

TI_GERICHTE 80.2000.57 vom 10. August 2000

TI Tribunale d'appello, 2000-08-10, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2000.57

FR: TI_GERICHTE 80.2000.57 du 10 août 2000

IT: TI_GERICHTE 80.2000.57 del 10 agosto 2000

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Volltext

Tessin Camera di diritto tributario 10.08.2000 80.2000.57 Tessin Camera di diritto tributario 10.08.2000 80.2000.57 Ticino Camera di diritto tributario 10.08.2000 80.2000.57

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.2000.00057 Lugano 10 agosto 2000 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 6 aprile 2000 in materia di: IC 1999/2000 presentato da: _____, _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. _____ convive con _____ e con i due figli, _____, nata nel 1986 e _____, nato nel 1992. Nella notifica di tassazione 1999-2000, confermata con decisione su reclamo del 13 maggio 2000, l'Ufficio di tassazione stabiliva il reddito imponibile della contribuente in fr. 32'949.- al quale applicava, per stabilire l'imposta dovuta, l'aliquota B. 2. 2.1. Con il presente, tempestivo ricorso _____, contesta l'applicazione dell'aliquota B, rilevando di essere nubile, di avere due figli a carico e di essere sempre stata trattata come famiglia monoparentale. 2.2. Nelle sue osservazioni del 31 maggio 2000, la Divisione delle contribuzioni si rimette al giudizio della Camera. 3. A partire dalla sentenza Hegetschweiler (DTF 110 Ia 7 = RF 39 p. 443 = ASA 53 p. 365), il Tribunale federale ha affermato il principio che alle coppie coniugate ed ai concubini dev'essere assicurata la parità di trattamento ed ha prescritto al legislatore cantonale di non imporre i coniugi in modo più oneroso di due concubini che guadagnano ciascuno la metà del reddito. 3.1. Nella citata sentenza, l'Alta Corte federale aveva constatato l'in-costituzionalità della legislazione zurighese; tuttavia, ritenuto che il ricorso di diritto pubblico ha un mero effetto cassatorio, si era poi domandata se potesse annullare le norme incriminate. Temendo che in caso di annullamento avrebbe potuto essere applicata la disciplina precedente, ancor meno soddisfacente, aveva poi rinunciato all'annullamento. Aveva d'altronde sottolineato che ammettendo il ricorso sarebbe stata costituita una nuova disparità, fra i coniugi che conseguono un solo reddito, non interessati dall'annullamento delle norme zurighesi, e quelli che ne conseguono due, come i ricorrenti. 3.2. Un'interpretazione letterale della sentenza Hegetschweiler sem-bra imporre ai cantoni di applicare uno splitting totale (Mamejan-Fey , L'imposition des couples mariés et des concubins, Losanna 1992, p. 35). Tuttavia, nelle successive sentenze sullo stesso tema, il Tribunale federale ha attenuato tale rigida giurisprudenza, mostrando la volontà di non sostituirsi al legislatore ma di lasciargli la scelta del correttivo (cfr. DTF 112 Ia 311 e ASA 58 p. 74). 3.3. Nel 1991, per la prima

volta, il TF ha accolto un ricorso fondato sulla sentenza Hegetschweiler (ASA 60 p. 279 = RF 48 p. 86 = StE 1992 A 21.11 n. 33). Ha dato ragione a due coniugi, genitori di un bambino, che si lamentavano di essere svantaggiati rispetto a due concubini nella stessa situazione familiare e finanziaria. Costatato che vi era effettivamente una differenza del 27,7% tra l'imposta dei ricorrenti e quella dei concubini, ha stabilito che tale disparità era in contrasto con l'art. 4 CF. Con una sentenza del 24 gennaio 1992, poi, l'Alta Corte federale, ribadito il principio per cui il legislatore cantonale non deve creare disparità di trattamento fra coniugi e concubini, ha accolto il ricorso di un concubino ginevrino, che manteneva con il reddito del suo lavoro i figli avuti con la sua compagna, e che era stato tassato come celibe (DTF 118 Ia 1). Nella fattispecie, il ricorrente doveva mantenere sia la compagna sia il figlio comune, ma gli era stata rifiutata sia la deduzione dei contributi versati a favore del figlio, non essendo un contribuente divorziato o separato, sia la deduzione per figli. Il Tribunale federale riteneva che fosse, in tal modo, violato l'art. 4 CF, ma rimetteva all'autorità ginevrina il compito di trovare una soluzione che tenesse conto della diminuita capacità contributiva del ricorrente.

3.4. Nel 1994, la II Corte di diritto pubblico ha emesso una nuova sentenza sull'annoso problema in discussione (sentenza del 18 novembre 1994, in DTF 120 Ia 329-342). I ricorrenti, coniugi con due figli, con un reddito di fr. 300'000.– all'anno ed una sostanza di fr. 500'000.–, lamentavano di pagare il 17% di imposte in più rispetto ad un'analogha coppia di concubini.

3.4.1. Riconosciuto che la giurisprudenza introdotta nel 1984 con la sentenza Hegetschweiler si applica — come affermato in DTF 118 Ia 1 — anche alle coppie di coniugi con figli, le quali non devono pertanto essere imposte in modo più gravoso di una coppia non coniugata con figli, nella nuova decisione i giudici federali sottolineano peraltro come la loro giurisprudenza abbia sempre rilevato l'ampio margine di apprezzamento di cui deve disporre il legislatore cantonale nella realizzazione del postulato dell'imposizione secondo la capacità contributiva. Differenti categorie di contribuenti devono infatti essere prese in considerazione contemporaneamente se non si vuole imporre un gruppo di contribuenti a danno di un altro: volendo garantire la parità di trattamento nel quadro di una comparazione tra due categorie di contribuenti, il legislatore corre il rischio di creare nuove disparità di trattamento (DTF 120 Ia 333, consid. 3, con riferimento a DTF 118 Ia 1, p. 4 consid. 3c). Inoltre, la comparabilità delle fattispecie è limitata. L'imposizione in base al principio di capacità contributiva deve tenere conto sia dei beni economici a disposizione dei contribuenti per coprire il loro fabbisogno sia della loro situazione personale. Non è dunque possibile stabilire con precisione di quanto l'imposta deve progredire allorché il reddito aumenta di un certo ammontare, trattandosi in tal caso di una questione da risolvere in base a considerazioni sociali e di politica finanziaria. Per quanto sia più facile, anche la comparabilità sul piano orizzontale — cioè tra gruppi di contribuenti (coniugati, celibi, con e senza figli, soli o con un'economia domestica comune) con uguale capacità contributiva — è tuttavia limitata, data la difficoltà di stimare i vantaggi derivanti dallo stato civile (p. es. le pretese in materia di assicurazioni sociali). Tutte queste considerazioni impongono al giudice costituzionale, secondo il Tribunale federale, una certa prudenza (DTF 120 Ia 334, consid. 3).

3.4.2. In una successiva considerazione, il Tribunale federale osserva che, concentrando la propria attenzione sulla comparazione fra coniugi e concubini, la sentenza Hegetschweiler aveva omesso di confrontarsi con la categoria dei veri celibi, cioè quelli che vivono soli. La situazione di questi ultimi non può tuttavia essere trascurata, rappresentando essi il 32% delle economie domestiche svizzere. Ebbene, nella nuova sentenza del 1994, i giudici di Losanna osservano che la necessità di considerare il c.d.

«effetto di sinergia», per il quale i costi di mantenimento di una coppia diminuiscono a causa della comune economia domestica, potrebbe anche mettere in discussione il principio affermato nella sentenza Hegetschweiler, secondo cui è incostituzionale un onere fiscale supplementare a carico di una coppia di coniugi, giustificato dalle economie derivanti dalla comune economia domestica, nella misura in cui tale vantaggio non sia preso in considerazione anche nel caso di una coppia di concubini (DTF 120 Ia 335, consid. 4a, con riferimento a DTF 110 Ia 21e 23).

3.4.3. La II Corte di diritto pubblico osserva quindi che, affermato il principio per cui l'onere fiscale di una coppia di coniugi non deve superare quello di una coppia di concubini, ognuno dei quali consegue la metà del reddito, la sentenza Hegetschweiler non ha tuttavia mai chiarito come debba concretamente essere effet-tuata la comparazione. Nelle sue decisioni successive al 1984, il Tribunale federale ha esaminato infatti l'onere fiscale da due punti di vista: • nel quadro del controllo astratto delle norme, ha esaminato in modo generale come l'onere fiscale dei coniugi si ripartisca in rapporto ai concubini, tenendo conto della diversa situazione in cui gli uni e gli altri si trovano; • nel quadro del controllo concreto delle norme, ha invece com-parato la situazione specifica delle coppie coniugate con quella dei concubini che si trovano nella stessa situazione finanziaria e familiare, per stabilire concretamente se un onere fiscale supplementare si rivelasse inammissibile; nel caso di un ricorso di una coppia di concubini, ha persino esaminato la legislazione cantonale per verificare se non comporti in modo generale un'imposizione più gravosa e sistematicamente sfavorevole per uno dei concubini. Osservato che, nella misura in cui un'assoluta parità di tratta-mento non può essere raggiunta, basta che la legislazione non comporti in modo generale un'imposizione più onerosa e siste-maticamente svantaggiosa di un gruppo particolare di contri-buenti, il Tribunale federale conclude che l'onere fiscale deve allora essere esaminato tenendo conto dell'insieme delle circo-stanze, senza limitarsi alla situazione del ricorrente (DTF 120 Ia 337, consid. 4c).

3.4.4. Discostandosi poi da quanto stabilito nella decisione del 1984, ove si parlava di un margine di tolleranza del 10%, il Tribunale federale nega, ora, che si possano tracciare limiti precisi all'in-terno dei quali l'onere fiscale tra due gruppi di contribuenti do-vrebbe situarsi per poter essere ancora giudicato costituzionale (DTF 120 Ia 337 , consid. 4d).

3.4.5. Alla luce delle descritte premesse, la citata sentenza dell'Alta Corte conclude che il maggiore onere fiscale a carico dei co-niugi rispetto a due concubini in pari condizioni è condizionato dal sistema fiscale ed è pertanto inevitabile, dal momento che nessuna legge fiscale né cantonale né federale considera i con-cubini come una categoria particolare di contribuenti. Il cumulo dei fattori imponibili dei coniugi e l'imposizione separata dei concubini, combinata con delle aliquote progressive, comportano infatti necessariamente che le coppie in cui un solo partner lavora siano svantaggiate finché vivono in concubinato e vedano la loro situazione migliorare con il matrimonio, mentre, quando entrambi i partners lavorano, essi sono avvantaggiati se vivono in concubinato (DTF 120 Ia 338, consid. 4e).

3.4.6. Passando ad esaminare concretamente la legge tributaria zuri-ghese, alla luce di comparazioni dell'onere fiscale dei diversi gruppi di contribuenti, il Tribunale federale ha rilevato che l'ag-gravio fiscale a carico dei concubini rispetto ai coniugi raggiun-ge comunque al massimo il 6,2% ed è giustificabile se si consi-derano i vantaggi di cui godono i coniugi (prestazioni della pre-videnza sociale e personale, pretese nell'ambito del diritto pa-trimoniale e successorio) (DTF 120 Ia 340, consid. 5c).

3.4.7. Spostando poi la propria attenzione sul caso del ricorrente, la II Corte di diritto pubblico ammette che lo svantaggio per i coniugi è maggiore nel caso dei coniugi con figli; osserva quindi che, applicando coerentemente la propria giurisprudenza, in partico-lare la sentenza

del 1° marzo 1991 (ASA 60 p. 279, citata supra, consid. 3.3.), si imporrebbe nella fattispecie l'accoglimento del ricorso. A questo punto però, i giudici losannesi attirano l'attenzione su un aspetto che, a loro avviso, era stato ignorato nella sentenza del 1991. Il legislatore non deve porre in primo piano, infatti, la comparazione tra coniugi e concubini con figli, bensì quella tra coniugi e concubini senza figli, giacché i concubini con figli sono molto rari e rappresentano appena il 2,8% delle coppie con figli. La considerazione proposta nella sentenza del 1991, secondo cui i figli di coppie di concubini non sono tanto rari da giustificare una rinuncia ad una comparazione con tale tipo di economia domestica, deve allora essere respinta. Ne consegue che, per calcolare le imposte di una coppia coniugata con figli, la comparazione non deve essere effettuata in primo luogo sull'onere fiscale delle coppie non coniugate con figli, bensì su quello di altri gruppi di contribuenti, in particolare i celibi e i concubini senza figli. Se, dunque, il legislatore fiscale tollera un onere fiscale supplementare per i coniugi che si trovano nella condizione del ricorrente in confronto con le famiglie relativamente molto meno numerose che vivono in concubinato, non vi è nulla da eccepire sotto il profilo dell'art. 4 cpv. 1 Cost. fed. Il Tribunale federale ha dunque respinto il ricorso dei coniugi zurighesi, osservando che il Canton Zurigo impone in modo appropriato le persone sole (con o senza figli) in rapporto alle coppie coniugate (DTF 120 Ia 342, consid. 6).

3.5. La dottrina sottolinea in modo pertinente come, senza affermarlo esplicitamente, il Tribunale federale si sia allontanato, con la sua sentenza del 1994 in materia di imposizione dei coniugi e dei concubini, dai principi affermati nella sentenza di dieci anni prima (Pfister , *Zehn Jahre Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Ehegatten-Besteuerung* , in ASA 63 pp. 714-726; Locher , *Bedauerlicher Rückschritt bei der Ehegattenbesteuerung* , in recht 1995 pp. 162-174, in particolare p. 171). Sebbene affermi di discostarsi formalmente solo dalla sentenza del 1° marzo 1991, e ribadisca anzi espressamente il principio per cui coniugi non devono essere imposti in modo più gravoso di concubini in analoghe condizioni, l'Alta Corte perviene poi a giustificare il contrario. Ammette cioè la costituzionalità di inevitabili differenze nell'imposizione, senza precisare quale gruppo debba sopportare le conseguenze di tali inevitabili incongruenze; comunque, l'onere fiscale dovrebbe essere valutato con riferimento all'insieme delle circostanze e non limitandosi ad esaminare la situazione del ricorrente. È completamente scomparsa l'affermazione, presente in sentenze precedenti, secondo cui eventuali inevitabili differenze nell'imposizione devono avvantaggiare i coniugi piuttosto che i concubini. Non solo, ma i giudici federali sembrano attribuire pure al legislatore fiscale il compito di compensare, favorendo i concubini, gli svantaggi che essi patiscono in altri settori del diritto, in particolare in quello delle assicurazioni sociali, in quello patrimoniale ed in quello successorio (Pfister , op. cit., pp. 721-722). Alois Pfister, che era giudice federale ai tempi della sentenza Hegetschweiler, manifesta inoltre sorpresa dinanzi all'affermazione per cui, anche nel caso in cui viene impugnata una decisione individuale, non devono essere verificate la posizione specifica del ricorrente e la singola disposizione che lo discrimina, ma il giudice si deve limitare ad un controllo generale dell'ordinamento fiscale. Se dunque il giudice ritiene che la ripartizione dell'onere fiscale fra i gruppi di contribuenti è «inoppugnabile», allora le norme sul calcolo dell'imposta sono considerate globalmente costituzionali, anche se in rari casi particolari conducono ad una accresciuta imposizione di un gruppo nella misura del 10% e oltre, in contrasto quindi con il principio di capacità contributiva (Pfister , op. cit., p. 723). Lo stesso autore fa inoltre notare come, pretendendo di comparare fra loro coniugi con figli, da un lato, e persone sole senza figli, anziché concubini con figli, dall'altro, il Tribunale federale finisca per esigere un confronto fra

gruppi strutturalmente diversi, senza d'altra parte spiegare come le disparità possano essere ricondotte ad una comparazione e senza neppure procedere esso stesso ad una simile comparazione. Pfister ritiene invece che sarebbe corretto comparare i coniugi con figli con due persone sole, ognuna delle quali ha un figlio e percepisce la metà del reddito dei coniugi. Ciò equivale strutturalmente a una comparazione con una coppia di concubini con due figli e con reddito uguale. Osserva, d'altronde, che il legislatore non dovrebbe tener conto della frequenza dei diversi tipi di economia domestica, per il fatto che il numero di membri del gruppo cui taluno appartiene non ha nulla a che vedere con la capacità contributiva del singolo e non rappresenta un argomento ragionevole per la misura della sua imposizione (Pfister , op. cit., p. 725). L'ex-giudice conclude le sue considerazioni rilevando che le differenze nell'imposizione di coniugi e concubini a svantaggio dei coniugi con figli indica l'esistenza di un errore nel sistema. La ragione deve ricercarsi, a suo avviso, nei vantaggi fiscali di cui gode la persona sola che mantiene un bambino nella propria economia domestica, sebbene viva in concubinato: oltre a beneficiare di maggiori deduzioni, gli viene applicata l'aliquota più favorevole. Ottiene cioè, per il fatto di mantenere un figlio nella propria economia domestica, gli sgravi previsti per i coniugi. Ciò non significa, peraltro, secondo l'autore citato, che siano ingiustificati i vantaggi di cui gode la persona sola, mentre forse sono i coniugi a ricevere sgravi troppo modesti per il fatto di mantenere figli (Pfister , op. cit., p. 726).

4. 4.1. Dopo la sentenza Hegetschweiler, sono diversi i sistemi che i legislatori cantonali hanno adottato per compensare il sovraccarico fiscale che deriva dal cumulo dei redditi dei coniugi: doppia scala delle aliquote, splitting, deduzioni personali, sistema del quoziente familiare (Canton Vaud) (cfr. Mamejan-Fey , op. cit., p. 123). Il Canton Ticino ha adottato la doppia scala delle aliquote. Il Consiglio di Stato aveva infatti esaminato attentamente i vantaggi e gli svantaggi delle diverse soluzioni possibili (cfr. Messaggio n. _____ del 26 settembre 1984), scartando sia l'imposizione individuale dei coniugi perché inidonea a risolvere il problema delle famiglie con un solo apportatore di reddito, sia lo splitting , perché criticato dalla dottrina e perché muove da falsi presupposti, sia l'aumento delle deduzioni in cifre assolute, perché favorisce, in considerazione della progressione delle aliquote, in modo particolare i redditi elevati, sia la deduzione percentuale dalle imposte dei coniugi in ragione della conseguenza sul gettito d'imposta. L'esecutivo cantonale aveva così aderito, come era sua facoltà, alla proposta di rivedere la scala delle aliquote, (re)introducendone una doppia: una scelta non nuova, come si vedrà in seguito. A sua volta, la speciale Commissione del Gran Consiglio, esaminando il Messaggio del Consiglio di Stato, aveva ritenuto che tale sistema era quello che meglio si addiceva ai criteri posti dalla giurisprudenza del Tribunale federale e che nel contempo offriva il vantaggio di poter evitare con una determinata tariffa lo sgravio dei redditi alti, in ossequio al precetto costituzionale della tassazione secondo il principio della potenzialità economica (cfr. Rapporto 7 novembre 1984 della Commissione speciale in materia tributaria del Gran Consiglio, p. 15 s.).

4.2. L'art. 36 LT 1976, nel suo tenore iniziale, prevedeva l'applicazione dell'aliquota d'imposta A per i contribuenti coniugati, nonché per i vedovi, separati, divorziati, celibi e nubili, che hanno figli minorenni conviventi al cui sostentamento provvedono (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. _____, del 26 settembre 1984). Il tenore della norma era stato modificato dal 1° gennaio 1992, estendendo l'applicazione dell'aliquota A anche ai contribuenti con figli agli studi di età inferiore ai venticinque anni (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. _____, del 23 marzo 1988, p. 10). Secondo l'art. 36 così modificato l'aliquota d'imposta A valeva dunque per i contribuenti coniugati,

nonché per i vedovi, separati, divorziati, celibi e nubili, che convivono con figli senza attività lucrativa sotto la loro autorità parentale o con figli agli studi fino al 25° anno di età. L'art. 36bis LT 1976, invece, stabiliva le aliquote per tutte le altre categorie di contribuenti. Perché uno dei contribuenti menzionati dall'art. 36 cpv. 1 LT 1976 potesse beneficiare dell'aliquota A, determinante era innanzitutto l'elemento della convivenza con figli senza attività lucrativa sotto la sua autorità parentale o con figli agli studi fino al 25° anno di età (cfr. per quanto concerne la norma nel tenore rimasto in vigore fino al 31 dicembre 1990: CDT n. 340 del 28 agosto 1986 in re E.M.; e inoltre CDT n. 487 del 12 dicembre 1986 in re F.V.; CDT n. 493 del 12 dicembre 1986 in re F.F.). A questa condizione, espressamente menzionata nella norma, se ne aggiungeva, secondo l'Autorità fiscale, una seconda, di segno negativo, segnatamente che il contribuente non convivesse more uxorio con altra persona. Altrimenti detto, secondo la Divisione delle contribuzioni, la scala A delle aliquote sarebbe stata appannaggio soltanto delle famiglie monoparentali, cioè delle famiglie composte da un solo genitore e dai figli che non vivevano in concubinato. 4.3. Questa Camera aveva dapprima negato che, riservando la scala A delle aliquote solo ai coniugati ed alle famiglie monoparentali, si creasse una disparità di trattamento tra coniugi e concubini (cfr. sent. CDT n. 19 dell'11 febbraio 1993 in re M.W., pubbl. in RDAT II-1993 p. 415). Aveva tuttavia rivisto queste affermazioni, alla luce della giurisprudenza del Tribunale federale del 1994. Infatti, con una sentenza emessa lo stesso giorno di quella citata in precedenza (18 novembre 1994), la stessa II Corte di diritto pubblico della massima istanza giudiziaria della Confederazione si è confrontata con la questione della legittimità di una istruzione dell'autorità fiscale del Canton Zurigo, che negava ai concubini l'applicazione dell'aliquota più favorevole e la concessione della deduzione per celibi, vedovi e divorziati che convivono con figli. L'Alta Corte ha osservato che in Svizzera le coppie di concubini non rappresentano una categoria di contribuenti, ma che i partner di una simile coppia vengono imposti separatamente come persone sole, sicché ognuno deve pagare solo per il proprio reddito e la propria sostanza, senza che si giustifichi una compensazione di perdite, debiti o deduzione. Ne consegue che i concubini sono maggiormente avvantaggiati – quando raggiungono un determinato reddito complessivo – se entrambi i partner guadagnano lo stesso importo, mentre sono svantaggiati con il crescere della differenza fra i loro redditi. Se poi i concubini hanno figli, il partner che ha la potestà parentale o che provvede al mantenimento del figlio viene imposto secondo le regole vigenti per le famiglie monoparentali, se previste dalla legge cantonale (DTF 120 Ia 346, consid. 2b, con riferimento a DTF 118 Ia 3-4). Tale esigenza discende direttamente dalla legge: nel caso esaminato dal Tribunale federale, si tratta della legge tributaria del Canton Zurigo, la quale riconosce alle famiglie monoparentali la tariffa A più favorevole ed una deduzione personale più elevata di quella spettante alle persone sole. Il fatto stesso che la legge cantonale, così come, d'altronde, il decreto concernente l'imposta federale diretta e la legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette (LAID), non prevedano una tassazione apposita per i concubini, impone di imporre ciascuno di essi conformemente al loro status di celibi, separati, divorziati o vedovi. Ed è sempre la legge ad esigere che il partner che, vivendo in concubinato, provvede al mantenimento del figlio nella comune economia domestica, benefici della deduzione personale accresciuta e dell'aliquota più favorevole (DTF 120 Ia 347-348, consid. 2e). Viola pertanto il principio costituzionale della legalità dell'imposta un'istruzione amministrativa, come quella diffusa dall'amministrazione fiscale del Canton Zurigo, secondo cui l'accresciuta deduzione personale e la più favorevole aliquota d'imposta vengono concesse a quel genitore che

provvede al mantenimento del figlio nella propria economia domestica, solo se non vive in concubinato con un'altra persona. La preoccupazione dell'autorità fiscale di non imporre i coniugi con figli in modo più gravoso di una coppia di concubini con figli non giustifica, secondo il Tribunale federale, di imporre i concubini in un modo non previsto dalla legge (DTF 120 Ia 348, consid. 2f).

4.4. Secondo questa Camera, la decisione della II Corte di diritto pubblico del Tribunale federale appena citata (DTF 120 Ia 345), traeva infatti, in modo chiaro, le logiche conseguenze del principio per cui i concubini non sono considerati, nelle legislazioni fiscali svizzere, una categoria di contribuenti a sé stante. È evidente, infatti, che la prassi dell'autorità fiscale ticinese di riconoscere l'aliquota A solo alle famiglie composte di un solo genitore che non vive in concubinato, avallata da questa Camera con la sentenza dell'11 novembre 1993 (RDAT II-1993 p. 415 ss.), presuppone, per poter essere applicata, che il contribuente celibe, vedovo o divorziato che, pur vivendo «in economia domestica comune con uno o più figli minorenni, di cui egli assicura tutto o una parte del sostentamento», vive però in concubinato, sia fatto rientrare in una categoria diversa da quella in cui rientra il contribuente celibe, vedovo o divorziato che invece, *ceteris paribus*, non vive in concubinato. Ma, come detto, il Tribunale federale sottolinea, nelle sue nuove decisioni, che la coppia formata da due concubini non è altro che una coppia costituita da due persone celibi, separate, divorziate o vedove.

4.5. Alla luce di quanto precede, la Camera di diritto tributario aveva accolto il ricorso con cui un contribuente chiedeva di poter beneficiare dell'aliquota A «per i contribuenti coniugati, nonché per i vedovi, separati, divorziati, celibi e nubili, che convivono con figli senza attività lucrativa sotto la loro autorità parentale o con figli agli studi fino al 25.mo anno di età», cfr. art. 36 cpv. 1 LT 1976. Quale unico apportatore di reddito della coppia costituita da lui e dalla sua compagna, era lui infatti a provvedere al mantenimento della figlia comune (CDT n. _____ del 13 febbraio 1996, in RDAT II-1996 n. 18t). La Camera aggiungeva peraltro che la soluzione cui si perveniva, mentre si presentava equa in un caso, come quello in esame, in cui vi è un solo concubino che consegue un reddito da attività lucrativa, dà sicuramente luogo ad un trattamento privilegiato rispetto a quello dei coniugi, nel caso di due concubini che guadagnano entrambi (cfr. RDAT II-1993 p. 419, consid. 6.1.). Non a caso, il Tribunale federale aveva adottato nello stesso giorno, e con riferimento alla stessa legislazione fiscale del Canton Zurigo, la decisione con cui affermava l'illegittimità della prassi consistente nel negare al concubino il trattamento di favore riservato alle famiglie monoparentali e la decisione con cui ha rimesso in discussione l'ormai decennale giurisprudenza sulla parità di trattamento fra coniugi e concubini.

Affermando, da un lato, che per calcolare l'onere fiscale di una coppia coniugata con figli, la comparazione non deve essere effettuata in primo luogo con l'onere fiscale delle coppie non coniugate con figli, bensì con quello di altri gruppi di contribuenti, in particolare i celibi e i concubini senza figli, e, dall'altro, che non si possono tracciare limiti precisi all'interno dei quali l'onere fiscale tra due gruppi di contribuenti dovrebbe situarsi per poter essere ancora giudicato costituzionale, l'Alta Corte aveva chiaramente voluto prevenire ogni censura di disparità di trattamento, nel momento in cui giustificava, richiamandosi al principio di legalità, un'imposizione vantaggiosa per i concubini con figli. Se, pertanto, la legislazione ticinese fosse costituzionalmente legittima, alla luce dei requisiti posti dal Tribunale federale nella sua più recente giurisprudenza, era una questione che, nella fattispecie, era stata lasciata aperta, anche se la modifica che l'Alta Corte aveva però voluto apportare alla propria giurisprudenza dei dieci anni precedenti induceva a ritenere che una incostituzionalità della legge ticinese fosse difficilmente dimostrabile.

5. Fin qui la prassi e

la giurisprudenza applicata vigente la legge tributaria del 1976. Con il periodo fiscale 1995/96, è però entrata in vigore la nuova legge tributaria, che all'art. 35 cpv. 2 stabilisce che l'aliquota più favorevole è prevista «per i coniugi viventi in comunione domestica, nonché per i contribuenti vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati, nubili e celibi, che da soli vivono in comunione domestica con figli minorenni o con figli a tirocinio o agli studi fino al 25° anno di età al cui sostentamento provvedono oppure con persone bisognose al cui sostentamento provvedono in modo essenziale». 5.1. Come si vede c'è una sostanziale innovazione rispetto alla precedente legge: nel testo della disposizione che stabilisce i presupposti per godere dell'aliquota attenuata si è aggiunto il requisito del vivere "da soli" con i figli. Il Consiglio di Stato, nel Messaggio che accompagnava il disegno di nuova legge tributaria, spiegava che «l'aliquota attenuata può essere applicata unicamente ai contribuenti che vivono effettivamente da soli con figli (o, in futuro, persone bisognose) a carico. Si tratta infatti di un trattamento (di favore) che, per ragioni attinenti all'applicazione del principio della parità di trattamento tra i contribuenti, è riservato alle sole cosiddette famiglie monoparentali e non può quindi essere esteso ai contribuenti (con persone a carico) che vivono in regime di concubinato» (Messaggio del Consiglio di Stato n. 4169 del 13 ottobre 1993, concernente il progetto di nuova legge tributaria, p. 37). 5.2. La conseguenza pratica di tale nuova situazione legislativa è che, a partire dal periodo fiscale 1995/96, esiste una base legale che permette di negare ai concubini che vivono con figli a carico l'applicazione dell'aliquota attenuata. Per questa ragione, la decisione impugnata, con la quale alla ricorrente è stata applicata l'aliquota B, è conforme alla legge vigente. 5.3. Il Tribunale federale ha recentemente esaminato la questione della costituzionalità del § 44 della legge fiscale del Canton Soletta, che contiene una disposizione simile a quella ticinese. Secondo tale norma, infatti, l'aliquota attenuata si applica, oltre che ai coniugi, anche a «verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die allein mit Kindern zusammenleben, für die ein Abzug nach § 43 Absatz 1 Buchstabe a gewährt wird ». Ebbene, in una sentenza del 23 dicembre 1998, il Tribunale federale ha riconosciuto che, dal punto di vista dell'art. 4 Cost. fed. 1874, è ammissibile tener conto, nel calcolo dell'imposta, del fatto che la capacità contributiva di un genitore che cresce da solo il figlio, ma vive in concubinato, è accresciuta rispetto a quella della persona sola. È pertanto legittimo applicare un'aliquota più elevata (RF 1999 p. 414). 5.4. Nella stessa sentenza, il Tribunale federale si è pure confrontato con la questione della conformità di una simile normativa con l'art. 11 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14). 5.4.1. L'art. 11 cpv. 1 LAID ha infatti il seguente tenore: Per le persone coniugate che vivono legalmente e di fatto in comunione domestica l'imposta deve essere ridotta in modo adeguato rispetto a quella dovuta dalle persone sole. La medesima riduzione si applica ai contribuenti vedovi, separati, divorziati o celibi che vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose e provvedono in modo essenziale al loro sostentamento. Il diritto cantonale determina se la riduzione è concessa sotto forma di una deduzione percentuale dell'ammontare dell'imposta, limitata a una somma espressa in franchi, oppure sotto forma di tariffe speciali per le persone sole e per le persone coniugate. 5.4.2. L'Alta Corte ha anzitutto lasciato aperta la questione della compatibilità con l'art. 11 LAID di una disposizione che estende l'applicazione dell'aliquota attenuata ai concubini con figli, limitandosi a registrare le diverse opinioni esistenti in dottrina (in particolare: Reich , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea/Francoforte 1997, vol. I, tomo I, n. 32 all'art. 11 LAID, p. 177; Yersin , L'impôt sur le revenu, Etendue et limites de l'harmonisation, in ASA

61 pp. 300-303). Infatti, il Tribunale federale ha ricordato che fino alla fine del 2000 il diritto cantonale che fosse in contrasto con l'armonizzazione fiscale può comunque rimanere in vigore, in virtù dell'art. 72 LAID. È vero che, secondo la stessa Corte, ai Cantoni è comunque vietato emanare, nel lasso di tempo intercorrente fra l'entrata in vigore della LAID (1.1.1993) e la scadenza del termine di adeguamento (31.12.2000), norme in contrasto con la LAID (sentenza del Tribunale federale del 25 marzo 1998, in DTF 124 I 101, consid. 3 e 4). Tuttavia i giudici federali hanno ritenuto che queste ultime considerazioni non possano essere estese ad un caso, come quello dell'applicazione delle aliquote per coniugi, in cui il ricorso solleva un problema di controllo delle norme in un caso concreto. Diversamente dalla procedura di controllo astratto delle norme, l'accoglimento di un ricorso non ha infatti in tal caso per conseguenza che la norma giudicata in contrasto con la LAID sia soppressa o che non entri in vigore. L'esito del ricorso, in tal caso, può solo impedire l'applicazione della norma contestata nel caso concreto. Ci si dovrebbe allora inevitabilmente confrontare con la questione di sapere quale norma applicare al posto di quella contestata: non potrebbe essere la norma della LAID poiché la sua applicazione diretta sarà possibile solo dopo la scadenza del termine di adattamento (31.12.2001); né è possibile un ritorno alle precedenti norme del diritto cantonale, poiché sono state abrogate dal legislatore ed un accoglimento del ricorso non potrebbe rimetterle in vigore in un caso isolato (RF 1999 p. 414 ss., consid. 4 c). 5.4.3. Anche confrontandosi con le esigenze poste dalla legge sull'armonizzazione fiscale, non è dunque possibile pervenire ad una conclusione favorevole alla ricorrente. 6. Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, si deve dunque concludere che la decisione dell'autorità di tassazione, che ha calcolato l'imposta sul reddito della ricorrente applicando l'aliquota B anziché l'aliquota A, è conforme alla legge cantonale, alla Costituzione federale ed anche alla legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette. Del resto, la differenza di imposta determinata dall'applicazione dell'aliquota B ad entrambi i ricorrenti ammonta, secondo un rapido calcolo intrapreso dalla Camera, a fr. 349.30 all'anno, pari a circa il 10%, rispetto a quanto pagherebbero se fossero coniugati. Viceversa, raggiungerebbe l'ammontare di ben fr. 830.80 a loro vantaggio, qualora si applicasse alla ricorrente l'aliquota A (l'imposta cantonale della ricorrente scenderebbe in tal caso da fr. 1'907.10 a fr. 727). Come si vede, l'accoglimento del ricorso darebbe quindi luogo ad una disparità di trattamento più palese di quella censurata con il gravame. 7. L'esito del ricorso comporta che la tassa di giustizia e le spese processuali siano poste a carico della ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 300.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 380.– sono a carico della ricorrente . 3. Intimazione alle parti. 4. Il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II
presidente: Il segretario: