

BGer 2P.114/2003 vom 23. Dezember 2003

Bundesgericht, 2003-12-23, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.114_2003

FR: TF 2P.114/2003 du 23 décembre 2003

IT: TF 2P.114/2003 del 23 dicembre 2003

Erwägungen

E. 1.1

Gli insorgenti si aggravano contro la sentenza della Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello ticinese, in relazione al prelievo di un'imposta annua intera sia sul piano federale, sia su quello cantonale. Come da loro rettamente proposto, l'atto ricorsuale va trattato quale ricorso di diritto amministrativo, nella misura in cui concerne l'imposta federale diretta, e quale ricorso di diritto pubblico, per quanto attiene alle censure di incostituzionalità sollevate in relazione al tributo cantonale. La presentazione di tali rimedi con un unico atto è ammessa, a condizione che siano ottemperate tutte le esigenze formali dei due mezzi di impugnazione (DTF 120 Ib 224 consid. 2; 118 Ia 8 consid. 1 e riferimenti).

E. 1.2

I gravami sono proposti dai medesimi ricorrenti, sono diretti contro la stessa sentenza e si riferiscono all'identico complesso di fatti. Si giustifica pertanto di congiungere le cause per l'istruttoria ed il giudizio (DTF 123 V 215 consid. 1; 120 V 466 consid. 1).

I. Sul ricorso di diritto amministrativo

E. 2.1

Rivolto contro l'imposta annua intera notificata in relazione all'imposta federale, il ricorso di diritto amministrativo, presentato in tempo utile (art. 106 cpv. 1 OG) da persone legittimate a ricorrere (art. 103 lett. a OG) contro una decisione di ultima istanza cantonale (art. 4 cpv. 6 del regolamento ticinese di applicazione della legge federale sull'imposta federale diretta, del 18 ottobre 1994), è, in linea di principio, ammissibile (art. 146 LIFD e 97 seg. OG).

E. 2.2

Con il rimedio esperito, i ricorrenti possono far valere la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere d'apprezzamento, nonché la lesione dei diritti costituzionali (art. 104 lett. a OG). Quale organo della giustizia amministrativa, il Tribunale federale esamina d'ufficio l'applicazione del diritto federale (art. 114 cpv. 1 OG), senza essere vincolato dai considerandi della decisione impugnata o dai motivi invocati dalle parti. I ricorrenti possono inoltre censurare l'accertamento inesatto o incompleto dei fatti rilevanti (art. 104 lett. b OG). Nei casi in cui, come in concreto, la decisione impugnata emana da un'autorità giudiziaria, l'accertamento dei fatti da essa operato vincola il Tribunale federale, salvo che questi risultino manifestamente inesatti o incompleti oppure siano stati accertati violando norme essenziali di procedura (art. 105 cpv. 2 OG).

E. 3

Di principio, nel sistema impositivo praenumerando biennale, applicabile nella fattispecie, il reddito imponibile delle persone fisiche è calcolato in base al reddito medio del biennio civile che precede il biennio fiscale (art. 43 cpv. 1 LIFD). Tuttavia, in caso di tassazione intermedia (art. 45 LIFD), rilevante è il reddito conseguito dopo la realizzazione dell'evento che origina la stessa (cfr. i combinati disposti degli art. 46 e 44 LIFD). In questi casi, i proventi acquisiti durante il biennio ordinario di computo non vengono imposti per un periodo fiscale intero; d'altro canto, quelli realizzati dall'inizio del periodo di tassazione al momento in cui interviene l'intermedia sfuggono, di principio, ad ogni imposizione. Queste lacune sono immanenti al sistema, ma risultano inique qualora in tali periodi vengano conseguiti redditi straordinari. L' art. 47 LIFD attenua perciò detto regime, prevedendo che, in caso di tassazione intermedia, così come alla fine dell'assoggettamento, determinati redditi straordinari - che non sono ancora stati imposti come reddito o che non lo sono ancora stati per un intero periodo fiscale - sottostanno complessivamente, per l'anno fiscale in cui sono stati conseguiti, ad un'imposta annua intera, calcolata secondo l'aliquota corrispondente a questi soli proventi. Quali proventi colpiti da tale imposta speciale, l' art. 47 cpv. 1 LIFD elenca gli utili in capitale secondo l' art. 18 cpv. 2 LIFD , le liquidazioni in capitale in sostituzione di prestazioni periodiche, i proventi da lotterie o da manifestazioni analoghe, le indennità per cessazioni o mancato esercizio di un'attività e, infine, gli indennizzi per mancato esercizio di un diritto (Marco Duss/Daniel Schär, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [a cura di], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, Vol. I/2a, *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, Basilea 2000, n. 1 ad art. 47; Peter Locher, *Kommentar zum DBG*, I. Teil, Therwil/Basilea 2001, n. 1 e 2 ad art. 47).

E. 4.1

In concreto, alla ricorrente è stata riconosciuta l'indennità di uscita per mancata rielezione disciplinata dall'art. 10a della legge ticinese sugli onorari dei magistrati, del 14 maggio 1973 (LOM). Se il magistrato non ha ancora compiuto 45 anni o se la durata in carica è inferiore a 15 anni, la liquidazione corrisponde a tante volte l'ultimo onorario mensile, compresa l'indennità per economia domestica, quanti sono gli anni interi di funzione prestata (art. 10a cpv. 2 e 3 LOM). Questo indennizzo è stato previsto per tener conto dei concreti rischi che derivano ai magistrati dal sistema di rielezione periodica alla carica e, di riflesso, dall'eventualità di una mancata riconferma (Messaggio del Consiglio di Stato ticinese no. 4279 del 12 agosto 1994 concernente [...] la modifica della [...] legge sugli onorari dei magistrati [...], in: *Raccolta dei verbali del Gran Consiglio [RVGC]*, sess. aut. 1994, vol. IV, pag. 3211 seg., pag. 3272). Esso si configura dunque quale contributo del datore di lavoro agli inconvenienti economici insiti nell'esigenza di ricollocamento professionale e trova particolare giustificazione nel fatto che il mancato rinnovo del mandato giudiziario può sopravvenire in maniera imprevedibile e senza responsabilità alcuna del magistrato.

E. 4.2

Gli insorgenti contestano che il suddetto indennizzo rappresenti un'indennità per la cessazione o il mancato esercizio di un'attività, ai sensi dell' art. 47 cpv. 1 LIFD . A loro giudizio, con tale nozione il legislatore avrebbe inteso rinviare all'art. 23 lett. c LIFD, di identico tenore. Il capitale ricevuto dalla ricorrente non rientrerebbe tuttavia nell'ambito applicativo di tale disposto, costituendo invece un provento da attività dipendente, ai sensi dell' art. 17 LIFD . Ma quand'anche non si trattasse di un reddito del lavoro, sarebbe semmai un provento sostitutivo di provento da attività lucrativa, giusta l' art. 23 lett. a LIFD . Gli

indennizzi per la cessazione di un'attività, di cui all'art. 23 lett. c LIFD, non contemplerebbero in effetti tutte le liquidazioni in capitale versate dal datore di lavoro al termine del rapporto d'impiego, bensì unicamente le indennità ricevute quale controprestazione, in casu inesistente, per l'interruzione di un'attività di natura indipendente. Di conseguenza, dal momento che l'enumerazione dei casi d'applicazione dell' art. 47 LIFD sarebbe esaustiva, la prestazione pecuniaria in discussione non potrebbe venir assoggettata all'imposta annua intera.

E. 4.3

Nella specie, i proventi conseguiti dagli insorgenti nel corso del 1997 ricadono, di principio, in una lacuna impositiva, per effetto della tassazione intermedia intervenuta a decorrere dal 1° gennaio 1998. Tra gli elementi di reddito relativi al 1997 va annoverata pure la controversa indennità percepita dalla ricorrente, connessa con l'esercizio dell'attività di magistrato svolta fino al termine di quell'anno, pur essendo stata concretamente erogata all'inizio dell'anno successivo. Tale prestazione non trae origine dalla sussistenza e dal mantenimento del rapporto d'impiego, bensì precisamente dalla sua cessazione. Essa costituisce inoltre senza dubbio un provento straordinario, perché non ha carattere periodico o regolare. In queste circostanze, la liquidazione percepita configura pertanto gli estremi di un'indennità per la cessazione di un'attività, ai sensi dell' art. 47 LIFD , come il Tribunale federale ha peraltro già avuto modo di riconoscere in relazione ad un indennizzo analogo, pur se versato su base volontaria nell'ambito di un rapporto di lavoro di diritto privato (sentenza 2A.8/2001 dell'11 luglio 2001, consid. 4b; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zurigo 2003, n. 14 ad art. 47). Questa conclusione si giustifica del resto pienamente per rapporto alle finalità della normativa legale, poiché favorisce un'imposizione conforme alle capacità economiche degli ex-coniugi contribuenti, che risulterebbero invece indebitamente privilegiati se proventi come quello in esame cadessero in una lacuna di calcolo. Proprio in quest'ottica, l' art. 47 LIFD ha peraltro ampliato i motivi di tassazione speciale, rispetto al regime previgente (cfr. art. 43 del Decreto del Consiglio federale concernente la riscossione di un'imposta federale diretta, del 9 dicembre 1940, RU 1950 1478; Circolare dell'amministrazione federale delle contribuzioni del 26 aprile 1993, in: ASA 62 pag. 325 seg., in part. pag. 336). D'altra parte, la controversa indennità d'uscita costituisce comunque un caso d'applicazione espressamente previsto dall' art. 47 LIFD e non esula quindi dagli esaustivi motivi di tassazione indicati da tale disposto (sentenza 2A.443/2001 del 16 maggio 2002, consid. 4.3).

E. 4.4

Considerato quanto sin qui esposto, non è determinante qualificare l'indennizzo erogato in funzione degli art. 17 cpv. 1 nonché 23 lett. a e lett. c LIFD, su cui si soffermano gli insorgenti. Ad ogni modo, è vero che il tenore dell' art. 47 LIFD richiama alla lettera, sull'aspetto in discussione, quello dell'art. 23 lett. c LIFD. Contrariamente alle deduzioni ricorsuali, quest'ultimo disposto non si riferisce comunque unicamente agli indennizzi percepiti in relazione alla cessazione di un'attività lucrativa indipendente, ma si estende anche alle indennità d'uscita ottenute alla conclusione di un rapporto d'impiego quale salariato (Circolare n° 1 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni del 3 ottobre 2002, in: ASA 71 p. 541 seg., in part. pag. 545 e pag. 546, esempio 1; Frédéric Vuilleumier/Etienne Von Streng, Traitement fiscal des indemnités de départ et autres versements de capitaux de l'employeur, in: RDAF 59/2003 pag. 129 seg., in part. pag.

151-152).

Eccessivamente restrittiva appare pure l'interpretazione che i ricorrenti pretendono di dedurre dal testo legale in italiano e in tedesco. Essi sostengono infatti che l'espressione "per la cessazione di attività" (in tedesco: "für die Aufgabe einer Tätigkeit") conferirebbe all'indennizzo il carattere di ricompensa in cambio precisamente dell'astensione da un'attività, come è il caso, ad esempio, per l'impegno a rispettare un divieto di concorrenza (DTF 71 I 444 ; Peter Locher, op. cit., n. 36 ad art. 23). La preposizione "per" non implica tuttavia forzatamente un rapporto di reciprocità di prestazioni, ma può riferirsi ad una relazione temporale o di causalità, in senso più generale. L'interpretazione restrittiva non trova peraltro riscontro nella più ampia formulazione francese ("lors de la cessation d'une activité") che non si presta ad equivoci ed appare, in definitiva, meglio aderente al senso ed agli scopi della regolamentazione legale.

E. 5

Sulla scorta delle considerazioni che precedono, il ricorso di diritto amministrativo, infondato, va pertanto respinto, con la conseguente conferma dell'avversata tassazione speciale, in relazione all'imposta federale diretta.

II. Sul ricorso di diritto pubblico

E. 6.1

In quanto rivolto contro l'imposta annua intera notificata in relazione all'imposta cantonale, il ricorso di diritto pubblico, interposto tempestivamente contro una decisione cantonale di ultima istanza da persone legittimate a ricorrere e fondato sulla pretesa violazione di diritti costituzionali del cittadino è, da questo profilo, ammissibile in virtù degli art. 84 cpv. 1 lett. a, 87, 88 e 89 cpv. 1 OG.

E. 6.2

Giusta l' art. 90 cpv. 1 lett. b OG , l'atto di ricorso deve contenere l'esposizione dei fatti essenziali e quella concisa dei diritti costituzionali che si pretendono violati, specificando in cosa consista la violazione. Nell'ambito di questo rimedio, il Tribunale federale non applica d'ufficio il diritto, ma statuisce unicamente sulle censure sollevate dal ricorrente e solo se le stesse sono sufficientemente motivate (DTF 129 I 185 consid. 1.6; 128 III 50 consid. 1c; 127 III 279 consid. 1c).

E. 7.1

Gli insorgenti sostengono che la Corte cantonale avrebbe violato il loro diritto di essere sentiti, nei limiti in cui è garantito dalla Costituzione federale, perché non avrebbe sufficientemente motivato la propria decisione e sarebbe incorsa, per tale motivo, in un diniego di giustizia formale. In particolare, non si sarebbe confrontata con la censura ricorsuale secondo cui l'indennità per mancata rielezione costituirebbe un reddito da attività dipendente, ai sensi dell'art. 16 cpv. 1 LT, anziché un indennizzo per la cessazione o il mancato esercizio di un'attività, giusta l'art. 22 lett. c LT.

E. 7.2

Il diritto di essere sentito (art. 29 cpv. 2 Cost.) contempla l'obbligo per l'autorità di motivare le proprie decisioni (DTF 129 I 232 consid. 3.2). Tale obbligo ha lo scopo, in particolare, di porre la parte interessata nelle condizioni di rendersi conto della portata del provvedimento e di poterlo impugnare con cognizione di causa. Ciò non significa che

l'autorità sia tenuta a pronunciarsi in modo esplicito ed esaustivo su tutte le argomentazioni addotte; essa può per contro occuparsi delle sole circostanze rilevanti per il giudizio, atte ad influire sulla decisione (DTF 129 I 232 consid. 3.2; 126 I 97 consid. 2b, 15 consid. 2a/aa; 125 II 369 consid. 2c; 122 IV 8 consid. 2c).

E. 7.3

In concreto, i giudici cantonali hanno esposto in maniera precisa ed esaustiva le ragioni per cui l'indennità in discussione soggiace ad un'imposta annua intera. In particolare, con riferimento alle censure ricorsuali, essi hanno tra l'altro posto a confronto la nozione di indennizzo per la cessazione di un'attività, giusta l'art. 22 lett. c LT, con le peculiarità del reddito derivante dall'esercizio di un'attività lucrativa, evidenziando la contrapposizione delle due categorie di proventi e i fattori che le distinguono (consid. 5.3 della sentenza impugnata). Ai fini della controversia, tale distinzione non assume peraltro importanza decisiva. In ogni caso, con la loro circostanziata impugnativa dinanzi al Tribunale federale gli insorgenti dimostrano comunque di aver pienamente compreso la portata del giudizio avverso. La Corte cantonale non si è pertanto sottratta alle incombenze d'esame e decisionali che le spettavano e la motivazione della sua decisione risulta certamente sufficiente ed adeguatamente rapportata alle censure sollevate. Su questo punto il gravame va dunque respinto.

E. 8

I ricorrenti sostengono inoltre che la Corte cantonale avrebbe interpretato in modo arbitrario gli art. 16, 22 lett. c e 57 LT, quest'ultimo vigente nel periodo fiscale in concreto determinante (BU-TI 1994 361) ed abrogato con effetto dal 1° gennaio 2003 (BU-TI 2002 228). Tali censure vanno tuttavia respinte, per le medesime ragioni esposte in relazione al ricorso di diritto amministrativo (consid. 4.3 e 4.4). In effetti, sugli aspetti contestati, la disciplina dell'imposta cantonale coincide sostanzialmente con il regime dell'imposta federale diretta. In gran parte, anche le argomentazioni addotte nel ricorso di diritto pubblico, pur se rapportate alla normativa cantonale, non differiscono da quelle proposte nell'ambito del ricorso di diritto amministrativo. Orbene, è quindi pacifico che se il Tribunale federale ammette che sono adempiute le condizioni per sottoporre a tassazione speciale l'indennità percepita dalla ricorrente quando - decidendo in materia di imposta federale diretta - fruisce di libero potere d'esame, a maggior ragione conferma tale deduzione quando - statuendo in merito all'imposta cantonale - il suo potere cognitivo è limitato al controllo dell'arbitrio.

E. 9

In esito alle considerazioni sopra esposte, ne segue che anche il ricorso di diritto pubblico si rivela infondato e va quindi respinto.

III. Sulle spese

E. 10

I ricorrenti risultano soccombenti sia nel ricorso di diritto amministrativo sia nel ricorso di diritto pubblico: la tassa di giustizia complessiva va pertanto posta a loro carico, con vincolo di solidarietà (art. 156 cpv. 1 e 7, 153 e 153a OG). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti (art. 159 cpv. 2 OG).

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