

45. Sentenza 22 settembre 1922 nella causa
Mantel contro Ticino.

Ove la legge tributaria cantonale dispone che un debito è defalcabile dalla sostanza del contribuente quando il creditore soggiace all'imposta nel Cantone, tale principio è, in forza dell'art. 46 al. 2 CF, applicabile, intercantionalmente, anche se il creditore dimora in altro cantone. Ciò vale anche nei rapporti dell'imposta ticinese di guerra.

A. — Giorgio Mantel, albergatore in Locarno, soggiace all'imposta ticinese di guerra secondo la legge cantonale 22 gennaio 1919, la quale dispone all'art. 4 che le classificazioni sono da farsi « tenuto calcolo della reale situazione dei contribuenti e applicando i criteri di apprezzamento della sostanza e della rendita pre-visti nella vigente legge tributaria. » Secondo quest'ultima legge (dell'11 dicembre 1907, art. 8), non sono defalcabili dalla sostanza che i debiti professati dal contribuente verso individui od enti obbligati all'imposta sulla sostanza nel Cantone.

B. — Con decisione 1° dicembre 1921 la Commissione cantonale di tassazione stabiliva la sostanza imponibile del Mantel in 188,600 fchi. e la sua rendita in 6,400 fchi. Da questa decisione Mantel si aggravò alla Commissione cantonale di ricorso allegando: Data l'imperante crisi nell'industria degli alberghi, l'azienda che esso gerisce (Hôtel du Lac in Locarno) è ben lungi dal fruttargli un reddito di annui 6400 fchi. E bensì vero che la sua sostanza è di 200,000 fchi. circa, ma a prescindere da un debito di 40,000 fchi. (che non è in contestazione), a detta sostanza sta di fronte un debito ipotecario di 150,000 fchi. professato verso l'Unione di Banche Svizzere, sede di Locarno. Questo debito di 150,000 fchi. deve quindi essere defalcato dalla sostanza imponibile.

Il reclamo essendo stato respinto dalla Commissione di ricorso con decisione 16 marzo 1922, Mantel si aggrava

presso il Tribunale federale chiedendo che la tassazione della sua sostanza venga modificata defalcandone il debito di 150,000 fchi. e quella della sua rendita ridotta da 6400 fchi. a 4000 fchi. Il ricorrente investe la decisione di incostituzionalità in generale ed in particolare di incompatibilità coll'art. 4 CF.

C. — Nella sua risposta al ricorso la Commissione allega: Quanto all'importo della rendita si tratta di un puro apprezzamento, poichè la crisi degli alberghi fu diversa in intensità da regione a regione, da albergo ad albergo. La tassazione si riferisce all'esercizio fiscale del 1919. In quest'anno l'Unione di Banche Svizzere non aveva ancora sede od agenzia in Locarno. Ciò essendo, il debito ipotecario professato verso un ente che nel 1919 aveva il suo domicilio in altro Cantone, non può essere dedotto (art. 4 legge speciale sull'imposta di guerra, art. 8 legge trib. comune).

Dietro speciale richiesta, il ricorso fu comunicato anche al Consiglio di Stato del Cantone Ticino, il quale conchiuse per il rigetto affermando in sostanza: Il principio secondo il quale sono defalcabili solo i debiti professati verso persone od enti obbligati all'imposta nel Cantone è antico diritto tributario ticinese e ne costituisce uno dei punti cardinali. È importante soprattutto perchè, secondo l'art. 35 della legge tributaria comune, esso vale anche nei riguardi dell'imposta comunale, tra Comune e Comune. Se si ammette la deduzione dei debiti sugli stabili quando i crediti corrispondenti non sono soggetti ad imposta nello Stato e nel Comune, una parte del valore della sostanza stabile, che potrebbe essere anche la parte maggiore, sfuggirebbe all'imposta. Non si comprende come il ricorrente possa invocare l'art. 4 CF. Non esiste disparità di trattamento. Se per effetto di un debito, il cui importo non è deducibile secondo una legge che è applicata indistintamente a tutti i cittadini, Mantel viene effettivamente colpito per una ricchezza che non possiede, esso deve essere

considerato come contribuente per conto dei creditori che, domiciliati in altro Cantone, lo Stato ticinese non può assoggettare direttamente all'imposta. L'Unione di Banche Svizzere ha il suo domicilio in altro Cantone, dove soggiace all'imposta. È bensì vero che ha due succursali nel Ticino, a Locarno ed a Lugano. Ma esse vi pagano imposta per soli 900,000 fchi. di sostanza mobile, cioè per una minima parte dei crediti che esse posseggono verso persone domiciliate nel Cantone. Se fosse ammissibile la tesi del ricorrente, scomparirebbero parecchi milioni di enti imponibili. A sostegno della sua tesi, che dichiara affatto compatibile cogli art. 4 e 46 CF, il Consiglio di Stato invoca le sentenze del Tribunale federale nelle cause Vicques contro Berna dell'8 febbraio 1905, Curti del 30 settembre 1881 e Baumann del 23 aprile 1880.

Considerando in diritto :

1° — Sul primo punto (riduzione della rendita da 6400 fchi. a 4000 fchi.) il gravame per diniego di giustizia è manifestamente infondato. Che per il proprietario o gerente dell'Hôtel du Lac una tassazione di 6400 fchi. di rendita sia così esagerata da sembrare arbitraria, non è verosimile e il ricorrente non l'ha dimostrato. Il ricorso non contiene neanche un principio di prova che nel 1919, anno cui l'imposta di guerra si riferisce, esso non abbia conseguito la modesta rendita di 6400 fchi.

2° — Per quanto è della deducibilità del debito ipotecario di 150,000 fchi. (questo importo non è contestato, come tale, né dal Consiglio di Stato né dalla Commissione di ricorso), non occorre ricercare se, nel 1919, cioè nell'anno al quale l'imposta di guerra si riferisce, l'Unione di Banche Svizzere con domicilio centrale nella Svizzera interna aveva già una sede secondaria nel Cantone soggetta all'imposta cantonale. Infatti, se essa l'aveva, il debito sarebbe da defalcarsi in forza dell'art. 8 della legge tributaria comune e 4

della legge speciale. Se invece non l'aveva, la defalcazione deve essere pronunciata in base alla giurisprudenza del Tribunale federale già sancita in diversi casi (sentenze nelle cause Zufferey contro Vallese e Meyer contro Ticino del 1° luglio u. s. ecc.), nei quali il Tribunale federale ha dichiarato essere incompatibile coll'art. 46 al. 2 CF un disposto che in materia d'imposta sulla sostanza limiti la defalcazione dei debiti del contribuente a quelli professati verso persone o enti obbligati all'imposta nel Cantone. I motivi della sentenza Meyer contro Ticino, del 1° luglio u. s. applicabili anche alla fattispecie, sono i seguenti :

« a) A stregua della giurisprudenza del Tribunale « federale i crediti, *compresi quelli garantiti da pegno* « *immobiliare*, sono da assegnarsi alla sostanza mobiliare « e vanno soggetti all'imposta del luogo dove è domici- « liato il creditore. Ne segue che al Cantone ove dimora « il debitore e dove giace il pegno non spetta diritto « qualsiasi ad imporli. È questo principio ammesso « già dal Consiglio federale (risoluzione 28 ottobre 1864 « nella causa Paris e 18 luglio 1866 nella causa Tavel) « e che il Tribunale federale ha costantemente consi- « derato come norma fondamentale nelle questioni « intercantonali di doppia imposta (cfr. ad es. RU 4 « p. 338 motivo 2° ; p. 529 ; 5 p. 150 ; 6 p. 345 ; 9 p. 16 ; « 41 I p. 181 e 187). Da questa norma risulta anzitutto « che il creditore dimorante in altro Cantone non può « essere assoggettato all'imposta nel Cantone di domicilio « del debitore. Ma essa mira, inoltre, a salvaguardare « il debitore da un aggravio ingiustificato. In altri ter- « mini : se detta norma libera il creditore domiciliato « in altro Cantone da una doppia imposta, ciò non « deve avvenire a carico del debitore domiciliato nel « Cantone dove giace il pegno. Per soddisfare all'art. 46 « al. 2 CF non basta quindi che il Cantone di domi- « cilio del debitore si astenga dall'imporre il creditore « e rispetti in tal modo la sovranità fiscale del Cantone di

« domicilio : occorre, inoltre, che rinunci a pretendere
 « l'importo fiscale, che gli sfugge, dal debitore soggetto
 « alla sua sovranità. Esso è tenuto, in altri termini,
 « a defalcare dalla sostanza di quest'ultimo i debiti
 « anche se professati di fronte ad un creditore domici-
 « liato in altro Cantone. Decidendo altrimenti si giunge-
 « rebbe, praticamente, a rendere il debitore responsabile,
 « a guisa di un terzo, di un importo non dovuto dal
 « creditore al Cantone dove giace lo stabile ipotecato,
 « inasprimento questo dell'onere fiscale del debitore
 « che si appalesa inconciliabile coll'art. 46, poichè cos-
 « tituisce violazione del divieto di doppia imposizione
 « nei rapporti intercantionali. »

« b) Questa soluzione che è, come fu detto, una con-
 « sequenza logica e necessaria della norma di diritto
 « federale secondo la quale, nei rapporti intercantionali,
 « la sovranità fiscale spetta al Cantone di domicilio
 « del creditore, non è in urto neanche con altre sen-
 « tenze, che pur non concernendo direttamente l'ipotesi
 « del caso, sono dirette ad interpretare l'art. 46 CF e
 « a determinarne il contenuto giuridico. Nella sentenza
 « Bucher e Durrer 16 maggio 1878 (RU 4 p. 333 e seg.) il
 « Tribunale federale ravvisa una violazione della so-
 « vranità fiscale del Cantone di domicilio del creditore
 « ipotecario nel tentativo fatto dal Cantone di domicilio
 « del debitore di assoggettare i crediti all'imposta sulla
 « sostanza nella persona di quest'ultimo. Nella sentenza
 « Hauser (RU 6 p. 348) il Tribunale federale, nuova-
 « mente dietro ricorso del debitore ipotecario, dichiara :
 « In base al divieto costituzionale di doppia imposta
 « non è lecito al Cantone di domicilio del debitore ipo-
 «otecario di esigere da questi, in qualità di proprietario
 « del fondo, il pagamento dell'imposta ; e ciò neanche
 « ove il debitore, secondo la legislazione interna canto-
 « nale, non fosse da considerarsi che come rappresen-
 « tante del creditore, vale a dire dovesse solvere l'im-
 « posta, non per proprio conto, ma a spese del creditore

« e gli fosse lecito dedurla dall'interesse ipotecario.
 « Questa giurisprudenza, che fu applicata anche in
 « altri casi (sentenza Stadlin, RU 4, p. 526), il Tribunale
 « federale ha pure mantenuto nella causa più recente,
 « Hautle contro Appenzello Esteriori, dichiarando : La
 « quota d'imposta corrispondente al credito ipotecario non
 « può essere messa a carico del proprietario dello stabile
 « anche quando secondo il diritto cantonale questi
 « avesse la facoltà di dedurla dall'interesse ipotecario.
 « Decidendo altrimenti l'imposta finirebbe per cadere
 « a carico del debitore proprietario dello stabile poichè,
 « secondo il diritto federale, il creditore ipotecario non
 « ha l'obbligo di lasciarsela imputare sugli interessi
 « ecc. (RU 43 I p. 196, motivo 2°). »

« c) Indarno obietta il Consiglio di Stato del Cantone
 « Ticino che la decisione che precede è inconciliabile
 « colla sentenza del Tribunale federale nella causa
 « Comune di Vicques contro Berna dell'8 febbraio 1905
 « (RU 31 I p. 45) ed altre simili. Quella sentenza non
 « ha valore pregiudiziale dall'attuale perchè diverse
 « ne sono in punti essenziali le condizioni di fatto. In
 « quel caso si trattava dell'imposta *fondiaria*, chiesta
 « al debitore ipotecario, e non, come nel caso in esame,
 « di un'imposta che porta sull'insieme della *sostanza*.
 « Ma anche a prescindere da questa differenza di fatto,
 « la sentenza Vicques è basata ancora sulla massima
 « della sovranità illimitata del Cantone dove si trova
 « lo stabile. Ma la giurisprudenza più recente del Tri-
 « bunale federale ha essenzialmente ristretta quella
 « sovranità a favore del Cantone di domicilio del cre-
 « ditore ed ha delimitato gli attributi dei Cantoni in
 « conflitto in un modo che meglio soddisfa al principio
 « dell'art. 46 al. 2 CF ed ai legittimi interessi delle parti. »

3° — Da quanto precede risulta che, *nei rapporti inter-*
cantonali, il principio insito nell'art. 8 della legge tri-
 butaria ticinese, secondo il quale la defalcazione di
 debiti è limitata a quelli di cui il creditore sia obbligato

all'imposta sulla sostanza nel Cantone, è incompatibile coll'art. 46 al. 2 CF. Dedotta da questo disposto, l'attuale decisione, che ha tratto solo ai rapporti intercantionali, non vale nei rapporti intercomunali, vale a dire tra Comune e Comune (v. risposta del Consiglio di Stato).

Nei rapporti internazionali la questione, che non è da decidersi nel caso in esame, rimane riservata.

E possibile che questa decisione di principio causi qualche perturbazione nel sistema fiscale ticinese, come rileva il Consiglio di Stato e come aveva già rilevato il Consiglio di Stato del Cantone di Vallese nella causa analoga Zufferey. Ma siffatte considerazioni di opportunità non ponno prevalere sulle ragioni di diritto sopraindicate. Del resto, le ripercussioni della sentenza sul sistema fiscale cantonale appaiono di molto mitigate per il fatto che, come è detto più sopra, essa non trova applicazione nei rapporti comunali.

Il Tribunale federale pronuncia :

Per quanto concerne la tassazione della sostanza il ricorso è ammesso.

Dalla sostanza del ricorrente deve quindi essere dedotto il debito ipotecario di 150,000 fchi. verso l'Unione di Banche Svizzere.

Il ricorso è respinto per quanto ha tratto alla rendita

**46. Urteil vom 14. Oktober 1922 i. S. Brann A.-G.
gegen Landessteuerkommission Appenzell A.-Rh.**

Beschwerde aus Art. 46 Abs. 2 BV. Rekursfähige kantonale Entscheide. Bestimmung eines kantonalen Steuergesetzes, wonach Begehren um Ermässigung der bisherigen Einschätzung für das neue Steuerjahr bis zum August des laufenden Jahres einzureichen sind. Die daraus sich ergebende Folge, dass das Ergebnis eines mit dem Kalenderjahr zusammenfallenden Geschäftsjahres erst im zweitfolgenden Jahre für die Steuereinschätzung berücksichtigt werden kann, verstösst nicht gegen das Doppelbesteuerungsverbot, auch dann nicht, wenn für die Einschätzung in den übrigen Kantonen, wo das Unternehmen noch Niederlassungen hat, auf eine andere Geschäftsperiode abgestellt wird.

A. — Nach der Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz von Appenzell A.-Rh. findet eine eigentliche Selbsttaxation der Pflichtigen nicht statt, wohl aber, und zwar im Herbst jedes Jahres, eine amtliche Revision der Steuerregister mit Wirkung für das folgende Jahr. Nur diejenigen Pflichtigen, deren Ansätze verändert werden, erhalten eine Taxationsanzeige, wobei innert 14 Tagen der Rekurs an den Regierungsrat ergriffen werden kann (§ 4). In § 5 Vollziehungsverordnung ist bestimmt: « Wünscht ein Steuerpflichtiger eine Reduktion seines Steueransatzes für das neue Steuerjahr, so hat er sein Gesuch bis Ende August dem Hauptmannamte einzureichen. Wird diese Frist versäumt, so kann nachher eine Veränderung des Ansatzes nur dann vorgenommen werden, wenn die Vermögens- und Erwerbsverhältnisse erheblich andere geworden sind. »

B. — Die Rekurrentin Firma Brann A.-G., hat ihren Hauptsitz in Zürich. Sie betreibt Warenhäuser in Zürich und in verschiedenen anderen Kantonen. Eine solche Niederlassung findet sich auch in Herisau. Für das Steuerjahr 1921 wurde die Rekurrentin in Herisau auf 60,000 Fr. Vermögen und 8000 Fr. Einkommen