

TI_GERICHTE 80.1997.67 vom 4. Juni 1997

TI Tribunale d'appello, 1997-06-04, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1997.67

FR: TI_GERICHTE 80.1997.67 du 4 juin 1997

IT: TI_GERICHTE 80.1997.67 del 4 giugno 1997

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Erwägungen

E. 4

giugno 1997 In nome della Repubblica e Cantone del Ticino La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello composta dai giudici: Alessandro Soldini, presidente, Stefano Bernasconi, Lorenzo Anastasi vicecancelliere: Andrea Pedroli statuendo sul ricorso del 22 aprile 1997 in materia di: _____ imposte alla fonte presentato da: _____
_____, _____, rappr. da: _____
_____, _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. La _____
_____ di _____ ha stipulato, in data 3 aprile 1995, un contratto di lavoro con il signor _____, domiciliato in _____.
Questi è stato assunto quale direttore commerciale ed il luogo d'impiego è stato stabilito a _____, per 120 giorni all'anno, ed all'estero (prevalentemente in _____) per il resto. Il salario è stato concordato in fr. 3'000.– per 13 mensilità. Il signor _____ ha quindi ottenuto dalla Sezione degli stranieri un permesso di dimora di 120 giorni all'anno. Nel mese di gennaio 1997, la società inoltrava all'Ufficio imposte alla fonte il conteggio della trattenuta d'imposta per l'anno 1996. Nella stessa quantificava il reddito lordo in fr. 39'000.– e l'imposta in fr. 1'287.–, in base alla tabella delle aliquote B0 (coniugati senza figli a carico). 2. Con decisione del 27 febbraio 1997, l'Ufficio imposte alla fonte chiedeva alla _____ il versamento di un ulteriore importo di fr. 1'509.15, avendo effettuato il calcolo dell'imposta che avrebbe dovuto essere trattenuta sulla base di un salario determinante di fr. 78'000.–. Un reclamo della società era respinto con decisione del 28 marzo 1997. 3. Con tempestivo ricorso del 22 aprile 1997, la _____ contesta il calcolo effettuato raddoppiando il salario contrattualmente stabilito, richiamandosi alla sentenza n. _____ del 4 settembre 1989.

E. 4.1

Sono soggetti ad una trattenuta d'imposta alla fonte per il loro reddito da attività lucrativa dipendente: a. i lavoratori stranieri che, senza permesso di domicilio della polizia degli stranieri, hanno domicilio o dimora fiscali nel Cantone (art. 104 cpv. 1 LT; analogo, per l'imposta federale diretta, l'art. 83 LIFD); b. i lavoratori che, senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera, esercitano un'attività lucrativa dipendente nel Cantone per brevi periodi, durante la settimana o come frontalieri (art. 114 LT; per l'imposta federale diretta, l'art. 91 LIFD). L'imposta è prelevata sui proventi lordi (cfr. art. 105 cpv. 1 LT; art. 84 cpv. 1 LIFD). Presupposto per la trattenuta d'imposta è che la "fonte" si trovi, rispettivamente, in Svizzera e nel Canton Ticino, cioè che la retribuzione per il lavoro prestato sia pagata da un datore di

lavoro con domicilio, sede o succursale nel Canton Ticino; se ciò non accade, anche il reddito da attività dipendente dei contribuenti in questione viene tassato nell'ambito della procedura ordinaria Agner/Jung/Steinmann , Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, p. 341).

E. 4.2

Sebbene il diritto svizzero dell'imposta sul reddito sia caratterizzato dal principio dell'imposizione del reddito lordo globale ed in particolare dal principio dell'imposizione in base alla capacità contributiva, tuttavia nel caso dell'imposizione alla fonte vengono presi in considerazione necessariamente alcuni redditi in quanto tali e le condizioni del contribuente, suscettibili di considerazione ai fini dell'imposizione, vengono valutate in misura molto limitata. La radicale difformità concettuale della procedura ordinaria di tassazione, da un lato, e della procedura di tassazione alla fonte, dall'altra, fa sì che debba essere del tutto esclusa una perfetta parità di trattamento fra chi è assoggettato alla prima e chi sottostà alla seconda. Anche tra contribuenti che sottostanno all'imposizione alla fonte, tale forma di tassazione potrà tutt'al più aspirare ad una parità di trattamento, ma non potrà mai raggiungerla. Finora, comunque, il Tribunale federale non ha mai avuto modo di precisare a partire da quale misura le disparità di trattamento che sono connaturate al sistema dell'imposta alla fonte acquistano una portata inaccettabile (Zigerlig , Quellensteuern, in: Höhn/Athanas [a cura di], Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Berna, 1993, p. 376 ss.; anche Agner/Jung/Steinmann , op. cit., p. 345).

E. 4.3

Sia per i lavoratori stranieri con domicilio o dimora fiscale sia per quelli senza, la trattenuta d'imposta è stabilita, secondo l'art. 108 LT (cfr. anche art. 85 LIFD), sulla base di un'aliquota diversa a seconda che si tratti di persone sole (lett. a), di coniugati che vivono in economia domestica, vedovi separati, divorziati, nubili e celibi che vivono in comunione domestica provvedendo al sostentamento di figli minorenni, a tirocinio o agli studi fino al 25.mo anno o di persone bisognose (lett. b), coniugati con doppio reddito che vivono in comunione domestica (lett. c), in quest'ultimo caso quando entrambi i redditi sono conseguiti in Svizzera (cpv. 2). Per i redditi a tempo parziale o accessori l'aliquota è invece prevista un'aliquota forfetaria del 4% (lett. d). La divisione delle contribuzioni nella direttiva n. 1 valida dal 1° gennaio 1996 prevede sette diverse tabelle d'imposta, tre per i lavoratori con domicilio o dimora fiscali e tre per quelli senza, conformemente a quanto previsto dall'art. 108 cpv. 1 lett. a - c LT ed una per i contribuenti con attività accessoria o a tempo parziale stabilito, conformemente all'art. 108 cpv. 1 lett. d LT.

E. 4.4

Per i lavoratori con permessi speciali (120 giorni, ecc.) nel corso dell'anno civile, la citata direttiva della Divisione cantonale delle contribuzioni prevede (cfr. III.B.5) che: a. per i consulenti, collaboratori ecc. il reddito di attività lucrativa conseguito in Svizzera, qualunque sia il suo ammontare, è assoggettato alla trattenuta d'imposta alla fonte con l'aliquota massima prevista dalle Tabelle A e B per dimoranti tenuto conto della situazione familiare b. i professori e docenti occupati presso più scuole o istituti sono assoggettati alla trattenuta con l'aliquota corrispondente al salario massimo della categoria del Cantone. La nuova direttiva, in vigore dal 1° gennaio 1995, non diverge sostanzialmente dalla precedente su questo punto (cfr. Direttive di applicazione dell'imposta alla fonte valide dal 1° gennaio 1986, cifra 10.2). Essa prevedeva infatti che consulenti, collaboratori, con

permessi speciali di 90 / 120 giorni all'anno fossero assoggettati con l'aliquota massima prevista dalle tabelle, tenuto calcolo della situazione familiare: a. per redditi fino a fr. 84'000.-- annui con l'aliquota massima prevista dalla tabella ufficiale - dimorante redditi semplici fr. 7'000.-- mensili; b. per gli altri casi fanno stato con le aliquote per redditi superiori secondo il salario mensile corrispondente.

E. 5.1

Questa Camera ha già avuto occasione di esaminare la normativa dell'abrogata LT-1976 e le relative direttive con riferimento all'aliquota d'imposta alla fonte applicabile ai lavoratori con permessi speciali (120 giorni, ecc.). Secondo una prima sentenza di questa Camera in CDT n. 257 del 9 settembre 1989 in re S. SA, la ratio di queste disposizioni dell'Autorità fiscale risiede, non altrimenti che nel caso dell'imposizione dei tantièmes, dei gettoni di presenza e altre indennità percepite dai membri dell'amministrazione di una persona giuridica, dove è prevista l'aliquota lineare del 30% (cfr. Direttive valide dal 1° gennaio 1986, cifra 10.3), nel fatto che queste persone dispongono di altre entrate di non trascurabile entità non colpite alla fonte (si vedano in generale sul tema dell'imposizione di tali entrate: Grüniger/Studer, *Kommentar zum Basler Steuergesetz*, Basilea 1970, p. 27 e p. 109 s.; Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/ Ursprung, *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, Berna 1991, p. 694; Zigerlig, *Quellensteuern*, in: Höhn/Athanas [a cura di], *Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern*, Berna, 1993, p. 387; Commission d'harmonisation fiscale, *Règlementation harmonisée en matière d'impôt à la source*, p. 158 s.). Significativa era stata considerata la circostanza che, per i membri dell'amministrazione di una persona giuridica, esulassero dal novero di queste indennità le remunerazioni o prestazioni corrispettive di un'attività salariata prestata quale dipendente della persona giuridica, che sono colpite con l'aliquota progressiva. Era quindi stata tratta la duplice conclusione: - che le aliquote applicabili alla trattenuta alla fonte non devono infatti disattendere il principio che vuole che l'aliquota sia la più aderente possibile a quella applicabile in sede di tassazione ordinaria e tenga conto sia della progressione sia del reddito sia delle spese sopportate per conseguirlo sia delle deduzioni sociali (cfr. Rivier, *Droit fiscal suisse*, p. 295 s.; Zuppinger/Scharrer/Fessler/Reich, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, *Ergänzungsband*, II ediz., Berna 1983, n. 66 ad § 3 LT-ZH, p. 9; ASA 40 p. 353 ss.; inoltre, con riferimento alla Convenzione italo-svizzera di doppia imposizione, Menétrey, in Masshardt/Tatti, *Commentario IFD*, Lugano 1985, p. 618); e - che le aliquote non devono comunque disattendere, in linea di principio, l'art. 4 Cost. fed., che vieta l'arbitrio, segnatamente la disparità di trattamento (Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, *op. cit.*, p. 685).

E. 5.2

Questa Camera, in una successiva sentenza, ha poi avuto modo, esaminando il campo d'applicazione di dette norme, di distinguere i dipendenti frontalieri, che prestano la loro attività nel nostro paese durante un periodo ben delimitato di tempo, comunque non superiore a 90 / 120 giorni, da quelli che lavorano a tempo pieno per tutto l'anno alle dipendenze della stessa azienda, svolgendo la loro attività in parte in Svizzera (al massimo per 90 / 120 giorni) e in parte (per il resto) all'estero sempre per la medesima azienda, che eroga loro il salario per tutto l'anno, giungendo alla conclusione che: - nel primo caso si giustifica l'applicazione dell'aliquota massima, dovendosi presumere con grande verosimiglianza l'esistenza di altri redditi non trascurabili che, fosse il lavoratore imposto con tassazione ordinaria, andrebbero a cumularsi con quelli svizzeri per la determinazione

dell'aliquota; - negli altri casi, invece, non potendosi presumere l'esistenza di altri fattori di reddito all'estero (quanto meno non in misura diversa da qualsiasi altro frontaliere con permesso annuale), che, in caso di tassazione ordinaria, si cumulerebbero con quelli svizzeri per la determinazione dell'aliquota, si giustifica invece, in linea di principio, l'applicazione dell'aliquota corrispondente al reddito effettivo. In casi simili ci si trova infatti al cospetto di un dipendente annuale di un'azienda ticinese, che beneficia di un permesso di dimora limitato a 90 / 120 giorni unicamente per il fatto che svolge la maggior parte del lavoro all'estero, dove risiede, ma che comunque percepisce dodici mensilità all'anno e non solo il salario pari al tempo di lavoro effettuato in Svizzera (cfr. CDT n. 206 del 3 settembre 1990 in re G. SA). Nel citato giudizio veniva inoltre ribadito che i salariati, che esercitano un'attività all'estero conservando il domicilio in Svizzera, rimangono assoggettati in linea di principio all'imposta anche durante la durata del lavoro all'estero; sono tuttavia riservati i trattati di doppia imposizione, nella misura in cui attribuiscono l'imposizione del reddito del lavoro salariato allo Stato in cui viene effettivamente svolto il lavoro (cfr. Rivier, *Le droit fiscal international*, 1983, p. 138). Veniva infine rilevato che la riserva a favore degli accordi di doppia imposizione vale altresì per i lavoratori domiciliati all'estero, che svolgono un'attività di breve durata (inferiore a 90 / 120 giorni) in Svizzera.

E. 6.1

In alcuni recentissimi giudizi (cfr. in particolare CDT n.

_____ dell'11 ottobre 1996 in re B. SA; CDT n. _____ del 12 dicembre 1996 in re O.D.T.), questa Camera ha sottoposto a esame critico la cifra 10.2 delle Direttive di applicazione dell'imposta alla fonte valide dal 1° gennaio 1993 e l'analoga cifra III B 5.a della direttiva valevole dal 1° gennaio 1995. Ha esaminato la compatibilità delle suddette direttive non solo con il principio della parità di trattamento, ma anche – trattandosi in quei casi di contribuenti domiciliati in Italia – alla compatibilità del computo di redditi esteri con la Convenzione italo-svizzera di doppia imposizione e i relativi accordi. Se infatti è vero, che, per i beneficiari di tantièmes, gettoni di presenza e altre indennità, percepite nell'ambito dell'amministrazione di una persona giuridica, si può presumere in base all'esperienza e al tipo di prestazione fornita che essi dispongono di altre entrate di misura non trascurabile, lo stesso non si può dire con altrettanta certezza per i salariati assoggettati alla fonte che beneficiano di un permesso speciale di 90 / 120 giorni. Inoltre la loro situazione presuppone una certa durata e quindi anche una regolarità della prestazione lavorativa, diversamente dall'episodicità insita nell'attività di chi, in virtù di conoscenze del tutto particolari o funzioni altamente qualificate ricoperte altrove, viene chiamato a sedere nel consiglio d'amministrazione di una persona giuridica o prestare occasionalmente consulenza (cfr. CDT n. _____ dell'11 ottobre 1996 in re B. SA; inoltre CDT _____ del 12 novembre 1996 in re M.-E. T.).

E. 6.2

La giurisprudenza ha allora tratto la conclusione che anche per il lavoratore al beneficio di un permesso speciale di 90/120 giorni, che svolge la propria attività sempre alle dipendenze della medesima ditta, in parte in Svizzera e in parte più rilevante all'estero, l'aliquota applicabile alle retribuzioni assoggettate in Svizzera alla trattenuta alla fonte non può che essere quella del salario annuale (o comunque riportato all'anno), come nel caso di tutti gli altri lavoratori al beneficio di un permesso speciale che non svolgono per il datore di lavoro svizzero altra attività se non quella consentita loro dal permesso. D'altra parte, per i motivi

di parità di trattamento con il sistema semplificato della trattenuta alla fonte, non si giustifica in casi come il presente, diversamente dagli altri, di tener conto di eventuali redditi esteri aggiuntivi. Tale soluzione appare d'altronde in sintonia con quanto previsto dall'art. 108 cpv. 2 LT 1994, secondo il quale l'aliquota per doppi redditi, nel caso di coniugati che vivono in comunione domestica, trova applicazione solo nel caso in cui ambedue i redditi sono conseguiti in Svizzera. Il che conferma, e contrario, che nel quadro di un sistema impositivo semplificato, quale quello della trattenuta alla fonte, si è forzatamente indotti a evitare, per le evidenti difficoltà d'accertamento già evidenziate dalla giurisprudenza di questa Camera, di considerare i redditi esteri.

E. 6.3

In considerazione di tali principi ed alla luce della circostanza, emersa nel corso dell'udienza del 27 maggio 1997, che il signor _____ non ha mai lavorato in Svizzera nel 1996, l'Ufficio imposte alla fonte ha aderito al ricorso. Di conseguenza, l'aliquota sarà calcolata sul salario annuo conseguito nel corso del 1995 e il salario annuo versato dalla ricorrente al suo dipendente sarà stabilito in fr. 39'000.–, trattandosi già di una retribuzione annua. I nuovi conteggi, inoltre, saranno emessi applicando l'aliquota per coniugati. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT 1994 dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 28 marzo 1997 è riformata nel senso che l'imposta alla fonte dovuta da _____ per il 1996 è commisurata alla retribuzione annua di fr. 39'000.– ed è calcolata con l'aliquota per coniugati. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese. 3. Intimazione alle parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT 1994). Per l'IFD è ammesso il ricorso entro 30 giorni al Tribunale federale in Losanna (art. 146 LIFD). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il Presidente: II
Segretario:

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