

TI_GERICHTE 80.2012.152 vom 27. Juni 2012

TI Tribunale d'appello, 2012-06-27, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2012.152

FR: TI_GERICHTE 80.2012.152 du 27 juin 2012

IT: TI_GERICHTE 80.2012.152 del 27 giugno 2012

Regeste

Cumulo dei redditi dei coniugi: incostituzionalità ma obbligo di applicarlo, conformità con la CEDU, calcolo dell'imposta se un coniuge risiede all'estero, ripartizione delle deduzioni

Erwägungen

E. 1

ha commisurato il reddito imponibile, per l'IC, in fr. 124'600.- e quello determinante per l'aliquota in fr. 268'300.-; per l'IFD, li ha stabiliti, rispettivamente, in fr. 128'300.- ed in fr. 257'400.-. Ai fini della determinazione dell'aliquota, infatti, l'autorità di tassazione ha preso in considerazione il reddito del lavoro del marito, pari a fr. 150'245.-. B. La contribuente ha interposto reclamo contro la suddetta decisione, in data 16 febbraio 2010, lamentando un aumento dell'imposta sul reddito, nella misura del 91,36% per l'IFD e dell'11,38% per l'IC e l'imposta comunale, per il semplice fatto di essersi sposata. A suo avviso, ciò configurava una lesione degli articoli 8, 14 e 35 Cost. e 8, 12 e 14 della Convenzione europea dei diritti umani (CEDU). La reclamante contestava inoltre la ripartizione proporzionale con il marito residente all'estero delle deduzioni delle spese professionali. Infine, chiedeva che il reddito del lavoro del coniuge fosse considerato al netto di imposte e oneri sociali. C. Al termine di un'audizione tenutasi il 26 marzo 2012, le parti hanno sottoscritto il seguente verbale: Il reddito del lavoro del marito all'estero anziché fr. 150'245.- ammonta a fr. 121'000.-. Per quanto attiene all'IFD: · l'importo di fr. 11'365.- (premi 2° e 3° pilastro) sono interamente deducibili in Svizzera. · Le spese professionali della contribuente, deducibili in Svizzera ammontano a fr. 8'500.-; la differenza di fr. 3'800.- sarà dedotta dal reddito del marito (conteggiato solo per il calcolo delle aliquote). La comparente riconferma le sue posizioni indicate nel reclamo datato 16 febbraio 2010. L'Ufficio emetterà la propria decisione senza ulteriori convocazioni. D. L'Ufficio di tassazione ha accolto parzialmente il reclamo, con decisione del 27 giugno 2012, con la quale ha ridotto il reddito del lavoro del marito a fr. 121'000.- ed ha modificato la ripartizione delle spese professionali e dei premi alla previdenza professionale come stabilito in udienza. Per quanto attiene alla questione di principio, ha per contro respinto il reclamo con la seguente motivazione: Quando i coniugi sono domiciliati l'uno in Svizzera e l'altro all'estero, solo il primo è assoggettato illimitatamente in Svizzera. Fintanto che continuano ad avere una vita in comune, il coniuge domiciliato in Svizzera sarà imposto sul proprio reddito all'aliquota corrispondente alla totalità dei redditi, applicando la scala delle aliquote riservata ai coniugi viventi in comunione domestica. Anche la Camera di Diritto Tributario ha confermato il principio per cui, nel caso in cui uno solo dei coniugi sia - limitatamente o illimitatamente - imponibile in Svizzera, l'aliquota in base alla quale devono essere tassati i suoi redditi si commisura ai fattori imponibili di entrambi i coniugi. Visto quanto sopra il reddito del marito deve essere conteggiato per il calcolo delle aliquote.

E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 chiede che le sia riconosciuta la deduzione generale degli oneri assicurativi e di essere imposta come persona sola. In relazione al primo aspetto, la ricorrente contesta la decisione dell'Ufficio di tassazione, che ha ripartito le deduzioni per doppio reddito, oneri assicurativi e liberalità proporzionalmente ai redditi dei coniugi. A suo avviso, solo le deduzioni sociali andrebbero ammesse proporzionalmente. Per quanto concerne il cumulo dei redditi del marito residente all'estero, l'insorgente ritiene che nel suo caso ciò comporti un aumento dell'imposizione incompatibile con la Costituzione federale. Ricordato che già oltre 30 anni fa il Tribunale federale ha dichiarato incostituzionale la maggiore imposizione dei coniugi rispetto ai concubini, sostiene che, non avendo il legislatore provveduto, si imponga nel suo caso "la non applicazione della LIFD in base ad un'interpretazione costituzionale della legge". Oltre a violare il principio di uguaglianza e quello di capacità contributiva, secondo la ricorrente, l'applicazione dell'art. 9 LIFD nel suo caso potrebbe rappresentare un ostacolo alla garanzia del diritto al matrimonio e alla famiglia sancito dall'art. 13 Cost. Il fatto che le leggi fiscali svizzere facciano dipendere l'imposizione basata sul cumulo dei redditi dalla circostanza che i coniugi abbiano una vita in comune costituirebbe poi una violazione dell'art. 8 CEDU, che garantisce il diritto al rispetto della vita privata e familiare. L'imposizione basata sul cumulo dei redditi rappresenterebbe infine un serio ostacolo al matrimonio, in contrasto con l'art. 12 CEDU. F. Nelle sue osservazioni del 29 agosto 2012, la Divisione delle contribuzioni propone di respingere il ricorso. Per quanto riguarda la suddivisione delle deduzioni per doppio reddito e per oneri assicurativi, rileva che sono applicabili i principi del diritto federale concernenti il divieto di doppia imposizione intercantonale, secondo cui le deduzioni generali non sono in rapporto con il conseguimento di un reddito particolare e sono pertanto ripartite in funzione del reddito netto. In relazione alla censura di incostituzionalità della legge cantonale, l'autorità resistente sottolinea che il Tribunale federale ha modificato la propria giurisprudenza in merito alla costituzionalità delle differenze nel trattamento fiscale di coniugi e concubini. Nei rapporti internazionali ha inoltre sempre ammesso che al reddito imponibile di un contribuente residente in Svizzera si applichi un'aliquota maggiorata che tenga conto del reddito conseguito dall'altro coniuge attivo all'estero. La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, infine, ammetterebbe che gli Stati creino differenze di trattamento in ambito fiscale per coniugi e concubini. G. All'udienza del 29 novembre 2013, la ricorrente ha sottolineato in particolar modo che lei ed il marito hanno domicili separati, che anche i mezzi finanziari sono rigorosamente separati e che le spese per l'economia domestica sono doppie. In relazione alle deduzioni, ha ritenuto improponibile il confronto con il riparto intercantonale, perché le deduzioni dal reddito dell'attività lucrativa dei coniugi e per oneri assicurativi esistono negli altri cantoni ma non in Italia. La Divisione delle contribuzioni, da parte sua, ha rilevato che il calcolo dell'onere fiscale prima e dopo il matrimonio non tiene conto del reddito e dell'onere fiscale del marito, mentre le sentenze del Tribunale federale, che si sono confrontate con il problema della parità di trattamento fra coniugi e concubini hanno sempre considerato il reddito di entrambi i coniugi. Diritto

E. 1.1

La ricorrente, che ha contratto matrimonio nel corso del periodo fiscale litigioso, contesta il calcolo dell'imposta intrapreso dall'autorità di tassazione, che ha preso in considerazione, ai fini della determinazione dell'aliquota, il reddito del marito residente in Italia.

E. 1.2

Sia per l'imposta federale diretta (art. 9 cpv. 1 LIFD) sia per l'imposta cantonale (art. 3 cpv. 3 prima frase della Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]; art. 8 cpv. 1 LT) il reddito (per l'imposta cantonale, anche la sostanza) di coniugi non separati legalmente o di fatto è cumulato, qualunque sia il regime dei beni. Sia per il diritto civile (art. 23 CC) sia per quello tributario (ASA 71 p. 558, consid. 2a) ciascun coniuge può avere il proprio domicilio. Un'imposizione separata dei coniugi presuppone tuttavia che essi vivano separati legalmente o di fatto (articoli 9 cpv. 1 LIFD e 8 cpv. 1 LT).

E. 1.3

Se i coniugi vivono in comunione domestica, ma uno è domiciliato in Svizzera e l'altro all'estero, solo quello residente in Svizzera è assoggettato all'imposta in Svizzera e deve essere tassato sul suo reddito complessivo. Vista l'esistenza di una comunione domestica, il coniuge residente in Svizzera deve essere tassato con la tariffa per i coniugi; se vive con i figli, la tariffa per i genitori è applicabile. Gli spetta inoltre la deduzione per coniugi (cfr. Circolare dell'Amministrazione federale delle contribuzioni n. 30 del 21 dicembre 2010, Imposizione dei coniugi e della famiglia secondo la legge federale sull'imposta federale diretta, cap. 2.1) Secondo la consolidata giurisprudenza del Tribunale federale, nel caso di coniugi viventi in comunione domestica, dei quali uno vive in Svizzera e l'altro all'estero, i proventi del coniuge residente all'estero devono essere presi in considerazione per la determinazione dell'aliquota d'imposta da applicare al reddito del coniuge in Svizzera (cfr. la circolare citata, con riferimento alla sentenza n. 2C_523/2007 del 5 febbraio 2008, in RF 63/2008 p. 364). Fintantoché i coniugi si limitano a disporre di abitazioni separate (come per esempio nel caso di un "matrimonio del weekend"), senza tuttavia rinunciare all'unione coniugale, non si tratta di una separazione di fatto (cfr. la sentenza citata, consid. 2.3; v. anche Simonek, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [a cura di], Internationales Steuerrecht, Basilea 2015, n. 203 ad art. 23 A, B, p. 1574).

E. 1.4

Nel caso della ricorrente, si rileva che si è sposata proprio nel corso del periodo fiscale in discussione. Poiché, secondo l'art. 159 CC, la celebrazione del matrimonio crea l'unione coniugale, non potrà certo negare che la stessa sia data anche nel suo caso. Come si è ricordato poc'anzi, la semplice circostanza che i coniugi mantengano il proprio domicilio precedente e che continuino a svolgere la rispettiva attività lucrativa in un luogo separato non basta a giustificare la conclusione che vi sia una separazione di fatto e che quindi debba venir meno la tassazione congiunta (cfr. anche la sentenza CDT n. 80.2010.52 del 1° ottobre 2010, consid. 2.4).

E. 2.1

L'insorgente ritiene che le disposizioni delle leggi federale e cantonale, che prevedono il cumulo dei fattori imponibili dei coniugi non separati legalmente o di fatto, siano in contrasto con la Costituzione federale e con la Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU). In relazione alla Costituzione federale, sarebbero in particolar modo gli articoli 8 (principio di uguaglianza), 127 cpv. 2 (imposizione secondo la capacità contributiva) e 14 (diritto al matrimonio e alla famiglia) ad essere violati dalle disposizioni legali contestate.

E. 2.2

Per l'art. 190 Cost. le leggi federali e il diritto internazionale sono determinanti per il Tribunale federale e per le altre autorità incaricate dell'applicazione del diritto. Questa

disposizione vieta di rifiutarsi di applicare le leggi federali, mediante un controllo astratto o un controllo concreto, ma non di verificarne la costituzionalità. Un esame pregiudiziale di conformità alla Costituzione di una legge federale può pertanto essere giustificato. Se viene constatata una violazione della Costituzione, la legge deve comunque essere applicata e il Tribunale federale può solo invitare il legislatore a modificare la disposizione in causa. Non vi è certamente ragione di procedere in ogni caso ad una verifica della conformità delle leggi federali con il diritto superiore. Una simile verifica dipende dalle circostanze del caso concreto (cfr. p. es. DTF 136 I 49 consid. 3.1). Sebbene in sé l'obbligo di applicare il diritto, previsto dall'art. 190 Cost., non si estenda alle leggi cantonali, tuttavia un'eccezione è costituita dai casi in cui una legge tributaria cantonale traspone direttamente il diritto contenuto nella legge federale sull'armonizzazione (DTF 136 I 49 consid. 3.2).

E. 2.3

Nella fattispecie, la ricorrente lamenta l'incostituzionalità degli articoli 9 cpv. 1 LIFD e 8 cpv. 1 LT. In entrambi i casi questa Corte è obbligata tuttavia ad applicare tali disposizioni, che costituiscono entrambe, l'una direttamente (l'art. 9 cpv. 1 LIFD) e l'altra indirettamente (l'art. 8 cpv. 1 LT, che traspone nel diritto cantonale l'art. 3 cpv. 3 prima frase LAID) diritto federale. Non occorre esaminare la questione della pretesa incostituzionalità delle disposizioni che prevedono il cumulo dei fattori imponibili dei coniugi, poiché essa è già stata riconosciuta dal Tribunale federale oltre 30 anni or sono ed è da allora considerata uno dei problemi più gravi del sistema fiscale svizzero, in particolar modo nell'ambito dell'imposta federale diretta. Basti leggere quanto ha scritto il Consiglio federale, nel Messaggio del 23 ottobre 2013 concernente l'iniziativa popolare «Per il matrimonio e la famiglia – No agli svantaggi per le coppie sposate» (in FF 2013 7301, p. 7326): Già da anni, l'obiettivo dichiarato del Consiglio federale è quello di introdurre per l'imposta federale diretta un'imposizione dei coniugi e della famiglia coerente con la Costituzione che si riveli il più possibile neutrale rispetto ai diversi modelli di coppia e di famiglia e generi rapporti equilibrati fra i diversi carichi fiscali. Il diritto fiscale non dovrebbe influenzare il contribuente nella scelta del proprio modello di famiglia o di vita, bensì dovrebbe ripercuotersi il più possibile in maniera neutrale sulle diverse costellazioni. Il Consiglio federale si sta adoperando da lungo tempo per rimediare allo svantaggio anticostituzionale ancora oggi esistente subito dalle coppie sposate rispetto alle coppie concubine nella stessa situazione economica. Il nostro Collegio ritiene urgente legiferare in questo ambito e sostiene in questo senso le richieste dell'iniziativa. Nella versione tedesca del messaggio, del resto, il Consiglio federale fa riferimento agli “svantaggi per le coppie sposate” impiegando ripetutamente il termine “Heiratsstrafe”, cioè letteralmente “punizione per il matrimonio”. Infatti, a partire dalla sentenza Hegetschweiler del 1984 (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. Discostandosi, dieci anni dopo, da quanto stabilito nella decisione del 1984, ove si parlava di un margine di tolleranza del 10%, il Tribunale federale ha peraltro negato che si possano tracciare 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). Mentre i legislatori cantonali, adottando diversi rimedi, hanno sensibilmente ridotto la penalizzazione fiscale dei coniugi, il problema non è ancora risolto per l'imposta federale diretta. Secondo lo stesso Messaggio del 2013, mediante le misure entrate in vigore dal mese di gennaio del 2008 (deduzione

maggiorata per doppio reddito destinata alle coppie sposate e deduzione per coniugi), per circa 160'000 coniugi con doppio reddito, ovvero circa due terzi degli interessati, sarebbe stato possibile eliminare completamente la loro penalizzazione rispetto ai concubini nella stessa situazione economica. Per contro, riguardo all'imposta federale diretta circa 80'000 coppie sposate con doppio reddito elevato e numerose coppie sposate di pensionati con reddito medio e alto sarebbero svantaggiate a livello fiscale rispetto alle coppie concubine nella stessa situazione economica (Messaggio cit., in FF 2013 7301, p. 7306).

E. 2.4

Non occorre pertanto diffondersi in ulteriori argomentazioni, per dimostrare l'incostituzionalità dell'imposizione dei coniugi rispetto ai concubini, prevista dalla legge sull'imposta federale diretta. La stessa insorgente riconosce peraltro che la penalizzazione è nettamente inferiore nell'ambito dell'imposta cantonale, dove raggiunge secondo i suoi calcoli il 13,32%. Persino l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), nel suo rapporto del 21 novembre 2013 sulla politica economica della Svizzera, ha rilevato che il potenziale economico delle donne in Svizzera non è sufficientemente sfruttato ed ha proposto, fra le altre misure, l'eliminazione della «penalizzazione del matrimonio», in modo tale da migliorare le condizioni fiscali delle famiglie con doppio reddito (cfr. Etudes économiques de l'OCDE – Suisse – Synthèse, novembre 2013, <http://www.oecd.org/fr/economie/etudes/Synth%C3%A8se%202013%20SUISSE.pdf>, pp. 4, 17, 32 e 41). In ogni caso, l'art. 190 Cost. impone a questa Camera di applicare le disposizioni della legge federale, sebbene incostituzionali. La ricorrente invoca un'interpretazione della legge federale conforme alla Costituzione, ma la stessa non può evidentemente consistere nell'ignorare semplicemente il chiaro e univoco tenore dell'art. 9 cpv. 1 LIFD, che impone il cumulo dei redditi dei coniugi non separati. Un'interpretazione conforme alla Costituzione di una legge federale è ammessa infatti se i metodi ordinari di interpretazione lasciano sussistere dei dubbi in merito al suo senso (DTF 131 II 710 consid. 5.4 p. 721; DTF 129 II 249 consid. 5.4 p. 263 e riferimenti). L'interpretazione conforme https://www.swisslex.ch/Doc/ShowDocView/aa3bbcd5-dd06-4451-b8bc-b4388567abf9?sp=8%7Caqopho&source=document-link&SP=9%7Caqopho-doc_top alla Costituzione trova tuttavia i suoi limiti in una disposizione legale il cui tenore ed il cui senso sono assolutamente chiari, sebbene in contrasto con la Costituzione (DTF 137 I 128 consid. 4.3.1; DTF 133 II 305 consid. 5.2; 131 II 710 consid. 4.1 p. 716).

E. 2.5

Ne consegue che gli articoli 9 cpv. 1 LIFD e 8 cpv. 1 LT devono essere applicati, nonostante la loro verosimile incostituzionalità.

E. 3.1

La ricorrente sostiene peraltro che all'applicazione delle controverse disposizioni legali si oppongono anche gli articoli 8 e 12 CEDU.

E. 3.2

Il già evocato art. 190 Cost. stabilisce che sono determinanti, per il Tribunale federale e per le altre autorità incaricate dell'applicazione del diritto, le leggi federali e il diritto internazionale. Né l'art. 190 Cost. né l'art.

E. 3.3.1

Secondo la giurisprudenza della Commissione europea dei diritti dell'uomo (fino al 1998) e della Corte europea dei diritti dell'uomo, in materia fiscale spetta alle autorità interne degli Stati la valutazione degli obiettivi da raggiungere e dei mezzi per conseguirli. Lo Stato gode in quest'ambito di un ampio margine di apprezzamento, come è usuale quando si tratta di misure di strategia economica o sociale. Grazie ad una conoscenza diretta della società e delle sue esigenze, le autorità nazionali sono di principio nelle condizioni più adatte rispetto al giudice internazionale per stabilire cosa corrisponde all'interesse generale per motivi sociali o economici. La Corte rispetta generalmente la scelta politica del legislatore, a meno che essa non abbia un fondamento palesemente irragionevole e purché, nella creazione e nella messa in opera di un regime fiscale, non faccia fra i contribuenti distinzioni incompatibili con l'art. 14 CEDU (cfr. *Burden e Burden contro Regno Unito*, causa n. 13378/05, 12 dicembre 2006, par. 54).

E. 3.3.2

Per quanto concerne la comparazione fra coppie coniugate, da una parte, e coppie formate da un uomo e una donna con lo stesso reddito ma che coabitano senza essersi sposati, dall'altra, la Corte ha escluso che si tratti di situazioni analoghe. Il matrimonio è caratterizzato infatti da un insieme di diritti e di obblighi che lo differenziano nettamente dalla situazione dei concubini (cfr. la decisione *Burden e Burden contro Regno Unito cit.*, par. 57, con riferimento alla decisione *Lindsay contro Regno Unito*, causa n. 11089/84, 11 novembre 1985). In particolare, nel 1985 la Commissione europea ha dichiarato irricevibile il ricorso di due coniugi inglesi, che lamentavano il fatto di essere imposti in modo più gravoso rispetto a due concubini con gli stessi redditi, a causa dell'imposizione congiunta e della perdita di una deduzione riservata ai soli contribuenti non coniugati. La Commissione di Strasburgo ha escluso una violazione dell'art. 14 CEDU, che vieta la discriminazione, in considerazione dell'impossibilità di comparare la situazione dei ricorrenti, coniugati, con quella di una coppia di celibi. Nello stesso caso, la Commissione ha altresì escluso una discriminazione fondata sulla religione, sottolineando la circostanza che il regime fiscale previsto per le coppie coniugate dipende dal matrimonio, indipendentemente dal fatto che sia stato concluso con una cerimonia religiosa o con un contratto civile. Ha pure ritenuto che il fatto di imporre in modo più oneroso i coniugi rispetto ai concubini non costituisca un'ingerenza nell'esercizio del diritto al matrimonio, garantito dall'art. 12 CEDU. Ad un'analoga conclusione è pervenuta infine la Commissione, in relazione ad una pretesa violazione dell'art. 8 CEDU, che garantisce il rispetto della vita privata e familiare.

E. 3.3.3

In una decisione del 9 maggio 1988 (*Hubaux contro Belgio*, causa n. 110088/84), la Commissione europea dei diritti dell'uomo ha respinto le censure di un cittadino belga, secondo cui il sistema fiscale, prevedendo il cumulo dei redditi dei coniugi, dissuadeva le coppie dal matrimonio. Ha così ribadito che la situazione di una coppia di coniugi non è comparabile con quella di un uomo e una donna con lo stesso reddito ma non coniugati, anche se in certi ambiti la nozione di "coabitanti" è riconosciuta. Ha pertanto escluso una violazione degli articoli 14, 12, 8 e 9 CEDU. Con particolare riguardo agli articoli 8 e 9 CEDU, la Commissione ha sottolineato che è artificiale comparare la situazione di una coppia di coniugi con quella di una coppia di fatto limitandosi al solo ambito dell'imposta sul reddito e perdendo in tal modo di vista i diritti e gli obblighi, che il matrimonio fa nascere per i coniugi, sul piano professionale o su quello morale.

E. 3.3.4

Considerazioni simili sono state proposte in una decisione del 16 maggio 1985 (F.P.J.M. Kleine Staarman contro Paesi Bassi, causa n. 10503/83). Una cittadina olandese sosteneva che la legge sull'assicurazione contro l'invalidità violava l'art. 12 CEDU, perché penalizzava il matrimonio da parte di una donna, nella misura in cui prevedeva che le donne perdessero il diritto alle prestazioni d'invalidità in seguito al matrimonio.

E. 3.3.5

La giurisprudenza della Commissione e della Corte europea dei diritti dell'uomo non considera pertanto incompatibile con la CEDU un'imposizione più gravosa dei coniugi rispetto ai concubini (cfr. anche Villiger, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention [EMRK], 2 a ediz., Zurigo 1999, n. 644, p. 420 s.; Müller/Schefer, Grundrechte in der Schweiz, 4 a ediz., Berna 2008, p. 232, nota a piè di pagina 113).

E. 3.4

Anche il Tribunale federale ha già avuto modo di escludere che gli articoli 8, 12 e 14 CEDU si oppongano all'imposizione dei coniugi sulla base del cumulo dei loro fattori imponibili (cfr. la sentenza del 10 marzo 1989, in ASA 59 p. 485, consid. 3; v. anche la sentenza del 19 novembre 2004, n. 2A.651/2004, consid. 4).

E. 3.5

Di conseguenza, il cumulo dei fattori imponibili dei coniugi, previsto dal diritto federale e cantonale, non è in contrasto con la CEDU. L'incremento dell'imposta lamentato dalla ricorrente dipende, peraltro, non solo dalle controverse disposizioni sul cumulo dei redditi dei coniugi ma anche da quelle che prevedono la considerazione dei redditi esteri ai fini della determinazione dell'aliquota. Per gli articoli 7 cpv. 1 LIFD e 6 cpv. 1 LT, infatti, le persone fisiche parzialmente assoggettate all'imposta sul reddito e sulla sostanza, rispettivamente, in Svizzera e nel Cantone, devono pagare l'imposta sugli elementi imponibili in Svizzera o nel Cantone all'aliquota corrispondente alla totalità dei loro redditi e della sostanza. In virtù del combinato disposto di questi articoli e del principio dell'unità fiscale della famiglia, la stessa regola vale per il caso dei coniugi uno dei quali vive all'interno e l'altro all'estero (cfr. Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, p. 28; cfr. anche le sentenze del Tribunale federale del 5 febbraio 2008, in RF 63/2008, p. 364 consid. 2.2; dell'11 maggio 2001, in RDAF 2001 II p. 267). Le disposizioni sul calcolo dell'imposta in caso di assoggettamento parziale sono conformi anche alla 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 (CDI-I; RS 0.672.945.41), secondo cui, se un residente in Svizzera percepisce redditi o possiede un patrimonio che, conformemente alle disposizioni della 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-CH). La circostanza che i redditi del coniuge, sebbene non imponibili in Svizzera, influenzino il calcolo dell'imposta sui redditi della ricorrente, fa apparire particolarmente gravosi gli effetti delle disposizioni che stabiliscono il principio dell'unità fiscale della famiglia. 4. 4.1. La contribuente contesta in seguito la decisione dell'Ufficio di tassazione, che ha ripartito le

deduzioni per doppio reddito, oneri assicurativi e liberalità proporzionalmente ai redditi dei coniugi. A suo avviso, solo le deduzioni sociali andrebbero ammesse proporzionalmente.

4.2. Le convenzioni di doppia imposizione hanno, per definizione, unicamente un effetto negativo, nel senso che si limitano a prevenire una doppia imposizione dovuta alla collisione di norme di diritto interno, senza sancire positivamente il diritto di imporre, che deve rimanere fondato sul diritto interno (Oberson, *Précis de droit fiscal international*, 4 a ediz., Berna 2014, n. 138 s., p. 49; v. anche decisione TF n. 2C.625/2008 del 30 gennaio 2009; RDAF 2001 II 269; DTF 117 Ib 366). Come debba essere determinato ed imposto nel singolo Stato contraente il reddito o la sostanza imponibile è dunque stabilito non dalla convenzione applicabile bensì dal diritto interno. In particolare, quest'ultimo è determinante per stabilire in quale misura debbano essere considerate le deduzioni anorganiche (p. es. premi assicurativi e liberalità), che eccedono le deduzioni organiche (in particolare, costi di acquisizione del reddito), come pure le deduzioni sociali. Per quanto riguarda queste ultime, l'art. 35 cpv. 3 LIFD prevede che, in caso d'assoggettamento parziale, siano accordate proporzionalmente. La prassi prevede una regola analoga per le deduzioni anorganiche e per quelle organiche, che non sono in alcuna relazione particolare con una determinata tipologia di reddito (Locher, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 3 a ediz., Berna 2005, p. 484 s.). Nel diritto interno svizzero si seguono cioè i principi del diritto della doppia imposizione intercantonale (Simonek, in: *Zweifel/Beusch/Matteotti* [a cura di], *Internationales Steuerrecht*, Basilea 2015, ad art. 23 A, B, n. 91, p. 1542).

4.3. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale in materia di doppia imposizione intercantonale (cfr. in particolare la sentenza 2P.2/2003 del 7 gennaio 2004, in ASA 73 420, consid. 2.4.1 e giurisprudenza e dottrina citate), nei confronti di coniugi che possiedono due domicili fiscali primari separati ma mantengono la loro unione coniugale, vanno applicati i principi dell'imposizione dei coniugi, ossia i fattori imponibili di entrambi vengono cumulati e si applica l'aliquota d'imposta complessiva (tassazione congiunta). Viene poi comunque eseguita una ripartizione dei fattori imponibili tra i cantoni interessati, di solito per metà. Nel caso in cui ciascuno dei coniugi provveda essenzialmente al proprio mantenimento, la ripartizione può tuttavia anche essere effettuata nel modo seguente: ogni cantone impone i redditi da attività lucrativa e da sostanza mobiliare (inclusi i proventi) conseguiti dal coniuge domiciliato sul suo territorio, calcolando comunque l'imposta in base al reddito globale della coppia. Nel caso in cui ogni coniuge (ciascuno con un proprio domicilio fiscale primario) provvede per l'essenziale al proprio sostentamento, ogni cantone può imporre unicamente – salvo in presenza di domicili fiscali speciali – il reddito (la sostanza) realizzato(a) sotto la propria sovranità fiscale (ripartizione per oggetto). Questo metodo di ripartizione non si applica tuttavia unicamente ai redditi, ma vale anche in linea di principio per le deduzioni, salvo per quanto concerne le deduzioni sociali, le quali sono legate all'onere fiscale e vanno incluse nel calcolo dell'imposta in base al reddito globale. Da quel che precede discende che le regole di ripartizione che sono adatte per casi normali (cioè un unico contribuente con più domicili fiscali), non possono invece essere senz'altro applicate in fattispecie particolari come quella di due coniugi con due distinti domicili fiscali primari. Il metodo di ripartizione (per oggetto o per quota) che verrà utilizzato deve invece essere determinato in modo oggettivo per ogni singola deduzione e tenuto conto delle specifiche circostanze (cfr. la sentenza del Tribunale federale del 23 luglio 2012 n. 2C_891/2011, in RtiD I-2013 n. 16t = RF 2012 p. 823, consid. 2.4; v. anche Vorpe, *La ripartizione quando i coniugi hanno due domicili primari diversi*, in NF [Novità fiscali] 2/2012, p. 22 ss.). Il Tribunale federale ha ripetutamente escluso che la regola, prevista

nell'ambito dei rapporti intercantionali, che ammette la ripartizione del reddito dei coniugi fra i cantoni interessati, trovi applicazione anche nell'ambito dei rapporti internazionali (sentenze dell'11 maggio 2001, n. 2A.421/2000, in StE 2001 B 11.3 n. 12 = RDAF 2001 II 267; del 30 gennaio 2009, n. 2C_625/2008, in RDAF 2009 II 109). 4.4. Nella fattispecie, la ripartizione dei redditi è stata intrapresa seguendo il metodo oggettivo. In Svizzera sono pertanto stati assoggettati all'imposta i redditi della sola ricorrente, mentre quelli del marito sono stati attribuiti alla sovranità fiscale italiana. L'Ufficio di tassazione ha poi ripartito secondo il criterio oggettivo le deduzioni delle spese professionali e quelle per i contributi alla previdenza professionale (2° e 3° pilastro). Ha per contro intrapreso una ripartizione in proporzione al reddito dei singoli coniugi per quanto attiene alle deduzioni per doppio reddito, per oneri assicurativi e per liberalità. 4.4.1. Per quanto concerne la deduzione per oneri assicurativi, il Tribunale federale ha ricordato che essa è ammessa dal diritto cantonale (art. 9 cpv. 2 lett. g LAID) sino a concorrenza di un ammontare, il quale può essere forfettario, determinato dal diritto cantonale. Sia i cantoni sia la stessa Confederazione (art. 33 cpv. 1 lett. g LIFD) hanno previsto degli importi differenti per i coniugi che vivono in comunione domestica e per gli altri contribuenti. Di conseguenza, nei confronti di coniugi che fruiscono di distinti domicili fiscali principali e che chiedono ognuno il massimo della deduzione nel proprio cantone di domicilio, la deduzione può essere solo proporzionale. Concedere a ciascuno di loro il massimo dell'importo disattenderebbe infatti la legge (RtiD I-2013 n. 16t = RF 2012 p. 823, consid. 2.4.1) . Nella decisione su reclamo impugnata, per l'imposta federale diretta, l'autorità di tassazione ha attribuito alla Svizzera il 52,27% della deduzione per "premi assicurazioni personali" di fr. 3'300.-, pari a fr. 1'725.-. La decisione è conforme alla legge ed alla giurisprudenza e va sottolineato che l'importo in tal modo riconosciuto in deduzione eccede, seppur di poco, la deduzione cui avrebbe avuto diritto la contribuente se non fosse stata coniugata (fr. 1'700.-). Per quanto attiene invece all'imposta cantonale, l'Ufficio di tassazione ha attribuito al Canton Ticino il 51,86% della deduzione di fr. 5'100.-, pari a fr. 2'645.-. Tale importo corrisponde tuttavia al massimo della deduzione prevista per i contribuenti non coniugati. Tenuto conto del fatto che la contribuente era sposata, si sarebbe giustificata la deduzione del 51,86% dell'importo massimo previsto per i contribuenti coniugati, cioè di fr. 10'100.-. La deduzione in discussione va pertanto elevata a fr. 5'238.-. 4.4.2. Secondo l'art. 9 cpv. 2 lett. i LAID le liberalità possono essere detratte entro i limiti determinati dal diritto cantonale, i quali di regola vengono stabiliti in relazione ai redditi imponibili. Altrimenti detto non vi sono distinzioni tra contribuenti sposati che vivono in comunione domestica e gli altri contribuenti, motivo per cui ogni singola persona deve potere dedurre le proprie donazioni, il cui ammontare viene calcolato in base ai propri redditi (RtiD I-2013 n. 16t = RF 2012 p. 823, consid. 2.4.4). Una regola analoga è prevista in materia di calcolo dell'imposta federale diretta (cfr. l'art. 33 a LIFD, nella versione in vigore nel periodo fiscale litigioso). Nel caso in esame, l'autorità di tassazione ha ripartito la deduzione per liberalità di fr. 100.- in proporzione al reddito dei coniugi, attribuendo alla Svizzera, per l'IFD ed al Canton Ticino, per l'IC, fr. 52.-. Conformemente al diritto applicabile, avrebbe dovuto ammettere in deduzione l'importo di fr. 100.-, pagato dalla contribuente. 4.4.3. Venendo infine alla deduzione per l'attività lucrativa dei coniugi, essa presuppone che i coniugi vivano in comunione domestica e che ambedue esercitino un'attività lucrativa. In tal caso, è ammessa una deduzione che, per l'imposta federale diretta, oscilla fra un minimo di 7'600 e un massimo di 12'500 franchi (art. 212 cpv. 2 LIFD), e per l'imposta cantonale, ammonta al massimo a 7'500 franchi (art. 32 cpv. 2 LT). Sebbene la deduzione sia fondata

sul fatto che entrambi i coniugi conseguono un reddito dell'attività lucrativa, essa non dipende tuttavia dalla misura dei redditi in questione, ma il legislatore ha voluto in tal modo tener conto delle spese provocate dalla doppia attività dei coniugi (p. es. necessità di assumere personale domestico o una persona che segua i figli nel fare i compiti a casa), che comportano una diminuzione della capacità contributiva. La deduzione in discussione non concerne pertanto il reddito dell'attività lucrativa dei coniugi bensì il loro reddito complessivo. Si configura pertanto come una deduzione generale, che deve essere ripartita in proporzione al reddito imponibile dei coniugi, nei rapporti intercantionali ed internazionali (Zigerlig/Jud , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, 2 a ediz., Basilea 2008, n. 38b ad art. 33 LIFD, p. 553; Betschart , in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, Interkantonaies Steuerrecht, Basilea 2011, § 24, n. 46, p. 224). Trattandosi di una deduzione che è stabilita in modo forfetario per l'insieme dei redditi dei coniugi, è giustificata la sua ripartizione nei rapporti internazionali, in proporzione ai redditi imponibili. Non è pertanto censurabile la decisione impugnata, che ha ripartito la deduzione in questione in proporzione ai redditi. 4.5. In relazione al calcolo del reddito imponibile, il ricorso è pertanto parzialmente accolto.

E. 5

Visto l'esito del ricorso, la tassa di giustizia e le spese processuali sono parzialmente a carico della ricorrente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto . § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 27 giugno 2012 è riformata nel senso che: · la deduzione per oneri assicurativi, per l'imposta cantonale, è elevata da fr. 2'645.– a fr. 5'238.–; · la deduzione per liberalità, per l'IFD e per l'IC, è elevata da fr. 52.– a fr. 100.– . 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 della ricorrente nella misura di tre quarti (fr. 660.–). 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.