

TI_GERICHTE 80.2008.66 vom 15. Mai 2008

TI Tribunale d'appello, 2008-05-15, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2008.66

FR: TI_GERICHTE 80.2008.66 du 15 mai 2008

IT: TI_GERICHTE 80.2008.66 del 15 maggio 2008

Regeste

Assoggettamento limitato: determinazione dell'aliquota globale, redditi del lavoro all'estero, deduzione imposta alla fonte, non in presenza di CDI

Erwägungen

E. 2

ha conseguito invece un reddito lordo di € 92'790.70, pari a fr. 145'954.–. Con decisione del 19 marzo 2008, l'Ufficio di tassazione di _____ notificava loro la tassazione IC/IFD 2006, nella quale commisurava il reddito imponibile in fr. 74'300. – per l'IC (quello determinante per l'aliquota in fr. 189'000. –) e in fr. 79'600. – per l'IFD (quello determinante per l'aliquota in fr. 201'200. –). Al reddito imponibile del signor RI 1, l'autorità fiscale aggiungeva, ai soli fini della determinazione dell'aliquota, il reddito conseguito all'estero dalla moglie. C. Contrari tuttavia alla suddetta decisione, i contribuenti inoltravano, il 15 aprile 2008, reclamo, sollevando un caso di doppia imposizione, generato dalla mancata deduzione dal reddito della moglie (considerato per stabilire il reddito determinante per l'aliquota) dell'imposta alla fonte trattenuta in _____. D. L'Ufficio di tassazione respingeva il reclamo presentato dai contribuenti, con decisione su reclamo del 15 maggio 2008, nella quale sottolineava che “la tassazione è avvenuta in pieno rispetto delle normative di legge vigenti nonché dei dati forniti dai contribuenti stessi”. L'autorità fiscale precisava inoltre che le imposte sul reddito trattenute in _____ non potevano essere dedotte dal salario (cf. art. 33 lett. e LT e art. 34 lett. e LIFD) e che lo stipendio percepito dalla moglie in _____ era determinante per la fissazione dell'aliquota (secondo gli art. 6 cpv. 1 LT e 7cpv. 1 LIFD), al fine di evitare che i contribuenti traessero un “vantaggio ingiustificato in un sistema di aliquote progressive, in contrasto con il principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.)”. E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, i coniugi RI 1 lamentano una doppia imposizione internazionale evidenziando anche “una intollerabile disparità di trattamento, se non addirittura un vero e proprio arbitrio”, nel caso in cui non venisse tenuto conto del reddito netto conseguito dalla signora RI 2. Inoltre, i ricorrenti sostengono che l'onere fiscale sia eccessivo e sproporzionato (rispetto al reddito da essi realizzato) e chiedono quindi una riduzione dell'imposta, al fine di garantire il rispetto del principio costituzionale della parità di trattamento. Diritto 1. Nel gravame qui in esame, i ricorrenti censurano dapprima la circostanza che l'autorità fiscale abbia considerato, per il calcolo dell'imposta dei coniugi, e precisamente per la definizione dell'aliquota applicabile, il reddito lordo conseguito dalla moglie in Italia e qui assoggettato all'imposta sul reddito. A loro avviso, l'autorità fiscale avrebbe dovuto riconoscere la deduzione delle imposte trattenute alla fonte in _____, nella determinazione dell'aliquota applicabile ai fini dell'imposizione. 1.1. Il diritto fiscale svizzero ha effetti che non si fermano alle frontiere

della Confederazione, ma si estendono all'estero, laddove si intrattengono relazioni economiche con la Svizzera. Gli effetti internazionali in questione possono derivare dal fatto che la definizione della sovranità fiscale effettuata dal diritto interno riguarda anche soggetti giuridici che non sono personalmente sottoposti alla sovranità territoriale svizzera, ma hanno qualche relazione economica con la Svizzera. Inoltre, gli stessi possono discendere dal fatto che soggetti personalmente sottoposti alla sovranità territoriale svizzera hanno interessi economici situati all'estero. Per evitare doppie imposizioni, ogni Stato introduce nelle sue norme fiscali delle disposizioni per limitare il potere di imposizione nei confronti dell'estero. A tali disposizioni si affiancano trattati bilaterali o multilaterali conclusi con diversi Stati. L'insieme delle norme giuridiche del diritto interno e del diritto dei trattati, che hanno ad oggetto la costituzione del diritto fiscale da un punto di vista internazionale, forma il diritto fiscale internazionale (Blumenstein/Locher, *System des Steuerrechts*, 6 a ediz., Zurigo 2002, p. 113 s.).

1.2. Nelle relazioni intercantionali e internazionali si applicano i principi del diritto federale concernenti il divieto di doppia imposizione intercantionale (art. 5 cpv. 3 prima frase LT). Nelle relazioni internazionali devono tuttavia essere imposti almeno il reddito conseguito nel Cantone e la sostanza ivi posta (art. 5 cpv. 4 LT). Le persone fisiche parzialmente assoggettate all'imposta sul reddito e sulla sostanza nel Cantone devono l'imposta sugli elementi imponibili nel Cantone all'aliquota corrispondente alla totalità dei loro redditi e della sostanza. Nelle relazioni internazionali è tuttavia applicata almeno l'aliquota corrispondente al reddito conseguito nel Cantone e alla sostanza ivi posta (art. 6 LT). Principi analoghi valgono in materia di imposta federale diretta (cfr. articoli 6 e 7 LIFD).

E. 2.1

Nella fattispecie, i coniugi ricorrenti sono assoggettati illimitatamente nel Canton Ticino, ma la moglie _____ lavora a _____ ed è pertanto assoggettata all'imposta sul reddito dell'attività lucrativa dipendente in _____. Il suo stipendio lordo nel 2006 ammontava a € 92'790.70, pari a fr. 145'954.–. Da tale importo è stata trattenuta un'imposta di € 32'830.96, pari a fr. 51'640.–. L'Ufficio di tassazione ha stabilito il reddito imponibile dei coniugi in fr. 74'300. – per l'IC e in fr. 79'600. – per l'IFD. In particolare, l'autorità fiscale non ha imposto lo stipendio realizzato dalla moglie in _____, ma lo ha preso in considerazione per la fissazione dell'aliquota (secondo gli articoli 7 cpv.1 LIFD e 6 cpv. 1 LT). I ricorrenti ritengono per contro che da tale importo debbano essere dedotte le imposte trattenute alla fonte in _____.

E. 2.2

Il problema sollevato dal ricorso è dunque il seguente. Quando una persona residente in Svizzera percepisce dei redditi stranieri che, in virtù di una convenzione di doppia imposizione (oppure del diritto interno) sottostanno alla sovranità dello Stato della fonte del reddito, la Svizzera deve esonerare questi redditi stranieri, ma ne può tenere conto per determinare l'aliquota di imposta afferente agli altri redditi del contribuente normalmente imponibili in Svizzera (art. 7 cpv. 1 LIFD; art. 6 cpv. 1 LT; art. 23A cpv. 3 del modello di convenzione dell'OCSE; per i rapporti fra Svizzera e Italia, art. 24 cpv. 3 CDI-I). Infatti, questa regola cerca di evitare i casi in cui i contribuenti trarrebbero dei vantaggi ingiustificati per il semplice fatto di avere degli elementi imponibili e quindi di essere assoggettati alle imposte in due o più Stati (cf. Paschoud, in: Yersin/Noël [a cura di], *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Basilea 2008, n. 6 ad art. 7 LIFD, p. 124). Si deve poi chiarire quale ammontare del reddito straniero la Svizzera reputa determinante

ai fini dell'aliquota: l'ammontare lordo del reddito straniero o l'ammontare netto dopo deduzione dell'imposta straniera.

E. 2.3

Ebbene, nella legge in vigore vi sono, a tale proposito, indicazioni contrastanti. Da un lato, secondo l'art. 34 lett. e LIFD, come pure secondo l'art. 33 lett. e LT, di identico tenore, le imposte federali, cantonali e comunali sul reddito, sugli utili da sostanza immobiliare e sulla sostanza, come anche le imposte estere analoghe non possono essere dedotte dal reddito imponibile. Dall'altro, però, l'art. 32 cpv. 1 LIFD (per il diritto cantonale, l'art. 31 cpv. 1 LT) consente al contribuente che possiede beni mobili privati di dedurre, oltre ai costi d'amministrazione da parte di terzi, "le imposte alla fonte estere che non possono essere né rimborsate né computate". Nella circolare n. 5 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) del 6 gennaio 1977, che tratta delle persone domiciliate in Svizzera e che esercitano un'attività dipendente all'estero, sempre conservando il loro domicilio in Svizzera, si afferma che il salario acquisito all'estero deve essere imposto in Svizzera (paese di domicilio) nel suo ammontare netto, dopo deduzione dell'imposta percepita dallo Stato del luogo di lavoro. Nella sua risposta all'interrogazione presentata da un deputato al Consiglio nazionale, il Consiglio Federale ha dichiarato quanto segue: «In pratica, si ammette la deduzione, a titolo di spese d'acquisizione del reddito, delle imposte straniere percepite alla fonte sui redditi dei capitali e sui salari a condizione che il rimborso di queste imposte non possa essere ottenuto» (Bollettino ufficiale dell'Assemblea federale - CN - 1977, 1375). Ora, nel caso in cui non vi sia alcuna convenzione per evitare la doppia imposizione (e nonostante l'entrata in vigore successiva della nuova legge federale sull'imposta federale diretta, che prevede, come già detto, che non possano essere dedotte le imposte dirette), la dottrina ritiene che quanto previsto dalla citata circolare e dalla prassi vigente nel Decreto concernente l'imposta federale diretta (DIFD) continui ad essere valido. Le imposte estere alla fonte trattenute sullo stipendio si considerano pertanto spese professionali deducibili secondo gli articoli 26 cpv. 1 lett. c LIFD e 25 cpv. 1 lett. c LT (cfr. Reich, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, Basilea 2008, n. 26 ad. art. 34 LIFD, p. 571).

E. 2.4

Tale conclusione non si riflette però sulle modalità di calcolo dell'aliquota globale, quando i redditi sono esentati in Svizzera sulla base di una convenzione per evitare la doppia imposizione. In effetti, la regola poc'anzi menzionata si riferisce al caso in cui, non essendovi una simile convenzione, i redditi dell'attività dipendente esercitata all'estero sono imponibili in Svizzera, così come lo sono i redditi della sostanza mobiliare collocata all'estero (cfr. p. es. Oberson, Précis de droit fiscal international, 3 a ediz., Berna, 2009, n. 274, p. 87). La deduzione dell'imposta già pagata all'estero su tali redditi assurge allora ad una sorta di misura unilaterale di attenuazione della doppia imposizione, in mancanza di una convenzione.

E. 2.5

Tornando al caso in esame, la situazione dei contribuenti è regolata dalla Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (RS 0.672.945.41), che prescrive quanto segue: Se un residente in Svizzera percepisce redditi o possiede un patrimonio che, conformemente alle disposizioni della presente Convenzione,

sono imponibili in Italia, la Svizzera esenta da imposta detti redditi o detto patrimonio [...], ma può, per determinare l'imposta afferente al rimanente reddito o al rimanente patrimonio, applicare l'aliquota corrispondente all'intero reddito o all'intero patrimonio senza tener conto dell'esenzione (art. 24 cpv. 3 CDI-I). Ne consegue quindi che il reddito proveniente dall'attività lucrativa svolta dalla signora _____ dev'essere preso in considerazione ai fini della determinazione dell'aliquota applicabile all'imposta sul reddito federale e cantonale, al lordo dell'imposta alla fonte trattenuta dall'autorità di tassazione _____. A tale proposito e contrariamente a ciò che sostengono i ricorrenti, si può dunque affermare che il rifiuto da parte dell'autorità fiscale di considerare la deduzione dell'imposta trattenuta alla fonte in _____, nella determinazione dell'aliquota applicabile nel caso concreto, non è arbitrario. In effetti, tale procedimento non solleva alcun caso di doppia imposizione, dal momento che il reddito conseguito dalla signora _____ non è imposto in Svizzera, ma è considerato unicamente per la determinazione dell'aliquota applicabile ai fini dell'imposizione (conformemente all'art. 24 cpv. 3 CDI-I).

E. 2.6

Se poi, come potrebbe sembrare da alcune considerazioni contenute nel ricorso, gli insorgenti intendessero contestare l'incompatibilità con l'art. 24 cpv. 3 CDI-I dell'inclusione dei redditi esteri della moglie nel reddito determinante per l'aliquota, va detto che la questione è risolta sia dal diritto interno svizzero sia da quello convenzionale. Secondo una consolidata giurisprudenza del Tribunale federale, 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). Come ha più recentemente affermato lo stesso Tribunale federale, del resto, anche se la convenzione applicabile nei rapporti bilaterali non contenesse una esplicita riserva della progressione dell'aliquota, tale principio si imporrebbe in ogni caso in base all'art. 7 cpv. 1 LIFD. Infatti, la regola dell'aliquota progressiva è un aspetto che concerne il calcolo dell'imposta ed è come tale disciplinato dal diritto interno. In considerazione del carattere negativo del diritto delle convenzioni di doppia imposizione, quest'ultimo potrebbe tutt'al più escludere o limitare gli effetti di una simile disposizione, non invece prevederla (cfr. la sentenza n. 2C_558/2007 del 6 marzo 2008, consid. 2.3, con riferimento a: Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3 a ediz., p. 95). A prescindere dal fatto che, come detto, l'art. 24 CDI-I contiene una riserva espressa, che consente alla Svizzera di "applicare l'aliquota corrispondente all'intero reddito", il contestato calcolo dell'imposta si imporrebbe dunque già per effetto dell'art. 7 cpv. 1 LIFD e della corrispondente disposizione della legge tributaria cantonale (art. 6 cpv. 1 LT).

E. 3

Resta da esaminare l'eventuale sussistenza di un'arbitraria e sproporzionata imposizione dei coniugi rispetto ai concubini. I ricorrenti lamentano infatti di pagare il 122,04% di imposte in più rispetto ad un'analogo coppia di concubini. A tale proposito, invocano la giurisprudenza secondo cui, in caso di aggravio complessivo superiore al 10% nel confronto fra coniugi e concubini, deve essere concesso uno sgravio fino a ricondurre l'imposizione complessiva della coppia in limiti rispettosi della parità di trattamento.

E. 3.1

La decisione della Camera di diritto tributario citata dai ricorrenti (CDT n. 19 dell'11 febbraio 1993, in RDAT II-1993 n. 20t) fa riferimento alla giurisprudenza del Tribunale federale inaugurata con la famosa sentenza Hegetschweiler del 1984 (DTF 110 Ia 7 = RF 39 p. 443 = ASA 53 p. 365), nella quale l'Alta Corte aveva affermato il principio che alle coppie coniugate ed ai concubini dev'essere assicurata la parità di trattamento ed aveva prescritto al legislatore cantonale di non imporre i coniugi in modo più oneroso di due concubini che guadagnano ciascuno la metà del reddito. La giurisprudenza del Tribunale federale ha subito tuttavia una successiva evoluzione. Discostandosi da quanto stabilito nella decisione del 1984, ove si parlava di un margine di tolleranza del 10%, il Tribunale federale ha successivamente negato, tra l'altro, che si possano tracciare dei limiti precisi all'interno dei quali l'onere fiscale tra due gruppi di contribuenti dovrebbe situarsi per poter essere ancora giudicato costituzionale (DTF 120 Ia 337, consid. 4d). Inoltre, la dottrina sottolinea come il Tribunale federale si sia allontanato, senza dichiararlo esplicitamente, 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 (nella quale il TF ha accolto un ricorso fondato sulla sentenza Hegetschweiler, dando ragione a due coniugi, genitori di un bambino, che si lamentavano di essere svantaggiati rispetto a due concubini nella stessa situazione familiare e finanziaria; a tale riguardo, cfr. ASA 60 p. 279 = RF 48 p. 86 = StE 1992 21.11 n.33), e ribadisca anzi espressamente il principio per cui i coniugi non devono essere imposti in modo più gravoso dei 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 incongruenze. Tuttavia, occorre precisare che l'onere fiscale dovrebbe essere valutato considerando l'insieme delle circostanze e non limitandosi al semplice esame della 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).

E. 3.2

La comparazione fra coniugi e concubini resta dunque una questione estremamente delicata, nella quale non deve mai essere dimenticato il principio per cui i concubini non sono considerati dalle leggi fiscali svizzere una categoria di contribuenti a sé stanti. Venendo all'esame del caso dei ricorrenti, si deve anche osservare che lo svantaggio lamentato dai ricorrenti è poi nettamente accresciuto dal fatto che con il matrimonio essi hanno perduto un precedente vantaggio fiscale, previsto dalla legislazione federale ma considerato addirittura incostituzionale dal Tribunale federale. L'Alta Corte ha infatti affermato che l'art. 11 cpv. 1 LAID, che impone ai cantoni di concedere la stessa aliquota ai coniugati ed alle persone non coniugate che vivono in comunione domestica con figli viola il principio di capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost.), non consentendo di ottenere una giusta ripartizione dell'onere fiscale fra tutti i gruppi di contribuenti (coniugati, soli e

coppie non sposate, con o senza figli). Sebbene, infatti, una persona sola con figli debba sopportare in generale maggiori spese di una sola senza figli, essa ne ha comunque meno di due coniugi con figli (DTF 131 II 697). Sempre secondo il Tribunale federale, estendendo il vantaggio dell'applicazione dell'aliquota più favorevole anche a celibi, vedovi e separati con figli, che vivono in comunione domestica con un partner (cioè in regime di concubinato), il legislatore federale ha accettato che i concubini fossero favoriti rispetto ai coniugi (DTF 131 II 710). Situazione che i giudici federali hanno definito particolarmente incomprensibile, per il fatto che due persone non coniugate, ciascuna con figli, beneficiano dell'aliquota per famiglie e delle deduzioni per figli, senza tuttavia che i loro redditi vengano cumulati come succede nel caso dei coniugi (DTF 131 II 710 consid. 4.3). Nonostante abbia quindi definito chiaramente incostituzionale l'art. 11 cpv. 1 LAID, il Tribunale federale lo ha ritenuto vincolante per i cantoni, in base all'art. 191 Cost.

E. 3.3

Alla luce di quanto precede, l'ingente sproporzione che emerge dal confronto proposto dai ricorrenti si deve ancor più alle condizioni particolarmente vantaggiose, che il legislatore federale ha riservato ai concubini con doppi redditi e con figli, che non al cumulo dei redditi in sé. Altrimenti detto, è certamente vero che le modalità di imposizione dei coniugi, previste dal vigente diritto tributario svizzero, sono ancora spesso penalizzanti, ma non è meno vero che i ricorrenti hanno goduto, prima del matrimonio, di un trattamento fiscale particolarmente vantaggioso (e addirittura incostituzionale), essendo stati imposti separatamente per i rispettivi redditi, ma beneficiando il marito tuttavia della deduzione sociale per figli a carico e dell'aliquota per coniugati. Anche ammettendo l'incostituzionalità della normativa in esame, trattandosi di diritto federale, la stessa dovrebbe in ogni caso essere applicata, in virtù del già citato articolo 191 Cost.

E. 4

Quanto alla questione riguardante lo svolgimento di un'attività frontaliera, i ricorrenti rivendicano una "disparità inaccettabile" rispetto alla tassazione di una coppia di frontalieri che lavorano in Svizzera (situazione inversa rispetto al caso in esame). Una norma è in contrasto con il principio della parità di trattamento se stabilisce differenze giuridiche, per le quali non è ravvisabile un motivo ragionevole nei rapporti da regolare, oppure tralascia differenze che si imporrebbero in base ai rapporti da disciplinare. Occorre che la differenza infondata o la parità di trattamento infondata si riferisca ad un fatto essenziale (cfr. DTF 131 I 1 consid. 4.2 e giurisprudenza citata). Già da questo punto di vista, la censura dei ricorrenti appare destituita di fondamento. Non si comprende infatti come essi possano proporre un confronto fra la loro situazione di contribuenti illimitatamente assoggettati in Svizzera in virtù del domicilio fiscale (secondo gli articoli 2 LT e 3 LIFD) e quella dei frontalieri, che sono invece limitatamente assoggettati in Svizzera in virtù dell'appartenenza economica (secondo gli articoli 4 cpv. 1 lett. a LT e 5 cpv. 1 lett. a LIFD). L'unico aspetto della situazione dei ricorrenti che presenta risvolti transfrontalieri è rappresentato dalla circostanza che la moglie lavora all'estero. Anche se, in senso lato, può allora essere qualificata "frontaliera", non lo è evidentemente secondo il diritto tributario svizzero. L'imposizione alla fonte in base agli articoli 91 LIFD e 114 LT entrerebbe in considerazione solo nel caso in cui la contribuente risiedesse in Italia ed esercitasse la propria attività lucrativa in Svizzera, cioè nel caso inverso.

E. 5

Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono poste a carico dei ricorrenti, soccombenti. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 800.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 880 .– sono a carico del ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss LTF). 4. Intimazione a: -; -; -. Copia per conoscenza: - municipio di 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.