

# **TI\_GERICHTE 80.2011.87 vom 11. Mai 2011**

TI Tribunale d'appello, 2011-05-11, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2011.87](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2011.87)

FR: TI\_GERICHTE 80.2011.87 du 11 mai 2011

IT: TI\_GERICHTE 80.2011.87 del 11 maggio 2011

## **Regeste**

Liquidazioni in capitale per prestazioni ricorrenti: indennità giornaliera arretrate dell'assicurazione invalidità, modalità di calcolo

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Oggetto di litigio è anzitutto l'imposizione dell'adeguamento delle indennità giornaliera AI maturate nel passato, che la Cassa cantonale di compensazione ha versato al ricorrente sotto forma di capitale il 22 luglio 2009, dopo essersi accorta di avere commesso un errore nel loro calcolo. Secondo il ricorrente, tale prestazione andrebbe eventualmente imposta nei periodi fiscali di pertinenza delle relative indennità corrette, riaprendo cioè le tassazioni 2007 e 2008, ma in nessun caso nel periodo fiscale qui in esame, poiché così facendo gli si procurerebbe "un onere fiscale marginale eccessivo che concorre a determinare un'imposizione superiore alla sua effettiva capacità contributiva". Di parere contrario è l'autorità di tassazione, che ha imposto la liquidazione in capitale proprio nel periodo fiscale qui in esame, applicando nondimeno l'aliquota attenuata prevista dagli art. 37 LT e LIFD.

### **E. 1.2**

Secondo gli art. 15 cpv. 1 LT e 16 cpv. 1 LIFD, l'imposta sul reddito ha per oggetto la totalità dei proventi, siano essi periodici oppure unici. Come ha ripetutamente sottolineato il Tribunale federale, con riferimento all'art. 16 cpv. 1 LIFD, il legislatore ha in tal modo fatto proprio il principio dell'imposizione del reddito netto globale ("Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung").

### **E. 1.3**

Dottrina e giurisprudenza sono concordi nell'affermare che un reddito è realizzato quando il soggetto fiscale ne può disporre effettivamente, sia entrandone in possesso, cioè incassando la somma, sia ricevendo sul medesimo una pretesa giuridica ferma; semplici previsioni sono, al contrario, insufficienti (Reich, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Vol. I/2a, 2 a ediz., Basilea 2008, n. 34 ad art. 16 LIFD, p. 160; RDAF 2004 II 293; ASA 66 p. 377). Nei casi in cui l'adempimento del credito è particolarmente incerto, non ci si deve pertanto fondare sul momento dell'acquisto del credito, bensì su quello dell'adempimento effettivo. Chiamato a giudicare l'imposizione di una liquidazione in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti, il Tribunale federale ha avuto modo di precisare che le rendite d'invalidità arretrate del primo e del secondo pilastro sono imponibili solo quando vengono pagate, anche se il diritto al loro versamento nasce precedentemente (decisioni TF n. 2C\_640/2010 dell'11 dicembre 2010 e n. 2C\_267/2007 del 5 ottobre 2007). Di conseguenza e logicamente, medesima conclusione deve valere

anche per una liquidazione in capitale di indennità giornaliere arretrate, che per definizione costituiscono delle prestazioni accessorie ai provvedimenti d'integrazione, ai quali hanno diritto tutti gli assicurati invalidi o minacciati da un'invalidità, per quanto essi siano necessari e idonei per ripristinare, conservare o migliorare la loro capacità al guadagno o la loro capacità di svolgere le mansioni consuete, sempreché le condizioni per il diritto ai diversi provvedimenti siano adempiute (art. 8 della Legge federale del 19 giugno 1959 sull'assicurazione per l'invalidità [LAI; RS 831.20]).

#### **E. 1.4**

Per quanto qui di interesse, l'art. 22 cpv. 1 LAI dispone in particolare che durante l'integrazione l'assicurato ha diritto a un'indennità giornaliera se l'esecuzione dei provvedimenti d'integrazione gli impedisce di esercitare un'attività lucrativa per almeno tre giorni consecutivi o se presenta, nella sua attività abituale, un'incapacità al lavoro di almeno il 50 per cento. La Circolare sulle indennità giornaliere dell'assicurazione per l'invalidità (CIGAI), edita dall'Ufficio federale delle assicurazioni sociali precisa alla cifra marginale n. 10201 che esse sono per principio versate solo durante l'esecuzione di provvedimenti d'integrazione o durante i periodi di convalescenza che li seguono, se l'incapacità al lavoro della persona assicurata è ancora almeno del 50 per cento (RCC 1989, p. 231), e che sono assimilati all'integrazione i periodi di cura, i periodi d'accertamento e i periodi d'attesa. Nel caso in esame, è quindi immediatamente evidente che la prestazione in capitale versata il 22 luglio 2009 per correggere le indennità giornaliere maturate nel passato sia da imporre in questa data, anche se il diritto al suo versamento è nato precedentemente. L'argomento relativo alla capacità contributiva, peraltro sviluppato nel ricorso in modo del tutto generico, è chiaramente privo di ogni fondamento. Il ricorrente non può infatti negare di avere potuto disporre dell'adeguamento delle indennità giornaliere solo al momento del versamento della liquidazione in capitale, sebbene il diritto alle stesse indennità fosse già maturato nel passato.

#### **E. 1.5**

In simili circostanze, la decisione impugnata merita pertanto tutela, perlomeno nella misura in cui conferma l'imposizione della liquidazione in capitale percepita dal ricorrente il 22 luglio 2009. Perplessità desta invece l'applicazione dell'aliquota attenuata prevista dagli art. 37 LT e LIFD.

#### **E. 2.1**

Secondo gli art. 37 LT e LIFD, se i proventi comprendono liquidazioni in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti, l'imposta sul reddito è tuttavia calcolata, tenuto conto degli altri proventi e delle deduzioni autorizzate, con l'aliquota che sarebbe applicabile se al posto della prestazione unica fosse corrisposta una prestazione annua corrispondente. Dapprima limitata ai casi in cui il versamento unico compensava aspettative future, il Tribunale federale ha successivamente stabilito che, in date circostanze, versamenti in capitale destinati a compensare prestazioni parziali accumulate, cioè che trovano la propria fonte nel passato, possono ugualmente essere considerati versamenti in capitale per prestazioni ricorrenti (decisione TF n. 2A.68/2000 del 5 ottobre 2000, in: RDAF 2002 II 1 = StE 2001 B 29.2 N. 7 = ASA 70 p. 210; decisione TF n. 2A.50/2000 del 6 marzo 2001, in: RDAF 2001 II 253 = ASA 71 p. 486).

#### **E. 2.2**

La giurisprudenza ha in particolare precisato che l'agevolazione dell'aliquota prevista dagli art. 37 LIFD e 37 LT è ammissibile unicamente nella misura in cui il versamento unico non è stato provocato dal contribuente medesimo: non cadono pertanto sotto le summenzionate norme prestazioni per loro natura periodiche, che, invece di venire distribuite a scadenze prestabilite, vengono deliberatamente accumulate durante anni per poi essere liquidate con un versamento unico, ad esempio, di riserve tacite non distribuite. La scelta dell'aliquota non può essere lasciata all'arbitrio del contribuente (RDAF 2002 II 1 = StE 2001 B 29.2 N. 7 = ASA 70 p. 210; cfr. anche Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2 a ediz., Zurigo 2009, n. 9 ad art. 37 LIFD, p. 608). Diversamente dal caso delle riserve tacite deliberatamente accumulate, l'agevolazione dell'art. 37 LIFD è invece stata ammessa dal Tribunale federale nel caso del pagamento di rendite arretrate, che si erano accumulate per diversi anni, a seguito di una transazione intervenuta tra la SUVA e l'assicurato, con la precisazione che simili versamenti possono beneficiare dell'imposizione privilegiata al tasso della rendita annua corrispondente, secondo l'art. 37 LIFD, solo se normalmente, secondo la natura delle prestazioni di cui si tratta, un pagamento periodico sarebbe stato previsto ma non è stato effettuato, non però in conseguenza dell'intervento del contribuente cui le prestazioni erano dovute. Sono pure suscettibili di beneficiare dell'agevolazione prevista dagli articoli 37 LIFD e 37 LT altre prestazioni periodiche maturate nel passato, per es. contributi di mantenimento secondo l'art. 125 CC, oppure ancora il pagamento di salari arretrati dovuti in applicazione dell'art. 8 cpv. 3 Cost. fed. (RDAF 2002 II 1 = StE 2001 B 29.2 N. 7 = ASA 70 p. 210).

### **E. 2.3**

Questa soluzione, che circoscrive l'agevolazione prevista sia dall'art. 37 LIFD sia dall'art. 37 LT ai soli casi in cui il versamento arretrato non è frutto di scelta deliberata del beneficiario, consente un'applicazione della norma conforme al suo spirito, che è in sostanza quello di non penalizzare l'imposizione di prestazioni periodiche maturate nel passato con un'aliquota maggiorata, quando, indipendentemente dalla volontà del beneficiario, vengono liquidate con un versamento unico (RDAF 2002 II 1 = StE 2001 B 29.2 N. 7 = ASA 70 p. 210). Nella fattispecie, il principio dell'aliquota attenuata per la liquidazione in capitale percepita dal ricorrente nel 2009 appare di per sé inoppugnabile. Particolare attenzione merita tuttavia l'entità del capitale e della prestazione annua corrispondente accertata dall'autorità di tassazione.

### **E. 2.4**

In una recente decisione, il Tribunale federale ha avuto modo di precisare che la prestazione annua corrispondente va calcolata dividendo dapprima l'importo della liquidazione in capitale per il numero delle rendite mensili accumulate e moltiplicando poi, ai fini della conversione, il risultato così ottenuto per 12, indipendentemente dal momento in cui interviene la liquidazione all'interno del periodo fiscale in esame (decisione TF n. 2A.118/2006 del 4 luglio 2006; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 25 e 26 ad art. 37 LIFD, p. 612). Come esposto in narrativa, l'Ufficio di tassazione ha commisurato in fr. 9'433.– la liquidazione in capitale per prestazioni ricorrenti, estendendola poi su un periodo di 415 giorni. Dall'esame della documentazione prodotta dal ricorrente, ed in particolare dal certificato per la dichiarazione delle imposte rilasciatogli dall'assicurazione per l'invalidità, emerge nondimeno che tale importo comprende pure due singoli versamenti di, rispettivamente, fr. 1'856.45 e fr. 1'172.50 effettuati ad inizio anno, mentre non conteggia le indennità giornaliere maturate nei primi sei mesi del 2009, contrariamente a

quanto ancora recentemente precisato dal Tribunale federale (decisione TF n. 2C\_640/2010 dell'11 dicembre 2010). D'altra parte, non è dato sapere come sia stato calcolato il periodo di 415 giorni. Da un primo esame del certificato allegato alla dichiarazione d'imposta sembrerebbe infatti ammontare a soli 351 giorni (11 giorni nel 2007, 160 giorni nel 2008 e 180 giorni nel 2009), sicché non si giustificerebbe nemmeno un'annualizzazione della liquidazione in capitale. In mancanza di altre indicazioni, a questa Camera non resta quindi che retrocedere gli atti del procedimento all'Ufficio di tassazione perché, confermato il principio e l'entità della prestazione assicurativa imponibile, si determini di nuovo sulla prestazione annua corrispondente ed emetta una decisione motivata.

### **E. 3.1**

La seconda censura sollevata dal ricorrente concerne la mancata deduzione delle spese di trasporto con l'automobile privata. A suo dire, infatti, la distanza tra il domicilio di \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_) e il Centro professionale e sociale di \_\_\_\_\_ renderebbe inadeguato l'uso del mezzo pubblico. Di parere avverso è invece l'autorità di tassazione, che nella decisione qui impugnata ha nuovamente ribadito che non si giustifica la deduzione di ulteriori costi, dal momento che il contribuente già beneficia del rimborso dell'abbonamento annuale per i mezzi pubblici di trasporto.

### **E. 3.2**

Deve essere anzitutto rilevato che le indennità giornaliere erogate in applicazione dell'art. 22 cpv. 1 LAI hanno natura di reddito sostitutivo. Come esposto in precedenza (punto 1.4.), tali indennità sono infatti versate durante l'esecuzione di provvedimenti d'integrazione o durante i periodi di convalescenza che li seguono, se l'incapacità al lavoro della persona assicurata è ancora almeno del 50 per cento. È quindi immediatamente evidente la loro natura di proventi sostitutivi di proventi da attività lucrativa, ai sensi di quanto disposto dagli art. 22 lett. a LT e 23 lett. a LIFD (R ichner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 7 ad art. 23 LIFD, p. 407; Locher, Kommentar zum DBG, 2 a parte, Basilea/Therwil 2004, n. 11 ad art. 84 LIFD, p. 778).

### **E. 3.3**

La dottrina dominante ha sempre ammesso il diritto alla deduzione delle spese per il conseguimento del reddito sostitutivo. Gli art. 25 LIFD e 24 LT devono infatti essere considerati come una clausola generale, con la conseguenza che tutti i costi necessari all'acquisizione di un qualsiasi reddito debbano essere di principio considerati deducibili (Locher, op. cit., n. 2 ad art. 25 LIFD, p. 628). In una recente sentenza del 12 dicembre 2008, riguardante le spese affrontate da un disoccupato per la ricerca di un nuovo impiego, anche il Tribunale federale è giunto alla conclusione che tutti i costi necessari al conseguimento di un reddito sostitutivo, seppure non espressamente menzionati dagli art. 26 ss. LIFD, sono detraibili, chiedendosi persino se non sia il caso di applicare direttamente, e non solo per analogia, le disposizioni degli art. 26 ss. LIFD (decisione TF n. 2C\_681/2008, in: StR 2009 p. 380).

### **E. 3.4**

In ambito fiscale, la questione di sapere se accordare la deduzione per l'uso dell'automobile o quella per l'uso dei mezzi pubblici va risolta secondo il criterio dell'idoneità: l'uso del veicolo non deve apparire come una decisione di comodo ma risultare la soluzione più adatta e ragionevole, quella basata sul buon senso. Così se si può pretendere che il contribuente si serva dei mezzi pubblici anche se non c'è diretta comunicazione fra i

medesimi (ASA 41 p. 586) non si può tuttavia obbligarlo a eccessivi cambiamenti di mezzo di trasporto (ASA 33 p. 276; cfr. Känzig, *Direkte Bundessteuer*, 2 a ediz., vol. I, p. 682/83). Sebbene l'autorità fiscale cantonale non abbia emanato direttive in materia, il riconoscimento della deduzione delle spese causate dall'uso privato del mezzo di trasporto deve costituire l'eccezione e venire ammessa, di regola, in relazione al tempo di percorrenza quotidiano per recarsi al lavoro e, più in generale, unicamente se sussistono particolari impedimenti o difficoltà tali da indurre a concludere che non si possa pretendere dal contribuente l'uso dei mezzi pubblici. Lo stesso principio dell'idoneità vale nel quadro dei provvedimenti professionali previsti dalla legge federale sull'assicurazione per l'invalidità. L'art. 51 cpv. 1 LAI prevede che le spese di viaggio in territorio svizzero, indispensabili per eseguire i provvedimenti di integrazione, siano rimborsate all'assicurato. Sono in particolare rimborsate le spese corrispondenti al costo dei tragitti effettuati mediante i mezzi di trasporto delle imprese pubbliche per l'itinerario più diretto. Se l'assicurato, a causa dell'invalidità, deve tuttavia utilizzare un altro mezzo di trasporto, gli verranno risarcite le relative spese. Non sono rifeuse le piccole spese per tragitti nel raggio locale (art. 90 cpv. 2 dell'Ordinanza del 17 gennaio 1961 sull'assicurazione per l'invalidità [OAI; RS 831.201]). In tal modo, il criterio da cui dipende il riconoscimento delle spese per il mezzo privato, nell'ambito dell'assicurazione invalidità, non differisce in modo rilevante da quello che si applica nell'ambito dell'imposta sul reddito. In linea di principio, laddove è idoneo e compatibile con l'invalidità dell'assicurato, è rimborsato solo il costo del mezzo pubblico [cfr. Circolare sul rimborso delle spese di viaggio nell'assicurazione per l'invalidità (CRSV), edita le indennità giornaliere dell'assicurazione per l'invalidità (CIGAI), edita dall'Ufficio federale delle assicurazioni sociali, cifra marginale n. 31].

### **E. 3.5**

Così stando le cose, è difficile sostenere che il mezzo di trasporto, ritenuto adeguato dall'assicurazione per invalidità, che oltre alle indennità giornaliere ha versato al ricorrente un importo mensile di fr. 180.– corrispondente al costo dell'abbonamento arcobaleno, possa essere considerato inadeguato ai fini dell'imposta sul reddito. Certo, la tratta \_\_\_\_\_ - \_\_\_\_\_ richiede un dispendio di tempo più rilevante con il mezzo pubblico. La durata (di circa due ore e venti minuti con autobus e treno) non è in ogni caso tale da giustificare un'eccezione a favore del contribuente, specie se si considera che il Centro professionale e sociale di \_\_\_\_\_ offre la possibilità di pernottare in camere singole durante la settimana. Se, come sostenuto dal rappresentante del ricorrente (cfr. scritto del 27 luglio 2011, in risposta ad una espressa richiesta di questa Camera), è senz'altro plausibile che una simile soluzione debba dapprima essere valutata e concordata con il consulente dell'assicurazione per l'invalidità, è però altrettanto evidente che la precedenza sarà di principio accordata agli assicurati che hanno difficoltà a trovare un alloggio nelle vicinanze del Centro. Nella fattispecie, sia detto per inciso, il ricorrente non sostiene né tantomeno dimostra di avere inoltrato all'assicurazione una simile richiesta di pernottamento, per cui, nel pieno rispetto del consolidato principio secondo cui spetta al contribuente provare i fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario (DTF 121 II 257 consid. 4c/aa; decisione TF n. 2A.209/2005 del 3 novembre 2005, in: RtiD I-2006 n. 11t; Blumenstein/Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6 a ed., Zurigo 2002, p. 416, con rinvii), non può ora rivendicare un diritto alla deduzione delle spese di trasporto con il mezzo privato.

### **E. 4**

Alla luce delle argomentazioni sopra esposte, l'esito del ricorso è differenziato: in parte, la decisione impugnata è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione per ulteriori accertamenti e per nuova decisione; in parte, il ricorso è respinto. Ciò si riflette anche sull'attribuzione delle spese processuali, poste a carico del ricorrente nella misura di un mezzo. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia

1. 1.1. La decisione su reclamo dell'11 maggio 2011 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione per ulteriori accertamenti e per nuova decisione in relazione all'imposizione dell'adeguamento delle indennità giornaliere arretrate, che la Cassa cantonale di compensazione ha versato al ricorrente sotto forma di capitale il 22 luglio 2009. 1.2. Il ricorso è respinto per quanto attiene alla deduzione delle spese professionali di trasporto con il mezzo privato. 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 in ragione di un mezzo (fr. 290.-). 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: Il segretario:

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