

# **TI\_GERICHTE 80.2010.150 vom 16. November 2010**

TI Tribunale d'appello, 2010-11-16, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2010.150](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2010.150)

FR: TI\_GERICHTE 80.2010.150 du 16 novembre 2010

IT: TI\_GERICHTE 80.2010.150 del 16 novembre 2010

## **Regeste**

Prestazioni in capitale della previdenza: disposizione transitoria nella LT, determinazione dell'aliquota, versamento di più prestazioni nello stesso periodo fiscale

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Per inquadrare correttamente la questione sottoposta al giudizio di questa Camera, è opportuno un esame ad ampio raggio dell'evoluzione legislativa in materia previdenziale e tributaria che ha condotto alla disciplina normativa applicabile *ratione temporis*. Le argomentazioni difensive delle parti, infatti, sollevano un problema di interpretazione della legge in merito al regime fiscale applicabile in caso di due prestazioni previdenziali in capitale nell'arco dello stesso anno e riferibili, almeno una delle due, al regime agevolato di cui all'art. 306 LT.

### **E. 1.1**

L'art. 83 della legge sulla previdenza professionale (LPP) del 25.6.1982, entrata in vigore il 1° gennaio 1987 e attualmente in vigore, ha stabilito, variando il regime precedente, che le prestazioni degli Istituti di previdenza e delle forme previdenziali siano imponibili totalmente come reddito per le imposte federali, cantonali e comunali. Questa norma fa da contraltare alla deducibilità dei contributi versati in conformità della LPP e delle sue ordinanze di applicazione, sia che si tratti di previdenza professionale in senso stretto, sia che si verta in materia di previdenza individuale vincolata (cfr. rapporto N. 2980 R del 29 gennaio 1986 della Commissione speciale in materia tributaria sul messaggio del 9 ottobre 1985 del Consiglio di Stato). Il diritto federale, quindi, a partire da tale intervento normativo non contempla più alcuna distinzione tra contributi del datore di lavoro e contributi propri del contribuente. Tuttavia, al fine di garantire equità di trattamento nei confronti dei contribuenti i cui rapporti di previdenza sono stati, sino ad allora, disciplinati in modo diverso, l'art. 98 cpv. 4 LPP ha introdotto un periodo transitorio di quindici anni per il passaggio al nuovo ordinamento (cfr. rapporto N. 2980 R del 29 gennaio 1986 della Commissione speciale in materia tributaria sul messaggio del 9 ottobre 1985 del Consiglio di Stato), stabilendo che l'art. 83 non si applicasse, nel periodo transitorio citato, né per le liquidazioni in capitale che decorrono o sono divenute esigibili prima della sua entrata in vigore (1° gennaio 1987), né per le prestazioni fondate su un rapporto di previdenza già esistente al momento della sua entrata in vigore che decorrono o divengono esigibili durante un periodo, appunto, di quindici anni da quella data.

### **E. 1.2**

Il legislatore cantonale, viste le surriferite nuove norme di diritto federale, ha proceduto ad aggiornare la normativa cantonale, con legge del 18 febbraio 1986, entrata in vigore dal 1°

gennaio 1987. Con tale intervento è stato modificato, in particolare, l'art. 39 della legge tributaria del Canton Ticino (LT) allora in vigore (cioè quella del 1976): mentre, nella versione originaria, tale articolo prevedeva la deduzione dei versamenti fatti dal contribuente nel caso di imposizione separata dei versamenti in capitale effettuati da un'istituzione di previdenza, nella nuova formulazione non è stata più prevista detta deduzione nel caso di liquidazioni in capitale provenienti dalla previdenza professionale divenute esigibili prima del 1° gennaio 1987 o fondate su un rapporto di previdenza già esistenti alla data del 31 dicembre 1986 ed esigibili prima del 1° gennaio 2002. Stralciati, poi, i cpv. 3 e 4 dell'art. 39 in quanto divenuti privi d'oggetto, dal momento che la legge non distingue più tra contributi propri e contributi del datore di lavoro (cfr. messaggio cit., pag. 26), è rimasto invariato invece il 2° cpv. dell'art. 39, che prevedeva un'aliquota ridotta. Si può, quindi, affermare che il regime transitorio introdotto dal nuovo art. 39 LT non prevedeva più, a differenza del vecchio, la deduzione dei contributi propri; manteneva, invece, l'aliquota ridotta (cpv. 2). La soluzione di un'aliquota ridotta per un periodo intermedio, a mente del Legislatore, tutelava adeguatamente i diritti di chi, prima del 1977, non aveva potuto beneficiare della deduzione integrale o parziale dei contributi (cfr. rapporto cit., pag. 42). Dall'esame della nuova normativa sino ad ora esaminata, quindi, ci si trovava davanti ad un sistema graduale così combinato: - durante i primi 10 anni (1977 – 1986): aliquote ridotte e tassazione parziale (ossia deduzione dei contributi propri); - durante i successivi 15 anni (1987 – 2002): aliquote ridotte e tassazione integrale; - a partire dal 2002: tassazione secondo l'art. 38 LT, ossia in modo integrale e secondo aliquote ordinarie (cfr. rapporto cit., pag. 41 e segg.)

### **E. 1.3**

Nel 1990 è stata poi approvata, ed è tuttora in vigore, la legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (LAID), che ha apportato una serie di importanti modifiche al sistema tributario. Per quanto qui di interesse, l'art. 11 cpv. 3 ha innovato il sistema previdente stabilendo che “le prestazioni in capitale versate da istituzioni di previdenza, come pure i versamenti in caso di morte o di danni durevoli al corpo o alla salute, devono venire imposti separatamente”. Gli stessi emolumenti devono soggiacere “in tutti i casi a un'imposta annua intera”. In applicazione della LAID, il legislatore cantonale è intervenuto nuovamente sul sistema tributario ticinese, approvando in data 21 giugno 1994 la nuova legge tributaria e recependo, in particolare, il nuovo sistema previsto dal citato art. 11 cpv. 3 LAID. L'art. 38 ha stabilito, infatti, che le prestazioni in capitale di cui si discute siano “imposte separatamente con un'imposta annua intera” (cpv. 1), quest'ultima calcolata con “l'aliquota che sarebbe applicabile se fosse corrisposta una prestazione annua pari a un quindicesimo dell'importo della prestazione in capitale”, con un minimo del 2% (cpv. 2).

### **E. 1.4**

È importante notare che, come emerge dal messaggio del 13 ottobre 1993 del Consiglio di Stato, nella stesura iniziale si era rinunciato a riproporre la norma transitoria di cui all'art. 39 della vecchia LT riguardante, come visto in precedenza, la tassazione delle liquidazioni in capitale della previdenza fondate su di un rapporto di previdenza già esistente al 31 dicembre 1986 e che sarebbero diventate esigibili prima del 1° gennaio 2001. Ciò in quanto la tassazione attenuata di queste prestazioni non veniva considerata compatibile con la LAID, anche tenuto conto del fatto che il contribuente ticinese aveva già beneficiato del particolare regime transitorio per un periodo più lungo (20 anni) dell'analogo regime

transitorio (15 anni) previsto dalla LPP. Senonché, in sede di Commissione speciale in materia tributaria, è stata richiesta la reintroduzione del regime attenuato di cui alla norma transitoria ex art. 39 vecchia LT, considerata in determinati casi più favorevole del nuovo articolo 38 (cfr. verbale della Commissione del 23 febbraio 1994). La mozione è stata poi approvata (cfr. verbale della Commissione del 2 marzo 1994) e, pertanto, nel corpo normativo della nuova LT è stato inserito l'art. 306 il quale stabiliva che, in deroga all'articolo 38 capoverso 2, e fino al 31 dicembre 2000, le prestazioni in capitale provenienti dalla previdenza professionale fondate su un rapporto di previdenza già esistente al 31 dicembre 1986 fossero imposte secondo aliquote progressive agevolate. Tale norma transitoria doveva essere applicata secondo il principio della *lex mitior*, ossia unicamente in quei casi in cui l'imposta calcolata in base alla stessa fosse risultata più favorevole al contribuente rispetto a quella calcolata secondo il nuovo articolo 38 (cfr. rapporto N. 4169 R1 della Commissione speciale in materia tributaria sul messaggio 13 ottobre 1993 del Consiglio di Stato). In concreto, l'Autorità fiscale era tenuta a calcolare l'imposta sia in base all'art. 38, sia in base all'art. 306, per poi applicare quella più favorevole al contribuente (cfr. rapporto cit.).

### **E. 1.5**

In questo contesto, deve ancora essere ricordato il tenore dell'art. 58 cpv. 1 LT, che concerne le basi di calcolo temporali dell'imposta. La disposizione in questione prevede che l'imposta annua intera per proventi da lotterie e manifestazioni analoghe (art. 36) e per prestazioni in capitale provenienti dalla previdenza (art. 38) sia dovuta per l'anno fiscale nel corso del quale il provento particolare è stato conseguito. Specifica poi che, se ne sono stati conseguiti diversi nello stesso anno fiscale, l'imposta è commisurata alla totalità dei proventi. Per la commisurazione dell'imposta i proventi secondo l'articolo 36 sono considerati separatamente da quelli secondo l'articolo 38. A proposito dell'ultima frase dell'art. 58 cpv. 1 LT, si sottolinea che l'art. 36 LT disciplina l'imposizione dei proventi da lotterie e manifestazioni analoghe.

### **E. 2.1**

La premessa sull'evoluzione normativa in ambito tributario permette, ora, di scendere all'esame del caso sottoposto al giudizio di questa Camera. Come anticipato nell'esposizione dei fatti, il ricorrente ha ricevuto, nel corso dell'anno 2000, due distinte liquidazioni previdenziali in capitale: la prima, afferente al II pilastro, per un importo di fr. 1'889'120.-; la seconda, relativa al III pilastro, per un importo di fr. 69'514.-. È sorta contestazione tra il ricorrente e l'Ufficio di tassazione in merito al regime applicabile e alla relativa modalità di calcolo dell'imposta: il ricorrente ritiene che le due prestazioni previdenziali debbano venire tassate separatamente (ossia quella di cui al II pilastro con una imposizione che tenga conto delle aliquote agevolate di cui all'art. 306 LT e quella di cui al III pilastro con una imposizione che applichi le aliquote di cui all'art. 38 LT); l'Autorità fiscale, invece, partendo dal presupposto che nel 2000 il contribuente ha ricevuto due liquidazioni previdenziali in capitale, sostiene che si debba procedere al calcolo dell'imposta commisurata alla totalità dei proventi delle prestazioni nell'anno solare 2000, facendo comunque valere l'agevolazione di cui all'art. 306 LT all'interno del complesso calcolo che ne deriva.

### **E. 2.2**

L'autorità fiscale, nello specifico, ha applicato una circolare della Divisione delle contribuzioni (la circolare N. 3/1999 del 1° dicembre 1998) che, nel richiamare l'art. 58 LT, prevede proprio che, in caso di più prestazioni in capitale liquidate nello stesso anno, anche in presenza di prestazioni previdenziali del II pilastro si debba comunque garantire l'imposizione di un'imposta commisurata alla totalità delle prestazioni. Poiché la "soluzione" prospettata dalla richiamata circolare, e fatta propria dall'Ufficio di tassazione, è stata espressamente contestata dal ricorrente, è necessario tornare nuovamente sul dato normativo e verificare se, effettivamente, l'interpretazione fornita dalla circolare sia corretta.

### **E. 3.1**

Si è visto che, in sede di formulazione della LT del 1994, la disposizione transitoria di cui all'art. 39 della vecchia LT in un primo momento era stata stralciata, in quanto ritenuta in contrasto con la LAID, mentre in sede di Commissione (e, quindi, di stesura definitiva del testo di legge) era stata poi riproposta con la formulazione dell'attuale art. 306 LT. Senonché, si è visto anche che l'art. 58 della medesima LT prevede che, se sono stati conseguite diverse prestazioni in capitale provenienti dalla previdenza nello stesso anno fiscale, l'imposta debba essere commisurata alla totalità dei proventi. L'art. 58, però, nella sua formulazione letterale richiama soltanto l'art. 38 e non anche l'art. 306. Si pone il problema interpretativo, dunque, di verificare se tale lacuna sia frutto di una decisione consapevole del legislatore o non sia, piuttosto, conseguenza di una mera dimenticanza in sede di redazione della legge.

### **E. 3.2**

Secondo la giurisprudenza, una norma va innanzitutto interpretata secondo il suo tenore letterale (interpretazione letterale). Se il testo legale non è assolutamente chiaro, o se più interpretazioni si prestano, il giudice è tenuto a ricercare il vero significato della norma, deducendolo dalle relazioni che intercorrono tra essa e altre disposizioni legali e dal contesto legislativo in cui si inserisce (interpretazione sistematica), dal fine che la norma persegue o dall'interesse tutelato (interpretazione teleologica), nonché dalla volontà del legislatore (interpretazione storica), così come essa traspare dai materiali legislativi (sentenza CDT dell'8 ottobre 2009, inc. n. 80.2009.106). Se il testo di legge è chiaro, l'autorità chiamata ad applicare il diritto può distanziarsene soltanto se sussistono motivi fondati per ritenere che la sua formulazione non rispecchi completamente il vero senso della norma. Simili motivi possono risultare dai materiali legislativi, dallo scopo della norma, come pure dalla relazione tra quest'ultima e altre disposizioni (sentenza CDT del 22 ottobre 2008, inc. n. 80.2007.121, consid. 3.3; DTF 129 I 12 consid. 3.3; 128 II 56 consid. 4, 66 consid. 4a; 128 I 34 consid. 3b; 126 II 71 consid. 6d p. 80 s.).

### **E. 3.3**

Alla luce dei criteri interpretativi sopra esposti, si deve innanzitutto riconoscere che il mero dato letterale delle disposizioni che regolano il caso in esame non risulta chiaro, esponendosi ad interpretazioni diverse. La fattispecie oggetto del presente giudizio, infatti, concerne la tassazione di due diverse prestazioni previdenziali in capitale avvenute nello stesso anno, di cui una rientrante nel regime di tassazione attenuata prevista dalla disciplina transitoria: si pone il problema, quindi, se applicare solo l'art. 306 LT (in base ad una interpretazione rigida dell'art. 58 che richiama espressamente solo l'art. 38), il quale prevede un regime agevolato per le prestazioni del II pilastro, ma non affronta

espressamente l'ipotesi di più liquidazioni in capitale nello stesso anno; o se applicare in combinato disposto l'art. 306 e l'art. 58 (superando, quindi, la lacuna testuale presente in quest'ultimo), prevedendo una tassazione agevolata per le liquidazioni in capitale del II pilastro pur mantenendo il cumulo delle prestazioni percepite nello stesso anno.

#### **E. 3.4**

Non risultando chiaro il testo normativo, risulta allora necessario ricercare il vero significato delle norme in questione e verificare se siano o meno compatibili, dunque applicabili o meno entrambe al caso di specie. A tal fine, si deve far ricorso ai criteri suppletivi di cui si è parlato in precedenza (interpretazione sistematica, teleologica e storica). Al riguardo, è da rilevare come la disciplina "transitoria" di cui si discute sia stata mantenuta dal legislatore del 1994 al solo fine di continuare a garantire equità di tassazione nei confronti di quei contribuenti che avessero, sino al 31 dicembre 2000, maturato prestazioni previdenziali del II pilastro acquisite con i criteri impositivi della normativa precedente al 1987. La finalità della norma di cui all'art. 306 LT, dunque, è quella di individuare una eccezione al solo sistema di aliquote ordinarie previste dall'art. 38 e non, invece, al sistema generale di imposizione delle prestazioni previdenziali. In altri termini, è da riconoscere come, in sede di discussione della LT del 1994, il legislatore abbia deciso di mantenere la norma transitoria senza, però, manifestare in alcun modo la volontà di modificare e/o disapplicare il regime di cumulabilità previsto dall'art. 58 (cfr. verbali della Commissione del 23 febbraio e del 2 marzo 1994; cfr. anche rapporto N. 4169 R1 della Commissione speciale in materia tributaria sul messaggio 13 ottobre 1993 del Consiglio di Stato). Tale conclusione è supportata da almeno tre ordini di considerazioni: - in base al primo, di natura teleologica, il regime di cumulabilità delle prestazioni previdenziali in capitale ricevute nello stesso anno, previsto dall'art. 58 cpv. 1 LT, non va di per sé contro la finalità perseguita dal legislatore nel mantenere le aliquote agevolate, finalità riferibile solamente alla necessità di non gravare eccessivamente prestazioni che già in passato (ossia prima del 1987) avevano subito una imposizione ora non più prevista; - in base al secondo, di natura sistematica, va rilevato che già la normativa tributaria ticinese del 1976 contemplava, all'art. 102 cpv. 2, il cumulo dei redditi come base di calcolo dell'aliquota d'imposta "se sono stati realizzati diversi profitti in capitale nello stesso anno fiscale". Il sistema del cumulo, pertanto, già in quella sede non era ritenuto incompatibile con l'allora norma transitoria a regime agevolato di cui all'art. 39 cpv. 2 LT-1976, che come ricordato è stato ripreso dall'art. 306 della nuova legge tributaria; - in base al terzo, di natura storica, non si può ignorare che l'adozione dell'art. 306 LT è avvenuta durante i lavori della Commissione speciale in materia tributaria, che ha così voluto introdurre un'eccezione al regime impositivo definito dal disegno di legge del Consiglio di Stato: il mancato adeguamento dell'art. 58 cpv. 1 LT non permette in alcun modo di ravvisare la volontà del legislatore di derogare a quanto previsto da questa disposizione, che, come si è già rilevato, distingue chiaramente fra il regime previsto per le prestazioni in capitale della previdenza ed i proventi delle lotterie, escludendo un cumulo delle prime con le seconde.

#### **E. 3.5**

È da ritenere, pertanto, che il combinato disposto degli articoli 38, 58 cpv. 1 e 306 LT vada letto in reciproca connessione, con la conseguenza che, nel caso del ricorrente, avendo egli ricevuto due liquidazioni previdenziali in capitale nell'arco dello stesso anno 2000, di cui una rientrante nel regime agevolato transitorio, la relativa tassazione doveva avvenire nel seguente modo: - primo passaggio: cumulo di entrambe le prestazioni ai sensi dell'art. 58

LT; - secondo passaggio: calcolo dell'imposta annua intera con l'aliquota parametrata ad 1/15 dell'importo cumulato, ai sensi dell'art. 38 LT (nella formulazione precedente alla modifica della legge del 6 dicembre 2000, entrata in vigore il 1° gennaio 2001); - terzo passaggio: calcolo separato dell'imposta applicabile alla sola prestazione relativa al II pilastro con aliquote progressive ridotte, ai sensi dell'art. 306 LT; - quarto passaggio: verifica della convenienza del regime di cui all'art. 306 LT e, in caso affermativo, deduzione dell'importo di vantaggio (differenza tra il valore dell'imposta sul II pilastro con aliquota art. 38 ed il valore dell'imposta sul II pilastro con aliquote art. 306) dall'importo d'imposta precedentemente calcolata con i criteri dell'art. 38 LT sulle due prestazioni cumulate. In pratica, esattamente il sistema di calcolo utilizzato dall'Ufficio di tassazione, invero piuttosto complesso, ma verosimilmente il solo possibile che tenga dovutamente conto delle prescrizioni sia dell'art. 38, che dell'art. 306 LT che, ancora, dell'art. 58 LT. Deve ritenersi, dunque, che l'Autorità fiscale abbia correttamente applicato le norme tributarie vigenti nell'anno fiscale in considerazione (2000).

#### **E. 5**

Il ricorso è pertanto respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico del ricorrente. 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. 500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 580 .– 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 Il presidente: II  
segretario:

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