Urteilskopf

104 Ia 264

42. Estratto della sentenza del 1o novembre 1978 nella causa A. c. Cantoni Ticino e Berna
Regeste (de):
Interkantonale Doppelbesteuerung; Art. 46 Abs. 2 BV.

Besteuerung des Pflichtigen, der als unselbständig Erwerbender in einem Kanton tätig ist und dessen Familie dauernd in einem anderen Kanton niedergelassen ist (Zusammenfassung der Rechtsprechung) (E. 2). Begriff der unselbständigen Erwerbstätigkeit in leitender Stellung (E. 3c).

Besteuerung, wenn der Pflichtige

- nicht in leitender Stellung tätig ist und seinen zivilrechtlichen Wohnsitz in dem Kanton hat, in dem seine Familie niedergelassen ist (E. 3a);

- nicht in leitender Stellung tätig ist aber in einem anderen Kanton Wohnsitz genommen hat als seine Familie (E. 3b);

- in leitender Stellung tätig ist und seinen zivilrechtlichen Wohnsitz in dem Kanton hat, in dem seine Familie niedergelassen ist (E. 3d);

Regeste (fr):
Double imposition intercantonale; art. 46 al. 2 Cst.

Assujettissement d'un contribuable qui exerce une activité lucrative dépendante dans un canton et dont la famille réside de manière permanente dans un autre canton (rappel de la jurisprudence) (consid. 2). Notion d'activité lucrative dépendante avec fonction dirigeante (consid. 3c).

Solution qu'il convient d'adopter lorsque le contribuable - n'exerce pas une fonction dirigeante et a son domicile civil dans le canton où réside sa famille (consid. 3a);

- n'exerce pas une fonction dirigeante, mais a pris domicile dans un autre canton que celui du domicile de sa famille (consid. 3b);

- exerce une fonction dirigeante et a son domicile civil dans le canton où réside sa famille (consid. 3d);

- exerce une fonction dirigeante et a pris domicile dans un autre canton que celui du domicile de sa famille (consid. 3e).

Regesto (it):
Doppia imposizione intercantonale, art. 46 cpv. 2 Cost.

Assoggettamento fiscale di un contribuente che esercita un'attività lucrativa dipendente in un cantone, mentre la famiglia risiede stabilmente in un altro cantone (ricapitolazione della giurisprudenza) (consid. 2).

Nozione di attività dipendente con funzioni direttive (consid. 3c). Soluzione da adottare nel caso in cui il contribuente - non esercita funzioni direttive ed ha il proprio domicilio civile nel cantone ove risiede la famiglia (consid. 3a);

- non esercita funzioni direttive, ma ha costituito il suo domicilio in un cantone diverso da quello del domicilio della famiglia (consid. 3b);

- esercita funzioni direttive ed ha il proprio domicilio civile nel cantone in cui risiede la famiglia (consid. 3d);

- esercita funzioni direttive, ma ha costituito il suo domicilio in un cantone diverso da quello del domicilio della famiglia (consid. 3e).

Sachverhalt ab Seite 265

BGE 104 Ia 264 S. 265

A., nato nel 1910, è presidente del Consiglio d'amministrazione e direttore dell'impresa B. S.A., con sede a C. (Cantone di Berna), di cui è azionista maggioritario. Per l'esercizio di questa sua funzione egli risiede a C. per circa sette mesi all'anno. Un altro mese di presenza a C. - ripartito in vari periodi - è richiesto dalle funzioni di membro di una commissione. Il resto dell'anno, A. lo trascorre a D. (Cantone Ticino), dove possiede una casa. I viaggi tra C. e D. sono numerosi. La moglie del ricorrente, nata nel 1927, e l'unico figlio, nato nel 1970, passano invece a D. i due terzi circa dell'anno. A D. risulta che il figlio ha frequentato (1974-1975) la scuola materna; alla scuola materna ha fatto seguito la scuola primaria obbligatoria. Sino all'anno 1972 i Cantoni di Berna e del Ticino procedevano ad un riparto intercantonale delle imposte unicamente per la sostanza immobiliare. Il conflitto tra i due cantoni per il riparto dei proventi dell'attività lucrativa e degli altri redditi nasceva per le imposte degli anni 1973-1974. Poiché il Cantone di Berna, a ciò indotto dal comune di C., pretendeva di tassare A. per l'intero suo reddito diverso da quello della sostanza immobiliare, senza accedere ad un riparto con il Cantone Ticino, mentre quest'ultimo esigeva da A. imposte fondate sul 50% dello stesso reddito, insorgeva un caso di doppia tassazione effettiva. Cosi consigliato dall'autorità fiscale ticinese, A. proponeva ricorso di diritto pubblico al Tribunale federale, chiedendogli di determinare a quale cantone e in che misura egli dovesse solvere le imposte litigiose. Il Tribunale federale ha statuito che i redditi di A., con eccezione di quello della sostanza immobiliare, fossero da ripartire in quote uguali tra i due cantoni.

Erwägungen

Dai considerandi di diritto:

2. Nella sentenza DTF 101 Ia 560 consid. 4a il Tribunale federale ha parzialmente modificato, in ogni caso precisato, la sua giurisprudenza in merito all'assoggettamento fiscale di contribuenti esercitanti un'attività lucrativa dipendente, per i quali il luogo di lavoro non coincide con il domicilio ai sensi del diritto civile, oppure, coincidendo col domicilio, si affianca ad un altro luogo, ove la famiglia del contribuente stabilmente risiede.

BGE 104 Ia 264 S. 266

In quella sentenza il Tribunale federale ha esposto innanzitutto che, di regola, tali contribuenti sono imponibili per il reddito del lavoro in un unico luogo, e precisamente al loro domicilio civile. Se il contribuente

risiede durevolmente in due luoghi diversi, il domicilio fiscale deve esser stabilito con criteri analoghi a quelli che valgono per stabilire il domicilio civile: e determinante, cioè, il luogo con il quale sussistono le relazioni più strette. Di regola, alle relazioni di carattere familiare e sociale è attribuito maggior peso che a quelle determinate dall'attività professionale. Ciò vale, segnatamente, allorquando il contribuente rientra giornalmente al luogo di residenza, rispettivamente a quello ove la sua famiglia risiede (cosiddetti pendolari). Ma anche quando ciò non si verifica, ed il contribuente pernotta al luogo di lavoro e rientra regolarmente in famiglia solo per il fine settimana, una relazione predominante col luogo di lavoro è ammessa soltanto ove l'esercizio della professione impegni la persona del contribuente cosi intensamente, da far passare in seconda linea le relazioni familiari e sociali. Questa relazione predominante col luogo di lavoro presuppone che il contribuente svolga, in seno ad un'impresa importante, un'attività direttiva, che deve esser caratterizzata da una responsabilità particolare ed implicare la presenza di un personale subordinato numeroso (sentenza citata pagg. 559/560, e riferimenti). Se queste condizioni sono adempiute, il contribuente e, di massima, imposto al luogo di lavoro. Il Tribunale federale ha tuttavia rilevato che questa giurisprudenza si fondava nei suoi esordi sull'idea che - in simili circostanze - il vincolo col luogo di lavoro fosse cosi intenso, da costituire il centro vero e proprio delle relazioni personali del dirigente, per cui si doveva ammettere che domicilio civile e domicilio fiscale coincidessero (citata sentenza, pag. 560, secondo capoverso). Il Tribunale federale ha però subito ricordato che la giurisprudenza più recente tende a valutare in modo più differenziato le effettive condizioni di vita di un dipendente con funzioni direttive, ed ha rilevato che la costituzione di un domicilio fiscale al luogo di lavoro costituisce in fondo un'eccezione al principio secondo il quale il centro delle relazioni essenziali della vita è determinante per la fissazione del domicilio fiscale. Nello stabilire quest'ultimo, ai fattori economici, che si estrinsecano nelle relazioni col luogo di lavoro, va invero attribuito un peso maggiore di quello che tali fattori rivestirebbero se si trattasse semplicemente di stabilire il luogo del domicilio

civile. Con ciò, il Tribunale federale ha riconosciuto che, se è vero che le relazioni col luogo di lavoro di un contribuente stipendiato con funzioni dirigenti giustificano un'imposizione in detto luogo, d'altro canto non sempre esse giustificano di negligere completamente i rapporti personali e sociali che legano il contribuente al luogo ove egli stesso risiede, rispettivamente al luogo ove risiede la sua famiglia. D'altronde, già nella giurisprudenza più antica il fatto che accanto al domicilio del capofamiglia sussistesse una residenza durevole della sua famiglia in un altro cantone era stato considerato motivo sufficiente per far eccezione al principio dell'unicità del domicilio fiscale (DTF 40 I 227 segg., DTF 47 I 66 consid. 3, DTF 57 I 422 consid. 2; DTF 80 I 188, Locher par. 3, I B, 3 ni 1, 4, 7, 9, 11, 13). Fondata sul rilievo che la capacità contributiva del contribuente si manifesta in tale caso in due cantoni diversi, ognuno dei quali pertanto può giustificatamente pretendere di partecipare all'imposizione in ragione dell'attività economica svolta sul proprio territorio, questa giurisprudenza si riferiva, all,inizio, al caso in cui il contribuente viveva completamente separato dalla propria famiglia. In seguito essa fu applicata anche nel caso in cui il contribuente, pur avendo il "domicilio civile, in ragione della sua qualità di dirigente, al luogo di lavoro", non viveva affatto separato dalla famiglia, ma la visitava regolarmente nei giorni festivi e durante le vacanze (DTF 101 Ia 561 b e riferimenti giurisprudenziali). Secondo le concezioni odierne, si ritiene però in simile caso che anche chi ha funzioni dirigenti abbia il centro delle sue relazioni nel luogo in cui risiede la famiglia e nel quale egli risiede con essa ogni qual volta ne ha la possibilità: il luogo di lavoro vale come semplice domicilio fiscale. Se ne deve concludere che un riparto della sovranità fiscale tra il luogo di lavoro, come domicilio fiscale primario, ed il luogo di residenza della famiglia, come domicilio fiscale secondario, si giustifica non solo nel caso in cui sussistano, separati, un domicilio del contribuente ed una duratura residenza della sua famiglia, ma anche quando il contribuente ha, nel luogo di lavoro, una posizione dirigente ai sensi della giurisprudenza, ma il suo domicilio civile, sulla scorta delle relazioni personali e sociali, coincide col luogo di residenza della famiglia, anche se a questo domicilio il contribuente non rientra giornalmente (DTF 101 Ia 562 consid. 4b).

3. Questa evoluzione della giurisprudenza consente pertanto di formulare come segue le regole concernenti i contribuenti

BGE 104 Ia 264 S. 268

coniugati che esercitano un'attività lucrativa dipendente in un cantone diverso da quello ove durevolmente risiedono il coniuge e gli eventuali discendenti. a) Se il contribuente non esercita funzioni direttive ai sensi della giurisprudenza, e rientra regolarmente per il fine settimana e le vacanze in seno alla famiglia, cosicché si deve ritenere ch'egli ha il proprio domicilio civile nel luogo ove la famiglia risiede, la sovranità fiscale compete esclusivamente al cantone di domicilio. Domicilio civile e domicilio fiscale coincidono. b) Se invece il contribuente con attività lucrativa dipendente, e che non esercita funzioni direttive, non rientra affatto, o non rientra con la necessaria regolarità in famiglia, per cui si debba ammettere ch'egli ha costituito un domicilio separato, ha luogo fra i due cantoni un riparto per quote, da determinare in base all'entità delle sovvenzioni consacrate dal contribuente alla famiglia; di norma potrà trattarsi di un riparto per quote uguali. Il cantone del domicilio civile, che coincide col luogo di lavoro, esercita sovranità fiscale a titolo primario. Al cantone di residenza della famiglia compete sovranità fiscale a titolo secondario. c) Dipendenti con funzioni direttive sono considerati coloro cui incombe una responsabilità particolare, e lavorano per un'azienda importante con personale subordinato numeroso. d) Se un contribuente con funzioni direttive in tal senso rientra giornalmente al domicilio di famiglia, che in tal caso coincide col proprio domicilio civile (cosiddetto "pendolare"), la sovranità fiscale è esclusivamente riservata al cantone del domicilio, che coincide col luogo di residenza della famiglia. e) Se tale contribuente non rientra giornalmente in seno alla famiglia, ha luogo fra i due cantoni un riparto per quote, e questo tanto se si deve ammettere che il contribuente (per la regolarità dei ritorni di fine settimana in famiglia) ha conservato il proprio domicilio civile nel luogo ove detta famiglia risiede, quanto nel caso in cui debbasi concludere, in base alle circostanze del caso, ch'egli ha costituito un domicilio civile separato nel luogo di lavoro. Nella prima di codeste evenienze la sovranità fiscale compete a titolo primario al cantone del domicilio civile, che coincide col luogo di residenza della famiglia; al cantone del luogo di lavoro compete sovranità fiscale secondaria in virtù dell'importanza delle funzioni direttive esplicate dal contribuente sul suo territorio. Nella seconda ipotesi, invece, la sovranità fiscale è esercitata primariamente

BGE 104 Ia 264 S. 269

dal cantone del luogo di lavoro, che coincide col domicilio del contribuente, mentre al cantone del luogo di residenza della famiglia compete sovranità fiscale a titolo secondario. Solitamente applicabili in pratica senza soverchie difficoltà, queste regole rispettano il principio dell'unicità del domicilio fiscale, cui derogano a favore del cantone di residenza della famiglia, rispettivamente a favore del cantone del luogo di lavoro, solo nei casi in cui ciò appare indispensabile per tenere equamente conto dei rispettivi interessi fiscali dei due cantoni.

4. Applicate al caso concreto, e sulla scorta ai quanto emerge dall'incarto, le regole sopra enunciate consentono di far adesione alla soluzione di riparto adottata dal Cantone Ticino. a) Innanzitutto consta che nel Ticino sussiste una duratura residenza di famiglia. La moglie ed il figlio minorenne del contribuente risiedono infatti a D., nella casa che il ricorrente ivi possiede, la maggior parte dell'anno. Sia di transenna rilevato che la proprietà immobiliare nel Ticino, definita "residenza secondaria", ha un valore fiscale e locativo superiore a quello della proprietà immobiliare nel Cantone di Berna. Contrariamente alla tesi sostenuta dall'autorità bernese, non può affatto affermarsi che codesta residenza nel Ticino sia determinata da uno scopo speciale e transeunte (studio, cura, ecc.), cioè che ci si trovi di fronte ad uno dei casi, in cui il trasferimento del soggiorno non è manifes-

tamente accompagnato dall'elemento soggettivo di stabilirsi durevolmente in un determinato posto. La scelta di D., infatti, non è sicuramente determinata dalla necessità di far frequentare al figlio la scuola materna (e successivamente la scuola primaria), diversamente da quanto potrebbe ammettersi se si trattasse della necessità di seguire in quel luogo corsi di formazione superiore (università, scuola tecnica superiore e simili). La frequenza della scuola materna (e successivamente di quella primaria) appare nel caso concreto piuttosto come la conseguenza della scelta di una residenza durevole della famiglia. Già questo elemento, da solo, giustifica la pretesa del Ticino di perlomeno partecipare all'imposizione del contribuente, indipendentemente dal fatto che il ricorrente abbia a D. il proprio domicilio civile o meno, rispettivamente ch'egli sia da considerare come un dirigente ai sensi della giurisprudenza o meno. b) La sovranità fiscale competerebbe in modo esclusivo al Cantone Ticino, per quanto detto sopra, se fosse dimostrato che A. non ha funzioni direttive e, contemporaneamente, che

egli ha domicilio civile a D. (supra, consid. 4a), oppure che A., pur avendo funzioni direttive a' sensi della giurisprudenza (supra, consid. 4c), rientra giornalmente al proprio domicilio, cioè deve esser considerato un "pendolare" (supra, consid. 3d). aa) Quest'ultima ipotesi manifestamente non si verifica; A. non rientra ogni sera alla residenza di famiglia. bb) D'altra parte, se da un canto, l'autorità fiscale ticinese pone in dubbio che A. abbia funzioni direttive, dall'altro essa non sostiene che egli abbia in D. il proprio domicilio civile. Infatti, pur risultando che il ricorrente trascorre in quella località le vacanze e che nel resto dell'anno i viaggi tra C. e D. sono frequenti, mancano indicazioni circa la regolarità di questi ritorni in seno alla famiglia. Anche in punto alle relazioni sociali che il ricorrente avrebbe intrecciato nella località ticinese fanno difetto negli atti sufficienti indicazioni. In simili circostanze, non è possibile affermare che A. abbia a D. il centro delle proprie relazioni personali, cioè che il suo domicilio civile coincida con il luogo di residenza dei suoi familiari. Se cosi stanno le cose, si deve ammettere che il ricorrente ha a C. un domicilio separato, che costituisce il suo domicilio fiscale primario, cui si affianca un domicilio fiscale secondario in virtù della residenza della famiglia a D. In simili condizioni, si deve dunque procedere ad un riparto intercantonale per quote, poco importando se il contribuente salariato eserciti funzioni direttive a' sensi della giurisprudenza (supra, consid. 3e) o non le eserciti (consid. 3b). cc) Per quanto testé esposto, può restare aperta la questione se A. eserciti veramente funzioni direttive nel senso precisato dalla giurisprudenza. A tal proposito si rilevi che, se il requisito di una particolare responsabilità personale è adempiuto, l'autorità fiscale bernese si limita ad affermare che la B. S.A. è un'impresa importante. Ma essa non fornisce nessun dato né a proposito della rilevanza economica dell'impresa, né a proposito del numero dei dipendenti che al ricorrente sono sottoposti, elementi ugualmente essenziali, a' sensi della giurisprudenza, per esprimersi definitivamente al riguardo. È comprensibile pertanto la contestazione sollevata dal Ticino su tal punto, sul quale, come già rilevato, non è tuttavia indispensabile giudicare.