

TI_GERICHTE 80.1997.78 vom 4. Juni 1997

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

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1997.78

FR: TI_GERICHTE 80.1997.78 du 4 juin 1997

IT: TI_GERICHTE 80.1997.78 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 segretario: Fiorenzo Gianinazzi statuendo sul ricorso del 12 maggio 1997 in materia di: IC/IFD 93/94 e 95/96 presentato da: _____, _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. _____, nato nel 1968, cittadino portoghese, titolare di un permesso di dimora, ha cominciato a lavorare in Svizzera il 4 ottobre 1991 alle dipendenze del Ristorante _____ di _____. In seguito dal 13 gennaio al 30 giugno 1992 è passato alle dipendenze del Bar _____; dal 1° novembre 1992 al 31 marzo 1993 ha soggiornato a _____ in attesa di trovare un nuovo posto di lavoro; dal 1° marzo al 31 agosto 1993 ha poi lavorato per il Ristorante _____ ad _____ e dal 4 ottobre 1993 in poi presso il Ristorante _____ di _____. Dal 15 maggio 1994 _____ è titolare di un permesso di domicilio (cfr. Ricapitolazione dell' 11 febbraio 1997 della Sezione stranieri del Dipartimento delle istituzioni e degli interni). 2. _____ è stato assoggettato all'imposta alla fonte fino alla fine di maggio del 1994. Dal 1° giugno 1994 l' Ufficio di tassazione di _____ lo ha assoggettato, in quanto titolare di un permesso di domicilio, all'imposta ordinaria. Nella tassazione, notificatagli il 16 dicembre 1996 l'UT gli ha esposto, in aggiunta al reddito della moglie, non contestato, un reddito del lavoro di fr. 49'230.-- di media annua, che è poi stato ridotto, in sede di reclamo, a fr. 35'272.--. Nella motivazione della decisione su reclamo del 14 aprile 1997 l' autorità fiscale precisava le modalità di calcolo del reddito del lavoro del contribuente, annotando essenzialmente che si trattava del reddito, riportato a dodici mesi, che _____ aveva conseguito dal mese di aprile del 1993 alla fine del 1994. Nella tassazione ordinaria 1995-96 l' Ufficio di tassazione definiva il reddito del contribuente dapprima in fr. 49'230.-- di media annua e in seguito, in sede di reclamo, in fr. 38'985.--, precisando che si trattava del reddito, riportato a dodici mesi, che _____ aveva conseguito dal mese di aprile del 1993 alla fine del 1994, ad esclusione del periodo vuoto di due mesi tra marzo e luglio del 1994 (cfr. decisione su reclamo del 14 aprile 1997). 3. Con il presente, tempestivo ricorso _____ contesta le due suddette decisioni su reclamo. Ripercorre il suo iter professionale dalla data del suo arrivo in Svizzera, il 1° novembre 1992, rilevando poi che l'imposizione di un ex assoggettato all'imposta alla fonte dovrebbe essere basata, come per qualsiasi altro contribuente, sui redditi medi dei due anni civili precedenti il periodo di tassazione. Degli ulteriori argomenti ricorsuali verrà detto in

seguito per quanto necessario.

E. 4.1

Conformemente a quanto previsto dal legislatore all'art. 242 cpv. 2 LT 1976, che aveva conferito all'Amministrazione cantonale delle contribuzioni l'incarico di emanare le direttive di applicazione dell'imposta alla fonte, "in modo speciale per quanto attiene al calcolo della trattenuta e delle modalità con cui la stessa sarà eseguita", l'autorità amministrativa indirizza periodicamente delle istruzioni ai datori di lavoro. Le stesse prevedono in particolare, per quanto attiene all'inizio ed alla fine dell'assoggettamento a tale modalità di imposizione, in primo luogo che la trattenuta d'imposta deve essere effettuata dal primo giorno di lavoro e, in secondo luogo, che l'assoggettato che ottiene un permesso di residenza (domicilio-libretto C) sottostà alla trattenuta alla fonte sino alla fine dell'anno in cui il permesso è stato rilasciato, sicché con il 1° gennaio dell'anno successivo viene iscritto a ruolo e tassato con la procedura normale. Ne consegue che, in caso di ottenimento di un permesso di residenza, le direttive impongono di passare da una modalità di tassazione (l'imposizione alla fonte) ad un'altra (l'imposizione ordinaria).

E. 4.2

L'Ufficio di tassazione, nella fattispecie in esame, ha peraltro proceduto ad emettere una tassazione intermedia a partire non dal 1° gennaio 1995 bensì dal 1° giugno 1994. Tale deroga alla regola prevista dalle Direttive citate si giustifica con la circostanza che il contribuente era disoccupato al momento in cui ha ottenuto il permesso di domicilio ed è poi stato assunto dal nuovo datore di lavoro quale contribuente domiciliato; di conseguenza, non è stato tassato alla fonte. Se si applicasse la regola per cui l'assoggettamento ordinario decorre solo dal 1° gennaio dell'anno successivo, si creerebbe nel caso in esame una lacuna, sottraendo il contribuente ad ogni imposta per oltre mezz'anno. Bene ha fatto allora l'Ufficio di tassazione ad assoggettare il contribuente fin dal 1° giugno 1994, anticipando del resto la nuova disciplina prevista dalle direttive entrate in vigore il 1° gennaio 1995, secondo le quali l'assoggettato che ottiene un permesso di domicilio (permesso C) oppure ha contratto matrimonio con un cittadino svizzero o con uno straniero in possesso di un permesso di domicilio (permesso C) sottostà alla trattenuta alla fonte sino alla fine del mese in cui gli è stato rilasciato il permesso.

E. 5

Le direttive in questione non risolvono peraltro il problema, che sorge allorché si realizza il motivo che fa venir meno l'assoggettamento all'imposizione alla fonte, di come debba essere effettuata la tassazione ordinaria, segnatamente di quale sia il periodo di computo determinante per stabilire il reddito imponibile. L'Ufficio di tassazione, nella fattispecie in esame, ha dunque proceduto ad emettere una tassazione intermedia a partire dal 1° giugno 1994, determinando il reddito imponibile sul presente (postnumerando), vale a dire in base ai redditi conseguiti nel periodo di tassazione riportati a dodici mesi.

E. 5.1

Di regola sia l'imposta federale diretta sul reddito che l'imposta cantonale sono calcolate sul reddito medio dei due anni civili precedenti il periodo fiscale (cfr. art. 41 cpv. 1 DIFD e art. 95 cpv. 1 LT). Se nel corso di un periodo di tassazione le basi di calcolo si modificano durevolmente, viene eseguita una tassazione intermedia basata sul reddito annuo conseguito al momento della modifica (art. 96 DIFD, rispettivamente dell'art. 99 cpv. 1 lett. b LT). Fra i motivi - elencati limitativamente dall'art. 96 cpv. 1 DIFD - che danno diritto alla

tassazione intermedia vi è l'inizio d'attività lucrativa e il mutamento di professione (cfr. DTF 109 Ib 11; STF II Corte di diritto pubblico, del 25 maggio 1984 in re G.M. St.; Känzig , *Direkte Bundessteuer*, II ediz., vol. I, Basilea 1982, p. 799; Rivier , *Droit fiscal suisse*, Neuchâtel 1980, p. 262). Detti motivi sono anche previsti dall'art. 99 cpv. 1 lett. b LT. Va rilevato che, a differenza di quella di diritto federale, la formulazione della citata norma di diritto cantonale era in origine esemplificativa (cfr. STF 25 maggio 1984, cit.): con la modifica dell'art. 99 LT entrata in vigore il 1.1.1987 il legislatore ticinese si è tuttavia allineato alla normativa federale (cfr. Messaggio 3077 FI del 26.8.86 p. 7).

E. 5.2

Dato il carattere limitativo che si è visto essere proprio dell'elenco dei motivi di tassazione intermedia, bisogna escludere categoricamente che il passaggio dalla procedura di imposizione alla fonte alla tassazione ordinaria costituisca un motivo di tassazione intermedia (v. anche Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung , *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, Berna 1991, p. 694). Da quanto detto discende, come stabilito in un recente giudizio (cfr. RDAT II-1995 n. 13t) che la legge tributaria non offre alcuna base legale per procedere ad una tassazione intermedia o per inizio dell'assoggettamento, allorché un contribuente cessa di sottostare all'imposizione alla fonte e viene sottoposto alla tassazione ordinaria, fatto salvo quanto verrà precisato al consid. 5.4.

E. 5.3

Questa Camera ha per altro già avuto modo di escludere che la possibilità di procedere ad una tassazione intermedia possa derivare dalle stesse direttive dell'autorità amministrativa (cfr. RDATI 1995 II n. 13t).

E. 5.3.1

Le direttive rientrano nel novero delle cosiddette "ordinanze amministrative dell'esecutivo" (Knapp , *Grundlagen des Verwaltungsrechts*, IV ediz., vol. I, Basilea 1992, p. 77), cioè di quelle regole ad uso prevalentemente interno che ogni autorità amministrativa ha il potere di adottare. Destinatari delle ordinanze amministrative sono le autorità medesime. Esse costituiscono, in altre parole, delle semplici direttive interne all'attenzione dei funzionari, volte a garantire l'applicazione uniforme della legge e di riflesso la parità di trattamento di tutti i contribuenti. Proprio per questa loro natura esse non sono vincolanti per l'autorità giudiziaria (cfr. Höhn , *Steuerrecht*, VII ediz., Berna 1993, p. 101), che può e deve dipartirsene quando siano contrarie alla legge (Knapp , op. cit., p. 79 e giurisprudenza ivi citata; in merito alle direttive emanate dall'Amministrazione federale delle contribuzioni, cfr. in particolare DTF 104 Ib 337).

E. 5.3.2

Da quanto detto in merito alla natura delle direttive dell'amministrazione appare chiaro che esse non potrebbero introdurre un motivo di tassazione intermedia in contrasto con l'elenco tassativo esistente nella legge.

E. 5.4

Piuttosto che di una tassazione intermedia, nel caso in esame, sembra opportuno parlare allora di una tassazione per inizio dell'assoggettamento. È vero infatti che la cessazione dell'assoggettamento all'imposta alla fonte non rappresenta l'inizio dell'assoggettamento alla sovranità fiscale cantonale ai sensi dell'art. 96 cpv. 1 LT; l'assoggettamento alle imposte delle persone fisiche inizia infatti il giorno in cui è dato il domicilio o la dimora fiscale nel

cantone o vi sono acquisiti elementi imponibili (art. 9 cpv. 1 LT). _____
era chiaramente già assoggettato alla sovranità fiscale del Canton Ticino, anche quando era tassato alla fonte. Con il 1° giugno 1994 vi è stato un mero cambiamento nel metodo della tassazione (Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich , Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, II ediz., Berna 1983, p. 32; AGVE 1974 p. 376). Con l'ottenimento del permesso di domicilio (permesso C) il contribuente è passato dall'assoggettamento limitato a quello illimitato (Masshardt/Tatti , Commentario IFD, Lugano 1985, p. 31 e p. 55). Dal momento di una simile modificazione, si deve procedere ad una nuova tassazione; in linea di principio, vi è una cessazione dell'assoggettamento limitato seguita da inizio di un nuovo assoggettamento illimitato caratterizzato da nuove condizioni, ragione per cui il calcolo dell'imposta dovrebbe essere effettuato non in base ai fattori imponibili del periodo di computo ordinario bensì in base a quelli del presente (tassazione nel presente , cfr. art. 41 cpv. 4 DIFD; art. 96 cpv. 1 LT). È chiaro però che non si giustifica una soluzione della continuità della tassazione, se non per quegli oggetti che non erano precedentemente imponibili e che lo diventano per effetto dell'acquisto del domicilio (Känzig , Direkte Bundessteuer, II ediz., vol. I, Basilea 1982, p. 115).

E. 5.5

Alla luce delle conclusioni cui si è pervenuti, la nuova tassazione per inizio dell'assoggettamento illimitato deve essere effettuata a partire dal momento dell'acquisto del domicilio.

E. 5.6

Manca, peraltro, nella legge tributaria ticinese, una norma che stabilisca le basi di calcolo nel caso del passaggio dalla tassazione alla fonte alla tassazione ordinaria, come accade invece nelle leggi fiscali di altri cantoni. La già citata direttiva dell'ACC, infatti, stabilisce semplicemente che dal 1° gennaio dell'anno successivo si cambia modalità di tassazione, mentre non si pronuncia per niente in merito al periodo di computo, cioè ai redditi che devono essere presi in considerazione per il calcolo dell'imponibile. Diversamente, la legge argovese, per esempio, stabilisce che, in linea di principio, si procede ad una tassazione sul passato – cioè una normale tassazione praenumerando – sicché il contribuente viene imposto come se non fosse mai stato assoggettato alla fonte (§ 64 cpv. 4 LT-AG; Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung , Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Berna 1991, p. 694 s.); egli può tuttavia optare, qualora ciò gli convenga, per una tassazione sul presente.

E. 5.7

In mancanza di una norma analoga, si deve ritenere che, non potendosi, come detto, procedere ad una tassazione intermedia, i redditi, da prendere in considerazione ai fini della tassazione ordinaria emessa nei confronti di un contribuente che cessa di essere assoggettato alla fonte, devono necessariamente essere quelli del biennio precedente, in applicazione delle regole generali contenute all'art. 95 LT. Nella fattispecie, pertanto, l'autorità fiscale, passando alla tassazione ordinaria, avrebbe dovuto commisurare l'imponibile ai redditi conseguiti dal ricorrente negli anni 1991-92, invece di effettuare una tassazione postnumerando non prevista dalla legge. Gli atti sono pertanto retrocessi all'Ufficio di tassazione, perché emetta una nuova tassazione IC/IFD 1993/94 fondata sui redditi del biennio 1991/92. In considerazione del fatto che il ricorrente lavora nel Cantone solo dal mese di ottobre 1991, i redditi del lavoro dovranno essere riportati a 12 mesi.

E. 5.8

Quanto alla tassazione per il periodo 1995/96, si presenta come una normale tassazione sul passato. Devono di conseguenza essere imposti i redditi del biennio precedente.

E. 6

Il ricorso è dunque accolto. Le decisioni impugnate sono annullate e gli atti sono rinviati all'autorità di tassazione, perché emetta nuove decisioni, conformemente a quanto indicato nella motivazione della sentenza. 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, le decisioni su reclamo del 14 aprile 1997 sono annullate e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, perché emetta nuove decisioni, conformemente a quanto indicato nella motivazione della sentenza. 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.