

TI_GERICHTE 80.2015.118 vom 14. April 2015

TI Tribunale d'appello, 2015-04-14, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2015.118

FR: TI_GERICHTE 80.2015.118 du 14 avril 2015

IT: TI_GERICHTE 80.2015.118 del 14 aprile 2015

Regeste

Tassazione globale (sul dispendio): imposta federale diretta, nessun dispendio minimo fino al 2015, preteso cambiamento di prassi dell'autorità fiscale cantonale, non revisione

Erwägungen

E. 1

ha inoltrato all'Ufficio di tassazione una domanda di revisione della suddetta decisione di tassazione, chiedendo che il reddito imponibile fosse ridotto a fr. 200'000.–, “secondo quanto riportato nell'accordo di tassazione globale definita a suo tempo per l'imposta federale diretta 2012 e come da decisione di tassazione 2012 del 12 novembre 2013”. A suo avviso il motivo di revisione era costituito dal fatto che il suo rappresentante fiscale aveva appreso che l'autorità fiscale aveva modificato la prassi “in merito all'importo minimo imponibile delle globali da considerare per l'imposta federale diretta, in data 25 febbraio 2015 in occasione della conferenza ‘Imposizione secondo il dispendio: aggiornamento tecnico’ organizzata dal Centro Studi Bancari di Vezia”. Secondo il rappresentante dell'ista-nte, infatti, in precedenza egli stesso si sarebbe rivolto alla Divisione delle contribuzioni “per chiarire la situazione e determinare l'importo minimo della globale applicabile ai fini dell'imposta federale diretta”, dopo che per l'imposta cantonale 2013 tale limite era stato elevato a fr. 300'000.– ed in considerazione delle nuove disposizioni introdotte nella legge federale e destinate ad entrare in vigore nel 2016. In tale occasione, gli era stato indicato che anche per l'imposta federale diretta sarebbe stato adottato il limite minimo stabilito ai fini del calcolo dell'imposta cantonale, cioè 300'000 franchi. “Confidando nella prassi adottata fino al 24 febbraio 2015”, il rappresentante della contribuente aveva dunque “compilato la dichiarazione fiscale non indicando a livello federale il dispendio di CHF 200'000 unicamente perché ben cosciente che la prassi fiscale applicata dall'autorità comportava un adeguamento d'ufficio dei fattori dell'imposta federale diretta ai fattori minimi applicabili all'imposta cantonale ed evidenziati nel Decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2013”. D. Con decisione del 14 aprile 2015, l'autorità fiscale ha respinto l'istanza di revisione della contribuente, argomentando che, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il cambiamento di prassi o di giurisprudenza non è motivo di revisione. L'Ufficio di tassazione ha inoltre rilevato che la revisione sarebbe stata in ogni caso esclusa, perché il preteso motivo di revisione avrebbe potuto essere sollevato nel corso della procedura ordinaria. E. RI 1 ha impugnato la suddetta decisione, con reclamo dell'11 maggio 2015, chiedendo nuovamente che l'imponibile ai fini del calcolo dell'IFD 2013 sia ridotto a fr. 200'000.–, come nel periodo fiscale precedente. La reclamante ribadisce che la Divisione delle contribuzioni aveva “adeguato” l'imponibile minimo per l'IFD a quello per l'IC, sostenendo che non potevano coesistere due modalità di calcolo differenti e che un

contribuente, che non avesse raggiunto il minimo previsto dal Decreto esecutivo cantonale, sarebbe stato assoggettato all'imposta ordinaria sul reddito. La contribuente contesta pertanto che le possa essere rimproverata una "manifesta negligenza", proprio in considerazione dei contatti stabiliti con l'autorità fiscale. Il fatto che il cambiamento di prassi sia intervenuto durante il periodo fiscale, a suo avviso, avrebbe creato "una evidente disparità di trattamento tra contribuenti ai quali è stata applicata la vecchia prassi, seguendo alla lettera le disposizioni e la prassi dell'autorità fiscale fino a quel momento in vigore, e coloro che hanno invece beneficiato della nuova interpretazione comunicata e applicata di fatto solo in data 25.02.2015". Contesta inoltre la giustificazione del cambiamento di prassi, non essendo stata la precedente illegale. F. Con scritto del 3 luglio 2015 all'Ufficio di tassazione, RI 1 dichiara il proprio consenso alla proposta, evocata nel corso di un'udienza tenutasi dinanzi all'Ufficio di tassazione, di trasmettere il reclamo alla Camera di diritto tributario quale ricorso. Il 9 luglio 2015 l'autorità di tassazione ha trasmesso alla Camera di diritto tributario il reclamo della contribuente, insieme agli atti della procedura di tassazione, perché sia considerato ricorso contro la decisione che ha respinto l'istanza di revisione. Diritto

E. 1.1

Il reclamo presentato contro una decisione di tassazione già esaurientemente motivata può essere trasmesso come ricorso, con il consenso del reclamante e degli altri proponenti, alla Camera di diritto tributario (art. 132 cpv. 2 LIFD).

E. 1.2

Con questa norma, il legislatore ha inteso razionalizzare la procedura (cfr. Messaggio concernente l'armonizzazione fiscale del 25 maggio 1983, ad art. 137; Agner/Jung/Steinmann, *Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer*, Zurigo 1995, n. 6 ad art. 133 LIFD, p. 419; Zweifel, in: Zweifel/Athanas [a cura di], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, 2 a ediz., Basilea/Francoforte 2008, vol. I/2b, n. 27 ad art. 132 LIFD, p. 361 s.; Locher, *Kommentar zum DBG*, vol. III, Basilea 2015, n. 25 ss. ad art. 132 LIFD, p. 576 s.; inoltre CDT n. 80.96.00201 del 5 marzo 1997, in RDAT II-1997 n. 31t; CDT n. 80.2002.00084 del 2 luglio 2002 in re F. C.R.). Per il fatto che si tratta di considerare un reclamo come se fosse un ricorso, la motivazione della decisione di tassazione deve adempiere i requisiti che sono propri della motivazione di una decisione su reclamo (Zweifel, *op. cit.*, n. 30 all'art. 132 LIFD, p. 362; Locher, *op. cit.*, n. 29 ad art. 132 LIFD, p. 577).

E. 1.3

Sebbene la motivazione della decisione, con cui l'Ufficio di tassazione ha respinto l'istanza di revisione inoltrata dalla contribuente, sia estremamente succinta, si può ritenere che i presupposti, previsti dall'art. 132 cpv. 2 LIFD per la trasmissione del reclamo all'autorità di ricorso, siano adempiuti. L'Ufficio di tassazione ha infatti negato la revisione della decisione di tassazione concernente l'IFD 2013, argomentando che una revisione non sarebbe ammessa in caso di cambiamento di prassi o di giurisprudenza. Questo infatti sarebbe il motivo di revisione invocato dalla reclamante.

E. 2.1

Sono tre i motivi di revisione, a vantaggio del contribuente, di una decisione o sentenza cresciuta in giudicato: a) la scoperta di fatti rilevanti o mezzi di prova decisivi; b) la mancata considerazione, da parte dell'autorità giudicante, di fatti rilevanti o di mezzi di

prova decisivi, che conosceva o doveva conoscere, oppure un'altra violazione di principi essenziali della procedura; c) il fatto che un crimine o un delitto abbia influito sulla decisione o sulla sentenza (art. 232 cpv. 1 LT; art. 147 cpv. 1 LIFD). Quale ulteriore motivo di revisione la legge cantonale aggiunge che essa è data se, in caso di conflitti in materia di doppia imposizione intercantonale o internazionale, l'autorità che ha deciso giunge alla conclusione che, secondo le norme applicabili per evitare la doppia imposizione, il Cantone deve limitare il proprio diritto di imporre (art. 232 cpv. 1 lett. d LT; art. 147 cpv. 1 lett. d LIFD).

E. 2.2

La revisione è tuttavia esclusa se l'istante, ove avesse usato la diligenza che da lui poteva essere ragionevolmente pretesa, avrebbe potuto far valere già nel corso della procedura ordinaria il motivo di revisione invocato (art. 232 cpv. 2 LT, art. 147 cpv. 2 LIFD).

L'istituto della revisione non è dato, cioè, per addurre fatti che si sarebbero potuti invocare già nella procedura di reclamo o di ricorso. Decidere altrimenti, ed ammettere automaticamente la revisione in caso di violazione di norme essenziali di procedura, significherebbe abolire ogni distinzione tra mezzi d'impugnazione ordinari e il rimedio straordinario della revisione, che non può supplire a un'omissione imputabile allo stesso contribuente, che ha diritto di avvalersi dei rimedi ordinari. Di conseguenza, la revisione è esclusa, per esempio, nel caso dell'errore di dichiarazione, cioè quando, per trascuratezza del contribuente o del suo rappresentante, si è ommesso di far valere nella procedura di tassazione o con i rimedi giuridici ordinari elementi di fatto essenziali, oppure nel caso in cui il contribuente avrebbe potuto scoprire subito l'errore di fatto o di diritto dell'autorità, controllando la tassazione notificatagli (Casanova, Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, in ASA 61 p. 450-451).

E. 3

LIFD prevede un'imposta più elevata, si applica quest'ultima (art. 1 cpv. 2 LIFD). Nella Circolare n. 9 del 3 dicembre 1993 (ASA 62 p. 482), l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha precisato che si considera dispendio imponibile l'importo totale delle spese sostenute annualmente in Svizzera e all'estero per il mantenimento del contribuente e delle persone che vivono in Svizzera a suo carico; determinante è il dispendio verificatosi durante il rispettivo periodo di calcolo. Ne fanno parte: le spese per il vitto e l'abbigliamento, le spese per l'alloggio, compresi il riscaldamento, la pulizia, la manutenzione di giardini ecc., le spese complessive (prestazioni in contanti e in natura) per il personale di servizio del contribuente, le spese per la formazione, i divertimenti, lo sport, ecc., le spese per viaggi, vacanze, soggiorni di cura ecc., le spese per la tenuta di animali domestici dispendiosi (cavalli da sella ecc.), le spese di manutenzione e d'esercizio di automobili, motoscafi, panfili, aeroplani ecc., tutte le altre spese attinenti al tenore di vita. Quale valore locativo della casa propria o dell'appartamento proprio il contribuente deve indicare l'importo che dovrebbe pagare annualmente per un oggetto analogo, in un'ubicazione equivalente. Una deduzione in caso di sottoutilizzazione è esclusa. Quale prezzo di pensione annua sono considerate tutte le spese per il vitto e l'alloggio in alberghi, pensioni e simili, comprese le spese per le bevande, il riscaldamento, il servizio ecc. Per ogni periodo fiscale vanno determinati sia il dispendio annuo effettivo del contribuente, sia la pigione, rispettivamente il valore locativo oppure il prezzo della pensione determinanti per un anno. Dall'importo imponibile (spese per il mantenimento o multiplo della pigione risp. del valore locativo o del prezzo di pensione) non può essere ammessa deduzione

alcuna. L'importo così determinato vale come base di calcolo, a meno che il calcolo di controllo non conduca ad un ammontare d'imposta più elevato (cfr. Circolare cit., par. 2.1).

E. 3.1

Prima di confrontarsi con la questione dell'adempimento dei presupposti per una revisione, ed in particolar modo di valutare la portata del cambiamento di prassi che sarebbe intervenuto nel caso in discussione, è opportuno esaminare il quadro legislativo in cui si situa l'operato dell'autorità di tassazione.

E. 3.2

Secondo l'art. 14 LIFD, le persone fisiche che, per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni, acquisiscono domicilio o dimora fiscale in Svizzera senza esercitarvi attività lucrativa, hanno il diritto di pagare, invece dell'imposta sul reddito, un'imposta calcolata sul dispendio fino alla scadenza del periodo fiscale in corso (cpv. 1). Se tali persone non sono cittadini svizzeri, il diritto di pagare l'imposta secondo il dispendio spetta loro anche oltre tale limite (cpv. 2). Per quanto attiene alle modalità di calcolo dell'imposta, secondo l'art. 14 cpv. 3 LIFD, essa è calcolata in base al dispendio del contribuente e della sua famiglia e riscossa secondo la tariffa fiscale ordinaria (art. 36 cpv. 1, 2 e 2 bis primo per.). Deve tuttavia corrispondere almeno all'imposta calcolata secondo la tariffa ordinaria sull'insieme degli elementi lordi seguenti: a . proventi da sostanza immobiliare sita in Svizzera; b . proventi da beni mobili situati in Svizzera; c . proventi da capitale mobiliare collocato in Svizzera, inclusi i crediti garantiti da pegno immobiliare; d . proventi da diritti d'autore, brevetti e diritti analoghi esercitati in Svizzera; e . assegni di quiescenza, rendite e pensioni di fonte svizzera; f. proventi per i quali il contribuente pretende uno sgravio parziale o totale da imposte estere in virtù di una convenzione conclusa dalla Svizzera per evitare la doppia imposizione. Il Consiglio federale emana le disposizioni necessarie per la riscossione dell'imposta secondo il dispendio (art. 14 cpv. 4 prima frase LIFD).

E. 3.3

Secondo l'art. 1 cpv.1 dell'Ordinanza del 15 marzo 1993 sull'imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta (OIDIFD; RS 642.123), l'imposta sul dispendio è calcolata sulla base delle spese annuali corrispondenti al tenore di vita del contribuente e delle persone che vivono in Svizzera a suo carico. Essa si fonda almeno su: a . un importo corrispondente al quintuplo della pigione o del valore locativo dell'appartamento in casa propria, per i contribuenti che hanno un'economia domestica propria; b . un importo corrispondente al doppio del prezzo di pensione per il vitto e l'alloggio, per gli altri contribuenti. Se l'articolo 14 capoverso

E. 3.4

Il Tribunale federale ha rilevato come, secondo la dottrina, nell'intento di evitare all'autorità fiscale un controllo, spesso impossibile, dei redditi provenienti dall'estero, l'imposta si calcoli dapprima in base al tenore di vita del contribuente (cfr. la sentenza del 10 ottobre 2006, n. 2A.227/2006, in ASA 76 p. 748, e dottrina citata). Per semplificazione, la stima del tenore di vita può essere fissata in funzione del valore locativo o del prezzo della pensione annua (art. 1 OIDIFD). Non si tratta in tal caso di assoggettare all'imposta il valore locativo come tale, ma di servirsi di una spesa consentita al contribuente in Svizzera, al fine di valutare il suo tenore di vita, che solo è oggetto dell'imposta sul dispendio. L'imposta è in seguito sottoposta ad un secondo calcolo detto di controllo. In effetti, il tenore di vita non deve essere inferiore all'imposta calcolata secondo la tariffa ordinaria

sull'insieme degli elementi lordi elencati all'art. 14 cpv. 3 lettere a-f LIFD (cfr. la sentenza citata, ASA 76 p. 748, consid. 2.2).

E. 3.5

Il Tribunale federale ha altresì ricordato che l'imposizione sul dispendio si sostituisce sì all'imposta ordinaria sul reddito (art. 14 cpv. 1 LIFD), ma non costituisce tuttavia né un accordo fiscale né un "privilegio", bensì una procedura legale di tassazione che trova il suo epilogo nella notificazione di una decisione di tassazione ordinaria secondo l'art. 131 LIFD (ASA 76 p. 748, consid. 3.2, con riferimento all'art. 6 OIDIFD e alla dottrina citata). Instaurato per ragioni pratiche, questo regime speciale deve essere concesso, su domanda del contribuente, quando ne sono adempiute le condizioni. Tuttavia, il contribuente può rinunciare all'imposta globale fin dall'inizio dell'assoggettamento o trascorso un certo tempo. In linea di principio, il diritto di rinunciare può essere esercitato in ogni periodo fiscale (cfr. ASA 76 p. 748, consid. 3.2 e giurisprudenza e dottrina citate). L'Alta Corte ha anche aggiunto che, proprio perché le difficoltà di accertamento caratteristiche della situazione dei contribuenti autorizzati ad ottenere una tassazione globale sono oggetto delle semplificazioni previste nell'ambito della tassazione sul dispendio, allora si deve considerare in principio nullo un accordo fiscale che abbia per oggetto l'imposizione sul dispendio e con il quale il reddito imponibile viene fissato per diversi periodi fiscali. Altrimenti, vincolerebbe l'autorità fiscale *contra legem*, impedendole di procedere al calcolo di controllo secondo l'art. 14 cpv. 3 LIFD o di prendere in considerazione nuove circostanze (ASA 76 p. 748, consid. 3.2).

E. 4.1

Se si tiene conto della natura della tassazione sul dispendio e dei principi stabiliti dalla legge in merito alla sua determinazione, si fa fatica a comprendere la portata della controversia fra fisco e contribuente, nel caso in esame.

E. 4.2

In primo luogo, contrariamente a quanto sostengono entrambe le parti, fra le condizioni alle quali sottostà un contribuente per ottenere una tassazione sul dispendio, ai fini del calcolo dell'IFD, non rientra il superamento di un dispendio minimo. Una simile condizione è prevista infatti solo dal diritto di alcuni cantoni, fra i quali il Canton Ticino. L'art. 1 del Decreto esecutivo del 19 dicembre 2012 concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo fiscale 2013, infatti, prevede che il dispendio determinante non possa essere inferiore a fr. 300'000.– annui. Tale limite è stato ripetutamente elevato, negli ultimi periodi fiscali, come segue: · fr. 160'000.– nel 2006 (Decreto esecutivo del 20 dicembre 2006); · fr. 165'000.– nel 2007 (Decreto esecutivo del 12 dicembre 2006); · fr. 170'000.– nel 2008 (Decreto esecutivo del 20 dicembre 2007) e nel 2009 (Decreto esecutivo del 23 dicembre 2008); · fr. 180'000.– nel 2010 (Decreto esecutivo del 9 dicembre 2009); · fr. 190'000.– nel 2011 (Decreto esecutivo del 21 dicembre 2010); · fr. 200'000.– nel 2012 (Decreto esecutivo del 21 dicembre 2011). A partire dal 1° gennaio 2014, poi, questa condizione è stata inserita nella stessa legge tributaria. Il nuovo art. 13 cpv. 8 LT prevede infatti che il dispendio determinante non possa essere inferiore a fr. 400'000.– annui. Per il fatto che un simile requisito non figura nella legge sull'imposta federale diretta, si deve escludere che quanto previsto dal diritto cantonale sia applicabile anche ai fini del calcolo dell'imposta federale diretta. D'altronde, lo stesso Consiglio federale, nel Messaggio del 29 giugno 2011 concernente la legge federale sull'imposizione secondo il dispendio (FF

2011 5433), dopo aver ricordato che “alcuni Cantoni... stabiliscono un limite inferiore espresso in franchi” (p. 5437), ha proposto che “per quanto riguarda l’imposta federale diretta [sia] stabilita una base minima di calcolo di 400 000 franchi, adeguata annualmente all’indice nazionale dei prezzi al consumo”, aggiungendo che “anche i Cantoni sono tenuti a stabilire una base di calcolo minima, fissando liberamente l’entità di tale cifra” (p. 5440). Illustrando le modalità di calcolo proposte con il disegno di legge presentato nel 2011, poi, il governo federale ha rilevato che il dispendio misurato in base al tenore di vita “non deve però essere inferiore ad un certo limite”, precisando quanto segue: Per assicurare che ciò accada, la legislazione in vigore nell’ordinanza sull’imposizione secondo il dispendio nell’imposta federale diretta (RS 642.123) prevede già un valore minimo per la base di calcolo; più precisamente il quintuplo dei costi d’abitazione oppure il doppio del prezzo di pensione. Inoltre la base di calcolo deve corrispondere per lo meno alla somma degli (sic!) proventi lordi concernenti i redditi in Svizzera (il cosiddetto calcolo di controllo, art. 14 cpv. 3 LIFD). Si vogliono ora aumentare i limiti minimi. Inoltre è previsto che la base di calcolo per la riscossione delle imposte deve ammontare almeno a 400 000 franchi. Un altro limite è posto come finora dai costi di abitazione. (...) (Messaggio cit., in FF 2011 5433, p. 5447). Dalle considerazioni che precedono si evince con estrema chiarezza che il “valore minimo per la base di calcolo”, previsto dal diritto in vigore fino alla fine del 2015, è rappresentato dagli importi stabiliti dall’art. 1 OIDIFD, cioè dal quintuplo della pigione o del valore locativo dell’appartamento in casa propria, per i contribuenti che hanno un’economia domestica propria, e dal doppio del prezzo di pensione per il vitto e l’alloggio, per gli altri contribuenti. Con il nuovo diritto, che entrerà in vigore nel 2016, la “base di calcolo per la riscossione delle imposte” dovrà inoltre ammontare almeno a 400’000 franchi. Condizione nuova, questa, che non è prevista dal diritto attualmente in vigore. Né l’importo minimo di 200’000 franchi né quello di 300’000 franchi sono dunque previsti per la concessione della tassazione sul dispendio, nell’ambito dell’imposta federale diretta.

E. 4.3

Ciò che è determinante, per il calcolo dell’imposta federale diretta, per un contribuente soggetto alla procedura di tassazione sul dispendio, è il suo effettivo tenore di vita, che in ogni caso non deve essere inferiore ai redditi stabiliti con il “calcolo di controllo”. Per esigenze di semplificazione, la stima del tenore di vita può essere fissata in funzione del valore locativo o del prezzo della pensione annua (art. 1 OIDIFD). In ogni caso, deve poi essere intrapreso il calcolo di controllo. Ora, tutto ciò non sembra essersi verificato nella fattispecie litigiosa. La dichiarazione presentata dalla ricorrente si limita ad indicare “spese di mantenimento del contribuente e delle persone a suo carico... che vivono in Svizzera” pari a fr. 300’000.–, precisando ulteriormente che la contribuente dispone di un “appartamento preso a pigione” (_____), per il quale sborsa una “pigione annua” di fr. 30’000.–; è poi menzionata la disponibilità di un’automobile del valore di fr.140’000.–. Per il resto, dal formulario della dichiarazione non emerge alcuna indicazione utile a determinare il suo tenore di vita. Del tutto ignorata poi è la parte del questionario che si riferisce al “calcolo di controllo”. In queste circostanze, non si comprende come l’autorità fiscale abbia potuto procedere all’adempimento dei suoi compiti, che avrebbero richiesto il calcolo del suo dispendio e poi quello cosiddetto di controllo, basato sulla somma di una serie di redditi indicati dall’art. 14 cpv. 3 LIFD. Ma neppure può trovare una spiegazione la pretesa della ricorrente di “ridurre” il suo dispendio, da lei stessa dichiarato nella misura di fr. 300’000.–. O la ricorrente, nel periodo fiscale 2013, ha avuto un dispendio di 300’000 franchi, ed allora la tassazione contestata è corretta, oppure il suo dispendio è stato di soli

200'000 franchi, nel qual caso però avrebbe dichiarato deliberatamente un importo superiore al dispendio effettivo. Che abbia dichiarato un dispendio superiore solo per non perdere il vantaggio rappresentato dalla tassazione globale ai fini dell'imposta cantonale è una spiegazione possibile. Infatti, nel periodo fiscale in questione, per l'imposta cantonale, il dispendio minimo era salito da 200'000 a 300'000 franchi.

E. 4.4

È difficile pertanto cogliere la portata del preteso cambiamento di prassi, che sarebbe intervenuto nel corso del 2015. Nella decisione impugnata, l'autorità di tassazione non fornisce alcuna spiegazione al riguardo. Secondo la ricorrente, la Divisione delle contribuzioni avrebbe invece ridotto il dispendio minimo per l'IFD del periodo fiscale 2013, nel corso del 2015, quando cioè una parte dei contribuenti era già stata assoggettata a tassazione. Mentre, infatti, in un primo tempo il fisco cantonale avrebbe sostenuto che tale importo minimo sarebbe stato uguale per il calcolo dell'IC e dell'IFD – e sarebbe stato conforme a quanto stabilito dal Decreto esecutivo cantonale, cioè 300'000 franchi –, nel corso del 2015 avrebbe invece ammesso che per l'IFD fosse ancora applicabile il minimo previsto dal decreto (cantonale) vigente nel periodo fiscale precedente, cioè 200'000 franchi. In mancanza di ogni conferma da parte delle autorità fiscali, si deve riconoscere che un simile cambiamento di prassi, se fosse confermato, sarebbe ingiustificato. Infatti, si è già sottolineato come né l'art. 14 LIFD né l'ordinanza del Consiglio federale prevedano un valore minimo per accedere alla tassazione "globale". Né un limite di 200'000 franchi né uno di 300'000 franchi sarebbe pertanto compatibile con la legislazione federale in vigore.

E. 4.5

Ma, anche volendo ammettere una simile prassi dell'autorità fiscale cantonale, non si vede in quale modo il suo cambiamento nel corso del 2015 potrebbe giovare all'insorgente. Infatti, supponendo per ipotesi che la Divisione delle contribuzioni abbia fissato il limite a 200'000 franchi per l'IFD, valendo invece per l'IC quello previsto dal Decreto esecutivo, pari a 300'000 franchi, è evidente che ciò non le consentirebbe di avere due diverse tassazioni sul dispendio per lo stesso periodo fiscale; vi sarebbero infatti semplicemente due soglie minime diverse, al di sotto delle quali si è sottoposti all'imposizione ordinaria. In altri termini, come peraltro rileva la stessa contribuente nel suo reclamo, proprio perché i criteri per commisurare il dispendio sono uguali nella legge cantonale ed in quella federale, è escluso che lo stesso calcolo possa comportare un esito non coincidente. Allora, l'eventuale fissazione di un limite diverso per poter beneficiare della tassazione globale ai fini dell'IFD e dell'IC potrebbe tutt'al più implicare che un contribuente ottenga di essere imposto sul dispendio per l'IFD ma non per l'IC. Tornando all'ipotesi che, nel periodo fiscale 2013, il fisco cantonale esigesse un dispendio minimo di 200'000 franchi per concedere la tassazione globale per l'IFD ed un minimo di 300'000 franchi per l'IC, la conseguenza sarebbe che un contribuente, il cui dispendio ammonta per esempio a 240'000 franchi, sarebbe sottoposto alla tassazione globale per l'IFD ma sarebbe soggetto all'imposizione ordinaria sul reddito e sulla sostanza per l'IC e dovrebbe di conseguenza inoltrare due diverse dichiarazioni. Ma non è questo l'auspicio della reclamante.

E. 4.6

Ne discendono alcune conclusioni. In primo luogo, per la concessione della tassazione globale nell'ambito dell'IFD, non è attualmente previsto alcun dispendio minimo. Anche un contribuente che non raggiunga il limite minimo previsto dal diritto cantonale avrebbe

pertanto diritto alla tassazione globale per l'imposta federale diretta. In secondo luogo, la legge federale, non diversamente peraltro da quella cantonale, stabilisce dei criteri precisi per il calcolo del dispendio e richiede che in ogni caso il risultato così raggiunto venga confrontato con l'esito di un calcolo di controllo. L'imponibile non viene cioè stabilito mediante una sorta di trattativa fra fisco e contribuente ed un eventuale accordo sulla commisurazione del dispendio imponibile non esplica comunque i suoi effetti al di là del periodo fiscale per il quale è stato adottato. In terzo luogo, non si può certo escludere che, per il riconoscimento della tassazione globale, la legge federale e quella cantonale prevedano due importi minimi diversi fra loro. Anzi, dopo l'entrata in vigore della nuova legge federale, nel 2016, sarà facile che si verifichi, ogniqualvolta un cantone adotti un importo minimo inferiore o superiore a 400'000 franchi. Ma è anche quanto si verifica già oggi in tutti quei cantoni che, come il Canton Ticino, diversamente dalla Confederazione, richiedono un dispendio minimo per accedere alla tassazione globale. La conseguenza di tale difformità non è tuttavia che possa essere stabilito un dispendio diverso per il calcolo dell'imposta cantonale e dell'IFD, bensì unicamente che un contribuente potrà beneficiare della tassazione globale solo per una delle due imposte e non anche per quella che prevede un limite (o un limite più elevato) che egli non raggiunge.

E. 4.7

Di conseguenza, la reclamante, che è stata assoggettata all'imposta sul dispendio sia per l'IC sia per l'IFD e che ha dichiarato un tenore di vita di 300'000 franchi per entrambe, non dovrebbe avere alcun interesse a rimettere in discussione il calcolo dell'IFD. Infatti, se dichiarasse un dispendio inferiore a 300'000 franchi, la conseguenza più importante potrebbe consistere nel suo assoggettamento alla procedura di tassazione ordinaria, per l'IC. La stessa contribuente, nel suo reclamo, riconosce che l'eventuale assoggettamento alla tassazione ordinaria "avrebbe comportato uno svantaggio palese sull'imposizione a livello cantonale".

E. 5.1

Ma, anche se fosse effettivamente intervenuta la modifica della prassi che ha ipotizzato la reclamante, non sarebbe ugualmente adempiuto un motivo di revisione della tassazione passata in giudicato.

E. 5.2

Secondo una consolidata giurisprudenza, una nuova prassi si applica in linea di principio subito ed in tutti i casi che al momento della modifica sono ancora aperti (cfr. p. es. DTF 132 II 153 consid. 5.1). La giustificazione di tale regola va ricercata nello stesso principio di legalità, secondo cui le autorità incaricate di applicare il diritto sono tenute ad applicare nei confronti di tutti la legge nel senso riconosciuto corretto. Inoltre, un'applicazione immediata ed unitaria di una nuova interpretazione della legge garantisce la certezza del diritto (cfr. Stampe, Die Praxisänderung im Steuerrecht, Zurigo 2007, p. 23 s.; Bärtschi, Die Voraussetzungen für Praxisänderungen im Steuerrecht, in ZSIS 2007, par. 2.6.3). Nell'ambito del diritto tributario, una prassi modificata è pertanto applicabile in tutti i procedimenti fiscali che ancora non si sono conclusi con una decisione passata in giudicato (StE 2007 B 24.4 n. 75 consid. 3.7). Di conseguenza, un contribuente non può invocare una modifica della prassi per ottenere la revisione di una decisione di tassazione, adottata conformemente alla giurisprudenza precedente e già passata in giudicato. Né l'autorità fiscale può intraprendere un ricupero d'imposta nei confronti di un contribuente la cui

tassazione è già passata in giudicato (Weidmann , Das intertemporale Steuerrecht in der Rechtsprechung, in ASA 76 p. 633 ss., in particolare p. 636 e giurisprudenza citata).

E. 5.3

Per le ragioni ampiamente esposte in precedenza, una eventuale modifica della prassi nel senso suggerito dalla reclamante sarebbe chiaramente illegale. In ogni caso, essendo la tassazione della contribuente già passata in giudicato nel momento in cui ha avuto conoscenza del preteso cambiamento di prassi, una revisione sarebbe esclusa.

E. 6

Visto l'esito del ricorso, la tassa di giustizia e le spese processuali sono a carico della reclamante, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 144 LIFD 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 della reclamante. 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. 82 ss. LTF). 4.

Intimazione a: - 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.