

BGer 2C_891/2011 vom 23. Juli 2012

Bundesgericht, 2012-07-23, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_891_2011

FR: TF 2C_891/2011 du 23 juillet 2012

IT: TF 2C_891/2011 del 23 luglio 2012

Erwägungen

E. 1

Il Tribunale federale esamina d'ufficio e con piena cognizione la sua competenza (art. 29 cpv. 1 LTF), rispettivamente l'ammissibilità dei gravami che gli vengono sottoposti (DTF 136 I 42 consid. 1 pag. 43; 136 II 101 consid. 1 pag. 103 con rispettivi rinvii).

E. 1.1

Rivolto contro la decisione di un'autorità cantonale di ultima istanza in una causa di diritto pubblico, che non ricade sotto alcuna delle eccezioni previste dall' art. 83 LTF nonché presentato in tempo utile (art. 100 LTF) dalla destinataria del giudizio impugnato, che ha un interesse degno di protezione al suo annullamento (art. 89 cpv. 1 LTF), il gravame è di massima ammissibile quale ricorso in materia di diritto pubblico giusta gli art. 82 lett. a, 86 cpv. 1 lett. d LTF combinati con l'art. 73 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14).

Sebbene il consorte non sia fiscalmente assoggettato in Ticino né dal profilo personale né da quello economico, egli è però indirettamente interessato dall'esito dell'attuale litigio, motivo per cui, dinanzi a questa Corte, va trattato quale "altro partecipante" al procedimento ai sensi dell' art. 102 cpv. 1 LTF (ULRICH MEYER, Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, 2a ed. 2011, n. 13 all' art. 102 LTF).

E. 1.2

Nell'ambito dei ricorsi in materia di doppia imposizione, congiuntamente alla pronuncia di ultima istanza di uno dei cantoni interessati, possono pure venir impuginate le decisioni degli altri cantoni che si prevalgono della propria sovranità fiscale. Questa regola è applicabile anche se le tassazioni degli altri cantoni sono già cresciute in giudicato e non costituiscono decisioni di un'autorità cantonale di ultima istanza (DTF 133 I 300 consid. 2.4 pag. 306 seg.; cfr. anche art. 100 cpv. 5 LTF e DTF 131 I 145 consid. 2.1 pag. 147). Di regola le tassazioni litigiose concernono la medesima persona, ciò che non è ora il caso, la tassazione del 22 ottobre 2009 essendo stata emessa nei confronti del marito della ricorrente. Il quesito di sapere se ella può comunque impugnarla può tuttavia rimanere irrisolto dato che, come illustrato di seguito, in quanto rivolto contro tale tassazione il ricorso si rivela privo d'oggetto.

E. 1.3

Con il ricorso in materia di diritto pubblico può tra l'altro essere censurata la violazione del diritto federale (art. 95 lett. a LTF), nozione che comprende i diritti costituzionali dei cittadini (DTF 133 III 446 consid. 3.1 pag. 447 seg., 462 consid. 2.3 pag. 466) e pertanto anche il divieto della doppia imposizione (DTF 133 I 300 consid. 1.1 pag. 302). Per quanto riguarda i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento sull'accertamento svolto

dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF); ciò vale in via di principio anche nel caso di ricorsi concernenti la doppia imposizione. Non così è tuttavia quando il secondo Cantone coinvolto, che non vi è vincolato, contesta tale accertamento (sentenze 2C_375/2010 del 22 marzo 2011 consid. 1.3 e 2C_514/2008 dell'8 settembre 2009 consid. 3.1).

E. 1.4

Ai sensi dell' art. 42 LTF il ricorso deve contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova (cpv. 1) e dev'essere motivato in modo sufficiente, spiegando nei motivi perché l'atto impugnato viola il diritto (cpv. 2; DTF 133 II 249 consid. 1.4.1). Esigenze più severe valgono in relazione alla violazione di diritti fondamentali. Il Tribunale federale esamina infatti simili censure soltanto se l'insorgente le ha sollevate in modo preciso (art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 134 II 244 consid. 2.2 pag. 246; 133 II 249 consid. 1.4.2 pag. 254). Nella misura in cui i citati requisiti non sono soddisfatti in concreto, segnatamente perché una motivazione sufficientemente precisa è ravvisabile solo in parte, il gravame sfugge ad un esame di merito.

E. 2.1

Un caso di doppia imposizione contrario all' art. 127 cpv. 3 Cost. si realizza quando un contribuente è tassato da due o più cantoni sullo stesso oggetto per il medesimo periodo di tempo (doppia imposizione attuale) oppure quando un cantone, violando le norme che regolano i casi di conflitto, eccede i limiti della propria sovranità fiscale e preleva un'imposta che compete ad un altro cantone (doppia imposizione virtuale). Inoltre un cantone non può tassare un contribuente in maniera più onerosa perché non soggiace esclusivamente alla sua sovranità fiscale, ma, in virtù di determinati rapporti territoriali, è imponibile anche in un altro cantone (divieto di discriminazione; cfr. DTF 134 I 303 consid. 2.1 pag. 306 seg.; 133 I 19 consid. 2.1 pag. 20, 308 consid. 2.1 pag. 311; 132 I 29 consid. 2.1 pag. 31 seg. con rispettivi rinvii; KURT LOCHER/PETER LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Interkantonale Doppelbesteuerung, Systematische Entscheidsammlung, § 1, II A, n. 20).

E. 2.2

Nella fattispecie, per quanto riguarda il periodo fiscale in esame, cioè l'anno 2008, è indiscusso che il domicilio fiscale primario della ricorrente era a X. _____, mentre quello di suo marito era situato a Friburgo. È vero che, di regola, l' art. 127 cpv. 3 Cost. presuppone che un solo e stesso contribuente sia soggetto a più imposizioni mentre che, in concreto, si è in presenza di due soggetti fiscali distinti, tassati separatamente presso i loro rispettivi domicili fiscali principali. Senonché si fa astrazione dell'esigenza dell'identità del soggetto fiscale quando, con riferimento ad una specifica situazione, i contribuenti sono particolarmente legati dal profilo giuridico ed economico. Ciò che è indubbiamente il caso di consorti che vivono in unione coniugale (LOCHER/LOCHER, op. cit., § 1, IIA n. 9) e, a determinate condizioni, addirittura anche di coniugi separati o divorziati (LOCHER/LOCHER, op. cit., § 1, IIA n. 24). In concreto è manifesta l'esistenza di una relazione particolare tra la ricorrente e il di lei marito e, di conseguenza, anche l'eventualità di una doppia imposizione attuale. Come già accennato, oggetto di disamina è la ripartizione di specifiche deduzioni tra le tassazioni dei due coniugi i quali, pur continuando la comunione matrimoniale, hanno due distinti domicili fiscali principali. Al riguardo, sussistono delle differenze tra i due Cantoni dovute al fatto che le diverse deduzioni anorganiche considerate (cioè quelle per costi particolari come le liberalità, i premi

assicurativi o le spese per malattia, ecc.), sono state detratte unicamente dalla quota di reddito netto. Sennonché nella misura in cui deduzioni di per sé legittime sono state ammesse solo proporzionalmente in un cantone e totalmente negate nell'altro, ciò sfocia, come verrà esposto di seguito (cfr. consid. 3.2) in una doppia imposizione attuale della ricorrente.

E. 2.3

Nella sentenza 2P.2/2003 del 7 gennaio 2004 consid. 2.4.1 (pubblicata in ASA 73 420, segnatamente 425 seg. nonché in LOCHER/ LOCHER, op. cit., § 3, I B, 3 n. 20) il Tribunale federale ha precisato che nei confronti di consorti che possiedono due domicili fiscali primari separati ma mantengono la loro unione coniugale, vanno applicati i principi dell'imposizione dei coniugi, ossia i fattori imponibili di entrambi vengono cumulati e si applica l'aliquota d'imposta complessiva (tassazione congiunta). Viene poi comunque eseguita una ripartizione dei fattori imponibili tra i cantoni interessati, di solito per metà. Questa Corte ha poi aggiunto che nel caso in cui ciascuno dei coniugi provvede essenzialmente al proprio mantenimento, la ripartizione poteva anche essere effettuata nel modo seguente: ogni cantone impone i redditi da attività lucrativa e da sostanza mobiliare (inclusi i proventi) conseguiti dal coniuge domiciliato sul suo territorio, calcolando comunque l'imposta in base al reddito globale della coppia (cfr. pure DTF 121 I 14 consid. 5c pag. 19 e sentenza 2A.433/2000 del 12 luglio 2001 consid. 2a/cc pubblicata in ASA 71 558 segnatamente 561 seg.). La maggior parte della dottrina condivide l'opinione del Tribunale federale (LENA ISLER/CLAUDIA SUTER in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 2011, n. 15 al § 27; PETER LOCHER, Introduzione al diritto fiscale intercantonale, 2010, pag. 37 e 41; ERNST HÖHN/PETER MÄUSLI, Interkantonaies Steuerrecht, 4a ed. 2000, pag. 276 segg.; MARKUS REICH/ROBERT WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2004, FSr 5 [2005], pag. 290 segg.; DANIEL DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 2005, cifra marginale 520; MARTIN ZWEIFEL /HUGO CASANOVA, Schweizerische Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, pag. 210 seg., cifra marginale 16 in fine), salvo alcuni autori che hanno rimesso in discussione, in tale caso, il cumulo dei fattori (MADELEINE SIMONEK, Die Steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in Jahre 2001 in ASA 72 1 seg.; FELIX RICHNER/WALTER FREI/ STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2a ed. 2006, cifra marginale 6 al § 7 LT/ZH).

E. 2.4

Occorre ancora esaminare i dettagli del riparto dell'imposta. In un caso come quello in esame, dove ogni coniuge (ciascuno con un proprio domicilio fiscale primario) provvede per l'essenziale al proprio sostentamento, detto riparto va eseguito in linea di principio per oggetto, ossia ogni cantone può imporre unicamente - salvo in presenza di domicili fiscali speciali, non dati in concreto - il reddito (la sostanza) realizzato(a) sotto la propria sovranità fiscale (ISLER/SUTER, op. cit., cifra marginale 18 al § 27; HÖHN/MÄUSLI, op. cit., pag. 277). Questo metodo di ripartizione non si applica tuttavia unicamente ai redditi, ma vale anche in linea di principio per le deduzioni, salvo per quanto concerne le deduzioni sociali, le quali sono legate all'onere fiscale e vanno incluse nel calcolo dell'imposta in base al reddito globale. Da quel che precede discende che, con riferimento a certe deduzioni, le regole di ripartizione, le quali in casi normali (cioè un unico contribuente con più domicili fiscali) sono obbiettivamente corrette (cfr. PHILIPP BETSCHART in: Kommentar zum

Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 2011, n. 39 segg. al § 24; DE VRIES REILINGH, op. cit., pag. 136 segg. segnatamente pag. 146), in fattispecie particolari come quella ora in esame (due contribuenti con due distinti domicili fiscali primari) non possono invece essere senz'altro applicate. Il metodo di ripartizione (per oggetto o per quota) che verrà utilizzato deve invece essere determinato in modo oggettivo per ogni singola deduzione e tenuto conto delle specifiche circostanze, ciò che va ora fatto riguardo alle quattro deduzioni in esame, ossia quella per i premi assicurativi, per i costi legati alla malattia, per la liberalità e, infine, per le spese per disabilità.

E. 2.4.1

Ai sensi dell'art. 9 cpv. 2 lett. g LAID i versamenti per assicurazioni personali possono essere detratti sino a concorrenza di un ammontare, il quale può essere forfettario, determinato dal diritto cantonale. Al riguardo i Cantoni - come d'altronde la Confederazione all'art. 33 cpv. 2 lett. g della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) - hanno previsto degli importi differenti per i coniugi che vivono in comunione domestica e per gli altri contribuenti. Va comunque precisato che nei confronti di coniugi che fruiscono di distinti domicili fiscali principali e che chiedono ognuno il massimo della deduzione nel proprio cantone di domicilio, la detrazione può essere solo proporzionale. Concedere a ciascuno di loro il massimo dell'importo disattenderebbe infatti la legge.

E. 2.4.2

Conformemente all'art. 9 cpv. 2 lett. h LAID, le spese per malattia sono ammesse in deduzione quando, tra l'altro, sono sopportate dal contribuente medesimo e superano una franchigia determinata dal diritto cantonale. Altrimenti detto ogni coniuge deve potere dedurre le spese che lo concernono, la franchigia venendo calcolata in base ai propri redditi. Se detta franchigia viene superata, allora il cantone di domicilio del contribuente interessato deve ammettere in deduzione tutte le spese di malattia e non può cercare di addossarne una parte al cantone di domicilio del consorte. Ciò fintanto che vi sia ancora un reddito imponibile.

E. 2.4.3

Secondo l'art. 9 cpv. 2 lett. h bis LAID, le spese per disabilità del contribuente, quando sono sopportate dal contribuente medesimo, vengono detratte senza essere limitate. In altre parole, in presenza di due distinti contribuenti con due domicili fiscali primari, una ripartizione proporzionale non risulta giustificata e non è di conseguenza conforme alla legge.

E. 2.4.4

Giusta l' art. 9 cpv. 2 lett. i LAID le liberalità possono essere detratte entro i limiti determinati dal diritto cantonale, i quali di regola vengono stabiliti in relazione ai redditi imponibili. Altrimenti detto non vi sono distinzioni tra contribuenti sposati che vivono in comunione domestica e gli altri contribuenti, motivo per cui ogni singola persona deve potere dedurre le proprie donazioni, il cui ammontare viene calcolato in base ai propri redditi.

E. 3

Esaminando ora alla luce delle descritte considerazioni le tassazioni emesse dai Cantoni di Friburgo e del Ticino, ne discende quanto segue.

E. 3.1

Il Cantone Friburgo ha ammesso tutte le deduzioni fatte valere dal marito della ricorrente, salvo quelle (relative alla malattia e alla disabilità) che si riferiscono a sua moglie. Tale modo di procedere non presta il fianco a critiche e va confermato.

E. 3.2

Da parte loro, le autorità fiscali ticinesi hanno riconosciuto, tra le spese per malattia fatte valere, un importo di fr. 2'500.-- con riferimento a diete di necessità vitale legate al diabete (cfr. per un esposto più dettagliato su questo tema, sentenza 2C_722 e 723/2007 del 14 aprile 2008 consid. 3). Senonché, come ben constatato nella sentenza impugnata, detto importo non supera la franchigia prevista dall'art. 32 cpv. 1 lett. i LT (e ciò anche se il fisco avesse erroneamente considerato il reddito globale della coppia), motivo per cui a ragione non ne è stata ammessa la deduzione. Le citate autorità hanno invece concesso la detrazione di fr. 2'500.- a titolo di spese di disabilità e fr. 150.-- quale liberalità, importi che hanno poi ripartiti con il Cantone Friburgo, proporzionalmente ai redditi attribuiti a ciascuno dei cantoni. In casi normali (cfr. consid. 2.4) detta ripartizione sarebbe conforme al diritto ed andrebbe confermata. Ciò non è tuttavia il caso nella vertenza attuale, la quale concerne due contribuenti con due distinti domicili fiscali primari. In questa particolare situazione, come rilevato in precedenza (cfr. consid. 2.4), ogni contribuente deve potere dedurre integralmente le spese per disabilità e/o liberalità da lui personalmente sopportate. Ne discende che su questo punto è stato violato il divieto di doppia imposizione nei confronti della ricorrente, la quale doveva ottenere nella propria tassazione la deduzione integrale delle spese da lei personalmente sopportate. Nella misura in cui ella non ha (più) contestato in questa sede la ripartizione relativa alla liberalità effettuata (51/99), tale aspetto sfugge però ad un esame di merito.

E. 4

Dalle considerazioni che precedono discende che in quanto esperito contro il Cantone Ticino, il ricorso, nella misura in cui è ammissibile, dev'essere parzialmente accolto per quanto concerne la mancata deduzione dell'integralità delle spese per disabilità. La sentenza impugnata va quindi annullata e il reddito imponibile ai fini della tassazione 2008 va diminuito di fr. 1'647.-- (quello determinante per l'aliquota rimanendo invariato). Visto quanto precede, il ricorso è invece diventato privo d'oggetto in quanto rivolto contro il Cantone Friburgo.

E. 5.1

Considerato l'esito del giudizio le spese vanno poste a carico della ricorrente, che vince solo in parte, e del Cantone Ticino, i cui interessi finanziari sono in gioco, in ragione di metà ciascuno (art. 66 cpv. 1 e 4 a contrario LTF). Alla ricorrente, che non è assistita da un patrocinatore, non viene concessa un'indennità per ripetibili della sede federale (art. 68 LTF).

E. 5.2

La causa viene rinviata alla Camera di diritto tributario del Tribunale di appello del Cantone Ticino affinché procedi ad una nuova ripartizione di spese e ripetibili della sede cantonale (art. 67 e 68 cpv. 5 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.