

TI_GERICHTE 80.2016.262 vom 28. September 2016

TI Tribunale d'appello, 2016-09-28, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2016.262

FR: TI_GERICHTE 80.2016.262 du 28 septembre 2016

IT: TI_GERICHTE 80.2016.262 del 28 settembre 2016

Regeste

! Deduzioni sociali: quota esente per beneficiari AVS/AI, deduzione regressiva, considerazione del reddito determinante per l'aliquota e non del reddito imponibile

Erwägungen

E. 24

ha aumentato da zero a fr. 640.– la quota esente per beneficiari AVS/AI. Per l'IFD ha commisurato un reddito imponibile di fr. 85'100.– (determinante per l'aliquota fr. 39'500.–), e in considerazione delle deduzioni, la contribuente non ha dovuto pagare alcuna imposta federale. D. La contribuente ha impugnato la suddetta decisione, con reclamo del 21 luglio 2016, domandando l'aumento della quota esente per beneficiari AVS/AI da fr. 640.– a fr. 6'000.–. Ha in particolare sostenuto di aver percepito, nel periodo fiscale litigioso, “una rendita d'invalidità temporanea versata sotto forma di liquidazione in capitale che è stata imposta sulla base dell'art. 37 LT”. A suo dire, il reddito determinante per l'aliquota ammonterebbe a fr. 31'080.– e “la quota esente per beneficiari AVS/AI dovrebbe essere pertanto di CHF 6'000.–”. Ha lamentato che l'autorità di tassazione le avrebbe accordato una deduzione di soli fr. 640.–, somma che corrisponderebbe alla rendita completa per sua figlia tassata alla cifra 3.2. Ha pure rilevato che, considerato come la sua rendita d'invalidità di fr. 36'517.–, rispettivamente di fr. 82'163.–, era stata inserita alla cifra 7 e non alla cifra 3.2, “è presumibile che il programma informatico non l'abbia riconosciuta come tale, limitando pertanto la deduzione a soli CHF 640.–”. E. L'RS 1, con scritto del 28 luglio 2016, ha formulato diverse osservazioni in merito alla documentazione prodotta dalla contribuente, prospettando, sulla base degli accertamenti esperiti, una reformatio in peius della decisione di tassazione, con l'indicazione delle relative rettifiche. Ha inoltre invitato RI 1 a presentare, entro il 17 agosto 2017, la dichiarazione della cassa di compensazione (“indicante gli importi versati a suo favore quale detentrica dell'autorità parentale di figli minorenni a compensazione delle prestazioni alimentari per figli per rendita completa per figli di spettanza dell'ex coniuge”), a formulare eventuali osservazioni sulla prospettata reformatio in peius e a produrre i relativi documenti a sostegno delle proprie argomentazioni. In caso contrario, il reclamo sarebbe stato deciso sulla base della documentazione agli atti (cfr., nel dettaglio, lettera del 28 luglio 2016, alla cui lettura si rimanda per brevità). F. Con decisione su reclamo del 28 settembre 2016, l'autorità fiscale ha riformato la prima decisione, commisurando per l'IC un reddito imponibile di fr. 81'100.– (determinante per l'aliquota di fr. 35'400.–). Ha in particolar modo ridotto da fr. 640.– a zero le rendite AVS/AI per contribuenti, ha aumentato l'importo a titolo di alimenti ricevuti per figli minorenni da fr. 2'800.– a fr. 7'586.–, ha mantenuto l'importo di fr. 82'163.– a titolo di liquidazione in capitale per prestazioni ricorrenti (determinante per l'aliquota fr. 36'517.–) e ha annullato la quota esente per beneficiari AVS/AI (da fr. 640.– a

fr. 0). Nella motivazione allegata, ha spiegato quanto segue: Considerato il presentato reclamo avverso le decisioni di tassazione imposta cantonale ed imposta federale diretta 2015, richiamato il nostro scritto del 28 luglio 2016 per il quale si informava la contribuente dell'accertamento svolto e delle conseguenze dello stesso quale decisione su reclamo a svantaggio, constatato che nell'assegnato termine per la presentazione della richiesta documentazione ed osservazioni a quanto accertato, nulla è pervenuto allo scrivente ufficio, si procede all'evasione come già comunicato riconfermando l'imposizione degli importi arretrati di rendita d'invalidità ricevuti nel periodo fiscale quali capitali di prestazioni ricorrenti, considerando e imponendo quali alimenti ricevuti per figli minorenni gli importi ricevuti per rendita completiva di figli d'invalidi dell'altro genitore e per anticipo alimenti, riconfermando la non ammissibilità di quota esente per beneficiari di rendite AVS/AI in considerazione del reddito di riferimento superiore a quanto previsto ai sensi dell'art. 34 cpv. 2 L. tributaria ticinese. G. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, il rappresentante di RI 1 postula la riduzione del reddito imponibile determinante per l'aliquota da fr. 35'400.– a fr. 30'400.–, avendo, a suo dire, l'RS 1 interpretato, in modo arbitrario, l'art. 37 LT. Censura che per il calcolo della quota esente per beneficiari AVS/AI di cui all'art. 34 cpv. 2 lett. a LT, l'autorità fiscale abbia preso in considerazione il reddito imponibile di fr. 81'142.–, negando dunque la deduzione di un importo di fr. 5'000.–. Ritiene che se la rendita d'invalidità temporanea fosse stata erogata tempestivamente, ovverossia negli anni 2006-2010, "...la contribuente sarebbe stata imposta, in quegli anni, per una rendita di CHF 35'496.– ed avrebbe di conseguenza avuto diritto alla deduzione di una quota esente di CHF 5'000.–". Negare a RI 1 detta deduzione sociale sarebbe in contrasto con l'art. 37 LT "... che impone di determinare l'aliquota che sarebbe applicabile se al posto della prestazione unica fosse corrisposta una prestazione annua corrispondente". Domanda inoltre il riconoscimento di un'indennità a titolo di ripetibili e di essere sentito, nella misura in cui il gravame non dovesse essere integralmente accolto. H. Con scritto dell'8 novembre 2016, l'RS 1 comunica di non presentare osservazioni, producendo l'incarto fiscale 2015 della ricorrente. Diritto 1. 1.1. Con la decisione impugnata, l'autorità fiscale ha modificato la decisione di tassazione a sfavore della contribuente, aumentando il reddito imponibile. 1.2. L'autorità di tassazione nell'esame del reclamo ha le medesime facoltà che le spettano in sede di tassazione (art. 207 cpv. 1 LT). Non è concesso di ritirare il reclamo quando emerge dalle circostanze che la tassazione impugnata era insufficiente (art. 207 cpv. 2 LT). L'autorità di tassazione prende la sua decisione fondandosi sui risultati dell'inchiesta. Può determinare nuovamente tutti gli elementi imponibili e, sentito il contribuente, modificare la tassazione anche a svantaggio del medesimo (art. 208 cpv. 1 LT). La legge federale sull'imposta federale diretta contiene disposizioni analoghe (articoli 134 e 135 cpv. 1 LIFD). La normativa in questione comporta che l'inchiesta avviata con il reclamo si estenda all'intera tassazione e non si limiti ai punti fatti valere dal reclamante. L'autorità di tassazione ha piuttosto il diritto e l'obbligo di verificare in modo completo la decisione di tassazione impugnata, dal punto di vista sia dei fatti sia del diritto (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale del 10.11.2006 n. 2A.471/2005 consid. 3.4; inoltre: Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, vol. III, Basilea 2015, n. 18 ad art. 132 LIFD, p. 573; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 3 a edizione, Basilea 2017, n. 4 ad art. 135, p. 2294). 1.3. La pretesa del reclamante di essere avvertito della prospettata reformatio in peius e di essere sentito dall'autorità di tassazione prima della decisione è fondata sul diritto di essere sentito secondo l'art. 29 cpv. 2 Cost. (Locher, op. cit., n. 9 ad art. 135 LIFD, p. 615, con

riferimento alla sentenza del TF del 27.9.2013 n. 2C_104/2013 e 105/2013 consid. 2.3). Il reclamante non ha comunque diritto di essere sentito oralmente dall'autorità fiscale (cfr. quest'ultima sentenza, consid. 2.3 con riferimenti). Spetta all'autorità di tassazione, dopo aver dato al contribuente la facoltà di prendere posizione sulla prospettata reformatio in peius, stabilire se siano dati i presupposti per negare il ritiro del reclamo quando emerge dalle circostanze che la tassazione era "inesatta". Nell'ambito della procedura di ricorso, nella quale la legge non prevede espressamente che al ricorrente non sia concesso di ritirare il gravame se la tassazione si rivela inesatta, il Tribunale federale ha stabilito che la reformatio in peius deve prevalere sull'eventuale ritiro del ricorso soltanto nel caso in cui la decisione impugnata è palesemente incompatibile con i principi giuridici applicabili e un adeguamento si impone in seguito alla verifica della questione controversa (decisione TF n. 2A.408/2002 del 13 febbraio 2004, in: ASA 75 p. 159). È controverso se questo riserbo, da parte dell'autorità, nel procedere ad una reformatio in peius, si imponga solo nella procedura di ricorso (in questo senso Zweifel/Hunziker, op. cit., n. 7 ad art. 135 LIFD, p. 2295) o sia richiesto anche in caso di ritiro di un reclamo (di questo avviso Locher, op. cit., n. 15 ad art. 134 LIFD, p. 609).

1.4. Tornando alla fattispecie in esame, come visto, l'RS 1 ha modificato la tassazione a sfavore della reclamante, aumentando il reddito imponibile da fr. 76'000.– a fr. 81'100.– (e quello determinante per l'aliquota da fr. 30'400.– a fr. 35'400.–) per l'IC. Con tale agire l'autorità fiscale ha intrapreso, mediante la decisione qui impugnata, una reformatio in peius della decisione di tassazione del 20 luglio 2016, e ciò nel rispetto del diritto di essere sentito, in considerazione della lettera del 28 luglio 2016 inviata alla contribuente. Con quest'ultimo scritto è stata (correttamente) prospettata alla contribuente una modifica della decisione di tassazione a suo svantaggio, chiedendole al contempo ulteriore documentazione e dandole la facoltà di esprimersi in merito. Nel termine impartito, la contribuente non ha però dato seguito a tale invito.

2. 2.1. L'insorgente, come detto, lamenta un'interpretazione arbitraria dell'art. 37 LT, postulando la riduzione del reddito imponibile determinante per l'aliquota da fr. 35'400.– a fr. 30'400.–, invocando la deduzione di fr. 5'000.– quale quota esente per i beneficiari di rendite AVS/AI in applicazione dell'art. 34 cpv. 2 lett. a LT.

2.2. L'art. 34 cpv. 2 LT prevede che dal reddito, al netto delle deduzioni di cui al capoverso 1 (deduzioni per figli e persone bisognose a carico e per figli agli studi), e tenuto conto dei redditi che sottostanno ad altre sovranità fiscali, dei contribuenti tassati per rendite AVS/AI (art. 21 cpv. 1 LT) sono deducibili: a) per i contribuenti assoggettati con l'aliquota dell'articolo 35 capoverso 1 (persone sole): fr. 8'000.– fino a un reddito di 21'000.– franchi; oltre tale reddito la deduzione si riduce di 1'000.– franchi per ogni 3'000.– franchi di reddito supplementare; b) per i contribuenti assoggettati con l'aliquota dell'articolo 35 capoverso 2 (coniugati e altri contribuenti con figli o persone bisognose a carico): fr. 8'000.– fino a un reddito di 27'000.– franchi; oltre tale reddito la deduzione si riduce di 1'000.– franchi per ogni 3'000.– franchi di reddito supplementare. In caso di rendita parziale la deduzione non può superare la rendita stessa.

2.3. Le istruzioni per la compilazione della dichiarazione d'imposta 2015, indicano alla cifra 24 ("Quota esente per beneficiari AVS-AI"), che i contribuenti posti al beneficio di rendite AVS e AI, usufruiscono di una deduzione sociale supplementare calcolata sul reddito imponibile (aumentato, se è il caso, del reddito imponibile fuori Cantone). L'ammontare della deduzione (quota esente) – limitata alla sola imposta cantonale – viene calcolato mediante la relativa tabella ed è da esporre alla cifra 24 della dichiarazione. In caso di una rendita parziale, la deduzione (quota esente) non può superare la rendita medesima. In particolare, in presenza di coniugati e altri contribuenti con figli o persone

bisognose a carico e di un reddito netto (cifra 22) da fr. 33'001.– a fr. 36'000.–, la quota esente (cifra 24) è di fr. 5'000.–. Se il reddito netto (cifra 22) ammonta ad almeno fr. 48'001.–, non è invece ammessa alcuna deduzione. Nel caso in esame, l'autorità fiscale ha preso in considerazione il reddito netto di fr. 81'142.– (cifra 22), arrotondato a fr. 81'100.–. Non ha dunque ammesso alcuna deduzione sociale per beneficiari AVS/AI, essendo il reddito netto superiore a fr. 48'001.–. A giudizio del rappresentante dell'insorgente occorre, per contro, prendere in considerazione il reddito determinante per l'aliquota di fr. 30'400.–. Sostiene in particolare che, se fosse stata versata tempestivamente la rendita d'invalidità temporanea (nel periodo compreso tra il 2006 e il 2010), la sua assistita "... sarebbe stata imposta, in quegli anni, per una rendita di CHF 35'496.– ed avrebbe di conseguenza avuto diritto alla deduzione di una quota esente di CHF 5'000.–". Ritiene che negarle detta deduzione sociale sarebbe in contrasto con lo scopo dell'art. 37 LT, 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.

2.4. Secondo la ricorrente, per stabilire se ella abbia diritto alla deduzione della quota esente per beneficiari AVS/AI e, in caso di risposta affermativa, per commisurare la deduzione, l'autorità fiscale si sarebbe dovuta fondare non sul suo reddito imponibile bensì sul reddito determinante per l'aliquota. Il caso più importante in cui il reddito determinante per l'aliquota non corrisponde con quello imponibile si verifica quando un contribuente è solo parzialmente assoggettato alle imposte nel Canton Ticino. L'art. 6 cpv. 1 LT prevede infatti che le persone fisiche parzialmente assoggettate all'imposta sul reddito e sulla sostanza nel Cantone devono l'imposta sugli elementi imponibili nel Cantone all'aliquota corrispondente alla totalità dei loro redditi e della sostanza. Questa disposizione si applica: · ai contribuenti illimitatamente assoggettati all'imposta nel Cantone, cioè per appartenenza personale: l'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale è infatti illimitato; esso non si estende tuttavia alle imprese, agli stabilimenti d'impresa e ai fondi siti fuori Cantone (art. 5 cpv. 1 LT); · ai contribuenti limitatamente assoggettati all'imposta nel Cantone, cioè per appartenenza economica: l'assoggettamento in virtù dell'appartenenza economica è infatti limitato alla parte del reddito e della sostanza per i quali sussiste un obbligo fiscale nel Cantone. Il reddito determinante per l'aliquota delle persone fisiche parzialmente imponibili corrisponde dunque al loro reddito mondiale, che comprende anche redditi e perdite di fonte estera (cfr. p. es. Oesterhelt/Schreiber, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 6 ad art. 7 LIFD, p. 108). Ora, dal tenore letterale dell'art. 34 cpv. 2 LT si evince che il legislatore cantonale ha voluto che la deduzione della quota esente fosse attribuita tenendo conto del reddito mondiale dei contribuenti parzialmente imponibili nel Cantone. Infatti, laddove ha definito le condizioni cui sottostà la concessione della deduzione in questione, ha stabilito che si debba tener conto non solo del "reddito, al netto delle deduzioni di cui al capoverso 1 (deduzioni per figli e persone bisognose a carico e per figli agli studi)", ma anche "dei redditi che sottostanno ad altre sovranità fiscali".

2.5. Anche nel caso in cui il contribuente percepisce liquidazioni in capitale per prestazioni ricorrenti si verifica una divaricazione fra reddito imponibile e reddito determinante per l'aliquota. Per l'art. 37 LIFD, infatti, se i proventi comprendono liquidazioni in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti, l'imposta è calcolata, tenuto conto degli altri proventi e delle deduzioni autorizzate, con l'aliquota che sarebbe applicabile se al posto della prestazione unica fosse versata una prestazione annua corrispondente. Mentre la base imponibile dell'imposta sul reddito resta inalterata, la legge prevede una correzione sul

piano del reddito determinante per l'aliquota. In considerazione della struttura progressiva delle aliquote dell'imposta sul reddito, si ritiene infatti che non sia compatibile con il principio di capacità contributiva stabilire l'aliquota in funzione del pieno valore di queste liquidazioni in capitale. Nel momento in cui percepisce la prestazione imponibile, il contribuente manifesta una capacità economica accresciuta, corrispondente alla liquidazione in capitale, ma la stessa è compensata da perdite di reddito in altri periodi fiscali. Di conseguenza, la capacità contributiva espressa dal suo reddito complessivo in questo periodo fiscale non corrisponde al suo reddito durevolmente conseguibile. Siccome le aliquote sono concepite per redditi più o meno regolari, interviene una correzione delle aliquote, che impedisce anche una penalizzazione delle prestazioni in capitale rispetto alle rendite (Baumgartner , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 3 a ediz, Basilea 2017, n. 2 ad art. 37 LIFD, p. 934). Con la riduzione dell'aliquota prevista dalla legge per le liquidazioni in capitale per prestazioni ricorrenti, il legislatore ha affiancato a quello della riserva della progressione per i contribuenti parzialmente imponibili un ulteriore caso di differenziazione fra reddito imponibile e reddito determinante per l'aliquota (Baumgartner , op. cit., n. 7 ad art. 37 LIFD, p. 936).

2.6. Si tratta a questo punto di interpretare l'art. 34 cpv. 2 LT, per stabilire se si giustifichi la considerazione del reddito determinante per l'aliquota anziché del reddito imponibile, ai fini della determinazione del diritto della ricorrente alla deduzione sociale litigiosa.

3. 3.1. Per costante 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. 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 n. 80.2007.121 del 22 ottobre 2008, 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.).

3.2. Ora, l'interpretazione letterale conduce a negare la considerazione del reddito determinante per l'aliquota, all'infuori dei casi in cui vi è un assoggettamento parziale. Infatti, come ricordato, il legislatore ha precisato che si deve tener conto "dei redditi che sottostanno ad altre sovranità fiscali". Non avendo affiancato a questa ipotesi quella del conseguimento di una liquidazione in capitale per prestazioni ricorrenti, se ne dovrebbe concludere che in questa eventualità si debba considerare il reddito imponibile (cioè l'ammontare della liquidazione in capitale) e non quello determinante per l'aliquota (cioè "la prestazione annua corrispondente" alla prestazione unica percepita dal contribuente). Già nella legge tributaria del 28 settembre 1976 infatti era prevista l'imposizione con un'aliquota speciale per le liquidazioni in capitale (art. 38). L'interpretazione sistematica non permette di trarre conclusioni in un senso o nell'altro. L'art. 34 cpv. 2 LT concerne una deduzione sociale, che si affianca a quelle per figli a carico, per figli agli studi e per persone bisognose a carico (art. 34 cpv. 1 LT). Tutte le altre deduzioni sociali sono tuttavia calcolate senza tener conto del reddito conseguito dal contribuente.

3.3. 3.3.1. Venendo all'interpretazione teleologica, va ricordato che le deduzioni sociali hanno l'obiettivo di adattare – in modo schematico –

l'onere fiscale alla situazione personale e economica peculiare di ogni categoria di contribuenti, conformemente al principio di capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost.) (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale federale n. 2C_534/2014 e 2C_535/2014 del 7 agosto 2015, in DTF 141 II 338, consid. 4.5 con riferimenti). La disciplina legale in materia di deduzioni implica necessariamente un certo schematismo a causa della molteplicità delle situazioni individuali da considerare, ma ciò è in generale compatibile con i principi garantiti dall'art. 127 Cost. Secondo il Tribunale federale, non si può pretendere, per ragioni pratiche, di trattare ogni contribuente in modo esattamente identico dal punto di vista matematico e pertanto il legislatore è autorizzato ad adottare soluzioni schematiche. Se non è possibile realizzare un'assoluta uguaglianza, è sufficiente che la disciplina non comporti in modo generale un aggravio sensibilmente maggiore o una discriminazione sistematica nei confronti di determinate categorie di contribuenti (DTF 141 II 338, consid. 4.5 con riferimenti).

3.3.2. Ci si domanda se, tenuto conto della natura sociale della deduzione e del suo scopo specifico, sia giustificato che l'autorità fiscale riconosca la deduzione in base al reddito determinante per l'aliquota, anziché secondo il reddito imponibile, quando il contribuente percepisce redditi dall'estero, ma che invece consideri il reddito imponibile, anche se quello determinante per l'aliquota è inferiore per effetto dell'applicazione dell'art. 37 LT. Si è già ricordato che per le liquidazioni in capitale per prestazioni ricorrenti la legge prevede una forma particolare di assoggettamento all'imposta sul reddito. Mediante l'applicazione dell'aliquota della rendita, il legislatore ha voluto concretizzare il principio di capacità contributiva. Considerata la struttura in parte fortemente progressiva delle aliquote dell'imposta sul reddito, infatti, non sarebbe compatibile con tale principio imporre le liquidazioni in capitale per prestazioni ricorrenti con la stessa aliquota che sarebbe applicata se vi fosse effettivamente una prestazione unica (cfr. p. es. la sentenza del TF n. 2C_1155/2014 del 1° febbraio 2016, in RF 71/2016 p. 612, consid. 3.2.4, con riferimenti). È vero che, grazie alla liquidazione in capitale, il contribuente dispone di un reddito accresciuto, ma quest'ultimo è artificialmente incrementato ed è stato ottenuto rinunciando al reddito in altri periodi fiscali (cfr. la sentenza n. 2C_158/2013 del 26 agosto 2013, in RF 68/2013 p. 895, consid. 3.1).

3.3.3. La ratio dell'introduzione dell'aliquota della rendita per le liquidazioni in capitale per prestazioni ricorrenti è dunque analoga a quella per cui la legge impone di considerare il reddito mondiale per stabilire l'aliquota da applicare ai contribuenti solo parzialmente imponibili nel Cantone. In entrambi i casi, si tratta di apportare un correttivo ai criteri di calcolo dell'imposta sul reddito, per evitare disparità di trattamento fra i contribuenti, a causa della struttura progressiva delle aliquote. Mentre per i contribuenti parzialmente assoggettati all'imposta si estende la considerazione dei redditi a quelli soggetti ad altre sovranità fiscali, ignorando in un certo senso i limiti territoriali, per i beneficiari di liquidazioni in capitale si deve invece superare la rigida separazione dei periodi fiscali, per tener conto del fatto che vi sono redditi che per loro natura non possono essere attribuiti a un unico periodo.

3.3.4. In questa prospettiva, non è ravvisabile alcun motivo che giustifichi una diversa considerazione delle due situazioni. Se si tiene conto dei fini perseguiti dalle disposizioni in discussione, i principi costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva impongono, al contrario, di fondarsi sul reddito determinante per l'aliquota non solo quando un contribuente ha redditi soggetti ad altre sovranità fiscali ma anche quando ha percepito una liquidazione in capitale per prestazioni ricorrenti.

3.4. Per quanto attiene all'interpretazione storica, dal messaggio del Consiglio di Stato al Gran Consiglio concernente l'iniziativa parlamentare del 7 novembre 1977 presentata nella forma elaborata dall'on. Geo Camponovo e cofirmatari tendente a modificare la legge tributaria

del 28 settembre 1976 (del 9 gennaio 1978), emerge in particolar modo che detta iniziativa tendeva a modificare l'art. 23 della LT del 28 settembre 1976. L'obiettivo era di attuare una diminuzione dell'onere fiscale dei beneficiari AVS/AI che non superavano un certo limite di reddito imponibile. Proprio nel caso di beneficiari AVS/AI di reddito modesto era emerso che le notifiche di tassazione non rispecchiavano appieno la volontà del legislatore, in particolar modo per i contribuenti le cui entrate derivavano unicamente o sostanzialmente dalle rendite AVS/AI, portando dunque a uno squilibrio. Le deduzioni per i beneficiari AVS/AI, che di regola non hanno figli a carico e con minori oneri assicurativi, rappresentavano una componente di sgravio notevolmente inferiore rispetto "al contribuente tipo". La proposta prevedeva una quota esente esclusivamente per i contribuenti beneficiari di rendite AVS/AI con un reddito imponibile inferiore a fr. 22'900.– e privilegiava in modo più accentuato i redditi oltremodo modesti (redditi imponibili inferiori a fr. 16'000.–) con una quota esente di fr. 1'400.–, decrescente con l'aumentare del reddito imponibile oltre i fr. 16'000.–. Non veniva dunque modificato l'onere fiscale per gli altri contribuenti, poiché il Canton Ticino era fra i socialmente più avanzati nel settore tributario. Nel relativo rapporto della Commissione speciale in materia tributaria, seguendo la soluzione adottata da altri Cantoni, veniva "dichiarata esente una quota del reddito imponibile dei contribuenti tassati per rendite AVS/AI". La Commissione aveva aderito al messaggio accogliendo l'iniziativa, che consentiva "pure la messa in vigore con effetto retroattivo al 1. Gennaio 1977, affinché i contribuenti beneficiari di rendite AVS/AI con redditi bassi possano fruire dello sgravio nel periodo fiscale 1977/1978". Durante la seduta del Gran Consiglio del 21 febbraio 1978 sono state in particolar modo evidenziate le ingiustizie che si sono create a danno dei contribuenti che beneficiavano unicamente delle rendite AVS/AI e che rappresentavano "... sicuramente la parte più povera della popolazione". Lo scopo dell'iniziativa era di "eliminare gli effetti della progressione a freddo per redditi medi e bassi" e di "ridurre l'imposizione dei redditi bassi", in particolare per chi viveva con un minimo vitale che non avrebbe dovuto essere tassato. Secondo il relatore commissionale, "l'iniziativa parlamentare è un atto tendente a correggere l'errore proponendo una deduzione supplementare, vale a dire una correzione che va degradando tenendo conto appunto dei contribuenti più bisognosi", attuando in tal modo una deduzione sociale. La modifica dell'art. 22 cpv. 2 LT è stata approvata all'unanimità (cfr. Verbali del Gran Consiglio, Sessione ordinaria autunnale 1977, p. 548 ss.). Come si vede, nessun accenno viene fatto, nei materiali legislativi, al reddito che deve essere preso in considerazione dall'autorità fiscale per riconoscere la deduzione. La preoccupazione che viene ripetutamente evocata concerne la particolare situazione di bisogno in cui versano "quei contribuenti i cui introiti sono rappresentati unicamente o sostanzialmente da rendite AVS/AI". Sappiamo dalla formulazione del disegno di legge che, coerentemente con questa preoccupazione, si è voluto considerare anche l'eventuale reddito di fonte estera. 3.5. Riassumendo, solo l'interpretazione teleologica fornisce qualche conclusione utile per pronunciarsi sulla questione evocata dalla ricorrente. Pensando all'interesse perseguito dall'art. 34 cpv. 2 LT, non vi è alcuna ragione per considerare il reddito determinante per l'aliquota solo nel caso del contribuente parzialmente assoggettato all'imposta nel Cantone e non anche quando percepisce una liquidazione in capitale per prestazioni ricorrenti. Gli altri criteri di interpretazione non offrono particolari indicazioni. Sebbene il tenore letterale dell'art. 34 cpv. 2 LT sembri voler considerare solo il caso dell'aliquota calcolata sul reddito mondiale, bisogna anche riconoscere che nessun elemento consente di concludere che il legislatore abbia espressamente voluto escludere la considerazione del reddito

determinante per l'aliquota in presenza di una liquidazione in capitale. In altri termini, non vi è alcun elemento che faccia pensare ad un silenzio qualificato. È vero che l'imposizione delle liquidazioni in questione era già prevista dalla legge tributaria del 1976 e che pertanto il legislatore avrebbe potuto porsi il problema sollevato con il ricorso in esame. È tuttavia evidente che i casi in cui il riconoscimento della deduzione della quota esente per beneficiari AVS/AI può essere condizionato dalle particolari modalità di calcolo previste dall'art. 37 LT sono nettamente più rari di quelli in cui si devono considerare redditi conseguiti fuori cantone. Ne consegue che, nel rispetto dei principi costituzionali, l'art. 34 cpv. 2 LT deve essere interpretato nel senso che, laddove impone di tener conto dei redditi che sottostanno ad altre sovranità fiscali, prevede che, in generale, si consideri il reddito determinante per l'aliquota, quando differisce da quello imponibile. Va anche rilevato che una diversa conclusione apparirebbe anche di dubbia compatibilità con il principio di uguaglianza, alla luce del fatto che la considerazione "dei redditi che sottostanno ad altre sovranità fiscali" comporta quasi sempre uno svantaggio per il contribuente, mentre il fatto di tener conto della "prestazione annua corrispondente", quando viene imposta una liquidazione in capitale, implica sempre un vantaggio.

3.6. La predetta conclusione è avvalorata dalla disciplina prevista dalla legge per un ulteriore caso in cui il reddito determinante per l'aliquota differisce da quello imponibile. Se le condizioni d'assoggettamento sono realizzate unicamente per una parte del periodo fiscale, l'imposta è riscossa sui proventi conseguiti durante questa parte. Per i proventi periodici l'aliquota di imposta si determina in funzione del reddito calcolato su 12 mesi; i proventi non periodici sono assoggettati a un'imposta annua intera, ma non sono convertiti in un reddito annuo per la fissazione dell'aliquota (art. 40 cpv. 3 LIFD e art. 50 cpv. 3 LT). Ciò che vale per i proventi vale mutatis mutandis anche per le deduzioni, sebbene la legge non lo dica espressamente. In linea di principio, nel calcolo del reddito imponibile si considerano solo le spese sostenute durante l'assoggettamento. Ai fini della determinazione dell'aliquota vengono tuttavia in parte annualizzate. Si tratta di distinguere fra le deduzioni periodiche, quelle aperiodiche e quelle forfetarie (cfr. la sentenza del TF n. 2C_84/2008 del 18 febbraio 2008 consid. 1.1 con riferimenti). Ora, per quanto concerne la deduzione per beneficiari di rendite AVS/AI, per stabilire se un contribuente abbia diritto alla deduzione fa stato il reddito determinante per l'aliquota. Per il calcolo del reddito imponibile, la deduzione è poi ridotta in funzione del periodo di assoggettamento (cfr. Bernardoni/Bortolotto, *Le basi temporali per l'imposizione delle persone fisiche*, Mendrisio 2015, p. 60 con esempio). Ne consegue che, anche quando l'assoggettamento all'imposta sul reddito è inferiore all'anno civile, il calcolo dell'imposta prevede che il reddito determinante per l'aliquota differisca da quello imponibile. Ebbene, in tale eventualità, per stabilire se il contribuente abbia diritto alla deduzione prevista dall'art. 34 cpv. 2 LT, si considera il reddito determinante per l'aliquota e non quello imponibile.

4. In queste circostanze, non può essere condivisa la decisione dell'RS 1, che ha preso in considerazione il reddito netto di fr. 81'142.- (cifra 22), arrotondato a fr. 81'100.-, invece del reddito determinante per l'aliquota, che ammonta a fr. 35'400.-. Come stabilito, interpretando l'art. 34 cpv. 2 LT, la deduzione della quota esente per i beneficiari di rendite AVS/AI spetta ai contribuenti i cui redditi non sono superiori a 42'000 franchi, se si tratta di persone sole, o a 48'000 franchi, se sono coniugati o convivono con figli o persone bisognose a carico. Se il reddito determinante per l'aliquota non è uguale a quello imponibile, si considera il primo. Contrariamente a quanto deciso dall'Ufficio di tassazione, l'insorgente ha pertanto diritto alla deduzione in questione, nella misura di fr. 5'000.-. Si fatica a comprendere perché, secondo la ricorrente, la deduzione

dovrebbe essere considerata solo nel calcolo del reddito determinante per l'aliquota, anziché nel calcolo del reddito imponibile. Non vi sono infatti motivi per i quali una deduzione dovrebbe essere ammessa solo ai fini della definizione del reddito determinante per l'aliquota. D'altra parte, i casi in cui il reddito determinante per l'aliquota si discosta dal reddito imponibile sono solo quelli previsti dalla legge (essenzialmente, quelli citati in precedenza: assoggettamento parziale, conseguimento di liquidazioni in capitale per prestazioni ricorrenti e assoggettamento che non copre l'intero periodo fiscale) e nulla di simile è previsto per i contribuenti che rivendicano la deduzione della quota esente per beneficiari AVS/AI. 5. Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 28 settembre 2016 è riformata nel senso che è riconosciuta una deduzione sociale di fr. 5'000.– per beneficiari di rendite AVS/AI. 2. Non si prelevano tassa di giustizia né spese processuali. Alla ricorrente è riconosciuta un'indennità di fr. 300.– per ripetibili. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: Copia per conoscenza: - municipio di. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

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