

## **TI\_GERICHTE 80.2008.76 vom 23. Juni 2008**

TI Tribunale d'appello, 2008-06-23, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2008.76](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2008.76)

FR: TI\_GERICHTE 80.2008.76 du 23 juin 2008

IT: TI\_GERICHTE 80.2008.76 del 23 giugno 2008

### **Regeste**

Imposta alla fonte: assoggettamento limitato, aliquota, deduzione interessi passivi e contributi alla previdenza individuale vincolata (Pilastro 3a)

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

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; 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; art. 91 LIFD). L'imposta è prelevata sui proventi lordi (cfr. art. 105 cpv. 1 LT; art. 84 cpv. 1 LIFD). Presupposto per la sua trattenuta è che la "fonte" si trovi, rispettivamente, in Svizzera e nel Canton Ticino, ovvero 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).

#### **E. 1.2**

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, 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 soltanto in misura limitata. La radicale difformità concettuale della procedura ordinaria di tassazione, da un lato, e della procedura di tassazione alla fonte, dall'altro, 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/Rufener , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea/Francoforte 1997, Vol. I/1, n. 4 ad art. 32-38 LAID, p. 425; Zigerlig , Quellensteuern, in: Höhn/Athanas [a cura di], Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Berna 1993, p. 376; v. anche Pedrolì , in: Yersin/Noël [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basilea 2008, n.

## E. 5

ad art. 83-101 LIFD, p. 1004 ). 2. 2.1. Nel caso in esame, l'autorità fiscale ha negato le postulate deduzioni per contributi versati alla previdenza individuale vincolata e per interessi passivi, argomentando in sostanza che il diritto di avvalersene spetta unicamente ai lavoratori stranieri che hanno domicilio o dimora fiscali nel Cantone (art. 104 cpv. 1 LT; art. 83 LIFD). Di parere avverso il ricorrente, secondo cui il riconoscimento di eventuali deduzioni individuali non considerate nell'ambito delle singole tabelle d'imposta deve valere per tutti i lavoratori, anche per coloro 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; art. 91 LIFD). 2.2. 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). Le istruzioni per l'allestimento delle aliquote, contenute nelle leggi fiscali, evidenziano il problema della parità di trattamento. Come precedentemente esposto, 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). 2.3. Le deduzioni che devono essere considerate in maniera forfettaria nel fissare la tariffa sono soltanto quelle previste dall'art. 33 cpv. 3 LAID. Tra queste rientrano le spese professionali tipiche del salariato, anche se nella prassi si incontrano sovente casi di specie in cui questi costi (spese di viaggio, di perfezionamento, ecc.) superano ampiamente la media, le deduzioni per le famiglie , di carattere sociale, che non pongono particolari problemi e i premi assicurativi . Rientrano in questa ampia categoria i premi e contributi per l'assicurazione sulla vita, l'assicurazione malattia e l'assicurazione infortuni privata (art. 33 lett. g LIFD; art. 32 lett. g LT); vi rientrano inoltre i contributi alle assicurazioni sociali, al primo e al secondo pilastro, vale a dire AVS, AI, IPG, AD, cassa pensione e assicurazione infortuni obbligatoria (art. 33 lett. d e lett. f LIFD; art. 32 lett. d e lett. f LT). Per contro, le deduzioni con forti se non esclusive connotazioni individuali possono eventualmente essere considerate ulteriormente, dando luogo alla cosiddetta procedura di rettifica dell'aliquota, istituita dall'art. 2 lett. e dell'Ordinanza del 19 ottobre 1993 sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (OIFo; RS 642.118.2). 2.4. Tale procedura è condivisa dalla maggior parte della dottrina ed anche dalla giurisprudenza, almeno quando si tratta di contribuenti con domicilio o dimora fiscale in Svizzera ( Locher , op. cit., n. 6 ad art. 83 ss. LIFD, p. 737 e dottrina citata; decisione TF n. 2A.461/2005 del 14 marzo 2006 consid. 3.2). Nel suo campo di applicazione rientrano fra l'altro proprio i versamenti alla previdenza individuale vincolata (pilastro 3a) e gli interessi passivi, trattandosi di deduzioni generali espressamente disciplinate dagli art. 33 LIFD e 32 LT ( Richner/Frei/Kaufmann , Handkommentar zum DBG, Zurigo 2003, n. 15 ad art. 86 LIFD, p. 750; v. anche Pedrolì , op. cit., n. 7 ad art. 86

LIFD, p. 1030). Più problematica appare senz'altro l'applicazione di tale procedura nel caso di contribuenti senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera. In questa ipotesi, infatti, si deve distinguere fra le deduzioni che sono direttamente legate ai redditi assoggettati all'imposta in Svizzera e le altre. Per le prime, soprattutto per i contributi versati alla previdenza individuale vincolata, vi sono autori che ammettono la possibilità di una corrispondente correzione dell'aliquota, proprio in considerazione del fatto che si tratta di deduzioni legate al reddito del lavoro (Locher, op. cit., n. 40 ad art. 91 LIFD; Pedrolì, op. cit., n. 20 ad art. 91 LIFD, p. 1047; Zigerlig/Jud, in: Zweifel/Athanas [a cura di], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. I/2b, 2a ediz., Basilea 2008, n. 13 ad art. 91 LIFD, p. 53-54; contra: Agner/Jung/Steinmann, op. cit., n. 3 ad art. 91 LIFD; Yersin, *L'évolution du droit fiscal en matière de prévoyance professionnelle et de prévoyance individuelle liée*, in: ASA 62 p. 136). Per le deduzioni generali, che non sono legate a redditi determinati, il problema è che, seguendo le regole generali in materia di ripartizione internazionale, esse dovrebbero venire dedotte in misura proporzionale al reddito soggetto alla sovranità fiscale svizzera. Considerata la natura dell'imposta alla fonte, che esclude simili ripartizioni, dovrebbe pertanto essere escluso il loro riconoscimento. Di diverso avviso è Locher (op. cit., n. 40 ad art. 91 LIFD, p. 843), che ritiene ammissibile una correzione dell'aliquota anche per i contribuenti limitatamente imponibili, in particolar modo per tener conto dell'Accordo sulla libera circolazione. 3. 3.1. Come anticipato, il ricorrente non contesta di essere assoggettato in modo limitato all'imposta. Pretende però di essere trattato come un contribuente astretto all'imposta alla fonte con domicilio o dimora fiscale in Svizzera e di poter conseguentemente beneficiare delle deduzioni per contributi versati alla previdenza individuale vincolata (pilastro 3a) e per interessi passivi, non considerate nelle aliquote. A suo sostegno, richiama la direttiva n. 01/2008 concernente l'imposizione alla fonte dei lavoratori dipendenti senza permesso di domicilio, emanata dalla Divisione delle contribuzioni, che prevede espressamente la possibilità di richiedere eventuali deduzioni individuali nell'ambito della procedura di contestazione dell'imposta (Direttiva n. 01/2008, cifra 29, p. 18). 3.2. Al di là del fatto che la direttiva in questione aggiunge espressamente che tale facoltà dipende dalla categoria di contribuente, affermando in questo modo che non tutti i lavoratori astretti alla trattenuta d'imposta hanno il diritto di rivendicare eventuali deduzioni individuali, più in generale non può non essere osservato che le direttive emanate dalla Divisione delle contribuzioni non hanno forza di legge, ma unicamente un valore indicativo ad uso interno dell'amministrazione. Esse consentono pertanto di chiarire la prassi seguita dagli addetti ai lavori, ma non sono certo vincolanti per i contribuenti né per l'amministrazione né, tantomeno, per i tribunali. 3.3. È qui opportuno ricordare che la giurisprudenza in materia di imposte alla fonte ha conosciuto un recente, importante, sviluppo. Con tre sentenze del 23 marzo 2009 (CDT n. 80.2007.79, 80.2007.157 e 80.2008.138), la Camera di diritto tributario ha esaminato il sistema di imposizione dei contribuenti assoggettati alla ritenuta alla fonte sotto il profilo della clausola di non discriminazione prevista dall'Accordo bilaterale del 21 giugno 1999 tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone (ALC; RS 0.142.112.681). A tal fine, conformandosi ai criteri interpretativi definiti dallo stesso accordo bilaterale (cfr. in particolare l'art. 16 cpv. 2 ALC), la Camera ha vagliato la giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee (CGCE) che si riferisce al divieto di discriminazione nell'ambito delle imposte dirette. Sebbene, in linea di principio, non si possa considerare discriminatorio un diverso trattamento fiscale dei residenti e dei

non residenti, tuttavia la giurisprudenza della CGCE ha affermato chiaramente che costituisce una discriminazione dissimulata (o indiretta), fondata sulla nazionalità, un diverso trattamento del non residente che non consegue redditi significativi nel suo Stato di residenza. Si considerano, in altri termini, “quasi residenti” (oppure virtual residents ) i contribuenti residenti all'estero, che conseguono la parte essenziale del loro reddito (almeno il 90%) in Svizzera. Per il fatto che lo Stato di residenza non può prendere in considerazione la loro situazione personale e familiare, spetta allo Stato dove sono assoggettati limitatamente di sottoporli allo stesso trattamento dei residenti (cfr., per esempio, sentenza CDT n. 80.2008.138 del 23 marzo 2009 consid. 3.7.). Questa Camera ha pertanto stabilito che, accertato che un contribuente assoggettato alla fonte consegue almeno il 90% del suo reddito complessivo in Svizzera, l'Ufficio delle imposte alla fonte ha il dovere di rimuovere la discriminazione determinata dalla sua imposizione alla fonte, per esempio considerando anche i contributi alla previdenza individuale vincolata e gli interessi passivi nella determinazione dell'aliquota applicabile al reddito imponibile (cioè mediante la suddetta rettifica dell'aliquota).

3.4. Qualora dovesse risultare che il ricorrente consegue almeno il 90% del suo reddito complessivo in Svizzera, spetterà comunque all'autorità fiscale decidere in quale modo rimuovere la discriminazione determinata dalla sua imposizione alla fonte. È indubbio che vi siano problemi di praticabilità nell'accertare eventuali redditi e/o sostanza estera. Tali difficoltà non bastano però a giustificare che la chiara giurisprudenza della CGCE sia semplicemente ignorata. Del resto, non va dimenticato che gli stessi impedimenti si verificano nei confronti di tutti quei contribuenti che percepiscono parte dei loro redditi all'estero, indipendentemente dalla loro residenza e dalla loro cittadinanza, di modo che tutti i contribuenti si trovano, potenzialmente, in una situazione oggettivamente analoga.

4. La decisione impugnata, con la quale l'Ufficio delle imposte alla fonte ha negato a RI 1 la deduzione dei contributi versati alla previdenza individuale vincolata (pilastro 3a) e degli interessi passivi, deve conseguentemente essere annullata. L'autorità di tassazione dovrà pertanto accertare la misura dei redditi percepiti all'estero dal contribuente e, a dipendenza dell'esito di tale verifica, stabilire in quale modo conformarsi ai principi stabiliti dalla pertinente giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione su reclamo del 23 giugno 2008 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio delle imposte alla fonte per una nuova decisione. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 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: -; -; -; -. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello

Il presidente: Il segretario: