

Art. 3 LAID: assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale

Funzione della norma e rapporto con la LIFD e con l'art. 127 Cost.

L'art. 3 LAID fissa i criteri dell'assoggettamento illimitato delle persone fisiche alle imposte cantonali e comunali: il domicilio fiscale e la dimora qualificata (cpv. 1 e 2). Stabilisce inoltre l'unità della famiglia come soggetto fiscale, con il cumulo dei fattori dei coniugi e dei figli minorenni (cpv. 3), esteso ai partner registrati (cpv. 4) **Art. 3 LAID**. La LAID «fissa i principi determinanti» per la legislazione cantonale. Dove la legge tace, e in particolare per tariffe, aliquote e importi esenti, decidono i Cantoni **Art. 1 LAID**. L'art. 3 decide quindi chi è assoggettato e quali fattori si cumulano. Le conseguenze tariffali del cumulo sono regolate altrove (vedi la sezione sul cumulo).

La nozione di domicilio è unitaria. Il Tribunale federale applica all'art. 3 cpv. 2 LAID la stessa definizione dell'art. 3 cpv. 2 LIFD e aggiunge che, secondo la giurisprudenza relativa all'art. 127 cpv. 3 Cost., «medesimo principio vale in ambito intercantonale» **2C_332/2015**. Le nozioni cantonale e federale «vanno inoltre definiti in base a criteri analoghi» **9C_447/2024**. Lo stesso accostamento a LIFD e art. 23 cpv. 1 CC si ritrova in **2C_533/2018**. Il divieto costituzionale di doppia imposizione intercantionale **Art. 127 Cost.** spiega perché gran parte della giurisprudenza sul domicilio nasce da conflitti tra Cantoni sul domicilio fiscale principale.

Il cpv. 4 è stato introdotto dalla legge sull'unione domestica registrata, in vigore dal 1° gennaio 2007 **Art. 3 LAID**. Il resto dell'articolo è rimasto invariato. La riforma dell'imposizione individuale, già adottata, sostituirà i cpv. 3 e 4 (vedi la sezione sulla riforma).

Il domicilio fiscale (cpv. 2): nozione, indizi e prova

Centro degli interessi vitali determinato oggettivamente

Una persona ha domicilio fiscale nel Cantone in cui risiede con l'intenzione di stabilirsi durevolmente **Art. 3 LAID**. La giurisprudenza lo identifica con il luogo in cui si trova di fatto il centro dei suoi interessi vitali. Questo luogo si determina dall'insieme delle circostanze oggettive: il centro degli interessi vitali si ricava dalla totalità delle circostanze esterne oggettive, non dai desideri soltanto dichiarati dal contribuente («Dieser Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person.») **2C_518/2011**. Ne segue che non è possibile scegliere liberamente il domicilio fiscale («il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal») **2C_1021/2013**. Il domicilio ha un elemento oggettivo, la residenza effettiva, e uno soggettivo, l'intenzione di rimanervi **9C_447/2024**.

Il Tribunale federale considera il domicilio fiscale «en principe» identico al domicilio civile dell'art. 23 cpv. 1 CC e lo descrive come «très proche» di quella nozione **2C_1021/2013**. Il Tribunale amministrativo vodese sottolinea invece che l'art. 3 cpv. 2 LAID contiene una definizione propria del diritto fiscale, da distinguere da quella degli art. 23 segg. CC **fi-2000-0020**. Le due affermazioni sono

compatibili: il diritto civile fornisce il riferimento, mentre l'esito fiscale dipende dalla ponderazione concreta dei legami.

Dal diritto civile il diritto fiscale riprende l'unicità del domicilio **Art. 23 CC**. Il Tribunale federale ammette in via eccezionale un domicilio fiscale alternato quando i rapporti con due luoghi sono «all'incirca della stessa intensità» e le durate di residenza nell'anno sono approssimativamente equivalenti. Nel caso deciso dal Tribunale ticinese gli atti non permettevano di stabilire questa parità, e la decisione è stata annullata con rinvio **80.2011.146**.

Gli elementi formali sono soltanto indizi. Il deposito dei documenti e l'esercizio dei diritti politici «costituiscono semplici indizi per la determinazione del domicilio fiscale» **80.2007.25**. Il Tribunale fiscale di Basilea Campagna ne ha tratto le conseguenze a favore del contribuente. La famiglia aveva i documenti depositati nel Cantone, i figli vi andavano a scuola e la corrispondenza fiscale e assicurativa era indirizzata in Svizzera. Bollette di elettricità e gas provavano però che abitava dal 2001 in una casa in Francia, e i rientri quotidiani dopo il lavoro e la scuola erano verosimili. La presunzione dell'amministrazione è stata quindi ribaltata **530 13 16**.

Onere della prova, persistenza del domicilio e presunzioni naturali

Di regola l'autorità prova i fatti che fondano o aumentano l'imposta, e il contribuente quelli che la riducono o la estinguono **2C_111/2012** **2C_1021/2013**. Spetta quindi all'autorità dimostrare l'assoggettamento soggettivo **2C_533/2018**. Questa regola è temperata da tre meccanismi.

- Persistenza del domicilio. L'art. 24 cpv. 1 CC si applica per analogia: chi lascia il domicilio lo conserva finché non se ne è costituito uno nuovo **2C_1021/2013**. L'annuncio di partenza non è determinante. Chi parte per l'estero resta imponibile finché non prova di avervi costituito un nuovo domicilio **80.2007.25**. La persistenza può però giocare anche a favore del contribuente. In **2C_111/2012** l'autorità ginevrina voleva tassare alla fonte due contribuenti come domiciliati in Francia. Doveva perciò provare il trasferimento all'estero, non vi è riuscita, e il domicilio ginevrino con la tassazione ordinaria è stato mantenuto.
- Cambiamento rivendicato da un Cantone. Il Cantone che per alcuni anni ha riconosciuto il domicilio in un altro Cantone può rivendicare di nuovo la sovranità fiscale per un nuovo periodo. Deve però provare un mutamento rilevante dei fatti a suo favore, e in **2C_533/2018** Soletta non vi è riuscita.
- Collaborazione e indizi. La procedura di tassazione si fonda sulla collaborazione reciproca. Quando indizi chiari e precisi rendono verosimile la versione dell'autorità, il contribuente deve confutarla con prove **2C_111/2012** **2C_332/2015**.

Le presunzioni sviluppate per gruppi di casi, come quelle per i dimoranti settimanali, sono presunzioni naturali. Il Tribunale federale le qualifica come un elemento della valutazione delle prove, non come una regola sull'onere della prova («Es handelt sich um ein Element der Beweiswürdigung, nicht um eine Beweislastregel.») **2C_518/2011**. Anche la presunzione di continuità del domicilio anteriore cede davanti a prova contraria. In **2C_596/2020** un contribuente andato in pensione ha dimostrato lo spostamento del centro di vita da Zurigo ai

Grigioni, e il ricorso dell'autorità fiscale zurigheese è stato respinto.

Potere d'esame

La determinazione del domicilio risulta di regola da un fascio di indizi relativi alla professione, alla famiglia e alle relazioni sociali, non da prove rigorose **2C_1021/2013 2C_332/2015**. Il Tribunale federale riesamina questa valutazione solo per arbitrio: «manifestamente inesatto» equivale ad «arbitrario» («"Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen») **2C_596/2020**. Fatti e prove nuovi sono ammessi solo se risultano dalla decisione impugnata **2C_1021/2013**. Lo stato di fatto va quindi costruito in modo completo davanti alle istanze cantonali.

Gruppi di casi nella determinazione del domicilio

Persone non coniugate con dimora settimanale

Per la persona non coniugata con attività lucrativa dipendente vale una presunzione naturale: se lavora dal luogo in cui soggiorna durante la settimana, il centro della sua vita e quindi il domicilio fiscale principale si trovano lì **2C_518/2011**. La presunzione è tanto più forte se il contribuente ha superato i 30 anni o lavora da più di cinque anni nello stesso luogo, perché la giurisprudenza ritiene che a quel punto i legami con la famiglia d'origine si affievoliscano **2C_518/2011**. Per i non coniugati conta, più che per i coniugati, se altri legami oltre a quelli familiari facciano pendere la bilancia verso un luogo **2C_518/2011**.

La prova contraria si articola in due fasi.

1. Il contribuente deve dimostrare di rientrare regolarmente, almeno una volta alla settimana, al luogo della famiglia, con cui è particolarmente legato per ragioni specifiche, e di intrattenervi altre relazioni personali e sociali **2C_518/2011 2C_762/2019**.
2. Se questa prova riesce, il Cantone del luogo di lavoro deve dimostrare che il contribuente vi intrattiene comunque i legami economici, ed eventualmente personali, più importanti **2C_518/2011**.

Nel caso **2C_518/2011** il contribuente, celibe di 47 anni, ha superato la prima fase ma non la seconda: i suoi legami con il luogo della famiglia non prevalevano su quelli con la città di lavoro, dove è rimasto il domicilio **2C_518/2011**.

Il concubinato sposta il punto di riferimento. L'abitazione comune è un indizio rilevante di domicilio, e il domicilio dei concubini si trova di regola presso l'abitazione comune anche se i fine settimana sono trascorsi dai genitori **2C_762/2019**. In quel caso la regola «30/5» non si applicava, perché la contribuente aveva 27 anni e viveva da poco nel nuovo luogo. Sono stati decisivi l'abitazione comune e la cessazione dei rientri settimanali dai genitori **2C_762/2019**. L'abitazione comune perde invece peso nel concubinato atipico con due abitazioni sostanzialmente equivalenti, quando la relazione non è vissuta per oltre la metà del tempo («mehr als hälftig») in uno dei due luoghi **2C_596/2020**.

La Corte suprema urana mostra il limite opposto. Un contribuente di 33 anni lavorava ad Altdorf e vi aveva preso in affitto un appartamento con la compagna, con lo scopo dichiarato di capire dove stabilirsi. La presunzione per il luogo di lavoro valeva, ma è stata superata: rientri regolari a Matt nei fine settimana, proprietà dell'abitazione, genitori e fratelli sul posto, impegni associativi, durata breve del soggiorno e dell'impiego ad Altdorf. Collocare già nel 2017 il centro della vita ad Altdorf è stato giudicato «allzu schematisch» (troppo schematico) **OG V 18 9**.

Persone coniugate e funzione dirigenziale

Per i contribuenti coniugati e conviventi, i legami familiari prevalgono di regola su quelli professionali. Il domicilio resta presso la famiglia anche se il contribuente vi rientra solo nei fine settimana, purché eserciti un'attività dipendente senza funzioni dirigenziali **2C_301/2017**

2C_332/2015. Per i pensionati coniugati che soggiornano alternativamente in due luoghi, il centro degli interessi si determina soprattutto in base alla durata dei soggiorni, all'intensità dei contatti familiari e sociali e alle condizioni d'abitazione **2C_332/2015**.

Per chi occupa una posizione dirigenziale vale l'eccezione. Se rientra in famiglia solo nei fine settimana e nel tempo libero, il domicilio principale si trova al luogo di lavoro e presso la famiglia resta solo un domicilio secondario. Se rientra ogni sera, mantiene il domicilio presso la famiglia **2C_301/2017**. La posizione dirigenziale è riconosciuta in modo restrittivo: occorre che l'attività assorba il contribuente al punto da relegare in secondo piano i rapporti familiari e sociali. Va presunta quando il contribuente è a capo di un'impresa economicamente importante, ha una responsabilità particolare e dirige numeroso personale **2C_301/2017**. In **2C_301/2017** i criteri erano adempiuti e il contribuente disponeva di un alloggio proprio vicino al luogo di lavoro, dove si era dichiarato egli stesso «Wochenaufenthalter»: le tassazioni argoviesi sono state annullate **2C_301/2017**.

L'esito si rovescia quando i presupposti non sono provati. In **2P.100/2005** Zurigo si era basata sul titolo di direttore generale e sull'organico del gruppo, senza accertare le funzioni effettive nell'entità rilevante. Il contribuente non aveva un alloggio proprio al luogo di lavoro, circostanza giudicata importante perché avvicina il caso a quello del pendolare, e rientrava regolarmente in famiglia. Il domicilio è rimasto nel Canton Vaud **2P.100/2005**. Il Tribunale amministrativo solettese ha negato la posizione dirigenziale al primario di un ospedale cantonale: un ospedale cantonale non è un'impresa importante ma un servizio dell'amministrazione pubblica, e una trentina di medici subordinati non basta **SGSTA.2005.56**.

Il Tribunale cantonale ticinese ha invece riconosciuto il domicilio di un CEO al luogo di lavoro. Il contribuente rientrava in famiglia nei fine settimana e disponeva di un appartamento a meno di cinque chilometri dalla sede della società, nello stesso Cantone. Il tribunale ha distinto il precedente in cui l'alloggio settimanale e il luogo di lavoro si trovavano in Cantoni diversi. Ha richiesto come presupposto che il dirigente disponga di «un'abitazione privata al luogo di lavoro o almeno di un alloggio in una pensione o ancora di un appartamento di servizio a libera disposizione» **80.2015.108**.

Soggiorni a scopo speciale: studi, cure, istituti

L'art. 3 LAID non riprende l'eccezione dell'art. 3 cpv. 4 LIFD, secondo cui chi è domiciliato all'estero e soggiorna in Svizzera solo per frequentare una scuola o per farsi curare in un istituto non vi ha né domicilio né dimora fiscale **Art. 3 LIFD**. Il Tribunale federale constata che né la LAID né la legge tributaria zurigheese menzionano questa eccezione, ma la applica per analogia alle imposte cantonali e comunali zurighesi **2C_186/2020**. L'eccezione è interpretata restrittivamente. Secondo il suo senso e scopo, il soggiorno per un trattamento ambulatoriale non è un soggiorno a scopo speciale; vi rientra solo la cura stazionaria in un istituto («Heilstätte») **2C_186/2020**.

Sul piano del domicilio, l'art. 23 cpv. 1 CC precisa che la dimora a scopo di formazione e il collocamento in un istituto di educazione o di cura, in un ospedale o in un penitenziario non costituiscono di per sé domicilio **Art. 23 CC**. La giurisprudenza fiscale ne fa una presunzione superabile, distinguendo secondo la volontarietà e la durata del soggiorno.

- Studenti. Il Tribunale cantonale vodese qualifica la regola come presunzione, che il contribuente può rovesciare dimostrando la volontà di stabilirsi durevolmente nel luogo di studio. Non basta però provare di aver interrotto i legami con il domicilio attuale: occorre dimostrarne uno nuovo **fi-2018-0265**. Nel caso deciso, una studentessa negli Stati Uniti ha conservato il domicilio in Svizzera dal 2010 al 2012, perché i legami familiari restavano predominanti. Il domicilio si è spostato solo dal 2014, quando la contribuente disponeva di un alloggio tutto l'anno, lavorava sul posto e rientrava raramente **fi-2018-0265**.

- Case di cura. Chi entra volontariamente e per durata indeterminata in un istituto medico-sociale, con sufficiente capacità di discernimento, può costituirvi un nuovo domicilio fiscale. La presunzione contraria può essere invocata con successo da chi è ricoverato in ospedale o in convalescenza, non da chi soggiorna per durata indeterminata in un istituto medico-sociale **fi-2000-0020**. La stessa decisione riferisce una sentenza federale del 16 maggio 2001, resa in materia di imposta successoria, che richiedeva la rottura di tutte le relazioni con il domicilio precedente. Il tribunale vodese dubita però che il criterio sia trasferibile alle imposte dirette **fi-2000-0020**.

Speciale domicilio legale ed esenzioni

Il cpv. 2 equipara al domicilio il caso in cui il diritto federale conferisce alla persona uno speciale domicilio legale nel Cantone **Art. 3 LAID**. La giurisprudenza ha però sempre dato la precedenza alla situazione effettiva quando il domicilio legale non riflette il centro della vita. Già nel 1954 il Tribunale federale ha stabilito che il minorenni con attività dipendente è imponibile nel luogo di soggiorno effettivo e durevole, e non al domicilio legale dei genitori secondo l'art. 25 CC, abbandonando la propria giurisprudenza precedente **BGE 80 I 184**. Questa decisione è anteriore alla LAID. Per il reddito da lavoro del figlio minorenne va oggi letta insieme alla tassazione separata prevista dal cpv. 3 (vedi la sezione sui figli).

Per le persone sotto tutela, nel diritto tutelare anteriore al 2013, il Tribunale amministrativo vodese partiva dal domicilio legale presso l'autorità tutelare. Ha però ammesso il trasferimento del domicilio fiscale nel Comune della residenza effettiva quando la persona era stata ammessa definitivamente in un istituto di un altro Comune dello stesso circondario tutelare **fi-1997-0032**. La decisione presuppone l'art. 25 cpv. 2 CC nel testo previgente e non può essere trasposta senza verifica al diritto di protezione degli adulti in vigore.

L'art. 3 LAID non contiene l'equivalente dell'art. 3 cpv. 5 LIFD, che assoggetta nel Comune d'origine i dipendenti pubblici svizzeri all'estero esonerati dalle imposte nello Stato di soggiorno **Art. 3 LIFD**. Restano salvi, in virtù dell'art. 4a LAID, i privilegi fiscali accordati in base alla legge sullo Stato ospite **Art. 4a LAID**.

La dimora qualificata (cpv. 1)

In assenza di domicilio, l'assoggettamento illimitato nasce da un soggiorno nel Cantone senza interruzioni apprezzabili di almeno 30 giorni con attività lucrativa o di almeno 90 giorni senza attività lucrativa **Art. 3 LAID**. Conta la presenza fisica. Brevi interruzioni temporanee sono irrilevanti finché, nelle circostanze complessive, persiste un legame materiale e territoriale con la Svizzera che va oltre la semplice presenza fisica **2C_186/2020**.

La dimora qualificata cessa con la partenza. In 2C_186/2020 il contribuente, domiciliato alle Bahamas, aveva lasciato la Svizzera il 14 ottobre 2014. L'assoggettamento illimitato è stato limitato al periodo dal 1° gennaio al 14 ottobre. Per i giorni trascorsi in Svizzera dopo il suo rientro a metà dicembre sarebbe occorso un nuovo soggiorno di 90 giorni **2C_186/2020**.

La continuità manca quando il contribuente rientra regolarmente all'estero. Interpretando la norma parallela della LIFD e della legge lucernese, il Tribunale cantonale di Lucerna ha escluso la dimora qualificata per un lavoratore che soggiornava in Svizzera a blocchi di 11-14 giorni e rientrava regolarmente in Grecia. Nessun blocco raggiungeva i 30 giorni. Il contribuente restava però assoggettato in modo limitato, per appartenenza economica, sul reddito dell'attività svolta nel Cantone **7W 18 5**.

Nei rapporti intercantonali la dimora qualificata può fondare un domicilio fiscale accessorio da soggiorno stagionale accanto al domicilio principale in un altro Cantone. Un soggiorno di soli 70 giorni all'anno non basta a costituirlo **80.2011.146**.

Cambiamento di domicilio nel corso del periodo fiscale

L'art. 3 definisce il collegamento; l'art. 4b cpv. 1 LAID ne fissa il momento rilevante. In caso di trasferimento all'interno della Svizzera, l'assoggettamento personale vale per l'intero periodo fiscale nel Cantone di domicilio alla fine del periodo. Le prestazioni in capitale dell'art. 11 cpv. 3 sono però imponibili nel Cantone di domicilio al momento della loro scadenza **Art. 4b LAID**.

Determinante è quindi la situazione al 31 dicembre **9C_447/2024**. Il Tribunale cantonale ticinese ha precisato che l'intenzione di trasferirsi non basta: occorre che il contribuente abbia già spostato il centro dei suoi interessi vitali. La notifica di arrivo a Zugo il 16 dicembre 2020 non provava il domicilio a fine anno. Pesavano l'appartamento ticinese ancora disponibile, i legami professionali in Ticino e la mancanza di legami consolidati a Zugo **80.2022.100**. Il Tribunale federale ha confermato l'assoggettamento illimitato in Ticino per il 2020. Ha aggiunto che questa conferma ha di regola un effetto pregiudiziale anche per il luogo di tassazione dell'imposta federale diretta **9C_447/2024**.

Nei conflitti tra Cantoni il contribuente può chiedere al Tribunale federale di eliminare la doppia imposizione con un ricorso in materia di diritto pubblico. Secondo una decisione del Tribunale fiscale di Basilea Campagna, è sufficiente esaurire le vie di ricorso in uno solo dei Cantoni interessati **510 10 60**. Il Cantone che tarda a far valere la propria pretesa rischia di perderla. Il Tribunale federale ha precisato che il ritardo non può essere giustificato con l'ignoranza dei propri registri pubblici, come il registro di commercio **2P.100/2005**.

Il cumulo dei fattori dei coniugi (cpv. 3, primo periodo)

Portata del cumulo

Il reddito e la sostanza dei coniugi non separati legalmente o di fatto si cumulano senza riguardo al regime dei beni **Art. 3 LAID**. Il cumulo non riguarda solo la base di calcolo. Secondo il Tribunale federale, la tassazione dei coniugi come unità incide anche sull'assoggettamento, e i due aspetti si influenzano a vicenda («Die Besteuerung des Ehepaars als Einheit betrifft nicht nur die Bemessungsgrundlage, sondern auch die Steuerpflicht») **BGE 141 II 318**. Per questo, quando un coniuge vive all'estero e il matrimonio non è separato, il suo reddito e la sua sostanza entrano nel calcolo dell'aliquota applicabile al coniuge domiciliato nel Cantone **9C_249/2023 80.2018.157**.

Il Tribunale amministrativo sangallese ha qualificato la tassazione congiunta come obbligatoria. Se ne può derogare solo in caso di separazione o di decesso di un coniuge. È irrilevante che un reddito, nel caso concreto di origine illecita, sia affluito a uno solo dei coniugi **B 2018/16, B 2018/17**.

La nozione di matrimonio «non separato» è una nozione autonoma del diritto fiscale. Un contratto di matrimonio, anche con scelta del diritto straniero, riguarda solo i rapporti patrimoniali e non i diritti e i doveri coniugali. Non impedisce quindi il cumulo **9C_249/2023**.

Al cumulo corrisponde il correttivo tariffale dell'art. 11 cpv. 1 LAID: per i coniugi in comunione domestica l'imposta deve essere ridotta in modo adeguato rispetto a quella delle persone sole **Art. 11 LAID**. Secondo il Tribunale federale, la norma interviene deliberatamente nell'autonomia tariffaria dei Cantoni. Nella versione allora vigente, che estendeva la stessa riduzione alle famiglie monoparentali, il Tribunale federale ha precisato che una riduzione soltanto comparabile non bastava («Eine bloss vergleichbare Ermässigung ist nicht genügend.») **BGE 131 II 697**. Il testo attuale dell'art. 11 cpv. 1 LAID, in vigore dal 2011, non contiene più quella seconda frase **Art. 11 LAID**. La decisione resta quindi rilevante per il principio dell'ingerenza federale nella tariffa, non per l'estensione alle famiglie monoparentali.

Separazione di fatto: tre requisiti cumulativi

Secondo la giurisprudenza costante del Tribunale federale, la separazione di fatto richiede tre condizioni cumulative **9C_249/2023**:

1. ciascun coniuge ha un proprio domicilio o un'abitazione separata;
2. i coniugi hanno sciolto la comunione coniugale;
3. non vi è comunanza dei mezzi per l'abitazione e il mantenimento.

La separazione presuppone che la vita separata sia durevole, cioè che la comunione domestica sia cessata ai sensi degli art. 175/176 CC o che i coniugi siano d'accordo nel porre fine alla comunione coniugale. La cosiddetta «Wochenendehe», con abitazioni separate ma comunione mantenuta, non basta **9C_249/2023**. Nel caso deciso i coniugi vivevano rispettivamente in Svizzera e in Germania, ma il matrimonio era intatto. Il cumulo, con l'effetto sull'aliquota, è stato confermato sia per l'imposta federale sia per le imposte cantonali e comunali **9C_249/2023**.

La comunanza dei mezzi è spesso il punto decisivo. Nei rapporti intercantionali i coniugi diventano soggetti fiscali distinti solo se il sostegno dell'uno all'altro si esaurisce in contributi di importo determinato **2C_952/2020**. Se invece dispongono dei mezzi in comune, restano tassati congiuntamente anche con domicili in Cantoni diversi. In tal caso il reddito da lavoro e la sostanza mobiliare vanno ripartiti tra i Cantoni interessati **2C_952/2020**.

Le decisioni distinguono due situazioni.

- Crisi o rottura. Il Tribunale federale distingue la semplice crisi, di cui non si sa se sia passeggera, dalla rottura definitiva. Accertata la rottura, il fatto che la moglie non avesse portato con sé tutti i suoi effetti personali non esprimeva la volontà di proseguire la vita comune. È stata ammessa la tassazione separata per l'intero **2002 2A.353/2006**.
- Contatti residui. La Corte di giustizia ginevrina, in materia di imposta alla fonte, ha ritenuto che mantenere un legame con il marito, fare acquisti per la casa o curare il giardino non bastino da soli a costituire un'economia domestica comune. Il pagamento delle spese della casa in comproprietà è stato ricondotto alla responsabilità solidale della comproprietaria e non alla comunanza dei mezzi **ATA/288/2020**.

Il Tribunale cantonale ticinese ha ammesso la separazione benché il marito continuasse a pagare gran parte delle spese della moglie e dei figli: contanti, carte di credito, abitazione, scuola e cassa malati. Il marito aveva lasciato il domicilio coniugale nel 2016, era pendente la causa di divorzio e la convenzione omologata datava la separazione di fatto al marzo 2015. Le prestazioni sono state qualificate come contributi di mantenimento imponibili presso la moglie. Per il 2018 il reddito imponibile è stato però ridotto di una quota compensata con gli oneri ipotecari pagati direttamente dal marito **80.2023.58**.

Onere della prova

Chi invoca la tassazione separata deve provare la separazione legale o di fatto, che costituisce una situazione eccezionale. L'onere vale indipendentemente dal fatto che la separazione aumenti o riduca l'imposta **2C_952/2020**. Ne segue che anche l'autorità fiscale ne sopporta le conseguenze quando è lei a sostenere la separazione. In **2C_952/2020** l'autorità non aveva provato l'assenza di mezzi comuni, e i coniugi sono stati tassati congiuntamente con ripartizione intercantionale **2C_952/2020**.

Matrimonio, separazione e decesso nel corso dell'anno

L'art. 18 LAID collega il cumulo al periodo fiscale **Art. 18 LAID**.

- Matrimonio. I coniugi sono tassati congiuntamente per l'intero periodo fiscale in cui si sono sposati (cpv. 1) **Art. 18 LAID**. Il Tribunale cantonale ticinese ha applicato la regola a una contribuente sposata il 7 luglio 2017: il reddito del marito domiciliato all'estero è stato considerato per l'aliquota del 2017. Il successivo arrivo del marito nel Comune nel febbraio 2018 non

ha cambiato nulla **80.2018.157**.

- Divorzio o separazione. I coniugi sono tassati individualmente per tutto il periodo fiscale (cpv. 2) **Art. 18 LAID**. Il Tribunale federale ne ha tratto una conseguenza per le deduzioni: sono deducibili come contributi di mantenimento solo le rate effettivamente dovute dopo la separazione. Le spese sostenute per la famiglia prima della separazione, nello stesso anno, sono prestazioni fondate sull'obbligo di mantenimento del diritto di famiglia e non sono deducibili. Questo vale anche per l'imposta cantonale armonizzata **2C_87/2016**.
- Decesso. Fino al giorno del decesso i coniugi sono tassati congiuntamente; per il resto del periodo il superstite è tassato individualmente secondo la tariffa a lui applicabile (cpv. 3) **Art. 18 LAID**. Con il decesso si estingue anche l'assoggettamento comune. Per determinare l'aliquota, i redditi conseguiti fino alla fine dell'assoggettamento sono convertiti su dodici mesi, così da ottenere un risultato annuo rappresentativo della capacità economica **BGE 141 II 318**.

Posizione procedurale e responsabilità

Il cumulo ha un riflesso procedurale. I coniugi in comunione domestica esercitano in comune i diritti e i doveri procedurali e firmano entrambi la dichiarazione. I rimedi giuridici e le notificazioni sono tempestivi se uno dei coniugi ha agito in tempo utile **Art. 40 LAID**. Il coniuge non separato è legittimato a ricorrere contro la tassazione comune. La questione della responsabilità solidale, retta dal diritto cantonale, va invece decisa nella procedura di riscossione e non in quella di tassazione **B 2018/16, B 2018/17**.

Il cumulo si riflette anche sulla procedura d'inventario in caso di decesso. L'inventario comprende la sostanza del defunto, del coniuge non separato e dei figli minorenni sotto la sua autorità parentale **Art. 54 LAID**.

Concubini: nessun cumulo

Il cpv. 3 vale solo per coniugi e partner registrati. I concubini sono tassati separatamente come persone sole: ciascuno è imposto sui propri redditi, senza compensazione di redditi, perdite e deduzioni **BGE 118 la 1**. Secondo il Tribunale federale, le differenze a loro svantaggio derivano da uno statuto liberamente scelto e non violano di per sé l'uguaglianza giuridica. Il diritto cantonale non deve però gravarli in modo sistematico e deliberato più dei coniugi, e deve tenere conto in qualche forma degli obblighi di mantenimento verso i figli. Nel caso ginevrino deciso nel 1992 questa omissione ha violato il principio dell'imposizione secondo la capacità economica **BGE 118 la 1**.

Il Tribunale cantonale ticinese ha respinto la domanda di un concubino di essere tassato congiuntamente con la compagna o almeno all'aliquota dei coniugati, perché la coppia non era né sposata né registrata **80.2016.306**. Più di recente il Tribunale federale ha negato la deduzione dei contributi versati a un'ex convivente, anche per l'imposta cantonale neocastellana. La distinzione legislativa tra coniugi separati o partner registrati e altre persone non è discriminatoria, e un'unione di fatto canadese non può essere equiparata per analogia all'unione domestica registrata svizzera **9C_643/2023**.

Figli sotto autorità parentale (cpv. 3, secondo e terzo periodo)

Cumulo con il detentore dell'autorità parentale

Il reddito e la sostanza dei figli sotto autorità parentale sono cumulati con quelli del detentore di tale autorità **Art. 3 LAID**. Il criterio è giuridico e non economico. Il Tribunale cantonale ticinese ha cumulato con il reddito del genitore la rendita per orfani AVS, che pure spetta al figlio, finché il figlio è minorenne. Lo stesso vale per le rendite per orfani della cassa pensioni e della SUVA **80.2007.182**. La decisione si

fonda sulla norma parallela della LIFD e sulla legge tributaria ticinese. Per l'imposta cantonale la LAID estende il cumulo anche alla sostanza **Art. 3 LAID**.

Il cumulo cessa con la maggiore età, e il periodo fiscale fa stato per intero. Il Tribunale cantonale lucernese ha deciso che, per la figlia divenuta maggiorenne nel corso del 2008, la sostituzione fiscale da parte della madre detentrica dell'autorità parentale cessava dall'inizio di quell'anno. La figlia era imponible autonomamente su tutti gli elementi di reddito, e per l'imposta cantonale di sostanza, per l'intero anno civile **A 09 152**.

Autorità parentale congiunta di genitori tassati separatamente

Il testo parla del «detentore» al singolare e non risolve il caso dell'autorità parentale congiunta di genitori tassati separatamente **Art. 3 LAID**. La soluzione è oggi formulata dalla prassi amministrativa. Secondo la circolare n. 30 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, relativa all'imposta federale diretta, si guarda alla custodia: il reddito del figlio è attribuito al genitore che ha la custodia e riceve gli alimenti. Se non sono fatti valere alimenti, si presume di norma la custodia alternata e il reddito si suddivide in parti uguali **AFC Circolare n. 30**. La circolare ticinese n. 18/2020 trasferisce la stessa soluzione all'imposta cantonale ed estende espressamente la ripartizione a metà alla sostanza **Circolare n. 18/2020**.

Queste circolari non vincolano i tribunali. Il Tribunale federale si è pronunciato sulla custodia alternata paritaria soltanto per la tariffa dell'imposta federale diretta. Ha attribuito l'aliquota ridotta al genitore con il reddito netto più basso, in contrasto con la prassi amministrativa che favoriva il genitore con il reddito più alto. Ha richiamato in quel contesto un sistema in cui i figli sono collegati a un solo genitore o a una coppia che forma un'unità economica **2C_534/2014**. La decisione mostra che la prassi amministrativa sull'attribuzione dei figli può essere corretta dai tribunali, ma non risolve per analogia la questione del cumulo.

Imposizione separata del reddito da lavoro e degli utili immobiliari

Il reddito dell'attività lucrativa dei figli e gli utili immobiliari sono imposti separatamente **Art. 3 LAID**. Per gli utili immobiliari la regola si spiega con la natura dell'imposta: l'art. 12 LAID configura un'imposta speciale in cui «L'assoggettamento è dato per ogni alienazione di fondo» **Art. 12 LAID**. La LAID va qui oltre la LIFD, che esclude dal cumulo solo i proventi dell'attività lucrativa del figlio **80.2007.182**.

Partner registrati (cpv. 4)

Il cpv. 4 applica per analogia il cpv. 3 ai partner registrati, conferisce loro lo stesso statuto dei coniugi ed estende l'equiparazione ai contributi di mantenimento e alla liquidazione dei rapporti patrimoniali in caso di sospensione della vita comune o di scioglimento dell'unione **Art. 3 LAID**. Il messaggio del Consiglio federale perseguiva «l'assoluta parità di trattamento tra il matrimonio e l'unione domestica registrata» nella legislazione fiscale. Dopo lo scioglimento, il partner debitore deduce i contributi come in caso di divorzio e il beneficiario li dichiara come reddito **FF 2003 1288**.

Le decisioni cantonali applicano l'equiparazione in entrambe le direzioni.

- Cumulo e separazione. La Camera amministrativa ginevrina ha trattato un «matrimonio hawaiano» come un'unione registrata svizzera. Ha applicato i due requisiti cumulativi della separazione di fatto, con onere della prova a carico dei partner, e ha considerato per l'aliquota i fattori del partner domiciliato all'estero **ATA/70/2021**.
- Effetti sfavorevoli. Il Tribunale amministrativo grigionese ha escluso il partner registrato dalla deduzione per persone bisognose, perché la legge esclude espressamente i coniugi **A 2023 13**.

- Perimetro. Secondo il Tribunale federale, il regime dei partner registrati concerne solo le persone dello stesso sesso e non può essere esteso per analogia ad altre forme di convivenza **9C_643/2023**.

Con l'apertura del matrimonio a tutte le coppie non è più possibile contrarre nuove unioni registrate. Quelle esistenti restano valide e possono essere convertite in matrimonio con una procedura semplice **FF 2019 8595**. Il cpv. 4 conserva quindi un ambito di applicazione residuo per le unioni registrate non convertite.

Riforma: imposizione individuale

La legge federale sull'imposizione individuale del 20 giugno 2025 sostituisce il cumulo con un sistema di attribuzione individuale **FF 2025 2033**:

- cpv. 3: «I proventi, la sostanza e le deduzioni sono attribuiti al contribuente in funzione dei suoi rapporti di diritto civile e degli altri suoi diritti legali.»;
- cpv. 3bis: i costi di conseguimento seguono i relativi proventi, e gli interessi su debiti seguono il contratto sottostante;
- cpv. 3ter: con autorità parentale congiunta, il reddito e la sostanza del figlio sono attribuiti per metà a ciascun genitore, altrimenti per intero al genitore con autorità esclusiva; il figlio resta tassato individualmente sul reddito da lavoro e sugli utili immobiliari;
- cpv. 4: «Nella presente legge, le persone in unione domestica registrata hanno il medesimo statuto dei coniugi.»

La riforma risolve per il futuro la questione dell'autorità parentale congiunta lasciata aperta dal diritto vigente. Contestualmente abroga l'art. 11 cpv. 1 e l'art. 18 LAID **FF 2025 2033**. Secondo il messaggio, lo scopo è un'imposizione a prescindere dallo stato civile, che elimini la cosiddetta penalizzazione del matrimonio, a tutti e tre i livelli statali **FF 2024 589**.

La legge è stata accettata in votazione popolare l'8 marzo 2026 **AB 2026 S 439**. Entra in vigore il 1° gennaio del sesto anno successivo alla votazione, salvo anticipazione da parte del Consiglio federale. Ai periodi fiscali precedenti si applica il diritto anteriore (art. 78i LAID) **FF 2025 2033**. Fino ad allora il cumulo dell'art. 3 cpv. 3 e 4 LAID resta diritto vigente, e le cause relative a periodi anteriori saranno decise secondo questo diritto anche dopo l'entrata in vigore.

Indicazioni per la prassi

- Domicilio contestato: documentare le circostanze oggettive (abitazione, durata e frequenza dei rientri, legami familiari, associativi e professionali). Il deposito dei documenti e le notifiche di partenza o di arrivo valgono solo come indizi **80.2007.25 80.2022.100**.
- Trasferimento a fine anno: il centro della vita deve essere effettivamente spostato entro il 31 dicembre **9C_447/2024**.
- Dimoranti settimanali e dirigenti: provare i rientri almeno settimanali e i legami particolari con il luogo della famiglia. Per i dirigenti sono decisivi la reale funzione nell'entità rilevante e l'esistenza di un alloggio proprio al luogo di lavoro **2C_762/2019 2P.100/2005**.
- Separazione di fatto: chi la invoca deve provare tutti e tre i requisiti. La comunanza dei mezzi va esclusa con contributi di importo determinato; accordi e convenzioni che datano la separazione sono elementi di prova utili **2C_952/2020 80.2023.58**.