

TI_GERICHTE 80.1997.81 vom 3. September 1997

TI Tribunale d'appello, 1997-09-03, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1997.81

FR: TI_GERICHTE 80.1997.81 du 3 septembre 1997

IT: TI_GERICHTE 80.1997.81 del 3 settembre 1997

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Erwägungen

E. 3

settembre 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 7 maggio 1997 in materia di: IC/IFD 97/98 int. presentato da: _____ e _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. Con istanza del 5 febbraio 1997, i coniugi _____ e Danilo _____ chiedevano di poter beneficiare di una tassazione intermedia per cessazione dell'attività lucrativa, in seguito alla concomitante riduzione dell'impiego, nella misura del 40% per la moglie e del 60% per il marito. Con due decisioni del 12 febbraio 1997, l'Ufficio di tassazione di _____ respingeva l'istanza sia in materia di imposta cantonale (IC) sia in materia di imposta federale diretta (IFD), facendo riferimento ai pareri espressi dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) e dalla Divisione delle contribuzioni del Dipartimento cantonale delle finanze. 2. I coniugi _____ impugnavano le suddette decisioni con reclamo all'autorità di tassazione, argomentando che per la loro famiglia la cessazione dell'attività rispettivamente del 40% e del 60% equivaleva di fatto ad una cessazione completa ed anche ad un mutamento di professione. Nel corso di un'udienza tenutasi il 7 maggio 1997 presso l'Ufficio di tassazione, le parti convenivano di trasmettere il reclamo come ricorso alla Camera di diritto tributario; i reclamanti si riservavano, da parte loro, un termine fino al 25 maggio 1997 per ampliare il reclamo. Nel successivo scritto (impropriamente definito "ricorso") del 16 maggio 1997, i contribuenti ribadiscono gli argomenti già sottoposti all'autorità di tassazione. Osservano che la scelta di rinunciare ciascuno in parte all'attività lucrativa è stata dettata dalla nascita di un figlio e dal desiderio di entrambi di continuare, almeno in parte, ad esercitare un lavoro ritenuto gratificante. Ritengono discriminatorio un rifiuto della tassazione intermedia, concessa invece alle coppie in cui, alla nascita del figlio, un solo coniuge rinuncia al lavoro e l'altro continua al 100%. Ritengono inoltre che lo Stato abbia il compito di incentivare il lavoro a tempo parziale. Nelle rispettive osservazioni del 13 giugno e del 6 agosto 1997, l'AFC e la Divisione delle contribuzioni propongono di respingere il reclamo. 3. In ordine

E. 3.1

Il reclamo presentato contro una decisione di tassazione già esaustivamente motivata può essere trasmesso come ricorso, con il consenso del reclamante e degli altri proponenti, alla Camera di diritto tributario (art. 206 cpv. 3 LT 1994; art. 132 cpv. 2 LIFD). Con questa norma, già nota nel diritto fiscale cantonale ma nuova per quello federale, il legislatore ha

inteso razionalizzare la procedura (cfr. Rapporto della Commissione speciale in materia tributaria del 30 agosto 1976, p. 150; inoltre Messaggio concernente l'armonizzazione fiscale del 25 maggio 1983, ad art. 137; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, n. 6 ad art. 133 LIFD, p. 419).

E. 3.2

La decisione impugnata si fonda su di una motivazione senz'altro esaustiva, dalla quale ben si evince la posizione dell'autorità fiscale in merito al problema sollevato dal reclamo. I contribuenti, da parte loro, hanno dato il proprio assenso all'udienza del 7 maggio 1997. Il gravame è quindi ricevibile quale ricorso.

E. 4.1

Di regola il reddito imponibile è calcolato in base al reddito medio del biennio civile precedente il periodo fiscale (artt. 43 cpv. 1 LIFD, 52 cpvv. 1 e 2 LT 1994). All'inizio dell'assoggettamento il reddito è tuttavia determinato: a) per il periodo fiscale in corso: • per l'imposta federale diretta, in base al reddito conseguito dall'inizio dell'assoggettamento alla fine del periodo fiscale, calcolato su dodici mesi (art. 44 cpv. 1 lett. a LIFD); • per l'imposta cantonale, in base al reddito conseguito dall'inizio dell'assoggettamento e durante almeno un anno, calcolato su dodici mesi (art. 53 cpv. 1 lett. a LT 1994). b) per il periodo fiscale successivo, in base al reddito conseguito nel periodo di computo e durante almeno un anno, calcolato su dodici mesi (artt. 44 cpv. 1 lett. b LIFD, 53 cpv. 1 lett. b LT). La base di calcolo temporale applicabile ai casi di inizio dell'assoggettamento vale anche per i casi di tassazione intermedia (artt. 46 cpv. 3 LIFD, 56 cpv. 3 LT 1994), limitatamente però agli elementi di reddito e di sostanza colpiti dalla modifica (artt. 46 cpv. 2 LIFD, 56 cpv. 2 LT 1994).

E. 4.2

La tassazione biennale praenumerando, cioè fondata sui redditi del passato, si regge sulla presunzione che i redditi percepiti nel periodo fiscale corrispondano essenzialmente al reddito medio del periodo di computo biennale che precede (ASA 38 p. 385). Proprio per questa ragione, la legge stabilisce che, in presenza di ben precisi presupposti, ci si discosta da tale presunzione e si impone il reddito effettivamente conseguito nel corso del periodo fiscale (Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, p. 164; Reich, Zeitliche Bemessung, in: Höhn/Athanas [a cura di], Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern – Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, Berna/Stoccarda/Vienna 1993, p. 323 s.; Triebold, Zwischenveranlagung und Rechtsgleichheit in den harmonisierten Bundessteuererlassen, in ASA 64 p. 278). Si procede dunque ad una tassazione intermedia solo in presenza di uno dei presupposti seguenti: a) divorzio o separazione duratura, legale o di fatto, dei coniugi; b) mutamento duraturo e essenziale delle basi dell'attività lucrativa in seguito a assunzione o cessazione della stessa o a cambiamento di professione; c) devoluzione per causa di morte (artt. 45 LIFD, 55 LT 1994). Per la sola imposta cantonale sul reddito, inoltre, si intraprende una tassazione intermedia in caso di modifica delle basi determinanti per l'imposizione nei rapporti intercantionali o internazionali (art. 55 lett. e LT 1994).

E. 5

settembre 1990 in re B. e A.B. contro Commissione cantonale di ricorso in materia di IFD del Canton Vallese, in ASA 60 p. 187).

E. 5.1

Da quanto detto discende anzitutto che la semplice variazione di reddito – quali che ne siano le dimensioni – è irrilevante ai fini della decisione sulla tassazione intermedia. Deve dunque dapprima accertarsi se sia dato uno dei motivi di intermedia; nella fattispecie, i ricorrenti ritengono che il dimezzamento del reddito che si è verificato nel 1997 sia stato determinato da una nuova situazione assimilabile ad una vera e propria cessazione dell'attività lucrativa ed anche ad un mutamento di professione.

E. 5.2

Nonostante il cumulo dei redditi e della sostanza, la moglie e il marito sono considerati due distinti soggetti fiscali. Pertanto, il Tribunale federale ha stabilito che, se è vero che i fattori imponibili dei coniugi costituiscono un'unica entità per determinare l'imposta dovuta, i presupposti per procedere ad un'eventuale tassazione intermedia devono tuttavia essere esaminati separatamente (cfr. STF 16 giugno 1989 in re D. contro Camera di diritto tributario del Tribunale di appello del Canton Ticino, in ASA 59 p. 556). Per quanto concerne il requisito quantitativo, invece, secondo il Tribunale federale, bisogna tener conto del fatto che i coniugi formano un'unità economica e sono imposti sul cumulo dei loro redditi; perciò, per valutare se la modifica dei fattori imponibili del coniuge che realizza nella sua persona il motivo di tassazione intermedia rivesta o meno carattere essenziale, bisogna verificare se i fattori imponibili dei coniugi, nel loro insieme, subiscono una variazione rilevante (BLS_tP IX, p. 172; ASA 59 p. 556; STF

E. 5.3.1

Il Tribunale federale ha escluso che il passaggio da un'attività lucrativa a tempo pieno a un'attività a tempo parziale e viceversa costituisca motivo di intermedia (ASA 53 p. 188).

E. 5.3.2

Quanto al mutamento di professione, giurisprudenza e dottrina ritengono che sia sempre dato quando il contribuente abbandona un'attività dipendente per una indipendente, pur rimanendo nello stesso settore lavorativo, o viceversa. Le differenze fondamentali tra l'imposizione del reddito dei dipendenti e quello degli indipendenti giustificano infatti, considerate le diversità tra i due statuti professionali, un mutamento essenziale delle basi d'imposizione quando si verifica il passaggio da un tipo d'attività all'altro (cfr. per tutte DTF 103 Ib 343; STF del 6 marzo 1986 in re F.B., cons. 4a; inoltre Pichon , La taxation intermédiaire, II, in RF 1982, p. 514 ss.). La giurisprudenza richiede unicamente che il cambiamento sia durevole, non invece che il mutamento del reddito sia essenziale, eccettuati i casi di oscillazione minima (cfr. Beer , Die Zwischenveranlagung, tesi, Zurigo 1979, p. 89).

E. 5.3.3

Vi è inoltre cambiamento di professione quando il genere e il modo di attività si sono profondamente modificati, sia con l'acquisto di un altro stato professionale, sia con una fondamentale modificazione dello stesso stato professionale (cfr. ad esempio sent. CDT 22 ottobre 1979 in re Za. in RTT 1979 p. 216). Secondo la giurisprudenza il cambiamento di professione è dato se vi è passaggio ad altro ramo professionale o se rimanendo nello stesso settore l'attività si è modificata in modo fondamentale (cfr. DTF 109 Ib 12 c.2; 101 Ib 402 c. 2b e altre) per metodo e maniera di lavorare. In campo commerciale il cambiamento nel settore lavorativo viene ammesso con prudenza e specie se i due settori esigono una

formazione di vasta portata non è dato ravvisare un cambiamento di professione (cfr. STF del 6 marzo 1986 in re B. con riferimento a Känzig , Direkte Bundessteuer, II ediz., vol. I, Basilea 1982, p. 791ss., nella quale è stato negato un mutamento di professione per il passaggio da amministratore delegato e direttore responsabile nel settore tecnico e commerciale di una SA a direttore di una società finanziaria). Il Tribunale federale ha d'altra parte precisato che non v'è mutamento di professione quando, restando il contribuente nella stessa posizione di dipendente, l'esercizio della nuova occupazione si fonda sulle conoscenze commerciali, contabili, finanziarie e fiscali di cui si avvaleva in precedenza (STF dell'8 giugno 1983 in re A.K.). Di contro, semplici oscillazioni di reddito d'attività lucrativa dipendente di un contribuente non costituiscono motivo di tassazione intermedia (cfr. tra le molte, sent. CDT 18 aprile 1979 in re Lo.; 16 marzo 1981 in re Ma.: 21 settembre 1981 in re St.; 17 dicembre 1984 in re To.; STF 25 maggio 1984, cit.; Bottoli , Lineamenti di diritto tributario ticinese, Lugano 1983, p. 126). Analogamente, il mutamento del campo d'attività all'interno dello stesso settore o della medesima azienda non costituiscono, di regola, un cambiamento di professione (cfr. Masshardt , Wehrsteuerrecht, ad art. 96 DIFD, nota 17; sent. CDT 17 dicembre 1984 in re G. To.).

E. 5.4

Come correttamente rilevato dall'Ufficio di tassazione nella decisione impugnata, l'inesistenza di un presupposto qualitativo si oppone all'emissione di una tassazione intermedia, non essendo dati né il mutamento di professione né la sua cessazione. I ricorrenti hanno esercitato nel periodo di computo 1995/96 e continuano ad esercitare dopo il 1° gennaio 1997 l'attività di ingegneri a titolo dipendente. Nessuno dei due, d'altronde, ha cessato l'attività, ma entrambi l'hanno semplicemente ridotta. È vero che, se uno solo dei coniugi avesse cessato l'attività e l'altro avesse continuato a lavorare al 100%, la situazione economica dei ricorrenti sarebbe stata praticamente identica, mentre essi avrebbero avuto notevoli vantaggi dal profilo fiscale. In tale ipotesi, infatti, uno dei due avrebbe adempiuto il requisito qualitativo (in concreto, la cessazione dell'attività lucrativa) e di conseguenza, purché vi fosse anche il requisito quantitativo, sarebbe stata intrapresa una tassazione intermedia. Tuttavia, è la chiara volontà del legislatore a produrre questo effetto, che non può ovviamente essere scongiurato con un intervento in sede di interpretazione o di applicazione.

E. 5.5

Questa Camera ha peraltro già avuto modo di sottolineare come il rigido catalogo dei presupposti qualitativi, cui il legislatore subordina la concessione di una tassazione intermedia, sia senz'altro suscettibile di critiche (CDT n. 80.96.00176 del 12 novembre 1996 in re R.U.). In dottrina, si fa notare, infatti, come l'indice di capacità contributiva su cui si fonda l'imposta sul reddito sia rappresentato appunto dal reddito, inteso quale potenziale per la soddisfazione dei bisogni. La capacità contributiva può pertanto essere modificata solo dalla variazione di tale potenziale, mentre non è minimamente influenzata dall'identità della fonte di reddito né dalla qualità del reddito. Per quanto dunque sia senz'altro possibile che modifica strutturale e modifica della capacità contributiva si producano simultaneamente, ciò non è affatto necessario. Per il fatto che il legislatore affianca alla condizione quantitativa, che riflette l'evoluzione della capacità contributiva, un elenco limitato di condizioni qualitative, si ritiene che vengano esclusi arbitrariamente dal campo di applicazione della norma sulla tassazione intermedia dei casi che dovrebbero rientrarvi, in considerazione dello scopo perseguito dalla disposizione stessa. La

conclusione drastica cui pervengono gli autori qui considerati è perciò che la disciplina della tassazione intermedia sarebbe in contrasto con la parità di trattamento e pertanto incostituzionale (cfr. in particolare Triebold , op. cit., pp. 283-285 e 291; dello stesso avviso Reich , op. cit., p. 324, che suggerisce, quale rimedio, un'interpretazione estensiva dei motivi di intermedia codificati).

E. 5.6

Le riserve sollevate nei confronti della disciplina della tassazione intermedia ed in particolare della c.d. “condizione qualitativa”, non devono però far perdere di vista le ragioni per cui tale condizione è stata voluta dal legislatore, che l'ha affiancata a quella quantitativa. Procedere ad una tassazione intermedia in presenza di ogni modifica di reddito essenziale e durevole, quindi anche p. es. in occasione di variazioni di reddito determinate dalla congiuntura o da semplici aumenti o riduzioni di salario, comporterebbe un considerevole incremento dei procedimenti di tassazione intermedia, sebbene elevando i requisiti di misura e di durata della variazione di reddito sia già possibile una certa selezione. Oltre all'aggravio di lavoro che ne conseguirebbe per l'amministrazione fiscale, la frequenza delle tassazioni intermedie provocherebbe una ripetuta interruzione nella continuità della commisurazione del reddito (Beer , op. cit., p. 47). Per queste ragioni, una soluzione del problema conforme ai postulati costituzionali può essere rappresentata solo dall'abbandono del sistema della tassazione *praenumerando* , per passare alla tassazione annua con il sistema *postnumerando* . L'adozione di un sistema di tassazione in cui periodo di computo e periodo di tassazione coincidono – senza che si richiedano più tassazioni intermedie – è quindi caldeggiato dalla dottrina proprio per ragioni di giustizia fiscale (cfr. Triebold , op. cit., p. 299 e autori citati).

E. 5.7

Come si vede, è dunque tutt'altro che facile identificare un rimedio che permetta di trovare uno sbocco per situazioni come quella del ricorrente, senza rischiare di stravolgere il vigente sistema di tassazione “*praenumerando*”. Rinunciare completamente al criterio qualitativo – ed ignorare quindi del tutto la circostanza che il contribuente continui a svolgere la stessa professione – senza introdurre altri criteri limitativi, avrebbe infatti la conseguenza di far diventare la tassazione intermedia da eccezione a regola. Si ricordi, infatti, che, come si dovrebbe adeguare la tassazione alle riduzioni del reddito, in modo favorevole al contribuente, non diversamente si dovrebbe procedere in caso di aumento del reddito, con vantaggio per il fisco. Deve, d'altronde, essere pure ricordato che una variazione del reddito nel tempo può essere, in una certa misura, del tutto naturale per il lavoratore indipendente, ma lo è molto meno per il lavoratore dipendente. Si tratterebbe pertanto di stabilire diversi limiti quantitativi in un caso e nell'altro.

E. 5.8

Questa Camera non può dunque fare altro che esprimere il proprio disagio dinanzi ad una tassazione in cui il sistema adottato dal legislatore non sempre appare adeguato ai postulati costituzionali. Spetta infatti al legislatore la scelta di un altro sistema di tassazione, più conforme alle esigenze della giustizia fiscale.

E. 6

Il ricorso è conseguentemente respinto. In considerazione della particolarità della fattispecie, si rinuncia tuttavia a porre a carico dei ricorrenti la tassa di giustizia e le spese processuali. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT 1994 dichiara e

pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 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 II

Presidente:

Il Segretario:

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