

Il sistema d'imposta alla fonte tra schematicità, tariffe, deduzioni sociali e correzioni a posteriori

L'Alta Corte ha dato ragione ad un contribuente imposto alla fonte in Svizzera, al quale non era stato corretto il reddito francese della moglie determinato forfettariamente e non erano state concesse le deduzioni sociali



Samuele Vorpe
Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI

Sentenza TF 2C_450/2017 = StE B 82.1 Nr. 7, del 26 giugno 2018, ricorrente contro l'Amministrazione cantonale delle imposte del Canton Vaud.

Il ricorrente è residente fiscalmente in Francia con moglie e tre figli, ma sottostà in Svizzera ad un'imposta alla fonte sul reddito d'attività lucrativa dipendente conseguito in qualità di doganiere. L'Amministrazione cantonale delle imposte del Canton Vaud ha applicato la tariffa d'imposta alla fonte CO (coppia con doppio reddito senza figli) che considera un reddito fittizio dell'altro coniuge determinato in modo forfettario che, nel caso concreto, era di molto superiore al reddito effettivamente conseguito della moglie. Il contribuente ha chiesto, inoltre, al fisco vodese che la tariffa a lui applicata tenesse conto sia del reddito inferiore della moglie sia delle deduzioni per figli (C3) tanto più che, in Svizzera, egli non ha mai percepito alcun assegno per figli. Nel caso concreto soltanto l'80% dei proventi dei coniugi residenti in Francia proviene dalla Svizzera, per cui la giurisprudenza del caso Schumacker non ha potuto trovare applicazione: ciò che ha reso impossibile una correzione della tariffa in tal senso. La forfettizzazione del reddito dell'altro coniuge viola, tuttavia, il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva. Il contribuente ha adempiuto, inoltre, i requisiti degli artt. 35 cpv. 1 lett. a, 86 e 91 LIFD, per cui ha diritto alla concessione delle deduzioni per figli. Il ricorso del contribuente è, quindi, stato accolto.

(Traduzione a cura di Fernando Ghiringhelli).

I. I fatti iniziali.....	95
A. Il doganiere lamenta delle imposte alla fonte troppo elevate.....	95
B. I giudici cantonali sono d'accordo con la decisione del fisco vodese	95
C. Il doganiere decide di ricorrere al Tribunale federale per contestare le tariffe	95
II. Il diritto internazionale.....	95
A. La CDI CH-F attribuisce alla Svizzera il diritto di tassare alla fonte.....	95
B. Il reddito del coniuge è da considerare per la	

determinazione dell'aliquota	95
C. Il principio di non discriminazione secondo l'ALC	95
D. L'ALC non influisce sulle CDI	96
E. Il doganiere non è un "quasi residente".....	96
III. Il sistema d'imposta alla fonte	96
A. I due gruppi di persone sottoposti all'imposta alla fonte.....	96
B. La struttura delle tariffe dell'imposta alla fonte	96
C. La tariffa "doppio reddito"	97
D. La determinazione forfettaria del reddito estero del coniuge per considerare l'aliquota	97
E. La procedura di rettifica della tariffa "doppio reddito"	97
IV. L'esame della questione da parte del Tribunale federale	98
A. Le contestazioni del doganiere.....	98
B. Le violazioni del diritto devono essere sollevate e motivate dal doganiere	98
C. La delega legislativa all'esecutivo	98
D. L'esame del diritto cantonale armonizzato.....	98
E. Il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva	98
F. La schematicità e la semplicità del sistema di percezione dell'imposta alla fonte può condurre ad una sovrainposizione.....	98
G. Il reddito della moglie del doganiere è stato sovrastimato	99
H. La sovrainposizione contraddice il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva se non si può procedere ad una correzione a posteriori.....	99
I. Il doganiere si è comportato correttamente.....	99
J. Il sistema d'imposta alla fonte considera la situazione personale e familiare del contribuente che esercita un'attività lucrativa in Svizzera.....	99
K. Il doganiere deve avere diritto alle deduzioni sociali per i tre figli a carico in Svizzera indipendentemente da quello che succede nel suo Stato di residenza.....	100
1. Per l'imposta federale diretta	100
2. Per l'imposta cantonale vodese	100
V. La decisione finale del Tribunale federale	100

I. I fatti iniziali

A. Il doganiere lamenta delle imposte alla fonte troppo elevate
X., cittadino svizzero, nel 2014 era impiegato alle dipendenze della Confederazione svizzera in qualità di doganiere presso il posto di frontiera di Vallorbe. Egli è sposato ed è padre di tre figli. Sua moglie lavora anch'essa quale guardia di frontiera a Vallorbe, ma per conto della Repubblica francese. Nel 2014, costei ha conseguito un reddito annuo netto di euro 23'166 per un'attività al 70%. La famiglia è domiciliata in Francia.

Per l'anno 2014, X. ha subito un prelievo di fr. 17'190,60 a titolo d'imposta alla fonte su di un salario lordo di fr. 108'177 (salario netto di fr. 95'324) con l'applicazione dell'aliquota C0 (doppio reddito senza figli a carico). Il reclamo inoltrato dal contribuente il 27 gennaio 2015 è, tuttavia, stato respinto con decisione del 4 marzo 2016 da parte dell'Amministrazione cantonale delle imposte del Canton Vaud.

B. I giudici cantonali sono d'accordo con la decisione del fisco odese

Con decisione del 27 marzo 2017, il Tribunale cantonale del Canton Vaud ha respinto il ricorso, giudicando che al reddito lordo del contribuente andasse applicata l'aliquota C, la quale include un reddito fittizio di fr. 65'100 imputato alla moglie onde tener conto dei redditi complessivi della coppia. Il Tribunale precisava che l'aliquota C3 (coniugato con tre figli a carico) non poteva essere applicata in quanto il contribuente non beneficiava di assegni familiari completi versati da una cassa svizzera, ma unicamente di un'integrazione differenziata. A ciò si aggiungeva il fatto che la moglie aveva già beneficiato di una deduzione per i figli nell'imposizione francese.

C. Il doganiere decide di ricorrere al Tribunale federale per contestare le tariffe

Con un ricorso in materia di diritto pubblico, e sussidiariamente con un ricorso costituzionale, X. chiede al Tribunale federale di riformare la decisione resa il 27 marzo 2017 da parte del Tribunale cantonale del Canton Vaud richiedendo che, dal 2014 in poi, i figli vengano presi in considerazione ai fini della determinazione dell'aliquota dell'imposta alla fonte applicabile nei suoi confronti, oltre che si tenga conto del reddito effettivo di sua moglie nella determinazione del coefficiente e/o dell'aliquota di tassazione.

È in applicazione dell'art. 139 cpv. 2 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e dell'art. 5 del Regolamento odese sull'imposizione alla fonte (RIS/VD; RSVD 641.11.1) che l'istanza inferiore ha reso una sola decisione concernente l'imposta alla fonte federale, cantonale e comunale e che il ricorrente ha inoltrato un solo ricorso valevole per tutte le imposte.

Il ricorso è, inoltre, diretto contro una decisione resa da un'autorità giudiziaria superiore di ultima istanza cantonale (art. 86 cpv. 1 lett. d nonché cpv. 2 della Legge federale sul Tribunale federale [LTF; RS 173.110) in una causa di diritto pubblico (art. 82 lett. a LTF) che non ricade nelle eccezioni previste dall'art. 83 LTF. Interposto in tempo utile (art. 100 cpv. 1 LTF)

e nelle forme prescritte dalla legge (art. 42 LTF) da parte di un contribuente che ha un interesse degno di protezione all'annullamento o alla modifica della decisione (art. 89 cpv. 1 lett. c LTF): questo è, quindi, ricevibile.

II. Il diritto internazionale

A. La CDI CH-F attribuisce alla Svizzera il diritto di tassare alla fonte

In virtù dell'art. 21 della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese tesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza, nonché a prevenire la frode e l'evasione fiscale (CDI CH-F; RS 0.672.934.91), le remunerazioni, comprese le pensioni, pagate da uno Stato contraente a una persona fisica sua cittadina a titolo di servizi resi presentemente o precedentemente, sono imponibili soltanto nello Stato contraente che le versa.

Non è contestato che il contribuente sia stipendiato dalla Confederazione svizzera per la sua attività di doganiere esercitata in Svizzera, che egli sia di nazionalità svizzera e domiciliato in Francia. In applicazione del diritto interno (artt. 5 cpv. 1 lett. a e 91 LIFD; artt. 4 cpv. 2 lett. a e 35 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14], come pure artt. 5 cpv. 1 lett. a e 138 della Legge odese sulle imposte dirette cantonali [LI/VD; RSVD 642.11]), egli è, quindi, assoggettato in Svizzera (artt. 17 cpv. 4 e 21 CDI CH-F) all'imposta alla fonte federale, cantonale e comunale per il reddito della sua attività lucrativa.

B. Il reddito del coniuge è da considerare per la determinazione dell'aliquota

Basandosi su degli elementi relativi alla tassazione della moglie, come effettuata dalle autorità francesi, il ricorrente eccepisce che il fatto di considerare il reddito di quest'ultima per il calcolo dell'aliquota applicabile al suo reddito in Svizzera costituisca un caso di violazione del principio del divieto di doppia imposizione che la CDI CH-FR vuole eliminare.

Il ricorrente perde di vista il fatto che l'art. 21 cpv. 1 CDI CH-FR ha quale oggetto l'attribuzione del diritto di tassare "la remunerazione" versata da uno Stato contraente ad una persona fisica, ma non regola la determinazione dell'aliquota applicabile. Questa, per essere conforme al principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 della Costituzione federale [Cost.; RS 101]), deve tenere conto, in un modo o nell'altro, dei proventi mondiali del contribuente e, quindi, della coppia. Confermando una ritenuta d'imposta alla fonte sulla sola remunerazione del ricorrente, l'istanza inferiore non ha in alcun modo violato il diritto convenzionale in materia di doppia imposizione internazionale. A ciò si aggiunge il fatto che i redditi della consorte sono giustamente stati imposti soltanto in Francia, come ammesso dal ricorrente.

C. Il principio di non discriminazione secondo l'ALC

Il ricorrente lamenta una violazione del principio di non discriminazione previsto all'art. 2 dell'Accordo tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati

membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone (ALC; RS 0.142.112.681), risp. all'art. 9 cpv. 2 Allegato I ALC, che conviene esaminare in primo luogo dato che tale accordo prevale sul diritto federale e su quello cantonale contrario, in ragione dell'effetto diretto di queste due disposizioni[1].

Come giudicato dal Tribunale federale[2], il fatto che uno Stato membro non conceda ad un non-residente determinati vantaggi fiscali accordati, invece, ai residenti non è, in linea generale, discriminatorio, in considerazione delle differenze oggettive esistenti fra la situazione dei residenti e quella dei non-residenti.

Può, per contro, esservi discriminazione fra residenti e non-residenti se, nonostante la loro residenza in Stati membri differenti, è accertato che, per quanto riguarda l'oggetto ed il contenuto delle disposizioni nazionali in causa, le due categorie di contribuenti si trovano in una situazione paragonabile. Ciò vale in particolare quando, come nel caso *Schumacker* o nella DTF 136 II 241, il non-residente ritrae la maggior parte delle proprie risorse imponibili da un'attività esercitata nello Stato di occupazione (oltre il 90%). Il fatto che lo Stato di occupazione tratti tali contribuenti in modo diverso dai residenti che lavorano sul suo territorio costituisce una discriminazione contraria alla libera circolazione dei lavoratori e alla libertà d'insediamento: la CGUE, e successivamente il Tribunale federale, hanno ritenuto che non vi fosse alcuna differenza oggettiva che giustificasse una diversità di trattamento fiscale per quanto riguarda la presa in considerazione della situazione personale e familiare del contribuente[3].

D. L'ALC non influisce sulle CDI

Va, infine, precisato che l'art. 21 ALC non influisce sulle disposizioni degli accordi bilaterali tra la Svizzera e gli Stati membri dell'Unione europea (UE) in materia di doppia imposizione, il che conferma che una convenzione di doppia imposizione (CDI), come quella franco-svizzera, ha quale scopo di evitare che lo stesso reddito venga imposto in più Stati e non quello di garantire che l'imposizione in un Paese contraente non sia superiore a quella che sarebbe prelevata nell'altro Paese contraente[4].

E. Il doganiere non è un "quasi residente"

Nel presente caso il ricorrente intende denunciare la violazione del principio di non discriminazione, che risulterebbe dal modo con cui le aliquote dell'imposta alla fonte tengono conto del reddito della moglie per il calcolo della ritenuta d'imposta alla fonte. Egli dimentica che la coppia realizza in Svizzera soltanto l'80% del suo reddito mondiale, ciò che

non rappresenta "l'essenziale" ai sensi della giurisprudenza. Il Messaggio del Consiglio federale concernente la Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa spiega che *"nel caso dei coniugi questo valore si applica ai proventi mondiali comuni. La percentuale dei proventi che deve essere conseguita in Svizzera, potrebbe essere fissata al 90 per cento, come nella pertinente giurisprudenza della CGUE"*[5]. La legge utilizza il termine "la parte preponderante" (nuovo art. 99a LIFD[6]). Non è necessario esaminare la portata di questa nozione. In effetti, *de lege lata*, non vi è motivo di modificare la giurisprudenza pubblicata[7], per cui la censura di violazione del principio di non discriminazione prevista agli artt. 2 ALC e 9 cpv. 2 Allegato I ALC viene respinta, come correttamente statuito dall'istanza inferiore.

III. Il sistema d'imposta alla fonte

A. I due gruppi di persone sottoposti all'imposta alla fonte

Nel diritto svizzero l'imposta alla fonte viene generalmente riscossa nei confronti di due gruppi di persone[8]:

- 1) nei confronti di persone fisiche che, senza essere al beneficio di un permesso di domicilio della polizia degli stranieri, hanno domicilio o dimora fiscali in Svizzera (artt. 83 LIFD, 32 LAID, 130 LI/VD) oppure
- 2) nei confronti di persone fisiche o giuridiche senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera (artt. 91 LIFD, 35 LAID, 138 LI/VD). In questa seconda ipotesi – la sola sussistente nel presente caso – essa viene riscossa nei confronti di lavoratori che, senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera, esercitano un'attività lucrativa dipendente nel Cantone durante brevi periodi, durante la settimana oppure come frontalieri, sul reddito della loro attività conformemente agli artt. da 83 a 86 LIFD, artt. 32 e 33 LAID, da art. 130 ad art. 133 LI/VD.

B. La struttura delle tariffe dell'imposta alla fonte

L'imposta alla fonte è calcolata sui proventi lordi (artt. 84 cpv. 1 LIFD, 32 cpv. 3 LAID, 131 cpv. 1 LI/VD) e sostituisce l'imposta federale, cantonale e comunale sul reddito da attività lucrativa riscossa secondo la procedura ordinaria (artt. 87 LIFD, 32 cpv. 1 LAID, 134 LI/VD). Essa viene trattenuta dal debitore della prestazione imponibile (artt. 88 e 100 LIFD, 135 e 147 LI/VD) ciò che presuppone, per delle ragioni pratiche, l'esistenza di una tariffa unica, anche se la Confederazione ed i Cantoni – che mantengono la competenza di stabilire le tariffe, le aliquote e gli importi esenti da imposta (art. 1 cpv. 3 LAID) – stabiliscono ognuno le proprie tariffe. Le

[5] Messaggio concernente la legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, del 28 novembre 2014, n. 14.093, in: FF 2015 603, <https://www.admin.ch/opc/it/federal-gazette/2015/603.pdf> (consultato il 07.09.2018) (cit. Messaggio imposta alla fonte), p. 628.

[6] Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa del 16 dicembre 2016, in: FF 2016 7963, <https://www.admin.ch/opc/it/federal-gazette/2016/7963.pdf> (consultato il 07.09.2018).

[7] DTF 136 II 241.

[8] RAINER ZIGERLIG/ADRIAN RUFENER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (a cura di), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, 2ª ed., Basilea 2017, N 3 ad Vorbem. ad Artt. 32-39 LAID.

[1] DTF 136 II 241 consid. 16 p. 255.

[2] DTF 136 II 241 consid. 13.3 p. 250, confermata nella DTF 140 II 141 consid. 7.1.1 p. 152; Sentenza TF 2C_735/2017 del 6 febbraio 2018 consid. 5.5 riferendosi alla giurisprudenza europea; Sentenze Corte di Giustizia dell'Unione europea (CGUE) del 14 febbraio 1995 C-279/93 *Schumacker*, punti 36 e 37; del 14 settembre 1999 C-391/97 *Gschwind*, punti 26 e 27.

[3] Sentenza *Schumacker* (nota 2), punto 37.

[4] DTF 136 II 241 consid. 14 p. 252; Sentenze CGUE del 19 novembre 2015 C-241/14 *Bukovansky*, punti 41 e 44; del 12 maggio 1998 C-336/96 *Gilly*, punto 46.

aliquote federali vengono, in seguito, inglobate nelle tariffe cantonali come risulta dalle seguenti disposizioni:

- l'art. 85 cpv. 1 LIFD, che delega all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) la competenza di allestire la tariffa delle trattenute secondo le aliquote dell'imposta federale sul reddito delle persone fisiche di cui all'art. 36 LIFD;
- mentre che, in applicazione dell'art. 132 LI/VD che gliene delega la competenza, il Consiglio di Stato vodese fissa la tariffa delle trattenute secondo le aliquote dell'imposta cantonale sul reddito delle persone fisiche (artt. 33 cpv. 1 LAID, 47 LI/VD).

Secondo gli artt. 86 LIFD e 133 LI/VD la struttura delle tariffe (federali e cantonali) è costruita in modo da tener conto: (i) delle spese professionali (artt. 26 LIFD, 33 cpv. 3 LAID, 30 LI/VD); (ii) dei premi d'assicurazione (artt. 33 cpv. 1 lett. d, f e g LIFD, 37 cpv. 1 lett. d, f e g LI/VD); (iii) nonché degli oneri familiari del contribuente (artt. 35 e 36 LIFD, 42 e 43 LI/VD) mediante degli importi forfettari.

Quando i coniugi che vivono in comunione domestica esercitano entrambi un'attività lucrativa, le trattenute d'imposta sono calcolate sulla base del loro reddito globale (artt. 86 cpv. 2 LIFD, 33 cpv. 2 LAID, 133 cpv. 2 LI/VD).

Le disposizioni di legge federali e cantonali sono affiancate da regolamenti di esecuzione adottati per delega (artt. 88 cpv. 4, 90 cpv. 2, 92 cpv. 5 LIFD, 149 e 197 LI/VD) nell'ordinanza federale del 19 ottobre 1993 del DFF sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (Ordinanza sull'imposta alla fonte [OIFo; RS 642.118.2]) come pure nel Regolamento vodese del 2 dicembre 2002 sull'imposta alla fonte (RIS/VD; RSVD 641.11.1).

Dall'art. 1 cpv. 1 OIFo (nella sua versione in vigore dal 1° gennaio 2014[9]) risulta che le tariffe per i lavoratori sono designate con le lettere dell'alfabeto che vanno da A a P:

- la tariffa A viene applicata alle persone celibi o nubili, divorziate, separate legalmente o di fatto, o vedove, che non vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose di sostentamento (lett. a),
- la tariffa B, invece, viene applicata ai coniugi non separati legalmente o di fatto, quando uno solo dei coniugi esercita un'attività lucrativa (lett. b) e,
- la tariffa C "doppio reddito" ai coniugi non separati legalmente o di fatto che esercitano entrambi un'attività lucrativa (lett. c).

C. La tariffa "doppio reddito"

Prima della modifica del 2013 dell'Ordinanza sull'imposta alla fonte, l'art. 1 cpv. 1 OIFo prevedeva che la tariffa C "doppio reddito" venisse applicata nei confronti dei coniugi non separati legalmente o di fatto che esercitavano entrambi un'attività lucrativa in Svizzera, per cui il reddito lordo di un coniuge che

esercitava la propria attività in Svizzera sottostava alla tariffa B quando l'altro coniuge esercitava pure un'attività lucrativa, ma all'estero. Il termine "in Svizzera" è stato soppresso nella nuova versione dall'art. 1 cpv. 1 lett. c OIFo in vigore a partire dal 1° gennaio 2014, per cui il reddito lordo del coniuge che esercita la propria attività lucrativa in Svizzera sottostà alla tariffa C anche se il coniuge esercita un'attività lucrativa all'estero.

Conformemente all'art. 5 RIS/VD, il Consiglio di Stato del Canton Vaud ha stabilito, basandosi sullo stesso modello, le tariffe comprensive dell'imposta federale, cantonale e comunale ed ha creato una categoria C "doppio reddito" per le coppie i cui membri esercitano entrambi un'attività lucrativa in funzione del numero di figli minorenni a loro carico: senza figli (C0), con un figlio (C1), con due figli (C2), e così di seguito.

D. La determinazione forfettaria del reddito estero del coniuge per considerare l'aliquota

Dato che il debitore della prestazione imponibile, responsabile del prelievo dell'imposta alla fonte, ignora l'ammontare del salario del coniuge del proprio dipendente, la tariffa C è stata concepita in modo da integrare quest'ultimo in maniera "schematica": l'AFC, d'intesa con il gruppo di lavoro della Conferenza svizzera delle imposte (CSI), la quale si occupa dell'imposta alla fonte, e sulla base dell'indagine sul *budget* delle economie domestiche realizzata dall'Ufficio federale di statistica (UFS), ha fissato in fr. 5'425 al mese il limite superiore per il reddito dell'altro coniuge ai fini della determinazione dell'aliquota per l'imposta federale diretta[10]. Per i redditi inferiori a tale limite, l'aliquota viene fissata secondo il rapporto fra i proventi di 1:1. In ragione dell'autonomia tariffale dei Cantoni garantita dalla Costituzione, essi possono fissare liberamente il reddito dei coniugi determinante per il calcolo dell'imposta dovuta in applicazione della tariffa C[11].

La tabella dell'allegato 2 alla Lettera circolare dell'11 settembre 2013 può essere riassunta come segue:

Reddito mensile lordo in fr.	Reddito mensile lordo addizionale in fr.	Reddito mensile totale in fr. determinante per l'aliquota
4'725	4'725	9'540
5'425	5'425	10'850
5'575	5'425	11'000

E. La procedura di rettifica della tariffa "doppio reddito"

Conviene, infine, menzionare l'art. 3 cpv. 1 lett. a e cpv. 2 del Regolamento ginevrino d'applicazione della legge sull'imposta alla fonte delle persone fisiche e giuridiche del 12 dicembre 1994 (RISP/GE; RSGE D 3 20.01), visto che il ricorrente vi si riferisce. In virtù di tale disposizione, a partire dal

[10] Questo importo si basa sul salario medio di fr. 5'411 al mese stabilito sulla base dell'indagine sul *budget* delle economie domestiche per gli anni dal 2006 al 2010.

[11] Lettera circolare dell'AFC dell'11 settembre 2013 relativa all'imposta alla fonte, p. 1.

[9] RU 2013 783.

1° gennaio 2014, quando i coniugi che vivono in comunione domestica esercitano entrambi un'attività lucrativa e sono, per tale fatto, sottoposti ad una trattenuta d'imposta alla fonte calcolata secondo la tariffa C, l'imposizione della coppia, o se del caso del solo coniuge imponibile nel Cantone, viene rettificata tenendo conto del cumulo dei redditi da lavoro effettivi dei coniugi per mezzo di tariffe particolari, riservate a tale scopo, denominate "tariffe C di rettifica (Cr)". Questa procedura di rettifica non deve, tuttavia, essere confusa con le deduzioni supplementari che possono essere ottenute mediante reclamo del contribuente (versamenti ad istituzioni di previdenza professionale, alimenti, spese di cura, spese di formazione e di perfezionamento, cfr. art. 4 RISP/GE).

IV. L'esame della questione da parte del Tribunale federale

A. Le contestazioni del doganiere

Invocando diversi diritti costituzionali, il ricorrente contesta che il suo reddito sia stato aumentato di un reddito annuo teorico di fr. 65'100 – imputato alla moglie – per la determinazione della tariffa applicabile al proprio reddito per l'imposta alla fonte per l'anno 2014. Egli lamenta, inoltre, di non aver beneficiato della tariffa C3, applicabile a chi, come lui, ha tre figli a carico.

B. Le violazioni del diritto devono essere sollevate e motivate dal doganiere

In virtù dell'art. 106 cpv. 1 LTF, il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto. Tuttavia, conformemente all'art. 106 cpv. 2 LTF, il Tribunale federale esamina le violazioni di diritti fondamentali e/o di disposizioni di diritto cantonale e intercantonale soltanto se il ricorrente le ha sollevate e motivate in modo chiaro e dettagliato[12].

C. La delega legislativa all'esecutivo

In presenza di un'ordinanza federale emanata in virtù di una regolamentazione legislativa, il Tribunale federale verifica che il Consiglio federale sia rimasto entro i limiti dei poteri che gli sono stati conferiti dalla legge. Nella misura in cui la delega legislativa non autorizza il Consiglio federale a derogare alla Costituzione federale, il Tribunale federale è pure abilitato a rivedere la costituzionalità delle regole contenute nell'ordinanza in causa. Qualora la delega legislativa accordi al Consiglio federale un potere di apprezzamento assai ampio, tale clausola vincola il Tribunale federale. In un simile caso, il Tribunale federale non può sostituire il proprio apprezzamento a quello del Consiglio federale: deve, infatti, limitarsi ad esaminare se l'ordinanza in questione travalichi manifestamente il quadro dato dalla delega legislativa oppure se, per altre ragioni, questa appaia contraria alla legge o alla Costituzione federale[13]. La legalità di un regolamento, come la tariffa nel caso in esame, emanata sulla base di una subdelega al Dipartimento federale delle finanze, dev'essere esaminato secondo gli stessi principi applicabili ad un'ordinanza del Consiglio federale che è stata emanata sulla base di una delega legislativa[14].

[12] Sentenze TF 2C_1133/2015 dell'11 novembre 2016 consid. 2.1 e 2C_941/2015 del 9 agosto 2016 consid. 2.1.

[13] DTF 130 I 26 consid. 2.2.1 p. 32 e le sentenze ivi citate.

[14] DTF 104 Ib 364 consid. 2c p. 367 s.

D. L'esame del diritto cantonale armonizzato

Nell'ambito del diritto cantonale armonizzato, quando la LAID lascia un certo margine di manovra ai Cantoni oppure quando si è in presenza di imposte puramente cantonali, l'esame dell'interpretazione del diritto cantonale è limitato all'arbitrio (cfr. art. 95 LTF)[15].

E. Il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva

Invocando gli artt. 8 e 127 Cost., il ricorrente fa valere diverse violazioni del principio della parità di trattamento ricordando che, in materia fiscale, esso è si traduce nel principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva.

In virtù dell'art. 127 cpv. 2 Cost. e, laddove compatibile con il tipo di imposta, devono altresì essere rispettati, in particolare, i principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione, oltre che il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva. Sulla base dei principi dell'uguaglianza giuridica e dell'imposizione secondo la capacità contributiva, i contribuenti che si trovano nella medesima situazione economica devono sopportare un carico fiscale analogo, diversamente quando questi sono in situazioni differenti che esplicano effetti sulla loro capacità economica, il relativo carico fiscale deve essere adeguato di conseguenza.

Secondo il principio di proporzionalità del carico fiscale sulla base della capacità contributiva, ogni cittadino deve contribuire alla copertura della spesa pubblica secondo la sua situazione personale ed in proporzione ai propri mezzi[16].

Il confronto verticale, vale a dire quello fra contribuenti aventi una capacità economica differente, è più difficile da stabilire rispetto a quello orizzontale, ovvero tra contribuenti che godono della medesima capacità economica[17]. Tuttavia, nei rapporti orizzontali, il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva non esige un'imposizione assolutamente identica dato che, anche in questo caso, il confronto è limitato.

Nell'esame di disposizioni legali inevitabilmente imperfette, il giudice costituzionale deve, di conseguenza, dare prova di un certo riserbo per non incorrere nel pericolo di creare una nuova disparità nel tentativo di ottenere l'uguaglianza fra due categorie di contribuenti. Egli non può discostarsi alla leggera dalle regole legali emanate dal legislatore[18].

F. La schematicità e la semplicità del sistema di percezione dell'imposta alla fonte può condurre ad una sovrainposizione

Gli artt. 86 cpv. 2 LIFD, 33 cpv. 2 LAID e 133 cpv. 2 LI/VD prevedono che le trattenute concernenti i coniugi, che vivono in comunione domestica e che esercitano entrambi un'attività lucrativa, devono tenere conto del cumulo dei redditi dei coniugi. In considerazione della natura particolare dell'imposta alla fonte, spetta al debitore della prestazione imponibile

[15] DTF 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.

[16] DTF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160 s.

[17] DTF 140 II 157 consid. 7.3 p. 161 s.; 112 Ia 240 consid. 4b p. 244.

[18] DTF 140 II 157 consid. 7.3 p. 161 s.; 132 I 157 consid. 4.1 e 4.2 p. 162 s.; 128 I 240 consid. 2.3 p. 243.

l'obbligo di trattenere l'imposta (artt. 88 LIFD, 27 LAID, 135 LI/VD) al posto dell'autorità fiscale.

Il sistema di percezione deve, di conseguenza, essere non soltanto semplice e facile da applicare, ma deve anche prendere in considerazione il fatto che il debitore della prestazione imponibile ignora l'ammontare dei redditi del coniuge del proprio dipendente e non ha il diritto di esigerne la divulgazione (non detenendo le prerogative dell'autorità pubblica). Per tale motivo, al fine di calcolare l'aliquota applicabile, l'AFC, d'intesa con i Cantoni, ha sormontato tale difficoltà imputando al coniuge del contribuente, in modo forfettario, un reddito teorico basato su dei dati statistici.

Per le coppie di non-residenti con doppio reddito, di cui uno dei due coniugi esercita la propria attività lucrativa all'estero, ciò può provocare una sovraimposizione oppure una sotto imposizione. Nel suo Messaggio relativo alla revisione dell'imposta alla fonte, il Consiglio federale riconosce che vi possa essere una sovraimposizione e ciò, essenzialmente, quando il coniuge straniero attivo all'estero ritrae un reddito modesto dalla propria attività lucrativa^[19].

G. Il reddito della moglie del doganiere è stato sovrastimato

Nel caso qui in discussione, la moglie del ricorrente percepisce in effetti soltanto fr. 27'800 annui in luogo dei fr. 65'100 teorici presi in considerazione nella tariffa C, ciò che conduce effettivamente ad una sovraimposizione contraria agli artt. 86 cpv. 2 LIFD, 33 cpv. 2 LAID e 133 cpv. 2 LI/VD.

La revisione dell'imposta alla fonte proposta dal Consiglio federale intende eliminare precisamente questa sovraimposizione, si afferma, infatti, che *"bisognerebbe offrire ai coniugi non residenti con doppio reddito che non possono chiedere la tassazione ordinaria ulteriore [dato che gli artt. 90 LIFD e 34 LAID sono esclusi dal rimando contenuto negli artt. 92 LIFD e 36 cpv. 1 LAID] o che non possono chiederla per mancanza della qualificazione di «quasi residenti», la possibilità di prendere in considerazione, tramite una correzione a posteriori del reddito determinante ai fini dell'aliquota, il guadagno effettivo del coniuge che esercita un'attività lucrativa all'estero"*^[20].

H. La sovraimposizione contraddice il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva se non si può procedere ad una correzione a posteriori

Si deve riconoscere, unitamente al Consiglio federale, che la struttura della tariffa C, nel suo tenore in vigore dal 1° gennaio 2014, in applicazione dell'art. 1 cpv. 1 lett. c e dell'art. 2 cpv. 1 lett. c OIFo, conduce effettivamente ad una sovraimposizione del contribuente qualora questo abbia un coniuge che esercita all'estero un'attività lucrativa ritraendone un reddito modesto. Ciò è contrario al principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.), fintanto che non vi si possa rimediare mediante un'ulteriore rettifica, chiesta dal contribuente nei termini previsti dagli artt. 137 cpv. 1 LIFD

e 191 cpv. 1 LI/VD – applicabili in un simile caso secondo giurisprudenza – a condizione, però, che non si sia in presenza di un errore del debitore della prestazione imponibile incaricato di trattenere l'imposta alla fonte^[21].

I. Il doganiere si è comportato correttamente

Il ricorrente ha rispettato i termini procedurali di legge contestando, già il 25 gennaio 2015, la ritenuta effettuata dal suo datore di lavoro e chiedendo all'autorità convenuta di tener conto del reddito effettivo percepito dalla moglie ai fini della determinazione dell'aliquota. Egli ha, inoltre, debitamente comprovato il reddito effettivo di sua moglie. Spetta, quindi, all'autorità convenuta – e non al debitore della prestazione imponibile che non ne è abilitato – il compito di rettificare l'imposizione del ricorrente per mezzo della tariffa C di rettifica (Cr), come stabilita dall'AFC in collaborazione con il Cantone, che è da applicare alla somma dei redditi effettivi del contribuente e di sua moglie sulla base di quanto previsto in particolare dal Canton Ginevra. Su questo punto il ricorso è, quindi, accolto.

J. Il sistema d'imposta alla fonte considera la situazione personale e familiare del contribuente che esercita un'attività lucrativa in Svizzera

Invocando il divieto di arbitrio dell'art. 9 Cost., i principi della parità di trattamento e dell'equità, nonché il principio dell'imposizione secondo la capacità economica dell'art. 127 cpv. 2 Cost., il ricorrente rimprovera all'istanza inferiore di non aver preso in considerazione i tre figli minorenni al cui sostentamento egli provvede confermando, secondo lui a torto, l'applicazione della tariffa C0 al posto della tariffa C3.

Secondo l'art. 86 cpv. 2 LIFD, applicabile, sulla base del rimando dell'art. 91 LIFD, ai lavoratori che, senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera, vi esercitano un'attività lucrativa dipendente durante brevi periodi, durante la settimana oppure come frontalieri, le trattenute operate sul reddito dei coniugi che vivono in comunione domestica e che esercitano entrambi un'attività lucrativa sono calcolate secondo tariffe che tengono conto, in particolare, degli oneri familiari del contribuente (art. 86 cpv. 1 LIFD che rimanda agli artt. 35 e 36 LIFD). L'art. 35 cpv. 1 lett. a LIFD accorda una deduzione di fr. 6'500 per ogni figlio minorenne, a tirocinio o agli studi, al cui sostentamento il contribuente provvede. Se i genitori sono tassati separatamente e se il figlio sottostà all'autorità parentale in comune e non sono versati alimenti secondo l'art. 33 cpv. 1 lett. c LIFD, questa deduzione è ripartita per metà.

Secondo la Lettera circolare dell'AFC dell'11 settembre 2013, le basi di calcolo per le tariffe federali C1, C2 ecc. dell'imposta alla fonte per il periodo fiscale 2014 comprendono una deduzione sociale per figli che ammonta a fr. 6'500 (la metà per ogni coniuge), visto che la tariffa C "doppio reddito" si applica ai due coniugi.

[19] Messaggio imposta alla fonte (nota 5), p. 620.

[20] Messaggio imposta alla fonte (nota 5), p. 620.

[21] Cfr. Sentenza TF 2C_684/2012 del 5 marzo 2013 = ASA 68 p. 153 = RDAF 2013 II p. 246 consid. 5.3 e 5.4.

K. Il doganiere deve avere diritto alle deduzioni sociali per i tre figli a carico in Svizzera indipendentemente da quello che succede nel suo Stato di residenza

1. Per l'imposta federale diretta

Nella decisione impugnata, avendo constatato che il ricorrente percepiva unicamente un'integrazione differenziata per assegni familiari dato che sua moglie riceveva già delle allocazioni dallo Stato francese, in applicazione delle regole di priorità instaurate dal Regolamento (CE) n. 987/2009 del 16 settembre 2009, la quale stabilisce le modalità di applicazione del Regolamento (CE) n. 883/2004 relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale (RS 0.831.109.268.11) che la Svizzera è tenuta ad applicare nelle suoi rapporti con l'UE in virtù dell'ALC, l'istanza inferiore ha giudicato sulla base delle istruzioni dell'Amministrazione cantonale delle imposte del Canton Vaud del novembre 2014, che la tariffa C3 non poteva essere applicata al ricorrente dal momento che egli non beneficiava di assegni familiari completi versati da una cassa svizzera. Essa ha, inoltre, argomentato che dalla decisione di tassazione francese sui redditi dell'anno 2014 prodotta dal ricorrente risultava che al reddito di sua moglie era stato applicato un "quoziente familiare" equivalente a quattro parti (coppia sposata con tre figli), per cui delle deduzioni relative ai figli si era già tenuto conto in Francia, ossia nello Stato di assoggettamento illimitato della moglie. Lo scopo di impedire che la situazione familiare del contribuente venisse presa in considerazione due volte per gli stessi figli era, quindi, stato raggiunto.

In materia d'imposta federale diretta, il Tribunale federale esamina liberamente l'applicazione del diritto federale. Nel presente caso si constata che nel 2014 il ricorrente viveva in comunione domestica con la moglie ed i tre figli minorenni, che esercitava in comune con essa l'autorità parentale, ma che era stato tassato separatamente e non aveva richiesto la deduzione dei contributi di sostentamento, pur avendo assicurato il mantenimento dei propri figli. Il contribuente, pertanto, soddisfaceva in maniera inopinabile le condizioni previste dagli artt. 35 cpv. 1 lett. a, 86 e 91 LIFD per poter beneficiare della tariffa C(r)3, la quale prevede per ognuno dei suoi tre figli la metà della deduzione intera di fr. 6'500.

Contrariamente a quanto sembrano affermare l'istanza inferiore e l'autorità convenuta, né la CDI CH-F, né la LIFD contengono disposizioni che ostacolano la concessione di metà della deduzione di fr. 6'500 qualora il ricorrente abbia ricevuto unicamente delle integrazioni agli assegni familiari (nonostante ciò sia conforme alle regole risultanti dall'ALC) oppure le autorità fiscali francesi abbiano tenuto conto dei figli a carico nella tassazione separata del coniuge. A tale riguardo, non sussiste neppure una violazione del diritto alla parità di trattamento nei confronti dei contribuenti svizzeri soggetti a tassazione ordinaria, poiché questi ultimi sottostanno allo stesso regime del ricorrente, di cui all'art. 33 cpv. 1 lett. a LIFD in caso d'imposizione separata, soddisfatte tutte le altre condizioni.

Confermando, su questo punto, il rifiuto espresso dell'autorità convenuta, l'istanza inferiore ha violato la legge sull'imposta federale diretta.

2. Per l'imposta cantonale vedese

L'art. 33 cpv. 3 LAID (tramite il rinvio dell'art. 36 cpv. 1 LAID) impone ai Cantoni almeno due obblighi:

- 1) *in primis*, essi devono prendere in considerazione, nel calcolo delle ritenute d'imposta alla fonte, le spese professionali, i premi d'assicurazione, le deduzioni per oneri familiari nonché la deduzione prevista in caso di attività lucrativa dei due coniugi e, secondariamente, essi devono farlo in modo forfettario^[22]. In effetti, gli artt. 133 cpv. 1 e 2 e 138 LI/VD che rinviano agli artt. 42 e 43 LI/VD prevedono, conformemente alla LAID, che la tariffa applicabile ai coniugi che vivono in comunione domestica e che esercitano entrambi un'attività lucrativa, debba tener conto della situazione familiare per mezzo del metodo del quoziente familiare. Questo sistema, detto delle unità di consumo, è conosciuto soltanto dal Canton Vaud e prevede che il reddito globale della famiglia venga diviso per un fattore variabile che dipende dalla composizione e dalla grandezza della famiglia: 1,8 per i coniugi che vivono in comunione domestica e 0,5 per ogni figlio minorenni, a tirocinio o agli studi, al cui sostentamento il contribuente provvede in modo integrale;
- 2) dal momento che l'art. 33 cpv. 3 LAID e gli artt. 133 cpv. 1 e 2 e 138 LI/VD, che rinviano agli artt. 42 e 43 LI/VD, hanno un tenore identico per quanto attiene all'obbligo di prendere in considerazione, anche se con modalità differenti, le deduzioni per oneri familiari nel calcolo delle ritenute d'imposta, le considerazioni espresse in merito all'imposta federale diretta valgono parimenti in materia d'imposta alla fonte cantonale e comunale, tanto più che nel presente caso soltanto il principio della presa in considerazione degli oneri familiari è litigioso.

Ne consegue che il contenuto delle tariffe e delle istruzioni dell'Amministrazione cantonale delle imposte del Canton Vaud del novembre 2014 relative all'imposta alla fonte per l'anno 2015, secondo cui "*soltanto i figli per i quali il contribuente beneficia di assegni familiari completi versati da una cassa svizzera possono essere presi in considerazione nelle tariffe C1, C2 ecc.*" (cap. IV° lett. c cifra 1), è contrario al diritto federale, non trovando alcun fondamento nella LAID. Su questo punto il ricorso è, quindi, accolto.

V. La decisione finale del Tribunale federale

Le considerazioni che precedono conducono all'accoglimento del ricorso. La decisione resa il 27 marzo 2017 dal Tribunale cantonale del Canton Vaud è stata, quindi, annullata e la causa rinviata all'Amministrazione cantonale delle imposte del Canton Vaud per nuova tassazione ai sensi dei considerandi sulle ritenute dell'imposta alla fonte federale, cantonale e comunale 2014, ed al Tribunale cantonale per nuova decisione sulle spese relative alla procedura dinnanzi ad esso.

[22] ZIGERLIG/RUFENER (nota 8), N 7 ad Art. 34 LAID.