

TI_GERICHTE 80.1999.89 vom 25. Februar 1999

TI Tribunale d'appello, 1999-02-25, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1999.89_d19990225

FR: TI_GERICHTE 80.1999.89 du 25 février 1999

IT: TI_GERICHTE 80.1999.89 del 25 febbraio 1999

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Volltext

Tessin Camera di diritto tributario 21.07.1999 80.1999.89 Tessin Camera di diritto tributario 21.07.1999 80.1999.89 Ticino Camera di diritto tributario 21.07.1999 80.1999.89

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.99.00089 Lugano 21 luglio 1999 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: Andrea Pedroli, vicecancelliere statuendo sul ricorso del 22 aprile 1999 in materia di: imposte alla fonte presentato da: _____ - _____, _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. _____, domiciliata a _____ (CO), lavora a _____ alle dipendenze della _____ ed è titolare di un permesso di lavoro per confinanti. Per il periodo fiscale 1999 è assoggettata all'imposta alla fonte sulla base dell'aliquota per persone coniugate viventi in comunione domestica con un solo reddito in Svizzera, senza deduzione per figli a carico. Con istanza del 15 gennaio 1999, la _____ chiedeva all'Ufficio imposte alla fonte l'autorizzazione per poter godere anche della deduzione per i due figli a carico, essendo entrambi agli studi in Italia. L'autorità di tassazione respingeva l'istanza con decisione del 25 febbraio 1999, argomentando che non erano adempiuti i requisiti previsti dalla Direttiva n. 1/1999 concernente l'imposizione alla fonte dei lavoratori dipendenti senza permesso di domicilio. 2. Con ulteriore decisione del 26 marzo 1999, l'Ufficio imposte alla fonte respingeva un reclamo interposto dalla contribuente contro la suddetta decisione. Secondo l'autorità fiscale alla concessione dell'agevolazione rivendicata si opporrebbe la circostanza che il marito della contribuente già beneficia della detrazione per figli a carico in Italia, sicché un analogo sgravio in Svizzera sarebbe costitutivo di una disparità di trattamento nei confronti dei contribuenti di pari condizioni residenti nel Canton Ticino. 3. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, _____ ripropone la richiesta di poter beneficiare dell'aliquota comprensiva della detrazione per figli a carico. Argomenta che il legislatore non richiede che i figli maggiorenni agli studi siano esclusivamente a carico del richiedente, perché questi possa beneficiare dello sgravio rivendicato. Ritiene inoltre che la decisione dell'autorità fiscale sia incompatibile con il principio per cui le persone che lavorano in Svizzera sono limitatamente imponibili, cioè solo per il reddito dell'attività lucrativa, senza che siano considerati gli altri redditi ed in particolare quello dell'attività lucrativa del coniuge in Italia. Nelle sue osservazioni del 7 giugno 1999, l'Ufficio imposte alla fonte propone di respingere il gravame.

L'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) si è allineata a tale presa di posizione, con scritto del 6 luglio 1999. 4. 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). 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.; Zigerlig/Rufener , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea/Francoforte 1997, vol. I, tomo I, n. 4 agli articoli 32-38 LAID, p. 425; anche Agner/Jung/Steinmann , op. cit., p. 345). 4.3. Per quanto attiene alle aliquote applicabili, l'onere fiscale cui sono sottoposti i contribuenti soggetti alla trattenuta alla fonte corrisponde essenzialmente, per effetto del principio della parità di trattamento, a quello che si avrebbe nel caso della tassazione in una procedura ordinaria. La legge stabilisce pertanto che: - le aliquote sono allestite conformemente a quelle per l'imposta sul reddito delle persone fisiche (art. 106 cpv. 1 LT; art. 85 cpv. 1 LIFD; art. 33 cpv. 1 LAID); - si deve tener conto del cumulo dei redditi dei coniugi esercitanti entrambi un'attività lucrativa e delle relative deduzioni (art. 107 cpv. 2 LT; art. 86 cpv. 2 LIFD; art. 33 cpv. 2 LAID); - si deve tener conto, in forma forfettaria, delle spese professionali, per premi assicurativi, nonché della deduzione per oneri familiari (art. 107 cpv. 1 LT; art. 86 cpv. 1 LIFD; art. 33 cpv. 3 LAID). L'allestimento delle aliquote è di competenza dell'Amministrazione federale delle contribuzioni per l'imposta federale diretta (art. 85 cpv. 1 LIFD), e del Consiglio di Stato per l'imposta cantonale (art. 106 cpv. 1 LT). Come si vede, le istruzioni per l'allestimento delle aliquote, contenute nelle leggi fiscali, evidenziano il problema della parità di trattamento. La procedura di imposizione alla fonte obbliga a semplificazioni e a calcoli forfettari, senza considerare le condizioni personali, ed in tal modo può solo garantire che l'onere fiscale sia quasi uguale a quello che sarebbe se si

applicasse la procedura ordinaria. Per il singolo contribuente sono dunque inevitabili differenze, nei confronti non solo dei contribuenti tassati nell'ambito della procedura ordinaria ma anche di altri tassati alla fonte (Zigerlig , op. cit., p. 386).

4.4. Il Dipartimento federale delle finanze ha emanato il 19 ottobre 1993 un'ordinanza sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (OIF), il cui art. 1 prevede quattro diverse aliquote; analogamente, l'art. 108 LT definisce quattro diverse aliquote. I tipi di aliquote sono i seguenti: a) per persone sole; b) per coniugati con un solo reddito nonché per contribuenti vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati, nubili e celibi, che da soli convivono con figli minorenni o con figli a tirocinio o agli studi al cui sostentamento provvedono in modo essenziale; c) per coniugati con doppio reddito (entrambi conseguiti in Svizzera); d) per contribuenti che esercitano un'attività a tempo parziale o accessoria. La distinzione fra persona sola e coniugi è determinata dalle norme delle leggi fiscali che prevedono il cumulo dei fattori imponibili dei coniugi, nell'ambito della procedura ordinaria, e dal differente onere fiscale che ne consegue. L'art. 86 cpv. 2 LIFD e l'art. 107 cpv. 2 LT impongono poi di allestire una apposita aliquota per quei coniugi che esercitano entrambi un'attività lucrativa (in Svizzera). È dunque la legge stessa a rendere imperativo l'allestimento di aliquote speciali per persone sole, per coniugi e per coniugi con doppia attività lucrativa (Zigerlig , p. 387; Konferenz Staatlicher Steuerbeamter , Steuerharmonisierung - Tomo I: Harmonisierte kantonale Quellensteuerordnung, Muri/Berna 1994, p. 31).

4.5. Nel novembre 1998, la Divisione delle contribuzioni ha emanato una direttiva circa l'imposizione alla fonte dei lavoratori dipendenti senza permesso di domicilio (direttiva 1/1999). In essa, l'autorità amministrativa ha introdotto quattro tipi di tabelle d'imposta, che, ignorando alcune differenze introdotte per il caso dei frontalieri da un lato e quello dei dimoranti, stagionali, rifugiati e richiedenti l'asilo dall'altro, possono così essere presentate:

- tabella A: • per persone sole (celibi, nubili, vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati);
- tabella B: • per coniugati viventi in comunione domestica, con un solo reddito d'attività lucrativa in Svizzera; • per vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati, celibi e nubili, che da soli vivono in comunione domestica con figli minorenni o con figli a tirocinio o agli studi fino al 25.mo anno di età al cui sostentamento provvedono o con persone bisognose al cui sostentamento provvedono in modo essenziale;
- tabella C: • per coniugati viventi in comunione domestica con doppi redditi d'attività lucrativa conseguiti ambedue in Svizzera;
- tabella D: • per contribuenti che esercitano un'attività lucrativa accessoria o a tempo parziale.

4.6. Prima di affrontare la questione sollevata dalla ricorrente, è opportuno esaminare lo sviluppo che le aliquote per contribuenti assoggettati all'imposta alla fonte hanno conosciuto prima dell'entrata in vigore delle tabelle del 1999.

4.6.1. Fino al 1984, ci si fondava sulla presunzione che portatore del reddito familiare fosse il marito. Di conseguenza, le tabelle delle aliquote erano essenzialmente le seguenti: • per coniugati (con deduzione per figli a carico): riservata al frontaliere marito, indipendentemente dal fatto che la moglie all'estero svolgesse o meno un'attività lucrativa; • per celibi (senza deduzione per figli a carico): riservata alla frontaliere moglie, a meno che non dimostrasse di essere l'unico sostegno della famiglia; • per doppi redditi: riservata ai frontalieri che svolgessero entrambi attività lavorativa nel Cantone.

4.6.2. Nell'anno fiscale 1985, sono stati recepiti anche nella disciplina dell'imposta alla fonte due principi del diritto fiscale svizzero: quello del cumulo dei redditi dei coniugi e quello dell'aliquota comprensiva anche dei redditi esteri. Ciò ha comportato, in particolare, la conseguenza che i frontalieri sono stati imposti con un'aliquota commisurata non solo al proprio reddito conseguito in Svizzera ed assoggettato a tassazione

alla fonte, ma anche ai redditi all'estero, in particolare del coniuge colà attivo. Si è voluto così conformarsi alla giurisprudenza del Tribunale federale, secondo cui al reddito imponibile di un contribuente residente in Svizzera può essere applicata un'aliquota maggiorata che tenga in considerazione il reddito conseguito dall'altro coniuge attivo in Italia, senza che vi si opponga la Convenzione italo-svizzera in materia di doppia imposizione (ASA 19 p. 22 = DTF 75 I 385; inoltre CDT n. 104 del 25 maggio 1994 in RDAT II-1994 n. 2t; cfr. anche un caso zurighese, in relazione alla Convenzione con la Svezia, in StE 1993 B 11.3 n. 6 e 1994 B 11.3 n. 8). Di conseguenza, le tabelle delle aliquote sono state così modificate: • tabella per doppi redditi: estesa anche al frontaliere con coniuge che lavorasse all'estero (con deduzione per figli riservata tuttavia al marito); • tabella per coniugati con un solo reddito: solo per il frontaliere il cui coniuge non svolgesse attività né in Svizzera né all'estero; • tabella per celibi e nubili.

4.6.3. L'applicazione dell'aliquota per doppi redditi ai frontalieri con coniuge attivo all'estero aveva dato luogo a numerose contestazioni ed era stata quindi oggetto di discussione fra le autorità svizzere e italiane preposte all'applicazione dell'Accordo italo-svizzero relativo all'imposizione dei frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei comuni italiani di confine, del 3 ottobre 1974, i cui articoli da 1 a 5 costituiscono parte integrante della Convenzione. L'art. 5 dell'Accordo prevede infatti l'organizzazione di un incontro annuale tra i rappresentanti del Ministero competente e delle Regioni interessate, da parte italiana, e i rappresentanti dei Cantoni dei Grigioni, Ticino e Vallese, come pure della Confederazione, da parte elvetica, per esaminare i problemi sollevati dall'applicazione dell'Accordo. Tale norma ripropone, in sostanza, quanto disposto dall'art. 26 CDI I-CH. Le autorità competenti degli Stati contraenti faranno del loro meglio, così prevede l'art. 26 cpv. 3, per appianare per via di amichevole composizione le difficoltà o i dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione della Convenzione. L'art. 26 cpv. 4 affida inoltre a una Commissione mista il compito di regolare amichevolmente i casi controversi risultanti dall'applicazione e dall'interpretazione della Convenzione (cfr. Menétrey, Convenzione italo-svizzera sulla doppia imposizione, in: Masshardt/Tatti, Commentario IFD, Lugano 1985, p. 618). Ebbene, nel quadro di uno degli incontri periodici previsti dall'art. 5 dell'Accordo, le autorità competenti degli Stati contraenti hanno potuto appianare la controversia interpretativa sollevata da parte italiana in merito all'imposizione dei frontalieri. La soluzione concordata dalle parti contraenti è consegnata nel verbale dell'8-9 luglio 1985, in cui si legge che «i criteri cumulativi di tassazione di cui sopra non saranno applicati nei confronti della coppia di lavoratori di cui uno sia percettore di reddito in Italia qualora tale reddito sia quivi tassabile in modo esclusivo e ciò a decorrere dal 1.1.1986» (cfr. RTT 1990 p. 313 s.; Bernasconi, L'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei frontalieri e alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine del 3 ottobre 1974, in RTT 1990 p. 308 s.). Dando applicazione concreta alla soluzione concordata dalle delegazioni dei due Stati contraenti l'8-9 luglio 1985, il Canton Ticino ha ripristinato le tabelle in vigore fino al 1984, escludendo l'applicazione delle aliquote per doppi redditi ai contribuenti con coniuge che svolge attività lucrativa all'estero. La situazione era pertanto la seguente: • tabella per coniugati (con deduzione per figli a carico): riservata al frontaliere uomo con moglie all'estero (con o senza attività lavorativa); • tabella per celibi (senza deduzione per figli a carico): per la frontaliere, a meno che non dimostrasse di essere il solo sostegno familiare; • per doppi redditi: riservata ai frontalieri che svolgessero entrambi attività lavorativa nel Cantone. Tale regime è rimasto sostanzialmente in vigore fino al 1996, anche con l'entrata in vigore delle leggi federali

sull'imposta federale diretta (LIFD) e sull'armonizzazione delle imposte dirette (LAID) e della nuova legge tributaria cantonale. 4.6.4. È poi stata la giurisprudenza di questa Camera a imporre una modifica delle tabelle delle aliquote. In base a queste, infatti, il marito assoggettato alla fonte beneficiava di un'aliquota più favorevole di quella applicata alla moglie in condizioni identiche, in quanto comprensiva di deduzioni per la famiglia e per figli a carico. La Camera di diritto tributario ha osservato che la circostanza che l'aliquota più favorevole fosse riservata al marito anziché alla moglie si fondava dunque sulla presunzione che il marito consegua il reddito più elevato nell'ambito della famiglia. Ha perciò accolto il ricorso di una contribuente, che affermava che, in casi, come il suo, ove il marito consegue un reddito inferiore rispetto a quello conseguito dalla moglie, vi è una ingiustificata penalizzazione della famiglia. Tale presunzione, contenuta nella tabella delle aliquote, appare infatti difficilmente compatibile con i postulati dell'art. 4 cpv. 2 Cost. fed., per il fatto che si vorrebbe far discendere da un modello astratto di famiglia, in cui il marito provvede in modo esclusivo o preponderante al mantenimento della famiglia, una conseguenza pregiudizievole per tutte le famiglie che non si conformano a tale modello (cfr. CDT n. _____ . _____ . _____ del 10 maggio 1996, in RDAT II-1996 n. 20t p. 446 ss.). 4.6.5. Con effetto a partire dal 1° gennaio 1997, pertanto, la Divisione delle contribuzioni ha introdotto nuove tabelle, in base alle quali la tabella B per coniugati (con deduzione per figli a carico) è riservata ai lavoratori il cui coniuge all'estero non esercita alcuna attività lucrativa né consegue un reddito sostitutivo; il lavoratore il cui coniuge lavora all'estero, invece, è assoggettato all'imposta colle aliquote della tabella A, cioè per persone sole e senza deduzione per figli a carico. In sostanza, la modifica delle tabelle delle aliquote, entrata in vigore il 1° gennaio 1997, aveva comportato un peggioramento della situazione per tutti i lavoratori maschi la cui moglie lavorava all'estero. Essi godevano, infatti, in precedenza, delle aliquote più favorevoli per coniugati. Erano per contro le sole lavoratrici a sottostare all'imposizione con l'aliquota per persona sola, in virtù della ricordata presunzione secondo cui il marito provvederebbe in modo preponderante al mantenimento della famiglia. 4.6.6. Contro tale nuova disciplina stabilita dall'autorità esecutiva, è però stato nuovamente interposto ricorso da contribuenti frontalieri che avevano la moglie che svolgeva attività lucrativa in Italia e che ritenevano che, assimilandoli a persone celibi o nubili, l'autorità di tassazione violasse gli impegni internazionali assunti con l'Italia ed in particolare la già ricordata pattuizione contenuta nel verbale dell'8-9 luglio 1985, secondo cui il cumulo dei redditi dei coniugi non può essere applicato «nei confronti della coppia di lavoratori di cui uno sia percettore di reddito in Italia qualora tale reddito sia quivi tassabile in modo esclusivo e ciò a decorrere dal 1.1.1986». Questa Camera ha accolto tre ricorsi ed ha affermato che, ai fini del calcolo dell'imposta da trattenere alla fonte, la tabella A, riservata alle persone sole, non deve essere applicata ad un contribuente che ha il coniuge che svolge un'attività lucrativa all'estero. Ad una tale soluzione si oppongono infatti: a) il già citato accordo sottoscritto da Italia e Svizzera nel 1985; b) la legislazione interna (federale e cantonale), per la quale devono essere ignorati i redditi diversi da quello del lavoro dipendente imposto alla fonte ed anche quello del coniuge, a meno che quest'ultimo non lavori a sua volta nel Cantone (CDT n. _____ . _____ . _____ , n. _____ . _____ . _____ , n. _____ . _____ . _____ del 31 luglio 1997). 4.6.7. È su questi presupposti che sono nate le tabelle delle aliquote in vigore dal 1999 ed indicate al consid. 4.5. Per effetto delle sentenze del 1997, la Divisione delle contribuzioni ha dovuto infatti rinunciare a sottoporre il lavoratore il cui coniuge lavora all'estero all'imposta colle

aliquote della tabella A, cioè per persone sole e senza deduzione per figli a carico. Lo ha quindi fatto beneficiare dell'aliquota B, per persone coniugate viventi in comunione domestica, ma, per compensare il vantaggio che ne deriva, ha reso più elevati i requisiti per godere della detrazione per figli. Infatti, secondo la Direttiva n. 1/1998 della Divisione delle contribuzioni, valida fino alla fine del 1998, per i figli non più minorenni agli studi o al tirocinio (fino al 25.mo anno di età), per i quali era richiesta la deduzione, era previsto che fosse indirizzata all'Ufficio imposte alla fonte una domanda specifica corredata dalla seguente documentazione: • atto di famiglia; • certificato di frequenza a tempo pieno della scuola o istituto; • su richiesta, attestazione che il figlio non dispone di nessun reddito. Per la nuova direttiva 1/1999, in vigore dal 1° gennaio 1999, è richiesta per contro la seguente documentazione: • atto di famiglia; • certificato di frequenza a tempo pieno della scuola o istituto; • attestazione che il figlio non dispone di nessun reddito ed è a esclusivo carico del richiedente; • su richiesta, copia della dichiarazione fiscale estera.

5. Ora, venendo al caso della ricorrente, ella è stata assoggettata all'imposta con l'aliquota B, ma senza deduzione per i figli a carico. Dall'esame della dichiarazione dei redditi presentata all'autorità fiscale italiana dal marito della contribuente, è infatti risultato che questi ha già fatto valere in quella sede gli oneri familiari. L'Ufficio imposte alla fonte ha quindi concluso che non è stata raggiunta la prova che i figli siano ad "esclusivo carico" della ricorrente. Quest'ultima, da parte sua, contesta la stessa legittimità della direttiva di cui si discute. Osserva, a tale riguardo, che la legge non subordina la concessione della detrazione per figli alla condizione che essi siano "esclusivamente" a carico del contribuente.

5.1. La preoccupazione che ha spinto l'autorità fiscale ticinese, dapprima, a sottoporre i frontalieri il cui coniuge lavora all'estero all'aliquota per persone sole, e, in seguito, a subordinare la concessione della deduzione per figli alla condizione che essi siano "esclusivamente a carico" del contribuente che lavora nel Cantone, è quella, comprensibile, di evitare che i contribuenti assoggettati all'imposta alla fonte ed il cui coniuge lavora in Svizzera siano eccessivamente discriminati rispetto a quelli il cui coniuge lavora all'estero. Come ricordato nelle sentenze del 1997 della Camera di diritto tributario, già più volte menzionate, le aliquote per persone sole si avvicinano sensibilmente a quelle per i doppi redditi in Svizzera (cioè quelle della tabella C), con la sola differenza che la loro maggiore onerosità è determinata non dall'effetto del cumulo dei redditi dei coniugi bensì dalla mancata considerazione degli oneri familiari. Per questa ragione, fino alla sentenza suddetta, l'autorità fiscale applicava ai lavoratori con coniuge all'estero le aliquote per persone sole: essa voleva tener conto della maggiore capacità contributiva determinata dal cumulo del reddito tassato con il reddito del coniuge all'estero. Ma è proprio ciò che avevano voluto evitare gli Stati sottoscrivendo il verbale dell'8-9 luglio 1985. Perciò la Camera di diritto tributario ha accolto i ricorsi contro le direttive del 1997.

5.2. Ci si chiede ora, pertanto, se sia compatibile con il suddetto accordo internazionale e con la legge in vigore la più recente modifica delle direttive della Divisione delle contribuzioni, con cui si sono elevati i requisiti per poter cumulare ad un primo vantaggio, determinato dall'applicazione dell'aliquota per coniugati, un ulteriore vantaggio, consistente nell'inclusione della deduzione per figli agli studi. Va ricordato, anzitutto, che la peculiarità dell'aliquota B è, conformemente a quanto dispone l'art. 86 cpv. 1 LIFD – applicabile in virtù del rinvio contenuto all'art. 91 – di far beneficiare dell'attenuazione dovuta alle deduzioni degli oneri familiari. Per definire questi ultimi, lo stesso legislatore ha inserito nel testo della norma un esplicito rinvio agli articoli 35 e 36 della stessa LIFD; l'attenuazione dell'aliquota discende dunque dalla considerazione, in primo luogo, delle deduzioni sociali (art. 35) e, in secondo luogo, delle

aliquote «per coniugi viventi in comunione domestica, nonché per i contribuenti vedovi, separati... che vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose...» (art. 36). Ciò che determina invece l'onerosità dell'aliquota C è la circostanza che essa tiene conto, oltre che «degli importi forfettari e delle deduzioni previsti al capoverso 1», anche del cumulo dei redditi dei coniugi (art. 9 cpv. 1 LIFD) e della deduzione per attività lucrativa dei due coniugi (cfr. art. 86 cpv. 2 LIFD). 5.3. Si tenga presente che, per la legislazione svizzera, le persone fisiche parzialmente assoggettate all'imposta sul reddito in Svizzera (nel Cantone, per la legge cantonale) devono l'imposta sugli elementi imponibili in Svizzera (nel Cantone, per la legge cantonale) al tasso corrispondente alla totalità dei loro redditi (art. 7 cpv. 1 LIFD, art. 6 cpv. 1 LT). In virtù del combinato disposto di questi articoli e del principio dell'unità fiscale della famiglia, la stessa regola vale per il caso dei coniugi uno dei quali vive all'interno e l'altro all'estero (cfr. Agner/Jung/Steinmann, op. cit., p. 28). Tale regola non è in contrasto neppure con le convenzioni internazionali stipulate dalla Svizzera al fine di prevenire la doppia imposizione internazionale (v. anche, per la Convenzione con la Repubblica Federale Tedesca, Locher/Meier/Von Siebenthal, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, B 24.2.1.n. 7; Locher, Das schweizerisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen, B § 3 II C n. 11). Tuttavia, nel caso dei contribuenti senza domicilio, assoggettati all'imposta alla fonte, vige la regola secondo cui si tiene conto dell'accresciuta capacità contributiva dei coniugi solo quando entrambi lavorano in Svizzera. La regola dell'aliquota globale, prevista dall'art. 7 LIFD, non si applica cioè nel caso delle persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera; l'applicazione di tale principio è prevista solo nel caso dei contribuenti imposti alla fonte con domicilio o dimora fiscale in Svizzera, in virtù del rinvio contenuto all'art. 91 LIFD. Le aliquote per doppi redditi sono dunque applicate solo ai coniugi che esercitano entrambi la propria attività lucrativa in Svizzera (cfr. l'art. 1 cpv. 1 lett. c dell'Ordinanza sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta [OIFo]). Il lavoratore il cui coniuge lavora all'estero beneficia cioè della – più vantaggiosa – aliquota per coniugati, che non considera l'accresciuta capacità contributiva dovuta al cumulo dei redditi dei coniugi. La Commissione per l'armonizzazione fiscale della Conferenza dei funzionari fiscali cantonali si è posta il problema della compatibilità di una tale limitazione con il principio della parità di trattamento, concludendo con una risposta affermativa, in considerazione del fatto che è impossibile sapere se il coniuge di uno stagionale o di un frontaliere, che vive all'estero, eserciti a sua volta un'attività lucrativa a titolo principale (Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, op. cit., p. 34). In altri termini, si tratta di una soluzione che è stata dettata da considerazioni di praticabilità, nella verosimile preoccupazione di evitare disparità di trattamento ancora maggiori a causa della difficoltà, o della impossibilità, di verificare le affermazioni dei contribuenti circa l'attività del coniuge all'estero. 5.4. Come già accennato, diversamente dal procedimento di tassazione ordinario, la ritenuta fiscale alla fonte ammette solo molto limitatamente la considerazione di peculiarità individuali, fiscalmente rilevanti, ma impone necessariamente di procedere a semplificazioni e forfetizzazioni. Vi sono deduzioni che per loro natura si prestano ad essere ammesse in misura forfetaria, poiché si riferiscono a situazioni “tipiche” (p. es., spese professionali, premi assicurativi, oneri familiari), mentre ve ne sono altre che, in considerazione della loro “individualità”, non sono adatte (p. es. contributi di mantenimento al coniuge divorziato o separato; cfr. Zigerlig/Rufener, op. cit., n. 5 agli articoli 32-38 LAID, p. 425 s., e n. 6 all'art. 33 LAID, p. 441). 5.5. Nel caso di un contribuente che abbia relazioni fiscali sia con la Svizzera sia con uno o più Stati stranieri, si deve intraprendere di solito, nel procedimento

di tassazione ordinario, una ripartizione dei fattori imponibili. Il sostrato fiscale deve cioè essere ripartito fra gli Stati partecipanti in base alle norme di collisione stabilite dalle convenzioni applicabili ed ogni Stato può imporre la quota che gli spetta, considerando l'insieme della situazione (progressione complessiva, considerazione proporzionale di deduzioni e deduzioni sociali). Tuttavia, il sistema della ritenuta alla fonte esclude la considerazione di tali elementi propri della ripartizione, ma richiede che l'imposta alla fonte sia strutturata in base a delle semplificazioni.

5.5.1. Se si tratta di contribuenti che hanno domicilio o dimora in Svizzera, che sottostanno all'assoggettamento illimitato, l'imposizione alla fonte si fonda sul presupposto dell'assoggettamento esclusivo in Svizzera, con la conseguenza in particolare che le possibili deduzioni devono essere ammesse integralmente.

5.5.2. Se, invece, il contribuente non ha domicilio o dimora fiscale in Svizzera, e vi è dunque solo limitatamente imponibile, ci si deve fondare sulla semplificazione per cui il diritto di imporre spetta primariamente all'altro Stato, con la conseguenza che l'imposizione alla fonte deve ammettere solo le deduzioni che presentano una relazione diretta con i redditi tassati alla fonte (Zigerlig/Rufener, op. cit., n. 5 agli articoli 32-38 LAID, p. 426, e n. 2 all'art. 36 LAID, p. 461).

5.6. Le deduzioni sociali per figli a carico, diversamente per esempio dalle obbligazioni alimentari, rientrano dunque fra quelle che, per loro natura, si prestano alla forfetizzazione e sono pertanto ammesse anche nel caso dei contribuenti senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera. Analogamente agli alimenti, peraltro, tali deduzioni, nei rapporti internazionali, sono attribuite agli Stati che partecipano alla ripartizione dei fattori imponibili in proporzione ai redditi conseguiti dal contribuente in diversi Stati, nella misura in cui delle disposizioni convenzionali non vi si oppongono: diversamente per esempio dagli interessi passivi o dalle spese per il conseguimento del reddito, non sono infatti legati ad alcun reddito né potrebbero essere concepiti quali oneri particolari di una certa parte di reddito (cfr. p. es. StE 1987 A 24.42.6 n. 2 e 1994 B 11.3 n. 9). Quanto ai rapporti fra Italia e Svizzera, vale lo stesso principio, mutuato dalla giurisprudenza del Tribunale federale in materia di doppia imposizione intercantonale; infatti, la Convenzione italo-svizzera di doppia imposizione (CDI-I) non vi si oppone, includendo essa essenzialmente solo disposizioni sulla ripartizione di reddito e sostanza (StE 1994 B 11.3 n. 7).

5.7. Le considerazioni appena proposte confermano che, nella configurazione dell'imposta alla fonte, il legislatore è stato più sensibile alle esigenze di semplificazione proprie di questo tipo di prelievo fiscale che non alle istanze della parità di trattamento rispetto ai contribuenti assoggettati all'imposta nella procedura ordinaria. Infatti, un contribuente che fosse assoggettato all'imposta con la procedura ordinaria in Svizzera, ma il cui coniuge lo fosse in Italia, avrebbe diritto sì all'aliquota per coniugati, ma si vedrebbe sommato il reddito del coniuge attivo all'estero, ai fini della scelta dell'aliquota applicabile. Inoltre, la deduzione per figli gli sarebbe concessa solo nella proporzione esistente fra i redditi imponibili in Svizzera e quelli complessivi. Al contrario, il lavoratore che è assoggettato all'imposta alla fonte e il cui coniuge lavora all'estero beneficia dell'aliquota per coniugati senza però subire gli effetti del cumulo dei redditi; inoltre, quanto alle deduzioni per figli, ne gode integralmente, senza ripartizione proporzionale. La situazione in cui viene a trovarsi il lavoratore assoggettato all'imposta alla fonte con coniuge attivo all'estero e con figli a carico è dunque nettamente privilegiata sia nei confronti dei contribuenti non assoggettati alla fonte sia, soprattutto, di quelli assoggettati alla fonte con coniuge a sua volta imponibile in Svizzera. Si tratta tuttavia di una discriminazione voluta dal legislatore e come tale vincolante per l'autorità incaricata dell'applicazione.

5.8. Ora, venendo all'interpretazione data dall'Ufficio imposte alla fonte

alla disposizione sulla struttura delle aliquote, non si può trascurare il fatto che il legislatore ha espressamente rinviato, per le nozioni di “oneri familiari” (art. 86 cpv. 1 LIFD) e di “deduzione per figli” (art. 107 cpv. 1 LT), rispettivamente, agli art. 35 e 36 LIFD e 34 lett. a LT. Non si giustifica pertanto di introdurre requisiti più restrittivi di quelli previsti dalle norme in questione, quando si tratta di un contribuente assoggettato all'imposta alla fonte. In particolare, non vi è ragione di verificare l'esistenza della condizione della “esclusività” del mantenimento da parte del contribuente assoggettato all'imposta in Svizzera. A parte le difficoltà nella verifica della ripartizione degli oneri familiari fra i coniugi imponibili in due Stati diversi, non è difficile constatare che il rispetto di una simile condizione avrebbe la conseguenza di rendere ben difficile la concessione della detrazione per figli ogniqualvolta il coniuge all'estero dichiara dei redditi e faccia valere, in tale contesto, i propri oneri familiari. Il risultato sarebbe dunque di disattendere la volontà del legislatore. 6. Il ricorso può allora essere accolto, nel senso che alla ricorrente è riconosciuta l'applicazione dell'aliquota B, per coniugati, con deduzione per figli a carico. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 26 marzo 1999 è riformata nel senso che alla ricorrente è riconosciuta l'applicazione dell'aliquota B, per coniugati, con deduzione per figli a carico. 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). 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.