per quanto concerne la problematica della doppia imposizione. Infatti, l'eccezione non si applica alle altre questioni fiscali litigiose. In caso contrario, qualora in un determinato caso si ponesse anche un problema di ripartizione fiscale, il Tribunale federale rischierebbe di divenire l'autorità di reclamo per tutte le questioni fiscali. Sussiste infatti il pericolo che qualcuno impugni dinanzi al Tribunale federale decisioni in materia di doppia imposizione che non sono di ultima istanza, ma «dimentichi» le altre censure oppure che presenti erroneamente censure che non sono di competenza del Tribunale federale. Tuttavia, in assenza di una decisione cantonale di ultima istanza, il Tribunale federale non vi entra nel merito. Questo problema esisteva già prima nell'ambito dei ricorsi di diritto pubblico sotto il regime della legge sull'organizzazione giudiziaria, poiché il Tribunale federale aveva severamente limitato l'eccezione all'esaurimento delle vie di ricorso ai ricorsi in materia di doppia imposizione. Le persone poco esperte di diritto sono state ripetutamente vittime di questa falla procedurale.
Il caso può rivelarsi problematico se nella procedura cantonale di reclamo o di ricorso il contribuente solleva (soltanto) le altre censure, ma non quelle relative alla doppia imposizione che gli consentirebbero di adire direttamente il Tribunale federale. Si pone la questione se in un simile caso il Tribunale federale debba sospendere la procedura fino a quando tutte le altre questioni siano cresciute in giudicato o decise da un'ultima istanza cantonale. Infatti, a seconda della decisione dell'istanza cantonale inferiore in merito agli altri punti, il ricorso in materia di doppia imposizione può divenire privo di oggetto oppure la problematica può presentarsi in maniera differente richiedendo un giudizio diverso.
- La possibilità del ricorso diretto dinanzi al Tribunale federale non comporta alcun cambiamento delle diverse competenze o delle diverse vie di ricorso per la determinazione del domicilio fiscale principale (luogo della tassazione) ai fini delle imposte cantonali e dell'imposta federale diretta.

3.3.2 Giudizio dei ricorsi in materia di doppia imposizione da parte del Tribunale amministrativo federale quale tribunale di prima istanza

Invece di seguire dapprima la procedura delle istanze giudiziarie cantonali per approdare successivamente al Tribunale federale, si potrebbe prevedere che il contribuente possa fare ricorso dinanzi al Tribunale amministrativo federale contro la decisione di un Cantone che, a suo giudizio, viola il divieto della doppia imposizione intercantonale⁴⁸. Le decisioni di tassazione potrebbero eventualmente già essere impugnate mediante ricorso secondo il cosiddetto ricorso *omissio medio* (analogamente all'art. 132 cpv. 2 LIFD). Oltre al contribuente, il Tribunale amministrativo federale coinvolgerebbe nella procedura tutti i Cantoni interessati,

⁴⁶ Esther Tophinke, in: Marcel Alexander Niggli/Peter Übersax et. al (ed.), Bundesgerichtsgesetz (BGG), Basler Kommentar, 2a ed., Helbing und Lichtenhahn, art. 86, n. 10 LTF.

⁴⁷ Marc Forster, in: Thomas Geiser/Peter Münch (ed.), Prozessieren vor Bundesgericht, Basilea 1996, n. marg. 2.50.

⁴⁸ Così illustrato da Beusch/Broger, op. cit., § 43 n. 5.

come fa peraltro attualmente anche il Tribunale federale. Contro la decisione del Tribunale amministrativo federale sarebbe ammesso il ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale (art. 82 lett. a e art. 86 cpv. 1 lett. a LTF). La competenza del Tribunale amministrativo federale (oppure di un'altra autorità federale) potrebbe essere motivata dall'articolo 127 capoverso 3 Cost., in virtù del quale la Confederazione è tenuta a prendere i provvedimenti necessari per impedire la doppia imposizione intercantonale. Occorrerebbe esaminare se il ricorso al Tribunale amministrativo federale sia ancora possibile nel caso in cui la controversia è pendente presso un'istanza giudiziaria cantonale o è già stata giudicata.

Vantaggi

- L'obbligo di esaurire le procedure delle istanze (giudiziarie) cantonali, spesso superflue e seguite solo «pro forma», decade.
- La controversia tra due o tutti i Cantoni che rivendicano un diritto fiscale concorrente è decisa direttamente da un tribunale della Confederazione indipendente dalle parti. Si riduce quindi il rischio che, nella controversia relativa alla doppia imposizione, un tribunale cantonale decida «*pro domo*».
- Il Tribunale federale non deve far fronte a un aumento della mole di lavoro per le questioni di doppia imposizione. Al contrario, si può piuttosto supporre che in questi casi il carico di lavoro del Tribunale federale diminuisca.
- Anche nelle questioni di doppia imposizione il Tribunale federale può limitarsi a un controllo normativo. Le disposizioni degli articoli 97, 99 e 105 LTF sono applicabili senza restrizioni anche all'ambito dei procedimenti di doppia imposizione. Questo significa che il Tribunale federale fonda la sua sentenza sui fatti accertati dall'autorità inferiore, tranne nei casi in cui l'accertamento dei fatti è stato svolto in modo manifestamente inesatto o in violazione del diritto. Tutte le parti possono dunque addurre nuovi fatti e nuovi mezzi di prova soltanto se ne dà motivo la decisione dell'autorità inferiore.
- Se l'oggetto della controversia tra due Cantoni è il domicilio fiscale principale, il Tribunale amministrativo federale può fissare tale domicilio nella medesima procedura sia per le imposte cantonali, sia per l'imposta federale diretta (luogo della tassazione). La decisione preliminare dell'AFC ai sensi dell'articolo 108 capoverso 2 LIFD non sarebbe quindi necessaria.

Svantaggi

- Il Tribunale amministrativo federale svolge senz'altro un compito federale, ma nei casi di doppia imposizione (ad eccezione dell'accertamento del luogo della tassazione per l'imposta federale diretta) non giudicherebbe nell'ambito del diritto amministrativo della Confederazione, bensì in merito ai diritti sovrani dei Cantoni. Questa riserva di diritto pubblico potrebbe essere eliminata se tale funzione venisse assunta, anziché dal Tribunale amministrativo federale, da una commissione intercantonale di ricorso in materia di doppia imposizione, ancora da istituire (questa commissione di ricorso dovrebbe essere istituita congiuntamente da Confederazione e Cantoni).
- Come menzionato, nelle questioni di doppia imposizione il carico di lavoro del Tribunale federale dovrebbe diminuire. Tuttavia, con la sollecitazione del Tribunale amministrativo federale questa riduzione verrebbe più che compensata a livello federale. È difficile prevedere in quale misura possa essere raggiunto uno sgravio dei tribunali cantonali.
- Se in una tassazione, oltre alle questioni di doppia imposizione, sono controverse anche altre fattispecie e questioni giuridiche fiscali, si ha uno *sdoppiamento dei rimedi giuridici*. Infatti, la doppia imposizione dovrebbe essere impugnata dinanzi al Tribunale federale,

mentre le altre fattispecie e questioni giuridiche dovrebbero essere sottoposte al giudizio dei tribunali cantonali. Al riguardo non è certo se questi due ambiti possano sempre essere distinti chiaramente. Occorre aspettarsi piuttosto che almeno in una parte dei casi si presenti un'interdipendenza reciproca e che quindi sussiste il rischio di emanare sentenze contraddittorie. Sarebbe possibile evitare questo inconveniente soltanto se entrambi i tribunali conciliassero le loro sentenze (la questione sulle conseguenze che ne risulterebbero per l'indipendenza della giustizia resta irrisolta). Oltre alle suddette questioni aperte di diritto materiale e procedurale, va constatato che per i cittadini, l'amministrazione e per i tribunali uno sdoppiamento dei rimedi giuridici sarebbe almeno altrettanto oneroso e dispendioso quanto la procedura attuale.

- I problemi illustrati più sopra possono essere evitati se i casi in cui, oltre alle questioni di doppia imposizione, vengono contestate altre fattispecie e questioni giuridiche fiscali sono sottoposti esclusivamente alle istanze giudiziarie cantonali. In tal caso però il Tribunale federale rimane il primo tribunale indipendente a decidere in merito ai diritti fiscali concorrenti dei Cantoni interessati. Una situazione simile non costituisce alcun miglioramento rispetto alla situazione attuale. Il contribuente potrebbe inoltre scegliere le vie di ricorso da lui gradite che gli permettono di impugnare la tassazione, oltre che per motivi di doppia imposizione, per qualsiasi altra inezia.
- Come brevemente presentato all'inizio del presente capitolo, sarebbe anche ipotizzabile che nelle questioni di doppia imposizione il Tribunale amministrativo federale possa essere adito anche dopo la decisione di un tribunale cantonale. Questo permetterebbe di evitare gli svantaggi appena descritti. Il prezzo da pagare sarebbe però un ulteriore prolungamento della procedura, che nel peggiore dei casi fino a sentenza definitiva potrebbe coinvolgere quattro istanze giudiziarie (due tribunali cantonali nonché il Tribunale amministrativo federale e il Tribunale federale)!

III Valutazione delle modifiche proposte dal postulato

1 Modifiche proposte dal postulato 11.3624 (comprese precisazioni del documento di lavoro Amherd del 7.5./16.6.2009)

In generale:

- le modifiche e le semplificazioni proposte si riferiscono unicamente alla ripartizione fiscale intercantonale delle *persone fisiche*. Per le persone giuridiche non sono previste modifiche, la loro situazione resta fundamentalmente invariata sia sul piano formale sia su quello materiale;
- le modifiche formali e materiali devono essere *ancorate nella LAID*.

Modifiche formali proposte:

- i contribuenti sono tassati *soltanto nel Cantone di domicilio*. Al Cantone dell'immobile, al Cantone dell'impresa e al Cantone dello stabilimento d'impresa non deve più spettare il diritto di eseguire una propria procedura di tassazione;
- il Cantone di domicilio effettua la tassazione e, in rappresentanza degli altri Cantoni, fissa gli elementi imponibili;
- gli altri *Cantoni riprendono gli elementi imponibili fissati dal Cantone di domicilio* e fatturano la quota loro spettante (riscossione dell'imposta);
- gli altri Cantoni presentano al Cantone di domicilio unicamente proposte di tassazione. Al riguardo, agli altri Cantoni (come pure ai contribuenti) deve spettare il diritto di impugnare la tassazione e la ripartizione stabilite dal Cantone di domicilio, idealmente direttamente dinnanzi al Tribunale federale.

Modifiche materiali proposte:

- *nella tassazione e nella ripartizione, il Cantone di domicilio deve dedurre le spese di conseguimento del reddito, le deduzioni sociali e gli interessi passivi secondo il proprio diritto tributario;*
- *tuttavia, i valori locativi devono essere calcolati secondo il diritto tributario del Cantone in cui è situato l'immobile.* Quest'ultimo presenta a tale scopo le corrispondenti proposte al Cantone di domicilio;
- la ripartizione degli *interessi passivi* in funzione della localizzazione degli attivi e dei redditi da sostanza deve essere soppressa. Analogamente alle deduzioni inorganiche e alle deduzioni sociali, gli interessi passivi devono invece essere ripartiti sulle autorità fiscali interessate *in maniera proporzionale alle quote di reddito*.

2 Valutazione

2.1 Necessità di una modifica costituzionale

Il postulato propone che, in futuro, nei rapporti intercantionali i contribuenti vengano tassati unicamente nel Cantone di domicilio. Quest'ultimo applica anche per i rapporti intercantionali le spese di conseguimento del reddito, le deduzioni sociali e le deduzioni degli interessi passivi *secondo il proprio diritto tributario*. *Al Cantone dell'immobile, al Cantone dell'impresa e al*

Cantone dello stabilimento d'impresa non deve più spettare il diritto di eseguire una propria procedura di tassazione per queste categorie di contribuenti. Unicamente i valori locativi e i valori fiscali degli immobili devono essere calcolati secondo il diritto del Cantone in cui gli stessi sono situati. La modifica proposta concerne dunque tutti i Cantoni e, mediante la tassazione intercantonale in questione, li priva di una parte della loro competenza in materia d'imposizione.

Come menzionato, i Cantoni sono liberi di impostare le tariffe e le aliquote fiscali nonché gli importi esenti da imposta, poiché questi sono espressamente esclusi dall'armonizzazione (art. 129 cpv. 2 Cost.). Tale situazione comporta in parte notevoli differenze tra i Cantoni. Il Parlamento ha accettato consapevolmente queste differenze⁴⁹, in quanto rappresentano l'espressione del *sistema fiscale federalistico* in Svizzera e costituiscono parte della cosiddetta *concorrenza fiscale* tra i Cantoni alla quale neanche il Consiglio federale si oppone.

Se – in accordo con il Tribunale federale – *le deduzioni sociali sono considerate parte degli importi esenti da imposta ai sensi dell'articolo 129 capoverso 2 Cost.*⁵⁰, queste deduzioni dovrebbero essere armonizzate a livello materiale, per permettere che la tassazione del Cantone di domicilio soddisfi il principio della parità di trattamento dei contribuenti (cfr. anche n. 2.4 qui di seguito)⁵¹.

Tuttavia, finora non è mai stato possibile realizzare a livello politico simili sforzi di armonizzazione, poiché costituiscono una *notevole ingerenza nel sistema fiscale federalistico della Svizzera*. In questo contesto occorre precisare che l'emanazione di una legge tributaria federale unitaria (legge unitaria) che disciplini in maniera esaustiva l'imposta federale diretta e le imposte dirette dei Cantoni (e immediatamente applicabile per Confederazione e Cantoni) è stata intensamente discussa durante l'elaborazione degli articoli 42^{quater} e 42^{quiquies} della vCost. (attualmente art. 129 Cost.)⁵². *Nonostante la sua efficacia, tale soluzione è stata respinta per considerazioni di natura federalistica*⁵³.

2.2 Nessuna modifica in ambito di ripartizione delle persone giuridiche

Secondo la proposta dell'autrice del postulato, eventuali modifiche del diritto in materia di doppia imposizione devono essere attuate esclusivamente per le persone fisiche, mentre per le persone giuridiche non occorrono modifiche né dal punto di vista formale né da quello materiale.

A prima vista questa proposta sembra effettivamente generare una semplificazione per i contribuenti. Dalla proposta si può infatti dedurre che per quanto riguarda le persone giuridiche la doppia imposizione non costituisca – almeno secondo l'opinione dell'autrice del postulato – un grave problema né sul piano materiale né su quello formale. Pertanto non sembrerebbe necessario apportare cambiamenti anche in tal senso. L'eventuale potenziale di modifica verrebbe quindi ridotto.

⁴⁹ Negli ultimi tempi, per le deduzioni, i limiti di esenzione e gli importi esenti da imposta, introdotti recentemente, il Parlamento ha stabilito importi fissi solo per la LIFD. Nella LAID il limite dell'importo è stabilito dal diritto cantonale. Esempio: deduzione per coniugi con doppio reddito (art. 33 cpv. 2 LIFD, art. 9 cpv. 2 lett. k LAID); prestazioni volontarie (art. 33a LIFD, art. 9 cpv. 2 lett. i LAID); soldo dei pompieri (art. 24 lett. f^{bis} LIFD, art. 7 cpv. 4 lett. h^{bis} LAID).

⁵⁰ Sentenza del Tribunale federale 1C_161/2009 del 3.3.2012 consid. 5.2, nonché Locher, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, art. 35 LIFD, n. marg. 1.

⁵¹ In alternativa alla revisione della Costituzione sarebbe altresì possibile attuare le modifiche proposte dal postulato mediante un trattato intercantonale, ossia un concordato. Se tutti i Cantoni, senza eccezione, aderiscono a un concordato basato sulle proposte del postulato, le modifiche potrebbero essere attuate escludendo una revisione della Costituzione federale. Tuttavia, occorre considerare che non si può imporre ai Cantoni l'adesione a un concordato. Per questo motivo l'attuazione del postulato mediante un concordato non può essere adeguata.

⁵² Eugen Isler, «Rationalisierungsmöglichkeiten im schweizerischen Steuerwesen», in: Archivio di diritto fiscale [ASA] 35 (1966/67) 151 segg.

⁵³ Reich, op. cit.; n. 26 alla nota introduttiva ad art. 1 e 2 LAID.

Tuttavia, il fatto di attuare modifiche unicamente per le persone fisiche e non per quelle giuridiche genera differenze ingiustificabili nel diritto materiale e procedurale che comporterebbe una *nuova complicazione del diritto in materia di doppia imposizione*. Si otterrebbe l'esatto contrario dell'obiettivo auspicato. A tale proposito occorre considerare che nell'ambito del diritto fiscale delle imprese, per le persone fisiche e giuridiche si pongono sostanzialmente gli stessi problemi di ripartizione. Risolvere questi problemi in modo diverso non sarebbe giustificabile. Lo stesso vale anche per la procedura. Infatti, non sarebbe chiaro il motivo per cui la procedura adottata finora dovrebbe essere mantenuta per le persone giuridiche mentre per quelle fisiche si rinuncerebbe ad esempio all'esaurimento delle vie di ricorso per adire il Tribunale federale oppure si istituirebbe un nuovo ordinamento procedurale. Occorrerebbe disciplinare le diverse procedure anche e soprattutto a livello di legge, ossia nella LAID e nella LTF nonché, a seconda della soluzione perseguita, anche nella LTAF. Il fatto che per le persone fisiche e quelle giuridiche vengano adottati ordinamenti procedurali differenti, che non si impongono per natura giuridica, avrebbe scarse possibilità di essere accettato e complirebbe ulteriormente la procedura.

2.3 Attenuazione della doppia imposizione economica

Dato che nelle loro legislazioni i Cantoni contemplano misure diverse per attenuare la doppia imposizione economica (imposizione parziale o aliquota d'imposizione parziale), la tassazione presso il solo domicilio fiscale principale permetterebbe di effettuare una corretta ripartizione fiscale nei Cantoni con domicilio accessorio soltanto nei casi in cui entrambi i Cantoni prevedono la stessa regolamentazione legale (imposizione parziale o aliquota d'imposizione parziale) per attenuare la doppia imposizione economica. In caso contrario, nei domicili fiscali accessori verrebbe stabilita una tassazione che non si fonda sulla loro base legale vigente.

2.4 Procedura di tassazione condotta dal domicilio fiscale principale con diritto dei domicili fiscali accessori di presentare proposte e diritto di interporre ricorso

L'autrice del postulato propone che la procedura di tassazione venga eseguita esclusivamente dal Cantone di domicilio (domicilio fiscale principale). In questo Cantone il contribuente presenta la sua dichiarazione d'imposta. Il Cantone esegue la tassazione, anche per quanto concerne tutti gli altri Cantoni interessati, e trasmette loro i risultati unitamente alla ripartizione fiscale. Nella procedura di tassazione e di ripartizione, i domicili fiscali accessori possono presentare proposte; il domicilio fiscale principale deve mirare a una soluzione che metta d'accordo tutte le parti interessate (contribuente, domicilio fiscale principale, domicilio fiscale accessorio). La tassazione del domicilio fiscale principale può essere impugnata sia dal contribuente sia dalle amministrazioni delle contribuzioni dei domicili fiscali accessori. Al riguardo esistono varianti diverse:

1. i domicili fiscali accessori sono obbligati a riprendere nella propria tassazione, senza alcuna modifica e senza considerare le particolarità del proprio diritto cantonale, la tassazione del domicilio fiscale principale: in questo caso i domicili fiscali accessori devono poter impugnare sia la tassazione effettiva sia la ripartizione del domicilio fiscale principale, esaurendo le vie di ricorso nel Cantone del domicilio fiscale principale. Lo stesso vale in tutti i casi e per ogni censura anche per i contribuenti;
2. i domicili fiscali accessori sono obbligati a basare le proprie tassazioni sulla tassazione del domicilio fiscale principale, ma possono considerare le particolarità del proprio diritto cantonale (importo delle deduzioni organiche e inorganiche, deduzioni sociali, valutazioni dei

patrimoni ecc.): pure in questo caso i domicili fiscali accessori devono potere impugnare sia la tassazione effettiva sia la ripartizione del domicilio fiscale principale. Essi devono tuttavia esaurire le vie di ricorso nel Cantone del domicilio fiscale principale. Lo stesso vale in tutti i casi e per ogni censura anche per i contribuenti;

3. analogamente al diritto vigente, i domicili fiscali accessori possono effettuare la tassazione secondo il proprio diritto. A tal fine si basano sulla tassazione del domicilio fiscale principale e sono vincolati alla ripartizione fiscale eseguita da quest'ultimo: in questo caso i domicili fiscali accessori devono potere impugnare almeno la ripartizione del domicilio fiscale principale. Nella presente variante sono ammissibili entrambe le possibilità di ricorso, nel senso che i domicili fiscali accessori possono esaurire le vie di ricorso nel Cantone del domicilio fiscale principale oppure impugnare ogni decisione della rispettiva istanza direttamente dinnanzi al Tribunale federale. Il contribuente deve però esaurire in tutti casi e per ogni censura le vie di ricorso cantonali.

Vantaggi

- Nella variante 1 per il contribuente esiste un'unica procedura di tassazione in un solo Cantone nel quale vengono determinati gli elementi imponibili di tutti i Cantoni. Nella variante 2 vale in linea di principio la stessa cosa, anche se i domicili fiscali accessori continuano a effettuare tassazioni che però si limitano alle particolarità cantonali. Quest'ultime possono eventualmente essere ridotte. Nella variante 3 la ripartizione fiscale viene disciplinata solo – ma pur sempre – da un unico Cantone.
- I diritti all'imposta di tutti i Cantoni sono valutati in una procedura e in una via di ricorso con competenze chiaramente definite (almeno nelle varianti 1 e 3). Il contribuente non deve ricorrere a rimedi giuridici in più Cantoni.
- I processi fittizi con rimedi giuridici «pro forma» decadono completamente.

Svantaggi

- La procedura non è adatta per determinare un domicilio fiscale principale contestato. In simili casi è infatti contestato anche il Cantone che conduce la procedura.
- Se con la presentazione della dichiarazione d'imposta, la procedura di tassazione è effettuata esclusivamente nel Cantone del domicilio fiscale principale, i domicili fiscali accessori non dispongono delle basi necessarie a motivare e a far valere i propri diritti all'imposta. Essi dipendono interamente dalle indicazioni e informazioni del domicilio fiscale principale concorrente. Dato che non conducono la procedura di tassazione, i domicili fiscali accessori non possono richiedere informazioni o documenti al contribuente.
- I domicili fiscali accessori devono far giudicare i propri diritti all'imposta dinnanzi ad autorità amministrative e giudiziarie di un altro Cantone (ingerenza nella sovranità di un altro Cantone).
- In questo modo l'autorità di tassazione del domicilio fiscale principale viene rilegata a un duplice ruolo di rappresentante dei propri diritti all'imposta e di autorità deliberante, trovandosi così in un conflitto d'interessi irrisolvibile. Questo conflitto riguarda – sebbene non nella stessa misura – anche le autorità giudiziarie che in caso di dubbio decidono piuttosto a favore del proprio Cantone («pro domo»).
- Se per imporre i propri diritti all'imposta, il domicilio fiscale accessorio deve esaurire le vie di ricorso nel domicilio fiscale principale (variante 1 e 2), sussiste il pericolo di una

procedura «a vuoto». Se al domicilio fiscale accessorio viene invece concessa la possibilità di far valere i propri diritti mediante ricorso contro la decisione di tassazione direttamente dinnanzi al Tribunale federale (variante 3), quest'ultimo deve, a seconda delle circostanze, giudicare la ripartizione fiscale anche nei casi in cui gli elementi imponibili non sono ancora stati determinati con decisione cresciuta in giudicato. Inoltre, al Tribunale federale viene nuovamente assegnato il ruolo di tribunale di primo grado, incaricato di accertare i fatti, ruolo che la riforma giudiziaria intendeva evitare, al fine di sgravare il Tribunale federale.

- Per il domicilio fiscale principale, la procedura di tassazione qui delineata è *notevolmente più dispendiosa* rispetto a quella attuale. Infatti, deve essere impostata come *procedura che implica più parti*, nella quale – analogamente a un processo civile con interventi o denunce della lite⁵⁴ – occorre decidere in merito alle richieste del contribuente e a quelle degli altri domicilia fiscali.
- In determinate circostanze, il domicilio fiscale principale non è particolarmente interessato a verificare gli elementi imponibili negli altri Cantoni (ad es. luoghi di esercizio), poiché una variazione in aumento di questi elementi genera solo effetti trascurabili nel proprio Cantone (soltanto determinazione dell'aliquota, eventualmente nessun provento imponibile nel domicilio fiscale principale). Il Cantone effettivamente interessato può solo presentare proposte, senza tuttavia disporre delle basi necessarie. Se non possono eseguire una procedura di tassazione, le autorità fiscali del luogo di esercizio non sono più interessate a un accertamento tributario dei libri contabili.
- Se è tenuto a riprendere la tassazione del domicilio fiscale principale senza modifiche e senza considerare le particolarità del proprio diritto cantonale, il Cantone del domicilio fiscale accessorio viene notevolmente limitato nella propria sovranità.
- Una vera e propria semplificazione può essere raggiunta unicamente con un'armonizzazione materiale e un'uniformazione completa del diritto tributario dei Cantoni (eventualmente con eccezioni riguardo all'ammontare delle singole deduzioni). Tuttavia, nello Stato federale svizzero questo obiettivo non è realistico a livello politico.
- Infine, dato che non possono eseguire autonomamente le procedure, per la propria tassazione e fatturazione i domicilia fiscali accessori dovrebbero attendere la tassazione e la conclusione della procedura nel domicilio fiscale principale. Pertanto, i ritardi o le procedure di ricorso del domicilio fiscale principale si ripercuoterebbero automaticamente sui domicilia fiscali accessori, anche qualora questi ultimi non siano direttamente interessati dalle controversie.

2.5 Ripresa da parte del domicilio fiscale accessorio delle deduzioni inorganiche e sociali del domicilio fiscale principale

Secondo la proposta dell'autrice del postulato, i domicilia fiscali accessori devono essere obbligati a riprendere nella loro tassazione le deduzioni generali sostanzialmente armonizzate del domicilio fiscale principale, anche per quanto concerne il loro importo, nonché le *deduzioni sociali*.

⁵⁴ Cfr. art. 73 segg. Codice di procedura civile del 19 dicembre 2008 (CPC; RS 272).

A seguito di questa richiesta il domicilio fiscale accessorio potrebbe dover accordare a un contribuente con domicilio fiscale accessorio deduzioni inorganiche maggiori di quanto previsto dal proprio diritto cantonale o dover garantire deduzioni sociali non contemplate da quest'ultimo. Al contrario, il contribuente non potrebbe chiedere nel domicilio fiscale accessorio deduzioni sociali esigibili solo nel domicilio fiscale accessorio e dovrebbe quindi accontentarsi delle deduzioni –eventualmente meno elevate – del domicilio fiscale principale. Ciò comporterebbe una disparità di trattamento delle persone con domicilio fiscale principale nel Cantone e che sono tassate secondo il diritto di tale Cantone e delle persone che vi hanno solo un domicilio fiscale accessorio e per le quali il diritto del Cantone in questione avrebbe solo una validità parziale. Inoltre, una simile soluzione non tiene conto del fatto all'interno dei singoli Cantoni le deduzioni sociali e le tariffe sono armonizzate tra loro affinché l'onere fiscale sia equilibrato. Riguardo all'impostazione di questo sistema esistono grandi differenze tra un Cantone e l'altro. Un'armonizzazione delle deduzioni sociali perturberebbe sensibilmente tale equilibrio.

2.6 Possibili ripercussioni di una futura ripartizione degli interessi passivi secondo la modifica proposta dal postulato

2.6.1 Situazione iniziale

Secondo le modifiche proposte dal postulato, gli interessi passivi non devono più essere ripartiti in funzione della localizzazione degli attivi e dei redditi da sostanza. La loro ripartizione deve essere effettuata, analogamente alle deduzioni inorganiche e sociali, proporzionalmente alle quote di reddito spettanti ai Cantoni.

Conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale intesa a evitare la doppia imposizione, gli interessi passivi sono di norma trasferiti proporzionalmente agli attivi, ma prima di tutto in funzione dei redditi da sostanza⁵⁵. Questa regola si applica sia agli interessi passivi privati sia a quelli commerciali. Le *deroghe al principio del trasferimento proporzionale degli interessi passivi in funzione della localizzazione degli attivi* esistono per le *società in nome collettivo e le società in accomandita* nonché per gli *interessi dei crediti di costruzione*. Per i soci di società in nome collettivo e di società in accomandita, nella ripartizione fiscale intercantonale ci si basa su un *patrimonio speciale* e un *reddito speciale*. Pertanto, i debiti e gli interessi passivi delle società in nome collettivo o in accomandita non sono considerati nella ripartizione in funzione degli attivi. I debiti vengono dedotti direttamente dal patrimonio e gli interessi passivi dall'utile della società in nome collettivo e dalla società in accomandita, secondo il metodo per oggetto. Al Cantone di sede o dello stabilimento d'impresa della società in nome collettivo o in accomandita è attribuito solo il patrimonio netto della società o l'utile dopo deduzione degli interessi passivi⁵⁶. Secondo l'attuale prassi del Tribunale federale, gli interessi dei crediti di costruzione su immobili del patrimonio privato non sono ripartiti proporzionalmente agli attivi, bensì – analogamente alle spese d'investimento – attribuiti per oggetto al Cantone in cui è situato l'immobile, anche se gli interessi dei crediti di costruzione sono considerati principalmente spese d'investimento da dedurre successivamente da un utile da sostanza immobiliare⁵⁷.

In vista del cambiamento di metodo proposto dall'autrice del postulato, secondo cui si passa da una ripartizione proporzionale degli interessi passivi in funzione della localizzazione degli

⁵⁵ Betschart, in: Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 24 n. 1 e 18.

⁵⁶ Betschart, op. cit., § 24 n. 25.

⁵⁷ Betschart, op. cit., § 24 n. 26.

attivi a un trasferimento proporzionale alle quote di reddito spettanti ai Cantoni, si presuppone che negli attuali casi eccezionali che riguardano le società in nome collettivo, le società in accomandita e gli interessi dei crediti di costruzione non sia necessario un cambiamento di metodo. Qui di seguito vengono pertanto analizzate solo le ripercussioni dei casi ordinari e non quelle dei casi eccezionali menzionati in precedenza.

2.6.2. Casi pratici

Sulla base di quattro casi pratici, vengono di seguito indicate le ripercussioni concrete della ripartizione degli interessi passivi secondo la modifica proposta dal postulato. In tutti i quattro casi viene dapprima illustrata la ripartizione degli interessi passivi conformemente all'attuale giurisprudenza del Tribunale federale (variante a) e successivamente la ripartizione secondo la modifica proposta dal postulato (variante b).

Caso pratico 1:			
Lavoratore dipendente con domicilio fiscale principale nel Cantone di Zurigo, casa monofamiliare nel Cantone di Zurigo e casa di vacanza nel Cantone dei Grigioni.			
Variante a) Ripartizione degli interessi passivi secondo la giurisprudenza del Tribunale federale			
Sostanza:	Cantone ZH	Cantone GR	Totale
Titoli e averi	400'000		400'000
Valore di ripartizione immobili	720'000	690'000	1'410'000
Totale attivi	1'120'000	690'000	1'810'000
Quote degli attivi	61.88%	38.12%	100.00%
Debiti ipotecari e altri debiti	-618'785	-381'215	-1'000'000
Subtotale	501'215	308'785	810'000
Differenza valore di ripartizione / valore dell'imposta sulla sostanza ZH	80'000	76'667	156'667
	581'215	385'452	966'667
Sostanza imponibile	<u>581'000</u>	<u>385'000</u>	<u>966'000</u>
Reddito:	Cantone ZH	Cantone GR	Totale
Valore locativo	32'000	24'000	56'000
Spese di manutenzione	-10'000	-8'000	-18'000
Reddito dei titoli	8'000		8'000
Reddito da sostanza netto	30'000	16'000	46'000
Quote degli attivi:	61.88%	38.12%	100.00%
Interessi passivi ripartiti in funzione della localizzazione degli attivi	-15'470	-9'530	-25'000
Subtotale	14'530	6'470	21'000
Proventi da attività lucrativa dipendente	180'000		180'000
Spese professionali	-10'000		-10'000
Quote di reddito	184'530	6'470	191'000
Quote di reddito in %	96.61%	3.39%	100.00%
Deduzioni ripartite in funzione delle quote di reddito:			
Premi d'assicurazione	-2'319	-81	-2'400
Liberalità a fini di utilità pubblica	-3'865	-135	-4'000
	178'346	6'254	184'600
Reddito imponibile	<u>178'300</u>	<u>6'200</u>	<u>184'600</u>

Valore di ripartizione degli immobili

Per i valori di ripartizione degli immobili la CSI ha pubblicato la circolare numero 22 del 21 novembre 2006. Essa definisce le regole per la valutazione dei fondi nella ripartizione fiscale intercantonale a partire dal periodo fiscale 1997-1998. Il valore di ripartizione è espresso in percentuale del valore fiscale cantonale (ripartizione = ripartizione in proporzione alle parti interessate).

Caso pratico 1:

Lavoratore dipendente con domicilio fiscale principale nel Cantone di Zurigo, casa monofamiliare nel Cantone di Zurigo e casa di vacanza nel Cantone dei Grigioni.

Variante b) Ripartizione degli interessi passivi secondo la proposta dell'autrice del postulato

Sostanza:	Cantone ZH	Cantone GR	Totale
Titoli e averi	400'000		400'000
Valore di ripartizione immobili	720'000	690'000	1'410'000
Totale attivi	1'120'000	690'000	1'810'000
Quote degli attivi	61.88%	38.12%	100.00%
Debiti ipotecari e altri debiti	-618'785	-381'215	-1'000'000
Subtotale	501'215	308'785	810'000
Differenza valore di ripartizione / valore dell'imposta sulla sostanza ZH	80'000	76'667	156'667
Sostanza imponibile	581'215 <u>581'000</u>	385'452 <u>385'000</u>	966'667 <u>966'000</u>
Reddito:	Cantone ZH	Cantone GR	Totale
Valore locativo	32'000	24'000	56'000
Spese di manutenzione	-10'000	-8'000	-18'000
Reddito dei titoli	8'000		8'000
Reddito da sostanza netto	30'000	16'000	46'000
Proventi da attività lucrativa dipendente	180'000		180'000
Spese professionali	-10'000		-10'000
Quote di reddito	200'000	16'000	216'000
Quote di reddito in %	92.59%	7.41%	100.00%
Deduzioni ripartite in funzione delle quote di reddito:			
Premi d'assicurazione	-2'222	-178	-2'400
Liberalità a fini di utilità pubblica	-3'704	-296	-4'000
Interessi passivi ripartiti in funzione delle quote di reddito	-23'148	-1'852	-25'000
Reddito imponibile	170'926 <u>170'900</u>	13'674 <u>13'600</u>	184'600 <u>184'600</u>

Caso pratico 2:			
Lavoratore dipendente con domicilio fiscale principale nel Cantone di Zurigo, casa monofamiliare nel Cantone di Zurigo e casa plurifamiliare nel Cantone di Sciaffusa.			
Variante a) Ripartizione degli interessi passivi secondo la giurisprudenza del Tribunale federale			
Sostanza:	Cantone ZH	Cantone SH	Totale
Titoli e averi	400'000		400'000
Valore di ripartizione immobili	720'000	2'000'000	2'720'000
Totale attivi	1'120'000	2'000'000	3'120'000
Quote degli attivi	35.90%	64.10%	100.00%
Debiti ipotecari e altri debiti	-789'744	-1'410'256	-2'200'000
Subtotale	330'256	589'744	920'000
Differenza valore di ripartizione / valore dell'imposta sulla sostanza ZH	80'000	222'222	302'222
Sostanza imponibile	<u>410'256</u>	<u>811'966</u>	<u>1'222'222</u>
	<u>410'000</u>	<u>811'000</u>	<u>1'222'222</u>
Reddito:	Cantone ZH	Cantone SH	Totale
Valore locativo / pigione	32'000	141'000	173'000
Spese di manutenzione	-10'000	-41'000	-51'000
Reddito dei titoli	8'000		8'000
Reddito da sostanza netto	30'000	100'000	130'000
Quote degli attivi:	35.90%	64.10%	100.00%
Interessi passivi ripartiti in funzione della localizzazione degli attivi	-19'744	-35'256	-55'000
Subtotale	10'256	64'744	75'000
Proventi da attività lucrativa dipendente	180'000		180'000
Spese professionali	-10'000		-10'000
Quote di reddito	180'256	64'744	245'000
Quote di reddito in %	73.57%	26.43%	100.00%
Deduzioni ripartite in funzione delle quote di reddito:			
Premi d'assicurazione	-1'766	-634	-2'400
Liberalità a fini di utilità pubblica	-2'943	-1'057	-4'000
	175'547	63'053	238'600
Reddito imponibile	<u>175'500</u>	<u>63'000</u>	<u>238'600</u>

Caso pratico 2:

Lavoratore dipendente con domicilio fiscale principale nel Cantone di Zurigo, casa monofamiliare nel Cantone di Zurigo e casa plurifamiliare nel Cantone di Sciaffusa.

Variante b) Ripartizione degli interessi passivi secondo la proposta dell'autrice del postulato

Sostanza:	Cantone ZH	Cantone SH	Totale
Titoli e averi	400'000		400'000
Valore di ripartizione immobili	720'000	2'000'000	2'720'000
Totale attivi	1'120'000	2'000'000	3'120'000
Quote degli attivi	35.90%	64.10%	100.00%
Debiti ipotecari e altri debiti	-789'744	-1'410'256	-2'200'000
Subtotale	0	0	0
Differenza valore di ripartizione / valore dell'imposta sulla sostanza ZH	80'000	222'222	302'222
Sostanza imponibile	410'256 <u>410'000</u>	811'966 <u>811'000</u>	1'222'222 <u>1'222'000</u>
Reddito:	Cantone ZH	Cantone SH	Totale
Valore locativo / pigione	32'000	141'000	173'000
Spese di manutenzione	-10'000	-41'000	-51'000
Reddito dei titoli	8'000		8'000
Reddito da sostanza netto	30'000	100'000	130'000
Proventi da attività lucrativa dipendente	180'000		180'000
Spese professionali	-10'000		-10'000
Quote di reddito	200'000	100'000	300'000
Quote di reddito in %	66.67%	33.33%	100.00%
Deduzioni ripartite in funzione delle quote di reddito:			
Premi d'assicurazione	-1'600	-800	-2'400
Liberalità a fini di utilità pubblica	-2'667	-1'333	-4'000
Interessi passivi ripartiti in funzione delle quote di reddito	<u>-36'667</u>	<u>-18'333</u>	<u>-55'000</u>
Reddito imponibile	159'066 <u>159'000</u>	79'534 <u>79'500</u>	238'600 <u>238'600</u>

Caso pratico 3:			
Beneficiario di rendita con domicilio fiscale principale nel Cantone di Zurigo e casa plurifamili Cantone di Basilea Città.			
Variante a) Ripartizione degli interessi passivi secondo la giurisprudenza del Tribunale federale			
Sostanza:	Cantone ZH	Cantone BS	Totale
Titoli e averi	4'000'000		4'000'000
Valore di ripartizione immobili	0	3'150'000	3'150'000
Totale attivi	4'000'000	3'150'000	7'150'000
Quote degli attivi	55.94%	44.06%	100.00%
Debiti ipotecari e altri debiti	-1'118'881	-881'119	-2'000'000
Subtotale	2'881'119	2'268'881	5'150'000
Differenza valore di ripartizione / valore dell'imposta sulla sostanza ZH	0	350'000	350'000
	2'881'119	2'618'881	5'500'000
Sostanza imponibile	<u>2'881'000</u>	<u>2'618'000</u>	<u>5'500'000</u>
Reddito:	Cantone ZH	Cantone BS	Totale
Pigione		210'000	210'000
Spese di manutenzione		-50'000	-50'000
Reddito dei titoli	40'000		40'000
Reddito da sostanza netto	40'000	160'000	200'000
Quote degli attivi:	55.94%	44.06%	100.00%
Interessi passivi ripartiti in funzione della localizzazione degli attivi	-27'972	-22'028	-50'000
Subtotale	12'028	137'972	150'000
Rendita AVS	26'000		26'000
Quote di reddito	38'028	137'972	176'000
Quote di reddito in %	21.61%	78.39%	100.00%
Deduzioni ripartite in funzione delle quote di reddito:			
Premi d'assicurazione	-778	-2'822	-3'600
Liberalità a fini di utilità pubblica	-864	-3'136	-4'000
	36'386	132'014	168'400
Reddito imponibile	<u>36'300</u>	<u>132'000</u>	<u>168'400</u>

Caso pratico 3:			
Beneficiario di rendita con domicilio fiscale principale nel Cantone di Zurigo e casa plurifamili nel Cantone di Basilea Città.			
Variante b) Ripartizione degli interessi passivi secondo la proposta dell'autrice del postulato			
Sostanza:	Cantone ZH	Cantone BS	Totale
Titoli e averi	4'000'000		4'000'000
Valore di ripartizione immobili		3'150'000	3'150'000
Totale attivi	4'000'000	3'150'000	7'150'000
Quote degli attivi	55.94%	44.06%	100.00%
Debiti ipotecari e altri debiti	-1'118'881	-881'119	-2'000'000
Subtotale	2'881'119	2'268'881	5'150'000
Differenza valore di ripartizione / valore dell'imposta sulla sostanza ZH	0	350'000	350'000
	2'881'119	2'618'881	5'500'000
Sostanza imponibile	<u>2'881'000</u>	<u>2'618'000</u>	<u>5'500'000</u>
Reddito:	Cantone ZH	Cantone BS	Totale
Pigione		210'000	210'000
Spese di manutenzione		-50'000	-50'000
Reddito dei titoli	40'000		40'000
Reddito da sostanza netto	40'000	160'000	200'000
Rendita AVS	26'000		26'000
Quote di reddito	66'000	160'000	226'000
Quote di reddito in %	29.20%	70.80%	100.00%
Deduzioni ripartite in funzione delle quote di reddito:			
Premi d'assicurazione	-1'051	-2'549	-3'600
Liberalità a fini di utilità pubblica	-1'168	-2'832	-4'000
Interessi passivi ripartiti in funzione delle quote di reddito	-14'602	-35'398	-50'000
	49'179	119'221	168'400
Reddito imponibile	<u>49'100</u>	<u>119'200</u>	<u>168'400</u>

Caso pratico 4:			
Lavoratore indipendente con domicilio fiscale principale nel Cantone di Zurigo, casa plurifamiliare nel Cantone di Zurigo e luogo di esercizio nel Cantone di Argovia.			
Variante a) Ripartizione degli interessi passivi secondo la giurisprudenza del Tribunale federale			
Sostanza:	Cantone ZH	Cantone AG	Totale
Titoli e averi	800'000		800'000
Valore di ripartizione immobili	5'400'000		5'400'000
Attivi dell'impresa		500'000	500'000
Totale attivi	6'200'000	500'000	6'700'000
Quote degli attivi	92.54%	7.46%	100.00%
Debiti commerciali	-277'612	-22'388	-300'000
Debiti ipotecari e altri debiti	-4'071'642	-328'358	-4'400'000
Subtotale	1'850'746	149'254	2'000'000
Differenza valore di ripartizione / valore dell'imposta sulla sostanza ZH	600'000	0	600'000
	2'450'746	149'254	2'600'000
Sostanza imponibile	<u>2'450'000</u>	<u>149'000</u>	<u>2'600'000</u>
Reddito:	Cantone ZH	Cantone AG	Totale
Valore locativo / pigione	420'000		420'000
Spese di manutenzione	-100'000		-100'000
Reddito dei titoli	16'000		16'000
Interessi passivi dell'impresa		12'000	12'000
Interesse sul capitale proprio dell'impresa		4'000	4'000
Reddito da sostanza netto	336'000	16'000	352'000
Quote degli attivi:	92.54%	7.46%	100.00%
Interessi passivi dell'impresa ripartiti in funzione della localizzazione degli attivi	-11'104	-896	-12'000
Interessi passivi privati ripartiti in funzione della localizzazione degli attivi	-122'149	-9'851	-132'000
Subtotale	202'747	5'253	208'000
Compensazione interesse sul capitale proprio		-4'000	-4'000
Proventi da attività lucrativa indipendente		400'000	400'000
Contributi al pilastro 3a		-20'000	-20'000
Quote di reddito	202'747	381'253	584'000
Quote di reddito in %	34.72%	65.28%	100.00%
Deduzioni ripartite in funzione delle quote di reddito:			
Premi d'assicurazione	-833	-1'567	-2'400
	201'914	379'686	581'600
Reddito imponibile	<u>201'900</u>	<u>379'600</u>	<u>581'600</u>

Caso pratico 4:			
Lavoratore indipendente con domicilio fiscale principale nel Cantone di Zurigo, casa plurifamiglia nel Cantone di Zurigo e luogo di esercizio nel Cantone di Argovia.			
Variante b) Ripartizione degli interessi passivi secondo la proposta dell'autrice del postulato			
Sostanza:	Cantone ZH	Cantone AG	Totale
Titoli e averi	800'000		800'000
Valore di ripartizione immobili	5'400'000		5'400'000
Attivi dell'impresa		500'000	500'000
Totale attivi	6'200'000	500'000	6'700'000
Quote degli attivi	92.54%	7.46%	100.00%
Debiti commerciali	-277'612	-22'388	-300'000
Debiti ipotecari e altri debiti	-4'071'642	-328'358	-4'400'000
Subtotale	1'850'746	149'254	2'000'000
Differenza valore di ripartizione / valore dell'imposta sulla sostanza ZH	600'000	0	600'000
	2'450'746	149'254	2'600'000
Sostanza imponibile	<u>2'450'000</u>	<u>149'000</u>	<u>2'600'000</u>
Reddito:	Cantone ZH	Cantone AG	Totale
Valore locativo / pigione	420'000		420'000
Spese di manutenzione	-100'000		-100'000
Reddito dei titoli	16'000		16'000
Interessi passivi dell'impresa		n/a	n/a
Interesse sul capitale proprio dell'impresa		n/a	n/a
Reddito da sostanza netto	336'000	0	336'000
Proventi da attività lucrativa indipendente		400'000	400'000
Interessi passivi dell'impresa		12'000	12'000
Contributi al pilastro 3a		-20'000	-20'000
Quote di reddito	336'000	392'000	728'000
Quote di reddito in %	46.15%	53.85%	100.00%
Deduzioni ripartite in funzione delle quote di reddito:			
Premi d'assicurazione	-1'108	-1'292	-2'400
Interessi passivi ripartiti in funzione delle quote di reddito	-66'462	-77'538	-144'000
	268'430	313'170	581'600
Reddito imponibile	<u>268'400</u>	<u>313'100</u>	<u>581'600</u>

n/a = non applicabile

Sulla base della proposta Amherd, nel caso pratico 4 di un lavoratore indipendente gli interessi non possono ancora essere ripartiti a livello del reddito da attività lucrativa indipendente, poiché ora devono essere ripartiti in funzione del reddito netto. Tale valore non è però ancora noto o calcolabile in questa fase della ripartizione fiscale. Nel sistema attuale gli interessi dell'impresa a livello del reddito da attività lucrativa indipendente vengono già ripartiti secondo le stesse regole (localizzazione degli attivi) fra i Cantoni interessati.

2.6.2.1 Ripercussioni della ripartizione degli interessi passivi conformemente alla proposta dell'autrice del postulato nel singolo caso; commento dei casi pratici 1-4

Il *caso pratico 1* rappresenta il tipico caso del proprietario di un appartamento o una casa di vacanze. Nel presente esempio, la casa di vacanza situata nel Cantone dei Grigioni corrisponde a una quota agli attivi complessivi del 38,12 per cento. Di conseguenza, nel caso di una ripartizione proporzionale degli interessi passivi in funzione della localizzazione degli attivi, il 38,12 per cento spetta al Cantone dei Grigioni. Tuttavia, applicando la ripartizione degli interessi passivi conformemente alla proposta dell'autrice del postulato, la quota di reddito nel Cantone dei Grigioni ammonta soltanto al 7,41 per cento. Il Cantone dei Grigioni dovrebbe quindi assumersi unicamente il 7,41 per cento degli interessi passivi complessivi. Nella situazione presentata nell'esempio, il reddito imponibile nel *domicilio fiscale principale diminuirebbe*, mentre nel Cantone in cui è situato l'immobile (GR) il reddito imponibile aumenterebbe da 6 200 franchi nella variante a) a 13 600 franchi nella variante b). Il Cantone dell'immobile potrebbe quindi tassare 7 400 franchi o il 120 per cento in più rispetto al suo diritto iniziale all'imposta.

Nel *caso pratico 2* il contribuente è proprietario di una casa monofamiliare nel Cantone di Zurigo e di una casa plurifamiliare nel Cantone di Sciaffusa. Nel presente esempio, la casa plurifamiliare situata nel Cantone di Sciaffusa corrisponde a una quota agli attivi complessivi del 64,10 per cento. Di conseguenza, nel caso di una ripartizione proporzionale degli interessi passivi in funzione della localizzazione degli attivi, il 64,10 per cento spetta al Cantone di Sciaffusa. Applicando la ripartizione degli interessi passivi conformemente alla proposta dell'autrice del postulato, la quota di reddito nel Cantone di Sciaffusa ammonta soltanto al 33,33 per cento. Il Cantone di Sciaffusa dovrebbe pertanto assumersi unicamente il 33,33 per cento degli interessi passivi complessivi. Nella situazione esposta in questo esempio, il reddito imponibile nel *domicilio fiscale principale diminuirebbe*, mentre il reddito imponibile nel Cantone dell'immobile (SH) aumenterebbe da 63 000 franchi nella variante a) a 79 500 franchi nella variante b). Il Cantone dell'immobile potrebbe quindi tassare 16 500 franchi o il 26 per cento in più rispetto al suo diritto iniziale all'imposta.

Nel *caso pratico 3* il contribuente (beneficiario di una rendita) è proprietario di una casa plurifamiliare nel Cantone di Basilea Città. Nel presente esempio la casa plurifamiliare nel Cantone di Basilea Città corrisponde a una quota agli attivi complessivi del 44,06 per cento. Di conseguenza, nel caso di una ripartizione proporzionale degli interessi passivi in funzione della localizzazione degli attivi, il 44,06 per cento spetta al Cantone di Basilea Città. Tuttavia, adottando la ripartizione degli interessi passivi conformemente alla proposta dell'autrice del postulato, la quota di reddito nel Cantone di Basilea Città ammonta al 70,80 per cento. Il Cantone di Basilea Città dovrebbe quindi assumersi il 70,80 per cento degli interessi passivi complessivi. Nella situazione illustrata in questo esempio, il reddito imponibile nel *domicilio fiscale principale aumenterebbe*, mentre il reddito imponibile nel Cantone in cui è situato l'immobile (BS) diminuirebbe da 132 000 franchi nella variante a) a 119 200 franchi nella variante b). Il Cantone dell'immobile potrebbe quindi tassare 12 800 franchi o il 10 per cento in meno rispetto al suo diritto iniziale all'imposta.

Nel *caso pratico 4* il contribuente è proprietario di una casa plurifamiliare nel Cantone di domicilio di Zurigo ed esercita un'attività lucrativa indipendente nel Cantone di Argovia. Nel presente esempio gli attivi dell'impresa nel Cantone di Argovia corrispondono a una quota agli attivi complessivi del 7,46 per cento. Di conseguenza, nel caso di una ripartizione proporzionale degli interessi passivi in funzione della localizzazione degli attivi, il 7,46 per cento degli interessi passivi complessivi (dell'impresa e privati) spetta al Cantone di Argovia. Tuttavia, applicando la ripartizione degli interessi passivi conformemente alla proposta dell'autrice del postulato, la quota di reddito nel Cantone di Argovia ammonta al 53,85 per cento. Il Cantone di Argovia dovrebbe pertanto assumersi il 53,85 per cento degli interessi passivi com-

plessivi. Nella situazione presentata in questo esempio, il reddito imponibile nel *domicilio fiscale principale aumenterebbe*, mentre il reddito imponibile nel Cantone dell'impresa (AG) diminuirebbe da 379 000 franchi nella variante a) a 313 100 franchi nella variante b). Il Cantone dell'impresa potrebbe quindi tassare 66 500 franchi o il 18 per cento in meno rispetto al suo diritto iniziale all'imposta.

Alla luce di quanto esposto nei casi pratici 1-4, è possibile constatare in tutti gli esempi uno spostamento del sostrato fiscale a beneficio o a sfavore del domicilio fiscale principale e di conseguenza a sfavore o a beneficio del Cantone dell'immobile, del Cantone dell'impresa o del Cantone dello stabilimento d'impresa. L'entità del trasferimento dipende sostanzialmente dalla differenza tra la percentuale della quota agli attivi complessivi e la percentuale della quota di reddito. Se il Cantone dell'immobile ha ad esempio una quota agli attivi del 20 per cento e una quota di reddito del 18 per cento, risulta uno spostamento relativamente esiguo nella ripartizione degli interessi passivi. Se però la quota agli attivi ammonta ad esempio al 20 per cento e la quota di reddito soltanto al 4 per cento, nella ripartizione degli interessi passivi risulta uno spostamento ben maggiore e quindi anche a livello di reddito imponibile dei Cantoni interessati. In particolare nel caso di una ripartizione intercantonale con attività lucrativa indipendente in un Cantone diverso da quello di domicilio, il trasferimento degli interessi passivi in funzione delle quote di reddito, proposto dall'autrice del postulato, può comportare spostamenti considerevoli del reddito imponibile dei Cantoni interessati (caso pratico 4). Non si ha alcuno spostamento soltanto nel caso in cui la percentuale della quota agli attivi corrisponde esattamente alla percentuale della quota di reddito, ma questo nella prassi accade assai di rado.

Sintesi

In conclusione si propone di respingere la proposta dell'autrice del postulato secondo cui bisognerebbe sopprimere la ripartizione degli interessi passivi in funzione della localizzazione degli attivi e dei redditi da sostanza.

È tassata la sostanza netta, ovvero la somma degli attivi lordi dopo deduzione dei debiti. I debiti non costituiscono nient'altro che beni negativi. Quello che viene applicato alla sostanza è determinante anche per i redditi che ne derivano. Allo stesso modo, gli interessi passivi sono l'opposto dei redditi da sostanza. Essi sono strettamente legati alla sostanza e vengono pertanto considerati un onere particolare che grava i redditi da sostanza⁵⁸. Per questo motivo è materialmente corretto trasferire i debiti e gli interessi passivi proporzionalmente agli attivi imponibili nei singoli Cantoni e ai redditi da sostanza. Il trasferimento proporzionale dei debiti e degli interessi passivi è ritenuto molto più semplice rispetto all'attribuzione per oggetto che può essere effettuata senza troppo dispendio solo in casi semplici⁵⁹. Nella ripartizione per oggetto vengono inoltre create possibilità di ottimizzazione fiscale. Il trasferimento in funzione del reddito netto, che secondo la prassi in vigore è determinante per le deduzioni inorganiche non legate a un certo reddito, nonché per le deduzioni sociali, comporterebbe uno spostamento notevole *del sostrato fiscale*. I Cantoni degli immobili potrebbero continuare a tassare i redditi che ne derivano, ma dovrebbero assumersi, a proprio sfavore, interessi passivi molto esigui. Questi interessi passivi dovrebbero poi essere sopportati dal Cantone del domicilio fiscale principale o dal Cantone dell'impresa che tassa i proventi principali, solitamente il reddito da attività lucrativa.

L'entità dello spostamento dipende nel singolo caso dalla differenza tra la percentuale della quota agli attivi e quella della quota di reddito. Dipende pure dalla situazione concreta del

⁵⁸ Betschart, op. cit., § 24, n. 20.

⁵⁹ Betschart, op. cit., § 24, n. 18.

singolo caso (cfr. n. 2.6.3 qui di seguito) se lo spostamento va a beneficio o a sfavore del domicilio fiscale principale, vale a dire a sfavore o a beneficio del Cantone dell'immobile, del Cantone dell'impresa o del Cantone dello stabilimento d'impresa.

2.6.3 Ripercussioni aggregate⁶⁰ della ripartizione degli interessi passivi conformemente alla proposta dell'autrice del postulato

Dopo avere constatato che un cambiamento di metodo nella ripartizione degli interessi passivi comporta nel singolo caso un trasferimento del reddito imponibile tra il Cantone con il domicilio fiscale principale e il Cantone dell'immobile, dell'impresa o dello stabilimento d'impresa, sarebbe di grande interesse individuare le ripercussioni aggregate sui flussi fiscali tra i Cantoni.

Per rilevare in modo affidabile queste ripercussioni, nel quadro di una simulazione occorrerebbe ricalcolare, con il metodo di ripartizione degli interessi passivi proposto dall'autrice del postulato, tutte le ripartizioni intercantonali effettuate dai Cantoni in un determinato periodo fiscale e paragonare i risultati finali dei due metodi. *A causa di questa complessa situazione iniziale è praticamente impossibile fare, con un dispendio ragionevole, asserzioni comprovata sulle ripercussioni aggregate di un cambiamento di metodo nella ripartizione degli interessi passivi.*

È pur sempre possibile constatare che gran parte dei casi di ripartizione intercantonale riguarda contribuenti che sono proprietari di un appartamento o di una casa di vacanze in un altro Cantone e in questo Cantone costituiscono un domicilio fiscale speciale (cfr. caso pratico 1 esposto in precedenza). Nella maggior parte dei casi i proprietari di tali immobili (abitazioni secondarie) vivono in situazioni patrimoniali e di reddito da buone a molto buone. Almeno in questi casi si può presumere che il cambiamento di metodo della ripartizione degli interessi passivi in funzione delle quote di reddito comporterà tendenzialmente un trasferimento del sostrato fiscale dai «Cantoni del domicilio fiscale principale» ai «Cantoni del domicilio fiscale speciale».

IV Conclusioni

- L'attuazione equa della modifica proposta nel postulato, secondo cui solo il Cantone di domicilio debba provvedere alla tassazione, richiede un'armonizzazione materiale delle deduzioni sociali (importi esenti da imposta). Quest'ultima renderebbero necessario un adeguamento della Costituzione federale (art. 129 cpv. 2 Cost.);
- un'armonizzazione materiale delle deduzioni sociali (importi esenti da imposta) nell'ambito delle imposte dirette è in contraddizione con il sistema fiscale federalistico svizzero;
- la limitazione delle modifiche alle sole persone fisiche (senza includere le persone giuridiche), proposta dall'autrice del postulato, potrebbe comportare una disparità di trattamento (ad es. nei rimedi giuridici, nel trasferimento degli interessi passivi ecc.). Il diritto in materia di doppia imposizione non verrebbe semplificato;

⁶⁰ Aggregare: accumulare, sommare, riunire, assemblare, aggiungere.

- la proposta dell'autrice del postulato, secondo cui la procedura di tassazione debba essere effettuata esclusivamente dal Cantone di domicilio (domicilio fiscale principale) cela il rischio che la procedura di tassazione diventi più dispendiosa per il Cantone di domicilio (procedura che implica più parti). A causa della mancanza di sufficienti basi giuridiche, i domicili fiscali accessori potrebbero soltanto presentare proposte. Se la procedura subisce ritardi nel Cantone di domicilio, ciò si ripercuoterebbe anche sulla procedura di tassazione e di riscossione nel domicilio fiscale accessorio;
- dato che nelle loro legislazioni i Cantoni contemplano misure diverse per attenuare la doppia imposizione economica (imposizione parziale o aliquota d'imposizione parziale), questo potrebbe obbligare il domicilio fiscale accessorio a stabilire una tassazione che non ha una base nel diritto cantonale vigente;
- la ripresa delle deduzioni inorganiche e delle deduzioni sociali del domicilio fiscale principale da parte del domicilio fiscale accessorio, proposta dall'autrice del postulato, potrebbe determinare una disparità di trattamento dei contribuenti;
- le deduzioni sociali e le tariffe sono armonizzate tra loro al fine di assicurare un onere fiscale equilibrato all'interno dei Cantoni. Riguardo all'impostazione di questo sistema esistono grandi differenze tra un Cantone e l'altro. Un'armonizzazione delle deduzioni sociali perturberebbe sensibilmente tale equilibrio;
- il passaggio nella ripartizione degli interessi passivi al metodo del trasferimento proporzionale in funzione delle quote di reddito potrebbe comportare spostamenti a livello della ripartizione degli interessi passivi e quindi del reddito fiscale dei Cantoni interessati. L'entità dello spostamento dipende nel singolo caso dalla differenza tra la percentuale della quota agli attivi e quella della quota di reddito. *Dipende dalla situazione concreta del singolo caso se lo spostamento va a beneficio o a sfavore del domicilio fiscale principale, vale a dire a sfavore o a beneficio del Cantone dell'immobile, del Cantone dell'impresa o del Cantone dello stabilimento d'impresa.*

A causa della complessa situazione iniziale è praticamente impossibile fare, con un dispendio ragionevole, asserzioni comprovate sulle *ripercussioni complessive* di un cambiamento di metodo. La neutralità fiscale (nessun cambiamento del gettito fiscale dei Cantoni), auspicata dall'autrice del postulato, non può essere raggiunta;

- qualora venisse creata una legge sulla ripartizione fiscale intercantonale, potrebbero essere poste condizioni successive. Si potrebbe esigere che altri elementi di reddito siano ripartiti secondo le nuove regole (ad es. nel caso del reddito proveniente da attività lucrativa dipendente, una ripartizione tra luogo di domicilio e luogo di lavoro);
- se nel diritto nazionale vengono modificate le regole della ripartizione fiscale intercantonale, non si possono escludere ripercussioni sul diritto internazionale in materia di doppia imposizione;
- la semplificazione più radicale delle regole della ripartizione fiscale intercantonale consisterebbe nell'emanazione di una legge unitaria per le imposte dirette di Confederazione, Cantoni e Comuni. Dall'armonizzazione rimarrebbero escluse soltanto le tariffe e gli importi esenti da imposta di Cantoni e Comuni. Alla luce del sistema fiscale federalistico svizzero, questa soluzione radicale non sembra tuttavia realizzabile sul piano politico;
- sia il diritto procedurale vigente sia le possibili modifiche comportano vantaggi e svantaggi. Questa valutazione e le altre conclusioni tratte nel rapporto sono condivise anche dal comitato della Conferenza dei direttori cantonali delle finanze, che il 22 marzo

2013 ha preso conoscenza del progetto del rapporto. Nel suo parere il comitato precisa che con una revisione della legge sul Tribunale federale (LTF) la richiesta di semplificazione presentata dall'autrice del postulato potrebbe essere soddisfatta almeno in parte (nessun esaurimento delle vie di ricorso cantonali in caso di reclami riguardanti la doppia imposizione, accesso diretto al Tribunale federale).

Alla luce di queste considerazioni il Consiglio federale incarica il DFGP di esaminare, d'intesa con il DFF, la possibilità di reintrodurre un'eccezione all'esaurimento delle vie di ricorso cantonali in caso di reclami riguardanti la doppia imposizione.