
Lavoro di diploma

FLAT RATE TAX

TRA LE PIEGHE DELL'ALIQUOTA "PIATTA"

Presentato da: Samuele Vorpe

Matricola no. 02 - 562 - 916

Relatore: Prof. Dott. Marco Bernasconi

Data di consegna: 31 dicembre 2008

Sommario

I	Abstract	6
II	Prefazione.....	8
III	Elenco delle abbreviazioni	10
1	Introduzione	13
2	I principi costituzionali	15
2.1	La competenza dei Cantoni in materia di aliquote	15
2.2	I principi dell'imposizione fiscale	15
2.2.1	La parità di trattamento	15
2.2.2	L'ambito soggettivo.....	17
2.2.3	L'ambito oggettivo	17
2.3	Il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva.....	18
2.3.1	Definizione	18
2.3.2	L'uguaglianza orizzontale e verticale	19
2.3.3	Gli indici di capacità contributiva.....	21
2.3.4	La teoria del sacrificio correlata al principio della capacità contributiva.....	21
2.3.5	Il principio della capacità contributiva secondo l'ordine giuridico federale	24
2.3.6	Il principio della capacità contributiva secondo l'ordine giuridico ticinese.....	26
2.3.7	L'imposizione sul reddito globale netto	27
2.3.8	La costruzione della scala delle aliquote	32
2.4	Gli obiettivi extrafiscali.....	35
2.4.1	Definizione	35
2.4.2	La base imponibile	35
2.4.3	Le aliquote	37
2.5	Le aliquote progressive.....	39
2.5.1	Definizione	39
2.5.2	I metodi per attuare la progressività	39

2.5.3	L'aliquota progressiva in relazione ai principi costituzionali	41
2.6	Le aliquote regressive	42
2.6.1	Definizione	42
2.6.2	L'aliquota regressiva in relazione ai principi costituzionali	42
2.7	L'aliquota proporzionale	44
2.7.1	Definizione	44
2.7.2	I metodi per attuare la progressività indiretta.....	45
2.7.3	L'aliquota proporzionale in relazione ai principi costituzionali	54
3	La <i>Flat Rate Tax</i> in alcuni Cantoni	57
3.1	Obvaldo	57
3.2	Turgovia.....	59
3.3	Uri	64
3.4	Basilea Città.....	66
4	La socialità della <i>Flat Rate Tax</i>	70
4.1	La <i>Flat Rate Tax</i> in relazione alla redistribuzione dei redditi	70
4.2	Gli studi empirici sulla <i>Flat Rate Tax</i>	71
4.2.1	Confederazione	71
4.2.2	Lucerna	72
4.2.3	Appenzello Esterno.....	73
4.2.4	San Gallo.....	74
4.2.5	Zurigo.....	76
4.2.6	Berna	79
4.3	La costruzione di una <i>Flat Rate Tax</i>	80
4.3.1	La scelta della deduzione sociale	80
4.3.2	La scelta dell'aliquota	81
4.4	Il confronto della curva d'imposta tra Obvaldo e Svitto.....	82
5	Considerazioni generali.....	84
6	La concorrenza fiscale intercantonale sul reddito delle persone fisiche.....	86

6.1	Considerazioni introduttive	86
6.2	Persone sole senza figli.....	87
6.3	Persone sposate senza figli.....	89
6.4	Persone sposate con due figli.....	91
6.5	Cenni sulla nuova perequazione finanziaria.....	92
7	Le modifiche nella legge tributaria con l'introduzione di una <i>Flat Rate Tax</i>	94
7.1	La riserva di progressione dell'aliquota.....	94
7.1.1	L'assoggettamento illimitato.....	94
7.1.2	L'assoggettamento limitato	95
7.1.3	Il riparto delle deduzioni sociali	97
7.1.4	Le perdite subite da uno stabilimento d'impresa con sede all'estero	97
7.1.5	Il periodo di assoggettamento inferiore al periodo fiscale.....	98
7.1.6	Considerazioni generali	99
7.1.7	Considerazioni sul modello obvaldese	102
7.1.8	Considerazioni sul modello urano.....	107
7.1.9	Considerazioni sul modello turgoviese	111
7.1.10	Considerazioni sul modello basilese.....	114
7.2	L'imposizione delle persone sole, di quelle sposate e dei concubini	115
7.3	La deduzione	119
7.3.1	La deduzione sociale generale	119
7.3.2	La deduzione per doppio reddito dei coniugi.....	122
7.4	L'imposizione dei proventi unici	124
7.4.1	Considerazioni generali.....	124
7.4.2	Le liquidazioni in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti	125
7.4.3	Le prestazioni in capitale provenienti dalla previdenza	129
7.5	Gli effetti della progressione a freddo	130
7.6	L'imposta sulla sostanza.....	131
7.7	L'imposta alla fonte	132

7.8	La tassazione globale	132
7.9	Le modifiche delle altre leggi.....	133
8	Conclusioni	134
9	Bibliografia	140
V	Certificazione	154
	Allegato 1: Esempi di calcolo dell’aliquota nel Canton Turgovia	155
	Allegato 2: Revisioni delle leggi tributarie negli altri Cantoni	157

I Abstract

La sovranità fiscale dei Cantoni nel determinare le aliquote, gli importi esenti da imposta e gli importi delle deduzioni ha recentemente portato alcuni Cantoni a introdurre, in luogo di una scala delle aliquote progressiva, un sistema d'imposizione ad aliquota unica accompagnata da una forte deduzione sociale (*Flat Rate Tax*).

Gran parte della dottrina ritiene che la *Flat Rate Tax* sia conforme al principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva poiché l'onere fiscale aumenta più che proporzionalmente al crescere del reddito. Non è comunque dato a sapere se la curva d'imposta debba essere istituita mediante aliquote marginali crescenti (progressione diretta) oppure mediante un'aliquota marginale unica combinata con una deduzione sociale (progressione indiretta). A mio parere si può comunque sostenere che entrambi i sistemi appartengono alla grande famiglia delle imposte progressive e perciò conformi al principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva.

I Cantoni che hanno fatto uso della *Flat Rate Tax* prevedono un'aliquota unica e una deduzione sociale costante (Obvaldo e Uri), un'aliquota unica e una deduzione sociale regressiva per classi (Turgovia) e, infine, due aliquote marginali e una deduzione sociale costante (Basilea Città).

L'introduzione di una *Flat Rate Tax* apporta diverse semplificazioni al sistema tributario:

- elimina la disparità di trattamento per effetto del cumulo dei redditi tra persone coniugate e concubini che esercitano un'attività lucrativa;
- semplifica il calcolo dell'aliquota mondiale in caso di redditi assoggettati in diversi domicili fiscali per effetto della ripartizione proporzionale della deduzione;
- gli effetti della progressione a freddo si riducono al mero aggiornamento degli importi concernenti le deduzioni;
- semplifica il calcolo dell'onere fiscale per effetto dell'aliquota marginale unica.

Essa rappresenta inoltre uno strumento di marketing fiscale in grado di richiamare contribuenti facoltosi nella giurisdizione del Cantone.

La *Flat Rate Tax* contiene un unico svantaggio che riguarda la socialità delle aliquote. Dal principio dell'imposizione secondo la capacità economica non si desume su come debba essere effettuata una corretta ripartizione dell'onere fiscale tra contribuenti che dispongono di una diversa capacità contributiva. Per valutare se una *Flat Rate Tax* possa rappresentare un'imposta

sociale, si deve paragonare il nuovo onere fiscale che ne deriva con lo status quo. Alcuni Cantoni prevedono una forte progressione della scala delle aliquote per i redditi medio-bassi, per cui introducendo una *Flat Rate Tax* non si riscontrano grosse differenze nella curva d’imposta. Vi sono poi altri Cantoni che prevedono una progressione dalle scala delle aliquote più sociale per i redditi medio-bassi, per poi diventare più incisiva per i redditi elevati; in questo caso la progressione indiretta causerà, in neutralità di gettito fiscale, un aggravio per il cetto-medio e uno sgravio per i bassi e alti redditi. Per evitare una riduzione troppo marcata delle imposte per la classe più abbiente, il legislatore ha a disposizione dei correttori (deduzione sociale regressiva, doppia aliquota) che gli consentono di non interrompere la progressione delle aliquote nel momento in cui tende all’aliquota proporzionale.

Se non è sorretta da robusti correttivi, a mio parere la *Flat Rate Tax* non può essere definita come un’imposta diretta di carattere sociale poiché andrebbe a favorire i redditi elevati a scapito del cetto-medio. La sua progressione “frenata” urta con le finalità di un’imposta diretta: contribuire al finanziamento della spesa pubblica e servire da strumento di redistribuzione della ricchezza.

II Prefazione

“Il legislatore, avuto riguardo degli effetti che l'onere fiscale ha per il singolo contribuente e la sua esistenza economica, deve tuttavia avere cura di determinare un aggravio giusto che, malgrado la progressione, prevede una adeguata ripartizione degli oneri.”

(Ernst Blumenstein, System des Steuerrechts, 3° ed., 1971)

La *Flat Rate Tax* rappresenta senz'altro una novità assoluta nel sistema fiscale svizzero poiché entra in conflitto con la tradizionale politica fiscale degli Stati occidentali che, sin dagli anni '40, è stata realizzata attraverso una scala delle aliquote progressive. Uno studio di diritto tributario sulla *Flat Rate Tax* deve analizzare non solo la relazione con il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva, pilastro della giustizia fiscale, ma deve concentrarsi anche sugli aspetti redistributivi dell'imposta, sulla concorrenza fiscale intercantonale che negli ultimi tempi ha portato a un crollo delle aliquote per le persone fisiche e, infine, sugli aspetti della tecnica tributaria.

Questo studio ha quindi l'obiettivo di presentare le peculiarità della *Flat Rate Tax* attraverso un'analisi ad ampio respiro. Il legislatore che intende perseguire un esame oggettivo sulla *Flat Rate Tax* deve saper cogliere e ponderare ogni suo aspetto caratteristico, e questo lavoro può rappresentare un utile strumento per compiere delle scelte.

Recentemente sia la Confederazione, con uno studio commissionato al prof. Christian Keuschnigg dell'Università di San Gallo, sia i singoli Cantoni hanno valutato gli effetti positivi e negativi della *Flat Rate Tax*. Il numero di Cantoni che sta considerando l'opportunità di inserire un'aliquota unica nella propria legislazione tributaria è in continuo aumento. Infatti, oltre ai Cantoni di Basilea Città, Obvaldo, Turgovia e Uri, vi sono altri Cantoni come Appenzello Interno, Berna, Lucerna, San Gallo e Zurigo che hanno esaminato, almeno in parte, la *Flat Rate Tax*. A questo gruppo di Cantoni si aggiungerà Appenzello Interno che, con la prossima revisione della legge tributaria prevista per il 2010, si appresta a valutare i vantaggi e gli svantaggi dell'aliquota unica. Alla luce di questi fatti la *Flat Rate Tax* non si può quindi considerare una moda passeggera, piuttosto un sistema d'imposizione che sta riscuotendo un interesse generale.

La *Flat Rate Tax* è effettivamente semplice, innovativa e trasparente così come etichettata dagli esecutivi cantonali di Obvaldo, Uri e Turgovia? Oppure è solo una maschera in grado di

nascondere parte dei difetti del nostro sistema tributario? Il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva è rispettato? Può essere concepita come un'imposta sociale?

Si cercherà nell'arco di questo lavoro di fornire delle risposte il più oggettive possibile ai quesiti sopra esposti ricorrendo all'aiuto delle diverse fonti a disposizione (leggi, dottrina, messaggi legislativi, ecc.).

Desidero ringraziare innanzitutto il mio relatore, professor dottor Marco Bernasconi, per i suoi utili consigli e la sua consueta disponibilità nell'ascoltare e nel saper fugare, attraverso la sua lunga esperienza in ambito tributario, tutti i miei dubbi che sono sorti durante la stesura del lavoro.

Un grande ringraziamento anche al Giudice della Camera di diritto tributario del Canton Ticino, dottor Andrea Pedroli, per avermi aiutato con paziente disponibilità ad approfondire diversi aspetti tecnici concernenti la complessità del diritto tributario in relazione alla *Flat Rate Tax*. A ogni mio dubbio o domanda è sempre stato in grado di fornire una risposta esaustiva, anche nei momenti più delicati del lavoro, durante il quale si intersecavano problematiche fiscali di natura teorica e pratica.

Un grazie anche al signor lic. oec. Fernando Ghiringhelli per il suo prezioso apporto ricevuto nell'arco della ricerca. Infine desidero ringraziare tutti coloro che, con competente disponibilità, mi hanno aiutato a portare a termine questo lavoro di diploma.

Samuele Vorpe

Manno, 31 dicembre 2008

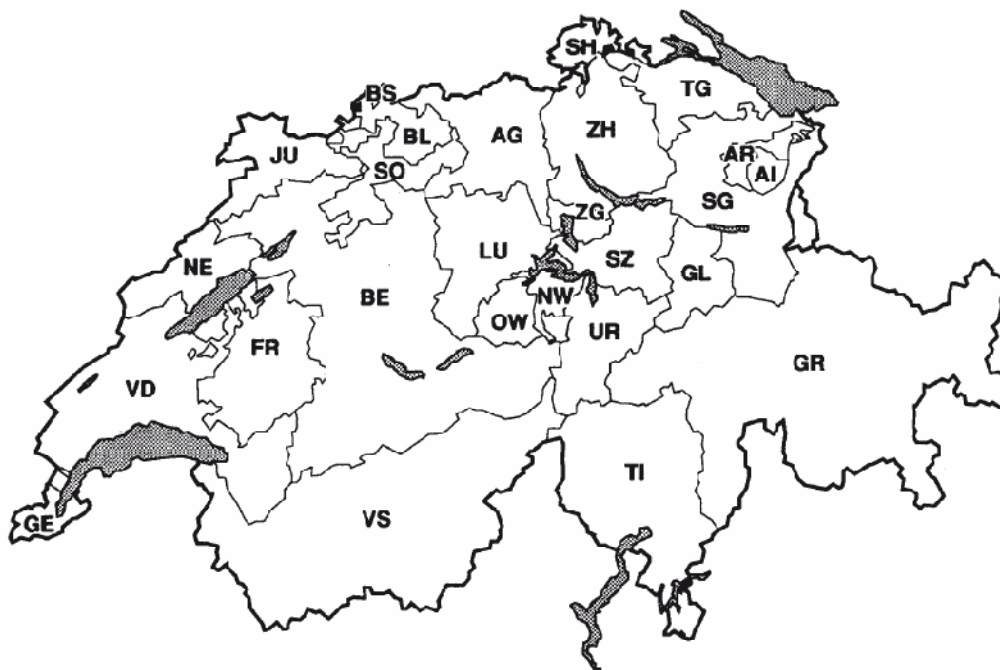
III Elenco delle abbreviazioni

Abbreviazione	Descrizione
AFC	Amministrazione federale delle contribuzioni
AJP	Aktuelle juristische Praxis
art.	articolo
artt.	articoli
AI	Assicurazione invalidità
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
AVS	Assicurazione vecchiaia e superstiti
BGE	Bundesgerichtsentscheide
BU	Bollettino ufficiale delle sedute parlamentari
ca.	circa
CDT	Camera di diritto tributario
cfr.	confronta
consid.	considerando
CN	Consiglio nazionale
CS	Consiglio degli Stati
Cost.	Costituzione federale della Confederazione svizzera (del 18 aprile 1999), RS 101
cpv.	capoverso
DIFD	Decreto del Consiglio federale (del 9 dicembre 1940) concernente la riscossione di un'imposta federale diretta
DTF	Decisione del Tribunale federale
ed.	edizione
GAAC	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
IFF	Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht
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
LPFC	Legge federale (del 3 ottobre 2003) concernente la perequazione finanziaria e la compensazione degli oneri, RS 613.2
LT-BS	Legge tributaria (del 12 aprile 2000) del Canton Basilea Città, RL 640.100
LT-BL	Legge tributaria (del 5 giugno 2003) del Canton Basilea Campagna, RL 331

Abbreviazione	Descrizione
LT-GL	Legge tributaria (del 7 maggio 2000) del Canton Glarona, RL VI C/1/1
LT-LU	Legge tributaria (del 22 novembre 1999) del Canton Lucerna, RL 620
LT-NE	Legge tributaria (del 30 ottobre 1994) del Canton Neuchâtel, RL 641.4
LT-NW	Legge tributaria (del 22 marzo 2000) del Canton Nidvaldo, RL 621.1
LT-OW	Legge tributaria (del 30 ottobre 1994) del Canton Obvaldo, RL 641.4
LT-SG	Legge tributaria (del 9 aprile 1998) del Canton San Gallo, RL 811.1
LT-SZ	Legge tributaria (del 9 febbraio 2000) del Canton Svitto, RL 21.10
LT-TI	Legge tributaria (del 21 giugno 1994) del Canton Ticino, RL 10.2.1.1
LT-TG	Legge tributaria (del 14 settembre 1992) del Canton Turgovia, RL 640.1
LT-UR	Legge tributaria (del 17 maggio 1992) del Canton Uri, RL 3.2211
max	massimo
mio.	milione
ndr.	nota dell'autore
no.	numero
NPC	Nuova perequazione finanziaria
OCSE	Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico
p. es.	per esempio
RDAF	Revue de droit administratif et fiscal
RDAT	Rivista di diritto amministrativo e tributario ticinese
RDS	Rivista di diritto svizzero
RL	Raccolta legislativa
RS	Raccolta sistematica
RTiD	Rivista ticinese di diritto
RTT	Rivista tributaria ticinese
ST	Der Schweizer Treuhänder
SUPSI	Scuola Universitaria Professionale della Svizzera Italiana
vCost.	Costituzione federale della Confederazione svizzera del 29 maggio 1974 (non più in vigore)
vol.	volume
ZSIS	Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht
ZStP	Zürcher Steuerpraxis

I nomi dei Cantoni sono abbreviati come segue:

AG	=	Argovia	NW	=	Nidvaldo
AI	=	Appenzello Interno	OW	=	Obvaldo
AR	=	Appenzello Esterno	SG	=	San Gallo
BE	=	Berna	SH	=	Sciaffusa
BL	=	Basilea Campagna	SO	=	Soletta
BS	=	Basilea Città	SZ	=	Svitto
FR	=	Friburgo	TG	=	Turgovia
GE	=	Ginevra	TI	=	Ticino
GL	=	Glarona	UR	=	Uri
GR	=	Grigioni	VD	=	Vaud
JU	=	Giura	VS	=	Vallese
LU	=	Lucerna	ZG	=	Zugo
NE	=	Neuchâtel	ZH	=	Zurigo



1 Introduzione

Questo studio ha quale obiettivo l'analisi degli aspetti di diritto costituzionale, di diritto tributario e di natura finanziaria legati alla recente introduzione dell'aliquota proporzionale (denominata con il termine anglosassone *Flat Rate Tax*) in alcuni Cantoni della Svizzera tedesca.

Nel secondo capitolo si porrà l'accento sui cardini del diritto tributario, in particolare si darà risalto al principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva contenuto nell'art. 127 cpv. 1 della Costituzione federale (in seguito denominata Cost.). Prendendo come riferimento la sentenza del Tribunale federale sulle controverse aliquote regressive del Canton Obvaldo, la quale si è soffermata sui principi costituzionali che caratterizzano il sistema impositivo, si esamineranno i principi dell'uguaglianza orizzontale e verticale, gli indici di capacità contributiva, la teoria del sacrificio, il principio della capacità contributiva nell'ordine giuridico federale e ticinese, le particolarità dell'imposizione sul reddito globale netto e le modalità di costruzione della scala delle aliquote. In seguito ci si soffermerà sugli obiettivi di natura extrafiscale, dandone una definizione e collegandoli con il principio della redistribuzione dei redditi, con la riduzione della base imponibile e con le aliquote d'imposta. Successivamente si studieranno le aliquote progressive, regressive e proporzionali che saranno messe in relazione con il principio della capacità economica. Per l'aliquota proporzionale si presenteranno i principali sistemi che permettono di attuare una progressività indiretta dell'onere fiscale (metodo della progressività per deduzione costante, per deduzione regressiva per classi, per deduzione regressiva continua e per deduzione con numero ridotto di scaglioni).

Nel terzo capitolo si valuteranno i diversi sistemi di *Flat Rate Tax* introdotti nei Cantoni di Obvaldo, Turgovia¹, Uri e Basilea Città, in particolare si darà risalto alle principali novità introdotte dai Cantoni (aliquota e deduzione), confrontando le curve d'imposta prima e dopo la riforma.

Nel quarto capitolo si esaminerà la socialità della *Flat Rate Tax* in relazione al principio della redistribuzione dei redditi. Si passeranno in rassegna uno studio della Confederazione e diversi studi cantonali che hanno preso in considerazione la possibilità di introdurre nella legislazione tributaria l'aliquota unica, rispettivamente si analizzeranno i meccanismi per costruire una *Flat Rate Tax* accompagnata da una deduzione sociale costante. Successivamente si metterà a confronto la curva d'imposta del Canton Obvaldo con quella di Svitto, al fine di evidenziarne le

¹ Nel Canton Turgovia il parlamento deve ancora discutere il messaggio dell'esecutivo cantonale.

principali differenze. La parte finale del capitolo si soffermerà invece sulle considerazioni riferite alla socialità dell'imposta proporzionale.

Nel quinto capitolo si porrà l'accento sulla concorrenza fiscale intercantonale, confrontando i diversi oneri fiscali nei principali Cantoni svizzeri per le persone sole, le persone coniugate senza figli e le persone coniugate con due figli. Ai fini dell'imposta diretta sul reddito delle persone fisiche sarà proiettato un confronto dell'onere fiscale calcolato sul reddito lordo, tenendo in considerazione anche le deduzioni. I dati utilizzati si basano sulle recenti modifiche legislative apportate dai Cantoni. Infine si evidenzieranno i principali cambiamenti avvenuti con l'introduzione della nuova perequazione finanziaria.

Nel capitolo sei si dedicherà ampio spazio alle modifiche da apportare alla legge tributaria cantonale a seguito dell'introduzione della *Flat Rate Tax*. In particolare si valuteranno le conseguenze sul principio della riserva di progressione dell'aliquota nei casi: di assoggettamento illimitato e limitato alle imposte dirette, di riparto delle deduzioni sociali in caso di domicilio fiscale primario e secondario, di perdite subite da uno stabilimento d'impresa con sede all'estero e del periodo di assoggettamento inferiore al periodo fiscale. Oltre a delle considerazioni di carattere generale, si esamineranno le particolarità del modello obvaldese, urano, turgoviese e basilese. In seguito si valuterà l'imposizione delle persone sole, di quelle sposate e dei concubini in relazione all'aliquota unica, rispettivamente la particolarità della deduzione sociale generale e della deduzione per doppio reddito che è concessa se ambedue i coniugi svolgono un'attività lucrativa. La prima deduzione, combinata con l'aliquota unica, serve a garantire una progressione indiretta dell'onere fiscale; mentre la seconda, sommata a quella generale per i coniugi, permette di raggiungere la parità di trattamento tra persone sole, coniugate e concubine. Dopodiché si analizzerà l'imposizione dei proventi unici, in particolare le liquidazioni in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti e le prestazioni in capitale provenienti dalla previdenza. Si darà poi spazio agli effetti della progressione a freddo, all'eventuale introduzione di un'aliquota proporzionale ai fini dell'imposta sulla sostanza, alle modifiche delle aliquote riferite all'imposta alla fonte, ad una particolarità legata all'istituto giuridico della tassazione globale e, infine, alle modifiche da apportare alle altre leggi o regolamenti cantonali.

Il capitolo sette si occuperà infine delle conclusioni generali sulla *Flat Rate Tax*.

2 I principi costituzionali

2.1 La competenza dei Cantoni in materia di aliquote

In base all'art. 3 Cost. i “Cantoni sono sovrani per quanto la loro sovranità non sia limitata dalla Costituzione federale ed esercitano tutti i diritti non delegati alla Confederazione.” I Cantoni adempiono i loro compiti nell'ambito delle loro competenze (art. 43 Cost.) e, a tal fine, devono disporre di una propria autonomia finanziaria (art. 46 cpv. 3 Cost.), la quale comprende, tra l'altro, la competenza di prelevare le imposte nei limiti previsti dagli artt. 129 e 134 Cost.²

Ai fini delle imposte dirette sul reddito e la sostanza delle persone fisiche, e sull'utile e il capitale delle persone giuridiche, la Confederazione deve stabilire in via legislativa le norme generali per la legislazione dei Cantoni e dei Comuni sull'assoggettamento, l'oggetto e il periodo di calcolo delle imposte, la procedura e le disposizioni penali. I Cantoni sono invece liberi di stabilire l'ammontare dell'imposta (art. 129 cpv. 2 Cost.). Unicamente le basi d'imposizione sono di conseguenza regolate in modo unitario (*armonizzazione fiscale formale*), mentre di proposito non si mira a un onere tributario uniforme (*armonizzazione fiscale materiale*).³

L'art. 134 Cost. prevede invece un diritto esclusivo a favore della Confederazione nel prelevare le imposte indirette; i Cantoni e i Comuni non possono istituire imposte analoghe a quelle prelevate dalla Confederazione, quali l'imposta sul valore aggiunto, le imposte speciali di consumo, la tassa di bollo e l'imposta preventiva.

2.2 I principi dell'imposizione fiscale

2.2.1 La parità di trattamento

La sentenza del Tribunale federale del 1. giugno 2007 si è soffermata sulla costituzionalità delle controverse aliquote regressive applicabili al reddito delle persone fisiche previste dal Canton Obvaldo.⁴

Secondo l'Alta Corte ai fini delle imposte dirette sul reddito e la sostanza delle persone fisiche, e sull'utile e il capitale delle persone giuridiche, i legislatori cantonali sono liberi di scegliere le

² DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 512 consid. 5, con riferimento a Schweizer/Küpfer, 2002, p. 636 N. 12; Vallender, 1992, p. 265.

³ Locher, Compatibilità LT, 1990, p. 14.

⁴ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 505 ss.

tariffe e aliquote fiscali e gli importi esenti da imposta (art. 129 cpv. 2 Cost., art. 1 cpv. 3 Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni, denominata LAID); essi sono però tenuti a osservare i diritti fondamentali, in particolare il diritto alla parità di trattamento e i suoi corollari in materia fiscale, nei quali figura il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva.⁵

L'art. 8 cpv. 1 Cost., secondo cui “*tutti sono uguali davanti alla legge*”, si concretizza dai principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione, come pure dal principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.). Il Tribunale federale afferma che i principi che reggono l'imposizione sono dei principi di politica finanziaria, sociale e fiscale, ricavati sulla base della giurisprudenza dell'art. 4 della previgente Costituzione federale (di seguito denominata vCost.).⁶

Il *principio della generalità dell'imposizione*, che riguarda un *aspetto soggettivo* del rapporto fiscale⁷, esige che ogni persona e ogni gruppo di persone siano imposti secondo la stessa disciplina legale.⁸ Si vogliono così evitare ingiusti privilegi fiscali o discriminazioni, non oggettivamente fondati, a danno di persone o gruppi di persone.⁹

Il *principio dell'uniformità dell'imposizione* vuole che tutti coloro che si trovano nella stessa situazione siano imposti nello stesso modo e di imporre in maniera diversa le persone che si trovano in situazioni che presentano delle differenze importanti.¹⁰

Entrambi i principi sono ormai da considerarsi assorbiti dal *principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva*, che è interpretato in modo tale da includere nel suo campo di applicazione anche questi postulati.¹¹

⁵ Ibidem, p. 513 consid. 5.

⁶ Ibidem, p. 513 consid. 6.1, con riferimento a Vallender/Wiederkehr, 2002, p. 1298 N. 3.

⁷ Oberson X., 2007, p. 30 § 3 N. 18.

⁸ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 513 consid. 6.1, con riferimento a DTF 114 Ia 221, p. 224 consid. 2c; DTF 114 Ia 321, p. 323 consid. 3b; Höhn/Waldburger, 2001, p. 108 § 4 N. 71; Vallender/Wiederkehr, 2002, p. 1299 N. 8.

A titolo esemplificativo le coppie sposate e le coppie di concubini che si trovano nella stessa situazione economica devono essere imposte allo stesso modo (Locher, Degressive Tarife, 2006, p. 120).

⁹ Pedroli, 2008, p. 19, con riferimento a DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 513 consid. 6.1.

¹⁰ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 513 consid. 6.1, con riferimento a DTF 114 Ia 221, p. 224 ss. consid. 2c; DTF 114 Ia 321, p. 323 consid. 3b.

2.2.2 L'ambito soggettivo

Secondo l'Alta Corte i Cantoni che prelevano le imposte sono tenuti a rispettare i principi fiscali di cui all'art. 127 Cost., sebbene quest'ultimo articolo non si collochi nel capitolo relativo ai diritti fondamentali (da art. 7 ad art. 36 Cost.), bensì nel capitolo che tratta l'ordinamento finanziario della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, l'art. 127 Cost. messo in relazione con l'art. 8 Cost. si impone per conseguenza ai Cantoni. Inoltre questi principi sono stati ricavati dal Tribunale federale con riguardo particolare alle imposte cantonali e comunali.¹² Durante le sedute parlamentari concernenti la revisione della Costituzione federale, non vi era stato alcun dubbio sul fatto che sia la dottrina sia la giurisprudenza avevano ricavato tali principi dal principio di uguaglianza contenuto nell'art. 4 vCost. e, per cui, dovevano essere qualificati come diritti fondamentali alla stessa stregua del diritto generale all'uguaglianza (art. 8 Cost.).¹³ Infine, l'art. 127 Cost., nel suo insieme, non concerne specificatamente il legislatore federale, ma menziona il regime fiscale (cpv. 1) oppure la doppia imposizione giuridica per i Cantoni (cpv. 3). Da ciò si evince che l'intenzione del legislatore sia quella di includere nell'art. 127 Cost. il regime fiscale federale, cantonale e comunale.¹⁴

2.2.3 L'ambito oggettivo

Se il rispetto dell'art. 127 Cost. da parte dei Cantoni è perlomeno applicabile alle imposte dirette, lo stesso non lo è per le imposte indirette e reali. Secondo il Tribunale federale si dovrebbe *verificare di caso in caso in quale misura tali principi siano applicabili in modo adeguato*.¹⁵

In sede di discussione del progetto di nuova Costituzione, il disegno di legge del Consiglio federale non conteneva il cpv. 2 dell'attuale art. 127 Cost., poi introdotto dal Consiglio nazionale. Il Consiglio degli Stati che si era opposto alla proposta del Consiglio nazionale, riteneva che i principi menzionati fossero stati ricavati solamente per le imposte dirette e, di

¹¹ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 514 consid. 6.1, con riferimento a Reich, Steuererhebungsprinzip, 1990, p. 103; Morandi, 1997, p. 131 ss.; cfr. inoltre Reich, Partielle Steuerdegression, 2006, p. 700; Locher, Degressive Tarife, 2006, p. 120.

¹² Oberson X., 2007, p. 31 § 3 N. 17; Aubert/Mahon, 2003, p. 1010 N. 4 ad art. 127 Cost.

¹³ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 514 consid. 6.2., con riferimento a BU Consiglio degli Stati, 1998, p. 187.

¹⁴ Oberson X., 2007, p. 31 § 3 N. 17.

¹⁵ Pedroli, 2008, p. 22, con riferimento a DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 514 consid. 6.2; cfr. inoltre DTF 128 I 102, p. 112 consid. 6d.

conseguenza, non erano applicabili alle imposte indirette. Per questa ragione non era raccomandabile che figurassero tra i principi generali.¹⁶

La formulazione contenuta nell'art. 127 cpv. 2 Cost. “*per quanto compatibile con il tipo di imposta*” lascia quindi aperta la questione a sapere se i principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione, come pure il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva siano da applicarsi anche alle imposte indirette.

La dottrina ritiene che i principi di cui all'art. 127 Cost. siano applicabili a tutte le imposte, dirette e indirette, reali e personali.¹⁷ Questa soluzione ha “*il merito di creare una perfetta integrazione reciproca tra l'ambito d'applicazione del principio di capacità contributiva, da un lato, e di quello di equivalenza, dall'altro. Infatti, quest'ultimo principio trova applicazione in relazione ai tributi causali, ed in particolare alle tasse, mentre il principio di capacità contributiva coprirebbe tutti i tributi non causali, cioè le imposte.*”¹⁸

2.3 Il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva

2.3.1 Definizione

*In base al principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva, ogni persona deve contribuire alla copertura delle spese pubbliche, tenuto conto della sua situazione personale e in proporzione ai suoi mezzi.*¹⁹ L'Alta Corte ha inoltre ricordato che il principio della capacità

¹⁶ Pedrolì, 2008, p. 22, con riferimento a BU Consiglio nazionale, 1998, p. 2036; BU Consiglio degli Stati, 1998, p. 1163.

¹⁷ Ibidem, p. 23; Oberson X., 2007, p. 33-34 § 3 N. 27; Yersin, Égalité de traitement, 1992, p. 171.

¹⁸ Pedrolì, 2008, p. 23.

Secondo il dott. Andrea Pedrolì l'imposta sul valore aggiunto tiene conto del principio di capacità contributiva, sia nell'individuazione del suo oggetto (consumo quale indice di capacità contributiva) sia nella definizione della base imponibile (operazioni escluse dall'imposta) come pure nel calcolo (aliquote proporzionali ma differenziate).

Della stessa opinione il prof. Mauro Baranzini, secondo il quale per le imposte indirette, come l'imposta sul valore aggiunto, la progressività è molto più bassa e viene raggiunta attraverso aliquote differenziate volte ad esentare i consumi di beni essenziali e a colpire in modo superiore alla media i beni di lusso. Egli afferma che non è vero, come spesso si afferma, che le imposte indirette sono di natura regressiva: il fatto che esse siano sovente leggermente progressive conferma la composizione dei consumi delle classi sociali (Baranzini, 1994, p. 620).

¹⁹ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 515 consid. 7.1., con riferimento a DTF 122 I 101, p. 103 consid. 2b/aa; DTF 114 Ia 221, p. 225 consid. 2c; DTF 99 Ia 638, p. 652 ss. consid. 9.

economica ha trovato le sue fondamenta costituzionali già nella Dichiarazione francese dei diritti dell'uomo e dei cittadini del 1789, e nelle costituzioni di certi Stati. Analoghe definizioni erano già contenute in numerose costituzioni cantonali, ancorché non ancora evocate dalla vCost.²⁰

Il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva si attribuisce ad Adam Smith che lo formulò nel 1776. Egli rileva che *“i sudditi di ogni Stato devono contribuire a mantenere il governo, in proporzione quanto più stretta possibile alle loro rispettive capacità, cioè in proporzione al reddito di cui essi rispettivamente godono sotto la protezione dello Stato.”*²¹

Ne consegue che le spese assunte dallo Stato devono essere ripartite in maniera equa e in funzione della capacità economica dei cittadini. È vietata una suddivisione delle spese dello Stato mediante una ripartizione assolutamente identica del carico fiscale tra contribuenti oppure un'applicazione del principio di equivalenza in funzione dell'uso effettivo delle prestazioni dello Stato.²²

2.3.2 L'uguaglianza orizzontale e verticale

Il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva si suddivide tra l'uguaglianza orizzontale e quella verticale. Nel primo caso (*uguaglianza orizzontale*) ogni persona o gruppo di persone che dispongono di un reddito identico devono pagare un importo d'imposta equivalente, mentre le persone che hanno dei redditi differenti devono essere imposte differemente. Secondo la giurisprudenza è vietato porre delle distinzioni non giustificate, o sottoporre a un regime identico delle situazioni che tra loro presentano differenze importanti e che necessitano un trattamento differente.²³ Il Tribunale federale afferma che un contribuente con un basso reddito non deve avere lo stesso onere fiscale di un contribuente che dispone di un reddito elevato e, che, non si può pretendere il reclamo di un'imposta a qualcuno che non dispone dei mezzi finanziari sufficienti per pagarla.²⁴

Il principio di uguaglianza orizzontale si indirizza essenzialmente a un *aspetto oggettivo* del rapporto fiscale che corrisponde alla determinazione dell'oggetto, della base imponibile e della

²⁰ Per un approfondimento sui principi fiscali contenuti nelle costituzioni cantonali si rimanda a Senn, 1999, p. 197 ss.

²¹ Falletti/Maggi/Piperno, 1996, p. 132-133, con riferimento a Smith, 1973.

²² DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 515 consid. 7.1.

²³ Auer/Malinverni/Hottelier, 2006, p. 484, nota 1030.

²⁴ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 516 consid. 7.2.

base di calcolo.²⁵ Qualsiasi contributo pubblico deve, di principio, riguardare nello stesso modo e con la stessa intensità, degli elementi simili, compresi i fatti economicamente assimilabili; per contro, degli elementi differenti devono essere valutati in maniera differente. In sostanza, il criterio determinante è quello di sapere se esiste un motivo oggettivo che permetta di giustificare una differenza di trattamento dal punto di vista fiscale.²⁶ Il margine di manovra del legislatore è in questo caso assai ristretto.

Se il confronto tra contribuenti che si trovano in situazioni economiche uguali è relativamente semplice, è invece piuttosto difficile determinare di quanto l'imposta debba aumentare allorché il reddito aumenti di un certo importo, in altre parole in che modo debba essere suddiviso l'onere fiscale tra contribuenti che dispongono di una diversa capacità contributiva (*uguaglianza verticale*). Sul piano verticale la situazione personale del contribuente deve essere presa in considerazione attraverso delle spese di abbattimento, delle deduzioni, delle aliquote ridotte oppure, inversamente, con delle aliquote più alte per i redditi elevati.²⁷ Nel confronto tra contribuenti in funzione delle loro diverse condizioni finanziarie (poveri, ricchi, molto ricchi), il giudice non può affermare precisamente di quanto l'imposta deve aumentare nel momento in cui il reddito raddoppia o triplica; la progressività non può che essere di competenza del legislatore, il suo margine di apprezzamento è relativamente ampio e *non si potrà che esigere un'evoluzione regolare delle aliquote o della curva del carico fiscale*.²⁸

Tuttavia, il Tribunale federale ha posto dei limiti alla progressione della scala delle aliquote con una soglia massima oltre la quale il tasso deve essere proporzionale.²⁹ Ai fini dell'imposta federale diretta il limite massimo è dell'11,5% (artt. 36 e 214 LIFD) e l'onere fiscale medio tende a crescere più che proporzionalmente con il crescere della base imponibile fino al limite assoluto. L'aliquota marginale tende a crescere, anche in cifre superiori all'11,5% nel penultimo scaglione, raggiungendo il 13,2% per le persone sole e il 13% per le persone coniugate, per poi diminuire al limite costituzionale dell'11,5%. Nella dottrina vi sono dei dubbi se il limite

²⁵ Oberson X., 2007, p. 32 § 3 N. 21.

²⁶ Ibidem, p. 32 § 3 N. 21.

²⁷ Yersin, *Égalité de traitement*, 1992, p. 170.

²⁸ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 516 consid. 7.2., con riferimento DTF 118 Ia 1, p. 3 consid. 3; cfr. inoltre Oberson R., 1990, p. 133; Pedrolì, 2008, p. 26; Locher, *Degressive Tarife*, 2006, p. 125.

²⁹ Reich, *Verfassungsmässigkeit*, 2008, p. 3, con riferimento a DTF 110 Ia 7, p. 14 consid. 2b.

massimo dell'11,5% sia riferito all'aliquota media o all'aliquota marginale. Il legislatore agli artt. 36 e 214 LIFD ha optato per la prima soluzione.³⁰

2.3.3 Gli indici di capacità contributiva

L'indice di capacità contributiva per eccellenza è rappresentato dal reddito. Insieme con il reddito, sono considerati indici diretti di capacità contributiva il patrimonio e gli incrementi del valore del patrimonio.

Sono, invece, indici indiretti il consumo e gli affari giuridici (trasferimenti, assunzione o estinzione di obbligazioni) che sono colpiti dalle imposte indirette.³¹

Da un punto di vista quantitativo, il sacrificio patrimoniale che si impone ai contribuenti deve essere rapportato all'idoneità che il singolo mostra di potersi privare di una parte dei propri averi per metterla a disposizione della collettività, dopo aver soddisfatto i suoi bisogni essenziali.³² Non è perciò indice di capacità contributiva un reddito minimo poiché lesivo dell'art. 12 Cost., il quale garantisce a chi è nel bisogno e non è in grado di provvedere a se stesso il diritto d'essere aiutato e assistito, e di ricevere i mezzi indispensabili per un'esistenza dignitosa. Il Tribunale federale sostiene che il legislatore non è tenuto ad esonerare il minimo vitale dall'imposta, ma deve fare in modo che nessun contribuente sia leso nel proprio diritto alla garanzia della sopravvivenza da una pretesa tributaria dello Stato. Il legislatore può dunque avvalersi di diversi strumenti come la determinazione delle aliquote o l'esenzione di determinati importi oppure ancora attraverso delle deduzioni, ma anche singolarmente concedendo il condono fiscale nei casi di bisogno.³³

2.3.4 La teoria del sacrificio correlata al principio della capacità contributiva

Per attuare il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva si deve tuttavia trovare una soluzione operativa che permetta di stabilire quanto ogni contribuente sia tenuto a pagare. Nei primi decenni del XIX secolo John Stuart Mill credeva, erroneamente, di aver trovato una soluzione di carattere generale così formulabile: *“l'uguaglianza di fronte alle imposte implica uguaglianza individuale di sacrificio e lo strumento fiscale che consente il raggiungimento di questo obiettivo è l'imposta proporzionale sul reddito.”*³⁴ In altri termini, un

³⁰ Richner, *Steuertarifliche Besonderheiten*, 2008, p. 219.

³¹ Tesauero, 2004, p. 40.

³² *Ibidem*, p. 41.

³³ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 521 consid. 8.2., con riferimento a DTF 122 I 101, p. 105 consid. 3b.

³⁴ Artoni, 2007, p. 27.

principio equitativo ampiamente condivisibile avrebbe richiesto l'introduzione di un'imposta proporzionale che, secondo Mill, avrebbe realizzato l'uguaglianza individuale di sacrificio.

Nelle elaborazioni teoriche successive gli economisti appartenenti alla scuola utilitaristica si accorsero ben presto che l'espressione *uguaglianza di sacrifici* era passibile di interpretazioni divergenti e che, soprattutto, le possibili interpretazioni e le diverse ipotesi sull'andamento della curva dell'utilità del reddito portavano a scelte di politica tributaria profondamente diverse.³⁵

La scuola utilitaristica sostiene che la ripartizione dell'onere fiscale tra i contribuenti può essere realizzata attraverso la *teoria del sacrificio*. L'onere fiscale si identifica nel sacrificio di utilità che deriva dal pagamento dell'imposta, dalla rinuncia, cioè, a parte del proprio reddito. Il principio della capacità contributiva è stato generalmente, anche se riduttivamente, denominato principio del sacrificio. La scienza delle finanze individua tre diversi principi del sacrificio che si differenziano per il fatto di richiedere l'uguaglianza, rispettivamente, del sacrificio assoluto, proporzionale e marginale.³⁶

Queste teorie si basano su un'idea comune secondo la quale, quando il reddito aumenta, l'aumento d'utilità del reddito supplementare diminuisce, in altre parole, il tasso marginale d'utilità accusa una curva decrescente.³⁷

Le ipotesi alla base dei tre principi richiamati sono le seguenti:

- a) l'unica determinante dell'utilità è il reddito;
- b) il reddito prima dell'imposta è semplicemente un dato e non lo si considera come il risultato di una scelta del contribuente tra lavoro e tempo libero;
- c) gli individui hanno uguali preferenze, rappresentate da un'uguale funzione di utilità;
- d) l'utilità del reddito è decrescente.

³⁵ Ibidem, p. 27.

³⁶ Bosi, 1996, p. 225.

³⁷ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 516-517 consid. 7.3, con riferimento a Birk, 1983, p. 23 ss., in particolare p. 25, 32 ss., 37 ss.; Richner, Degressive Einkommenssteuertarife, 2006, p. 209 ss.; per una presentazione matematica della teoria del sacrificio si rimanda a Siegenthaler, 1997, p. 58 ss.

Il *principio del sacrificio assoluto* sostiene che sia eguagliata, in valore assoluto, la perdita di utilità sopportata dai contribuenti a seguito dell'introduzione dell'imposta, in altri termini l'imposta deve sottrarre ad ogni contribuente una quantità uguale di utilità.³⁸

Il *principio del sacrificio proporzionale* comporta che il sacrificio di utilità richiesto sia una percentuale, uguale per tutti i contribuenti, dell'utilità complessiva che essi derivano dal proprio reddito. Da esso non discende però obbligatoriamente che il prelievo debba essere progressivo e il risultato dipende dalla pendenza dell'utilità marginale del reddito.³⁹

Infine, il *principio del sacrificio marginale*, denominato anche principio del sacrificio minimo collettivo, è un principio che richiede il massimo della progressività compatibile con il vincolo di non ribaltare la scala della distribuzione dei redditi. Ogni unità aggiuntiva d'imposta è sempre prelevata dal contribuente più ricco, e cioè dal contribuente che sopporta la minor perdita di utilità a fronte della rinuncia a un'unità di reddito.⁴⁰

I principi del sacrificio rappresentano un parametro per valutare l'equità delle imposte, ma non sono in grado di fornire alcun argomento definitivo sulla preferibilità al sacrificio assoluto, proporzionale o marginale. Da essi, inoltre, con l'eccezione del terzo, non discende alcuna indicazione precisa a favore della progressività del prelievo, in quanto potrebbe anche essere proporzionale, se non addirittura regressiva.⁴¹

La scienza delle finanze ha ugualmente constatato che la teoria del sacrificio non costituisce una risposta definitiva al problema della parità di trattamento verticale. Si è invece unanimi sul fatto che il reddito costituisce un indicatore adeguato per stabilire la capacità contributiva. Tuttavia la difficoltà risiede nella necessità di calcolare l'imposta in modo che ogni persona debba sopportare un sacrificio fiscale corrispondente alla sua condizione economica personale (simmetria dei sacrifici). In particolare, fino a quando l'evoluzione della curva di utilità marginale non sarà misurabile, non sarà possibile quantificare di quanto il carico fiscale debba aumentare quando il reddito cresce, in modo da esigere un sacrificio equivalente.⁴²

³⁸ Bosi, 1996, p. 226.

³⁹ Ibidem, p. 226-227.

⁴⁰ Ibidem, p. 227.

⁴¹ Ibidem, p. 228.

⁴² DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 517 consid. 7.3, con riferimento a Gassner/Lang, 2000, p. 8 ss.; per una critica del principio secondo la capacità contributiva da un punto di vista della scienza economica cfr.

Luigi Einaudi ha pubblicato nel 1938 un saggio dal titolo evidentemente significativo sui principi utilitaristici qui affrontati: *“La vuota boria dei sommi principi utilitaristici dell'imposta”*. Einaudi sostiene che la condizione essenziale per l'applicazione compiuta del principio del sacrificio comunque definito è l'esistenza di uno *“psicoscopio”*:

“Lo psicoscopio non esiste, né lo possiamo sostituire con il metodo della confessione auricolare al procuratore delle imposte. Essendo incontrollabile, per la sua indole interna, se non dinanzi al tribunale di Dio, la confessione dinanzi al tribunale degli uomini non avrebbe alcun valore. È necessario perciò che lo Stato sostituisca una sua valutazione a quella dei singoli. Ma dovendo lo Stato essere imparziale, la sua valutazione non può essere arbitrariamente diversa da uomo a uomo. Lo Stato deve necessariamente assumere un uomo medio, fornito di medie ordinarie comuni reazioni psicologiche di fronte all'acquisto o alla perdita di successive dosi di ricchezza (...) In luogo delle successive dosi di ricchezza per i singoli componenti la società, noi conosciamo una curva inventata dal legislatore (...) La sostanza economica dell'esercizio, sia detto con sopportazione, è zero. Allo stato attuale delle conoscenze, nessuno è riuscito a varcare il ponte fra le valutazioni individuali, difformi una dall'altra e inconoscibili, della curva dell'utilità della ricchezza e la uniforme valutazione statale (...) Se le cose stanno così a che la solenne costruzione derivata dal sommo principio utilitaristico? Guardando in fondo, si vede che la costruzione poggia tutta sulla scelta arbitraria fatta dal legislatore, e per lui dallo studioso, di un criterio qualunque di distribuzione dell'imposta consigliata a buon senso, dall'opportunità politica, dalla prevalenza di certi sentimenti e di certi interessi.”⁴³

2.3.5 Il principio della capacità contributiva secondo l'ordine giuridico federale

L'Alta Corte sostiene che l'evoluzione delle aliquote non deve solamente rispettare i diritti fondamentali della garanzia della proprietà e della libertà economica, ma conformemente alla giustizia distributiva, deve anche soddisfare un aspetto sociale. Questa considerazione corrisponde alla concezione dominante dell'ordine giuridico, secondo la quale il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva si instaura in un ordine giuridico, sociale ed economico.

Birk, 1983, p. 39 ss., in particolare p. 40, 42; cfr. inoltre Matteotti, 2005, p. 703 ss.; Richner, Degressive Einkommenssteuertarife, 2006, p. 214 ss.

⁴³ Artoni, 2007, p. 31, con riferimento a Einaudi, 1959.

L'Alta Corte si fonda sul fatto che la giustizia fiscale è innanzitutto una questione di giustizia distributiva come formulata dal filosofo Aristotele, in cui è necessaria una giusta ripartizione delle spese e dei bisogni tra i membri delle comunità.⁴⁴

Per queste ragioni il principio della capacità contributiva trova la sua concretizzazione nell'ordine giuridico costituzionale. La Costituzione federale ha istituito uno Stato di diritto democratico fondato sull'ordine economico, liberale e sociale. La promozione della prosperità comune (art. 2 cpv. 2 Cost.), come pure l'impegno nell'assicurare per quanto possibile pari opportunità ai cittadini (art. 2 cpv. 3 Cost.), mettono in evidenza le preoccupazioni sociali dello Stato, così come la sua responsabilità in materia. Una condizione fondamentale per la realizzazione personale ed economica dell'individuo risiede nella solidarietà tra i diversi ceti sociali, i diversi gruppi d'età, ecc.⁴⁵

Lo stesso Consiglio federale ha avvalorato questo concetto di carattere sociale, secondo cui *“negli ultimi 150 anni, la Confederazione Svizzera è andata sempre più sviluppandosi per divenire uno Stato federale d'impronta sociale. Già l'articolo sullo scopo della Costituzione federale del 1848 (art. 2), ripreso immutato nella vigente Costituzione federale, menzionava, oltre ad altri scopi fondamentali, quello della comune prosperità (...) Il riconoscimento della responsabilità sociale dello Stato, l'impegno a favore dei più deboli socialmente e di quanti sono svantaggiati dalla vita per mea oggi l'intero ordinamento giuridico risulta manifesto non soltanto nell'intero sistema delle assicurazioni sociali, bensì anche nell'assetto contrattualistico-sociale dell'ordinamento economico.”*⁴⁶

Il Consiglio federale rileva inoltre che *“Confederazione e Cantoni portano ciascuno il loro contributo all'attuazione della giustizia sociale. Si può osservare che il carattere di Stato di diritto è uno degli elementi che contribuiscono a determinare l'identità della Confederazione Svizzera: la Svizzera è senza dubbio uno Stato federale sociale, senza tuttavia che questa caratteristica sia concretata a livello di Costituzione federale in una disposizione fondamentale in forma di catalogo di principi politico-sociali.”*⁴⁷

⁴⁴ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 518 consid. 7.4, con riferimento a Tipke, 1993, p. 262 ss., 289 ss.; Huber, 1988, p. 77 ss., 95 ss., in particolare 99 ss.; Richner, Degressive Einkommenssteuertarife, 2006, p. 206; Senn, 1999, p. 152 ss. con referenze citate.

⁴⁵ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 518 consid. 7.4, con riferimento a Bigler-Eggenberger, 2002, p. 528 ss. N 10 ss.

⁴⁶ Consiglio federale, Messaggio Cost., 1997, p. 10.

⁴⁷ Ibidem, p. 185-186.

Il collegamento dell'art. 127 cpv. 2 Cost. con gli aspetti sociali contenuti nella stessa Costituzione federale indicano chiaramente la consapevolezza del ruolo determinante che la stessa attribuisce alla funzione redistributiva delle imposte⁴⁸, rigettando di fatto una concezione di Stato minimo basato sull'identità fra persona e proprietà.⁴⁹ Si è invece disegnato uno Stato che si fonda soprattutto sui diritti sociali degli individui che devono essere finanziati con le imposte. La Costituzione federale ha quindi optato per una nozione di *imposta funzionale alla redistribuzione*.⁵⁰

2.3.6 Il principio della capacità contributiva secondo l'ordine giuridico ticinese

La legge tributaria ticinese sulle imposte dirette, nella prima parte del ventesimo secolo, è stata disciplinata dalla legge 1907 che colpiva con un'imposta principale la sostanza e con un'imposta complementare il reddito del lavoro.⁵¹ Con la legge tributaria ticinese del 1950 si è passati invece a un'imposta principale sul reddito e un'imposta complementare sulla sostanza che prevede aliquote progressive.

Secondo il legislatore ticinese la funzione della legge tributaria del 1950 non era soltanto quella di procurare allo Stato le entrate necessarie per adempiere ai propri compiti ma anche quella di attuare la distribuzione dei redditi.⁵²

Queste le considerazioni riportate dal Consiglio di Stato sugli obiettivi della legge tributaria del 1950: *“Ché, se è vero che la funzione prima e determinante dell'imposta va ricercata nella copertura del fabbisogno finanziario della comunità (in quanto le ordinarie entrate della stessa non siano a ciò sufficienti), è pur vero che, per ragioni di equità e di giustizia distributiva, alla*

⁴⁸ La funzione delle imposte dirette, oltre a quella di poter contribuire al finanziamento della spesa pubblica, è quella di servire come strumento di redistribuzione della ricchezza e del reddito attraverso dei trasferimenti dai settori più abbienti allo Stato con l'imposizione e dallo Stato ai meno favoriti con degli investimenti sociali (Commissione speciale in materia tributaria, 1976, p. 1791).

⁴⁹ Pedrolì, 2008, p. 25.

⁵⁰ Ibidem, p. 25. Altri autori, con dei contributi apparsi prima della sentenza del Tribunale federale sulle controverse aliquote regressive del Canton Obvaldo, ritengono che la funzione redistributiva delle imposte rappresenti invece un obiettivo extrafiscale (cfr. Reich, Leistungsfähigkeitsprinzip, 1984-85, p. 25-26.; Senn, 1999, p. 188 ss.; Reich, Partielle Steuerdegression, 2006, p. 727; Hinny, 2006, p. 69, con riferimento a Reich, Leistungsfähigkeitsprinzip, 1984-85, p. 9 e 25; Reich, Allgemeinheit, 1990, p. 173 ss.).

⁵¹ Bernasconi, Federalismo fiscale, 2008, p. 53).

⁵² Ibidem, p. 59.

copertura di tale fabbisogno abbiano a concorrere tutti i singoli in ragione della loro potenzialità economica.”⁵³

Durante la revisione della legge tributaria del 1976, si erano espressi sentimenti a favore della giustizia fiscale, secondo cui *“nei rapporti della commissione speciale in materia tributaria di maggioranza e di minoranza e nei dibattiti granconsigliari sono state dibattute ampiamente le finalità della legge. L’idea dominante che ha informato i lavori parlamentari e i rapporti commissionali è quella che lo scopo della legge tributaria, oltre a consentire di realizzare un gettito di imposta adeguato, deve tenere in considerazione anche la redistribuzione dei redditi”*.⁵⁴

Il legislatore ticinese ha sempre dato grande importanza alla giustizia fiscale, anche durante la revisione della legge tributaria del 1995, proponendo una fiscalità sociale per i redditi modesti e una forte progressione delle aliquote per permettere la redistribuzione dei redditi: *“Accanto allo scopo di assicurare allo Stato il gettito necessario si è ormai affermata ed è diventata patrimonio comune di tutti i partiti l’esigenza di attuare, attraverso la legge tributaria, la redistribuzione dei redditi”*.⁵⁵

2.3.7 L'imposizione sul reddito globale netto

Il sistema fiscale svizzero si basa sull'imposizione del reddito globale netto (art. 7 cpv. 1 LAID)⁵⁶ e, sussidiariamente, della sostanza globale netta (art. 13 cpv. 1 LAID). Questa forma d'imposizione, caratterizzata dal continuo aumento dei tassi d'imposizione, ha comportato l'introduzione di misure compensatorie che hanno eroso la base imponibile, rendendo il sistema più complesso.⁵⁷ Una parte di queste misure si presta a controbilanciare il carico fiscale divenuto troppo rilevante per determinate categorie di contribuenti.⁵⁸ Altre misure, invece, perseguono degli scopi extrafiscali che favoriscono o penalizzano certi redditi senza una chiara relazione con l'imposizione secondo la capacità contributiva.⁵⁹

⁵³ Ibidem, p. 59, con riferimento a Consiglio di Stato del Canton Ticino, 1949, p. 749.

⁵⁴ Ibidem, p. 326-327.

⁵⁵ Ibidem, p. 369.

⁵⁶ L'art. 7 cpv. 1 LAID prescrive ai Cantoni di imporre la totalità dei proventi periodici o unici. Il cpv. 4 contiene invece un elenco esaustivo dei redditi esenti da imposta.

⁵⁷ Si rimanda al capitolo 2.4.3.

⁵⁸ Per esempio mediante le spese per malattia, infortunio o disabilità legate al contribuente (art. 9 cpv. 2 lett. h e h^{bis} LAID).

⁵⁹ Per esempio le deduzioni legate alla previdenza professionale (art. 9 cpv. 2 lett. g LAID); le deduzioni per gli accantonamenti (art. 10 cpv. 1 lett. b, art. 24 cpv. 4 LAID), in particolare gli accantonamenti

Si aggiunge a ciò l'esenzione dei guadagni in capitale conseguiti su elementi della sostanza mobiliare privata (art. 7 cpv. 4 lett. b LAID). In una sentenza del 1988 il Tribunale federale ha deciso che è ammissibile, da un punto di vista del diritto costituzionale, assoggettare all'imposta sul reddito solo i profitti in capitale realizzati sulla sostanza commerciale e non quelli sulla sostanza mobiliare privata.⁶⁰

Un altro elemento in contrasto con il principio della capacità contributiva è rappresentato dall'attenuazione della doppia imposizione economica a carico delle persone fisiche; infatti, si costatano generose riduzioni attraverso la riduzione delle aliquote o della base imponibile previste da diversi Cantoni della svizzera tedesca.⁶¹

Questi sviluppi inducono a esplorare altri indici di capacità contributiva. La dottrina recentemente si sta interessando soprattutto a un'imposizione del reddito che escluda i redditi da risparmio.⁶²

La *Flat Tax*, che appartiene a questa categoria d'imposte, si basa principalmente sui tre pilastri seguenti:

- a) un contributo sui salari lordi e sulle pensioni (*individual wage tax*, tipo il secondo pilastro) prelevato alla fonte, ma che dà luogo a delle rettifiche dopo la dichiarazione d'imposta. Gli interessi attivi, i dividendi e i guadagni in capitali non sono invece imposti;
- b) un contributo sull'attività imprenditoriale (*business tax*) prelevato sulla cifra d'affari proveniente dall'attività indipendente, dagli interessi (ivi compresi i guadagni in capitale provenienti dagli immobili non occupati dai loro proprietari) e dai proventi sui diritti immateriali, dopo le deduzioni delle spese del materiale, delle merci e delle prestazioni di servizio, dei salari del personale (tranne le prestazioni accessorie in natura e dei contributi sociali del primo pilastro). Le persone giuridiche e le persone fisiche sono sottoposte alla stessa imposta. Le spese di finanziamento (interessi, dividendi, ecc.) non sono deducibili né dal debitore (l'impresa) né dal creditore (l'azionista, il salariato, ecc.). Tutte le spese

relativi ai futuri mandati di ricerca e sviluppo (art. 29 cpv. 1 lett. d, art. 63 cpv. 1 lett. d LIFD) oppure la deduzione degli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente (art. 9 cpv. 3 lett. a LAID).

⁶⁰ Pedroli, 2008, p. 42, nota in calce no. 79, con riferimento a DTF 114 Ia 221.

⁶¹ Ibidem, p. 42.

⁶² Yersin, Remarques préliminaires, 2008, p. 36 N. 73.

d'investimento sono immediatamente deducibili. La doppia imposizione economica è completamente eliminata;

- c) un'aliquota proporzionale unica si applica ai due contributi e, tenendo in considerazione la situazione familiare dei salariati, si effettuano deduzioni di carattere sociale, conferendo all'imposta una progressione indiretta.

La *Flat Tax* si prefigge lo scopo di semplificare la dichiarazione d'imposta dei contribuenti, di favorire gli investimenti e di assicurare la neutralità di finanziamento delle società. Si teme però che un simile sistema, basato su un'aliquota proporzionale, possa penalizzare le classi meno abbienti in favore di quelle benestanti. In effetti si escludono dalla base imponibile tutte le persone che si finanziano attraverso i redditi provenienti dalla sostanza mobiliare (interessi e dividendi), per cui a parità di redditi i salariati dovranno versare un contributo, dedotto dal loro salario, senza alcuna deduzione.⁶³

Il sistema d'imposta proposto sarebbe difficilmente compatibile con il sistema fiscale degli altri Stati, con la concorrenza fiscale e con la necessità per la Svizzera di migliorare la sua attrattività. Inoltre la discordanza tra certe norme e il principio della capacità contributiva, di cui all'art. 127 cpv. 2 Cost., appare evidente.⁶⁴ Inoltre la *Flat Tax* poco si addice al federalismo svizzero poiché sarebbe alquanto difficile riuscire a imporre ai Cantoni un'aliquota fissa comune, che si verrebbe ad aggiungere all'imposta federale diretta.⁶⁵

Il Consiglio federale si è soffermato anch'esso sulla *Flat Tax* rispondendo il 7 settembre 2005 a un'interpellanza depositata il 16 giugno 2005 dal consigliere nazionale on. Markus Wäfler, rilevando quanto segue: *“Nel dibattito politico, la nozione di sistema d'imposizione ad aliquota unica è intesa in diversi modi. All'origine, la nozione di “flat tax” è stata utilizzata per un progetto di riforma fiscale basata sul consumo negli Stati Uniti. All'occorrenza, avremmo prelevato un'imposta sul cash-flow delle imprese basata sui flussi finanziari reali. Per le famiglie, l'imposta avrebbe colpito i salari, le retribuzioni e le rendite. Il Consiglio federale ha valutato questo sistema e ha concluso che non era il caso di approfondire l'esame, principalmente perché l'imposta sul cash-flow non è computabile a titolo d'imposta sull'utile a livello internazionale. L'idea di un'aliquota d'imposta unica è stata in seguito applicata ai sistemi d'imposta sul reddito,*

⁶³ Yersin, Remarques préliminaires, 2008, p. 36 N. 73, con riferimento a Matteotti, 2005, p. 673 ss.; Richner, Flat Tax, 2005, p. 593; Reymond, 1997, p. 357 ss.

⁶⁴ Ibidem, p. 37 N. 74.

⁶⁵ Oberson X., 2007, p. 11 § 1 N. 31.

*in particolare nell'Europa dell'Est. L'interpellanza sembra anch'essa mirare a questa forma d'imposizione. Allo scopo d'evitare una confusione con la "flat tax" basata sul consumo, il Consiglio federale preferisce parlare di "flat rate tax" o d'imposta con aliquota unica. Questo sistema d'imposizione presenta due caratteristiche: in primo luogo, la nozione di reddito è definita in maniera globale, del tipo che non ci sono eccezioni né trattamenti fiscali preferenziali che riducono la base imponibile. In secondo luogo, la base imponibile è imposta con un'aliquota unica. Si è tenuto conto dell'elemento sociopolitico con l'introduzione di una franchigia, che conferisce all'imposta una curva indirettamente progressiva. Inoltre, la "flat rate tax" rispetta il principio della capacità contributiva (...)."*⁶⁶

Un'altra recente proposta del Partito Liberale Radicale Svizzero è costituita dalla *Easy Swiss Tax* che consiste in una tassazione basata su tre aliquote marginali progressive del 10, 15 e 18% (per le imposte cantonali e comunali) e su un numero ridotto di deduzioni fisse (tre di carattere sociale, una per gli immobili e una di carattere generale). Dato che l'*Easy Swiss Tax* non è conforme alla LAID, è necessaria una modifica costituzionale. Questo chiarisce l'orizzonte temporale previsto dai promotori di dieci anni fino a una sua possibile realizzazione, sebbene questo termine appaia poco realistico.⁶⁷

Il modello propone di imporre una sola volta i redditi indipendentemente dal loro livello e dalla loro fonte, escludendo dalla base imponibile gli interessi, i dividendi, il valore locativo, così come l'imposta sulla sostanza. Invece di quest'ultima, si propone di imporre il capitale sulla base di un reddito forfettario del 3%⁶⁸, corrispondente al tasso di un'ipoteca fissa a due o cinque anni.⁶⁹ In questo modo l'imposta andrebbe a colpire un reddito presunto conseguito dal contribuente. L'*Easy Swiss Tax* propone anche di privilegiare l'imposizione immobiliare concedendo una deduzione forfettaria dell'1%, ciò che comporterebbe un'imposizione effettiva del 2%, invece che del 3% come previsto per le altre sostanze.

Il 21 giugno 2007 è stata presentata un'interrogazione parlamentare, depositata dall'on. Markus Hutter (consigliere nazionale), nella quale si è chiesto al Consiglio federale se la semplificazione del sistema fiscale rappresenti un obiettivo prioritario e se il modello *Easy Swiss Tax* possa riuscire a raggiungere questo scopo.

⁶⁶ Consiglio federale, Risposta del 07.09.2005 all'interpellanza 05.3396, 2005, libera traduzione dal francese.

⁶⁷ Benz, *Easy Swiss Tax*, 2007, p. 4.

⁶⁸ Ibidem, p. 6.

⁶⁹ Malandrini, 2007, p. 1 ss.

Nella risposta del 12 settembre 2007 il Consiglio federale ha rilevato che “(...) il modello *Easy Swiss Tax* deve essere incluso nella discussione di fondo sulla futura struttura del sistema fiscale svizzero. Poiché però il progetto precedente di *Easy Swiss Tax* era stato formulato in modo molto generico e quindi poco concreto, il Consiglio federale ha proposto di accogliere la mozione innanzi tutto in quanto mandato di semplificazione generale. Per sapere se l'imposizione del rendimento ipotetico del capitale proposta produce la semplificazione voluta occorre quindi un esame più approfondito. L'imposizione del rendimento ipotetico del capitale unita all'abolizione della vigente imposta sulla sostanza è in contrasto con la legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (LAID). Secondo l'articolo 2 LAID i cantoni sono tenuti tra l'altro a riscuotere un'imposta sulla sostanza delle persone fisiche. I cantoni sono liberi unicamente nell'impostare le tariffe e non è loro vietato, ad esempio, di prevedere elevati importi esenti o aliquote d'imposta basse. Secondo l'articolo 13 LAID l'imposta sulla sostanza ha per oggetto la sostanza netta totale ossia l'eccedenza degli attivi sui passivi. Nell'ottica del diritto dell'armonizzazione, l'imposta sulla sostanza è quindi un'imposta che colpisce i soggetti e si basa sull'efficienza soggettiva dei contribuenti e, oltre agli attivi, tiene conto obbligatoriamente anche dei passivi. Per contro, nel modello *Easy Swiss Tax* da un lato non è chiaro in che modo si considerano i debiti e gli interessi passivi; dall'altro il reddito della sostanza ipotetico è calcolato con il rendimento ipotetico del capitale e tassato sulla base di un'aliquota unica, anche se questo importo non è stato conseguito o è stato conseguito solo in parte dal contribuente. In tal modo il contribuente non viene tassato secondo la sua effettiva capacità soggettiva. Infine non è chiaro il compito che avrebbe in Svizzera l'imposta preventiva quale imposta di garanzia in caso di imposizione del rendimento ipotetico del capitale. Se si rinunciasse all'imposta preventiva, si porrebbe la questione di come compensare le perdite fiscali che ne risulterebbero. Senza revisione del diritto federale vigente i cantoni non possono prevedere lo strumento del rendimento ipotetico del capitale come finora descritto.”⁷⁰

Il progetto, ancora in fase embrionale, è stato però respinto dal Consiglio nazionale.⁷¹

Parte della dottrina auspica, quale soluzione, a un ritorno ai principi direttori dell'imposta: una larga base imponibile che tenga conto dell'insieme dei redditi che accrescono la capacità contributiva (compresi i guadagni in capitale privato) e con delle aliquote meno marcate

⁷⁰ Consiglio federale, Risposta del 12.09.2007 all'interpellanza 07.3439, 2007.

⁷¹ BU Consiglio nazionale, 2007, p. 1515.

rispetto a quelle attuali.⁷² Il principio della capacità contributiva può essere unicamente garantito se tutti i proventi concorrono a formare la base imponibile.⁷³

2.3.8 La costruzione della scala delle aliquote

Un'imposizione proporzionale alla capacità contributiva deve essere formulata scegliendo degli indicatori adeguati. In particolare si richiede che:⁷⁴

- a) l'indicatore scelto per misurare la capacità contributiva deve giustificare la situazione differente sul piano economico e sociale e deve permettere di cogliere il potenziale economico dei contribuenti interessati, almeno sul piano statistico;
- b) l'indicatore deve essere sufficientemente generale per essere realizzato in gruppi relativamente numerosi di contribuenti, al fine di non discriminare categorie di contribuenti in rapporto ad altre laddove la capacità economica fosse simile;
- c) l'imposta deve essere costruita in funzione del grado di precisione dell'indicatore. Quanto più il criterio scelto è impreciso, tanto meno l'imposta deve essere incisiva;
- d) se la costruzione dell'imposta non può sfuggire a un certo schematismo, quest'ultimo non deve svuotare l'imposta in causa sacrificandola dal rispetto del principio della capacità contributiva per delle contingenze amministrative e pratiche.

Introducendo un'imposta sul reddito globale netto, il legislatore ha deciso di utilizzare il reddito e la sostanza quale scala di imposizione degli individui. Dato che ogni persona è imposta in funzione del suo reddito e del suo patrimonio, la parità di trattamento è formalmente rispettata.

Gli strati di popolazione che dispongono di redditi e di sostanza più elevati sono inoltre imposti in maniera più incisiva rispetto alle persone con redditi e sostanza modesti. Se il legislatore introduce un'aliquota progressiva, alleggerisce l'onere fiscale dei bassi e medi redditi conformemente al principio della capacità contributiva e favorisce la redistribuzione dei redditi.⁷⁵

Le deduzioni sociali e le aliquote differenziate hanno lo scopo di adattare in maniera schematica l'onere fiscale alla situazione soggettiva del contribuente, conformemente al

⁷² Yersin, Remarques préliminaires, 2008, p. 37 N. 74.

⁷³ Reich, Leistungsfähigkeitsprinzip, 1984-85, p. 11.

⁷⁴ Yersin, Égalité de traitement, 1992, p. 172.

⁷⁵ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 520-521 consid. 8.2.

principio dell'imposizione secondo la capacità economica. L'uso di parametri schematici e deduzioni forfettarie è inevitabile poiché per ragioni di praticabilità non è evidentemente possibile individualizzare ogni singola situazione personale.⁷⁶ Lo ammette anche la giurisprudenza, secondo la quale non è effettivamente possibile garantire una parità di trattamento assoluta, ma è sufficiente che la regolamentazione legale non conduca in modo generale a un'imposizione sensibilmente più importante o a una penalizzazione sistematica di determinate categorie di contribuenti.⁷⁷ D'altronde, le possibilità di confrontare le diverse fattispecie sono comunque limitate e, volendo realizzare una situazione di uguaglianza tra due categorie, si corre il rischio di creare delle nuove disparità.⁷⁸

Al fine di poter confrontare le diverse capacità contributive dei cittadini, si deve inizialmente costruire un'appropriata e oggettiva base di confronto che può essere definita con il reddito complessivo conseguito dal contribuente. In secondo luogo, è necessario definire la situazione economica soggettiva del contribuente; uguali redditi non devono essere imposti in maniera identica se la situazione personale e sociale è di fatto differente. Con esenzioni, deduzioni e diverse aliquote si deve tenere in considerazione la capacità contributiva personale di ogni contribuente. Infine, la scala delle aliquote, costruita secondo un margine di apprezzamento relativamente ampio del legislatore, non deve condurre a un onere fiscale eccessivo.⁷⁹

Il principio secondo la capacità economica pone quindi dei limiti all'evoluzione della scala delle aliquote. Il limite massimo d'imposizione si eleva al 100%, ma l'interdizione dell'imposizione confiscatoria fissa un limite ben di sotto il tasso d'imposizione massimo teorico.⁸⁰ Si deve quindi interrompere, a una determinata soglia, la progressione delle aliquote e fissare un valore massimo dell'aliquota marginale così come dell'aliquota media. La fissazione di questo limite è puramente una decisione politica.⁸¹

La garanzia della proprietà (art. 26 Cost.) può essere violata anch'essa dalle imposte; tuttavia secondo il Tribunale federale è vietata solo un'imposizione confiscatoria. Una pretesa fiscale

⁷⁶ DTF 2A.683/2006, consid. 4.1. i numerosi riferimenti.

⁷⁷ Ibidem, consid. 4.1. e i numerosi riferimenti.

⁷⁸ Ibidem, consid. 4.1. e i numerosi riferimenti.

⁷⁹ Reich, *Allgemeinheit*, 1990, p. 174-175.

⁸⁰ Richner, *Steuertarifliche Besonderheiten*, 2008, p. 213, con particolare riferimento a DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 521 consid. 8.2.; DTF 99 Ia 638, p. 656 consid. 9b.

⁸¹ Richner, *Steuertarifliche Besonderheiten*, 2008, p. 213, con particolare riferimento a DTF 110 Ia 7, p. 14 consid. 2b.

non deve intaccare il nucleo essenziale della proprietà privata.⁸² Nel giudicare se un'imposizione sia confiscatoria, non ci si può basare solamente sull'aliquota d'imposta espressa in percentuale. È appropriato analizzare l'onere che rappresenta l'imposizione su un periodo abbastanza lungo, astrazione fatta per le circostanze straordinarie. Non si è in presenza di un'imposizione confiscatoria se il carico fiscale è eccessivo e la durata limitata, oppure se durante un periodo relativamente breve, il reddito disponibile non sia sufficiente a coprire il carico fiscale senza intaccare la sostanza. Per cui conviene prendere in considerazione l'insieme delle circostanze concrete, la durata e la gravità del danno così come il cumulo con altre tasse o contributi (compresi quelli di natura sociale) e, infine, la possibilità di poter trasferire l'imposta su altre persone.⁸³

Gli artt. 8 e 127 cpv. 2 Cost. non prescrivono dei modelli particolari d'imposizione e nemmeno delle evoluzioni specifiche della scala delle aliquote. Se il legislatore decide per un sistema progressivo, deve prendere ponderatamente in considerazione la capacità economica di ciascun contribuente. Egli dispone di un *large margine di apprezzamento* poiché la costruzione della scala delle aliquote, rispettivamente l'andamento della progressione dipende in maniera importante dai valori politici e delle opinioni divergenti sul piano politico-sociale e politico-finanziario sono possibili e ammesse.⁸⁴

Per quanto concerne la scelta della scala delle aliquote e, in particolare, la sua progressione, una giusta distribuzione dell'onere fiscale deve essere associata con una valutazione della redistribuzione del benessere della popolazione e può variare a seconda dei punti di vista politici.⁸⁵

L'unico esame che si può esigere da un giudice costituzionale consiste essenzialmente nel giudicare la scala delle aliquote nella sua totalità e ricercare eventualmente violazioni dei diritti fondamentali. Delle rappresentazioni molto deformate della curva d'imposizione (salti o sbalzi) rivestono un carattere inusuale e devono quindi essere verificate per sapere se abbiano un effetto discriminatorio e se possano violare il diritto all'uguaglianza.⁸⁶

⁸² Pedroli, 2008, p. 29.

⁸³ Yersin, Remarques préliminaires, 2008, p. 53 N. 17.

⁸⁴ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 521-522 consid. 8.2., con riferimento a DTF 99 Ia 638, p. 653 consid. 9; DTF 110 Ia 7, p. 14 consid. 2b; DTF 122 I 101, p. 105 consid. 3a.

⁸⁵ Reich, Verfassungsmässigkeit, 2008, p. 1.

⁸⁶ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 522 consid. 8.2.

2.4 Gli obiettivi extrafiscali

2.4.1 Definizione

Le finalità extrafiscali, ove fossero privilegiate fiscalmente, possono arrecare pregiudizio al principio dell'imposizione secondo la capacità economica e quindi al postulato dell'equità fiscale.⁸⁷

Le misure concernenti gli scopi extrafiscali suppongono un giudizio di valore: al fine di ottenere, di evitare o di ricompensare determinati comportamenti, il legislatore diminuisce l'onere fiscale di certi contribuenti la cui capacità contributiva è pari a quella di altri. In questo modo, certi contribuenti hanno un'attività di interesse superiore rispetto ad altri beneficiando di un alleggerimento fiscale.⁸⁸

Il Consiglio federale sostiene che *“il perseguimento di finalità extrafiscali in leggi tributarie deve sempre fondarsi su un'esplicita autorizzazione costituzionale affinché siano giustificate le ineguaglianze di trattamento che esse fanno sorgere tra i diversi contribuenti”*.⁸⁹

L'Alta Corte nella sentenza sulle aliquote regressive del Canton Obvaldo si è dovuta soffermare sulle argomentazioni proposte dal medesimo Cantone. Nel messaggio relativo alla revisione parziale della legge tributaria del Canton Obvaldo si afferma che gli adeguamenti tariffali hanno lo scopo di impedire che contribuenti facoltosi si trasferiscano altrove unicamente per ragioni fiscali nonché di creare le condizioni quadro necessarie per acquisire un nuovo substrato d'imposte sul reddito. Le previste entrate supplementari saranno impiegate in futuro per operare un'ulteriore riduzione dell'onere fiscale che grava i redditi della fascia inferiore e media come pure le famiglie.⁹⁰

2.4.2 La base imponibile

Non è di principio vietato per il legislatore l'utilizzo dell'imposta sul reddito e la sostanza come strumento d'orientamento dell'economia con lo scopo di promuovere gli obiettivi di politica sociale o similare.

La LAID prevede delle misure extrafiscali, quali ad esempio:

⁸⁷ Consiglio federale, Messaggio LAID/LIFD, 1983, p. 30.

⁸⁸ Yersin, Buts extra-fiscaux, 1990, p. 51.

⁸⁹ Consiglio federale, Messaggio LAID/LIFD, 1983, p. 31.

⁹⁰ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 525 consid. 10.1, con riferimento a Consiglio di Stato del Canton Obvaldo, 2005, p. 8.

- l'esonero degli istituti di previdenza (art. 23 cpv. 1 lett. d LAID);
- la deduzione dei versamenti, dei premi e dei contributi per acquisire diritti contrattuali in forme riconosciute della previdenza individuale vincolata (art. 9 cpv. 2 lett. e LAID);
- le deduzioni per la protezione dell'ambiente, per provvedimenti di risparmio energetico e per la cura di monumenti storici (art. 9 cpv. 3 LAID).

Vi sono inoltre alleggerimenti fiscali in favore delle imprese neo costituite (artt. 5 e 23 cpv. 3 LAID) che rappresentano delle misure di promozione economica.

La promozione di questi obiettivi attraverso l'utilizzo della fiscalità è tuttavia criticata dalla dottrina perché in contrasto con il principio della capacità contributiva e della giustizia fiscale.⁹¹

Ogni misura di promovimento politico economica e sociale conduce a un contrasto con la capacità contributiva; il contribuente non viene gravato nella sua capacità contributiva, bensì sgravato in rapporto all'obiettivo della misura di promovimento.⁹² Questi obiettivi politici conducono pertanto a una disparità di trattamento tra i contribuenti.⁹³

Nella misura in cui l'indicatore principale d'espressione della capacità contributiva è definito dal reddito, quest'ultimo deve essere sottoposto senza lacune all'imposta conformemente al principio del reddito globale.⁹⁴

Il legislatore fiscale per raggiungere gli obiettivi extrafiscali di natura economica e sociale deve pertanto considerare i tre seguenti aspetti:⁹⁵

- si deve essere in presenza di una base legale chiara oppure di un fondamento costituzionale;
- la legislazione deve inoltre essere idonea a raggiungere gli scopi perseguiti dalle misure;

⁹¹ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 527 consid. 11.1.

⁹² Reich, Leistungsfähigkeitsprinzip, 1984-85, p. 21 e 28.

⁹³ Ibidem, p. 23.

⁹⁴ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 527 consid. 11.1, con riferimento a Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, 1984, p. 5 ss.

⁹⁵ Ibidem, p. 527 consid. 11.1, con riferimento a Richli, 1985, p. 105 ss.; Yersin, Buts extra-fiscaux, 1990, p. 53 ss., p. 59; Reich, Leistungsfähigkeitsprinzip, 1984-85, p. 24; cfr. inoltre Consiglio federale, Messaggio LAID/LIFD, 1983, p. 30 ss., cifra 145.

- l'interesse pubblico appare tanto più legittimo quanto più il mandato affidato al legislatore è preciso.

Il Tribunale federale non si è mai espressamente occupato nella sua giurisprudenza di questa questione, seppur in certe sentenze i principi enunciati fossero stati implicitamente espressi. Secondo l'Alta Corte più le misure di promozione fiscale sono in contrasto con il principio della capacità contributiva, tanto più l'interesse pubblico deve essere rilevante.⁹⁶ Ad esempio, il Tribunale federale ha ricordato che l'accesso alla proprietà deve essere incoraggiato ai fini fiscali, stabilendo un valore locativo inferiore al valore di mercato. Tuttavia una rinuncia completa dell'imposizione del valore locativo senza misure compensatorie avrebbe l'effetto di favorire i proprietari di immobili in rapporto ad altri contribuenti che non possono far valere i costi per l'abitazione poiché altrimenti verrebbe violato il principio all'uguaglianza (art. 8 cpv. 2 Cost.).⁹⁷ È comunque ammissibile, ai fini di incoraggiare l'acquisto della proprietà, limitare l'imposizione completa del valore locativo della prima casa e di imporre al valore di mercato, il valore locativo corrispondente all'utilizzo della residenza secondaria.⁹⁸

2.4.3 Le aliquote

Il Tribunale federale è dell'opinione che *una scala delle aliquote, che disciplina l'onere fiscale per la generalità dei contribuenti, deve pertanto rispettare i limiti derivanti dal principio della parità di trattamento*. Viene lasciato, come detto, un ampio margine di apprezzamento nella configurazione della scala delle aliquote, ma si escludono delle aliquote regressive.⁹⁹

L'Alta Corte ha deciso di escludere un intervento di ampia portata, come quello proposto dal legislatore di Obvaldo, ritenendo che nessuna, pur rilevante, finalità extrafiscale giustifica una deroga tanto importante al principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva.¹⁰⁰

Nella sentenza sulle aliquote regressive il Tribunale federale avrebbe potuto tenere in considerazione la difficile situazione finanziaria del Canton Obvaldo, concedendo un periodo

⁹⁶ Pedrolì, 2008, p. 39, con riferimento DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 527 consid. 11.2.

⁹⁷ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 528 consid. 11.2, con riferimento a DTF 124 I 193, p. 194 ss. consid. 3a e i numerosi riferimenti.

⁹⁸ Ibidem, p. 528 consid. 11.2, con riferimento a DTF 132 I 157, p. 165 consid. 5.3.

⁹⁹ Pedrolì, 2008, p. 40, con riferimento DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 528 consid. 11.3.

¹⁰⁰ Ibidem, p. 41.

sufficiente di tempo al fine di verificare se le misure proposte potessero raggiungere gli obiettivi prefissati.¹⁰¹

Con questa decisione del Tribunale federale, la concorrenza fiscale tra i Cantoni che, con l'introduzione della LAID, si basa esclusivamente sulle aliquote d'imposta, dovrà quindi potersi svolgere entro i limiti definiti dai principi costituzionali¹⁰², senza deroghe per scopi extrafiscali in materia di aliquote.

Rispondendo a un'interpellanza del 6 giugno 2007 il Consiglio federale ha confermato che *“la Costituzione federale ammette dunque la concorrenza fiscale per quanto concerne le aliquote d'imposta cantonali. Tuttavia l'autonomia cantonale è limitata a livello costituzionale soprattutto dal principio dell'uguaglianza giuridica e dai principi che ne derivano. La libertà dei cantoni è quindi ristretta dal diritto di rango superiore.”*¹⁰³

Sempre il Consiglio federale in risposta a un'altra interpellanza (depositata il 21 giugno 2007) ha evidenziato i pregi della concorrenza fiscale intercantonale affermando quanto segue: *“Tra i pilastri del sistema fiscale federalistico svizzero rientrano la perequazione finanziaria, la concorrenza fiscale tra i cantoni e l'armonizzazione formale della base fiscale. Questi sono gli elementi di cui bisogna tenere sempre conto. La semplicità e la trasparenza di un sistema fiscale producono un vantaggio per la piazza economica che ha ripercussioni positive sulla concorrenzialità tra i cantoni. Se singoli cantoni iniziassero a semplificare il proprio sistema fiscale e ne traessero benefici, altri cantoni seguirebbero il loro esempio. La concorrenza fiscale è anche una concorrenza di idee, che stimola una costante innovazione. Le semplificazioni si possono introdurre più rapidamente nel sistema fiscale di un singolo cantone che a livello federale.”*¹⁰⁴

Le considerazioni del Consiglio federale sulle innovazioni e le semplificazioni del sistema fiscale che possono essere apportate direttamente dai singoli Cantoni concernono unicamente le tariffe, le aliquote fiscali e gli importi esenti da imposta (*armonizzazione materiale*). È invece vietato ai Cantoni di introdurre delle innovazioni contrarie alle disposizioni previste dalla LAID concernenti l'assoggettamento, l'oggetto e il periodo di calcolo delle imposte, la procedura e le disposizioni penali (*armonizzazione formale*).

¹⁰¹ Behnisch/Opel, 2007, p. 10.

¹⁰² Benz, Verfassungsmässige Einkommens- und Vermögenssteuertarife, 2007, p. 254.

¹⁰³ Consiglio federale, Risposta del 15.06.2007 all'interpellanza urgente 07.3307, 2007.

¹⁰⁴ Consiglio federale, Risposta del 12.09.2007 all'interpellanza 07.3439, 2007.

2.5 Le aliquote progressive

2.5.1 Definizione

Un'imposta è progressiva se all'aumentare della base imponibile il debito di imposta aumenta più che proporzionalmente. Ciò comporta che, per tale imposta, l'aliquota media aumenta all'aumentare della base imponibile, ed è sempre inferiore all'aliquota marginale.

Affinché un'imposta sia progressiva, non è sufficiente che il debito di imposta cresca al crescere della base imponibile, il che è possibile anche per le imposte regressive, ma che esso cresca più che proporzionalmente rispetto alla base imponibile stessa.¹⁰⁵ Una condizione che deve adempiere un'imposta per essere considerata progressiva è che sia crescente la sua aliquota media e non, necessariamente, l'aliquota marginale.¹⁰⁶

2.5.2 I metodi per attuare la progressività

a) Progressività continua

L'aliquota media viene espressa come una funzione continua e crescente del reddito imponibile.¹⁰⁷ L'applicazione concreta di un'imposta con queste caratteristiche richiede però che, oltre un certo imponibile, la progressione si interrompa e l'aliquota diventi proporzionale. Questo per evitare che l'aliquota, continuando ad aumentare, arrivi fino al 100% e oltre, il che comporterebbe un prelievo d'imposta pari, o superiore, alla base imponibile.¹⁰⁸

Questo metodo viene utilizzato, ad esempio, dai Cantoni di Basilea Campagna e Ginevra.¹⁰⁹

b) Progressività per classi

I redditi sono divisi in un certo numero di classi, a ciascuna delle quali corrisponde una determinata aliquota. Le aliquote sono più elevate per le classi superiori di reddito e più basse per quelle inferiori.¹¹⁰ La curva d'imposta si presenta non in modo continuo ma a forma di “zig-zag”, conferendo alla curva un'andatura scalare.

¹⁰⁵ Bosi, 1996, p. 211.

¹⁰⁶ Pedrolì, 2008, p. 37; cfr. inoltre Richner, *Steuertarifliche Besonderheiten*, 2008, p. 205.

¹⁰⁷ Bosi, 1996, p. 211.

¹⁰⁸ Falletti/Maggi/Piperno, 1996, p. 119.

¹⁰⁹ Cfr. art. 34 LT-BL e art. 21 Annesso A e Annesso B, *Loi sur l'imposition des personnes physiques. Détermination du revenu net – Calcul de l'impôt et rabais d'impôt – Compensation des effets de la progression à froid (LIPP-V)* del Canton Ginevra.

¹¹⁰ Bosi, 1996, p. 212.

Supponiamo ad esempio di avere la seguente struttura del prelievo fiscale:

Reddito imponibile	Aliquote
da 0 fino a 10'000	0%
oltre 10'000 fino a 20'000	10%
oltre 20'000 fino a 30'000	20%
ecc.	

Un reddito imponibile di fr. 8'000 rientra nella prima classe e non paga imposte; un reddito di fr. 17'000 rientra invece nella seconda classe e paga quindi il 10% di imposte; un reddito di fr. 25'000 rientra infine nella terza classe e paga il 20% di imposte.

L'inconveniente di questo metodo è che esso può contravvenire al principio secondo cui la tassazione deve conservare l'ordinamento dei redditi precedenti. Ad esempio un contribuente con un reddito pari a fr. 20'000 paga fr. 2'000 di imposte e si trova con un reddito netto di fr. 18'000; un altro contribuente con un reddito di fr. 20'200 paga fr. 4'040 e rimane con un reddito netto di fr. 16'160. Dopo l'imposta il contribuente più ricco è ora il più povero. Ciò discende dal fatto che nel passaggio dalla seconda alla terza classe di reddito, da fr. 20'000 a fr. 20'001, l'aliquota marginale è superiore al 100%.

Un simile sistema di progressione, basato su un'evoluzione “spezzettata” dell'onere fiscale, è contrario all'art. 127 cpv. 2 Cost., il quale esige regolarità.

c) Progressività per scaglioni

Si tratta del sistema di progressività più diffuso e si presenta con una struttura simile al sistema progressivo per classi: il reddito viene suddiviso in classi, che prendono il nome di scaglioni, cui corrispondono aliquote crescenti. Si differenzia dal precedente poiché, a ogni reddito, si applicano le aliquote stabilite per i diversi scaglioni in cui lo stesso si suddivide.¹¹¹

Sulla base dell'esempio fornito alla lettera b) ciò comporta che un reddito di fr. 25'000 sia diviso in tre pezzi: una prima quota di fr. 10'000, corrispondente al primo scaglione, è esente; una seconda quota di fr. 10'000, che ricade nel secondo scaglione e che è quindi assoggettata a un'aliquota del 10%, corrisponde a un onere fiscale di fr. 1'000; una terza quota di fr. 5'000, che ricade nel terzo scaglione e che corrisponde a un'aliquota del 20%, comporta un'imposta di fr.

¹¹¹ Ibidem, p. 212.

1'000. L'onere complessivo d'imposta ammonta a fr. 2'000 e la sua aliquota media, pari all'8%, è data dal rapporto tra fr. 2'000 e fr. 25'000.

L'aliquota media d'imposta, che equivale al rapporto tra l'imposta dovuta e il reddito percepito, è generalmente inferiore a quella marginale poiché sui primi scaglioni di reddito imponibile si applicano aliquote marginali più basse.

2.5.3 L'aliquota progressiva in relazione ai principi costituzionali

In Svizzera l'imposta progressiva ai fini delle imposte sul reddito è apparsa per la prima volta nel Canton Basilea Città nell'anno 1840 e, dopo 130 anni, più precisamente nel 1970, l'ultimo Cantone ad averla introdotta è stato Glarona.¹¹² In ambito giurisprudenziale è invece apparsa per la prima volta in una sentenza del 1973, nella quale il Tribunale federale ha ricavato il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva dall'art. 4a vCost.¹¹³ Quest'ultimo trova il suo punto di equilibrio nella nozione di giustizia, a cui appartiene anche quella fiscale, la quale rappresenta una *nozione relativa che evolve secondo delle circostanze politiche, sociali ed economiche*.¹¹⁴

L'imposta federale diretta si basa anch'essa su un sistema direttamente progressivo come quello di quasi tutti i Cantoni. La maggior parte dei Cantoni conosce però nella sua legislazione un'imposta progressiva semplice, alla quale va aggiunto il moltiplicatore cantonale e comunale (ad eccezione di Basilea Città, Ticino e Vallese), mentre per l'imposta federale diretta l'onere fiscale che si ricava dalla scala delle aliquote è già definitivo.¹¹⁵

Sulla base di una perizia redatta dal prof. Pascal Hinny, gran parte della dottrina fiscale svizzera e straniera ritiene che delle aliquote progressive sul reddito rispondano perfettamente al principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva poiché con l'aumentare del reddito, la capacità soggettiva nel pagare le imposte aumenta non linearmente ma più che proporzionalmente.¹¹⁶

¹¹² Locher, *Degressive Tarife*, 2006, p. 121.

¹¹³ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 515 consid. 7.1., con riferimento a DTF 99 Ia 638, p. 652 ss. consid. 9; Klett, 1992, p. 92 ss.

¹¹⁴ Oberson R., 1990, p. 125, con riferimento a DTF 99 Ia 638, p. 654 ss. consid. 9; DTF 110 Ia 7, p. 14 consid. 2a; DTF 114 Ia 221, p. 224 consid. 2a.

¹¹⁵ Richner, *Steuertarifliche Besonderheiten*, 2008, p. 208.

¹¹⁶ Hinny, 2006, p. 69 ss.; cfr. inoltre Senn, 1999, p. 180 ss.; Locher, *Degressive Tarife*, 2006, p. 121; Huber/Klaus, 2007, p. 68.

La progressività ai fini delle imposte sul reddito e la sostanza serve inoltre a compensare il carattere regressivo delle imposte indirette, con particolare riferimento all'imposta sul valore aggiunto.¹¹⁷ Infine, le imposte progressive sono ugualmente considerate come un utile strumento di redistribuzione del reddito e della sostanza.¹¹⁸

2.6 Le aliquote regressive

2.6.1 Definizione

Un'imposta è regressiva se all'aumentare della base imponibile il debito di imposta aumenta meno che proporzionalmente. Ciò comporta che, per tale imposta, l'aliquota media diminuisce al crescere della base imponibile ed è sempre superiore all'aliquota marginale.¹¹⁹

L'Alta Corte ha definito un sistema d'imposta ad aliquote (parzialmente) regressive quando da un determinato reddito o da una determinata sostanza, l'onere fiscale medio decresce.¹²⁰

2.6.2 L'aliquota regressiva in relazione ai principi costituzionali

Il giudizio del Tribunale federale sulle aliquote regressive si basa su quattro argomenti:¹²¹

- a) per il fatto che la capacità economica aumenta con l'aumentare del reddito o della sostanza, le aliquote regressive hanno per definizione l'effetto di instaurare un'imposizione contraria al principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva;
- b) la disparità di trattamento trova formalmente la sua espressione e può essere misurata nella curva dell'onere fiscale medio che accusa un'evoluzione negativa nella parte regressiva della scala delle aliquote;
- c) l'evoluzione della scala delle aliquote è contraria alla giustizia fiscale perché l'uguaglianza esige regolarità che viene abbandonata nella parte regressiva delle aliquote;
- d) l'imposizione regressiva conduce inoltre a dei conflitti di valori poiché il legislatore trascura, nella parte regressiva della scala delle aliquote, il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva a favore di altri obiettivi d'ordine fiscale oppure extrafiscale.

¹¹⁷ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 519 consid. 8.1, con riferimento a Locher, Degressive Tarife, 2006, p. 121; Senn, 1999, p. 181 ss.; Neumark, 1970, p. 174, 179; cfr. inoltre Klett, 1992, p. 140-141.

¹¹⁸ Pedroli, 2008, p. 32, con riferimento DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 519 consid. 8.1; cfr. inoltre Reich, Leistungsfähigkeitsprinzip, 1984-85, p. 25.

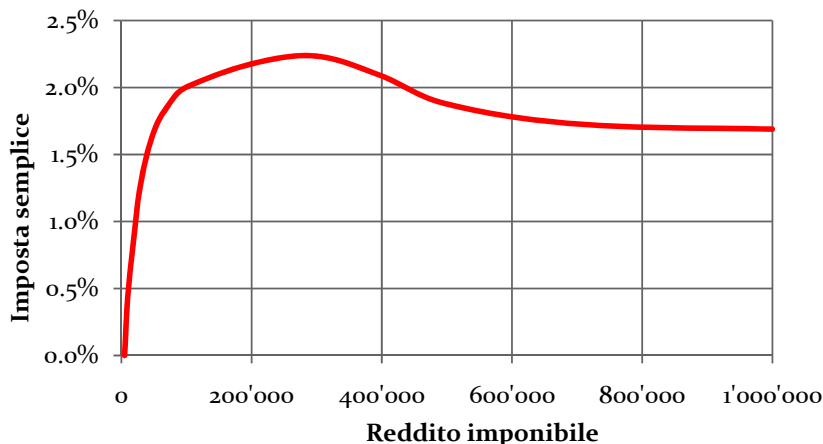
¹¹⁹ Bosi, 1996, p. 210.

¹²⁰ Pedroli, 2008, p. 32, con riferimento DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 522 consid. 8.3.

¹²¹ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 522 consid. 8.3.

Prima della decisione del Tribunale federale, l'evoluzione dell'onere fiscale del Canton Obvaldo si presentava nel seguente modo:

Figura 1: La curva d'imposta semplice parzialmente regressiva del Canton Obvaldo



Il Tribunale federale passando all'esame del sistema di aliquote del Canton Obvaldo, ha osservato che quest'ultimo ha introdotto una scala di aliquote per scaglioni, come quella prevista per l'imposta federale diretta. In questo sistema, la misura dell'imposta dovuta si ricava dall'addizione degli importi d'imposta calcolati per ciascun scaglione.¹²²

L'evoluzione della scala delle aliquote prevedeva una soglia d'esenzione per i primi fr. 5'000 di reddito imponibile, oltre questa soglia ci si trovava confrontati con un'evoluzione progressiva delle aliquote. L'aliquota media raggiungeva il suo valore massimo di 2,234% a fr. 300'000, decresceva fino a 1,6882% per fr. 1'000'000, per poi diventare proporzionale. Come appare dal grafico la curva assumeva la forma di una gobba di cammello.

In determinati livelli di reddito la scala delle aliquote parzialmente regressiva provocava delle differenze di onere fiscale che non si potevano considerare trascurabili. Ad esempio l'onere fiscale medio per un reddito imponibile di fr. 300'000 (2,234%) ammontava al 32,33% in più rispetto all'onere fiscale medio per un reddito di fr. 1'000'000 (1,6882%). L'onere fiscale medio effettivo per un reddito di fr. 1'000'000 (1,6882%) era in pratica uguale a un reddito di fr. 51'200 (1,6887%).¹²³

L'Alta Corte ha sostenuto che le descritte differenze concernenti il carico fiscale violano il principio della parità di trattamento dell'imposizione e quello dell'imposizione secondo la

¹²² Ibidem, p. 522 consid. 9.1.

¹²³ Pedrolì, 2008, p. 33, con riferimento DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 524 consid. 9.3.

capacità economica. Questi principi esigono che *l'imposizione di ogni livello di reddito all'interno del sistema e nel confronto con gli altri livelli di reddito segua le stesse regole, appaia giustificato e sia ragionevole*.¹²⁴ Questa esigenza è fondamentale, dal momento in cui è difficile procedere a un confronto sul piano verticale e che non esiste nessun altro modo per stabilire il rispetto della parità dell'imposizione e della giustizia fiscale.¹²⁵

Prima della decisione del Tribunale federale parte della dottrina, in particolare il prof. Markus Reich, era dell'idea che una scala delle aliquote parzialmente regressiva rispondeva al principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva. In effetti nonostante la regressione delle aliquote i contribuenti con redditi elevati pagavano importi d'imposta più elevati rispetto a contribuenti con redditi più bassi, altrimenti detto *“i contribuenti pagavano le loro imposte non in percentuale, bensì in franchi svizzeri”*.¹²⁶ Secondo il prof. Xavier Oberson la soluzione scelta da Obvaldo appariva *“molto discutibile, ma ancora accettabile”*.¹²⁷ Tuttavia, secondo Oberson, una soluzione più adeguata sarebbe stata quella di adottare un'aliquota fissa unica (*flat tax*).¹²⁸

Una scala delle aliquote (parzialmente) regressiva viola dunque il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost.) come pure il principio della parità di trattamento (art. 8 cpv. 1 Cost.), nel momento in cui siano previste delle aliquote medie decrescenti.

È infine irrilevante la volontà del popolo che con un 86% di favorevoli ha accettato una scala delle aliquote parzialmente regressiva. La nostra Costituzione deve anche servire a proteggere le minoranze dalle maggioranze.¹²⁹

2.7 L'aliquota proporzionale

2.7.1 Definizione

Un'imposta è proporzionale se all'aumentare della base imponibile il debito di imposta aumenta nella stessa proporzione. In un'imposta di questo tipo si ha un'unica aliquota che non

¹²⁴ Ibidem, p. 34, con riferimento DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 524 consid. 9.3.

¹²⁵ Ibidem, p. 34, con riferimento DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 524 consid. 9.3.

¹²⁶ Reich, Partielle Steuerdegression, 2006, p. 722.

¹²⁷ Oberson X., 2007, p. 35 § 3 N. 30.

¹²⁸ Ibidem, p. 35 § 3 N. 30.

¹²⁹ Benz, Verfassungsmässige Aspekte, 2006, p. 7.

varia in funzione della base imponibile; inoltre aliquota media e aliquota marginale coincidono.¹³⁰

Ai fini dell'imposta diretta federale e cantonale un sistema d'imposizione basato su un'aliquota proporzionale senza alcun accorgimento sarebbe però contrario al principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva di cui all'art. 127 cpv. 2 Cost., il quale richiede un aumento più che proporzionale dell'onere fiscale medio all'aumentare della base imponibile.¹³¹

2.7.2 I metodi per attuare la progressività indiretta

a) Progressività per deduzione costante¹³²

La progressività per deduzione costante si ha quando tutti i redditi sono assoggettati alla medesima aliquota d'imposta, ma la base imponibile è ridotta di un ammontare prefissato.¹³³

Si ipotizzi, ad esempio, che il prelievo avvenga secondo un'aliquota marginale costante del 15%, ma che sia concessa una deduzione generale di carattere sociale pari a fr. 20'000. Si avrebbe allora, per i livelli di reddito indicati, il seguente onere fiscale:

Reddito effettivo	Reddito dopo deduzione	Onere fiscale (15%)	Aliquota media
0	0	0	0,0%
10'000	0	0	0,0%
20'000	0	0	0,0%
25'000	5'000	750	3,0%
50'000	30'000	4'500	9,0%
100'000	80'000	12'000	12,0%
150'000	130'000	19'500	13,0%
300'000	280'000	42'000	14,0%
500'000	480'000	72'000	14,4%

Osservazioni: l'aliquota media è data dal rapporto tra l'onere fiscale e il reddito effettivo

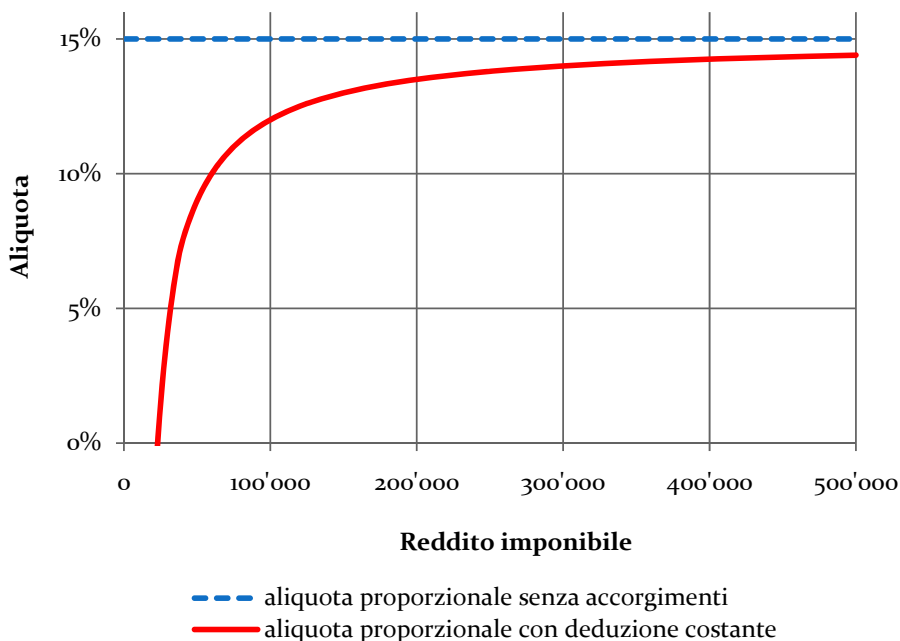
¹³⁰ Bosi, 1996, p. 210.

¹³¹ L'introduzione di un'aliquota proporzionale, progressiva o regressiva è sempre da valutare per mezzo dell'aliquota media e non, invece, per mezzo dell'aliquota marginale.

¹³² Denominata dall'autore con questo termine.

¹³³ Bosi, 1996, p. 212-213.

Figura 2: Curva d'imposta con un'aliquota proporzionale del 15% combinata con una deduzione sociale generale di fr. 20'000



Come si può osservare dal grafico l'imposta è progressiva seppur in presenza di un'aliquota marginale costante. Infatti l'aliquota media tende ad aumentare al crescere della base imponibile (cfr. linea rossa).

La caratteristica di questo metodo è quella di disegnare un'imposta fortemente progressiva per i redditi più bassi (l'aliquota media tende a crescere rapidamente), ma che tende a divenire proporzionale, al crescere del reddito.¹³⁴ In generale, se si vuole attuare una “forte” progressività, soprattutto con riferimento ai redditi relativamente più alti, le opportunità offerte dal sistema per deduzione costante sono piuttosto limitate.

Con l'aumentare della base imponibile la deduzione fissa di fr. 20'000 rappresenta una quota sempre minore dell'imponibile stesso. Ad esempio da un reddito imponibile di fr. 300'000, che corrisponde a un onere fiscale del 14%, l'aliquota crescerà ancora, ma non oltre l'1%.

Nella sentenza sulle aliquote regressive del Canton Obvaldo, il Tribunale federale ha ricordato che recentemente la dottrina non esclude a priori l'introduzione di un'aliquota proporzionale

¹³⁴ Ibidem, p. 213.

(Flat Rate Tax) intesa come un'imposta che include un importo di base esente, con un tasso d'imposizione costante e con una larga base di calcolo.¹³⁵

b) Progressività per deduzione regressiva per classi¹³⁶

La progressività per deduzione regressiva per classi si ha quando tutti i redditi sono assoggettati alla medesima aliquota d'imposta, ma la base imponibile è ridotta di un ammontare che diminuisce per classi di reddito a partire da un determinato reddito imponibile. Nel momento in cui la deduzione diviene regressiva, si delinea una forma a “zig-zag” nella curva d'imposta: tanto più è elevata la riduzione della deduzione per classe di reddito, tanto più è visibile l'andatura scalare nella curva d'imposta.

Sulla base dell'esempio alla lett. a) che prevede un'aliquota marginale costante del 15%, la deduzione generale di carattere sociale di fr. 20'000 diviene regressiva a partire da fr. 120'000 di reddito effettivo. La deduzione diminuisce di fr. 2'000 per ogni fr. 10'000 di reddito aggiuntivo. Si avrebbe allora, per i livelli di reddito indicati, il seguente onere fiscale:

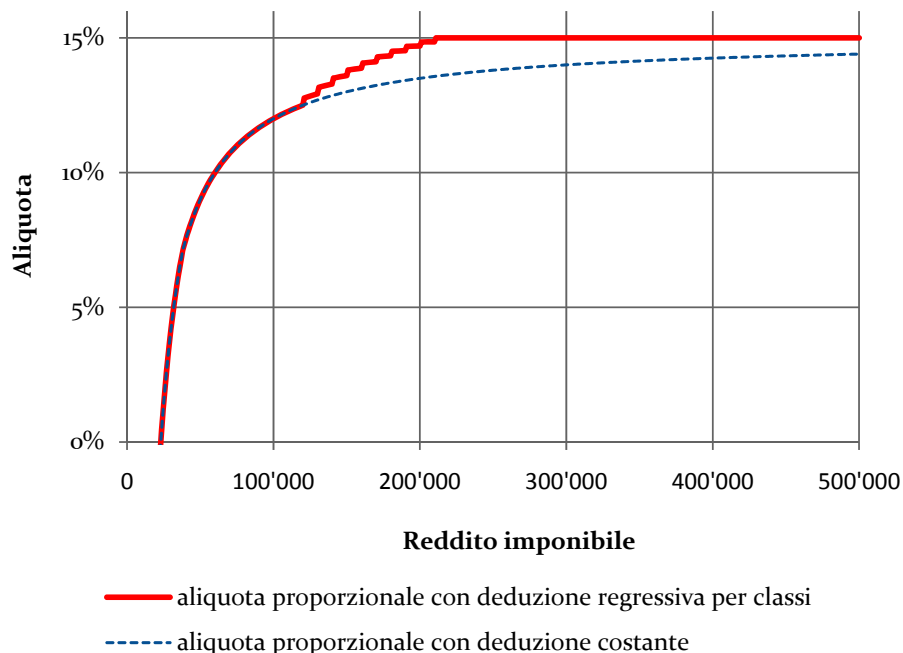
Reddito effettivo	Reddito dopo deduzione	Onere fiscale (15%)	Aliquota media
0	0	0	0,0%
25'000	5'000	750	3,0%
50'000	30'000	4'500	9,0%
100'000	80'000	12'000	12,0%
110'000	90'000	13'500	12,3%
120'000	100'000	15'000	12,5%
150'000	136'000	20'400	13,6%
180'000	172'200	25'800	14,3%
200'000	196'000	29'400	14,7%
500'000	500'000	75'000	15,0%

Osservazioni: l'aliquota media è data dal rapporto tra l'onere fiscale e il reddito effettivo

¹³⁵ DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 520 consid. 8.1, con riferimento a Fuest, 2005, p. 15 ss.; Schaltegger, 2004, p. 1 ss.; Locher, Degressive Tarife, 2006, p. 121 ss.; cfr. inoltre Huber/Klaus, 2007, p. 72; Benz, Verfassungsmässige Aspekte, 2006, p. 6; Benz, Urteilsbesprechung, 2007, p. 15; Aubert/Mahon, 2003, p. 1011-1012 N. 10 ad art. 127 Cost.; Ufficio federale di giustizia, 1987, p. 2.

¹³⁶ Denominata dall'autore con questo termine.

Figura 3: Curva d'imposta con un'aliquota proporzionale del 15% combinata con una deduzione sociale generale di fr. 20'000 che diminuisce a partire da fr. 120'000 di fr. 2'000 per ogni fr. 10'000 di reddito effettivo aggiuntivo



Questo metodo conferisce alla curva d'imposta una maggiore progressività per i redditi elevati attraverso la regressività della deduzione generale di carattere sociale. Nel momento in cui la deduzione è pari a zero, l'imposta è proporzionale. A differenza del metodo con deduzione costante, per il quale l'onere fiscale tende all'aliquota proporzionale (cfr. linea tratteggiata in blu), questo sistema si delinea più sociale poiché tende ad aumentare l'onere fiscale per i redditi elevati. L'inconveniente risiede nel cambiamento di classe, il quale crea degli scalini nella curva d'imposta. Ad esempio un contribuente con un reddito di fr. 150'000 beneficia di una deduzione di fr. 14'000 che equivale a un reddito imponibile di fr. 136'000; mentre un contribuente con un reddito di fr. 151'000 si ritrova con una deduzione di fr. 12'000, che equivale a un reddito imponibile di fr. 139'000. Il cambiamento di classe di reddito ha aumentato di fr. 3'000 il reddito imponibile del contribuente con fr. 1'000 di reddito in più.

Questo metodo è stato proposto nel mese di settembre 2008 dal Consiglio di Stato del Canton Turgovia.

c) Progressività per deduzione regressiva continua¹³⁷

La progressività per deduzione regressiva continua si ha quando tutti i redditi sono assoggettati alla medesima aliquota d'imposta, ma la base imponibile è ridotta di un ammontare che diminuisce continuamente a partire da un determinato reddito. Nel momento in cui la deduzione diviene regressiva, si delinea una maggiore progressività nella curva d'imposta per i redditi elevati.

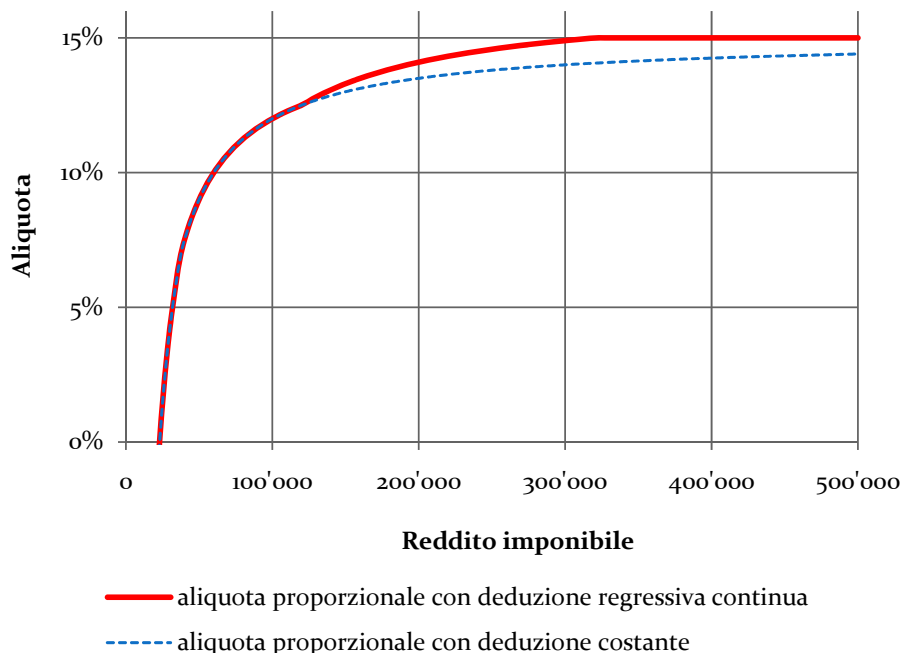
Sulla base dell'esempio alla lett. a) che prevede un'aliquota marginale costante del 15%, la deduzione generale di carattere sociale di fr. 20'000 diviene regressiva a partire da fr. 120'000 di reddito effettivo. La deduzione diminuisce costantemente di fr. 100 per ogni fr. 1'000 di reddito aggiuntivo. Si avrebbe allora, per i livelli di reddito indicati, il seguente onere fiscale:

Reddito effettivo	Reddito dopo deduzione	Onere fiscale (15%)	Aliquota media
0	0	0	0,0%
25'000	5'000	750	3,0%
50'000	30'000	4'500	9,0%
100'000	80'000	12'000	12,0%
110'000	90'000	13'500	12,3%
120'000	100'000	15'000	12,5%
150'000	133'000	19'950	13,3%
180'000	166'000	24'900	13,8%
200'000	188'000	28'200	14,1%
500'000	500'000	75'000	15,0%

Osservazioni: l'aliquota media è data dal rapporto tra l'onere fiscale e il reddito effettivo

¹³⁷ Denominata dall'autore con questo termine.

Figura 4: Curva d'imposta con un'aliquota proporzionale del 15% combinata con una deduzione sociale generale di fr. 20'000 che diminuisce a partire da fr. 120'000 di fr. 100 per ogni fr. 1'000 di reddito effettivo aggiuntivo



Il sistema con deduzione regressiva continua conferisce alla curva d'imposta un'evoluzione più regolare ed evita al contempo le differenze di deduzione che si creano tra due diverse classi di reddito (cfr. deduzione regressiva per classe). A mio parere il metodo di deduzione regressiva continua è da preferire rispetto a quello per classi per la sua costante regolarità.

Questo sistema non è stato preso in considerazione da nessun Cantone.

A titolo d'informazione storica, dal 1979 al 1984 il Canton Ticino prevedeva una simile deduzione regressiva espressa in percentuale che teneva conto, almeno in parte, delle esigenze di attenuare l'onere dei coniugi che esercitavano entrambi un'attività lucrativa. Infatti, a decorrere dal 1. gennaio 1979, fu inserito un quarto capoverso dell'art. 36 LT-TI del 1976, del seguente tenore:¹³⁸

“4. Quando il reddito imponibile della famiglia ai sensi dell'art. 10 comprende redditi da attività lucrativa di entrambi i coniugi e non supera fr. 30'000.-, all'imposta sul reddito si applicano le seguenti deduzioni, calcolate in percentuale del minore dei due redditi lordi da attività lucrativa:

¹³⁸ Consiglio di Stato del Canton Ticino, 1984, p. 510.

- il 4% per i primi fr. 6'000.-
- il 2% per i successivi fr. 6'000.-
- l'1% per i restanti fr. 12'000.-

Quando il reddito imponibile supera fr. 30'000.-, la deduzione di cui sopra si riduce dell'8% per ogni fr. 1'000.- di reddito imponibile in più.”

Con l'adozione di questa disposizione le imposte per i redditi medio-bassi dei coniugi, che esercitavano entrambi un'attività lucrativa, furono attenuate.¹³⁹ L'art. 36 cpv.4 LT-TI del 1976 fu introdotto per correggere gli effetti antisociali del cumulo per i coniugati dalla media e ridotta capacità contributiva. In seguito il legislatore ticinese abrogò questa norma poiché, con l'introduzione della doppia scala delle aliquote nel 1984, era divenuta superflua.¹⁴⁰

Anche nell'attuale legge tributaria ticinese è prevista una deduzione sociale regressiva per i contribuenti che percepiscono delle rendite AVS/AI (art. 34 cpv. 2 LT-TI), del seguente tenore:

“2. Dal reddito, al netto delle deduzioni di cui al capoverso 1 e tenuto conto dei redditi che sottostanno ad altre sovranità fiscali, dei contribuenti tassati per rendite AVS/AI (art. 21 cpv. 1) sono inoltre deducibili:

- a) per i contribuenti assoggettati con l'aliquota dell'articolo 35 capoverso 1: fr. 8000.-- fino ad un reddito di 21'000.-- franchi; oltre tale reddito la deduzione si riduce di 1000.-- franchi per ogni 3000.-- franchi di reddito supplementare;*
- b) per i contribuenti assoggettati con l'aliquota dell'articolo 35 capoverso 2: fr. 8000.-- fino ad un reddito di 27'000.-- franchi; oltre tale reddito la deduzione si riduce di 1000.-- franchi per ogni 3000.-- franchi di reddito supplementare.”*

Secondo questa disposizione, i contribuenti al beneficio di una rendita AVS/AI possono dedurre dal reddito, al netto delle deduzioni sociali di cui all'art. 34 cpv. 1 LT-TI, un importo di fr. 8'000 se il reddito (dopo le deduzioni organiche, anorganiche e sociali) è di fr. 21'000 per le

¹³⁹ Prima della revisione del 1984 della LT-TI del 1976, l'imposizione dei coniugi e quella dei concubini portava a delle differenze di onere fiscale situate tra il 14 e il 39% (Ibidem, p. 510). Dopo la revisione della LT-TI del 1976, attraverso l'introduzione della doppia scala delle aliquote per persone sole e coniugate, le differenze d'imposizione tra coniugati e concubini sono scese a una percentuale compresa tra il 4,8 e l'8,9% (Ibidem, p. 522).

¹⁴⁰ Ibidem, p. 519.

persone sole oppure di fr. 27'000 per le persone coniugate e le famiglie monoparentali. La deduzione sociale si riduce di fr. 1'000 per ogni fr. 3'000 di reddito supplementare.¹⁴¹

d) Progressività per deduzione con numero ridotto di scaglioni

Una forma di progressività simile alla *Flat Rate Tax*, ma che mantiene una struttura di progressività maggiormente articolata, si può prevedere con un numero ridotto di due o tre scaglioni d'imposta e con una deduzione generale di carattere sociale dalla base imponibile.¹⁴²

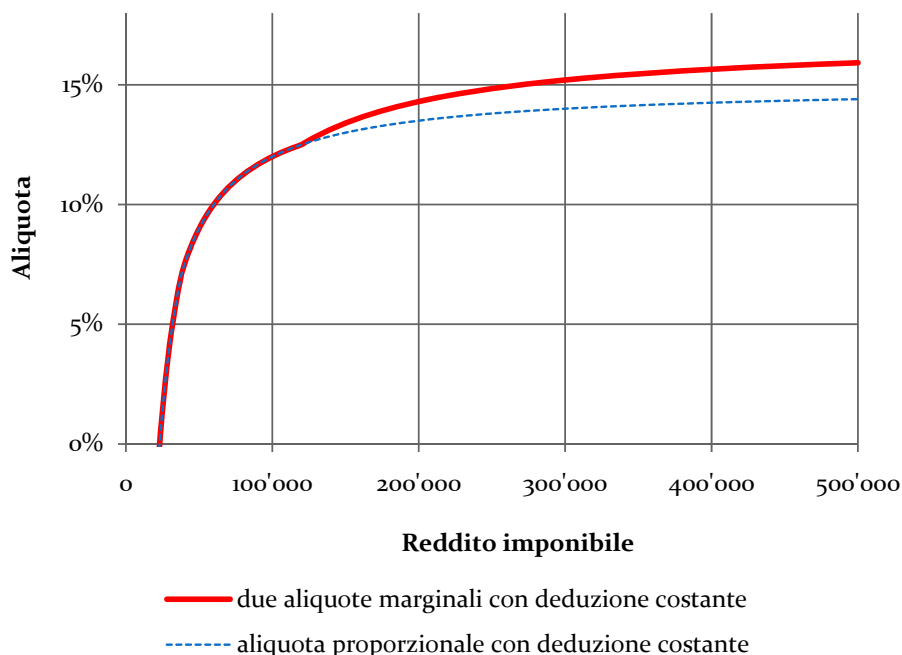
Si ipotizzi, ad esempio, che il prelievo avvenga secondo due aliquote marginali, la prima del 15% per i redditi effettivi fino a fr. 120'000 e la seconda del 17% per redditi effettivi superiori a fr. 120'000, e che sia concessa una deduzione generale di carattere sociale di fr. 20'000. Si avrebbe allora, per i livelli di reddito indicati, il seguente onere fiscale:

Reddito effettivo	Reddito dopo deduzione	Onere fiscale	Aliquota media	Reddito effettivo
0	0	15%	0	0,0%
10'000	0		0	0,0%
20'000	0		0	0,0%
25'000	5'000		750	3,0%
50'000	30'000		4'500	9,0%
100'000	80'000		12'000	12,0%
130'000	110'000	17%	16'700	12,8%
300'000	280'000		45'600	15,2%
500'000	480'000		79'600	15,9%

¹⁴¹ Per le persone sole la deduzione è nulla quando il reddito è superiore a fr. 45'000, mentre per le persone coniugate e le famiglie monoparentali a fr. 51'000.

¹⁴² Bosi, 1996, p. 215.

Figura 5: Curva d'imposta con due aliquote marginali (del 15% per i primi fr. 120'000 di reddito effettivo, del 17% per quelli superiori) combinata con una deduzione sociale generale di fr. 20'000



La combinazione di due aliquote marginali con una deduzione costante permette alla curva d'imposta di continuare la sua progressione. Nel momento in cui, per effetto della deduzione, la curva d'imposta tende a divenire proporzionale (cfr. linea tratteggiata in blu), la seconda aliquota marginale permette alla curva di aumentare la sua progressività. Questo sistema contiene un meccanismo simile a quello con un'aliquota unica combinata con una deduzione regressiva che conferisce alla curva d'imposta una maggior progressività per i redditi elevati.

Questo metodo è stato introdotto nel 2008 dal Canton Basilea Città.

e) Progressività per detrazione

Il debito d'imposta si ottiene applicando un'aliquota costante per tutti i livelli di reddito e detraendo dal debito d'imposta, così determinato, un ammontare uguale per tutti i contribuenti. Quando la progressività è realizzata con il metodo della detrazione la differenza tra l'aliquota media e quella marginale diminuisce al crescere del reddito.¹⁴³

Questo metodo non è però ammesso dalla LAID.

¹⁴³ Artoni, 2007, p. 25.

2.7.3 L'aliquota proporzionale in relazione ai principi costituzionali

La sentenza del Tribunale federale ha confermato che l'onere fiscale deve essere strutturato in maniera progressiva dal legislatore, rigettando, di fatto, un'aliquota proporzionale senza accorgimenti. Non si può però dedurre dal principio della capacità economica, almeno esplicitamente, se la scala delle aliquote debba essere direttamente progressiva (con aliquote marginali crescenti) oppure possa essere anche indirettamente progressiva (aliquota marginale unica con deduzione).¹⁴⁴ Tuttavia, se si analizza la sentenza del Tribunale federale e la presa di posizione della recente dottrina si giunge alla conclusione che *un'aliquota proporzionale accompagnata dall'esenzione del minimo vitale rispecchia in ogni suo contenuto la perfetta soluzione al principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva poiché*.¹⁴⁵

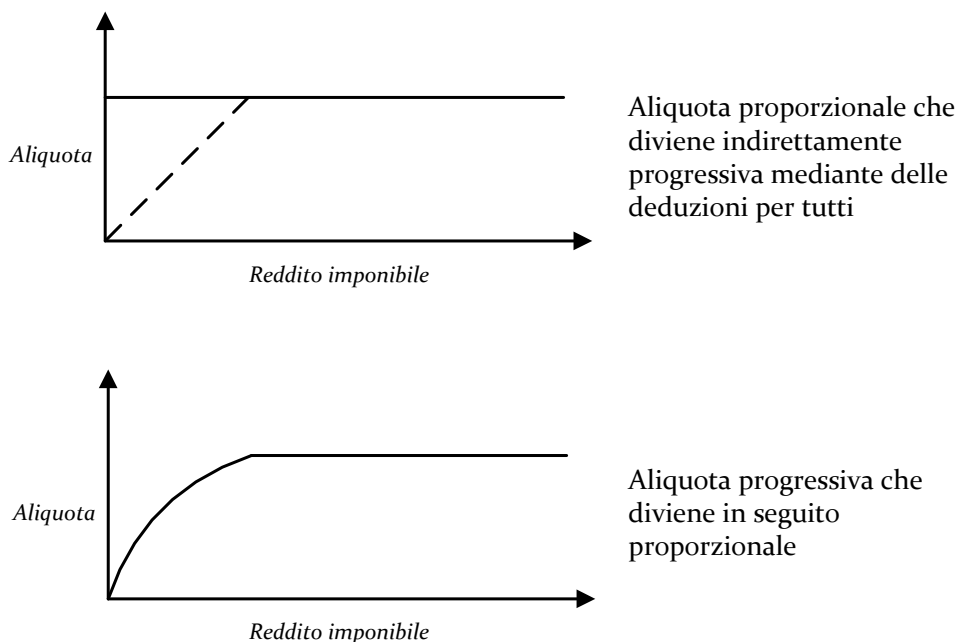
- l'imposta cresce con l'aumentare della base imponibile e
- si è in presenza di un'evoluzione regolare delle aliquote o della curva del carico fiscale.

Seguendo le considerazioni del Tribunale federale sul principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva e collegandoli con la struttura della *Flat Rate Tax*, la quale anch'essa a mio modo di vedere appartiene alla *grande famiglia* delle imposte progressive poiché crea una progressione delle aliquote (seppur in maniera indiretta), si può quindi giungere alla conclusione che questo sistema è di fatto conforme all'art. 127 cpv. 2 Cost.

¹⁴⁴ Tuttavia il prof. Rolf Benz, il quale ha seguito direttamente a Losanna la decisione del Tribunale federale sulle aliquote regressive del Canton Obvaldo, ha riferito che una giudice federale (ndr. Danielle Yersin) si era espressa a favore della progressività della scala delle aliquote, non considerando quindi un'imposta proporzionale conforme all'art. 127 cpv.2 Cost. I restanti sei giudici federali rinunciavano invece a una presa di posizione sull'imposta proporzionale (Benz, *Urteilsbesprechung*, 2007, p. 15).

¹⁴⁵ Pedrolì, 2008, p. 35; cfr. inoltre DTF 133 I 206=RDAF 63/2007, p. 520 consid. 8.1; Behnisch/Opel, 2007, p. 12; Reich, *Verfassungsmässigkeit*, 2008, p. 3; Cavelti, 2007, p. 374; Locher, *Degressive Tarife*, 2006, p. 123; Consiglio federale, Risposta del 07.09.2005 all'interpellanza 05.3396, 2005; Oberson X., 2007, p. 15 § 1 N. 44, p. 35 § 3 N. 30; Richner, *Steuertarifliche Besonderheiten*, 2008, p. 215-216.

Figura 6: La progressione diretta e indiretta della curva d'imposta



Sulla base delle due curve d'imposta, nel primo caso si adotta un'aliquota proporzionale accompagnata da una deduzione sociale generale in favore di tutti i contribuenti, mentre nel secondo si mantiene una scala delle aliquote progressiva che, dopo una determinata soglia di reddito imponibile, diviene proporzionale.

Come la progressione debba essere realizzata è, secondo un'ormai consolidata giurisprudenza, una questione puramente politica.¹⁴⁶

Si devono poi aggiungere le seguenti considerazioni in favore di un'aliquota proporzionale:

- in tutti i Cantoni, i contribuenti che conseguono redditi elevati o molto elevati sono già imposti con delle aliquote proporzionali. Ad esempio ai fini dell'imposta federale diretta, l'aliquota media rimane progressiva ma tende a divenire proporzionale all'11,5% dopo una certa soglia di reddito imponibile (art. 214 LIFD);
- l'imposizione delle persone giuridiche ai fini dell'imposta federale diretta e nella maggior parte dei Cantoni si basa su un'aliquota proporzionale;¹⁴⁷
- l'aliquota proporzionale ha il pregio di risolvere diverse difficoltà pratiche e amministrative che si riscontrano nelle leggi tributarie, quali la progressione a freddo, le differenze

¹⁴⁶ Richner, *Steuertarifliche Besonderheiten*, 2008, p. 216, con particolare riferimento a diverse sentenze del Tribunale federale.

¹⁴⁷ Benz, *Verfassungsmässige Aspekte*, 2006, p. 6.

d’imposizione tra le coppie spostate e i concubini per effetto del cumulo dei redditi, la determinazione dell’aliquota mondiale e il calcolo dell’aliquota in caso di assoggettamento inferiore al periodo fiscale.

Vi è inoltre parte della dottrina, come pure gli esecutivi cantonali di Obvaldo, Uri e Turgovia che ritengono la *Flat Rate Tax* capace di diminuire gli incentivi nell’ottimizzazione fiscale (p. es. non dichiarare un reddito per evitare l’aumento più che proporzionale dell’aliquota d’imposta), di facilitare la dichiarazione fiscale e le relative istruzioni; di migliorare le condizioni quadro fiscali, ecc.¹⁴⁸

La *Flat Rate Tax* non è però contraddistinta solo da vantaggi evidenti e apparenti, ma contiene anche un grosso svantaggio che si realizza attraverso il passaggio da un’imposta progressiva a un’imposta indirettamente progressiva: come si dirà in seguito questa forma d’imposizione alleggerisce i bassi e alti redditi a scapito del ceto medio.

¹⁴⁸ Cfr. Richner, *Steuertarifliche Besonderheiten*, 2008, p. 216 ss.; Fuest, 2005, p. 16; Consiglio di Stato del Canton Obvaldo, 2007, p. 5 ss.; Consiglio di Stato del Canton Turgovia, 2008, p. 4 ss.; Consiglio di Stato del Canton Uri, 2008, p. 19 ss.

3 La Flat Rate Tax in alcuni Cantoni

3.1 Obvaldo

Il 16 dicembre 2007 con un maggioranza schiacciante del 90,7% il popolo del Canton Obvaldo ha approvato la *Flat Rate Tax*. Nel messaggio del Consiglio di Stato si evidenzia come Obvaldo abbia assunto un ruolo di pioniere riguardo a questo sistema d'imposizione, ciò che conferisce al medesimo Cantone un'immagine di sicuro prestigio.¹⁴⁹

L'esecutivo obvaldese ha definito la *Flat Rate Tax* innovativa, semplice, trasparente e compatibile con l'art. 127 cpv. 2 Cost.¹⁵⁰

L'attuale legge tributaria del Canton Obvaldo prevede una progressione indiretta delle aliquote attraverso:

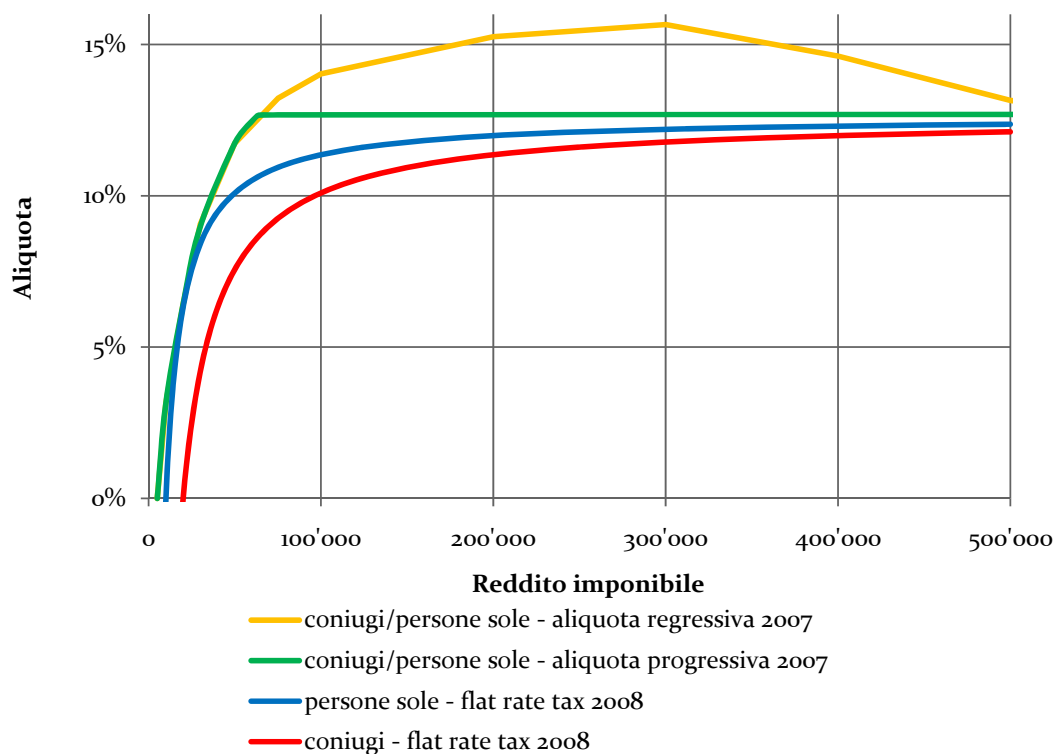
- un'aliquota unica (imposta semplice) dell'1,8% (art. 38 cpv. 1 LT-OW);
- una deduzione sociale del 20% dal reddito totale, ritenuto un minimo di fr. 4'300 e un massimo di fr. 10'000, per i coniugi viventi in comunione domestica, nonché per i contribuenti vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati, nubili e celibi, che vivono in comunione domestica con figli o con persone bisognose al cui sostentamento provvedono (art. 37 cpv. 1 lett. a LT-OW);
- una deduzione sociale di fr. 10'000 per i coniugi (art. 37 cpv. 1 lett. e LT-OW);
- una deduzione sociale di fr. 10'000 per gli altri contribuenti (art. 37 cpv. 1 lett. e LT-OW).

La categoria dei coniugi beneficia di una deduzione sociale complessiva di fr. 20'000 se i redditi totali sono pari o superiori a fr. 50'000. In questo caso si raggiunge una perfetta parità di trattamento tra i coniugi e gli altri contribuenti. La legge tributaria di Obvaldo prevede inoltre una deduzione per doppio reddito in favore dei coniugi che svolgono entrambi un'attività lucrativa di fr. 3'400 (art. 35 cpv. 2 LT-OW).

¹⁴⁹ Consiglio di Stato del Canton Obvaldo, 2007, p. 7.

¹⁵⁰ Ibidem, p. 8.

Figura 7: La progressione delle aliquote (imposta cantonale e comunale) nel capoluogo del Canton Obvaldo per i coniugi e le persone sole¹⁵¹



Oltre alla nuova scala delle aliquote indirettamente progressiva applicabile al reddito delle persone fisiche dal 2008, si riporta nel grafico la scala delle aliquote parzialmente regressiva e quella progressiva fino al 2007. Quest'ultima era applicabile ai redditi delle persone fisiche per il 2007 poiché il Tribunale federale ha ritenuto anticostituzionale la scala delle aliquote parzialmente regressiva.

I redditi imponibili compresi tra fr. 20'000 e 30'000 sono quelli che beneficiano meno della riforma fiscale, con uno sgravio del 2 e 6%; mentre la fascia di reddito imponibile compresa tra fr. 50'000 e 70'000 è quella a beneficiarne maggiormente, con uno sgravio compreso tra il 14 e il 16%.¹⁵²

¹⁵¹ Per evitare che le coppie coniugate fossero svantaggiate in rapporto alle coppie di concubini, il Canton Obvaldo operava, prima della revisione della scala delle aliquote, una riduzione percentuale sul reddito imponibile delle persone coniugate (Ufficio d'informazioni fiscali, Impôt sur le revenu, 2007, p. 95).

¹⁵² Consiglio di Stato del Canton Obvaldo, 2007, p. 9-10.

Secondo i dati forniti dall'esecutivo, nel Canton Obvaldo la stratificazione del gettito d'imposta per le persone fisiche prima della revisione era composta nel modo seguente:¹⁵³

Reddito imponibile	No. di contribuenti	Terminologia
da 0 fino 35'000	50%	bassi redditi
da 35'000 fino 70'000	40%	redditi medi
oltre 70'000	10%	alti redditi

Il Canton Obvaldo stima una perdita di gettito fiscale per il 2008 di fr. 11,6 mio. di cui:¹⁵⁴

Reddito imponibile	Perdita fiscale	Quota	Quota cumulata
da 0 fino 35'000	2,7 mio.	22,9%	22,9%
da 35'000 fino 70'000	6,2 mio.	53,4%	76,3%
da 70'000 fino 100'000	1,7 mio.	15,2%	91,5%
oltre 100'000	1,0 mio.	8,5%	100,0%
Effetti sulle persone fisiche	11,6 mio.	100,0%	100,0%

3.2 Turgovia

L'esecutivo turgoviese ha messo in atto il 1. aprile 2008 una consultazione contenente una serie di modifiche della legge tributaria, in particolare si è proposta l'introduzione per l'anno 2010 di un'aliquota proporzionale.¹⁵⁵ La misura proposta dal Canton Turgovia prevede una progressione indiretta delle aliquote attraverso:

- un'aliquota unica (imposta semplice) del 5,88% (art. 37 LT-TG);
- una deduzione sociale di fr. 29'000 per i coniugi viventi in comunione domestica, nonché per i contribuenti vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati, nubili e celibi, che vivono in comunione domestica con figli o con persone bisognose al cui sostentamento provvedono (art. 36 cpv. 2 cifra 3 LT-TG);
- una deduzione sociale di fr. 15'000 per gli altri contribuenti (art. 36 cpv. 2 cifra 3 LT-TG);
- una deduzione sociale di fr. 2'000 per i contribuenti che si trovano condizioni economiche modeste. Per i redditi superiori a fr. 22'000 (dopo le deduzioni sociali previste all'art. 36

¹⁵³ Ibidem, p. 4.

¹⁵⁴ Ibidem, p. 19.

¹⁵⁵ Dipartimento delle finanze e della socialità del Canton Turgovia, 2008, p. 1 ss.

cpv. 2 cifra 1 e 2 LT-TG), la deduzione sociale si riduce di fr. 200 per ogni fr. 1'000 di reddito aggiuntivo (art. 36 cpv. 2 cifra 4 LT-TG).

Nella proposta dell'esecutivo, oltre a elencare le semplificazioni per la legge tributaria, si specifica la conformità della *Flat Rate Tax* in relazione all'art. 127 cpv. 2 Cost.

Successivamente, dopo la consultazione nella quale hanno partecipato i partiti politici, i Comuni e le associazioni, il Consiglio di Stato turgovese ha licenziato il 16 settembre 2008 il messaggio concernente la revisione della legge tributaria.¹⁵⁶ Un'aliquota proporzionale accompagnata da una deduzione sociale rappresenta per il Cantone una strategia *First-Mover Advantage*, essendo Turgovia uno dei primi Cantoni a introdurre questa nuova forma d'imposizione che permette di attirare l'attenzione dei contribuenti facoltosi. Inoltre il direttore delle finanze Bernhard Koch ha coniato il modello proposto con il termine *Flat Rate Tax à la Thurgau*.

Nel messaggio sono contenute diverse modifiche, anche sostanziali, rispetto alla fase di consultazione. Le misure proposte dal Consiglio di Stato prevedono:

- un'aliquota unica (imposta semplice) del 5,85% (art. 37 LT-TG);
- una deduzione sociale di fr. 28'000 per i coniugi viventi in comunione domestica, nonché per i contribuenti vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati, nubili e celibi, che vivono in comunione domestica con figli o con persone bisognose al cui sostentamento provvedono. Per i redditi superiori a fr. 210'000 (dopo le deduzioni sociali previste all'art. 36 cpv. 2 cifra 1 e 2 LT-TG), la deduzione sociale si riduce di fr. 2'000 per ogni fr. 10'000 di reddito aggiuntivo (art. 36 cpv. 2 cifra 3.a. LT-TG);
- una deduzione sociale di fr. 14'000 per gli altri contribuenti. Per i redditi superiori a fr. 100'000 (dopo le deduzioni sociali previste all'art. 36 cpv. 2 cifra 1 e 2 LT-TG), la deduzione sociale si riduce di fr. 2'000 per ogni fr. 10'000 di reddito aggiuntivo (art. 36 cpv. 2 cifra 3.b. LT-TG);
- una deduzione sociale di fr. 4'000 per i coniugi viventi in comunione domestica, nonché per i contribuenti vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati, nubili e celibi, che vivono in comunione domestica con figli o con persone bisognose al cui sostentamento provvedono e che si trovano condizioni economiche modeste. Per i redditi superiori a fr. 32'000 (dopo le deduzioni sociali previste all'art. 36 cpv. 2 cifra 1 e 2 LT-TG), la deduzione

¹⁵⁶ Consiglio di Stato del Canton Turgovia, 2008, p. 1 ss.

sociale si riduce di fr. 200 per ogni fr. 1'000 di reddito aggiuntivo (art. 36 cpv. 2 cifra 4 LT-TG);

- una deduzione sociale di fr. 4'000 per gli altri contribuenti che si trovano condizioni economiche modeste. Per i redditi superiori a fr. 18'000 (dopo le deduzioni sociali previste all'art. 36 cpv. 2 cifra 1 e 2 LT-TG), la deduzione sociale si riduce di fr. 200 per ogni fr. 1'000 di reddito aggiuntivo (art. 36 cpv. 2 cifra 4 LT-TG).¹⁵⁷

Il Consiglio di Stato propone inoltre l'introduzione di una tassa personale a seguito dell'aumento della zona d'esenzione.¹⁵⁸

Il Gran Consiglio discuterà il messaggio nel corso della primavera 2009, mentre il Partito socialista cantonale ha già annunciato un referendum; in caso di riuscita l'eventuale votazione popolare si dovrà tenere al più tardi nel settembre 2009.¹⁵⁹

Nella tabella successiva si illustra il meccanismo della riduzione della deduzione sociale (*metodo della deduzione sociale regressiva per classi*) per i coniugi e le famiglie monoparentali, rispettivamente per le persone sole:¹⁶⁰

¹⁵⁷ Nel corso del mese di gennaio 2009 la commissione incaricata dell'esame preliminare (*vorberatenden Kommission*) ha accolto favorevolmente l'introduzione della *Flat Rate Tax* con 11 voti contro 3. Tuttavia ha proposto delle variazioni rispetto al messaggio del Consiglio di Stato per quel che concerne l'aliquota e l'importo delle deduzioni sociali da accordare. Per maggiori informazioni sul contenuto delle modifiche si rimanda al testo di legge proposto dalla commissione (Commissione incaricata dell'esame preliminare, 2009, p. 1 ss.) e all'articolo apparso sul Tagblatt (Borkert, Vorberatende Kommission, 2009).

¹⁵⁸ Nel messaggio non viene però specificato l'ammontare della tassa personale (Ibidem, p. 3).

¹⁵⁹ Borkert, Regierung, 2008, p. 13.

¹⁶⁰ Consiglio di Stato del Canton Turgovia, 2008, p. 13.

Coniugi e famiglie monoparentali		Persone sole	
Reddito	Deduzione sociale	Reddito	Deduzione sociale
fino a 219'999	28'000	fino a 109'999	14'000
220'000 – 229'999	26'000	110'000 – 119'999	12'000
230'000 – 239'999	24'000	120'000 – 129'999	10'000
240'000 – 249'999	22'000	130'000 – 139'999	8'000
250'000 – 259'999	20'000	140'000 – 149'999	6'000
260'000 – 269'999	18'000	150'000 – 159'999	4'000
270'000 – 279'999	16'000	160'000 – 169'999	2'000
280'000 – 289'999	14'000	170'000 e più	0
290'000 – 299'999	12'000		
300'000 – 309'999	10'000		
310'000 – 319'999	8'000		
320'000 – 329'999	6'000		
330'000 – 339'999	4'000		
340'000 – 349'999	2'000		
350'000 e più	0		

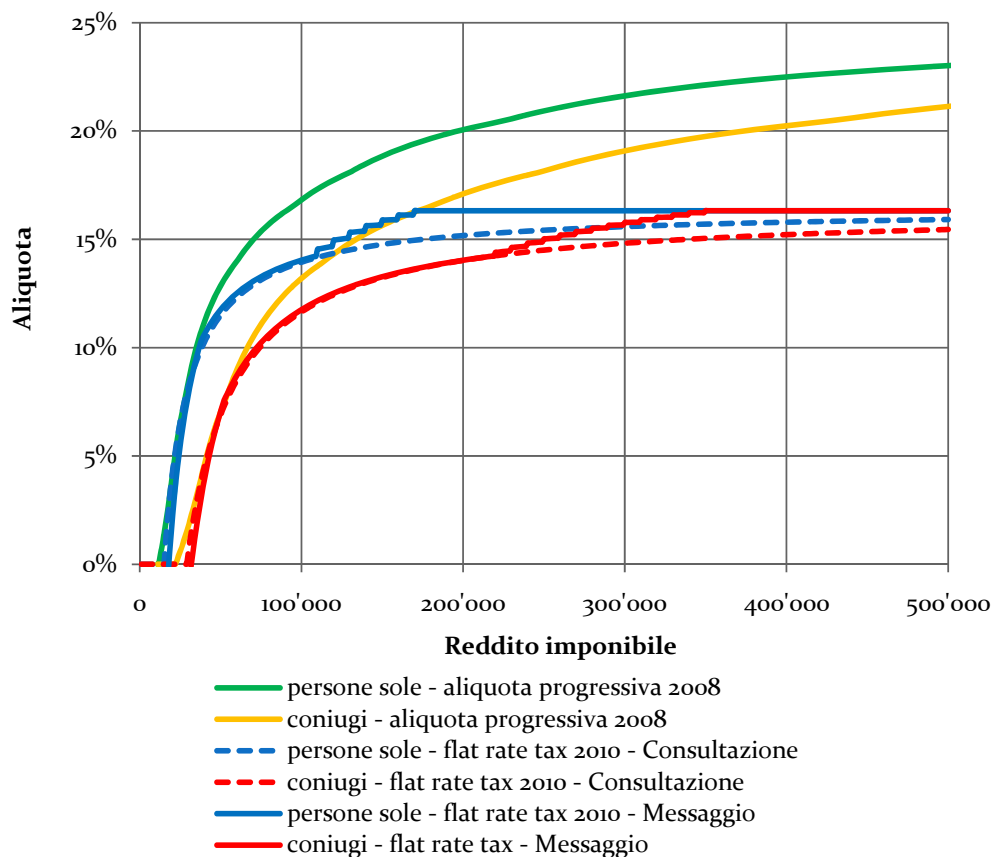
Il meccanismo delle deduzioni nel Canton Turgovia può essere sintetizzato con l'ausilio dello schema seguente:¹⁶¹

Provvedimenti	Reddito dopo le deduzioni per i figli	
	Coniugi	Persone sole
1. Passo: Deduzioni sociali generali, rispettivamente deduzione per contribuenti in condizioni economiche modeste	fino a 32'999	fino a 18'999
2. Passo: Deduzioni sociali generali	33'000 – 219'999	19'000 – 109'999
3. Passo: Riduzione generale della deduzioni sociale	220'000 – 349'999	110'000 – 169'999
4. Passo: Senza deduzione sociale	350'000 e più	170'000 e più

¹⁶¹Ibidem, p. 15.

Nei grafici successivi si illustra la progressione delle aliquote applicabili alla categoria dei coniugi e degli altri contribuenti.

Figura 8: La progressione delle aliquote (imposta cantonale e comunale) nel capoluogo del Canton Turgovia per i coniugi e le persone sole



Si può osservare dal grafico che la revisione della legge tributaria, se accolta dal legislativo¹⁶², porterebbe a uno sgravio d'imposta in favore di tutti i contribuenti. In particolare sono le fasce di reddito più elevate a conseguire il maggior beneficio fiscale, mentre i redditi medi conseguono un beneficio perlopiù trascurabile. Graficamente, l'onere fiscale diventa proporzionale da fr. 350'000 di reddito imponibile per i coniugi e da fr. 170'000 per gli altri contribuenti.

Secondo i dati contenuti nel messaggio, nel Canton Turgovia la stratificazione del gettito d'imposta per le persone fisiche è la seguente:¹⁶³

¹⁶² Eventualmente dal popolo in caso di referendum del partito socialista.

¹⁶³ Ibidem, p. 17-18.

Reddito imponibile	No. di contribuenti	Gettito fiscale
da 0 a 60'000	70,0%	31,8%
da 60'000 a 180'000	27,6%	52,6%
sopra i 180'000	2,3%	15,6%

Ne consegue una perdita di gettito fiscale di fr. 96 mio., di cui 40,6 a carico del Cantone e 55,4 dei Comuni. L'esecutivo turgoviese prevede però un aumento delle entrate negli anni 2011 e 2012, tali da ridurre il minor gettito fiscale a fr. 83,5 mio., rispettivamente 55,5 mio.¹⁶⁴

3.3 Uri

Il 28 settembre 2008 i cittadini del Canton Uri hanno accolto con una maggioranza del 72,6% dei voti la *Flat Rate Tax*.¹⁶⁵

La misura proposta dal Canton Uri prevede una progressione indiretta delle aliquote attraverso:

- un'aliquota unica (imposta semplice) del 7,2% (art. 47 LT-UR);¹⁶⁶
- un aumento della deduzione sociale per i coniugi e per gli altri contribuenti con figli minorenni, in formazione o persone bisognose a carico da fr. 5'000 a 11'000 (art. 46 cpv. 1 lett. e LT-UR);
- un aumento della deduzione sociale per tutti i contribuenti da fr. 2'000 a 14'500 (art. 46 cpv. 1 lett. f LT-UR).

La categoria dei coniugi beneficia di una deduzione sociale di fr. 25'500, alla quale va sommata la deduzione generale per doppio reddito di fr. 3'500 (art. 42 LT-UR). In questo caso si osserva una perfetta parità di trattamento tra i coniugi e gli altri contribuenti; poiché la deduzione complessiva ammonta a fr. 29'000, che equivale esattamente al doppio di quella prevista per gli altri contribuenti.

¹⁶⁴Ibidem, p. 7-8.

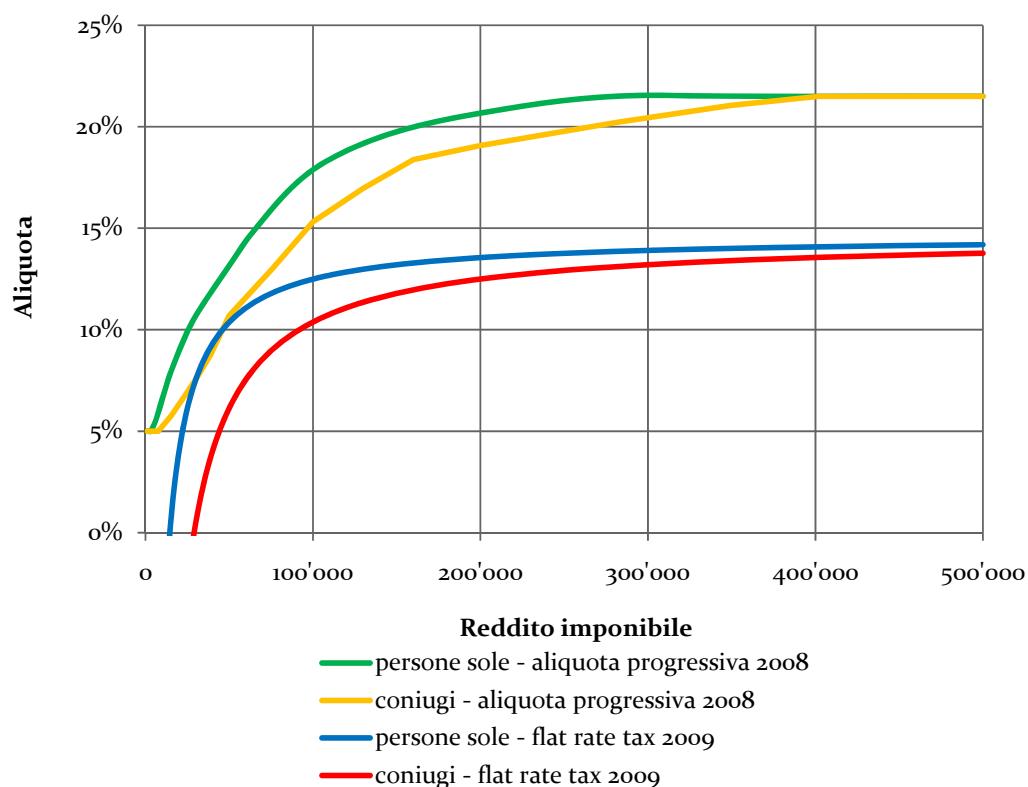
¹⁶⁵ Comunicato stampa, 2008.

¹⁶⁶ Inizialmente il governo aveva proposto un'aliquota proporzionale del 7,75% con un moltiplicatore cantonale del 93%, dal quale ne derivava un onere fiscale massimo del 7,21%. Successivamente si è voluto ridurre l'aliquota proporzionale al 7,2% e aumentare il moltiplicatore cantonale al 100%. I moltiplicatori comunali saranno invece stabiliti dai rispettivi comuni urani attorno al 100% (Consiglio di Stato del Canton Uri, 2008, p. 18 e 28).

La tabella seguente riassume le principali modifiche apportate all'imposizione delle persone fisiche:

	Fino al 2008	Dal 2009
Imposta semplice cantonale	max 17%	max 7,2%
Struttura aliquote	doppia tariffa	unica
Imposta semplice comunale	4,3 fino 5%	7,2%
Imposta semplice di culto	0,65 fino 1,1%	1%
Deduzione per tutti	fr. 2'000	fr. 14'500
Deduzione per coniugati	fr. 5'000	fr. 11'000
Deduzione per figli	fr. 6'100	fr. 7'500
Deduzione per redditi modesti	art. 46 cpv. 1 lett. h LT-UR	abrogate
Tassa personale	fr. 30	fr. 100

Figura 9: La progressione delle aliquote (imposta cantonale e comunale) nel capoluogo del Canton Uri per i coniugi e le persone sole



Con la nuova curva d'imposta sia le persone sole sia quelle coniugate beneficiano di un'importante riduzione d'imposta. La fascia di reddito più privilegiata dalla riforma è quella con un reddito imponibile superiore a fr. 150'000 ca. con uno sgravio fiscale situato attorno al 25-30%, mentre per i redditi inferiori lo sgravio oscilla tra il 15-20%.¹⁶⁷

Il Canton Uri stima una perdita di gettito fiscale per il 2009 di fr. 26 mio.:¹⁶⁸

Reddito lordo	Investimento	Quota	Quota cumulata
da 0 fino 50'000	4,9 mio.	18,8%	18,8%
da 50'000 fino 140'000	16,5 mio.	63,5%	82,3%
oltre 140'000	4,6 mio.	17,7%	100,0%
Effetti sulle persone fisiche	26,0 mio.	100,0%	100,0%

3.4 Basilea Città

Dal 1. gennaio 2008 nel Canton Basilea Città le aliquote marginali applicabili al reddito delle persone fisiche sono rimaste solamente due. Anche in questo caso per garantire la progressione dell'onere fiscale sono previste delle forti deduzioni sociali in favore di tutti contribuenti. Il sistema è molto simile a quello proposto dal Canton Turgovia. Infatti, se per Turgovia la deduzione sociale diminuisce da una determinata soglia di reddito, per Basilea Città invece la deduzione sociale rimane costante (come Obvaldo e Uri), ma da una determinata soglia di reddito si applica il secondo scaglione.

La modifica del Canton Basilea Città prevede una progressione delle aliquote concepita nel seguente modo:¹⁶⁹

- due strutture di aliquote per i coniugi e le famiglie monoparentali (tariffa B), e per gli altri contribuenti (tariffa A). Le due aliquote sono del 23,5 e del 26%;
- un aumento della deduzione sociale per i coniugi da fr. 4'000 a 35'000 (art. 35 lett. d LT-BS);
- una deduzione sociale di fr. 28'000 per le persone sole che vivono in comunione domestica con figli minorenni, in formazione o con persone bisognose al cui sostentamento provvedono (art. 35 lett. e LT-BS);

¹⁶⁷ Cfr. l'onere fiscale prima e dopo la riforma (Canton Uri, 2008, p. 1279 ss.).

¹⁶⁸ Consiglio di Stato del Canton Uri, 2008, p. 41.

¹⁶⁹ Gran Consiglio del Canton Basilea Città, 2007, p. 1-2.

- una deduzione sociale di fr. 18'000 per gli altri contribuenti (art. 35 lett. c LT-BS).

Come nel caso di Uri, anche a Basilea Città la parità di trattamento tra coniugi e altri contribuenti è formalmente rispettata: per i coniugi alla deduzione sociale di fr. 35'000 deve essere aggiunta la deduzione generale per doppio reddito di fr. 1'000, che comporta una deduzione complessiva di fr. 36'000; mentre per gli altri contribuenti la deduzione totale equivale esattamente alla metà di quella dei coniugi (fr. 18'000).

Nelle tre tabelle successive sono riepilogate in dettaglio le misure adottate dal Canton Basilea Città:

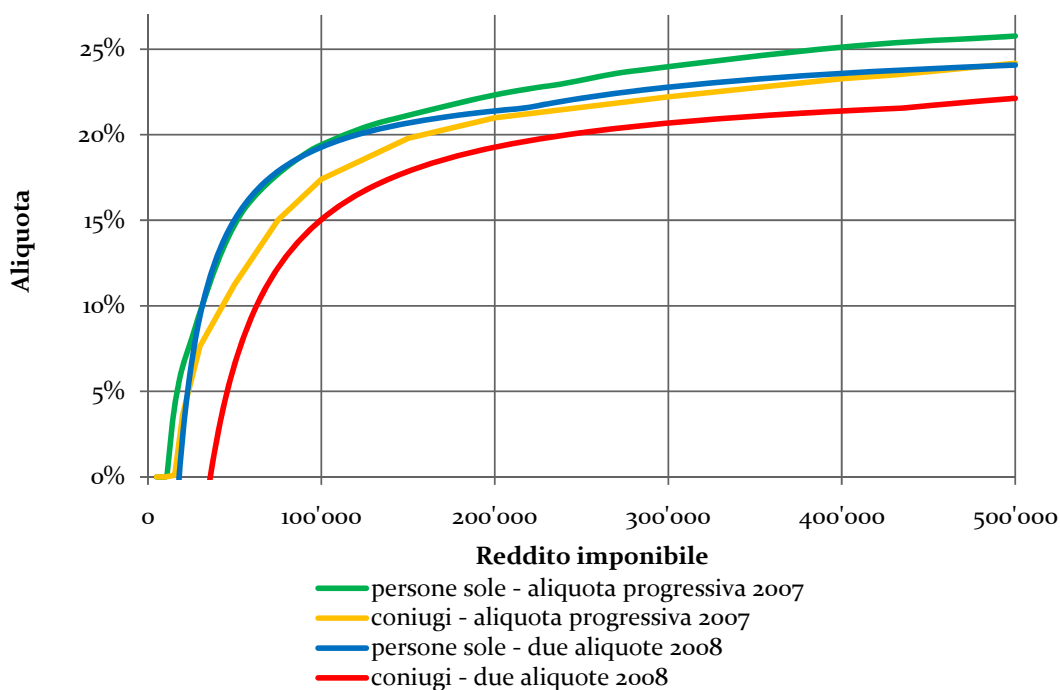
Deduzioni sociali	Fino 2007	Dal 2008
Doppio reddito	1'100	1'000
Figli		
- fissa	6'800	6'800
- supplemento regressivo	100 fino 2'700	Abrogato
Coniugi	6'600	35'000
Famiglie monoparentali	3'800	28'000
Altri contribuenti	No	18'000

Tariffa A: Altri contribuenti			
Fino al 2007		Dal 2008	
Reddito imponibile	Aliquota	Reddito imponibile	Aliquota
da 0 fino 10'900	0,0%	da 0 fino a 200'000	23,5%
da 10'901 a 26'200	15,0%	oltre 200'001	26,0%
da 26'201 a 35'000	20,0%		
da 35'001 a 76'500	25,0%		
da 76'501 a 164'000	26,0%		
da 164'001 a 246'000	28,0%		
da 246'001 a 1'366'500	30,0%		
oltre 1'366'501	29,0%		

<i>Tariffa B: Coniugi e famiglie monoparentali</i>			
Fino al 2007		Dal 2008	
Reddito imponibile	Aliquota	Reddito imponibile	Aliquota
da 0 fino 15'300	0,0%	da 0 fino a 400'000	23,5%
da 15'301 a 45'900	16,5%	oltre 400'001	26,0%
da 45'901 a 63'400	22,0%		
da 63'401 a 294'100	26,0%		
da 294'101 a 430'700	28,0%		
da 430'701 a 2'208'200	30,0%		
oltre 2'208'201	29,0%		

L'esecutivo stima una perdita di gettito fiscale per i prossimi tre anni (2008-2010) di fr. 85 mio. annui.¹⁷⁰

Figura 10: La progressione delle aliquote (imposta cantonale e comunale) nel capoluogo del Canton Basilea Città per i coniugi e le persone sole



¹⁷⁰ Consiglio di Stato del Canton Basilea Città, 2007, p. 59.

Come si può rilevare dal grafico, la riforma della scala delle aliquote per i coniugi porta a uno sgravio per tutta la categoria di contribuenti, mentre nella categoria altri contribuenti a trarne maggior profitto sono i redditi imponibili superiori a fr. 100'000. Tuttavia è opportuno osservare che, come indicato anche nel messaggio del Consiglio di Stato, lo sgravio in favore degli altri contribuenti è più consistente di quello che può sembrare dal grafico esposto poiché sono stati aumentati l'importo della deduzione per i premi assicurativi (da fr. 550 a 2'000) e il forfait per le spese professionali (da fr. 1'500 a 4'000), per cui l'onere fiscale, in rapporto al reddito lordo, è comunque inferiore rispetto alla situazione precedente.¹⁷¹

¹⁷¹ Cfr. le tabelle comparative tra l'onere fiscale in vigore fino al 2007 e quello a partire dal 2008 (Ibidem, p. 25 ss. oppure in: <http://www.steuer.bs.ch/steuerrechner-steuerpaket.htm>, pagina consultata il 26.12.2008).

4 La socialità della *Flat Rate Tax*

4.1 La *Flat Rate Tax* in relazione alla redistribuzione dei redditi

L'obiezione più importante contro la *Flat Rate Tax* poggia su una ripartizione ingiusta dell'onere fiscale tra le diverse categorie di contribuenti. Il principio dell'imposizione secondo la capacità economica non può essere in questo caso di alcun aiuto perché non permette di ricavare il carico fiscale ottimale o almeno di quanto esso debba progredire al crescere della base imponibile.¹⁷²

Il Tribunale federale nell'analisi del principio della capacità contributiva ha però affermato che la Costituzione federale si è posta un orientamento sociale, dando importanza agli aspetti redistributivi dell'imposta, per cui adottando un'aliquota proporzionale uguale per tutte le fasce di reddito, assumerebbe meno importanza il principio della capacità contributiva dedotto dalla Costituzione. Secondo il prof. Marco Bernasconi la *Flat Rate Tax* contraddice questo principio di equità fiscale e quindi di equità sociale, introducendo nella fiscalità un nuovo principio che viene a confliggere con la politica europea, svizzera e ticinese degli ultimi sessant'anni.¹⁷³

Altri autori, tra i quali il prof. Ulrich Cavelti, affermano invece che un'aliquota proporzionale accompagnata da una deduzione sociale, rispetta il principio della redistribuzione dei redditi e, per di più, senza lo svantaggio di aliquote marginali crescenti.¹⁷⁴

Per stabilire se la *Flat Rate Tax* possa condurre a un'ingiusta ripartizione dell'onere fiscale tra contribuenti con elevati e bassi redditi, si deve innanzitutto chiarire quali siano i criteri per una giusta ripartizione dell'onere fiscale. Sono solo le imposte dirette oppure con esse vanno tenute in considerazione anche le imposte indirette, le tasse e i trasferimenti dallo Stato ai settori meno abbienti (p. es. i sussidi per i premi della cassa malati, gli aiuti sociali, ecc.)?

La conformità della *Flat Rate Tax* con il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva deve essere valutata considerando non solo la singola imposta, bensì l'insieme del sistema tributario, al fine di determinare in che modo si tenga conto della progressività.

¹⁷² Fuest, 2005, p. 17.

¹⁷³ Bernasconi, Confronto fiscale, 2008.

¹⁷⁴ Cavelti, 2007, p. 374.

Tuttavia, per compensare il carattere regressivo delle imposte indirette, si deve attribuire alle imposte dirette un carattere progressivo.¹⁷⁵

Da un profilo scientifico, per rispondere alla questione relativa all'impatto della *Flat Rate Tax* nei diversi gruppi di contribuenti è essenziale confrontare la situazione prima e dopo la riforma fiscale. Secondo degli studi empirici l'introduzione di una *Flat Rate Tax* capace di garantire un gettito fiscale identico alla situazione con delle aliquote progressive avvantaggia indubbiamente i bassi e gli alti redditi, mentre il ceto medio si ritrova inevitabilmente con un aggravio d'imposta.¹⁷⁶

4.2 Gli studi empirici sulla *Flat Rate Tax*

Recentemente sono stati effettuati degli studi empirici sia a livello della Confederazione sia a livello dei singoli Cantoni. Alla luce di questi studi si presenteranno le principali conseguenze finanziarie per i contribuenti e per lo Stato a seguito di un'ipotetica introduzione della *Flat Rate Tax*. Gli studi considerati concernono la Confederazione e i Cantoni di Lucerna, Appenzello Esterno, San Gallo, Zurigo e Berna. Appenzello interno si appresta invece a valutare gli effetti della *Flat Rate Tax* con la prossima revisione della legge tributaria prevista per il 2010.¹⁷⁷

4.2.1 Confederazione

L'introduzione di un'aliquota proporzionale ha degli effetti non trascurabili sulla funzione redistributiva delle imposte. Secondo uno studio commissionato dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (in seguito denominata AFC) al prof. Christian Keuschnigg dell'Università di San Gallo, si è ipotizzato un prelievo dell'imposta federale diretta basato su un'aliquota proporzionale e una riduzione delle deduzioni del 10-12% dal reddito lordo, mentre i Cantoni e i Comuni continuerebbero a mantenere le loro aliquote d'imposta, di regola progressive. Il medesimo gettito, ai fini dell'imposta federale diretta, potrebbe essere ottenuto applicando un'aliquota unica del 4,6% combinata con una deduzione sociale di fr. 15'000. Questo scenario andrebbe a favorire la categoria dei redditi elevati, mentre le fasce di reddito medio-basse si vedrebbero accrescere il loro onere fiscale. Al fine di attenuare questa disparità, si è ipotizzata una deduzione sociale di fr. 30'000. L'aumento della deduzione da fr. 15'000 a 30'000 implica tre conseguenze:

¹⁷⁵ Pedrolì, 2008, p. 37.

¹⁷⁶ Fuest, 2005, p. 17, con particolare riferimento a degli studi empirici per gli Stati Uniti d'America e i Paesi Bassi.

¹⁷⁷ Gran Consiglio del Canton Appenzello Interno, p. 20.

- riduce in ugual misura l'onere fiscale medio di tutte le categorie di reddito;
- rinforza la progressione indiretta poiché l'onere fiscale medio tende a diminuire più fortemente per le categorie inferiori di reddito piuttosto che nelle altre;
- gran parte dei contribuenti con redditi modesti sarebbe esentata dal prelievo dell'imposta.

Questo correttivo concernente la politica di redistribuzione dei redditi comporterebbe però delle perdite di gettito fiscale per le casse federali e, per garantire il medesimo gettito, l'aliquota dovrebbe passare dal 4,6 al 6,1%.¹⁷⁸

4.2.2 Lucerna

Un altro studio empirico è stato effettuato nel Canton Lucerna. L'esecutivo attraverso il messaggio del 23 settembre 2008 ha proposto una revisione della legge tributaria per il 2011.¹⁷⁹ Il Consiglio di Stato, come riportato nel messaggio, ha preso in considerazione l'eventualità di istituire una *Flat Rate Tax*. L'ufficio cantonale di statistica è stato quindi incaricato di elaborare un modello ad aliquota unica basato sulle seguenti varianti:¹⁸⁰

- due varianti di aliquota unica del 3% e del 4%;
- tre varianti di deduzione sociale di fr. 9'100, 20'000 e 30'000 per le persone sole;
- tre varianti di deduzione sociale di fr. 18'200, 30'000 e 45'000 per i coniugi.

I risultati delle varianti proposte conducono a una consistente perdita di gettito fiscale per le finanze del Cantone. Se si introducesse una *Flat Rate Tax* come quella del Canton Obvaldo, che non prevede aumenti di onere fiscale per tutte le categorie di contribuenti, si avrebbe, con un'aliquota unica del 3% accompagnata da una deduzione sociale di fr. 30'000 per le persone sole e di fr. 45'000 per i coniugi, una perdita complessiva stimata in fr. 208 mio.; per contro un'aliquota unica del 4% accompagnata da una deduzione sociale di fr. 9'100 per le persone sole e fr. 18'200 per i coniugi, causerebbe ancora delle perdite fiscali stimabili in fr. 18 mio. Comparando l'onere fiscale relativo alla variante meno costosa per il Cantone con l'attuale sistema progressivo, le categorie di contribuenti con un reddito imponibile fino a fr. 50'000 sarebbero tenute a pagare maggiori imposte rispetto a oggi, mentre i contribuenti con un reddito imponibile superiore a fr. 50'000 beneficerebbero di uno sgravio fiscale.¹⁸¹

¹⁷⁸ Keuschnigg, 2006, p. 10.

¹⁷⁹ Consiglio di Stato del Canton Lucerna, 2008, p. 1 ss.

¹⁸⁰ Ibidem, p. 19 e 108 ss.

¹⁸¹ Ibidem, p. 114.

L'esecutivo rileva inoltre che uno sgravio fiscale a favore delle classi medie e alte di reddito, il quale aggrava le classi inferiori, è giudicato antisociale.¹⁸²

Il 31 ottobre 2008 è stato effettuato un altro studio sulla *Flat Rate Tax* nel Cantone da parte della Scuola Universitaria Professionale di Lucerna.¹⁸³ Lo studio presuppone che la variante proposta non deve in alcun caso condurre a un maggior aggravio fiscale per i contribuenti. Per raggiungere la neutralità di gettito fiscale si dovrebbe optare per una variante basata su un'aliquota unica del 4% accompagnata da una deduzione sociale di fr. 4'730 per le persone sole e di fr. 9'470 per quelle coniugate. Questa variante porterebbe però un leggero aggravio fiscale per i bassi redditi.¹⁸⁴

Una variante in grado di non aggravare nessuna categoria di reddito dovrebbe essere costruita con un'aliquota unica del 4,5% combinata con una deduzione sociale di fr. 14'500 per le persone sole e di fr. 24'000 per quelle coniugate¹⁸⁵, ciò causerebbe minori entrate fiscali per le casse cantonali nell'ordine di fr. 35 mio. In questo caso la nuova curva d'imposta si allineerebbe a quella dei Cantoni di Obvaldo e Svitto.¹⁸⁶

Il Direttore delle finanze del Canton Lucerna Marcel Schwerzmann ha dichiarato che, sulla base della perizia sopraccitata, la *Flat Rate Tax* resta ancora un obiettivo per il suo Cantone.¹⁸⁷

4.2.3 Appenzello Esterno

Come Lucerna, anche Appenzello Esterno ha preso in considerazione l'ipotesi di introdurre nell'anno 2010 una *Flat Rate Tax*.¹⁸⁸ Nella figura successiva si paragona l'attuale scala delle aliquote con un'ipotetica aliquota unica sia per le persone sole sia per quelle coniugate. Nella

¹⁸² Ibidem, p. 19.

¹⁸³ Hauser/Küchler, 2008, p. 1 ss.

¹⁸⁴ Ibidem, p. 6.

¹⁸⁵ Lo studio, oltre alla deduzione sociale di fr. 24'000 per i coniugi, considera anche la deduzione generale per doppio reddito di fr. 4'500. Per evitare la disparità di trattamento tra le persone sole e quelle coniugate, la deduzione sociale per i coniugi dovrebbe essere aumentata a fr. 24'500. In questo caso le minori entrate fiscali aumenterebbero di fr. 2 mio. (Ibidem, p. 17).

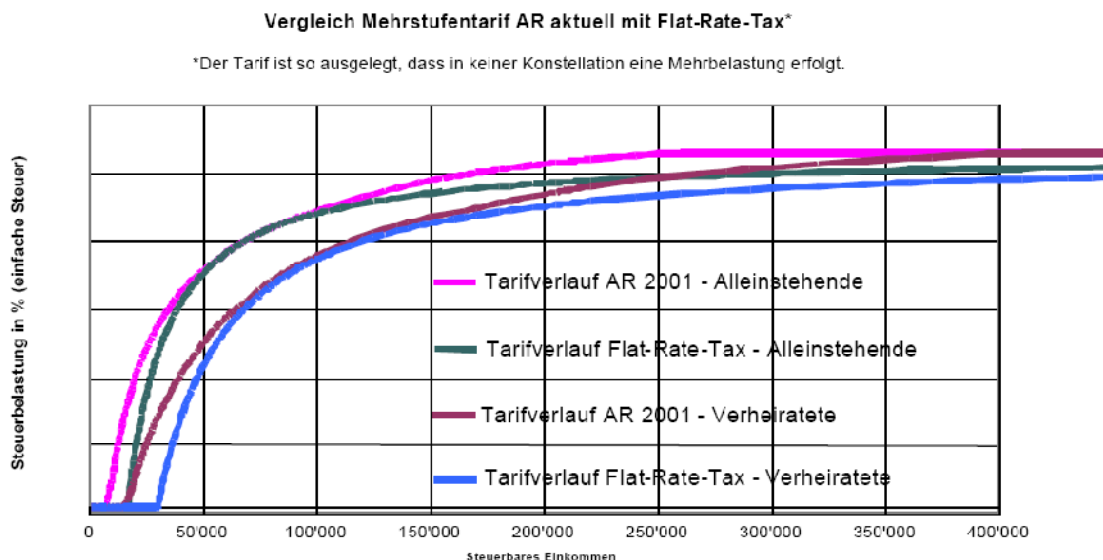
¹⁸⁶ Ibidem, p. 4-5.

¹⁸⁷ Nell'intervista riportata al quotidiano "Neue Luzerner Zeitung" il Direttore delle finanze osserva quanto segue: "(...) Mit den zusätzlichen Steuereinnahmen, die die Revision ab 2011 bringe, könnten wir dann über einen weiteren Schritt (ndr. Introduzione della Flat Rate Tax) nachdenken." (Schwerzmann, 2008, p. 1 e 27).

¹⁸⁸ Consiglio di Stato del Canton Appenzello Esterno, 2008, p. 2 ss.

costruzione della curva d'imposta il governo appenzellese ha scelto dei parametri (aliquota e deduzione sociale) che non portassero a un aggravio d'imposta per nessun contribuente.

Figura 11: Confronto tra l'attuale scala delle aliquote e un'ipotetica aliquota unica (imposta semplice) nel Canton Appenzello Esterno senza alcun aggravio fiscale per i contribuenti (Consiglio di Stato del Canton Appenzello Esterno, 2008, p. 4)



I parametri scelti dal Cantone per la simulazione sono stati i seguenti:

- un'aliquota unica (imposta semplice) del 2,6%;
- una deduzione sociale di fr. 17'000 per le persone sole;
- una deduzione sociale di fr. 30'000 per i coniugi.

A beneficiare dell'aliquota unica sono soprattutto i bassi e gli alti redditi, ma non la classe media, il che, secondo l'esecutivo, è contrario agli obiettivi della revisione. Inoltre, sempre secondo l'esecutivo, si semplificherebbe solamente il calcolo dell'imposta. Tuttavia si rileva che con l'aiuto del calcolatore d'imposta, presente sul sito web del Cantone, si elimina lo svantaggio di una curva d'imposta a più aliquote.¹⁸⁹ Sulla base di questi motivi il governo ha quindi rinunciato a introdurre un'aliquota proporzionale.

4.2.4 San Gallo

Un'analisi sulla *Flat Rate Tax* per il Canton Gallo è stata presentata l'11 ottobre 2008.¹⁹⁰ Per garantire la neutralità del gettito fiscale si sono ipotizzati i seguenti parametri:

¹⁸⁹ Ibidem, p. 4-5.

¹⁹⁰ Hoffmann, 2008, p. 1 ss.

- un'aliquota unica (imposta semplice) del 6,8%;
- una deduzione sociale di fr. 9'200 per le persone sole;
- una deduzione sociale di fr. 18'400 per i coniugi.

Figura 12: Confronto tra l'attuale scala delle aliquote e un'ipotetica aliquota unica (imposta semplice) nel Canton San Gallo in neutralità di gettito fiscale (Hoffmann, 2008, p. 3)

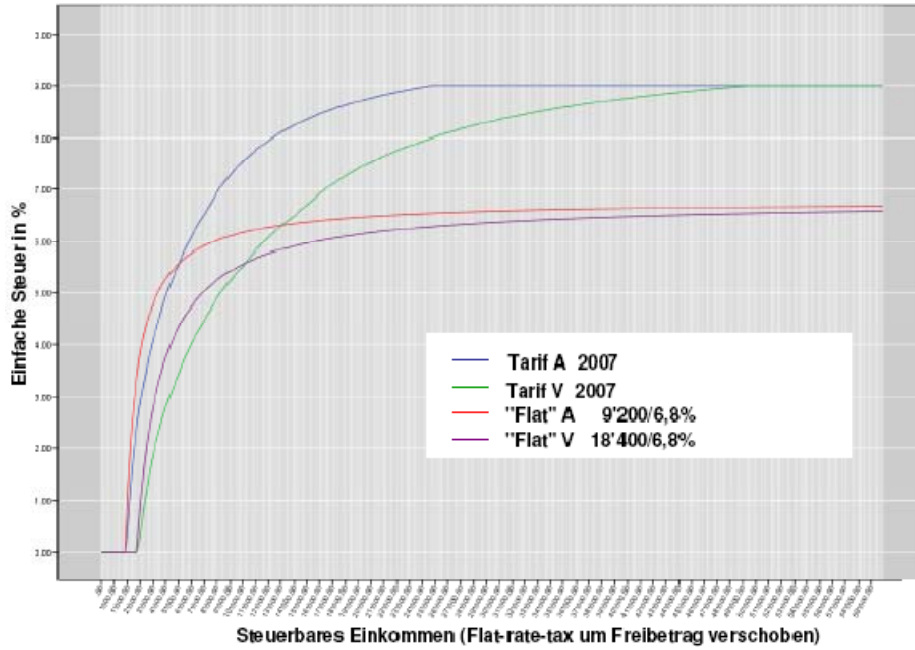
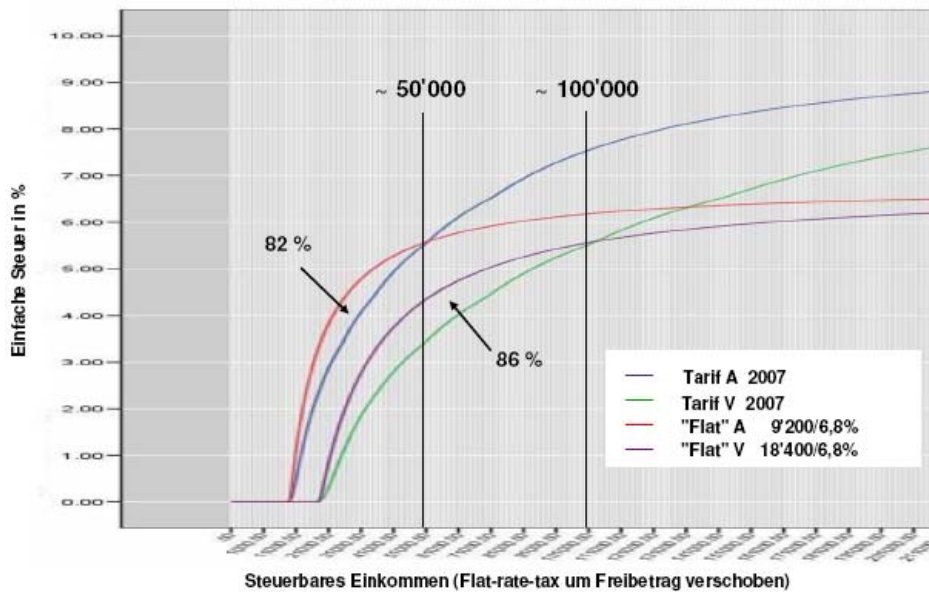


Figura 13: Percentuale di contribuenti con un aggravio fiscale nel Canton San Gallo a seguito dell'introduzione di una Flat Rate Tax (Hoffmann, 2008, p. 4)



Dai grafici si costata che l'82% delle persone sole, rispettivamente l'86% di quelle coniugate si ritroverebbe con un aggravio d'imposta. Pertanto per garantire a tutti i contribuenti nessun aggravio fiscale, si dovrebbero prevedere minori entrate.

4.2.5 Zurigo

L'ufficio cantonale di statistica del Canton Zurigo ha simulato un'ipotetica introduzione nel proprio Cantone di un'aliquota proporzionale accompagnata da una deduzione sociale.¹⁹¹ La complessità dell'attuale sistema fiscale, caratterizzato da molteplici deduzioni, ha spinto il Canton Zurigo a valutare gli effetti redistributivi di un'unica aliquota.¹⁹² La costruzione di una *Flat Tax*¹⁹³ da parte del legislatore gioca un ruolo centrale poiché in caso di aliquota e deduzione sociale limitata, ne approfitterebbero i redditi elevati, mentre con aliquota e deduzione sociale elevata, il beneficio andrebbe in favore dei redditi modesti.

L'ufficio di statistica zurighese ha proposto due varianti in grado di generare lo stesso gettito fiscale del 2004. Entrambe le varianti hanno però due finalità diverse:

- nella prima sono sgravate le persone che conseguono redditi elevati a scapito di quelle con bassi redditi (aliquota unica: 5%; deduzione sociale: fr. 15'000; in nero nella figura);
- nella seconda la situazione è invece invertita (aliquota unica: 11,5%; deduzione sociale: fr. 50'000; in marrone nella figura).¹⁹⁴

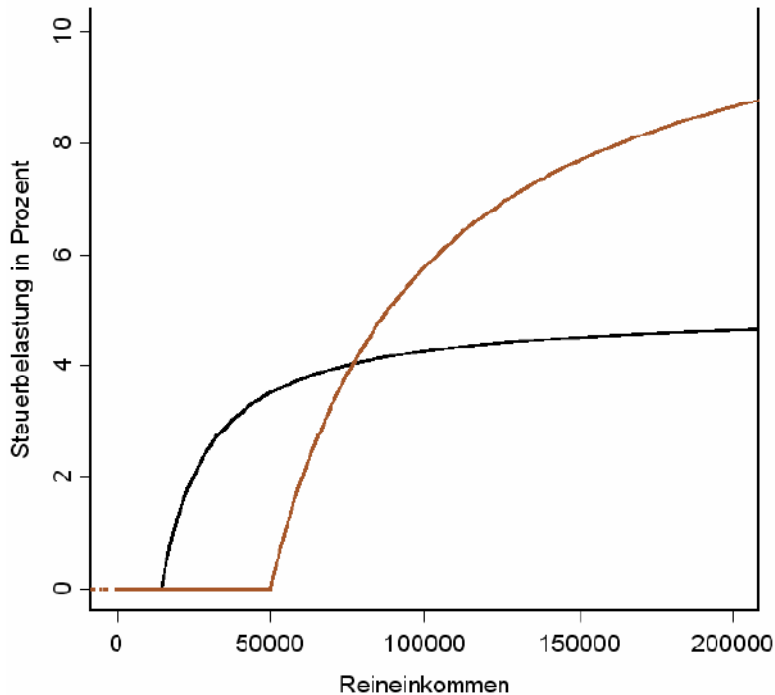
¹⁹¹ Perrez, 2008, p. 1 ss.

¹⁹² Nella simulazione viene comparato l'attuale sistema, composto da una scala progressiva delle aliquote e da diverse deduzioni dal reddito lordo, con un sistema *Flat Tax* composto da un'aliquota unica e da un'unica deduzione sociale. Nel caso di persone sole o coniugate con figli si introduce un'ulteriore deduzione sociale.

¹⁹³ Denominata con questo termine nello studio zurighese.

¹⁹⁴ Perrez, 2008, p. 4.

Figura 14: Le due varianti di Flat Tax per il Canton Zurigo (Perrez, 2008, p. 5)

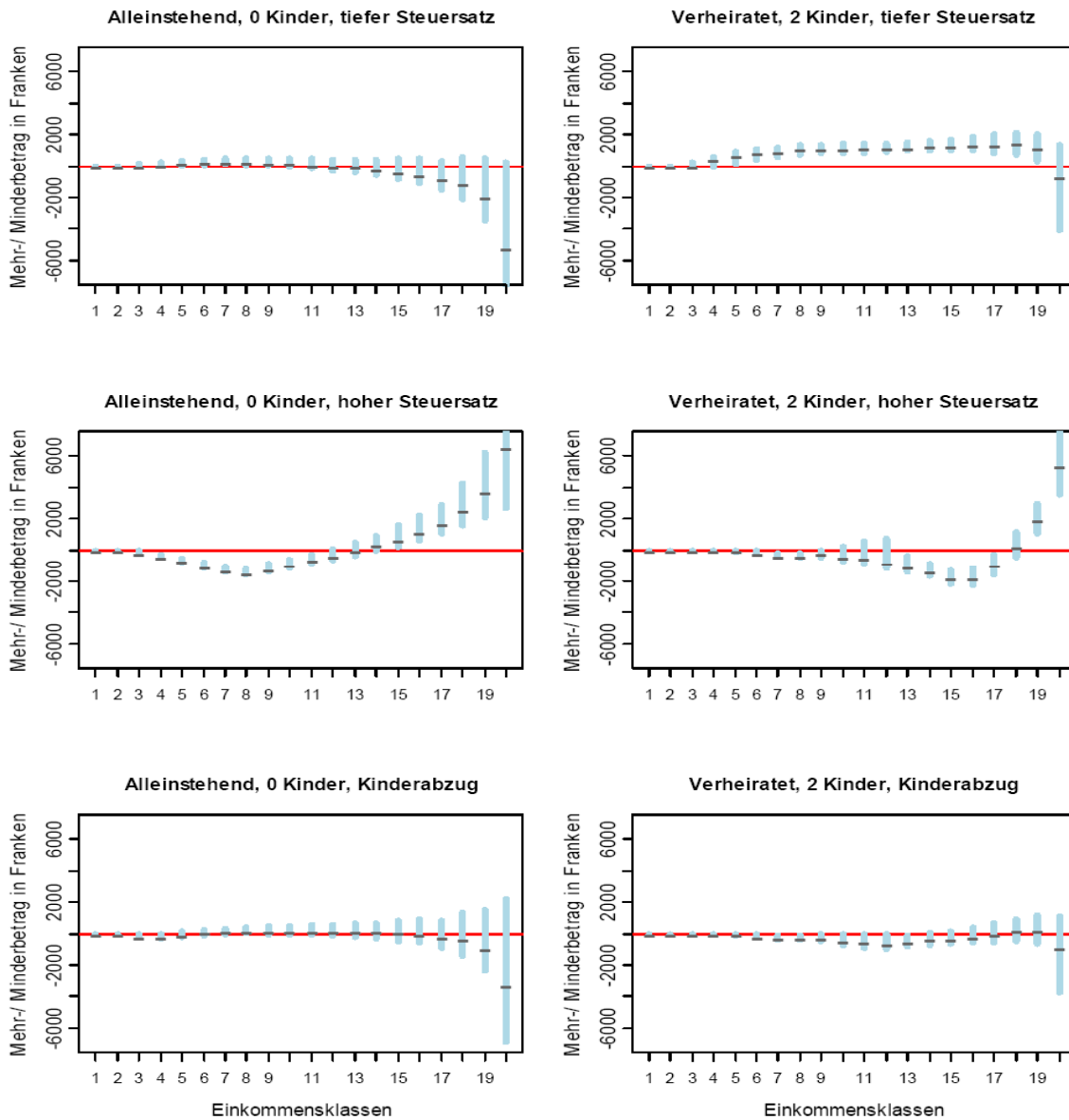


Schwarze Kurve: Steuersatz 5%, Einheitsabzug 15'000 Franken
 Braune Kurve: Steuersatz 11.5%, Einheitsabzug 50'000 Franken

La progressione indiretta delle due curve d'imposta comporta diverse ripercussioni sociali a dipendenza dell'aliquota e della deduzione scelta. I contribuenti con un reddito lordo fino a fr. 75'000 hanno un onere fiscale più favorevole con la variante marrone rispetto a quella nera. Oltre i fr. 75'000 vi è invece un aggravio d'imposta poiché la curva marrone tende a progredire maggiormente. Si osserva, infatti, che con un'aliquota dell'11,5% la progressione è più marcata rispetto a quella del 5%, ma attraverso una deduzione sociale più elevata si ritarda questo effetto.

Nello studio si riportano l'aggravio e sgravio fiscale tra l'attuale sistema e quello proposto per le diverse categorie di contribuenti, suddiviso per classi di reddito.

Figura 15: Aggravio e sgravio fiscale per i contribuenti tra l'attuale sistema e quello con una *Flat Tax* (Perrez, 2008, p. 7)



Einkommensklassen: Klasse 1: bis 6'000 CHF Reineinkommen im Jahr, Klasse 2: über 6'000 bis 15'000, Klasse 3: bis 23'000, Klasse 4: bis 29'000, Klasse 5: bis 37'000, Klasse 6: bis 43'000, Klasse 7: bis 48'000, Klasse 8: bis 53'000, Klasse 9: bis 58'000, Klasse 10: bis 63'000, Klasse 11: bis 68'000, Klasse 12: bis 74'000, Klasse 13: bis 81'000, Klasse 14: bis 89'000, Klasse 15: bis 98'000, Klasse 16: bis 109'000, Klasse 17: bis 124'000, Klasse 18: bis 147'000, Klasse 19: bis 192'000, Klasse 20: über 192'000.

Una *Flat Tax* caratterizzata da una deduzione sociale di fr. 50'000 e un'aliquota dell'11,5% favorirebbe il ceto medio, mentre gli alti redditi sarebbero penalizzati rispetto all'attuale situazione. Ne consegue che il 60% delle persone sole senza figli si ritroverebbe con una minor pressione fiscale. La situazione per le persone coniugate con due figli è da interpretare allo stesso modo.

Per contro, con una deduzione sociale di fr. 15'000 e un'aliquota del 5%, le classi di reddito superiori sarebbero sgravate rispetto a oggi. Come si evidenzia dai grafici, due terzi delle persone sole senza figli con redditi lordi medi avrebbero un onere fiscale superiore. Il maggior carico fiscale è comunque relativamente basso ed equivale a fr. 150 ca. di media; mentre il terzo restante si vedrebbe ridurre la pressione fiscale. Per ciò che concerne le persone coniugate con due figli, solo un 5% ne approfitterebbe.

Nella parte bassa del grafico si combina la *Flat Tax* con una deduzione sociale per figli di fr. 12'000. In questo caso l'aliquota è del 6% e la deduzione sociale per persona di fr. 22'000. La maggioranza delle persone coniugate con due figli si ritroverebbe con una minor pressione fiscale, in particolare quella con redditi lordi bassi e medi.

4.2.6 Berna

Il 19 dicembre 2008 l'esecutivo bernese ha avviato una prima consultazione della revisione della legge tributaria. Tra i punti contenuti nella consultazione, vi è anche un'analisi concernente l'introduzione della *Flat Rate Tax*.¹⁹⁵

Per non aggravare fiscalmente nessuna categoria di contribuenti nello studio si sono ipotizzati i seguenti parametri:

- un'aliquota unica (imposta semplice) del 4,3%;
- un importo esente da imposta di fr. 6'000 per persona.

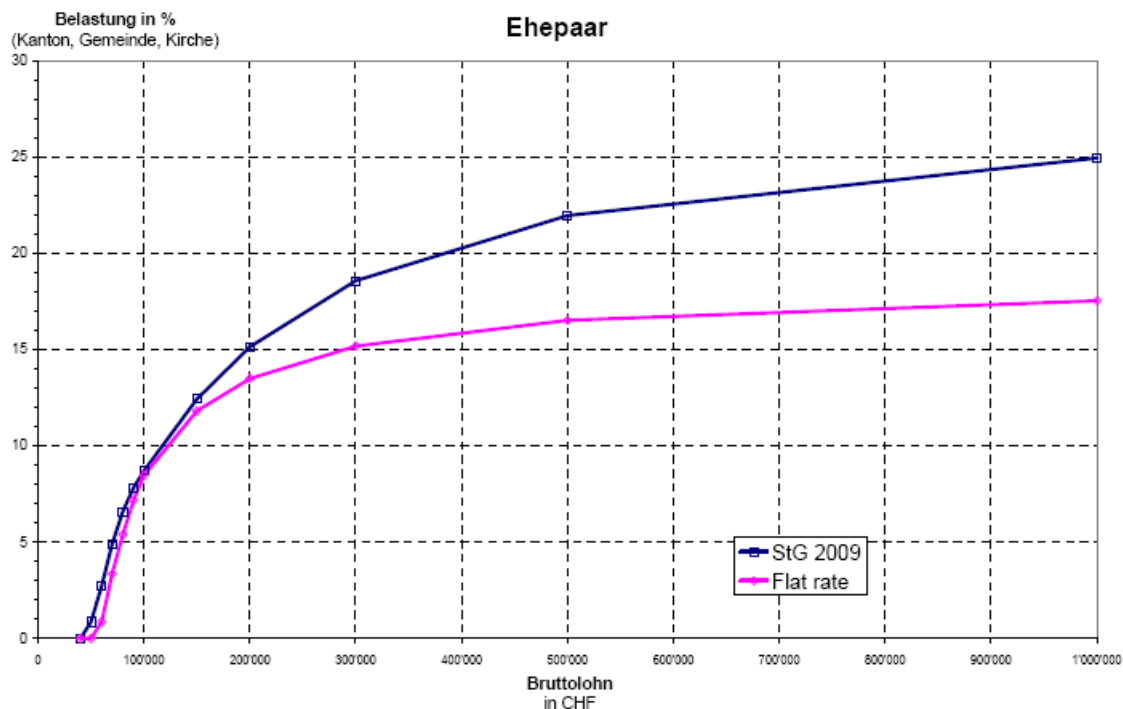
Il nuovo onere fiscale, riportato nel grafico, porta a una minore pressione fiscale per i redditi elevati del 25%, dei medi redditi dal 0 al 3% e, infine, dei bassi redditi dal 25 al 100%. Al fine di non aggravare i contribuenti, le perdite in termini di gettito fiscale si elevano a fr. 350 mio. per il Cantone e a fr. 185 mio. per i Comuni. Le minori entrate sono state però calcolate dall'esecutivo confrontando la *Flat Rate Tax* non con l'attuale onere fiscale, bensì con quello pianificato nella revisione della legge tributaria per il 2009. Le minori entrate contengono dunque gli adeguamenti degli effetti della progressione a freddo, che ammontano a fr. 90 mio. e una mozione per sgravare i bassi redditi che genera minori entrate nell'ordine di fr. 40 mio. Dato che con l'aliquota unica queste misure non si rendono più necessarie, le perdite finanziarie per il Cantone si riducono a fr. 220 mio. e per i Comuni a fr. 116 mio.¹⁹⁶

¹⁹⁵ Consiglio di Stato del Canton Berna, p. 71.

¹⁹⁶ Ibidem, p. 29, 67, 71-72.

Figura 16: Confronto tra l'attuale onere fiscale calcolato sul reddito lordo delle persone coniugate e un'ipotetica aliquota unica nel Canton Berna senza alcun aggravio fiscale per i contribuenti (Consiglio di Stato del Canton Berna, 2008, p. 73)

flat rate



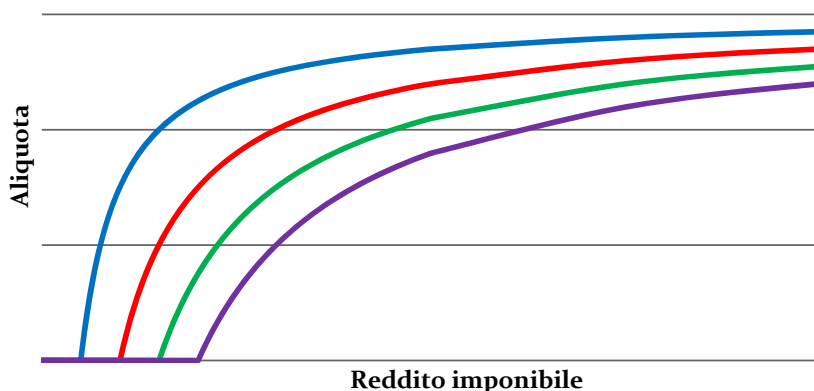
4.3 La costruzione di una Flat Rate Tax

4.3.1 La scelta della deduzione sociale

Nella costruzione della Flat Rate Tax si possono prevedere molteplici curve d'imposta a dipendenza dell'entità della deduzione sociale oppure dell'aliquota.

Nella prossima figura sono riportate quattro varianti di curve d'imposta con la medesima aliquota che differiscono tra loro al variare dell'entità della deduzione sociale.

Figura 17: La *Flat Rate Tax* con un’aliquota fissa e una variazione della deduzione sociale



La curva blu prevede una progressione indiretta dell’onere fiscale immediata poiché la deduzione sociale, combinata con l’aliquota, è di lieve entità. Viceversa, la curva viola conferisce all’imposta una progressione indiretta meno marcata poiché si viene a ritardare l’inizio d’imponibilità rispetto alla curva blu. Nel primo caso, esentando almeno il minimo vitale, la progressione indiretta dell’onere fiscale va a scapito del ceto medio e, superata una determinata soglia di reddito imponibile, diviene proporzionale; nel secondo caso si esenta invece dall’imposta un maggior numero di contribuenti e la curva d’imposta è meno progressiva per i redditi medio-bassi.

Se nella curva viola si decidesse di aumentare l’aliquota, ci si troverebbe nella curva blu, ma con un inizio d’imponibilità ritardato, per cui la forte progressione indiretta delle aliquote andrebbe a scapito dei redditi imponibili medio-alti.

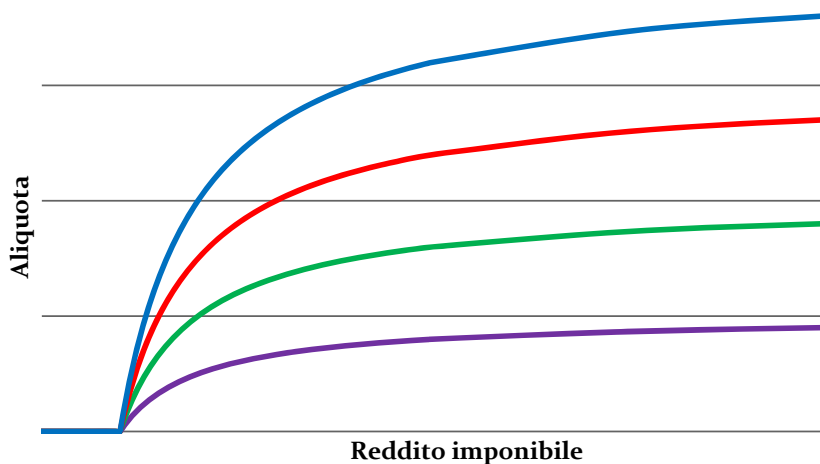
Le varianti in rosso e in verde rappresentano invece delle variabili situate tra le due estremità.

Si può pertanto affermare che minore sarà la deduzione sociale accordata, più incisiva sarà la progressione indiretta dell’onere fiscale per i redditi bassi; maggiore sarà la deduzione sociale, meno incisiva sarà la progressione indiretta per i medesimi redditi.

4.3.2 La scelta dell’aliquota

Nella figura successiva si evidenzia la progressione indiretta della curva d’imposta mantenendo invariata la deduzione sociale e operando esclusivamente sull’aliquota. In questo caso maggiore è l’aliquota, maggiore è la progressione indiretta per i redditi bassi; per contro, minore è l’aliquota, minore è la progressione indiretta che se ne ricava.

Figura 18: La Flat Rate Tax con una deduzione sociale fissa e una variazione dell'aliquota



La scelta dell'aliquota congiuntamente alla deduzione sociale in favore di tutti i contribuenti, deve essere valutata attentamente dal legislatore al fine di non sfavorire determinate categorie di contribuenti, in particolare il ceto-medio. Inoltre la scelta dei parametri non dovrebbe portare a una diminuzione troppo marcata delle entrate fiscali poiché potrebbe creare degli squilibri finanziari che a loro volta provocherebbero delle diminuzioni dei servizi pubblici e sociali erogati dal Cantone.

4.4 Il confronto della curva d'imposta tra Obvaldo e Svitto

Un'altra variante per verificare la costituzionalità dell'aliquota proporzionale accompagnata da una deduzione sociale consiste nel paragonare la curva d'imposta indirettamente progressiva presente nel Canton Obvaldo con quella direttamente progressiva di Svitto.

Nei seguenti due grafici si confrontano le curve d'imposta per i coniugi e le persone sole dei due Cantoni menzionati.

Figura 19: La progressione delle aliquote (imposta cantonale e comunale) per i coniugi nei capoluoghi cantonali di Obvaldo e Svitto

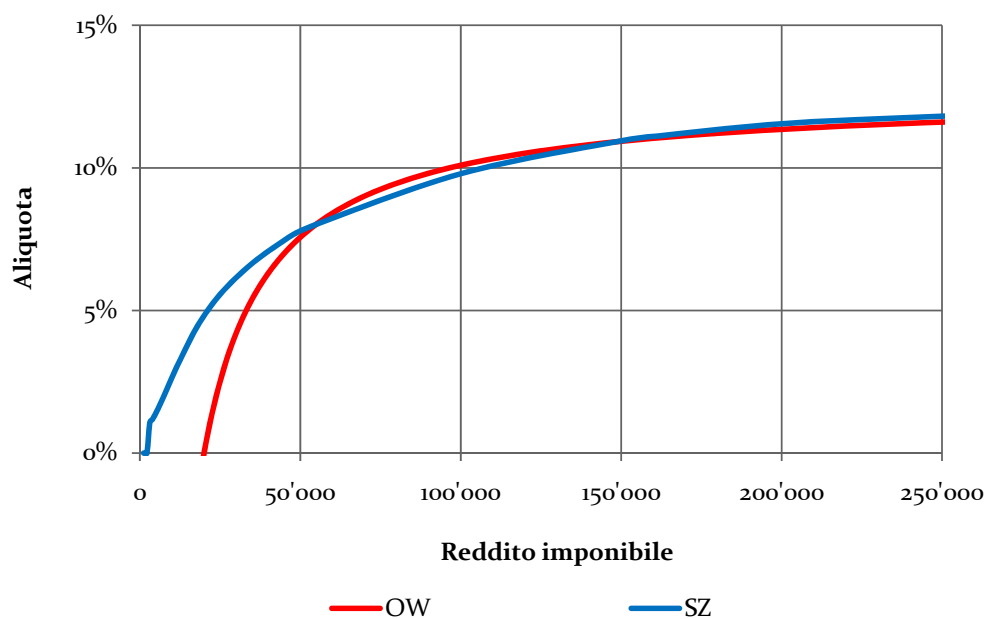
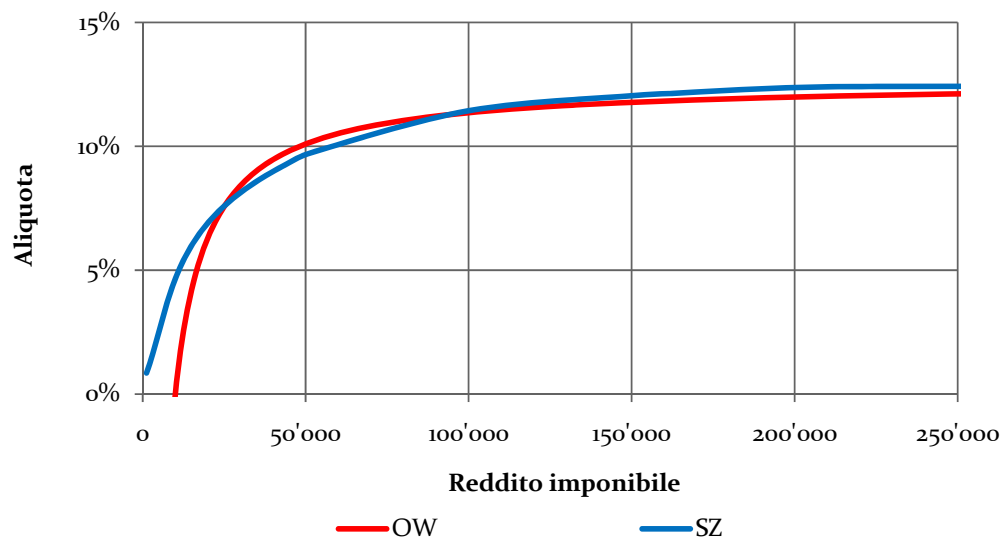


Figura 20: La progressione delle aliquote (imposta cantonale e comunale) per le persone sole nei capoluoghi cantonali di Obvaldo e Svitto



Osservando le curve d'imposta calcolate sul reddito imponibile delle persone fisiche, si rileva che esse si presentano molto simili, nonostante siano state realizzate con due metodi diversi.

A mio giudizio, questo confronto non può che rafforzare la mia convinzione sulla costituzionalità della *Flat Rate Tax*.

5 Considerazioni generali

Il modello di studio zurighese giunge a delle considerazioni parzialmente opposte sulla socialità della *Flat Rate Tax* rispetto a quelle degli studi del prof. Christian Keuschnigg sull'imposta federale diretta, del Canton Lucerna, Appenzello Esterno, San Gallo e Berna. Se nella prima variante del modello zurighese (modesta deduzione sociale e aliquota) si confermano le impressioni secondo cui il ceto medio è la categoria più penalizzata dalla riforma; nella seconda variante (elevata deduzione sociale e aliquota), il ceto medio viene leggermente sgravato, i bassi redditi non pagano imposte fino a fr. 50'000 e, infine, gli alti redditi sopportano tutto il peso delle imposte. Questa variante che presuppone una forte deduzione sociale, la quale esenta un gran numero di contribuenti dal pagamento delle imposte, è secondo me impensabile da un profilo politico.¹⁹⁷

Sulla base degli studi empirici ne discende che *la socialità della Flat Rate Tax dipende indubbiamente dall'ampiezza dell'aliquota e della deduzione sociale* scelta dal legislatore poiché:

- a) un'aliquota elevata combinata con una deduzione sociale elevata favorisce gran parte dei contribuenti che conseguono un reddito modesto;
- b) una modesta aliquota combinata con una modesta deduzione sociale favorisce invece i redditi elevati.

Nonostante ciò, il ceto medio è la categoria più sfavorita. I Cantoni Obvaldo, Uri e Turgovia che hanno introdotto la *Flat Rate Tax*¹⁹⁸, al fine di non aggravare il ceto medio hanno proposto degli sgravi fiscali per tutti i contribuenti, riducendo, anche sostanzialmente, le entrate fiscali cantonali e comunali. In tutti e tre i Cantoni il ceto medio è comunque quello che, in rapporto alla nuova struttura dell'onere fiscale, ha beneficiato meno della riforma.

L'eventuale introduzione di una *Flat Rate Tax* comporta quindi per il legislatore due scelte importanti:

¹⁹⁷ Dello stesso parere Richner, *Steuertarifliche Besonderheiten*, 2008, p. 217.

¹⁹⁸ Si ricorda che Obvaldo ha introdotto la *Flat Rate Tax* dal 01.01.2008, Uri dal 01.01.2009, mentre a Turgovia il progetto legislativo deve ancora essere approvato dal Gran Consiglio. Basilea non è stato citato perché ha optato per due aliquote marginali.

- garantire la neutralità in termini di gettito fiscale, per cui il ceto medio dovrà sopportare le maggiori conseguenze finanziarie per favorire lo sgravio fiscale delle persone più ricche. A mio giudizio una simile scelta politica andrebbe a urtarsi inevitabilmente con il principio della redistribuzione dei redditi poiché con la nuova situazione il ricco si troverebbe ancora più ricco e il ceto medio più povero;
- non condurre a un maggior onere fiscale per tutti i contribuenti. Questa scelta comporterebbe però una perdita di gettito fiscale. In una tale situazione i benefici maggiori della riforma andrebbero in favore dei bassi e alti redditi; per contro il ceto medio si troverebbe a pagare le stesse imposte che già pagava con una scala delle aliquote progressive.

La *Flat Rate Tax* permette al legislatore di costruire molteplici curve d'imposta poiché quest'ultima si ricava sostanzialmente da formula matematica basata sulla combinazione di aliquota e di deduzione sociale.¹⁹⁹ L'elemento matematico comporta però un aspetto negativo che riduce il margine di manovra del legislatore: se si intende modificare l'onere fiscale di una determinata categoria di contribuenti, che per esempio si ritrova con un aggravio fiscale attraverso la nuova curva d'imposta, si deve tuttavia ridisegnare completamente la curva poiché il cambiamento del parametro (aliquota o deduzione sociale) ha un effetto su tutti i contribuenti e non su una determinata categoria. Sgravare il ceto medio significa sgravare anche tutti gli altri contribuenti con conseguenze sulle finanze dello Stato.

L'unico margine di manovra a disposizione del legislatore è quello di ridurre progressivamente la deduzione sociale all'aumentare del reddito. Due legislatori cantonali (Basilea Città e Turgovia) hanno fatto uso di questa possibilità, utilizzando modelli alternativi che non rappresentano una *Flat Rate Tax* “pura”, ma che contengono dei correttivi aventi lo scopo di non attenuare troppo l'onere fiscale per i redditi elevati e quindi di non frenare la progressione della curva d'imposta (due aliquote, riduzione della deduzione sociale per redditi importanti).

¹⁹⁹ La formula matematica con cui si ricava la curva d'imposta è la seguente: Aliquota unica x (Reddito – Deduzione sociale).

6 La concorrenza fiscale intercantonale sul reddito delle persone fisiche

6.1 Considerazioni introduttive

La concorrenza fiscale intercantonale si basa sulla struttura della scala delle aliquote e sull'entità delle deduzioni accordate ai contribuenti. Il modo migliore per confrontare in termini concorrenziali la posizione di un Cantone è quindi quello di riferirsi all'onere fiscale calcolato sul reddito lordo. Se il raffronto si basasse unicamente sul reddito imponibile e quindi sulla scala delle aliquote, avremmo una fotografia della situazione non completamente veritiera poiché si escluderebbero le deduzioni, le quali anch'esse rappresentano uno strumento di politica fiscale congiunto alle aliquote medesime.

Annualmente l'AFC pubblica una recensione sul carico fiscale nei capoluoghi cantonali.²⁰⁰ Tuttavia questa pubblicazione più che un utile strumento di confronto tra gli oneri fiscali dei diversi capoluoghi cantonali, si sta trasformando, a seguito dei continui cambiamenti legislativi operati da molti Cantoni, in un documento di carattere storico. Infatti, le statistiche pubblicate rappresentano il carico fiscale nei Cantoni riferite all'anno precedente e, al momento della pubblicazione, si riscontrano sovente diversi cambiamenti, anche sostanziali, del carico fiscale dei Cantoni. A mio giudizio questa importante e utile pubblicazione non permette più un confronto oggettivo tra i diversi Cantoni.²⁰¹ La prova di quanto indicato trova riscontro nelle tabelle seguenti che riportano l'onere fiscale per diversi redditi lordi in dodici Cantoni svizzeri: per Turgovia e Zurigo i dati sono riferiti alla revisione delle relative leggi tributarie per il 2010; per Uri i dati riguardano il 2009; per San Gallo il 2011; per Appenzello Interno, Grigioni, Lucerna, Obvaldo, Nidvaldo, Sciaffusa e Svitto le modifiche sono state apportate nel 2008²⁰²; infine per il Ticino la situazione è quella concernente il 2007 che riflette i dati pubblicati dall'AFC.²⁰³

²⁰⁰ Il carico fiscale nei capoluoghi cantonali a partire dall'anno 2000 è consultabile nella pagina web dell'AFC (in: http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/zahlen_fakten/steuerbelastung.htm, pagina consultata il 26.12.2008).

²⁰¹ Di analogo parere Giancarlo Lafranchi e Lino Ramelli della Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino secondo cui “il fenomeno (ndr. della concorrenza fiscale) ha subito una tale accelerazione negli ultimi tempi che risulta addirittura difficile trovare delle tabelle comparative aggiornate.” (Lafranchi/Ramelli, 2008, p. 56).

²⁰² Consiglio di Stato del Canton Turgovia, 2008, p. 22; per quanto riguarda Uri i dati sono stati forniti dall'Amministrazione cantonale delle contribuzioni del Canton Uri.

²⁰³ AFC, 2008, p. 1 ss.

Il confronto fiscale intercantonale dei redditi lordi compresi tra fr. 20'000 e 1'000'000 è suddiviso per persone sole senza figli, persone coniugate senza figli e persone coniugate con due figli.

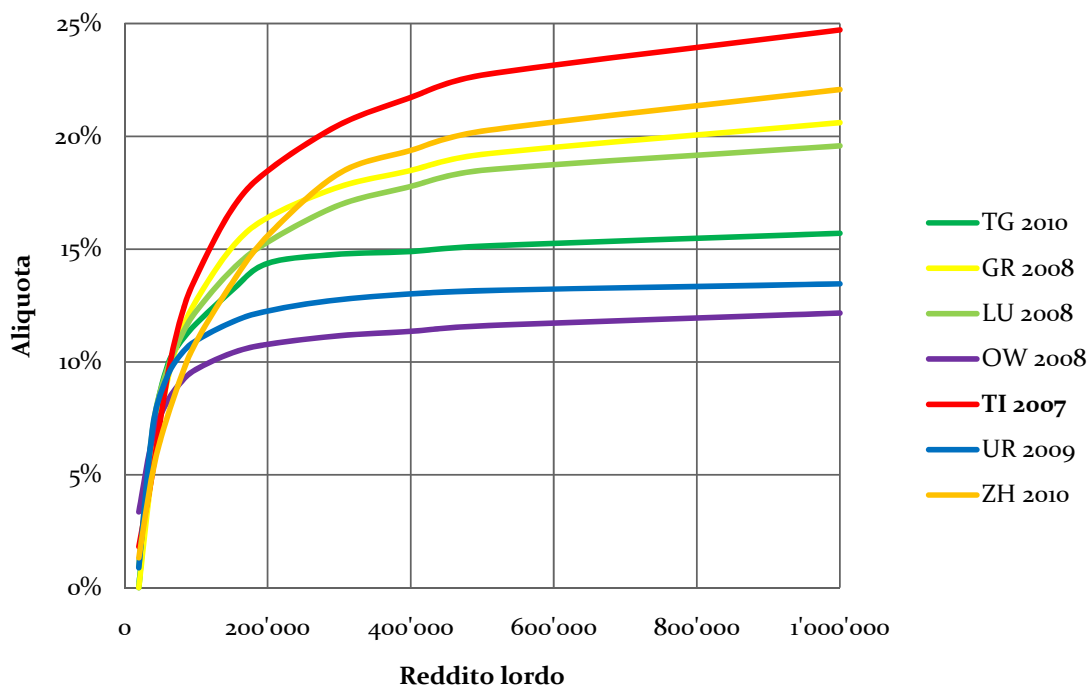
6.2 Persone sole senza figli

Tabella 1: Onere fiscale calcolato sul reddito lordo per le persone sole senza figli in 12 capoluoghi cantonali (Consiglio di Stato del Canton Turgovia, 2008, p. 22, Uri e Ticino sono stati introdotti dall'autore)

Osservazioni: il colore giallo sta a indicare dove il Canton Ticino è più concorrenziale rispetto agli altri Cantoni

Persone sole senza figli												
Reddito lordo	Carico fiscale nei capoluoghi cantonali											
	TG 2010		AI 2008		GR 2008		LU 2008		OW 2008		NW 2009	
	fr.	%	fr.	%	fr.	%	fr.	%	fr.	%	fr.	%
20'000	0	0,00	657	3,29	0	0,00	189	0,95	671	3,36	373	1,87
40'000	2'777	6,94	2'771	6,93	2'195	5,49	2'872	7,18	2'682	6,71	2'620	6,55
60'000	5'896	9,83	5'340	8,90	5'505	9,18	5'812	9,69	4'948	8,25	5'235	8,73
80'000	8'759	10,95	8'122	10,15	9'070	11,34	8'948	11,19	7'308	9,14	7'910	9,89
100'000	11'690	11,69	10'974	10,97	12'711	12,71	12'240	12,24	9'669	9,67	10'595	10,60
150'000	19'746	13,16	18'665	12,44	22'595	15,06	21'109	14,07	15'596	10,40	17'769	11,85
200'000	28'745	14,37	26'229	13,11	32'788	16,39	30'616	15,31	21'563	10,78	25'776	12,89
300'000	44'325	14,78	40'470	13,49	53'268	17,76	50'841	16,95	33'485	11,16	40'959	13,65
400'000	59'580	14,90	54'425	13,61	73'931	18,48	71'089	17,77	45'420	11,36	55'447	13,86
500'000	75'675	15,14	69'149	13,83	95'990	19,20	92'451	18,49	58'012	11,60	70'490	14,10
1'000'000	157'058	15,71	143'597	14,36	206'054	20,61	195'780	19,58	121'682	12,17	146'553	14,66
	SG 2011		SH 2008		SZ 2008		TI 2007		UR 2009		ZH 2010	
	fr.	%	fr.	%	fr.	%	fr.	%	fr.	%	fr.	%
20'000	381	1,91	524	2,62	519	2,60	363	1,82	176	0,88	264	1,32
40'000	3'254	8,14	3'251	8,13	1'932	4,83	2'107	5,27	2'897	7,24	2'085	5,21
60'000	7'086	11,81	6'630	11,05	3'993	6,66	5'628	9,38	5'619	9,37	4'542	7,57
80'000	11'450	14,31	10'392	12,99	6'308	7,89	9'663	12,08	8'301	10,38	7'524	9,41
100'000	16'130	16,13	14'247	14,25	8'836	8,84	13'763	13,76	10'941	10,94	10'885	10,89
150'000	28'080	18,72	24'795	16,53	15'176	10,12	25'142	16,76	17'643	11,76	20'222	13,48
200'000	40'169	20,08	36'523	18,26	21'565	10,78	36'934	18,47	24'524	12,26	31'170	15,59
300'000	64'041	21,35	57'494	19,16	33'970	11,32	61'506	20,50	38'287	12,76	55'073	18,36
400'000	85'904	21,48	77'142	19,29	45'923	11,48	86'861	21,72	52'049	13,01	77'492	19,37
500'000	108'970	21,79	97'872	19,57	58'538	11,71	113'561	22,71	65'811	13,16	101'146	20,23
1'000'000	225'605	22,56	202'693	20,27	122'312	12,23	247'151	24,72	134'623	13,46	220'748	22,07

Figura 21: Onere fiscale per le persone sole senza figli in rapporto al reddito lordo nei capoluoghi cantonali più rilevanti (Consiglio di Stato del Canton Turgovia, 2008, p. 22, Uri e Ticino sono stati introdotti dall'autore)



Nel confronto intercantonale tra le persone sole il Ticino ha un onere fiscale inferiore fino a fr. 60'000 di reddito lordo nei confronti della maggior parte dei Cantoni considerati nella tabella, rispettivamente inferiore nei confronti di San Gallo fino a fr. 300'000 e di Sciaffusa fino a fr. 100'000 (cfr. colore giallo nella tabella).

Per il Ticino delle differenze importanti nel confronto intercantonale si riscontrano da redditi lordi superiori a fr. 200'000. Ad esempio per un reddito lordo di fr. 500'000 il Ticino ha un onere fiscale superiore dell'11-12% nei confronti di Uri e Obvaldo; mentre la differenza è del 3% con Grigioni, del 4% con Lucerna e del 2% con Zurigo.

Si può quindi affermare che per le persone sole il Ticino è più sociale rispetto agli altri Cantoni per i redditi lordi fino a fr. 60'000, per poi diventare sempre meno concorrenziale tanto più il reddito lordo cresce.

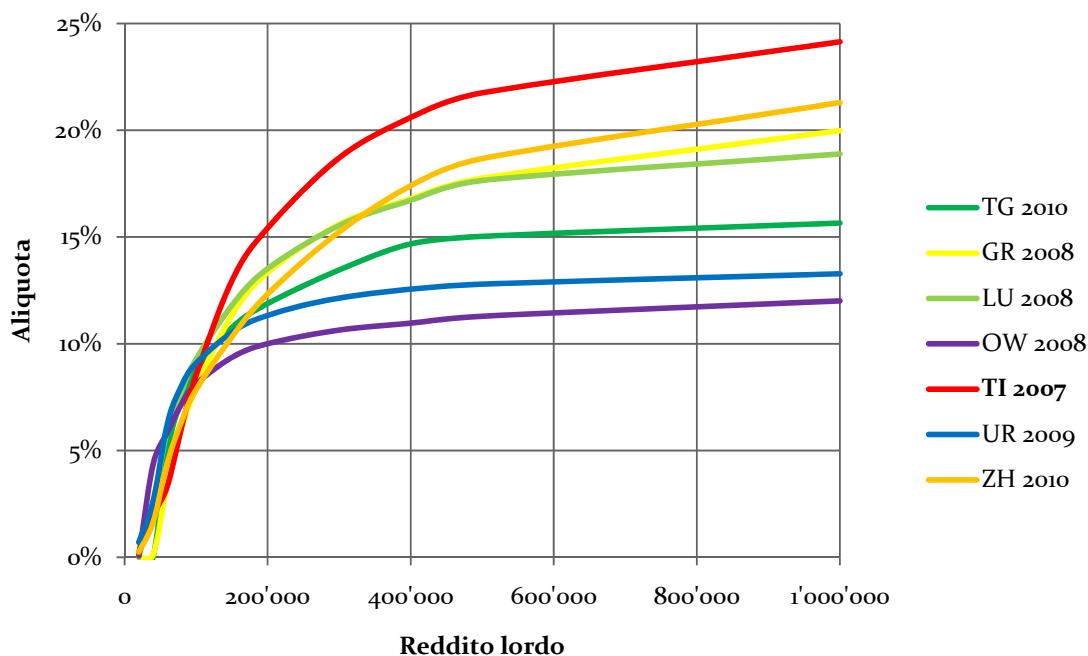
6.3 Persone sposate senza figli

Tabella 2: Onere fiscale calcolato sul reddito lordo per le persone sposate senza figli in 12 capoluoghi cantonali (Consiglio di Stato del Canton Turgovia, 2008, p. 23, Uri e Ticino sono stati introdotti dall'autore)

Osservazioni: il colore giallo sta a indicare dove il Canton Ticino è più concorrenziale rispetto agli altri Cantoni

Spostati senza figli												
Reddito lordo	Carico fiscale nei capoluoghi cantonali											
	TG 2010		AI 2008		GR 2008		LU 2008		OW 2008		NW 2009	
	fr.	%	fr.	%	fr.	%	fr.	%	fr.	%	fr.	%
20'000	0	0,00	239	1,20	0	0,00	0	0,00	13	0,07	50	0,25
40'000	0	0,00	1'235	3,09	41	0,10	1'036	2,59	1'743	4,36	753	1,88
60'000	2'982	4,97	2'965	4,94	2'082	3,47	3'588	5,98	3'513	5,86	2'924	4,87
80'000	5'931	7,41	5'292	6,62	4'828	6,04	6'249	7,81	5'753	7,19	5'524	6,91
100'000	8'759	8,76	7'911	7,91	7'939	7,94	9'279	9,28	8'113	8,11	8'140	8,14
150'000	16'129	10,75	15'162	10,11	16'994	11,33	17'689	11,79	14'040	9,36	14'871	9,91
200'000	23'757	11,88	22'759	11,38	26'667	13,33	27'034	13,52	20'008	10,00	22'032	11,02
300'000	40'366	13,46	38'441	12,81	46'776	15,59	46'613	15,54	31'929	10,64	37'579	12,53
400'000	58'706	14,68	53'507	13,38	67'160	16,79	66'861	16,72	43'864	10,97	53'739	13,43
500'000	75'144	15,03	68'772	13,75	88'784	17,76	88'223	17,64	56'456	11,29	69'609	13,92
1'000'000	156'527	15,65	143'221	14,32	199'823	19,98	188'886	18,89	120'127	12,01	146'297	14,63
	SG 2011		SH 2008		SZ 2008		TI 2007		UR 2009		ZH 2010	
	fr.	%	fr.	%	fr.	%	fr.	%	fr.	%	fr.	%
20'000	0	0,00	60	0,30	236	1,18	40	0,20	140	0,70	48	0,24
40'000	905	2,26	1'242	3,11	1'468	3,67	793	1,98	1'040	2,60	653	1,63
60'000	3'707	6,18	3'905	6,51	3'375	5,63	2'004	3,34	3'762	6,27	2'659	4,43
80'000	6'658	8,32	7'076	8,85	5'505	6,88	4'890	6,11	6'443	8,05	5'104	6,38
100'000	9'746	9,75	10'258	10,26	7'975	7,98	8'511	8,51	9'083	9,08	7'845	7,85
150'000	21'269	14,18	19'365	12,91	14'315	9,54	19'417	12,94	15'785	10,52	15'473	10,32
200'000	33'110	16,56	29'601	14,80	20'704	10,35	30'836	15,42	22'666	11,33	24'645	12,32
300'000	57'160	19,05	51'464	17,15	33'164	11,05	56'113	18,70	36'429	12,14	45'734	15,24
400'000	81'339	20,33	75'289	18,82	45'117	11,28	82'370	20,59	50'191	12,55	69'572	17,39
500'000	106'852	21,37	97'531	19,51	57'732	11,55	108'755	21,75	63'954	12,79	93'386	18,68
1'000'000	225'015	22,50	202'372	20,24	121'506	12,15	241'426	24,14	132'765	13,28	212'988	21,30

Figura 22: Onere fiscale per le persone sposate senza figli in rapporto al reddito lordo nei capoluoghi cantonali più rilevanti (Consiglio di Stato del Canton Turgovia, 2008, p. 23, Uri e Ticino sono stati introdotti dall'autore)



Nel confronto intercantonale per le persone coniugate il Ticino è ben posizionato per quanto riguarda i redditi medio-bassi (fino a fr. 100'000, cfr. colore giallo nella tabella). Dal grafico si osserva poi chiaramente che da fr. 100'000 di reddito lordo, l'imposta cantonale e comunale nel capoluogo ticinese è più incisiva rispetto agli altri Cantoni. In specie nel confronto con i Cantoni di Lucerna, Grigioni e Zurigo il Ticino prevede un maggior onere fiscale compreso tra il 3 e il 5% per i redditi lordi elevati; la differenza aumenta se si confronta con Cantoni che hanno attuato politiche fiscali molto più aggressive come Uri e Obvaldo (+11 e 12%).

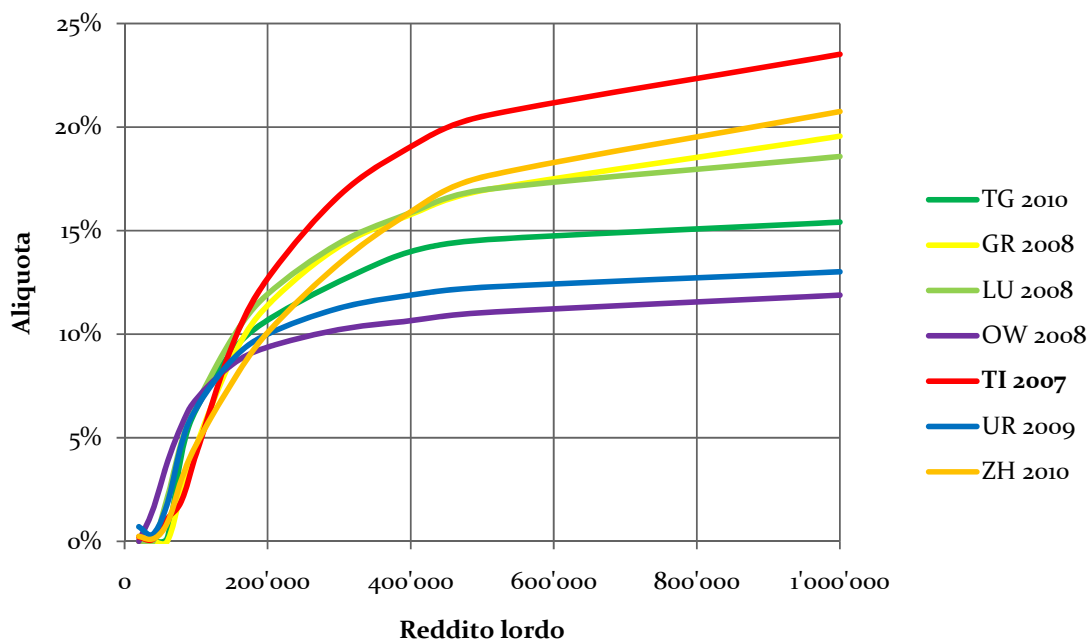
6.4 Persone sposate con due figli

Tabella 3: Onere fiscale calcolato sul reddito lordo per le persone sposate con due figli in 12 capoluoghi cantonali (Consiglio di Stato del Canton Turgovia, 2008, p. 23, Uri e Ticino sono stati introdotti dall'autore)

Osservazioni: il colore giallo sta a indicare dove il Canton Ticino è più concorrenziale rispetto agli altri Cantoni

Spostati con due figli												
Reddito lordo	Carico fiscale nei capoluoghi cantonali											
	TG 2010		AI 2008		GR 2008		LU 2008		OW 2008		NW 2009	
	fr.	%	fr.	%	fr.	%	fr.	%	fr.	%	fr.	%
20'000	0	0,00	16	0,08	0	0,00	0	0,00	0	0,00	50	0,25
40'000	0	0,00	588	1,47	0	0,00	0	0,00	617	1,54	90	0,23
60'000	103	0,17	1'882	3,14	4	0,01	1'272	2,12	2'293	3,82	1'281	2,14
80'000	3'393	4,24	3'920	4,90	1'918	2,40	3'871	4,84	4'492	5,62	3'752	4,69
100'000	6'359	6,36	6'468	6,47	4'593	4,59	6'564	6,56	6'853	6,85	6'337	6,34
150'000	13'729	9,15	13'629	9,09	13'204	8,80%	14'649	9,77	12'780	8,52	13'237	8,82
200'000	21'357	10,68	21'137	10,57	22'781	11,3	23'863	11,93	18'747	9,37	20'148	10,07
300'000	37'623	12,54	36'819	12,27	42'700	14,23	43'178	14,39	30'669	10,22	35'507	11,84
400'000	55'964	13,99	51'974	12,99	63'084	15,77	63'425	15,86	42'604	10,65	51'666	12,92
500'000	72'744	14,55	67'330	13,47	84'672	16,93	84'788	16,96	55'196	11,04	67'721	13,54
1'000'000	154'127	15,41	141'779	14,18	195'600	19,56	185'767	18,58	118'866	11,89	144'470	14,45
	SG 2011		SH 2008		SZ 2008		TI 2007		UR 2009		ZH 2010	
	fr.	%	fr.	%	fr.	%	fr.	%	fr.	%	fr.	%
20'000	0	0,00	60	0,30%	0	0,0	40	0,20	140	0,70	48	0,24
40'000	0	0,00	167	0,42	92	0,23	40	0,10	140	0,35	48	0,12
60'000	1'480	2,47	2'074	3,46	1'501	2,50	657	1,10	1'099	1,83	533	0,89
80'000	4'367	5,46	4'888	6,11	3'375	4,22	1'569	1,96	3'781	4,73	2'411	3,01
100'000	6'692	6,69	7'869	7,87	5'704	5,70	4'180	4,18	6'421	6,42	4'655	4,66
150'000	16'916	11,28	16'560	11,04	12'048	8,03	14'104	9,40	13'123	8,75	11'464	7,64
200'000	29'600	14,80	26'514	13,26	18'437	9,22	25'381	12,69	20'004	10,00	20'152	10,08
300'000	53'574	17,86	48'324	16,11	31'041	10,35%	50'067	16,69	33'767	11,26	40'242	13,41
400'000	77'753	19,44	71'908	17,98	42'997	10,75	76'177	19,04	47'529	11,88	63'582	15,90
500'000	103'265	20,65	94'748	18,95	55'608	11,12	102'562	20,51	61'291	12,26	87'895	17,58
1'000'000	221'773	22,18	199'580	19,96	119'383	11,94	235'159	23,52	130'103	13,01	207'497	20,75

Figura 23: Onere fiscale per le persone sposate con due figli in rapporto al reddito lordo nei capoluoghi cantonali più rilevanti (Consiglio di Stato del Canton Turgovia, 2008, p. 23, Uri e Ticino sono stati introdotti dall'autore)



Nell'ultimo confronto, quello delle persone coniugate con due figli, il Ticino è il Cantone con il minor onere fiscale fino a fr. 100'000 di reddito lordo. Nei confronti di San Gallo il Ticino è meglio situato fino a fr. 500'000, mentre con Sciaffusa la situazione è migliore fino a fr. 200'000 (cfr. colore giallo nella tabella). Oltre fr. 100'000 si riscontra un peggioramento come evidenziato anche dalla figura. Anche in questo caso la tendenza è simile a quella riscontrata nel confronto fiscale intercantonale tra persone sole e quelle coniugate senza figli.

6.5 Cenni sulla nuova perequazione finanziaria

Il 1. gennaio 2005 è entrata in vigore la nuova perequazione finanziaria (denominata NPC)²⁰⁴ che prevede un nuovo criterio per i pagamenti compensatori tra i Cantoni. La NPC non considera più il carico fiscale cantonale quale criterio per misurare la capacità finanziaria di un Cantone, ma esclusivamente il suo potenziale fiscale o di risorse fiscalmente utilizzabili (art. 3 cpv. 1 Legge federale concernente la perequazione finanziaria e la compensazione degli oneri, denominata LPFC) e suddivide i Cantoni in finanziariamente forti e finanziariamente deboli a

²⁰⁴ Legge federale del 3 ottobre 2003 concernente la perequazione finanziaria e la compensazione degli oneri (LPFC), RS 613.2.

seconda che presentino valori d'indice superiori o inferiori alla media svizzera (art. 3 cpv. 5 LPFC).²⁰⁵

Per misurare la capacità finanziaria occorre in primo luogo calcolare per ogni Cantone il potenziale di risorse finanziarie mediante il nuovo indice delle risorse che, secondo l'art. 3 cpv. 2 LPFC, si basa sul reddito imponibile delle persone fisiche e sugli utili imponibili delle persone giuridiche conformemente alla LIFD, e sulla sostanza delle persone fisiche.

Il Consiglio federale rispondendo a una mozione depositata il 14 dicembre 2005, ha accolto favorevolmente i sistemi fiscali concorrenziali nei Cantoni poiché corrispondono *“allo spirito della nuova impostazione della perequazione finanziaria e della ripartizione dei compiti, accolta dal popolo nel 2004, secondo cui un carico fiscale elevato non deve più essere premiato con pagamenti compensatori più consistenti. Un nuovo fattore determinante per stabilire l'entità dei versamenti è dato dal potenziale di risorse. Infatti, se un cantone, attuando una politica fiscale attraente, riesce a incrementare il suo potenziale di risorse, sgrava gli altri cantoni attraverso minori prestazioni a titolo di perequazione finanziaria.”*²⁰⁶

La NPC costituisce dunque una sorta di alternativa all'armonizzazione fiscale sostanziale.²⁰⁷ Invece di introdurre una limitazione alla sovranità cantonale in materia di aliquote, si interviene a posteriori con una compensazione sul potenziale di risorse cantonali. Con il sistema precedente, che si basava sulle entrate fiscali dei Cantoni, questi ultimi potevano essere stimolati a ridurre le loro imposte per beneficiare della redistribuzione, dando anche un impulso positivo alla loro economia mediante degli sgravi fiscali.²⁰⁸ In questo modo si internalizzano le esternalità fiscali che derivano dalla concorrenza in campo tributario.²⁰⁹

²⁰⁵ Consiglio federale, Messaggio NPC, 2002, p. 2138.

²⁰⁶ Consiglio federale, Risposta del 17.03.2006 alla mozione 05.3791, 2006.

²⁰⁷ Pedrolì, 2008, p. 49, con riferimento a Mannhart/Staible, 2006, p. 328-338, in particolare p. 336-338.

²⁰⁸ Ibidem, p. 49, con riferimento a Glasmeyer, 2006, p. 153, nota 353.

²⁰⁹ Consiglio federale, Messaggio NPC, 2002, p. 2289.

7 Le modifiche nella legge tributaria con l'introduzione di una *Flat Rate Tax*

7.1 La riserva di progressione dell'aliquota

Il nostro sistema fiscale considera nel calcolo degli elementi imponibili del Cantone la totalità dei redditi conseguiti dal contribuente in altri Cantoni o all'estero per determinare l'aliquota mondiale, tenendo così in considerazione la capacità economica del contribuente.

La posizione che assume la *Flat Rate Tax* in questo contesto non è per nulla trascurabile, per cui è conveniente analizzare l'attuale situazione e poi valutare i cambiamenti che si riscontrano attraverso l'introduzione di un'aliquota proporzionale accompagnata da una deduzione sociale che conferisce all'imposta un carattere indirettamente progressivo.

7.1.1 L'assoggettamento illimitato

Le persone fisiche sono assoggettate illimitatamente ai fini dell'imposta cantonale e federale diretta quando hanno domicilio fiscale nel Cantone oppure quando, senza interruzioni apprezzabili, soggiornano nel Cantone almeno 30 giorni esercitandovi un'attività lucrativa o almeno 90 giorni senza esercitare un'attività lucrativa (art. 3 cpv. 1 LAID). L'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale è illimitato; esso non si estende tuttavia alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti in altri Cantoni e all'estero (art. 5 cpv. 1 LT-TI, art. 6 cpv. 1 LIFD). L'assoggettamento illimitato, che si basa sulla concezione di *globalismo* o di *universalismo*²¹⁰, prevede che il contribuente sia imposto sulla totalità dei suoi redditi e delle sue sostanze. La legge pone tuttavia una regola unilaterale al fine di evitare la doppia imposizione virtuale, escludendo dalla base imponibile il reddito delle imprese, degli stabilimenti d'impresa e degli immobili situati in altri Cantoni e all'estero. Accordando l'esenzione parziale su queste fonti di reddito, i Cantoni e la Confederazione si riservano il diritto di applicare l'aliquota corrispondente ai redditi e alle sostanze integrali del contribuente.²¹¹

Il metodo dell'esenzione con riserva di progressività (art. 6 cpv. 1 LT-TI, art. 7 cpv. 1 LIFD) si applica alle persone fisiche parzialmente assoggettate all'imposta sul reddito.²¹² Nella

²¹⁰ Paschoud, art. 6 LIFD, 2008, p. 112 N. 5, con particolare riferimento a Ryser/Rolli, 2002, p. 29.

²¹¹ Ryser/Rolli, 2002, p. 30; Paschoud, art. 6 LIFD, 2008, p. 112 N. 5; Athanas/Widmer, 2002, p. 43 N. 8; Oberson X., 2007, p. 65 § 6 N. 9.

²¹² Il Canton Neuchâtel è l'unico a prevedere all'art. 43 cpv. 1 LT-NE una norma aggiuntiva del seguente tenore: “*Si le revenu d'un contribuable n'est imposable qu'en partie dans le canton, l'impôt est calculé au taux applicable au revenu total.*”

definizione di *parzialmente assoggettate* rientrano le persone fisiche con appartenenza economica nel Cantone o in Svizzera (limitatamente imponibili), rispettivamente le persone fisiche con appartenenza personale che possiedono imprese, stabilimenti d'impresa e fondi siti in altri Cantoni o all'estero (illimitatamente imponibili con base imponibile ridotta).²¹³

Un reddito si considera quindi parzialmente soggetto all'imposta:²¹⁴

- sia nel caso di un contribuente illimitatamente imponibile che però consegue da un altro Cantone oppure dall'estero un reddito esente da imposta;
- sia nel caso di un contribuente limitatamente imponibile.

Inoltre adottando il metodo dell'esenzione con riserva di progressività, il legislatore ha ripreso il metodo applicato dal Tribunale federale nella sua giurisprudenza riguardante il divieto di doppia imposizione intercantonale.²¹⁵

7.1.2 L'assoggettamento limitato

Le persone fisiche sono assoggettate limitatamente ai fini dell'imposta cantonale e federale diretta quando non hanno domicilio o dimora fiscale nel Cantone, ma sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza economica se tengono un'impresa o uno stabilimento d'impresa nel Cantone, se vi possiedono fondi, se ne hanno il godimento, se servono da intermediari nel commercio di immobili o se vi esercitano tale commercio (art. 4 cpv. 1 LAID).

Nel diritto cantonale e federale, l'assoggettamento economico è limitato agli elementi di reddito descritti agli artt. 3 e 4 LT-TI, rispettivamente agli artt. 4 e 5 LIFD. In questo caso deve essere almeno imposto il reddito conseguito nel Cantone, rispettivamente in Svizzera (art. 5 cpv. 2 LT-TI, art. 6 cpv. 2 LIFD). In caso di assoggettamento parziale, l'aliquota deve essere calcolata tenendo in considerazione la totalità dei redditi, come se il contribuente fosse assoggettato in maniera illimitata (art. 6 cpv. 1 LT-TI, art. 7 cpv. 1 LIFD).²¹⁶ Tuttavia i

²¹³ Locher, Kommentar zum DBG, 2001, p. 165 ad art. 7 LIFD N. 1.

²¹⁴ CDT TI del 18.02.1994 N. 14/94=RDAT II-1994, p. 353.

²¹⁵ Locher, Interkantonales Doppelbesteuerungsrecht Band 5, § 10, III B, 1 Nr. 1 ss. Sulla base dell'art. 127 cpv. 3 Cost. *"La doppia imposizione intercantonale è vietata. La Confederazione prende i provvedimenti necessari."*

²¹⁶ Secondo il diritto fiscale internazionale le convenzioni fiscali tra due Stati prevedono due metodi per evitare la doppia imposizione giuridica: quello dell'esenzione con progressione (art. 23A Modello OCSE) e quello del credito d'imposta ordinario (art. 23B Modello OCSE). Secondo il principio dell'esenzione, lo

contribuenti domiciliati all'estero che sono imponibili in Svizzera in ragione di un'impresa, di uno stabilimento d'impresa oppure di un immobile situato in Svizzera sono imponibili almeno con l'aliquota corrispondente al reddito conseguito nel Cantone, rispettivamente in Svizzera (art. 6 cpv. 2 LT-TI, art. 7 cpv. 2 LIFD).

La riserva di applicazione dell'aliquota mondiale serve a garantire la progressività e vuole evitare che le persone con elementi imponibili in diversi domicili fiscali cantonali ed esteri siano privilegiati rispetto alle persone con elementi imponibili solamente in un Cantone. L'autorità fiscale può senza dubbio procedere senza troppe difficoltà nel caso in cui una persona è assoggettata in Svizzera in virtù di un legame personale. Per contro l'applicazione di questa regola diviene più problematica se si devono determinare gli elementi di reddito acquisiti all'estero in virtù di un assoggettamento fondato su di un collegamento economico.²¹⁷

Secondo il messaggio del Consiglio federale sull'armonizzazione fiscale del 1983, l'art. 7 cpv. 2 LIFD, che riflette fedelmente l'art. 6 cpv. 2 LT-TI, *“introduce un'aliquota minima nei confronti dei contribuenti domiciliati all'estero; tale aliquota, che è determinante per il reddito acquisito in Svizzera, non potrà d'ora in poi più essere ridotta in virtù di perdite subite all'estero, il cui accertamento risulta spesso complicato.”*²¹⁸

Stato di residenza non assoggetta a imposta i redditi che ai sensi della convenzione possono essere tassati nell'altro Stato. Il principio dell'esenzione può essere applicato seguendo due metodi principali:

- il reddito tassabile nell'altro Stato non è in alcun modo considerato dallo Stato di residenza ai fini della sua imposta e quindi non ha diritto di tenere conto del reddito così esentato nel determinare l'imposta da applicare alla rimanente parte di reddito; questo metodo è denominato *esenzione piena* ed è considerato come il più pratico in quanto dispensa lo Stato di residenza dall'indagine relativa al regime fiscale effettivamente applicato nell'altro Stato;
- il reddito tassabile nell'altro Stato non viene tassato nello Stato di residenza, ma quest'ultimo conserva il diritto di prendere in considerazione tale reddito nel determinare l'imposta da applicare sulla parte rimanente di reddito; questo metodo è denominato *esenzione con progressione* e viene applicato tradizionalmente dalla Svizzera nei rapporti con altri Stati. Tuttavia per l'imposizione dei dividendi, degli interessi e delle royalties la Svizzera utilizza il metodo del credito d'imposta (OCSE, 2004, p. 264 ss.).

²¹⁷ Paschoud, art. 7 LIFD, 2008, p. 112 N. 7; cfr. inoltre Locher, Kommentar zum DBG, 2001, p. 167 ad art. 7 LIFD N. 10.

²¹⁸ Consiglio federale, Messaggio LAID/LIFD, 1983, p. 100.

Si limita così l'applicazione del principio dell'imposizione dei redditi acquisiti nel Cantone all'aliquota corrispondente al reddito globale netto. I contribuenti domiciliati all'estero e imponibili nel Cantone a seguito di un'impresa, di uno stabilimento d'impresa o di un'immobile situato nel Cantone, non possono quindi essere imposti con un'aliquota inferiore a quella corrispondente al reddito netto imponibile nel Cantone. La legge ha messo così un limite minimo alla determinazione dell'aliquota.²¹⁹

7.1.3 Il riparto delle deduzioni sociali

In caso d'assoggettamento parziale, le deduzioni sociali sono accordate proporzionalmente (art. 34 cpv. 5 LT-TI, artt. 35 cpv. 3 e 213 cpv. 3 LIFD) e ammissibili solo nella proporzione esistente tra la parte di reddito imponibile (prima della deduzione sociale) nel Cantone, rispettivamente in Svizzera e l'intero reddito (anche qui prima della deduzione sociale). La ripartizione pro-rata delle deduzioni sociali si applica nel caso in cui un contribuente sottostà, ad esempio, a due diversi domicili fiscali: uno equivale al suo domicilio fiscale primario (assoggettamento illimitato) e l'altro al suo domicilio fiscale secondario in virtù di un legame economico (assoggettamento limitato). La norma di legge riprende la giurisprudenza del Tribunale federale, la quale prevede per le deduzioni sociali che non sono in relazione diretta con l'acquisizione di singoli proventi, una ripartizione tra i diversi domicili fiscali in proporzione al reddito netto.²²⁰

7.1.4 Le perdite subite da uno stabilimento d'impresa con sede all'estero

L'art. 5 cpv. 3 LT-TI, rispettivamente l'art. 6 cpv. 3 LIFD permette alle aziende personali con stabilimento d'impresa all'estero di compensare le perdite subite all'estero con l'utile realizzato dalla sede svizzera.

A seconda delle situazioni le perdite subite all'estero possono ridurre, provvisoriamente o addirittura definitivamente, il reddito conseguito in Svizzera oppure semplicemente influire sull'aliquota dell'imposta senza ridurre il reddito imponibile. Ciò dipende dalle caratteristiche economiche della fattispecie e non dalla forma giuridica dell'azienda che ha subito la perdita all'estero. Il criterio determinante è l'esistenza all'estero di uno stabilimento d'impresa appartenente a un'azienda svizzera, cioè l'esistenza all'estero di una frazione d'azienda. Pertanto il trattamento fiscale riservato alla perdita subita in stabilimenti d'impresa all'estero

²¹⁹ Paschoud, art. 7 LIFD, 2008, p. 125 N. 10.

²²⁰ Höhn/Mäusli, 1999, p. 267 § 19 N. 32; Locher/Ghiringhelli, 2003, p. 115-116; Locher, Interkantonaales Doppelbesteuerungsrecht Band 4, § 9, III, Nr. 1 ss.

sarà il medesimo per tutte le aziende svizzere: società di capitali, società cooperative, ditte individuali e società di persone.²²¹

D'altro canto, una società o persona residente in Svizzera può vantare sostanza commerciale all'estero senza che ciò costituisca un prolungamento della sua attività economica. Esempi classici di questa situazione particolare sono gli immobili di collocamento siti all'estero o la partecipazione a società di persone, società semplici o società commerciali all'estero quando non vi sia nessun nesso con l'attività svolta nel paese di residenza. In altre parole quando la sostanza commerciale all'estero non costituisce una frazione dell'azienda svizzera, le relative perdite saranno prese in considerazione unicamente per fissare l'aliquota d'imposta.²²²

Se lo stabilimento d'impresa situato all'estero consegue utili nel corso dei sette anni successivi l'anno in cui è stata registrata la perdita e il diritto fiscale dello Stato in cui si trova lo stabilimento d'impresa consente di computare su questi utili le perdite conseguite precedentemente dallo stabilimento d'impresa, si deve procedere a una revisione delle tassazioni più lontane nel tempo, nelle quali le perdite sopportate dallo stabilimento d'impresa estero hanno provocato una diminuzione del reddito imponibile in Svizzera.

Nella misura in cui l'azienda svizzera non è riuscita a compensare entro sette anni la perdita del suo stabilimento d'impresa all'estero con gli utili del medesimo stabilimento, la detrazione già concessa a carico del reddito svizzero diventa definitiva.²²³

Nella tassazione rettificata si devono annullare le perdite estere, assunte dalla Svizzera nella tassazione base, che nei periodi successivi sono sopportate dallo stabilimento d'impresa.²²⁴

7.1.5 Il periodo di assoggettamento inferiore al periodo fiscale

L'imposta sul reddito è calcolata sui redditi ottenuti da un contribuente durante un certo periodo. Si distingue generalmente il periodo di tassazione (*periodo fiscale*), che è quello durante il quale l'imposta è dovuta, e il periodo di calcolo (*periodo di computo*), che serve come base per determinare l'imposta.

Il sistema attuale (*postnumerando*) prevede che l'imposta è dovuta per l'anno durante il quale il reddito è stato acquisito ed è fissata e prelevata per ciascun periodo fiscale annuale (art. 63

²²¹ Digeronimo, 1991, p. 271-272.

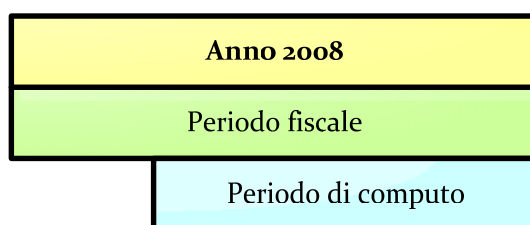
²²² Ibidem, p. 272.

²²³ Ibidem, p. 272.

²²⁴ Bernardoni/Duchini, 1998, p. 202.

cpv. 1 LAID). Dato che l'anno civile corrisponde al periodo fiscale, si deve compilare ogni anno una dichiarazione d'imposta nella quale si dichiarano gli elementi di reddito e di sostanza dell'anno precedente.²²⁵

Nel caso di un periodo di assoggettamento inferiore al periodo fiscale, l'art. 15 cpv. 5 LAID prevede che *“se le condizioni d'assoggettamento sono realizzate unicamente per una parte del periodo fiscale, l'imposta è riscossa sui proventi conseguiti durante questa parte; per i proventi periodici, l'aliquota d'imposta si determina in funzione del reddito calcolato su dodici mesi; i proventi non periodici sono assoggettati a un'imposta annua intera, ma non sono convertiti in un reddito annuo per la fissazione dell'aliquota.”*



I casi di assoggettamento parziale illimitato possono risultare dalla partenza, rispettivamente dall'arrivo del contribuente in un Cantone, oppure dal decesso del contribuente. Un assoggettamento parziale limitato si produce invece al momento dell'acquisto o della vendita di un immobile situato in un Cantone, rispettivamente all'inizio o alla fine di un'attività lucrativa indipendente in un Cantone. Per i redditi a carattere periodico, l'aliquota si determina tenendo in considerazione il reddito calcolato sui 12 mesi (annualizzato). Per contro, i redditi non periodici sono sottoposti a un'imposizione separata, ma sono convertiti in una rendita annuale per il calcolo dell'aliquota.²²⁶ Le deduzioni devono invece essere prese in considerazione in proporzione al periodo di assoggettamento, salvo invece per il calcolo dell'aliquota che interviene su base annuale.²²⁷

7.1.6 Considerazioni generali

Come già indicato nei capitoli precedenti un'aliquota proporzionale accompagnata dall'esenzione del minimo vitale è, a mio modo di vedere, compatibile con il principio della capacità contributiva poiché l'onere fiscale medio cresce in maniera più che proporzionale al

²²⁵ Oberson X., 2007, p. 158 § 7 N. 295-296.

²²⁶ Ibidem, p. 159 § 7 N. 297.

²²⁷ Ryser/Rolli, 2002, p. 425.

crescere della base imponibile. Per questo motivo la *Flat Rate Tax* non è un'imposta proporzionale bensì un'imposta (indirettamente) progressiva.

Per determinare la progressione dell'onere fiscale medio si devono perciò considerare gli elementi di reddito conseguiti in altri Cantoni e in altri Stati. A questo proposito si osserva che la LAID non contiene alcuna norma, trattandosi di una questione di tariffe fiscali, che prescrive ai Cantoni di tenere in considerazione l'aliquota mondiale da applicare agli elementi di reddito imponibili nel Cantone. A mio parere, per garantire la giustizia fiscale, l'applicazione da parte dei Cantoni che prevedono aliquote direttamente progressive, ma anche per quelli che hanno introdotto o che stanno per introdurre la *Flat Rate Tax*, è indispensabile applicare l'aliquota mondiale, anche per il semplice fatto che rappresenta una condizione essenziale per la corretta attuazione del principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva.

Il Tribunale federale ha avuto modo di esprimersi in una sentenza del 23 luglio 1993 nell'ambito dell'imposizione dei coniugi nei rapporti internazionali. Nella sentenza si rileva che, nel caso di una coppia di coniugi che possiede dei valori imponibili in un altro Cantone o all'estero, la progressione non può, a causa dell'addizione dei fattori imponibili dei coniugi, arrivare al punto che il differente carico fiscale di coppie di coniugi e di coppie in concubinato, con una capacità economica equivalente, ammonti al 10% o più. Tale carico fiscale supplementare, che per la determinazione del tasso d'imposizione si fonda anche sulle parti esterne del reddito e della sostanza (progressione complessiva), è invece un efflusso dell'imposizione in base alla capacità contributiva.

L'Alta Corte afferma in particolare che *la considerazione degli elementi di reddito e sostanza esterni alla sovranità fiscale svizzera per la determinazione dell'aliquota è una conseguenza logica dell'imposizione secondo un'aliquota progressiva.*²²⁸ Nel caso in questione il Tribunale federale ha inoltre rilevato che ogni Stato valuta la capacità economica secondo il proprio diritto e che con un simile sistema si tutela il principio dell'imposizione secondo la capacità economica e, di riflesso, l'art. 4 cpv. 1 vCost.²²⁹

Nel diritto fiscale intercantonale, così come in quello internazionale, il metodo applicabile dai Cantoni e della Confederazione per evitare la doppia imposizione giuridica è quello dell'esenzione incondizionata. Tale esenzione non avviene tuttavia in modo illimitato, bensì

²²⁸ DTF 2P.171/1992=ASA 63/1994-95, p. 335 consid. 5c; cfr. inoltre Locher, Kommentar zum DBG, 2001, p. 166 ad art. 7 LIFD N. 5.

²²⁹ DTF 2P.171/1992=ASA 63/1994-95, p. 335 consid. 5c.

con riserva della progressione complessiva, nel senso che, per il calcolo delle aliquote applicabili, possono essere tenuti in considerazione anche gli elementi di reddito e di sostanza che sono stati esentati. Ci si deve quindi basare sui fattori complessivi (reddito, sostanza) che devono essere determinati secondo il rispettivo diritto cantonale. Oltre alla determinazione come tale, anche la domanda a sapere se l'aliquota complessiva sia effettivamente applicabile dipende dal diritto cantonale.²³⁰

L'inclusione dei fattori situati fuori dal Cantone o dalla Svizzera²³¹, e pertanto l'applicazione della cosiddetta progressione complessiva, è necessaria soltanto con aliquote fiscali progressive, dove altrimenti la progressione sarebbe *interrotta* e non si realizzerebbe più un'imposizione secondo la capacità economica.²³²

Sulla base delle considerazioni esposte dal Tribunale federale e secondo le regole del diritto fiscale intercantonale si può dunque affermare che *la Flat Rate Tax, la quale secondo il mio parere appartiene alla famiglia delle imposte progressive, deve tenere in considerazione la riserva di progressività dell'aliquota*. È altrettanto vero però che la riserva di progressività è già insita nei casi di riparto intercantonale e internazionale poiché la ripartizione proporzionale della deduzione sociale permette di raggiungere già da sola lo stesso risultato. Sia la norma cantonale che riduce pro-rata le deduzioni sociali nei casi di assoggettamento parziale sia la giurisprudenza del Tribunale federale prevedono per le deduzioni sociali, senza una relazione diretta con l'acquisizione di singoli proventi, una ripartizione tra i diversi domicili fiscali in proporzione al reddito netto.²³³ La *Flat Rate Tax* apporta dunque una semplificazione del sistema tributario, nel senso che, una volta ripartiti correttamente i diversi redditi al netto delle deduzioni in base ai domicili fiscali, non è più necessario il calcolo dell'aliquota totale desunta dalla totalità dei redditi al netto delle deduzioni perché la ripartizione pro-rata ha già precedentemente tenuto in considerazione la progressione mondiale.

Con la *Flat Rate Tax* si potrebbe allora concludere che una delle due disposizioni rimaste nella legge cantonale (eventualmente federale) e cioè la norma secondo cui *“le persone fisiche parzialmente assoggettate all'imposta sul reddito e sulla sostanza nel Cantone devono l'imposta*

²³⁰ Höhn/Mäusli, 1999, p. 66 § 5 N. 18; Locher/Ghiringhelli, 2003, p. 155-156. Le leggi tributarie cantonali prevedono regolarmente l'applicazione dell'aliquota mondiale.

²³¹ Imprese, stabilimenti d'impresa e immobili situati in altre sovranità fiscali cantonali o estere.

²³² Locher/Ghiringhelli, 2003, p. 156.

²³³ Höhn/Mäusli, 1999, p. 267 § 19 N. 32; Locher/Ghiringhelli, 2003, p. 115-116; Locher, Interkantonaales Doppelbesteuerungsrecht Band 4, § 9, III, Nr. 1 ss.

sugli elementi imponibili nel Cantone all'aliquota corrispondente alla totalità dei loro redditi e della sostanza” (art. 6 cpv. 1 LT-TI, art. 7 cpv. 1 LIFD²³⁴), rispettivamente la norma in base alla quale “in caso di assoggettamento parziale, le deduzioni sociali sono accordate proporzionalmente. Per la determinazione delle aliquote esse sono prese interamente in considerazione” (art. 35 cpv. 4 LT-TI, art. 213 cpv. 3 LIFD) è probabilmente superflua perché è evidente che, in un modo o nell'altro, si arriva al medesimo risultato.

Si può perciò affermare che la *Flat Rate Tax* conduce effettivamente a una semplificazione, anche se non così sostanziale come si può credere poiché i redditi assoggettati in altri domicili fiscali devono in ogni caso essere presi considerazione al fine di ripartire equamente la deduzione sociale.

Vorrei infine segnalare una particolarità legata alle controverse aliquote regressive: il sistema che era stato concepito da Obvaldo nel 2007 arrecava un vantaggio non indifferente al contribuente con redditi e sostanze imponibili in altri domicili fiscali in virtù di un legame economico. Questi elementi di reddito e sostanza erano presi in considerazione per determinare l'aliquota totale e tanto più erano elevati, tanto più era inferiore l'aliquota mondiale che se ne ricavava a causa dell'effetto perverso delle aliquote regressive.

7.1.7 Considerazioni sul modello obvaldese

a) Assoggettamento illimitato e limitato

L'esecutivo obvaldese non si è pronunciato sulla progressività dell'aliquota né nel messaggio né con delle direttive. Nelle modifiche di legge apportate con l'introduzione della *Flat Rate Tax*, si nota che l'articolo concernente la riserva di progressività dell'aliquota nei casi di assoggettamento parziale è stato mantenuto (art. 9 cpv. 1 LT-OW), così come l'articolo riguardante le perdite subite dallo stabilimento d'impresa estero (art. 8 cpv. 3 LT-OW). Anche la norma concernente la riduzione pro-rata delle deduzioni sociali in caso di assoggettamento parziale è rimasta anch'essa invariata (art. 37 cpv. 3 LT-OW).

Nel caso di Obvaldo il nuovo sistema di calcolo dell'aliquota mondiale risulta, come chiarito nelle considerazioni sopra esposte, più semplice rispetto al sistema tradizionale.

Esempio 1: Una persona sola residente nel Canton Obvaldo (illimitatamente imponibile) consegue nel 2008 un reddito da attività lucrativa dipendente al netto delle deduzioni di fr. 20'000 (ma prima della deduzione sociale di fr. 10'000). Egli non possiede altri redditi. Il

²³⁴ La Confederazione al contrario dei Cantoni non riscuote un'imposta sulla sostanza.

reddito imponibile ammonta a fr. 10'000 al quale si applica l'aliquota proporzionale dell'1,8%. Ne consegue un'imposta semplice per l'anno fiscale 2008 di fr. 180.

Esempio 2: Lo stesso contribuente oltre al reddito da lavoro indicato all'Esempio 1 consegue anche un reddito immobiliare di fr. 100'000 derivante da affitti incassati da un immobile situato nel Canton Nidvaldo. In conformità a quanto indicato bisogna considerare l'aliquota calcolata sui redditi totali:

Reddito dal lavoro	20'000
+ Reddito immobiliare	100'000
<hr/>	
= Reddito totale	120'000
./. Deduzione sociale	10'000
<hr/>	
Reddito mondiale	110'000
Aliquota	1,8%
Imposta semplice	1'980
Aliquota media	1,65% (= 1'980/120'000)

Tenendo in considerazione il reddito immobiliare, l'onere fiscale medio sarebbe dell'1,65%. Per cui l'aliquota da applicare al reddito da lavoro di fr. 20'000 non è dello 0,9% (= 180/20'000, come nell'Esempio 1), ma dell'1,65%. Applicando questa aliquota al reddito da lavoro si ottiene un'imposta semplice di fr. 330 che è conforme ai principi sopra enunciati.

Lo stesso risultato di cui sopra può essere ottenuto riducendo dal reddito imponibile nel Canton Obvaldo la deduzione sociale nella proporzione tra il reddito imponibile nel Cantone e i redditi totali. Il sistema è coerente con la giurisprudenza del Tribunale federale nell'ambito del divieto di doppia imposizione intercantonale. Infatti, la riduzione proporzionale della deduzione sociale nel caso di redditi imponibili fuori Cantone è stabilita dalle regole di riparto intercantonale. Dato che le deduzioni sociali non sono in relazione diretta con l'acquisizione di singoli proventi, sono da ripartire tra i diversi domicili fiscali in proporzione al reddito netto.²³⁵

²³⁵ Locher/Ghiringhelli, 2003, p. 115-116.

	Reddito	Rapporto	Deduzione	Reddito ./Deduzione	Aliquota semplice	Imposta semplice
Reddito da lavoro OW	20'000	16,7%	1'667	18'333	1,8%	330
Reddito immobiliare NW	100'000	83,3%	8'333	91'666		1'650
Redditi totali	120'000	100,0%	10'000	110'000		1'980

A prescindere dai due metodi di calcolo riportati nell'esempio, la particolarità della *Flat Rate Tax* risiede nel distinguere tra l'aliquota marginale (sempre proporzionale) e l'aliquota media (sempre progressiva). È quindi evidente che bisogna stabilire quale sia l'aliquota media applicabile a ogni reddito imponibile (prima della deduzione sociale generale). Ne consegue una ricostruzione della scala delle aliquote che, in base all'esempio esposto, potrebbe essere così definita:

Reddito imponibile prima della deduzione sociale	Aliquota marginale	Aliquota effettiva del massimo di categoria	Imposta dovuta per il reddito massimo di ogni categoria
da 0 a 10'000	0,0%	0,00%	0
da 10'001 a 20'000	1,8%	0,90%	180
da 20'001 a 120'000	1,8%	1,65%	1'980

La scala delle aliquote illustrata nella tabella dimostra che al reddito da lavoro di fr. 20'000 si deve applicare l'aliquota media corrispondente al reddito totale di fr. 120'000 che corrisponde all'1,65%. Tuttavia la ripartizione pro-rata della deduzione sociale già permette di giungere allo stesso risultato.

b) Assoggettamento inferiore al periodo fiscale

Nei casi di assoggettamento inferiore al periodo fiscale, l'introduzione di una *Flat Rate Tax* apporta dei benefici nel caso in cui i redditi sono imponibili solamente nel Cantone. Infatti, in questo caso non è più necessario tenere in considerazione il reddito calcolato sui 12 mesi per determinare l'aliquota, ma al contrario, bisogna solamente diminuire la deduzione sociale in base al periodo di assoggettamento. L'effetto dell'annualizzazione è dato dalla diminuzione

proporzionale della deduzione sociale, la quale ha, come risultato, quello di aumentare indirettamente la progressione dell'aliquota. La questione può essere meglio chiarita sulla base dell'esempio seguente.

Esempio 3: A decorrere dal 1. luglio 2008 il signor Hans Meier, proveniente dal Canton Lucerna, si domicilia a Sarnen (Canton Obvaldo). Il reddito da lavoro dal 1. luglio al 31 dicembre 2008 ammonta a fr. 50'000, mentre i premi mensili della cassa malati ammontano a fr. 500.

	Reddito imponibile	Reddito per aliquota
Reddito da lavoro (6 mesi)	50'000	100'000
./. Spese professionali	2'050	4'100
./. Deduzione massima per premi cassa malati (6/12)	850	1'700
Reddito imponibile prima della deduzione sociale	47'100	94'200
./. Deduzione sociale (6/12)	5'000	10'000
Reddito imponibile	42'100	84'200
Aliquota 1,8%		
Imposta semplice	757,80	1'515,60
Aliquota media	1,609%	1,609%

Come si nota dall'esempio l'aliquota marginale dell'1,8% non richiede più l'annualizzazione della base imponibile al fine di determinare l'aliquota d'imposta. Con la *Flat Rate Tax* si tiene già conto della progressione dell'aliquota riducendo pro-rata la deduzione sociale.

Lo stesso sistema si applica nel caso in cui il contribuente possiede dei redditi imponibili in altri domicili fiscali in virtù di un legame economico.

Esempio 4: Oltre ai redditi indicati nell'esempio 3 il signor Hans Meier possiede un immobile nel Canton Lucerna dal quale consegue un reddito immobiliare annuale di fr. 100'000.

	Reddito imponibile 6 mesi			Reddito per aliquota
	OW	LU	Totale	
Reddito da lavoro (6 mesi)	50'000		50'000	100'000
Reddito immobiliare	-	50'000	50'000	100'000
./. Spese professionali	2'050		2'050	4'100
./. Premi cassa malati (6/12)	425	425	850	1'700
Reddito imponibile prima della deduzione sociale	47'525	49'575	97'100	194'200
./. Deduzione sociale (6/12)	2'447	2'553	5'000	10'000
Reddito imponibile	45'078	47'022	92'100	184'200
Aliquota 1,8%				
Imposta semplice	811		1'657,8	3'315,6
Aliquota media	1,707%		1,707%	1,707%

Nell'Esempio 4 si devono ridurre proporzionalmente i redditi e le deduzioni in base al periodo di assoggettamento. Dato che si è in presenza di redditi assoggettati in due diversi Cantoni si deve tenere in considerazione anche la ripartizione delle deduzioni: le spese professionali sono concettualmente legate al conseguimento del salario e vanno quindi attribuite integralmente al domicilio fiscale di Obvaldo, mentre le deduzioni anorganiche (premi cassa malati) e le deduzioni sociali devono essere ripartite proporzionalmente. Dall'esempio si deduce come il calcolo del reddito per l'aliquota perda d'importanza per determinare l'imposta dovuta in caso di assoggettamento inferiore al periodo fiscale. È comunque necessario tenere in considerazione i redditi imponibili in altri Cantoni o Stati per distribuire in maniera equa la deduzione sociale.

c) Perdite subite da uno stabilimento d'impresa con sede all'estero

Nel caso di uno stabilimento d'impresa con sede all'estero, le perdite devono essere prese in considerazione a posteriori per determinare l'aliquota fiscale in Svizzera. Per cui in sede di rettifica si dovrà calcolare la nuova aliquota media data dalle perdite estere computate nei sette esercizi precedenti. Nei casi di riparto internazionale le deduzioni sociali sono ripartite con lo stesso sistema che avviene nel riparto intercantonale, per cui al momento della rettifica della tassazione, le perdite estere che sono state dedotte dal reddito svizzero negli anni

precedenti, devono essere riprese a tassazione se lo stabilimento d'impresa estero ha conseguito un reddito negli anni successivi.

Con un sistema *Flat Rate Tax* è quindi necessario ricalcolare il riparto proporzionale della deduzione sociale. Se in caso di perdite estere la deduzione sociale è assegnata integralmente al Cantone di domicilio della società, nel caso di redditi esteri successivi si dovrà, al momento della rettifica di tassazione, ridurre la deduzione sociale nella proporzione esistente tra il reddito di competenza cantonale e il reddito totale. L'altra variante è invece quella tradizionale, la quale prevede di calcolare l'onere fiscale medio a seguito dell'aggiunta dei redditi esteri nella rettifica di tassazione.

In questo caso la *Flat Rate Tax* apporta dei benefici identici a quelli indicati in precedenza, in altre parole la progressione indiretta delle aliquote è già tenuta in considerazione nella determinazione del riparto fiscale, senza dover procedere alla determinazione dell'aliquota mondiale.

7.1.8 Considerazioni sul modello urano

a) Differenze dal modello obvaldese

Come descritto nei capitoli precedenti il modello urano è identico a quello obvaldese nella sua concezione della *Flat Rate Tax*: un'aliquota proporzionale accompagnata da una deduzione di carattere sociale costante. Non dovrebbero dunque esserci differenze, invece nel caso di Uri a mio parere la differenza è sostanziale.

Secondo le affermazioni del governo urano con la *Flat Rate Tax* non si rende più necessario prendere in considerazione gli elementi di reddito e di sostanza imponibili in altri Cantoni o all'estero per determinare l'aliquota mondiale. Ciò comporta, secondo il convincimento dell'esecutivo, una notevole semplificazione del sistema tributario. Quest'ultima osservazione, che ha anche un suo fondamento logico, non è da me condivisa e ne spiegherò le ragioni. Nel modello obvaldese si è spiegato che si deve sempre distinguere tra l'aliquota marginale, che è proporzionale, e l'aliquota media, che è invece progressiva. Questa inderogabile distinzione, che permette tra l'altro alla *Flat Rate Tax* di essere compatibile con il principio della capacità contributiva, è invece disattesa dal Canton Uri. Il modello urano semplifica notevolmente il sistema d'imposizione poiché si prescinde dal considerare i redditi imponibili fuori Cantone per determinare l'aliquota e si parte, piuttosto, dal presupposto che aliquota marginale corrisponda con l'aliquota media, il che, a mio giudizio, è errato.

b) Modifiche della legge tributaria

Nel messaggio dell'esecutivo urano si rileva che con una scala delle aliquote progressive si richiede di considerare i redditi imponibili fuori Cantoni per determinare l'aliquota complessiva. Ciò non è invece più necessario con delle aliquote lineari poiché l'aliquota marginale non cresce all'aumentare del reddito.²³⁶

Sono pertanto stati abrogati dalla legge tributaria urana:²³⁷

- le ultime tre righe dell'art. 9 cpv. 4 LT-UR²³⁸ che corrisponde agli artt. 5 cpv. 3 LT-TI e 6 cpv. 3 LIFD;
- l'art. 10 LT-UR²³⁹ che corrisponde agli artt. 6 LT-TI e 7 LIFD.

La sensazione che l'applicazione della progressione mondiale dell'aliquota nei rapporti intercantonali e internazionali sia disattesa è confermata anche dal protocollo riassuntivo dei dibattiti parlamentari concernenti la revisione della legge tributaria, dove è stata respinta dal parlamento la proposta di mantenere il principio della progressione.²⁴⁰

Ad esempio con il sistema urano, il trattamento fiscale delle perdite subite da uno stabilimento d'impresa con sede all'estero risulta chiaramente semplificato. Come già previsto per le persone giuridiche, si può sostituire l'attuale procedura con la tassazione differita nell'anno

²³⁶ In particolare in lingua tedesca si afferma quanto segue: *“In Uri wird dieses Einkommen im geltenden Recht jedoch für die Satzbestimmung berücksichtigt. Die Frage dieser Satzbestimmung verliert mit linearen Steuersätzen ihre Bedeutung, da der Grenzsteuersatz mit zusätzlichem Einkommen nicht ansteigt.”* (Consiglio di Stato del Canton Uri, 2008, p. 27)

²³⁷ Ibidem, p. 43; Canton Uri, 2008, p. 1267.

²³⁸ Si riportano le considerazioni dell'esecutivo urano in merito allo stralcio delle ultime tre righe dell'art. 9 cpv. 4 LT-UR: *“Die Satzbestimmung verliert bei proportionalen Tarifen ihre Bedeutung. Bei den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) handelt es sich um Staatsverträge. DBA beinhalten keine steuerbegründenden Normen. Sie besagen, wie das hiesige Steuerrecht auf internationale Sachverhalte anzuwenden ist. Die in den DBA enthaltenen Regelungen gelten – soweit überhaupt noch relevant – auch in Zukunft. Aus diesen Gründen können die letzten drei Sätze von Absatz 4 gestrichen werden.”* (Consiglio di Stato del Canton Uri, 2008, p. 43).

²³⁹ Si riportano le considerazioni dell'esecutivo urano in merito allo stralcio dell'art. 10 LT-UR: *“Artikel 10 entfällt, weil die Satzbestimmung bei linearen Steuersätzen keine Bedeutung mehr hat. Das steuerbare Einkommen wird zum Einheitssatz besteuert. Auch hier ist zu beachten, dass ausländische Verluste auch in Zukunft nicht mit der Schweizer Bemessungsgrundlage verrechnet werden können.”* (Ibidem, p. 43).

²⁴⁰ Gran Consiglio del Canton Uri, 2008, punto 6.22 Detaiberatung.

della compensazione del riporto delle perdite all'estero. Il vantaggio di questa soluzione risiede nel fatto che non è più necessario modificare la tassazione iniziale ma basta effettuare le correzioni del caso nell'ambito della procedura di tassazione in corso.²⁴¹ Per cui nelle relazioni intercantionali e internazionali non è più necessario prendere in considerazione le perdite conseguite da uno stabilimento d'impresa situato in altri Cantoni o all'estero per determinare la progressione dell'aliquota.²⁴²

c) Conseguenze del modello urano

L'applicazione dell'aliquota marginale al reddito imponibile senza una riduzione pro-rata della deduzione sociale generale comporta tre conseguenze:

- la prima è che vi è una chiara semplificazione per il Cantone che non deve più accertare tutti i redditi conseguiti dal contribuente, ma solamente quelli imponibili nel Cantone;
- la seconda, che si ricollega alla prima, causa una perdita di gettito fiscale poiché si applica l'aliquota calcolata ai soli redditi imponibili nel Cantone che è inferiore, come si è visto, all'aliquota mondiale. Si applica quindi il metodo dell'esenzione pura;
- in terzo luogo la semplificazione della legge va a discapito della giustizia fiscale e, in particolare, del principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva.

L'aver abrogato il principio della progressione mondiale dell'aliquota e non prevedere la norma che riduce proporzionalmente le deduzioni sociali in caso di assoggettamento parziale²⁴³ non conduce necessariamente a una violazione del principio della capacità contributiva. Infatti, come descritto in precedenza nei rapporti intercantionali, la giurisprudenza del Tribunale federale in materia di doppia imposizione intercantionale ha, per contro, affermato il principio della ripartizione proporzionale delle deduzioni sociali.²⁴⁴

²⁴¹ Bernardoni/Duchini, 1998, p. 211.

²⁴² Cfr. Consiglio di Stato del Canton Uri, 2008, p. 43; Locher, Degrressive Tarife, 2006, p. 123.

²⁴³ La LT-UR non prevede una norma sulla ripartizione pro-rata delle deduzioni sociali in caso di assoggettamento parziale.

²⁴⁴ In una sentenza del Tribunale federale del 20 maggio 1983, l'Alta Corte ha affermato che nonostante non sia inserita una norma specifica nella legge tributaria per quanto riguarda la ripartizione delle deduzioni sociali in caso di assoggettamento parziale, il Cantone deve comunque attenersi alle regole del diritto federale concernenti il divieto di doppia imposizione intercantionale (DTF=ASA 54/1985-86, p. 237).

Nei rapporti internazionali il Canton Uri ha mantenuto la norma iniziale all'art. 9 cpv. 4 LT-UR, la quale prevede che *“l'assoggettamento delle imprese, degli stabilimenti d'impresa e dei fondi è delimitato secondo i principi del diritto federale concernente il divieto di doppia imposizione intercantonale.”* Questa norma, che rimanda alla giurisprudenza emanata dal Tribunale federale in riferimento all'art. 127 cpv. 3 Cost., presuppone che la regola del calcolo proporzionale della deduzione sociale sia applicabile in ogni caso. Dato che le convenzioni per evitare la doppia imposizione sulle imposte dirette stipulate dalla Svizzera con gli altri Stati non prevedono una regola specifica, in particolare per le deduzioni sociali, spetta al diritto interno risolvere i problemi di riparto che, in assenza di norme interne, rimanda alla relativa giurisprudenza.²⁴⁵

Sulla base di questa analisi il Canton Uri dovrebbe utilizzare la stessa sistematica prevista dal Canton Obvaldo, purtroppo non vi è, a mio parere, questa certezza interpretando le affermazioni del governo urano che considera l'aliquota marginale identica all'aliquota media.

Esempio: Un contribuente celibe domiciliato nel Canton Uri consegue nel 2009 un reddito da attività dipendente di fr. 50'000. Egli possiede un immobile nel Canton Lucerna che genera un reddito immobiliare di fr. 100'000. L'aliquota semplice nel Canton Uri è del 7,2% e a tutti i contribuenti, persone sole, è accordata una deduzione sociale di fr. 14'500.

1. Interpretando la soluzione urana si avrebbe la seguente tassazione:
Imposta semplice: $(50'000 - 14'500) \times 7,2\% = \text{fr. } 2'556$
2. Utilizzando la soluzione obvaldese si giungerebbe invece a un altro risultato:

	Reddito	Rapporto	Deduzione	Reddito ./.Deduzione	Aliquota semplice	Imposta semplice
Reddito da lavoro UR	50'000	33,3%	4'833	45'167	7,2%	3'252
Reddito immobiliare LU	100'000	66,7%	9'667	90'333		6'504
Redditi totali	150'000	100,0%	14'500	135'500		9'756

²⁴⁵ Locher, Internationales Steuerrecht, 2000, p. 496 § 5 Vermeidung der DB.

Il risultato ottenuto nel secondo caso, che a mio modo di vedere rappresenta il risultato corretto, determina un'imposta semplice superiore di fr. 696 poiché tiene in considerazione, anche se indirettamente, l'aliquota totale e il principio della capacità economica.

Mi chiedo inoltre se il legislatore urano dovesse scegliere la prima soluzione, come si comporterebbe nei casi di assoggettamento parziale alle imposte in virtù di un legame economico nel Cantone. Se nel caso appena esposto è stata concessa una deduzione sociale piena, nel caso inverso la deduzione deve essere negata, per cui a un contribuente domiciliato fiscalmente fuori Cantone, ma che possiede un domicilio fiscale accessorio nel Canton Uri, pagherà un'imposta proporzionale che non tiene conto della deduzione sociale e quindi della progressione indiretta delle aliquote.

La prassi che intende seguire il Canton Uri è quella di favorire il domicilio fiscale primario, però contraria ai principi del diritto federale concernenti il divieto di doppia imposizione intercantonale. Infatti il Tribunale federale ha dedotto dall'art. 127 cpv. 3 Cost. anche un divieto di discriminazione, secondo il quale è proibito ai Cantoni di tassare un contribuente fiscalmente domiciliato fuori Cantone in modo diverso o maggiore rispetto ad un contribuente esclusivamente imponibile nel Cantone se non esistono motivi oggettivi.²⁴⁶

7.1.9 Considerazioni sul modello turgoviese

a) Assoggettamento illimitato e limitato

Il modello turgoviese prevede anch'esso un'aliquota proporzionale ma, rispetto ai Cantoni di Obvaldo e Uri, la deduzione sociale diviene regressiva dopo una determinata soglia di reddito, la quale varia per le persone sole e quelle coniugate. La *Flat Rate Tax* turgoviese, terminato l'effetto della deduzione sociale, diviene concretamente proporzionale. Nel caso in questione è quindi necessario valutare l'effetto della regressione della deduzione sociale nella determinazione dell'aliquota mondiale.

Il messaggio dell'esecutivo cantonale e le proposte di modifica di legge non contengono alcun cambiamento nella determinazione dell'aliquota mondiale. In effetti, il legislatore turgoviese intende modificare gli artt. 36 cpv. 2 (deduzioni sociali) e 37 (aliquote) LT-TG. Non toccherà invece né l'art. 10 cpv. 1 LT-TG (*"Natürliche Personen, die nur für einen Teil ihres Einkommens oder Vermögens im Kanton steuerpflichtig sind, entrichten die Steuer nach dem Steuersatz, der*

²⁴⁶ Locher, Divieto di discriminazione, 2008, p. 169.

ihrem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht") né l'art. 36 cpv. 5 LT-TG ("Bei beschränkter Steuerpflicht werden die Sozialabzüge anteilmässig gewährt").²⁴⁷

La deduzione sociale regressiva, la quale diminuisce di fr. 2'000 per ogni fr. 10'000 di reddito aggiuntivo da una determinata soglia (fr. 100'000 per le persone sole e fr. 210'000 per i coniugi, cfr. art. 36 cpv. 2 cifra 3 lett. a e b LT-TG), si deduce dal cosiddetto "*Reineinkommen*" (dopo le deduzioni di cui alle cifre 1 e 2 dell'art. 36 cpv. 2 LT-TG, simili all'art. 34 cpv. 1 lett. a e b LT-TI).

Nel caso turgoviese assume particolare importanza il significato di "*Reineinkommen*". Infatti, per determinare la corretta determinazione dell'aliquota mondiale la definizione di "*Reineinkommen*" deve riferirsi al reddito mondiale, se invece così non fosse e si riferisse solamente al reddito imponibile nel Canton Turgovia, vi sarebbe un problema nel calcolo dell'imposta tenendo in considerazione tutti gli elementi di reddito conseguiti dal contribuente.

Nel testo di legge turgoviese la definizione esatta di "*Reineinkommen*" ha lo stesso significato del reddito mondiale dopo le deduzioni organiche e generali, ma prima delle deduzioni sociali. La deduzione sociale si determina quindi sulla base del reddito mondiale conseguito dal contribuente.²⁴⁸

Esempio 1: Un contribuente turgoviese (persona sola) consegue un reddito da lavoro di fr. 109'000 e un reddito da immobili situati a San Gallo di fr. 200'000. Secondo la modifica di legge oltre fr. 100'000 di reddito la deduzione sociale diviene regressiva. Supponiamo inoltre che il contribuente non abbia altre deduzioni sociali (indicate nelle cifre 1 e 2 dell'art. 36 cpv. 2 LT-TG).

Nella determinazione dell'aliquota mondiale è corretto il sistema di cui sotto, nel quale non si deve tenere in considerazione la deduzione sociale poiché con fr. 300'000 di reddito la deduzione è pari a zero.

²⁴⁷ Cfr. Consiglio di Stato del Canton Turgovia, 2008, p. 1 ss.

²⁴⁸ Cfr. la risposta dell'Amministrazione cantonale delle contribuzioni del Canton Turgovia presente nell'allegato 1. Gli esempi 1 e 2 sono riportati anche nell'allegato 1 in lingua tedesca.

	Totale	TG	SG
Reddito da lavoro	109'000	109'000	
+ Reddito immobiliare	200'000	0	200'000
./. Spese professionali	5'900	5'900	
./. Premi assicurativi	3'100	1'054	2'046
Reddito totale (“Reineinkommen”)	300'000	102'046	197'954
Deduzione sociale *	0	0	0
Reddito imponibile (arrotondato)	300'000	102'000	198'000

* su un reddito totale di fr. 300'000 la deduzione sociale è pari a zero

Nel riparto sopra esposto il Canton Turgovia tiene in considerazione la totalità dei redditi per determinare il reddito imponibile di propria competenza al quale applicherà l'aliquota semplice del 5,85%.

Vediamo ora il caso in cui al reddito mondiale sia applicata la deduzione sociale.

Esempio 2: Un contribuente turgoviese (persona sola) consegue un reddito da lavoro di fr. 89'000 e un reddito da immobili situati a San Gallo di fr. 20'000.

	Totale	TG	SG
Reddito da lavoro	89'000	89'000	
+ Reddito immobiliare	20'000	0	20'000
./. Spese professionali	5'900	5'900	
./. Premi assicurativi	3'100	2'498	602
Reddito totale (“Reineinkommen”)	100'000	80'602	19'398
Deduzione sociale *	14'000	11'284	2'716
Reddito imponibile (arrotondato)	86'000	69'300	16'700

* fino a un reddito totale di fr. 100'000 la deduzione sociale è piena

Nel momento in cui il reddito totale non è imponibile completamente nel Canton Turgovia, la deduzione sociale si riduce nel rapporto esistente tra il reddito di competenza turgoviese e quello complessivo.

Al reddito imponibile complessivo di fr. 86'000 corrisponde un'imposta semplice di fr. 5'031 (aliquota media 5,03%), mentre al reddito imponibile di competenza turgoviese corrisponde un'imposta semplice di fr. 4'054,05 (aliquota media 5,0297%). La leggera differenza nei due

tassi d'imposta è data dall'arrotondamento ai fr. 100 più vicini. Anche in questo caso il Canton Turgovia impone con l'aliquota mondiale il reddito imponibile di propria competenza.

b) Altri casi

Per i casi di assoggettamento inferiore al periodo fiscale e per quelli riferiti alle perdite subite da uno stabilimento d'impresa situato all'estero si rimanda alle considerazioni esposte nel modello obvaldese.

7.1.10 Considerazioni sul modello basilese

a) Assoggettamento illimitato e limitato

Il modello basilese prevede due scaglioni di aliquote e una forte deduzione sociale. Fino a una determinata soglia di reddito la progressione è indiretta per mezzo della deduzione sociale poi, invece di diventare proporzionale, il legislatore ha inserito un ulteriore scaglione che permette alla curva d'imposta di continuare con la progressione diretta. L'aver mantenuto almeno due scaglioni rafforza il principio della riserva di progressione dell'aliquota. Se nel modello obvaldese questo principio è sostituito con il riparto proporzionale della deduzione sociale, nel modello basilese è ancora necessario applicare ai redditi di competenza del Canton Basilea Città l'aliquota mondiale.

Esempio 1: Una persona sola residente nel Canton Basilea Città (illimitatamente imponibile) consegue un reddito da attività lucrativa dipendente al netto delle deduzioni di fr. 100'000 annuali, ma prima della deduzione sociale di fr. 18'000. Egli non possiede altri redditi. Il reddito imponibile ammonta a fr. 82'000 al quale si applica l'aliquota del 23,5%. Ne consegue un'imposta per l'anno fiscale 2008 di fr. 19'270.

Esempio 2: Lo stesso contribuente oltre al reddito da lavoro indicato nell'esempio 1 consegue anche un reddito immobiliare di fr. 200'000 derivante da un immobile situato nel Canton Basilea Campagna. L'imposta dovuta è quindi:

	Reddito	Rapporto	Deduzione	Reddito ./Deduzione	Aliquota	Imposta
Reddito da lavoro BS	100'000	33,3%	6'000	94'000	24,23% *	22'773
Reddito immobiliare BL	200'000	66,7%	12'000	188'000		45'547
Redditi totali	300'000	100,0%	18'000	282'000		68'320

* 23,5% sui primi 200'000; 26% sui restanti 82'000

Tenendo in considerazione il reddito immobiliare l'aliquota mondiale è del 24,23%. In questo caso l'aliquota da applicare al reddito da lavoro di fr. 94'000 (al netto della deduzione sociale) non è del 23,5%, bensì del 24,23%. Applicando questa aliquota al reddito da lavoro si ottiene un'imposta di fr. 22'773.

Il Canton Basilea Città continua ad applicare gli stessi principi di un'imposta progressiva, la quale richiede la determinazione dell'aliquota mondiale da applicare al reddito di competenza cantonale. Non è sufficiente, come nel caso di Obvaldo, ripartire solamente la deduzione sociale, ma deve essere calcolata anche l'aliquota effettiva. Le norme d'imposizione del Canton Obvaldo potrebbero essere utilizzate da Basilea Città solo nel caso in cui il contribuente possedesse dei redditi inferiori a fr. 200'000 per le persone sole e a fr. 400'000 per quelle coniugate poiché, fino a queste soglie, si è in presenza di una *Flat Rate Tax* analoga a quella di Obvaldo.

b) Altri casi

Sulla base delle considerazioni espone in precedenza si può affermare che il modello basilese continuerà ad applicare lo stesso sistema di calcolo previsto per le aliquote progressive anche nei casi di assoggettamento inferiore al periodo fiscale e di perdite subite da stabilimenti d'impresa con sede all'estero, salvo il caso in cui i redditi imponibili non superassero le soglie del primo scaglione.

7.2 L'imposizione delle persone sole, di quelle sposate e dei concubini

Con l'introduzione di un'aliquota proporzionale si semplifica la scala delle aliquote.²⁴⁹ Contrariamente a degli scaglioni suddivisi per fasce di reddito si deve inserire una semplice norma del seguente tenore:

²⁴⁹ Cfr. Consiglio di Stato del Canton Uri, 2008, p. 48-49.

”L'imposta annua sul reddito ammonta al X percento del reddito imponibile.”²⁵⁰

Il vantaggio, oltre all'eliminazione degli scaglioni, consiste nell'avere una sola aliquota senza distinzioni tra persone sole e coniugate.

Tuttavia, una distinzione tra le due categorie deve essere attuata inserendo un'altra deduzione sociale per i coniugi oppure prevedendo una deduzione sociale più consistente rispetto agli altri contribuenti (di regola il doppio), altrimenti, a seguito del cumulo dei redditi, i coniugi si ritroverebbero confrontati con una progressione delle aliquote più marcata²⁵¹, peraltro contraria alle disposizioni contenute nell'art. 11 cpv. 1 LAID.²⁵² Infatti, l'art. 11 LAID limita

²⁵⁰ **Il Canton Basilea Città prevede all'art. 36 LT-BS:**

“Die einfache Steuer auf dem steuerbaren Einkommen wird nach folgendem Tarif (Tarif A) berechnet:

Von CHF 100 bis CHF 200'000: CHF 23.50 je CHF 100

Über CHF 200'000: CHF 26 je CHF 100

² *Die einfache Steuer auf dem steuerbaren Einkommen wird für in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten sowie für Alleinstehende, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, nach folgendem Tarif (Tarif B) berechnet:*

Von CHF 100 bis CHF 400'000: CHF 23.50 je CHF 100

Über CHF 400'000: CHF 26 je CHF 100“

Il Canton Obvaldo prevede all'art. 38 cpv. 1 LT-OW:

“Die einfache Steuer vom steuerbaren Einkommen für ein Steuerjahr beträgt 1,8 Prozent.“

Il Canton Uri prevede all'art. 47 LT-UR (dal 1. gennaio 2009):

“Die einfache Steuer für ein Steuerjahr beträgt:

a) für den Staat 7,20 Prozent des steuerbaren Einkommens;

b) für die Einwohnergemeinden 7,20 Prozent des steuerbaren Einkommens;

c) für die Landeskirchen oder deren Kirchgemeinden 1 Prozent des steuerbaren Einkommens.“

Il Canton Turgovia prevede all'art. 37 LT-TG (dal 1. gennaio 2010 se accolta dal Gran Consiglio):

“Die einfache Steuer vom steuerbaren Einkommen beträgt 5,85 Prozent.“

²⁵¹ Cfr. Locher, Degressive Tarife, 2006, p. 122.

²⁵² L'art. 11 cpv. 1 LAID prevede quanto segue:

“Per le persone coniugate che vivono legalmente e di fatto in comunione domestica l'imposta deve essere ridotta in modo adeguato rispetto a quella dovuta dalle persone sole. La medesima riduzione si applica ai contribuenti vedovi, separati, divorziati o celibi che vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose e provvedono in modo essenziale al loro sostentamento. Il diritto cantonale determina se la riduzione è concessa sotto forma di una deduzione percentuale dell'ammontare

l'autonomia tariffaria dei Cantoni poiché contiene al primo capoverso una disposizione concernente le differenze di onere fiscale tra le persone coniugate e le famiglie monoparentali da una parte, e le persone sole dall'altra. Il cpv. 1 esige l'applicazione della stessa scala delle aliquote per le famiglie monoparentali e le persone coniugate e, in base alla terza frase del medesimo capoverso, i Cantoni sono liberi di scegliere la forma per accordare la riduzione d'imposta dovuta dalle persone coniugate in rapporto all'imposta dovuta dalle persone sole:

- deduzione percentuale dell'ammontare dell'imposta, limitata a una somma espressa in franchi;
oppure
- attraverso delle tariffe speciali per le persone sole e quelle coniugate.²⁵³

Stando alla lettera di questa disposizione entrerebbero pertanto in considerazione, come provvedimento di sgravio, solamente un duplice tariffario oppure una deduzione percentuale dalla somma d'imposta. Nel Consiglio degli Stati il Consigliere federale Otto Stich confermò tuttavia esplicitamente che sarebbe parimenti consentito uno splitting.²⁵⁴ Resta esclusa dall'art. 11 cpv. 1 LAID l'adozione da parte di un Cantone di un'aliquota unica per le persone sole, i coniugi e le famiglie monoparentali. Tuttavia, se lo scopo dell'art. 11 cpv. 1 LAID è quello di ridurre l'onere fiscale delle persone coniugate e delle famiglie monoparentali in modo adeguato rispetto alle persone sole, un'aliquota unica per tutte le categorie di contribuenti accompagnata da una deduzione sociale (oppure da un importo esente da imposta) differenziata per persone sole, persone coniugate e famiglie monoparentali, permette di raggiungere il risultato voluto dal legislatore. Oltretutto la *Flat Rate Tax*, anche se indirettamente, contiene a sua volta un duplice tariffario che si concretizza per mezzo della deduzione sociale generale che si differenzia, appunto, tra le diverse categorie di contribuenti.²⁵⁵ Per questa ragione un sistema *Flat Rate Tax* dovrebbe essere pertanto conforme all'art. 11 cpv. 1 LAID, anche se quest'ultimo non lo prevede esplicitamente. In un

dell'imposta, limitata a una somma espressa in franchi, oppure sotto forma di tariffe speciali per le persone sole e per le persone coniugate."

²⁵³ Attualmente la doppia tariffa è applicata ai fini dell'imposta federale diretta e nella maggior parte dei Cantoni. In certi Cantoni, alla doppia tariffa si aggiunge la deduzione sociale per persone coniugate (Ufficio d'informazioni fiscali, 2007, *Impôt sur le revenu*, p. 93).

²⁵⁴ Locher, *Compatibilità LT*, 1990, p. 24, con riferimento a BU Consiglio degli Stati, 1986, p. 140; Rapporto Cagianut, 1994, p. 82.

²⁵⁵ Cfr. l'esempio 2 del capitolo 6.1.7.

caso del genere si pone dunque una questione di interpretazione, per la quale bisogna considerare i principi generali che reggono l'interpretazione della legge.

In un caso concreto, l'applicazione corretta di questa disposizione da parte del legislatore deve essere presa in considerazione confrontando l'onere fiscale delle persone coniugate e delle persone sole e, perciò, non si può limitare al semplice confronto delle tariffe; è opportuno tenere in considerazione anche le deduzioni sociali e gli importi esenti d'imposta, i quali influenzano, congiuntamente all'aliquota, l'onere fiscale.²⁵⁶

Secondo il parere del prof. Peter Locher *"la terza frase dell'art. 12 cpv. 2 LAID (ndr. attuale art. 11 cpv. 1 LAID) invade però la sfera d'autonomia dei Cantoni, di continuare a determinare le tariffe (plurale!) d'imposta. Siccome qui si tratta di un problema di equità verticale, per il quale la competenza è data come sinora ai Cantoni – nell'ambito dell'art. 4 CF (ndr. attuale art. 8 Cost.) – questa norma non è in consonanza con l'art. 42 quinquies cpv. 2 CF (ndr. attuale art. 129 cpv.2 Cost.) e non può di conseguenza vincolare i Cantoni. (...) Questa frase finale equivoca (ndr. art. 11 cpv. 1 terza frase LAID) doveva essere ragionevolmente stralciata."*²⁵⁷

Un altro problema particolare riguardante l'art. 11 LAID concerne l'imposizione dei concubini. Infatti la norma non contiene espressamente alcuna regola su questa questione. Una persona in regime di concubinato non può essere definita come persona sola ai sensi dell'art. 11 cpv. 1 LAID. Si può dunque sostenere che l'art. 11 LAID non si oppone all'adozione da parte dei Cantoni di una disposizione per i concubini.²⁵⁸ L'imposizione delle coppie in regime di concubinato rappresenta una situazione fiscale per la quale la LAID non limita l'autonomia legislativa cantonale. Il legislatore cantonale deve ricercare una soluzione che sia conforme all'ordine costituzionale.²⁵⁹ Nella sua giurisprudenza il Tribunale federale ha ammesso che la parità di trattamento fiscale tra le coppie sposate e le coppie di concubini non può essere

²⁵⁶ Rapporto Cagianut, 1994, p. 82.

²⁵⁷ Locher, Compatibilità LT, 1990, p. 24.

²⁵⁸ Rapporto Cagianut, p. 82. Per un panorama sui differenti metodi utilizzati dai Cantoni si rimanda a Ufficio d'informazioni fiscali, *Imposition de la famille*, 1997, p. 20 ss. e a Ufficio d'informazioni fiscali, *Impôt sur le revenu*, 2007, p. 94 ss.

²⁵⁹ Nel diritto tributario italiano la Corte costituzionale ha desunto dal principio per il quale tutti debbono concorrere alla spese pubbliche in ragione della loro *personale* capacità contributiva, l'incostituzionalità del *cumulo* dei redditi dei coniugi ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e ha perciò imposto al legislatore, come regola generale, la tassazione separata di ciascun coniuge, soltanto per i suoi redditi (Moschetti/Lorenzon/Schiavolin/Tosi, 1993, p. 73).

realizzata pienamente. Secondo l'Alta Corte, la parità di trattamento è violata nel momento in cui le differenze di onere fiscale delle coppie spostate e di quelle concubine superano il limite del 10%.²⁶⁰

Nel caso dell'aliquota proporzionale, caratterizzata da un'aliquota marginale costante, si risolve il problema sollevato in precedenza. Il cumulo dei redditi delle persone coniugate rispetto a quello di due persone in regime di concubinato non dà più luogo a differenze. Infatti una coppia pagherà, in proporzione, la medesima imposta sul reddito anche dopo essersi sposata. L'esempio seguente ha lo scopo di chiarire meglio la problematica.²⁶¹

Esempio: Hans Meier, residente nel Canton Obvaldo, dispone nel 2008 di un reddito imponibile (prima della deduzione sociale personale) di fr. 80'000. L'imposta semplice per questo reddito ammonta a fr. 1'260. Anna Müller, anche lei residente nel Canton Obvaldo, dispone nello stesso anno di un reddito imponibile di fr. 90'000 (imposta semplice: fr. 1'440). Nel 2008 si sposano e dispongono insieme di un reddito imponibile complessivo di fr. 170'000. Tenendo in considerazione la deduzione sociale per coniugi di fr. 10'000 (art. 37 cpv. 1 lett. a LT-OW) e la deduzione sociale personale (art. 37 cpv. 1 lett. e LT-OW) di fr. 10'000, l'imposta semplice è pari a fr. 2'700 e corrisponde alla somma d'imposta semplice della coppia che avrebbero dovuto pagare se non si fossero sposati (fr. 1'260 + 1'440). L'onere fiscale rimane dunque uguale prima e dopo il matrimonio.

7.3 La deduzione

7.3.1 La deduzione sociale generale

Le deduzioni sociali sono collegate al principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva poiché vanno a definire nella maniera più equa possibile la situazione personale e familiare del contribuente. Una deduzione sociale ha come scopo quello di prendere in considerazione lo stato sociale del contribuente.²⁶² Nel diritto federale vi sono due tipi di deduzioni sociali di fr. 6'100 ciascuna:

²⁶⁰ DTF 120 Ia 329, p. 337 consid. 4c; Rapporto Cagianut, 1994, p. 83; Reich, Verfassungsmässigkeit, 2008, p. 5.

²⁶¹ L'esempio è stato tratto da Richner, *Steuertarifliche Besonderheiten*, 2008, p. 217. Nell'esempio la perfetta parità di trattamento nel Canton Obvaldo è stata raggiunta perché la somma dei redditi conseguiti dai coniugi ha superato i fr. 50'000.

²⁶² *Oberson X.*, 2007, p. 155-156 § 7 N. 284, con particolare riferimento a DTF 131 I 377, p. 384 consid. 4.2.

- la deduzione per figlio minorenni, a tirocinio o agli studi, al cui sostentamento il contribuente provvede (art. 213 cpv. 1 lett. a LIFD);
- la deduzione per persona totalmente o parzialmente incapace d'esercitare attività lucrativa, al cui sostentamento il contribuente provvede (art. 213 cpv. 1 lett. b LIFD).

Il Consiglio federale nel messaggio del 1983 sulla legge quadro ha rilevato quanto segue: “*Per motivi di ordine costituzionale la LAID non prevede le deduzioni sociali per i figli, né per le persone bisognose, né per le semifamiglie. In questo campo i legislatori cantonali mantengono la più ampia libertà, sia riguardo alla forma, sia riguardo all'importo.*”²⁶³

La LAID lascia quindi una libertà totale ai Cantoni (art. 9 cpv. 4 LAID). La terminologia di *deduzione sociale* utilizzata dal legislatore non è determinante, bensì è importante lo scopo e la funzione della deduzione in causa. Pertanto, una deduzione sociale per le spese di locazione, destinata a compensare un'imposizione insufficiente del valore locativo presso i proprietari non è una deduzione sociale ma una deduzione di carattere generale, contraria al diritto federale.²⁶⁴ Si devono dunque distinguere le deduzioni generali enumerate in modo esauriente dalla LAID dalle deduzioni sociali che dipendono invece dall'autonomia tariffale cantonale. Secondo la dottrina, quest'ultime comprendono tutti gli importi esenti e le deduzioni che, funzionalmente, servono a determinare l'onere fiscale stabilito in base alle circostanze personali del contribuente.²⁶⁵

La deduzione sociale concessa dal legislatore di Basilea Città, Obvaldo, Uri e Turgovia per le persone sole e i coniugi è ammissibile secondo l'art. 9 cpv. 4 LAID poiché rappresenta un elemento essenziale per la determinazione dell'aliquota avente lo scopo di ripartire in maniera equa l'onere fiscale.²⁶⁶ La Costituzione lascia inoltre la competenza ai Cantoni di fissare gli importi esenti e le deduzioni sociali (art. 129 cpv. 2 Cost.).

La disposizione riguardante la deduzione sociale, in relazione alla *Flat Rate Tax*, potrebbe essere formulata nel modo seguente:

²⁶³ Consiglio federale, Messaggio LAID/LIFD, 1983, p. 23.

²⁶⁴ Oberson X., 2007, p. 156 § 7 N. 286, con particolare riferimento a DTF 131 I 377, p. 384 consid. 4.2.

²⁶⁵ Yersin, Harmonisation fiscale, 1994, p. 169 ss. La deduzione sociale, associata all'aliquota unica, assolve la medesima funzione di “importo esente d'imposta” ed è lo strumento che permette al legislatore di garantire la progressione indiretta dell'onere fiscale.

²⁶⁶ Cfr. Rapporto Cagianut, 1994, p. 73; Reich, art. 9 LAID, 2002, p. 183 N. 67.

“Sono dedotti dai proventi:

- a) *X franchi per i coniugi viventi in comunione domestica, nonché per i contribuenti vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati, nubili e celibi, che vivono in comunione domestica con figli minorenni o con figli a tirocinio o agli studi fino al 25.mo anno di età al cui sostentamento provvedono oppure con persone bisognose al cui sostentamento provvedono in modo essenziale,*
- b) *Y per gli altri contribuenti.”²⁶⁷*

²⁶⁷ **Il Canton Basilea Città prevede all’art. 35 LT-BS:**

- d) 35'000 Franken für in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten;*
- e) 28'000 Franken für Alleinstehende mit eigenem Haushalt, sofern sie allein mit minderjährigen, erwerbsunfähigen oder der beruflichen Ausbildung obliegenden Kindern in häuslicher Gemeinschaft leben und an deren Unterhalt zur Hauptsache beitragen;“*

Il Canton Obvaldo prevede all’37 cpv. 1 LT-OW:

- “a. für Ehepaare, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sowie für verwitwete, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die allein mit Kindern im Sinne von Buchstabe b oder mit unterstützungsbedürftigen Personen im Sinne von Buchstabe d im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, 20 Prozent des Reineinkommens, mindestens Fr. 4 300.–, höchstens Fr. 10 000.–;*
- e. als Sozialabzug für die Steuerberechnung:*
- Fr. 10 000.– für Ehepaare, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben;*
- Fr. 10 000.– für die übrigen Steuerpflichtigen.“*

Il Canton Uri prevede all’art. 46 cpv. 1 LT-UR (dal 1. gennaio 2009):

- “e) 11 000 Franken für die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden steuerpflichtigen Personen sowie für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit minderjährigen oder in der beruflichen Ausbildung stehenden Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten;*
- f) 14 500 Franken für jede steuerpflichtige Person; gemeinsam besteuerte Ehepaare können den Abzug nur einmal beanspruchen;“*

Il Canton Turgovia prevede all’art. 36 cpv. 2 LT-TG (dal 1. gennaio 2010 se accolta dal Gran Consiglio):

- “3. a. für Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sowie für verwitwete, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, Fr. 28 000.–; beträgt das Reineinkommen (nach Abzug der Sozialabzüge gemäss Absatz 2 Ziffern 1 und 2) mehr als Fr. 210 000.–, ermässigt sich der Abzug je Fr. 10 000.– Mehreinkommen um Fr. 2 000.–;*

La deduzione di fr. X di cui alla lett. a) deve essere maggiore rispetto alla deduzione di fr. Y di cui alla lett. b) in modo che possa essere eliminata la disparità di trattamento tra le coppie sposate e quelle concubine che conseguono un doppio reddito.

7.3.2 La deduzione per doppio reddito dei coniugi

La deduzione per doppio reddito serve, da un lato, a tenere conto delle spese domestiche più elevate di una coppia sposata a due redditi rispetto a una coppia a un unico reddito e, dall'altro, a interrompere la progressività dell'imposta per le coppie a due redditi rispetto ai concubini che si trovano nella stessa situazione, ma i cui redditi non si aggiungono per calcolare l'imposta.²⁶⁸

I coniugi con doppio reddito hanno quindi diritto a una deduzione fissa sul reddito meno elevato, a condizione che essi vivano in comunione domestica e abbiano entrambi un reddito proveniente da un'attività lucrativa indipendente da quella dell'altro coniuge. Una deduzione analoga è accordata quando uno dei coniugi collabora in modo determinante alla professione, al commercio o all'impresa dell'altro (cfr. art. 32 cpv. 2 LT-TI, art. 212 cpv. 2 LIFD, art. 9 cpv. 2 lett. k LAID).

La deduzione per coniugi con doppio reddito vuole tener conto delle spese di economia domestica supplementari che devono essere sostenute quando entrambi i coniugi svolgono un'attività professionale. Dal profilo fiscale, la deduzione deve compensare i costi elevati che provoca l'attività lucrativa di entrambi i coniugi, diminuendo in questo modo la progressione fiscale.

I detrattori della deduzione per doppio reddito criticano principalmente la relazione esistente tra gli oneri fiscali delle varie categorie di contribuenti. Accordare la deduzione per doppio reddito soltanto alle coppie sposate i cui coniugi esercitano ciascuno un'attività lucrativa comporta una disparità di trattamento, contraria alla Costituzione federale, nel momento in cui l'imposizione delle coppie a un reddito e delle coppie a due redditi dispongono dello stesso reddito globale. Ci si allontana così dal principio secondo il quale le coppie sposate che conseguono lo stesso reddito devono essere imposte nella stessa misura, indipendentemente

b. für die übrigen Steuerpflichtigen Fr. 14 000.-; beträgt das Reineinkommen (nach Abzug der Sozialabzüge gemäss Absatz 2 Ziffern 1 und 2) mehr als Fr. 100 000.-, ermässigt sich der Abzug je Fr. 10 000.- Mehreinkommen um Fr. 2 000.-;“

²⁶⁸ Groupe de travail “Allégement pour les familles”, 2008, p. 40; Consiglio federale, Messaggio pacchetto fiscale, 2001, p. 2667.

dalla fonte dei loro redditi. Per questo motivo la ripartizione del reddito nell'ambito della coppia non dovrebbe svolgere alcun ruolo per l'imposizione. Si critica anche il fatto che le coppie di pensionati e le coppie sposate che non dispongono di un reddito del lavoro e di redditi che provengono da altre fonti non beneficiano della deduzione per doppio reddito, provocando, in tal modo, degli squilibri tra gli oneri fiscali delle varie categorie di contribuenti.²⁶⁹

La commissione d'esperti incaricata di esaminare il sistema svizzero basato sull'imposizione della famiglia ha proposto di sopprimere questa deduzione proponendo delle misure specifiche più adeguate.²⁷⁰

I fautori della deduzione per doppio reddito la considerano invece indispensabile nel sistema dell'imposizione comune, al fine di eliminare le differenze contrarie alla Costituzione federale nelle relazioni tra gli oneri fiscali delle coppie e dei concubini che conseguono un doppio reddito. Inoltre la deduzione per doppio reddito costituisce un incitamento per il coniuge a entrare nel mercato del lavoro.²⁷¹

Se si considera solamente la deduzione sociale generale accordata ad esempio da Uri e da Basilea Città²⁷², l'imposizione delle persone sole e di quelle coniugate non rispetta perfettamente il principio della parità di trattamento poiché la deduzione per i coniugi dovrebbe essere esattamente il doppio di quella per le persone sole. La discriminazione si elimina, anche se non completamente, con l'ausilio della deduzione generale per i coniugi in caso di doppio reddito che serve a colmare la differenza mancante. In questo caso la parità di trattamento tra persone sole e persone coniugate non è assoluta perché le coppie sposate che non possono beneficiare della deduzione per doppio reddito restano, in una certa misura, discriminate rispetto ai concubini e alle persone sposate che sono attive professionalmente.

²⁶⁹ Groupe de travail “Allégement pour les familles”, 2008, p. 40.

²⁷⁰ Per un approfondimento sulle motivazioni a favore della soppressione della deduzione per doppio reddito si rimanda a Commissione “Imposizione della famiglia”, 1998, p. 43-45.

²⁷¹ Groupe de travail “Allégement pour les familles”, 2008, p. 41.

²⁷² Per una panoramica sugli importi relativi alla deduzione per doppio reddito concessi dai Cantoni si rimanda a Ufficio d'informazioni fiscali, Impôt sur le revenu, 2007, p. 88. Dalla pubblicazione risulta che solo il Canton Turgovia non prevede questo tipo di deduzione. Il Canton Obvaldo prevede, oltre alla deduzione sociale di fr. 10'000 per le persone sole e di fr. 20'000 per quelle coniugate (se superano fr. 50'000 di reddito totale), una deduzione generale di fr. 3'400 per i coniugi che conseguono un doppio reddito.

Dato che la LAID prevede che i Cantoni facciano uso della deduzione per doppio reddito, la soluzione da preferire con la *Flat Rate Tax* è quindi quella di ridurla sensibilmente in modo da raggiungere una “quasi” perfetta parità di trattamento.²⁷³

7.4 L'imposizione dei proventi unici

7.4.1 Considerazioni generali

L'imposta sul reddito ha per oggetto la totalità dei proventi del contribuente, siano essi unici o periodici, in particolare i proventi derivanti da un'attività lucrativa, da istituti di previdenza oppure acquisiti in luogo o al posto di un'attività lucrativa (art. 15 cpv. 1 LT-TI in relazione con l'art. 16, 21 e 22 lett. a LT-TI, rispettivamente art. 16 cpv. 1 LIFD in relazione con l'art. 17, 22 e 23 lett. a LIFD).

Di norma, questi proventi sono imponibili secondo la scala delle aliquote prevista all'art. 35 LT-TI, rispettivamente all'art. 214 LIFD (*imposizione ordinaria*). Tuttavia la legge regola in maniera diversa il calcolo dell'imposta nei casi particolari (*imposizione separata*) concernenti le liquidazioni in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti (art. 37 LT-TI, art. 37 LIFD) e le prestazioni in capitale provenienti dalla previdenza (art. 38 LT-TI, art. 38 LIFD).²⁷⁴

La LAID limita l'autonomia tariffale dei Cantoni prescrivendo a quest'ultimi di imporre separatamente, con un'imposta annua intera, le prestazioni in capitale versate da istituzioni di previdenza, come pure i versamenti in caso di morte o di danni durevoli al corpo o alla salute (art. 11 cpv. 3 LAID). Anche per i proventi che comprendono liquidazioni in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti, l'imposta è calcolata, tenuto conto degli altri proventi, con l'aliquota che sarebbe applicabile se al posto della prestazione unica fosse versata una prestazione annuale corrispondente (art. 11 cpv. 2 LAID). Ai Cantoni viene però lasciata la competenza nella determinazione delle aliquote con cui imporre tali prestazioni.

L'aliquota proporzionale da un profilo prettamente giuridico non renderebbe più necessaria l'imposizione separata dei proventi indicati negli artt. da 36 a 38 LT-TI (e art. 37 e 38 LIFD)²⁷⁵ poiché, con un'unica aliquota, non vi sarebbe più motivo di trattare in maniera separata i

²⁷³ Cfr. Hauser/Küchler, 2008, p. 17. Secondo il prof. Peter Locher la deduzione per doppio reddito potrebbe essere concessa anche nell'ammontare di zero franchi (Locher, *Compatibilità LT*, 1990, p. 24).

²⁷⁴ Nel Canton Ticino i proventi da lotterie e da manifestazioni analoghe sono anch'essi imposti separatamente (art. 36 LT-TI) con le aliquote più favorevoli (art. 35 cpv. 2 LT-TI), ritenuto un minimo del 5%. Ai fini dell'imposta federale diretta sono invece aggiunti agli altri redditi del contribuente.

²⁷⁵ Cfr. Locher, *Degressive Tarife*, 2006, p. 122.

proventi unici da quelli ordinari. Tuttavia, da un profilo sociale, l'abrogazione degli artt. da 36 a 38 LT-TI (e art. 37 e 38 LIFD) comporterebbe, per i contribuenti, un onere fiscale superiore rispetto alla situazione vigente. L'inclusione di tali redditi nella tassazione ordinaria ha quale aspetto negativo quello di rendere pressoché ininfluyente l'aspetto sociale della deduzione unica legata all'aliquota proporzionale. A dipendenza dell'aliquota e della deduzione sociale scelta dal legislatore si potrebbe raggiungere, secondo il principio della progressione indiretta dell'onere fiscale, l'aliquota media massima.

Il Consiglio federale nel messaggio sull'armonizzazione del 1983 ha riportato le seguenti considerazioni sui motivi che giustificano l'imposizione separata nei casi particolari: *“Le prestazioni in capitale che il contribuente riceve in sostituzione di prestazioni ricorrenti costituiscono un reddito imponibile proprio come queste prestazioni ricorrenti. Tuttavia, per evitare di gravarle con un onere fiscale maggiore, il capoverso 3 prevede una speciale norma, secondo la quale la prestazione in capitale è assimilata alla prestazione annuale (rendita) corrispondente per la determinazione dell'aliquota. Tale soluzione è conforme alla legislazione federale e cantonale in vigore.*

Il capoverso 4 prevede l'imposizione separata delle prestazioni in capitale provenienti da istituzioni di previdenza, come pure dei versamenti in caso di morte o di danni durevoli al corpo o alla salute. La loro separazione dagli altri redditi e l'utilizzazione dell'aliquota applicabile alle rendite consentono di attuare un trattamento di favore, che si giustifica in quanto tali prestazioni sono particolarmente destinate a mitigare i casi di rigore.”²⁷⁶

7.4.2 Le liquidazioni in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti

Se i proventi comprendono liquidazioni in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti, l'imposta è calcolata, tenuto conto degli altri proventi e delle deduzioni autorizzate, con l'aliquota che sarebbe applicabile se al posto della prestazione unica fosse versata una prestazione annua corrispondente (art. 37 LT-TI, simile art. 37 LIFD).

Le liquidazioni in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti costituiscono degli incrementi di sostanza unici, destinati a tacitare futuri diritti patrimoniali che decadono con il versamento della prestazione.²⁷⁷

Secondo la circolare emanata dalla Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino per far sì che una liquidazione in capitale rientri in quelle disciplinate dall'art. 37 LT-TI occorre che la

²⁷⁶ Consiglio federale, Messaggio LAID/LIFD, 1983, p. 63.

²⁷⁷ Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino, 2006, p. 2.

stessa sia non solo sostitutiva della prestazione ricorrente, ma rappresenti anche la tacitazione del debito originario alla base delle prestazioni periodiche medesime. Sono quindi considerate dall'autorità cantonale come liquidazioni in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti tutti i versamenti unici con i quali si tacitano delle aspettative a future rendite e ad altre prestazioni periodiche basate su leggi, statuti, contratti o disposizioni per causa di morte.²⁷⁸

Per i versamenti in capitale che sostituiscono una rendita di durata indeterminata, la conversione è effettuata secondo le tabelle per convertire le prestazioni in capitale in rendita vitalizia.²⁷⁹

Esempio 1: X, coniugato, 62 anni, ha ricevuto da un'assicurazione privata un importo di fr. 100'000 in sostituzione di una rendita vitalizia. Determinare la tassazione 2006 sapendo che X ha conseguito nel periodo fiscale un reddito, al netto di ogni e qualsiasi deduzione, di fr. 25'000.²⁸⁰

Reddito imponibile:	fr.
Altri redditi, netti	25'000
Capitale ricevuto	100'000
Reddito imponibile	125'000

Calcolo dell'aliquota:	
Altri redditi	25'000
Conversione della liquidazione in capitale in una rendita vitalizia (100'000 x 46,30)/1'000	4'630
Reddito determinante ai fini dell'aliquota applicabile	29'630

Se per contro la liquidazione in capitale è corrisposta in sostituzione di una rendita temporanea, ai fini dell'aliquota applicabile si terrà conto della durata della rendita.

²⁷⁸ Ibidem, p. 2.

²⁷⁹ Jacques, 2008, p. 577 N. 14; cfr. “Tabella per la conversione delle prestazioni in capitale in rendite vitalizie”, edita dall'AFC (in: <http://www.estv.admin.ch/i/dbst/dokumentation/tabellen.htm>, pagina consultata il 26.12.2008).

²⁸⁰ L'esempio è stato tratto da Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino, 2006, p. 2-3.

Esempio 2: X riceve un capitale di fr. 100'000 in sostituzione di una rendita temporanea di cinque anni. Per il calcolo dell'aliquota il capitale si converte in una rendita annua di:²⁸¹

$$\text{fr. } 100'000 / 5 \text{ anni} = \text{fr. } 20'000$$

I Cantoni di Obvaldo, Turgovia e Basilea Città non hanno modificato la norma relativa alla liquidazione in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti.²⁸² Per contro, il Canton Uri ha abrogato la norma legale (art. 49 LT-UR²⁸³) con l'introduzione dell'aliquota proporzionale.

L'esecutivo urano presuppone che con un'aliquota proporzionale non si renda più necessaria la norma prevista all'art. 49 LT-UR.²⁸⁴ A mio giudizio l'abrogazione di questa norma, oltre ad essere in contrasto con la LAID, non tiene conto che la *Flat Rate Tax* urana è pur sempre un'imposta indirettamente progressiva.²⁸⁵ Non convertire il capitale ricevuto ai fini della determinazione dell'aliquota, comporta per il contribuente un maggior onere fiscale.

Esempio 3: Sulla base dei dati indicati nell'Esempio 1 si valuteranno le conseguenze sul modello urano. Nel Canton Uri dal 2009 vi è un'imposta semplice del 7,2% combinata con una deduzione sociale per le persone coniugate di fr. 26'500.

²⁸¹ Ibidem, p. 3.

²⁸² Cfr. art. 39 LT-OW, 38 LT-TG e 38 LT-BS.

²⁸³ L'art. 49 LT-UR prevedeva fino al 31.12.2008 quanto segue:

“Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, so wird die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde.“

²⁸⁴ Si riportano le considerazioni dell'esecutivo urano in lingua tedesca: *“Artikel 49 entfällt, weil die Satzbestimmung bei linearen Steuersätzen keine Bedeutung mehr hat. Das steuerbare Einkommen wird zum Einheitssatz besteuert.“* (Consiglio di Stato del Canton Uri, 2008, p. 49).

²⁸⁵ Si rimanda alle considerazioni espone nel capitolo precedente sul modello urano.

a) Senza art. 49 LT-UR		
Reddito imponibile:		fr.
Altri redditi, netti		25'000
Capitale ricevuto		100'000
<hr/>		
Reddito imponibile prima della deduzione sociale		125'000
./. Deduzione sociale		26'500
<hr/>		
Reddito imponibile		98'500
Aliquota semplice		7,2%
Aliquota media	7'092 / 125'000	5,67%
Imposta semplice senza art. 49 LT-UR		7'092

b) Con art. 49 LT-UR		
Reddito imponibile:		fr.
Altri redditi, netti		25'000
Capitale ricevuto		100'000
<hr/>		
Reddito imponibile prima della deduzione sociale		125'000
./. Deduzione sociale		26'500
<hr/>		
Reddito imponibile		98'500
<hr/>		
Calcolo dell'aliquota:		
Altri redditi		25'000
Conversione della liquidazione in capitale in una rendita vitalizia (100'000 x 46,30)/1'000		4'630
<hr/>		
Reddito determinante ai fini dell'aliquota applicabile		29'630
./. Deduzione sociale		26'500
<hr/>		
Reddito imponibile		3'130
Aliquota semplice		7,2%
Imposta semplice		225
Aliquota media	225 / 29'630	0,76%
Imposta semplice con art. 49 LT-UR	0,76% x 125'000	949

Con l'abrogazione dell'art. 49 LT-UR il contribuente è tenuto a pagare un'imposta semplice di fr. 7'092 che equivale a un'aliquota media del 5,67%. Per contro, con il mantenimento dell'art. 49 LT-UR si sarebbe pagato, nel 2009, un'imposta semplice di soli fr. 949, pari a un'aliquota media dello 0,76%.

La *Flat Rate Tax* non apporta significativi miglioramenti nell'imposizione delle liquidazioni in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti poiché è sempre necessario calcolare l'aliquota media. Una semplificazione vi è invece nel Canton Uri, ma come si osserva dall'esempio, il contribuente è tenuto a pagare un'imposta superiore a causa della progressione dell'aliquota media. Inoltre questa semplificazione è, a mio modo di vedere, contraria all'art. 11 cpv. 2 LAID.

7.4.3 Le prestazioni in capitale provenienti dalla previdenza

L'art. 38 LT-TI (e art. 38 LIFD) pone il principio dell'imposizione separata delle prestazioni in capitale previdenziali a un'aliquota ridotta. L'obiettivo di questo sistema d'imposizione particolarmente favorevole è quello di interrompere la progressività dell'aliquota e di privilegiare la previdenza per delle ragioni sociali.²⁸⁶

L'art. 38 LT-TI mette al beneficio di un'imposizione particolare le seguenti prestazioni:²⁸⁷

- a) i versamenti in capitale provenienti dall'assicurazione vecchiaia, superstiti e invalidità (primo pilastro): si tratta dell'indennità unica cui hanno diritto le vedove che alla morte del coniuge non adempiono le condizioni per l'ottenimento di una rendita per vedove;
- b) le prestazioni da istituzioni di previdenza professionale (secondo pilastro) e da forme riconosciute di previdenza individuale vincolata (terzo pilastro A);
- c) le somme uniche versate in seguito a decesso, danno corporale permanente o pregiudizio durevole della salute, rispettivamente le prestazioni supplementari provenienti da assicurazioni “miste” private soggette a riscatto.

L'art. 38 LT-TI prevede che l'imposta è calcolata con l'aliquota che sarebbe applicabile se al posto della prestazione unica fosse versata una prestazione annua corrispondente, resta comunque riservata l'eventuale applicazione dell'aliquota minima del 2%. La prestazione annua corrispondente è determinata in base alla *Tabella per la conversione di prestazioni in capitale in rendite vitalizie* edita dall'AFC.

²⁸⁶ Laffely Maillard, 2008, p. 578 N. 1.

²⁸⁷ Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino, 2006, p. 4.

L'art. 38 LIFD prevede invece che l'imposta è calcolata applicando un'aliquota attenuata pari a 1/5 di quella ordinaria di cui all'art. 36 LIFD.

I Cantoni che hanno introdotto o stanno per introdurre la *Flat Rate Tax* hanno mantenuto l'imposizione separata dei capitali provenienti dalla previdenza, così come previsto anche dalla legge quadro (art. 11 cpv. 3 LAID):

- Obvaldo prevede all'art. 39 LT-OW un'aliquota attenuata pari a 2/5 di quella ordinaria;
- Uri ha mantenuto un'imposizione separata delle prestazioni in capitale (art. 50 LT-UR), ma, al posto di una scala progressiva delle aliquote attenuata²⁸⁸, ha inserito un'aliquota unica dell'1,9% per le imposte cantonali, dell'1,9% per le imposte comunali e dello 0,5% per l'imposta di culto, senza alcuna possibilità di effettuare delle deduzioni di carattere sociale;²⁸⁹
- Turgovia prevede già un'imposizione separata con un'aliquota proporzionale per l'imposta semplice (art. 39 LT-TG) che equivale al 2% per le persone coniugate e al 2,4% per gli altri contribuenti;²⁹⁰
- Basilea Città prevede una scala progressiva con aliquota massima dell'8% per gli importi superiori a fr. 100'000 (art. 39 LT-BS).

7.5 Gli effetti della progressione a freddo

L'imposta sul reddito delle persone fisiche si calcola sulla base di una scala delle aliquote progressiva: in altri termini, a un aumento del reddito corrisponde un aumento dell'aliquota d'imposta. Pertanto, l'onere fiscale aumenta più che proporzionalmente rispetto all'aumento del reddito. Tale progressione non è contestabile fintanto che si tratta di un aumento reale del reddito, visto che in questo caso l'aumento dell'onere fiscale è conforme al principio dell'imposizione secondo la capacità economica.

Si ha invece progressione “*a freddo*” quando il contribuente, benché l'aumento del reddito sia dovuto al solo rincaro, viene a trovarsi in uno scaglione più forte dell'aliquota progressiva e deve dunque versare un'imposta più elevata.²⁹¹

²⁸⁸ Prima della revisione della legge tributaria l'art. 50 LT-UR prevedeva una progressione delle aliquote per le persone sole e persone coniugate. Nel primo caso del 3,6% per i primi fr. 50'000, del 4,8% per ulteriori fr. 50'000 e del 6% per i redditi superiori a fr. 100'000. Nel secondo caso era prevista, sempre con gli stessi importi, una prima aliquota del 3%, una seconda del 4% e, infine, una terza del 5%.

²⁸⁹ Consiglio di Stato del Canton Uri, 2008, p. 50; Canton Uri, 2008, p. 1272-1273.

²⁹⁰ Gran Consiglio del Canton Turgovia, 2004, p. 4-5.

Con un'aliquota proporzionale in futuro dovranno essere adeguate solamente le deduzioni ed, eventualmente, il minimo esistenziale.²⁹²

Il vantaggio di una *Flat Rate Tax* consiste quindi nel non dover più adeguare la scala delle aliquote dovute al rincaro.

7.6 L'imposta sulla sostanza

Ai fini dell'imposta sulla sostanza valgono gli stessi principi applicabili all'imposta sul reddito per le persone fisiche.

Nelle legislazioni tributarie cantonali l'aliquota proporzionale è prevista attualmente da sette Cantoni.²⁹³

L'introduzione di una *Flat Rate Tax* per l'imposta sul reddito delle persone fisiche presuppone un'imposta proporzionale anche per la sostanza. A questo proposito dovrebbe essere inserita una disposizione sostitutiva all'attuale art. 49 LT-TI cpv. 1 del seguente tenore:

*"1. L'imposta annua sulla sostanza ammonta al X per mille della sostanza imponibile."*²⁹⁴

Con un'aliquota proporzionale si devono anche prevedere delle deduzioni sociali per le persone coniugate, per gli altri contribuenti e per i figli a carico. L'art. 48 LT-TI prevede già delle deduzioni sociali per le persone coniugate di fr. 60'000 (lett. a) e di fr. 30'000 per ogni figli a carico (lett. b). Vi è inoltre una fascia esente per la sostanza netta inferiore a fr. 200'000 (art. 49 cpv. 2 LT-TI).²⁹⁵ La zona esente dovrebbe essere abrogata e sostituita da una deduzione sociale più consistente per le due categorie di contribuenti.

²⁹¹ Consiglio federale, Messaggio progressione a freddo, 1982, p. 1021.

²⁹² Cfr. Locher, *Degressive Tarife*, 2006, p. 122.

²⁹³ Glarona (art. 46 cpv. 1 LT-GL), Lucerna (art. 60 cpv. 1 LT-LU), Nidvaldo (art. 54 cpv. 1 LT-NW), Obvaldo (art. 55 cpv. 1 LT-OW), San Gallo (art. 65 cpv. 1 LT-SG), Svitto (art. 48 cpv. 1 LT-SZ), Turgovia (art. 54 cpv. 1 LT-TG) e Uri (art. 67 cpv. 1 LT-UR, dal 1. gennaio 2009).

²⁹⁴ Per una panoramica sull'imposizione della sostanza nei Cantoni svizzeri si rimanda a Ufficio d'informazioni fiscali, *Impôt sur la fortune*, 2008, p. 37 ss.

²⁹⁵ Nel confronto intercantonale il Ticino è il Cantone con la fascia esente più alta di tutta la Svizzera (Ufficio d'informazioni fiscali, *Impôt sur la fortune*, 2008, p. 33).

7.7 L'imposta alla fonte

La *Flat Rate Tax* presuppone anche una revisione delle aliquote relative all'imposta alla fonte per le persone fisiche senza domicilio o permesso di soggiorno in Svizzera che svolgono un'attività lucrativa nel Cantone.

Le nuove aliquote devono essere ricalcolate sulla base della nuova scala indirettamente progressiva.

7.8 La tassazione globale

La tassazione globale è una forma d'imposizione sul reddito per la quale ne beneficiano i cittadini stranieri che in Svizzera non svolgono alcuna attività lucrativa.²⁹⁶ Invece della tassazione ordinaria, viene effettuata una tassazione sulla base delle spese corrispondenti al tenore di vita del contribuente, detto anche dispendio (art. 6 LAID). Tuttavia, la legge prevede che l'imposta calcolata sul dispendio (di regola 5 volte il valore locativo) non possa essere inferiore all'imposta calcolata secondo la tariffa ordinaria su determinati elementi di reddito e di sostanza di estrazione svizzera, e quelli per i quali il contribuente chiede la parziale o totale esenzione da imposte estere in virtù di una convenzione di doppia imposizione conclusa dalla Svizzera (art. 6 cpv. 3 LAID).

Le disposizioni concernenti la base di calcolo della tassazione globale non ammettono alcun tipo di deduzione sociale²⁹⁷, pertanto un contribuente domiciliato in un Cantone che utilizza il

²⁹⁶ È ammessa anche per i cittadini svizzeri che, per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni, acquisiscono domicilio o dimora fiscale in Svizzera. Tuttavia, rispetto agli stranieri, i cittadini svizzeri possono beneficiare della tassazione globale solamente fino alla scadenza del periodo fiscale durante il quale hanno preso domicilio o dimora fiscale (cfr. art. 6 cpv. 1 LAID).

²⁹⁷ Art. 3 dell'Ordinanza sull'imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta (RS 642.123). Secondo le raccomandazioni del 28.09.2007 della Conferenza dei Direttori Cantionali delle Finanze sulla tassazione globale, al punto 5.3 si indica che 22 dei 26 Cantoni applicano in maniera analoga le disposizioni contenute nell'Ordinanza federale (http://www.fdk-cdf.ch/fr-ch/070928_empfehlung_fdk_pauschalbesteuerung_def_f.pdf, pagina consultata il 20.02.2009).

Il Canton Uri, nel regolamento per l'imposizione secondo il dispendio (<http://ur.lexspider.com/html/3-2213.htm>, pagina consultata il 20.02.2009), prevede all'art. 4 l'esclusione delle deduzioni sociali di cui all'art. 46 LT-UR per i globalisti. La stessa regola è prevista dal Canton Obvaldo che prevede anch'esso, all'art. 3 delle direttive sulla tassazione globale, l'esclusione delle deduzioni sociali di cui all'art. 37 LT-OW (<http://ilz.ow.ch/gessamml/pdf/641417.pdf>, pagina consultata il 20.02.2009). Infine, analoga disposizione per Basilea Città poiché nell'ordinanza sulle imposte dirette (art. 7) rimanda alle

sistema ad aliquota proporzionale si vedrà negato della possibilità di dedurre, dalla base di calcolo, la deduzione sociale e, per tale ragione, verrà imposto con l'aliquota massima che di fatto corrisponde all'aliquota proporzionale.

Si può quindi affermare che se attraverso un sistema ad aliquote marginali progressive l'imposta calcolata sul dispendio del contribuente tiene in considerazione la capacità contributiva – seppur in maniera discutibile per il fatto di essere tassati per apprezzamento dall'autorità fiscale –, con un sistema *Flat Rate Tax* questo principio viene disatteso in quanto il contribuente al beneficio della globale si troverà a dover pagare un'imposta calcolata con l'aliquota massima.

7.9 Le modifiche delle altre leggi

In diverse leggi o regolamenti cantonali, che si indirizzano in particolare a dei servizi sociali prestati dal Cantone, ci si riferisce sovente al reddito imponibile quale indicatore per valutare se sia possibile erogare un aiuto sociale.

Ad esempio la legge di applicazione della Legge federale sull'assicurazione malattie²⁹⁸ e il regolamento della Legge sull'assicurazione obbligatoria contro le malattie²⁹⁹ prevedono che il reddito imponibile sia l'indicatore principale per ricevere i sussidi per il pagamento dei premi della cassa malati.

Vi sono inoltre il regolamento delle borse di studio³⁰⁰ che si basa anch'esso sul reddito per elargire degli assegni di studio; gli aiuti comunali versati ai domiciliati di un Comune che si trovano in situazioni modeste (p. es. gli assegni educativi); gli assegni famigliari per i lavoratori indipendenti, ecc.

La rideterminazione del reddito imponibile (che diminuisce in base alla deduzione sociale generale) deve quindi essere adattata anche a tutte le leggi e i regolamenti cantonali, al fine di non dover aumentare, anche in termini sostanziali, i trasferimenti di carattere sociale dallo Stato alle persone che si trovano in condizioni economiche modeste.

disposizioni contenute nell'Ordinanza federale
(<http://www.gesetzsammlung.bs.ch/sg/na/pdf/erlasse/640.110.pdf>, pagina consultata il 20.02.2009).

²⁹⁸ RL 6.4.6.1.

²⁹⁹ RL 6.4.6.1.1.

³⁰⁰ RL 5.1.3.1.

8 Conclusioni

La Costituzione federale assegna una competenza esclusiva alla Confederazione per quanto riguarda la riscossione delle imposte indirette, mentre ai Cantoni è data facoltà di riscuotere un'imposta diretta in concorrenza con la Confederazione, nei limiti previsti dalla Costituzione. Nel campo delle imposte dirette la Costituzione federale prevede, da un profilo formale, una limitazione alla sovranità fiscale dei Cantoni che si estende all'assoggettamento, all'oggetto e al periodo di calcolo delle imposte, alla procedura e alle disposizioni penali; i Cantoni rimangono liberi nel determinare le aliquote fiscali, gli importi esenti da imposta e gli importi delle deduzioni. Questa autonomia ha recentemente portato alcuni Cantoni ad adottare sistemi innovativi d'imposizione nel sistema tributario svizzero, tra i quali si annovera sicuramente la *Flat Rate Tax*.³⁰¹ La peculiarità di questo sistema d'imposizione è costituita da un'unica aliquota (*Flat Rate*) che, combinata con una forte deduzione sociale, conferisce alla curva d'imposta un'evoluzione regolare e indirettamente progressiva dell'onere fiscale.

Gran parte della dottrina ritiene che la *Flat Rate Tax* sia conforme al principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva poiché l'onere fiscale cresce in maniera più che proporzionale all'aumentare del reddito. Il Tribunale federale non ha però precisato se la scala delle aliquote debba essere prevista attraverso delle aliquote marginali crescenti (progressione diretta) oppure se sia possibile utilizzare un'aliquota marginale unica accompagnata da una deduzione sociale (progressione indiretta). Secondo il mio convincimento si può comunque ritenere che entrambi i metodi appartengono alla grande famiglia delle imposte progressive.

I Cantoni che hanno introdotto o vogliono introdurre la *Flat Rate Tax* hanno adottato sistemi diversi:

- Obvaldo e Uri hanno scelto un sistema di aliquota unica combinata con una deduzione sociale costante (*metodo della progressività per deduzione costante*). La differenza sostanziale tra i due Cantoni consiste nell'interpretazione della *Flat Rate Tax*: Obvaldo ritiene l'imposta indirettamente progressiva, mentre Uri sostiene che sia proporzionale. Ne conseguono delle differenze, anche sostanziali, nel determinare l'onere fiscale. A mio modo di vedere, nel primo caso si tengono giustamente in considerazione i redditi mondiali per stabilire l'onere fiscale secondo il principio della riserva di progressione

³⁰¹ Altre innovazioni sono riscontrabili nell'imposizione dei dividendi (*Teilsatzverfahren*) oppure nelle soglie massime di onere fiscale (cfr. Richner, *Steuertarifliche Besonderheiten*, 2008, p. 201 ss.).

- dell'aliquota, mentre nel secondo caso i redditi mondiali non vengono per nulla considerati poiché si ritiene che l'aliquota marginale e l'aliquota media corrispondano;
- Turgovia prevede a sua volta un'aliquota unica e, invece di una deduzione sociale fissa, prevede una deduzione sociale regressiva da una determinata soglia di reddito (*metodo della progressività per deduzione regressiva per classi*). Una volta esaurita la deduzione sociale l'aliquota media e l'aliquota marginale corrispondono;
 - Basilea Città ha invece previsto due aliquote marginali e una deduzione sociale fissa (*metodo della progressività per deduzione con numero ridotto di scaglioni*). Sia il metodo di Basilea Città sia quello di Turgovia contengono dei correttivi al fine di garantire una progressione anche per i redditi elevati.
 - ai sistemi menzionati va aggiunto il *metodo della progressività per deduzione continua*, il quale non è ancora stato introdotto da nessun Cantone. Questo metodo è molto simile a quello proposto dal Canton Turgovia e, invece di una riduzione della deduzione per classi di reddito, prevede una riduzione della deduzione sociale continua. Questo sistema ha il pregio di conferire alla curva d'imposta un'evoluzione più regolare dell'onere fiscale.

Per valutare da un profilo generale gli effetti della *Flat Rate Tax* si devono ponderare i vantaggi e gli svantaggi conseguiti.

I vantaggi apportati dall'aliquota unica sono sicuramente importanti dal profilo della tecnica tributaria e si possono così riassumere:

- si elimina completamente la disparità di trattamento tra persone sole e persone coniugate. L'adozione di una *Flat Rate Tax* costruita con una deduzione sociale per le persone coniugate pari al doppio di quella per le persone sole risponde perfettamente al principio della parità di trattamento. In una tale situazione un contribuente pagherà lo stesso importo prima e dopo il matrimonio. La deduzione sociale per i coniugi deve comunque essere tenuta in considerazione con la deduzione per doppio reddito e, per garantire la parità di trattamento, quest'ultima deduzione dovrebbe essere ridotta al minimo;
- non è più necessario calcolare l'aliquota mondiale nel caso di redditi assoggettati in diversi domicili fiscali (primario e accessorio) poiché la deduzione sociale è già ripartita nella proporzione tra il reddito di competenza del domicilio fiscale primario e i redditi mondiali. Questo sistema è conforme anche alla giurisprudenza del Tribunale federale nei casi di doppia imposizione intercantonale;

- in caso di periodo di assoggettamento inferiore al periodo fiscale non si richiede più di annualizzare sui 12 mesi i redditi del contribuente per calcolare l'aliquota poiché la deduzione sociale è già ripartita in proporzione ai mesi di assoggettamento;
- gli effetti della progressione a freddo sono eliminati per ciò che concerne la scala delle aliquote. Restano unicamente da aggiornare gli importi relativi alle deduzioni;
- si semplifica il calcolo dell'onere fiscale poiché al reddito imponibile si deve moltiplicare l'aliquota marginale unica. Il contribuente non deve quindi calcolare l'onere fiscale tenendo in considerazione le aliquote marginali di ogni scaglione di reddito oppure ricorrere al calcolatore d'imposta;
- si semplificano le istruzioni per compilare le imposte in relazione alla tabella per il calcolo dell'imposta cantonale.

Vi sono poi delle opinioni secondo le quali l'aliquota proporzionale ha anche il pregio di diminuire gli incentivi nell'ottimizzazione fiscale perché l'onere fiscale aumenta in maniera proporzionale al crescere del reddito. Se fosse effettivamente così la *Flat Rate Tax* sarebbe però contraria al principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva, il quale richiede che l'onere fiscale aumenti più che proporzionalmente al crescere del reddito.

Per contro la *Flat Rate Tax* comporta principalmente un solo svantaggio che riguarda la socialità delle aliquote. Dal principio della capacità contributiva non si desume come debba essere ripartito l'onere fiscale; il Tribunale federale si è limitato ad affermare che il legislatore dispone di un ampio margine di apprezzamento; inoltre la dottrina è divisa sulla questione della *Flat Rate Tax* correlata al principio di redistribuzione dei redditi. Secondo una parte di essa, un'imposizione indirettamente progressiva contraddice ai principi della giustizia fiscale delle imposte, per un'altra parte invece la *Flat Rate Tax* rispetta il principio della redistribuzione. A mio avviso la verità sta nel mezzo: per valutare se una *Flat Rate Tax* rispecchia tale principio è necessario paragonare il nuovo onere fiscale che ne deriva con lo status quo. Vi sono Cantoni che prevedono una progressione della scala delle aliquote molto simile a Cantoni con un'aliquota unica (cfr. le curve d'imposta di Svitto e Obvaldo), per cui il principio della giustizia fiscale, a mio parere, è in questo caso rispettato; altri Cantoni invece prevedono una progressione della scala delle aliquote più sociale per i redditi medio-bassi e più marcata per i redditi elevati, per cui la nuova progressione indiretta che si viene a formare causerà, in neutralità di gettito fiscale, un aggravio fiscale per il ceto-medio, al fine di sopportare lo sgravio fiscale dei bassi e alti redditi.

La socialità della *Flat Rate Tax* dipende dell'aliquota e dalla deduzione sociale scelta dal legislatore: un'aliquota elevata associata a una forte deduzione sociale favorisce principalmente i contribuenti che dispongono di un reddito modesto; una bassa aliquota associata a una debole deduzione sociale favorisce invece i redditi elevati. Dato che la deduzione sociale in favore di tutti i contribuenti è una scelta puramente politica, per fare in modo che essa sia sociale, dovrebbe essere perlomeno regressiva da un determinato reddito. Questo permetterebbe inoltre di non interrompere la progressiva della curva d'imposta che si viene a creare con una deduzione sociale costante. Un simile correttivo è l'unico strumento a disposizione del legislatore in grado di modificare un'unica parte della curva d'imposta, in particolare quella riguardante i redditi elevati. Infatti la curva d'imposta, che si ricava attraverso una costruzione matematica di aliquota e di deduzione sociale, non consente di migliorare la situazione fiscale di una sola categoria di contribuenti senza modificare simultaneamente quella degli altri contribuenti.

Il legislatore che decide di introdurre una *Flat Rate Tax* in neutralità di gettito deve essere consapevole che il ceto medio si dovrà verosimilmente sobbarcare un onere fiscale superiore rispetto a prima per favorire la riduzione delle imposte per le altre fasce di reddito. A mio parere una scelta del genere viola la funzione sociale delle imposte, in particolare il principio di redistribuzione dei redditi. Se, per contro, il legislatore non intendesse aggravare fiscalmente nessun contribuente, dovrebbe prevedere una perdita di gettito fiscale che dipende dalla struttura della scala delle aliquote progressive prima della riforma, confrontata con la nuova struttura indirettamente progressiva. Si può comunque affermare che i maggiori benefici saranno riscontrabili per i bassi e gli alti redditi e probabilmente il ceto-medio si troverà con uno sgravio d'imposta poco consistente, se non addirittura nullo. Per evitare uno sgravio fiscale significativo per gli alti redditi il legislatore potrebbe proporre dei correttori come quelli previsti da Basilea Città e Turgovia. In questo modo si verrebbe a creare un'ulteriore progressione per le fasce alte di reddito attraverso una seconda aliquota marginale oppure una riduzione costante della deduzione sociale. Questi correttori hanno sostanzialmente lo scopo di non abbattere troppo marcatamente il gettito fiscale e di ripartire in maniera più equa l'onere fiscale.

L'introduzione di un sistema *Flat Rate Tax* nella legge tributaria rappresenta senz'altro uno strumento di marketing fiscale per attrarre contribuenti facoltosi nella propria giurisdizione. Se pensiamo ad esempio al modello turgoviese, la deduzione sociale regressiva abbinata all'aliquota unica non tende a semplificare più di tanto il sistema tributario poiché inverte semplicemente il sistema ad aliquote progressive con deduzioni costanti. Tuttavia un tale

sistema si presenta agli occhi dei contribuenti dotati di grande mobilità come più innovativo e in grado di mascherare gli svantaggi che si manifestano con delle aliquote progressive. Sempre più frequentemente i confronti del carico fiscale tra i diversi Cantoni si basano unicamente sulle aliquote massime, quindi l’adozione di una *Flat Rate Tax* (senza o con dei correttivi) permette senz’altro al Cantone di assumere una maggiore visibilità in termini concorrenziali e di marketing.

Per valutare se l’effetto marketing della *Flat Rate Tax* avrà avuto successo, sarà necessario attendere qualche anno per capire se nei Cantoni pionieri vi sia stato effettivamente un aumento del numero di contribuenti facoltosi. Bisogna pur constatare che i grossi contribuenti non sono molti e se ogni Cantone continua ad attuare una politica fiscale aggressiva per i redditi alti, potrebbe in futuro non essere più in grado di far fronte alle proprie spese.

Si può concludere affermando che la *Flat Rate Tax* apporta qualche semplificazione, anche se non strutturale, al sistema tributario, ma essa si pone in contrasto con il principio della giustizia fiscale di un Cantone, se quest’ultimo prevede una socialità delle aliquote, vale a dire un bassa fiscalità per i redditi modesti e un forte prelievo fiscale per i redditi elevati, come lo è ad esempio il Canton Ticino. Introducendo una *Flat Rate Tax* il legislatore dovrebbe ridimensionare le entrate fiscali poiché si verrebbe a formare una progressione più marcata per i redditi medi, che poi tenderebbe all’aliquota proporzionale. Per contro un Cantone che si contraddistingue per una bassa pressione fiscale e per aliquote per redditi medio-bassi poco sociali, non dovrebbe ritrovarsi con grossi problemi di natura finanziaria.

Presumo inoltre che un politico, prima di introdurre una *Flat Rate Tax* esiga di conoscere quante entrate vengano presumibilmente a mancare nelle casse cantonali. Anche il migliore dei sistemi impositivi non potrà mai avere il consenso dalla maggioranza politica se esso non consente allo Stato di finanziarsi adeguatamente per assicurare lo svolgimento dei propri compiti. È per cui consigliabile effettuare delle simulazioni adeguate, utilizzando diverse varianti di aliquota e di deduzione sociale e, se necessario, inserire anche dei correttivi, per analizzare il nuovo onere fiscale che si viene a creare per le categorie di contribuenti e, altro dato importante, per stimare le probabili perdite di gettito fiscale per le casse cantonali.

Senza dei robusti correttivi la *Flat Rate Tax*, nonostante contenga diversi pregi, non si può considerare un’imposta diretta di carattere sociale, bensì un’imposta indirizzata alla classe più abbiente. La sua progressione “frenata” si viene a scontrare con le finalità di un’imposta diretta: contribuire al finanziamento della spesa pubblica e servire da strumento di redistribuzione della ricchezza.

“Un’oculata e previdente gestione della cosa pubblica deve tuttavia tenere conto di tutte le possibili eventualità e delle reazioni che un atto legislativo può provocare, soprattutto quando tende ad andare oltre i principi di equità e giustizia fiscale che sono alla base di tutto il nostro ordinamento.”³⁰²

³⁰² Commissione speciale in materia tributaria, 1978, p. 706.

9 Bibliografia

AFC; Charge fiscale en Suisse, Chefs-lieux des cantons – Nombres cantonaux 2007, in: http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/zahlen_fakten/dok/steuerbelastung/2007/kh/ganz.pdf (pagina consultata il 26.12.2008), Dipartimento federale delle finanze, Berna 2008.

Artoni Roberto; Elementi di scienza delle finanze, 5° ed., il Mulino, Bologna 2007.

Athanas Peter/Widmer Stefan; Commentario all'art. 6 LIFD, in: Zweifel Martin/Athanas Peter, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht (I/2a): Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), art. 1-82, 2° ed., Helbing Lichtenhahn Verlag, Basilea/Ginevra/Monaco 2002.

Aubert Jean-François/Mahon Pascal; Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Schulthess, Zurigo/Basilea/Ginevra 2003.

Auer Andreas/Malinverni Giorgio/Hottelier Michel; Droit constitutionnel suisse, 2° ed., vol. II, Précis de droit Stämpfli, Berna 2006.

Baranzini Mauro; Economia politica – Macroeconomia e microeconomia, 2° ed., Camera commercio industria artigianato cantone Ticino, Lugano 1994.

Behnisch Urs R./Opel Andrea; Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig, Bemerkungen zu BGE 133 I 206, in: Jusletter del 15.10.2007.

Benz Rolf; Erste Gedanken zur Easy Swiss Tax aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ZSIS 09/2007, http://www.benzlaw.ch/dokumente/publikationen/zsis_Newsletter_09_07.pdf (pagina consultata il 26.12.2008). **Citato:** Easy Swiss Tax.

Benz Rolf; Urteilsbesprechung: Degressive Steuern sind verfassungswidrig, in: ZSIS 06/2007, http://www.benzlaw.ch/dokumente/publikationen/zsis_Newsletter_06_07.pdf (pagina consultata il 26.12.2008). **Citato:** Urteilsbesprechung.

Benz Rolf; Verfassungsmässige Aspekte degressiver Einkommens- und Vermögenssteuertarife, in: ZSIS 03/2006, http://www.benzlaw.ch/dokumente/publikationen/zsis_Newsletter_03_06.pdf (pagina consultata il 26.12.2008). **Citato:** Verfassungsmässige Aspekte.

Benz Rolf; Verfassungsmässige Einkommens- und Vermögenssteuertarife, in: Beusch Michael, Steuerrecht 2007, Best of zsis, Schulthess, Zurigo/Basilea/Ginevra 2007. **Citato:** Verfassungsmässige Einkommens- und Vermögenssteuertarife.

Bernardoni Norberto/Duchini Giorgio; La fiscalità dell'azienda nel nuovo diritto federale e cantonale ticinese, Edita dalla Cancelleria dello Stato e dal Dipartimento delle finanze e dell'economia, Edizione speciale della RDAT, Agno 1998.

Bernasconi Marco; Cantoni: preoccupa il confronto fiscale, in: Corriere del Ticino del 16.01.2008. **Citato:** Confronto fiscale.

Bernasconi Marco; Federalismo fiscale: L'esempio del Cantone Ticino dal 1950 al 1995, Cancelleria dello Stato del Cantone Ticino, Edizione speciale della RtiD, Bellinzona 2008. **Citato:** Federalismo fiscale.

Bigler-Eggenberger Margrith; Commentario all'art. 41 Cost., in: Ehrenzeller Bernhard/Mastronardi Philippe/Schweizer Rainer J./Vallender Klaus A., Die schweizerische Bundesverfassung [Commentaire St-Gallois], Schulthess, Zurigo 2002.

Birk Dieter; Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Masstab der Steuernormen, Deubner, Colonia 1983.

Borkert Stefan; Regierung will Flat Rate Tax, in: Tagblatt Zeitung del 25.09.2008, <http://www.wifoe.tg.ch/documents/Tagblatt.pdf> (pagina consultata il 26.12.2008). **Citato:** Regierung.

Borkert Stefan; Steuersatz leicht erhöht, in: Tagblatt Zeitung del 17.01.2009, <http://www.tagblatt.ch/aktuell/thurgau/tb-tg/Steuersatz-leicht-erhoeht;art219,1240621> (pagina consultata il 06.02.2009). **Citato:** Vorberatende Kommission.

Bosi Paolo; Corso di scienza delle finanze, il Mulino, Bologna 1996.

BU Consiglio degli Stati; Berna 1986.

BU Consiglio degli Stati; Berna 1998.

BU Consiglio nazionale; Berna 1998.

BU Consiglio nazionale; Berna 2007.

Canton Uri; Botschaft zur Änderung des Gesetzes über die direkten Steuern (Volksabstimmung vom 28. September 2008), in: Amtsblatt des Kantons Uri, no. 34, http://www.ur.ch/dateimanager/amtsblatt/2008/amtsblatt_o8_34.pdf (pagina consultata il 26.12.2008), Altdorf 2008.

Cavelti Ulrich; Schranken des Steuerföderalismus, in: Rechtliche Rahmenbedingungen des Wirtschaftsstandortes Schweiz: Festschrift 25 Jahre juristische Abschlüsse an der Universität St. Gallen (HSG), Dike, Zurigo/San Gallo 2007.

CDT TI del 18.02.1994 N. 14/94=RDAT II-1994; art. 31 cpv. 1 lett. g) LT, 24, 25 DIFD. Contribuenti illimitatamente imponibili – con reddito estero – Deduzione proporzionale degli oneri sociali, 1994.

Commissione “Imposizione della famiglia”; Rapport de la commission d’experts chargée d’examiner le système suisse d’imposition de la famille (commission Imposition de la famille) remis au Département fédéral des finances, in: <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/00837/index.html?lang=it> (pagina consultata il 26.12.2008), Dipartimento federale delle finanze, Berna, 1998.

Commissione incaricata dell’esame preliminare; Fassung der vorberatenden Kommission, Gesetz betreffend die Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 14. September 1992, in: http://www.steuerverwaltung.tg.ch/documents/Steuergesetzrevision_2010_Gesetzestext_vorberatende_Kommission.pdf (pagina consultata il 06.02.2009), Frauenfeld 2009.

Commissione speciale in materia tributaria; Rapporto della Commissione speciale in materia tributaria relativo all’iniziativa popolare del 1. settembre 1977 sul calcolo dell’imposta per il reddito delle persone fisiche (del 21 agosto 1978), in: Sessione ordinaria primaverile del Canton Ticino, Bellinzona 1978.

Commissione speciale in materia tributaria; Rapporto di minoranza sul messaggio 11 settembre 1974 concernente il progetto di nuova legge tributaria del Cantone Ticino (del 31 agosto 1976), N. 2000 R 2 Finanze, in: Sessione ordinaria primaverile del Canton Ticino, Bellinzona 1976.

Comunicato stampa; Uri plebiscita la flat rate tax, sgravi a San Gallo e Svitto, in: Corriere del Ticino del 29.09.2008.

Consiglio di Stato del Canton Appenzello Esterno; X.1 Bericht und Antrag des Regierungsrates vom 12. August 2008, in: <http://www.ar.ch/Generator/bilder/11736.pdf> (pagina consultata il 26.12.2008), Appenzello 2008.

Consiglio di Stato del Canton Basilea Città; Ratschlag und Bericht Nr. 07.1357.01, in: <http://www.grosserrat.bs.ch/dokumente/000000314257.pdf> (pagina consultata il 26.12.2008), Basilea 2007.

Consiglio di Stato del Canton Berna; Vernehmlassungsvorlage vom 19. Dezember 2008, Vortrag des Regierungsrates an den Grossen Rat betreffend das Steuergesetz (Änderung), in: <http://www.portalbackend.be.ch/public/media/DisplayFile.aspx?fileId=5416536537426804&linkId=54446491934795103&linkName=Änderung%20Steuergesetz%20des%20Kantons%20Bern> (pagina consultata il 26.12.2008), Berna 2008.

Consiglio di Stato del Canton Lucerna; Botschaft des Regierungsrates an den Kantonsrat zum Entwurf einer Änderung des Steuergesetzes (Teilrevision 2011) B 75, in: http://www.lu.ch/download/gr-geschaefte/2007-2011/b_075.pdf (pagina consultata il 26.12.2008), Lucerna 2008.

Consiglio di Stato del Canton Obvaldo; Botschaft des Regierungsrats zur Teilrevision des Steuergesetzes auf den 1. Januar 2006, in: http://www.ow.ch/dl.php/de/4656f2506856c/Steuer_Botschaft.pdf (pagina consultata il 26.12.2008), Sarnen 2005.

Consiglio di Stato del Canton Obvaldo, Botschaft zu einem Nachtrag zum Steuergesetz, in: http://www.ow.ch/dl.php/de/46f7aba528e1c/Steuergesetz_Botschaft.pdf (pagina consultata il 26.12.2008), Sarnen 2007.

Consiglio di Stato del Canton Ticino; Messaggio concernente la modifica di alcune norme della legge tributaria del 28 settembre 1976 (del 26 settembre 1984), in: Sessione autunnale del Canton Ticino, Bellinzona 1984.

Consiglio di Stato del Canton Ticino; Messaggio del Consiglio di Stato al Gran Consiglio concernente il disegno della nuova legge tributaria (del 20 febbraio 1940), N. 142, in: Sessione ordinaria autunnale del Canton Ticino, Bellinzona 1949.

Consiglio di Stato del Canton Turgovia; Botschaft zur Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 14. September 1992, in:

http://www.tg.ch/documents/Botschaft_StG_Revision_2010.pdf (pagina consultata il 26.12.2008), Frauenfeld 2008.

Consiglio di Stato del Canton Turgovia; Gesetz betreffend die Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 14. September 1992, in: http://www.tg.ch/documents/Gesetzestext_StG_Revision_2010.pdf (pagina consultata il 26.12.2008), Frauenfeld 2008.

Consiglio di Stato del Canton Uri; Nr. 2008-177 R-270-11- Bericht und Antrag des Regierungsrats an den Landrat zur Teilrevision des Gesetzes über die direkten Steuern (StG), in: <http://www.ur.ch/dateimanager/i-lrberichtantragstg.pdf> (pagina consultata il 26.12.2008), Altdorf 2008.

Consiglio federale; Messaggio a sostegno delle leggi federali sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni e sull'imposta federale diretta (Messaggio sull'armonizzazione fiscale) del 25 maggio 1983, no. 83.043, in: Foglio federale, III/1983. **Citato:** Messaggio LAID/LIFD.

Consiglio federale; Messaggio concernente il pacchetto fiscale 2001, no. 01.021, in: Foglio federale, I/2001. **Citato:** Messaggio pacchetto fiscale.

Consiglio federale; Messaggio concernente la nuova impostazione della perequazione finanziaria e dei compiti tra Confederazione e Cantoni (NPC) del 14 novembre 2001, no. 01.074, in: Foglio federale, 2002. **Citato:** Messaggio NPC.

Consiglio federale; Messaggio concernente la revisione della Costituzione federale del 20 novembre 1996, no. 96.091, in: Foglio federale, I/1997. **Citato:** Messaggio Cost.

Consiglio federale; Messaggio relativo a un disegno di legge per la compensazione degli effetti della progressione a freddo in materia di imposta federale diretta del 24 novembre 1982, no. 82.078, in: Foglio federale, III/1982. **Citato:** Messaggio progressione a freddo.

Consiglio federale; Risposta del 17.03.2006 alla mozione 05.3791 (No all'imposizione decrescente!) depositata dal Gruppo socialista, in: http://www.parlament.ch/I/Suche/Pagine/geschaefte.aspx?gesch_id=20053791 (pagina consultata il 26.12.2008), Parlamento svizzero, Berna 2006. **Citato:** Risposta del 17.03.2006 alla mozione 05.3791.

Consiglio federale; Risposta del 07.09.2005 all'interpellanza 05.3396 (Esaminare l'opportunità di introdurre un tasso d'imposta unico) depositata dall'on. Markus Wäfler, in: http://www.parlament.ch/I/Suche/Pagine/geschaefte.aspx?gesch_id=20053396 (pagina consultata il 26.12.2008), Parlamento svizzero, Berna 2005. **Citato:** Risposta del 07.09.2005 all'interpellanza 05.3396.

Consiglio federale; Risposta del 12.09.2007 all'interpellanza 07.3439 (La semplificazione del sistema fiscale è prioritaria?) depositata dall'on. Markus Hutter, in: http://www.parlament.ch/I/Suche/Pagine/geschaefte.aspx?gesch_id=20073439 (pagina consultata il 26.12.2008), Parlamento svizzero, Berna 2007. **Citato:** Risposta del 12.09.2007 all'interpellanza 07.3439.

Consiglio federale; Risposta del 15.06.2007 all'interpellanza urgente 07.3307 (Interferenza del Tribunale federale nell'autonomia fiscale cantonale) depositata dal Gruppo dell'Unione democratica di Centro, in: http://www.parlament.ch/I/Suche/Pagine/geschaefte.aspx?gesch_id=20073307 (pagina consultata il 26.12.2008), Parlamento svizzero, Berna 2007. **Citato:** Risposta del 15.06.2007 all'interpellanza urgente 07.3307.

Digeronimo Angelo; Le innovazioni della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD) per quel che riguarda la fiscalità delle aziende, dei fondi d'investimento ed alcuni aspetti affini, I. parte, RDAT, I/1991.

Dipartimento delle finanze e della socialità del Canton Turgovia; Erläuternder Bericht zum Entwurf für ein Gesetz betreffend die Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 14. September 1992 (StG; RB 640.1), in: http://www.steuerverwaltung.tg.ch/documents/Vernehmlassungsvorlage_StG_2010.pdf (pagina consultata il 26.12.2008), Frauenfeld 2008.

Dipartimento delle finanze e della socialità del Canton Turgovia; Gesetz betreffend Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 14. September 1992, in: http://www.tg.ch/documents/Gesetzestext_flatratetax.pdf (pagina consultata il 26.12.2008), Frauenfeld 2008.

Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino; Circolare N. 3/2006, Liquidazioni in capitale (art. 37 e 38 LT), in: http://www.ti.ch/DFE/DC/DOCUMENTI_CIRCOLARI/circ_2006_03.pdf (pagina consultata il 26.12.2008), Bellinzona 2006.

DTF 110 Ia 7; Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 13. April 1984 i.S. Hegetschweiler gegen Regierungsrat des Kantons Zürich (del 13.04.1984).

DTF 114 Ia 221; Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 8. Dezember 1988 i.S. Willy Müller gegen Kanton Basel-Landschaft (del 08.12.1988).

DTF 114 Ia 321; Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 9. Dezember 1988 i.S. Electra Massa und 21 Mitbeteiligte gegen Kanton Wallis (del 09.12.1988).

DTF 118 Ia 1; Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public du 24 janvier 1992 en la cause F. c. Genève, Tribunal administratif et administration fiscale cantonale (del 24.01.1992).

DTF 120 Ia 329; Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 18. November 1994 i.S. X. gegen Gemeinde Y. und Finanzdirektion des Kantons Zürich (staatsrechtliche Beschwerde) (del 18.11.1994).

DTF 122 I 101; Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 24. Mai 1996 i.S. E. M. gegen Kantonale Steuerverwaltung St. Gallen und Verwaltungsgericht St. Gallen (del 24.05.1996).

DTF 124 I 193; Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 29. Mai 1998 i.S. Niklaus Scherr und Mieterinnen- und Mieterverband Zürich gegen Regierungsrat des Kantons Zürich (del 29.05.1988).

DTF 128 I 102; Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung i.S. Maria Halbeisen gegen Departement des Innern des Kantons Solothurn und Kantonales Steuergericht Solothurn (del 30.01.2002).

DTF 131 I 377; Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung i.S. X. und Mieterinnen- und Mieterverband Baselland und Dorneck-Thierstein gegen Kanton Basel-Landschaft (Staatsrechtliche Beschwerde) (del 27.05.2005).

DTF 132 I 157; Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung i.S. X. gegen Steuerverwaltung sowie Verwaltungsgericht des Kantons Glarus (del 12.04.2006).

DTF 133 I 206=RDAF 63/2007; Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung i.S. Halter-Durrer und Mitb. gegen Kanton Obwalden (del 01.06.2007).

DTF 2A.683/2006; Sentenza del 4 settembre 2007, II Corte di diritto pubblico, A. A. ricorrente, patrocinato dall'avv. Michela Ferrari-Testa, contro Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino (del 04.09.2007).

DTF 2P.171/1992=ASA 63/1994-95; Urteil des Schweizerischen Bundesgericht, II. öffentlichrechtliche Abteilung, vom 23. Juli 1993 (del 23.07.1993).

DTF 99 Ia 638; Urteil vom 20. Juni 1973 i.S. Weber und Mitbeteiligte gegen Kanton Basellandschaft (del 20.06.1973).

DTF=ASA 54/1985-86; Entscheid betreffend kantonale Abgaben, Urteil des Schweizerischen Bundesgericht, II. Öffentliche Abteilung, vom 20. Mai 1983 (del 20.05.1983).

Einaudi Luigi; Miti e paradossi della giustizia tributaria, Einaudi, Torino 1959.

Falletti Vittorio/Maggi Maurizio/Piperno Stefano; Manuale di economia e finanza pubblica, Elemond Scuola & Azienda, Milano 1996.

Fuest Clemens; Flat Rate Tax: Vor- und Nachteile eines Systems mit einheitlichem Steuersatz, in: La Vie économique, http://www.ag.ch/staag/daten/B18/flat_tax.pdf (pagina consultata il 26.12.2008), 78/2005.

Gassner Wolfgang/Lang Michael; Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Verhandlungen des 14. Österreichischen Juristentages, vol. III/1, Vienna 2000.

Glasmeyer Matthias; Steuerwettbewerb in der Europäischen Union – Eine wirtschaftsethische Perspektive, Haupt Verlag, Berna 2006.

Gran Consiglio del Canton Appenzello Interno; Einladung zur Grossrats-Session, in: <http://www.ai.ch/dl.php/de/47d677443b74c/V20080331.pdf> (pagina consultata il 26.12.2008), Appenzello 2008.

Gran Consiglio del Canton Basilea Città; Texte für die Gesetzessammlung, in: http://www.steuer.bs.ch/ktbl_2007-098_steuerpaket_aenderung-steuergesetz_c_2007-216.pdf (pagina consultata il 26.12.2008), Basilea 2007.

Gran Consiglio del Canton Turgovia; Gesetz betreffend Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz). Das Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern

(Steuergesetz) wird geändert, in: <http://www.grgeko.tg.ch/grgeko/GrgFr.php> (pagina consultata il 26.12.2008), Frauenfeld 2004.

Gran Consiglio del Canton Uri; Nr. 56 L-270 Änderung des Gesetzes über die direkten Steuern im Kanton Uri (StG), Sessione del 26 maggio 2008, Altdorf 2008.

Groupe de travail "Allègement pour les familles"; Allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants, Base de décision, in: http://www.estv.admin.ch/f/dokumentation/publikationen/dok/berichte/familien/20081112_arbeitsgruppe-f.pdf (pagina consultata il 26.12.2008), AFC, Berna 2008.

Hauser Christoph/Küchler Carsten; Szenario Flat Rate Tax für den Kanton Luzern, in: http://www.ifu.ch/cms/fileadmin/templates/main/pdf/Studie_Flat_Rate_Tax.pdf (pagina consultata il 26.12.2008), IFU Info-Club für freies Unternehmertum, Lucerna 2008.

Hinny Pascal; Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, in: IFF Forum für Steuerrecht, 1/2006.

Hoffmann Hubert; Flat rate tax für den Kanton St. Gallen?, in: <http://www.steuern.sg.ch/home/steuerberater/informationsveranstaltung/o.Par.0005.DownloadListPar.0004.File.tmp/Absehbare%20Änderungen%20RA.pdf> (pagina consultata il 26.12.2008), Informationsveranstaltung 2008: Neuerungen im Steuergesetz und in der Steuerpraxis im Kanton St. Gallen für das Jahr 2009, San Gallo 2008.

Höhn Ernst/Mäusli Peter; Interkantonaies Steuerrecht, 4° ed., Verlag Paul Haupt, Berna/Stoccarda/Vienna 1999.

Höhn Ernst/Waldburger Robert; Steuerrecht, 9° ed., vol. II, Verlag Paul Haupt, Berna/Stoccarda/Vienna 2001.

Huber Markus Frank; Rechtsgleichheit und Progression, Tesi, Zurigo 1988.

Huber Markus Frank/Klaus Petra; Rechtsgleichheit und degressive Steuertarife, in: IFF Forum für Steuerrecht, 2007.

Jacques Christine; Commentario all'art. 37 LIFD, in: Yersin Danielle/Noël Yves, Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Helbing & Lichtenhahn, Basilea 2008.

Keuschnigg Christian; Ein zukunfts- und wachstumsorientiertes Steuersystem für die Schweiz, Analyse der Effizienz-, Verteilungs- und Wachstumswirkungen, in:

http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/gutachten/analyse_keuschni_gg.pdf (pagina consultata il 26.12.2008), elaborato su mandato dell'AFC, Università di San Gallo, IFF-HSG, San Gallo 2006.

Klett Kathrin; Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, in: RDS, 111/1992.

Laffely Maillard Gladys; Commentario all'art. 38 LIFD, in: Yersin Danielle/Noël Yves, Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Helbing & Lichtenhahn, Basilea 2008.

Lafranchi Giancarlo/Ramelli Lino; Alcune considerazioni sulla concorrenza fiscale, in: RTiD, Edita dalla Cancelleria dello Stato del Cantone Ticino e Helbing Lichtenhahn, Basilea I-2008.

Locher Peter; Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, in: Recht, 24/2006. **Citato:** Degressive Tarife.

Locher Peter; Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2° ed., Stämpfli Verlag AG, Berna 2000. **Citato:** Internationales Steuerrecht.

Locher Peter; III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Band 4, in: Praxis der Bundessteuern, Verlag für Recht und Gesellschaft AG, Therwil. **Citato:** Interkantonaies Doppelbesteuerungsrecht Band 4.

Locher Peter; III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Band 5, in: Praxis der Bundessteuern, Verlag für Recht und Gesellschaft AG, Therwil. **Citato:** Interkantonaies Doppelbesteuerungsrecht Band 5.

Locher Peter; Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 1° ed., Verlag für Recht und Gesellschaft AG, Therwil/Basilea 2001. **Citato:** Kommentar zum DBG.

Locher Peter; La compatibilità della vigente Legge tributaria in relazione ai disegni di legge sull'armonizzazione e sull'imposta federale diretta, Edita dal Dipartimento cantonale delle finanze, Edizione speciale della RTT, Bellinzona 1990. **Citato:** Compatibilità LT.

Locher Peter; La recente giurisprudenza del Tribunale federale sul divieto di discriminazione nel diritto fiscale intercantonale, in: RtiD, Edita dalla Cancelleria dello Stato del Cantone Ticino e Helbing Lichtenhahn, Basilea I-2008. **Citato:** Divieto di discriminazione.

Locher Peter/Ghiringhelli Fernando; Introduzione al diritto fiscale intercantonale, con riferimento alla legge federale sull'armonizzazione fiscale e a quelle tributarie cantonali bernese e ticinese, 2° ed., traduzione a cura di Ghiringhelli Fernando, SUPSI, Lugano 2003.

Malandrini Reto; Consultazione "Easy Swiss Tax", Presa di posizione, in: http://www.plrt.ch/download/pdf/posizione/plr_easy_swiss_tax.pdf (pagina consultata il 26.12.2008), Partito Liberale Radicale Ticinese, Camorino 2007.

Mannhart Annja/Staible Dominic; Plädoyer für den Finanzausgleich, in: AJP, 15/2006.

Matteotti René; Gerechtigkeitsüberlegungen zur Flat Tax, in: ASA, 73/2005.

Morandi Sandra; Die Begrenzung der Steuerlast durch verfassungsrechtliche Bindungen des schweizerischen Steuergesetzgebers, Tesi, San Gallo 1997.

Moschetti Francesco/Lorenzon Gianfranco/Schiavolin Roberto/Tosi Loris; La capacità contributiva, a cura di Moschetti Francesco, Casa Editrice Dott. Antonio Milani (CEDAM), Padova 1993.

Neumark Fritz; Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, J.B. Mohr, Tübingen 1970.

Oberson Raoul; Le principe de la capacité contributive dans la jurisprudence fédérale, in: Höhn Ernst/Vallender Klaus A., Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Verlag Paul Haupt AG, Berna/Stoccarda 1990.

Oberson Xavier; Droit fiscal suisse, 3° ed., Helbing & Lichtenhahn, Basilea/Ginevra/Monaco 2007.

OCSE; Modello di Convenzione fiscale sui redditi e sul patrimonio, traduzione a cura di Maisto Guglielmo, Giuffrè Editore, Milano 2004.

Paschoud Jean-Blaise; Commentario all'art. 6 LIFD, in: Yersin Danielle/Noël Yves, Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Helbing & Lichtenhahn, Basilea 2008. **Citato:** art. 6 LIFD.

Paschoud Jean-Blaise; Commentario all'art. 7 LIFD, in: Yersin Danielle/Noël Yves, Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Helbing & Lichtenhahn, Basilea 2008. **Citato:** art. 7 LIFD.

Pedroli Andrea; Non solo aliquote. Le imposte fra etica, giustizia e concorrenza fiscale, in: RtiD, Edita dalla Cancelleria dello Stato del Cantone Ticino e Helbing Lichtenhahn, Basilea I-2008.

Perrez Josef; Die Auswirkungen einer Flat Tax – eine Simulation mit Zürcher Steuerdaten, in: http://www.statistik.zh.ch/themenportal/anhang/files/472/2008_02.pdf (pagina consultata il 26.12.2008), Statistisches Amt des Kantons Zürich, Zurigo 2008.

Rapporto del gruppo di esperti Cagianut sull'armonizzazione fiscale/testo di legge LAID; Harmonisation fiscale, vol. 128, Publications de la Chambre fiduciaire, Zurigo 1994. **Citato:** Rapporto Cagianut.

Reich Markus; Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, in: ST, 4/1990. **Citato:** Allgemeinheit.

Reich Markus; Commentario all'art. 9 LAID, in: Zweifel Martin/Athanas Peter, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht (I/1): Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2° ed., Helbing Lichtenhahn Verlag, Basilea 2002. **Citato:** art. 9 LAID.

Reich Markus; Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, in: ASA, 53/1984-85. **Citato:** Leistungsfähigkeitsprinzip.

Reich Markus; Verfassungsmässigkeit des Steuertarifs gemäss Vernehmlassungsbericht vom 19. Dezember 2007, Perizia redatta su mandato del Consiglio di Stato del Canton Uri, Küssnacht 2008. **Citato:** Verfassungsmässigkeit.

Reich Markus; Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, in: ASA, 74/2006. **Citato:** Partielle Steuerdegression.

Reich Markus; Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipen, in: Höhn Ernst/Vallender Klaus A., Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Verlag Paul Haupt AG, Berna/Stoccarda 1990. **Citato:** Steuererhebungsprinzip.

Reymond Jacques-André; La "Flat Tax", in: Oberson Xavier/Knapp Blaise, Problèmes actuels de droit économique: mélanges en l'honneur du Professeur Charles-André Junod, Helbing & Lichtenhahn, Basilea 1997.

Richli Paul; Rechtsprobleme im Zusammenhang mit der Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Wirtschaft, in: ASA, 54/1985.

Richner Felix; Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, in: ZStP, 2006. **Citato:** Degressive Einkommenssteuertarife.

Richner Felix; Flat Tax – was würde das für die Schweiz bedeuten?, in: ASA, 73/2005. **Citato:** Flat Tax.

Richner Felix; Steuertarifliche Besonderheiten für natürliche Personen in der Schweiz, in: ASA, 77/2008. **Citato:** Steuertarifliche Besonderheiten.

Ryser Walter/Rolli Bernard; Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4° ed., Staempfli Editions SA, Berna 2002.

Schaltegger Christoph A.; Überlegungen zu einem Einheitssteuersatz (flat rate tax) auf Einkommen in der Schweiz, in: http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/notizen/flat_rate_tax.pdf (pagina consultata il 26.12.2008), AFC, Berna 2004.

Schweizer Rainer J./Küpfer Gabriela; Commentario all'art. 52 Cost., in: Ehrenzeller Bernhard/Mastronardi Philippe/Schweizer Rainer J./Vallender Klaus A., Die schweizerische Bundesverfassung [Commentaire St-Gallois], Schulthess, Zurigo 2002.

Schwerzmann Marcel; Schwerzmann erklärt Flat Rate Tax zum Ziel, in: Neue Luzerner Zeitung del 03.11.2008, http://www.ifu.ch/cms/fileadmin/templates/main/pdf/news08_11_02.pdf (pagina consultata il 26.12.2008).

Senn Silvia Maria; Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, Schriften zum Steuerrecht, Herausgegeben von Markus Reich, Schulthess, Zurigo 1999.

Siegenthaler Ueli; Vom Leistungsfähigkeitsprinzip zum Aequivalenzprinzip, Tesi, Friburgo 1997.

Smith Adam; Indagine sulla natura e le cause della ricchezza delle nazioni, ISEDI, Milano 1973.

Tesauro Francesco; Compendio di Diritto Tributario, 2° ed., UTET Giuridica, Torino 2004.

Tipke Klaus; Die Steuerrechtsordnung, vol. I, Schmidt Dr. Otto KG, Colonia 1993.

Ufficio d'informazioni fiscali; L'imposition de la famille, in: <http://www.estv.admin.ch/f/dokumentation/publikationen/dok/dossier/f2.pdf> (pagina consultata il 26.12.2008), AFC, Berna 1997. **Citato:** Imposition de la famille.

Ufficio d'informazioni fiscali; L'impôt sur la fortune des personnes physiques, in: <http://www.estv.admin.ch/f/dokumentation/publikationen/dok/dossier/d8.pdf> (pagina consultata il 26.12.2008), AFC, Berna 2008. **Citato:** Impôt sur la fortune.

Ufficio d'informazioni fiscali; L'impôt sur le revenu des personnes physiques, in: <http://www.estv.admin.ch/f/dokumentation/publikationen/dok/dossier/d5.pdf> (pagina consultata il 26.12.2008), AFC, Berna 2007. **Citato:** Impôt sur le revenu.

Ufficio federale di giustizia; GAAC 51.61, Perizia sulla costituzionalità dei tassi regressivi sulla negoziazione di titoli di credito, in: <http://www.vpb.admin.ch/ital/doc/51/51.61.html> (pagina consultata il 26.12.2008), Cancelleria federale, Berna 1987.

Vallender Klaus A.; Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen, in: ASA, Sonderheft "Steuerharmonisierung", 61/1992.

Vallender Klaus A./Wiederkehr René; Commentario all'art. 127 Cost., in: Ehrenzeller Bernhard/Mastronardi Philippe/Schweizer Rainer J./Vallender Klaus A., Die schweizerische Bundesverfassung [Commentaire St-Gallois], Schulthess, Zurigo 2002.

Yersin Danielle; Harmonisation fiscale et droit cantonal, in: RDAF, 1994. **Citato:** Harmonisation fiscale.

Yersin Danielle; L'égalité de traitement en droit fiscal, in: RDS, 111/1992. **Citato:** Égalité de traitement.

Yersin Danielle; Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, in: Höhn Ernst/Vallender Klaus A., Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Verlag Paul Haupt AG, Berna/Stoccarda 1990. **Citato:** Buts extra-fiscaux.

Yersin Danielle; Remarques préliminaires, in: Yersin Danielle/Noël Yves, Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Helbing & Lichtenhahn, Basilea 2008. **Citato:** Remarques préliminaires.

Zuppinger Ferdinand/Böckli Peter/Locher Peter/Reich Markus; Steuerharmonisierung, Stämpfli Verlag AG, Berna 1984.

V Certificazione

Samuele Vorpe

31 dicembre 2008

Via Prada 14

6828 Balerna

samuele.vorpe@supsi.ch

SUPSI, MDT

Palazzo E

6928 Manno

Certificazione Lavoro di diploma Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law

Egregi signori,

con la presente, io signor Samuele Vorpe, nato il 3 luglio 1979 e domiciliato a Balerna, attesto di aver svolto interamente da solo e nei termini stabiliti il mio lavoro di diploma intitolato:

Flat Rate Tax

Tra le pieghe dell'aliquota “piatta”

Inoltre certifico di non avere utilizzato altre fonti d'informazione all'infuori di quelle indicate nella bibliografia.

In fede.

Samuele Vorpe

Allegato 1: Esempi di calcolo dell'aliquota nel Canton Turgovia

[Steuerverwaltung, Information + Dienste, 8510 Frauenfeld](#)

Herr
Samuele Vorpe

E-Mail: samuele.vorpe@supsi.ch

052 724 14 26, viktor.suter@tg.ch
Frauenfeld, 12. November 2008

Flat Rate Tax / Ihr E-Mail vom 11.11.2008

Sehr geehrter Herr Vorpe

Gerne beantworten wir Ihre Fragen bezüglich der Flat Rate Tax wie folgt:

Der im Gesetzestext aufgeführte Begriff „**Reineinkommen**“ ist **gleichbedeutend mit dem weltweiten Gesamteinkommen nach Abzug der Gewinnungskosten und der Allgemeinen Abzüge** aber vor Abzug der Sozialabzüge. Die Höhe des Sozialabzuges bestimmt sich somit nach dem weltweiten Gesamteinkommen (vgl. dazu folgende Beispiele:)

Beispiel 1 Alleinstehender, wohnhaft im Thurgau

Fr. 109'000 Erwerbseinkommen unselbständig
Fr. 200'000 Liegenschaftenertrag netto St. Gallen
Fr. -5'900 Berufsauslagen
Fr. -3'100 Abzug Versicherungsprämien und Sparzinsen
Fr. 300'000 Reineinkommen (bzw. weltweites Gesamteinkommen)
Fr. -0 Sozialabzug
Fr. 300'000 steuerbares Einkommen (vor Berücksichtigung Steuerauscheidung)

Da das weltweite Gesamteinkommen (bzw. Reineinkommen) zu hoch ist, wird kein Sozialabzug mehr zugesprochen

Beispiel 2 Alleinstehender, wohnhaft im Thurgau

Fr. 89'000 Erwerbseinkommen unselbständig
Fr. 20'000 Liegenschaftenertrag netto St. Gallen (SG)
Fr. -5'900 Berufsauslagen
Fr. -3'100 Abzug Versicherungsprämien und Sparzinsen
Fr. 100'000 Reineinkommen (bzw. weltweites Gesamteinkommen)
Fr. -14'000 Sozialabzug für Alleinstehende
Fr. 86'000 steuerbares Einkommen (vor Berücksichtigung Steuerauscheidung)

Bei einem weltweiten Gesamteinkommen (bzw. Reineinkommen) wird noch der volle Sozialabzug für Alleinstehende gewährt.

Schlossmühlestrasse 15, 8510 Frauenfeld
T +41 52 724 1426, F +41 52 724 1400
www.steuerverwaltung.tg.ch, info.sv@tg.ch

2/2

Ist nicht das gesamte Einkommen im Kanton Thurgau steuerbar wird der Sozialabzug im Verhältnis der zugeteilten Reineinkünfte „aufgeteilt“ (vgl. nachfolgende Beispiele):

<i>Beispiel 1</i>	Total	TG	SG
Erwerbseinkommen	109'000	109'000	0
Liegenschaftenertrag (netto)	200'000	0	200'000
Berufsauslagen	-5'900	-5'900	0
Versicherungsprämienabzug	-3'100	-1'054	-2'046
Reineinkommen	300'000	102'046	197'954
Sozialabzug	-0	-0	-0
Steuerbar (gerundet)	300'000	102'000	198'000

Die dem Kanton Thurgau zugeteilten Reineinkünfte von (gut) Fr. 102'000 werden somit zum gleichen Steuersatz besteuert, wie wenn die gesamten Fr. 300'000 dem Kanton Thurgau zugeteilt worden wären. Die rechtsgleiche Behandlung ist somit sichergestellt.

<i>Beispiel 2</i>	Total	TG	SG
Erwerbseinkommen	89'000	89'000	0
Liegenschaftenertrag (netto)	20'000	0	20'000
Berufsauslagen	-5'900	-5'900	0
Versicherungsprämienabzug	-3'100	-2'498	-602
Reineinkommen (RE)	100'000	80'602	19'398
Sozialabzug (im Verhältnis RE)	-14'000	-11'284	-2'716
Steuerbar (gerundet)	86'000	69'300	16'700

Fr. 5'031 (5.85 % von 86'000) einfache Steuer auf einem Reineinkommen Fr. 100'000 ergibt einen Steuersatz von 5.031 %. Fr. 4'054.05 (5.85 % von 69'300) einfache Steuer auf einem Reineinkommen von Fr. 69'300 ergibt einen Steuersatz von 5.0297 %. Die leichte Abweichung im Steuersatz ergibt sich einzig, weil das steuerbare Einkommen jeweils auf den nächsten Hunderter auf- bzw. abgerundet wird.

Aufgrund der proportionalen Berücksichtigung des Sozialabzuges beim steuerbaren Einkommen werden die dem Kanton Thurgau zugeteilten Reineinkünfte von Fr. 80'600 grundsätzlich zum gleichen Steuersatz besteuert, wie wenn die gesamten Fr. 100'000 dem Kanton Thurgau zugeteilt worden wären.

Wie Sie aus den vorangehenden Ausführungen ersehen, sollte die rechtsgleiche Behandlung auch im interkantonalen Verhältnis damit sichergestellt sein. Sollten Sie weitere Fragen dazu haben, beantworten wir Ihnen diese gerne.

Freundliche Grüsse

Steuerverwaltung
Information und Dienste
Leiter
Viktor Suter

Allegato 2: Revisioni delle leggi tributarie negli altri Cantoni

Fonte: Consiglio di Stato del Canton Berna, 2008, p. 54-56.

13.1. Steuergesetzrevisionen in anderen Kantonen

Kantone	Bereich	Steuerpolitische Massnahmen
Appenzell Ausserrhoden	Einkommenssteuer	Erhöhung der Abzüge für Versicherungsprämien/Sparzinsen und des Zweiverdienerabzugs Reduktion Tarif, Milderung der Progression (bis CHF 115'000 für Verheiratete und CHF 90'000 für Alleinstehende)
	Vermögenssteuer	Einheitlicher Satz von 0,5 Promille einfache Steuer Erhöhung Vermögensfreibeträge (für Verheiratete auf CHF 150'000, für Alleinstehende auf CHF 75'000)
Aargau	Einkommenssteuer	Ab steuerbarem Einkommen von CHF 43'000 (Alleinstehende) und CHF 86'000 (Verheiratete) Senkung des Tarifs Maximalsatz neu bei 12 Prozent
	Vermögenssteuer	Senkung aller Tarifstufen um 0,3 Promille Neuer Maximalsatz von 2,3 Promille
	Gewinnsteuer	Senkung Tarif von 7 bzw. 11 Prozent auf 6 bzw. 9 Prozent; Geplant per 1.1.2009
	Kapitalsteuer	Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer
Freiburg	Einkommenssteuer	Teilbesteuerung der Dividenden (zu 50%) bei qualifizierten Beteiligungen (10%)
Genf	Einkommenssteuer	Teilbesteuerung der Dividenden analog zur direkten Bundessteuer
Glarus	Einkommenssteuer	Neuer Sozialabzug von CHF 2'000 für Alleinstehende
	Vermögenssteuer	Erhöhung Abzüge vom Reinvermögen (CHF 150'000 für Verheiratete, CHF 75'000 für Alleinstehende)
	Gewinnsteuer	Senkung Tarif auf proportional 9 Prozent
Graubünden	Einkommenssteuer	Teilbesteuerung der Dividenden bei qualifizierten Beteiligungen

Luzern	Einkommenssteuer	Abflachung des Progressionsverlaufs Vorzeitige Ausglei chung der kalten Progression bei Tarif und Abzügen Schaffung eines generellen Kinderbetreuungsabzugs (Eigenbetreuung CHF 3'000; Fremdbetreuung bis max. CHF 6'700)
	Gewinnsteuer	Schrittweise Senkung der Gewinnsteuerbelastung auf 4,3 bis 6,5 Prozent (je nach Gemeinde)
Nidwalden	Einkommenssteuer	Senkung des Tarifs um max. 7 Prozent; Geplant per 1.1.2009
Schaffhausen	Einkommenssteuer	Verflachung des Tarifs Erhöhung des Kinderabzugs auf CHF 6'500
Schwyz	Einkommenssteuer	Einführung einer Sozialentlastung für untere /mittlere Einkommen (Abzug vom Steuerbetrag des Kantons bis CHF 400)
	Vermögenssteuer	Erhöhung des Sozialabzugs (pro erwachsene Person auf CHF 100'000)
	Gewinnsteuer	Vereinheitlichung des Satzes auf 2,25 Prozent (einfache Steuer)
	Kapitalsteuer	Anrechnung Gewinnsteuer an Kapitalsteuer
St.Gallen	Einkommenssteuer	Streckung aller Tarifstufen; Senkung Maximalprogression auf 8,5 Prozent Erhöhung Nullstufe auf CHF 11'000
	Vermögenssteuer	Reduktion Steuersatz auf 1,7 Promille
	Gewinnsteuer	Reduktion Steuersatz auf 3,75 Prozent
	Kapitalsteuer	Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer
Thurgau	Einkommenssteuer	Flat Rate Tax: Proportionaler Tarif von 5,88 Prozent und Einführung von Sockelfreibeträgen bei den Sozialabzügen (Verheiratete CHF 29'000, Alleinstehende CHF 15'000) Teilbesteuerung der Dividenden (zu 50%) bei qualifizierten Beteiligungen (10%) Erhöhung des Kinderbetreuungskostenabzugs auf CHF 10'000 Zusätzlicher Sozialabzug für Steuerpflichtige in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen

Uri	Einkommenssteuer	Flat Rate Tax. Die Steuerlast auf steuerbarem Einkommen soll ca. 14,5 Prozent betragen (Kantons- und Gemeindesteuern). Allgemeiner Abzug für alle in der Höhe von CHF 14'500, Verheiratete zusätzlich CHF 11'000 und Kinderabzug von CHF 8'000; geplant per 1.1.2009
	Vermögenssteuer	Wechsel zu proportionalem Tarif; die Steuerlast auf dem Reinvermögen soll ca. 2,2 Promille betragen (Kantons- und Gemeindesteuern). Allgemeiner Abzug von CHF 80'000, Verheiratete zusätzlich CHF 80'000; geplant per 1.1.2009
	Gewinnsteuer	Wechsel zu proportionalem Tarif; die Steuerlast soll ca. 10 Prozent betragen (Kantons- und Gemeindesteuern); geplant per 1.1.2009
Waadt	Einkommenssteuer	Erhöhung des Familienabzugs
	Kapitalsteuer	Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer
Zürich	Einkommenssteuer	Erhöhung der Nullstufe auf CHF 11'300 Senkung oberste Progressionsstufe auf 12 Prozent Erhöhung des Kinderabzug auf CHF 8'300 Kinderbetreuungskostenabzug bis zu CHF 7'500 je betreutes Kind
	Vermögenssteuer	Die oberste Progressionsstufe soll neu bei 2,5 Promille liegen