

# **TI\_GERICHTE 80.2017.23 vom 9. Februar 2018**

TI Tribunale d'appello, 2018-02-09, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2017.23](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.23)

FR: TI\_GERICHTE 80.2017.23 du 9 février 2018

IT: TI\_GERICHTE 80.2017.23 del 9 febbraio 2018

## **Regeste**

Reddito dell'attività lucrativa indipendente: riprese fiscali, spese non ammesse, spese d'automobile, ripresa mensile dello 0.8% del costo a nuovo del veicolo

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Giusta l'art. 17 cpv. 1 LT, di uguale tenore dell'art. 18 cpv. 1 LIFD, sono imponibili quali reddito da attività indipendente tutti i proventi dall'esercizio di un'impresa commerciale, industriale, artigianale, agricola o forestale, da una libera professione e da ogni altra attività lucrativa indipendente. In base agli art. 26 LT e 27 LIFD, dal medesimo sono deducibili le spese aziendali e professionali giustificate, tra cui rientrano, fra le altre, gli ammortamenti e gli accantonamenti secondo gli art. 27 e 28 LT, rispettivamente gli art. 28 e 29 LIFD.

### **E. 1.2**

Per spese generali si devono intendere le spese indispensabili che il contribuente deve affrontare per conservare e rendere più sicura la fonte di reddito. Sono considerate spese generali i costi complessivi a carico del contribuente nell'ambito della sua attività lucrativa. Sono tali, oltre alle spese aziendali in senso proprio, anche i costi supplementari sopportati nell'interesse della ditta o della professione per vitto e alloggio fuori casa, per particolari abiti di lavoro, per assicurazioni, pubblicità, viaggi ecc.. Occorre dunque, affinché entri in considerazione una tale deduzione, che le spese siano direttamente imputabili all'attività aziendale ( Noël , in: Yersin/Noël [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct,

### **E. 1.3.1**

Tra le spese direttamente imputabili all'attività aziendale rientrano anche le cosiddette spese d'automobile, primo oggetto del presente gravame. Con esse s'intendono, oltre ai costi di circolazione e di manutenzione ( carburante, pneumatici, servizi, riparazioni, ecc. ), anche i costi fissi degli autoveicoli, quali sono le assicurazioni, le tasse di circolazione, gli ammortamenti, la pigione del garage o il suo valore locativo nell'immobile dell'azienda, ecc.. Se un contribuente si serve del suo veicolo per tratte sia private sia professionali, si deve distinguere fra le spese causate dall'uso privato e quelle legate all'attività professionale (cfr. le sentenze del Tribunale federale del 6 novembre 2006 n. 2A\_262/2006, in RDAF 2006 II 430 consid. 5.2, e del 17 agosto 2010 n. 2C\_132/2010 consid. 3.3). A tal fine, si può procedere ad una stima sia sulla base delle spese effettive sia su una base forfetaria. Il promemoria n. 1/2007 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, concernente la stima dei prelevamenti in natura e delle quote private alle spese generali dei titolari di aziende, prevede dunque che, se il totale delle spese effettive dell'automobile parzialmente usata per scopi privati e i chilometri percorsi per motivi professionali e privati

possono essere stabiliti in base a un libro di bordo, le spese effettive sono da ripartire in modo proporzionale tra i chilometri percorsi per motivi professionali e quelli percorsi per motivi privati. Se invece non è possibile servirsi di un libro di bordo, si procede alla determinazione forfetaria, che consiste nel dichiarare al mese lo 0,8% del prezzo di acquisto (IVA esclusa), ma almeno 150 franchi.

### **E. 1.3.2**

Nella prima delle due sentenze menzionate, mancando una ripartizione della totalità dei chilometri percorsi, l'autorità fiscale del Canton Giura aveva ricostruito la parte professionale delle spese per l'autoveicolo stimando i chilometri percorsi per la professione esercitata dal contribuente (medico) ed applicando l'importo previsto per la deduzione fiscale delle spese di trasporto dei dipendenti (fr. 0.65 al km). Tale modalità di calcolo è stata condivisa dal Tribunale federale, che ha considerato la stima dei chilometri percorsi a titolo professionale favorevole al ricorrente. A quest'ultimo, che chiedeva l'ulteriore deduzione delle rate leasing, l'Alta Corte ha opposto la considerazione che l'importo della deduzione calcolata secondo i criteri ricordati è un forfait, che come tale comprende tutti i costi necessari, comprese le spese fisse (assicurazione, imposte di circolazione, ammortamento, locazione di un parcheggio ecc.). Sono così stati ammessi in deduzione 3'338 franchi, rispetto a fr. 13'500 per la parte privata (RDAF 2006 II 430 consid. 7). Nella seconda sentenza, che concerneva un medico dentista, il Tribunale federale si è dovuto confrontare con un caso in cui l'autorità di tassazione cantonale aveva ritenuto di discostarsi dalla prassi, vigente nel Canton Ginevra per i medici indipendenti, per i quali si ammettevano in deduzione i 3/5 del totale delle spese per la macchina, una volta accertata la connessione con l'attività professionale. Nel caso concreto infatti l'Ufficio di tassazione aveva ammesso solo 1/5 delle spese fatte valere, in considerazione del carattere sproporzionato ed abusivo rispetto all'attività professionale del contribuente (consumo di centinaia di litri di benzina al mese, confusione delle spese di diversi veicoli ecc.). Il TF ha confermato la decisione, sottolineando che la prassi cantonale non vincola i tribunali e che in ogni caso non era stata provata la connessione fra le spese per il veicolo e l'attività professionale (cfr. la sentenza del 17 agosto 2010 cit., consid. 3.3). In un terzo caso, concernente un architetto residente nel Canton Argovia, la Suprema Corte ha ricordato che, in presenza di spese che sono parzialmente private e parzialmente commerciali, si impone una suddivisione in una quota commerciale e una privata e che, in mancanza di criteri di ripartizione oggettivi, si deve procedere a una stima della quota privata (sentenza del 19 aprile 2010 n. 2C\_807/2009 consid. 2.2.1). Nel caso in discussione, i giudici federali hanno ritenuto giustificata la stima intrapresa dalla corte cantonale, che si era basata sul promemoria 1/2001 dell'AFC sui prelevamenti in natura degli indipendenti, in quanto la valutazione della quota privata indicata dal professionista (3'000 chilometri su un totale di 23'637 chilometri) appariva poco plausibile. Non essendo disponibile un vero e proprio libro di bordo, si imponeva una stima basata sul citato promemoria, che del resto teneva conto non solo dei costi variabili (spese di viaggio e di manutenzione) ma anche dei costi fissi (assicurazione, imposte, ammortamenti, locazione del parcheggio ecc.) (sentenza del 19 aprile 2010 cit., consid. 2.2.3).

### **E. 1.4**

Nel caso in discussione, va ricordato che il ricorrente esercita l'attività lucrativa indipendente solo a tempo parziale, avendo anche un'attività lucrativa dipendente. Già questo semplice fatto impone di escludere che l'automobile (una \_\_\_\_\_),

i cui costi gravano sui conti dello studio legale, sia usata solo per scopi commerciali. A ciò si aggiunge che il contribuente non dichiara di possedere un altro veicolo, di carattere privato, limitandosi a sostenere nel ricorso che il suo “nucleo familiare” dispone di due autoveicoli, laddove il secondo appartiene tuttavia verosimilmente alla sua convivente. In ogni caso, l’insorgente non nega di usare il veicolo anche privatamente, ma si limita a contestare il criterio di determinazione della quota privata, adottato dall’ autorità di tassazione. Ora, le contestazioni del ricorso sono generiche e come rilevato si riferiscono in generale al criterio stabilito dal Promemoria 1/2007 dell’ AFC, che il contribuente definisce arbitrario e “non confacente al caso di specie”, in quanto fondato sul valore di acquisto dell’ automobile. Contrariamente a quanto sostenuto nel ricorso, tuttavia, tale criterio non è adottato dall’ autorità fiscale solo per calcolare lo stipendio in natura del dipendente, cui il datore di lavoro concede l’ uso di un veicolo aziendale, ma anche per stabilire la quota privata dell’ uso di un’ automobile nel caso di un contribuente che esercita un’ attività lucrativa indipendente. Basti ribadire che è la stessa AFC ad avere adottato tale metodo, nel già citato promemoria (cfr. anche Reich/Züger/Betschart , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 10 ad art. 27 LIFD, p. 657; v. anche la sentenza CDT n. 80.2011.67 del 19.8.2011, in RtiD I-2012 n. 6t). Nella misura in cui, poi, l’ insorgente rimprovera all’ autorità di tassazione di aver “completamente omesso di esaminare quegli elementi oggettivi e soggettivi atti a determinare in concreto l’ eventuale uso del veicolo aziendale a titolo privato”, egli sembra dimenticare che l’ onere della prova delle spese professionali è a suo carico (cfr. p. es. la già citata sentenza del 19 aprile 2010 cit., consid. 2.2.1, con riferimenti). Non compete cioè all’ autorità fiscale di stabilire la quota privata, bensì al contribuente di comprovare il carattere commerciale delle spese fatte valere.

### **E. 1.5**

Su questo aspetto, il ricorso è conseguentemente respinto.

### **E. 2**

a ediz., Basilea 2017, n. 2 ad art. 27 LIFD, p. 630; Locher , Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, n. 5 ad art. 27 LIFD, p. 677 ). Non è per contro necessario che siano indispensabili al conseguimento del reddito: la tendenza è oggi quella di prediligere una concezione causale, secondo cui sono deducibili non soltanto le spese che il contribuente sostiene per conseguire un reddito, ma tutte quelle che vengono occasionate dalla sua realizzazione ( Locher , op. cit., n. 13 ss. ad art. 25 LIFD, p. 631; Reich/von Ah/Brawand , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Vol I/1, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 8 ad art. 9 LAID, p. 303 s.).

### **E. 2.1**

Nel ricorso, il contribuente contesta poi la misura della deduzione per le cure prestate da terzi ai figli di età inferiore ai 14 anni, limitatamente all’ imposta cantonale. Sebbene nel reclamo il contribuente non abbia contestato questa deduzione, ciò non impedisce comunque alla Camera di entrare nel merito di contestazioni nuove, rispetto a quelle sollevate con il reclamo. Con il ricorso, infatti, possono essere fatti valere tutti i vizi della decisione impugnata e della procedura anteriore (art. 227 cpv. 3 LT; art. 140 cpv. 3 LIFD) e, nell’ esame del ricorso, la Camera di diritto tributario ha le medesime attribuzioni dell’ autorità di tassazione nella procedura di tassazione (art. 228 cpv. 1 LT; art. 142 cpv. 4 LIFD). Con il ricorso possono quindi essere censurati tutti i vizi del provvedimento

impugnato e della precedente procedura. L'autorità di ricorso deve dunque entrare nel merito anche delle contestazioni che riguardano lo stadio di procedura che precede il reclamo e che non erano state sollevate con quest'ultimo (cfr. p. es. la sentenza CDT n. 80.1999.00250 del 2 maggio 2000).

## **E. 2.2**

Secondo l'art. 32 cpv. 3 LT, nella versione in vigore nei periodi fiscali litigiosi, dal reddito sono deducibili le spese comprovate per la cura prestata da terzi a ogni figlio che non ha ancora compiuto i 14 anni e vive in comunione domestica con il contribuente che provvede al suo sostentamento, sempre che queste spese abbiano un nesso causale diretto con l'attività lucrativa, la formazione o l'incapacità d'esercitare attività lucrativa del contribuente fino ad un importo massimo di: a) 10'000 franchi se il reddito netto imponibile, prima di tale deduzione inorganica, è inferiore o uguale a 80'000 franchi; b) 5'500 franchi se il reddito netto imponibile, prima di tale deduzione inorganica, è superiore a 80'000 franchi.

### **E. 2.3.1**

Nel disegno di legge del 23 marzo 2011, il Consiglio di Stato aveva previsto di introdurre un unico limite massimo di reddito, che ammontava a fr. 5'500.--. Nel messaggio, che accompagnava il disegno di legge, il governo cantonale si è così espresso in merito alla fissazione del limite in questione: Detto importo tiene conto del fatto che le deduzioni sociali contemplate nella LT sono fra le più elevate della Svizzera, come già esplicitato la deduzione per figli è una delle più alte e va a beneficio di tutte le famiglie. Si rileva inoltre che la LIFD prevede una deduzione per figli a carico di fr. 6'400.--, sommata alla nuova deduzione per la cura dei figli, si ottiene una deduzione complessiva di fr. 16'400.--. Con l'introduzione di un limite massimo di fr. 5'500.-- a livello cantonale ci si allinea alle deduzioni complessive dell'imposta federale diretta per un figlio a carico con custodia da parte di terzi (fr. 10'900.-- deduzione figli a carico, fr. 5'500.-- deduzione spese di cura prestate da terzi ai figli). Da un raffronto intercantonale, tenuto conto della deduzione sociale per figli a carico e delle spese di custodia si evince che il Canton Ticino, prevedendo una deduzione di fr. 5'500.--, è uno dei Cantoni più concorrenziali. (cfr. Messaggio n. 6481 del 23 marzo 2011, Progetto di modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994: Sgravi fiscali delle famiglie con figli, p. 6).

### **E. 2.3.2**

La maggioranza della Commissione tributaria, tuttavia, ha tenuto conto del fatto che erano pendenti diversi atti parlamentari che si riferivano a tale deduzione e in particolare che un'iniziativa elaborata del PPD chiedeva di estendere questa deduzione a fr. 15'000.-. Nel tentativo di trovare un compromesso equilibrato tra la proposta del CdS e l'iniziativa del PPD, una parte della commissione tributaria ha così proposto di introdurre una deduzione differenziata: · fino ad un reddito imponibile di fr. 80'000.- ha proposto una deduzione analoga a quella federale (fr. 10'000.-); · al di sopra della soglia di fr. 80'000.- ha proposto di mantenere la deduzione di fr. 5'500.- conformandosi al disegno di legge. Nel suo rapporto, la maggioranza commissionale ha anche preso in considerazione quello che ha definito un "rischio giuridico", legato alla soluzione suggerita, formulando le seguenti considerazioni: secondo il CdS, sulla base delle prese di posizione della DdC e dell'AFC, l'introduzione di una deduzione scalare non offrirebbe sufficienti garanzie di compatibilità con il diritto superiore (LAID) e con la Costituzione. In caso di contestazione vi sarebbe

quindi il rischio che la norma possa essere considerata anticostituzionale. Tale rischio ovviamente non va sottovalutato o sottaciuto, ma non va neppure eccessivamente enfatizzato. In questo senso, vanno puntualizzate perlomeno tre cose: non si vede chi dovrebbe ricorrere contro una tale modifica legislativa. Le autorità federali hanno già dichiarato che non è loro intenzione ostacolare l'eventuale adozione di questa deduzione scalare - principio peraltro già presente in altri ambiti: ad esempio l'attuale deduzione per beneficiari di rendite AVS/AI (art. 34 cpv. 2 LT) presenta le stesse caratteristiche, ma nessuno si è mai sognato di rimetterla in discussione. Inoltre, neppure i contribuenti con un reddito elevato dovrebbero avere interesse a ricorrere, in quanto in ogni caso l'alternativa sarebbe ritornare alla proposta del Governo che - per questa categoria di contribuenti - prevede una deduzione di CHF 5'500.- (esattamente uguale a quanto proposto da questo rapporto). Un ulteriore e decisivo elemento che ci fa propendere per la soluzione "scalare", più equa e sociale, e che conferma l'esistenza di un margine di apprezzamento, è da individuare nella presa di posizione dell'AFC - che è, non dimentichiamolo, l'autorità che ha collaborato alla stesura del testo di legge federale. Interpellata in merito, l'AFC ha confermato in maniera esplicita e senza ambiguità che "il testo del messaggio del Consiglio federale può dare adito a diverse interpretazioni". Si tratta di un margine di manovra che i sottoscritti deputati desiderano utilizzare a favore del ceto medio di questo Cantone (cfr. Rapporto di maggioranza n. 6481 R1 del 20 gennaio 2012 della Commissione speciale tributaria sul messaggio 23 marzo 2011 concernente il progetto di modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994, Sgravi fiscali delle famiglie con figli, p. 4).

### **E. 2.3.3**

La minoranza della stessa commissione ha sostenuto il disegno di legge, opponendosi all'introduzione del doppio limite di reddito, con i seguenti argomenti: Il Messaggio del Consiglio Federale relativo alla deduzione di nuova introduzione sulla cura dei figli affidati a terzi recita quanto segue (pag. 4116): "A seconda dell'entità del reddito del contribuente, le deduzioni dalla base di calcolo riducono in modo più o meno considerevole l'aliquota media effettiva di imposta (rapporto tra l'imposta e il reddito lordo) nell'ambito dell'imposta federale diretta (...) Ai sensi di un'armonizzazione verticale e orizzontale la deduzione per spese di cura dei figli dovrebbe essere imperativamente ancorata sia nella LIFD, sia nella LAID e vincolata alle medesime condizioni". Sulla base di quanto sopra citato, nonché di vari altri passaggi contenuti nel Messaggio, si è giunti alla conclusione che: • Il Messaggio del Consiglio federale indica esplicitamente che contribuenti con redditi maggiori avrebbero avuto diritto a deduzioni maggiori per effetto della progressione delle aliquote. L'effetto anti-sociale della deduzione è quindi stato valutato dal legislatore federale. • Sia il testo di legge sia il Messaggio indicano esplicitamente che ai Cantoni è data facoltà di determinare l'importo massimo, ma non di mutare le condizioni per le quali è possibile chiedere la deduzione (secondo il Messaggio la deduzione LIFD e LAID deve essere vincolata alle medesime condizioni e armonizzata in senso verticale ed orizzontale). Una deduzione scalare implicherebbe necessariamente la fissazione di più massimi per differenti categorie di reddito e, pertanto, di diverse condizioni per le differenti categorie di reddito. Da qui il rischio che, a norma introdotta, la Camera di diritto tributario rispettivamente il Tribunale federale possano ritenere questa normativa cantonale lesiva del diritto superiore (LAID). L'Amministrazione federale delle contribuzioni, che ha collaborato nella stesura del testo di legge federale, ha confermato che il testo del Messaggio federale può dare adito a diverse interpretazioni. Il Consiglio di Stato rammenta che trattandosi di deduzione generale inorganica - ciò che presuppone la concessione della deduzione a tutti i

contribuenti che adempiono alle condizioni indipendentemente dall'ammontare del reddito imponibile, il non rispetto di questa clausola potrebbe qualificare la deduzione quale norma anticostituzionale e le conseguenze di questa decisione potrebbero pertanto mettere in discussione la legittimità dell'attuale deduzione per beneficiari di rendite AVS/AI (Art. 34 cpv. 2 LT). (cfr. Rapporto di minoranza n. 6481 R2 del 20 gennaio 2012 della Commissione speciale tributaria sul messaggio 23 marzo 2011 concernente il progetto di modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994, Sgravi fiscali delle famiglie con figli, p. 7 s.).

#### **E. 2.3.4**

Nel corso del dibattito parlamentare, la questione della compatibilità della proposta commissionale con il diritto federale è stata sollevata dalla direttrice del Dipartimento delle finanze e dell'economia, che così si è espressa: Il rapporto commissionale di maggioranza si scosta da tale proposta, innalzando il limite massimo deducibile e introducendo una deduzione differenziata per le spese di cura dei figli, distinguendo, cioè, i redditi imponibili al di sotto degli 80 mila franchi da quelli superiori, il che prefigura un sistema di deduzioni degressive, concetto relativamente nuovo e importante. Nella nostra legge tributaria esiste un solo caso analogo riguardante le persone beneficiarie di AVS/AI, il quale, però, sarebbe a sua volta messo in discussione, qualora il principio degressivo relativo alle deduzioni in oggetto dovesse essere contestato. Con la conseguenza di compromettere un meccanismo che permette di sostenere, tra i beneficiari di rendite AVS/AI, coloro i quali hanno i redditi più bassi. Ma c'è un ulteriore elemento di cui bisogna tener conto: la scelta del Governo comporta un impatto finanziario valutato in una forchetta che va da 1.9 milioni a 2.6 milioni di franchi, mentre la proposta della maggioranza della Commissione rappresenta un costo, non di 2 o 3 milioni di franchi, ma attorno ai 5 milioni di franchi. La presa di posizione del Consiglio di Stato in ordine alla proposta della maggioranza della Commissione è che la deduzione scalare non dà sufficienti garanzie di compatibilità con il diritto superiore e anche con il principio costituzionale di parità di trattamento. E cioè un'equità fiscale orizzontale, per cui persone che hanno uno stesso reddito imponibile, ma oggettivamente situazioni diverse, si vedono concedere il diritto l'una a determinate deduzioni, mentre l'altra ne rimane esclusa. Per queste ragioni, la posizione del Consiglio di Stato rimane quella contenuta nel messaggio. Invito dunque il Gran Consiglio a sostenere le conclusioni del rapporto della minoranza della Commissione speciale tributaria. (Verbali del Gran Consiglio, Anni 2011/2012, p. 4057).

#### **E. 2.4**

Laddove lamenta “una evidente disparità di trattamento, non suffragata da basi legali sufficienti, dove a fronte di circostanze essenzialmente uguali (costi di cure per terzi), si applica un trattamento fiscale differente”, il ricorrente intende chiaramente riferirsi alla questione sollevata nei materiali legislativi menzionati. A suo avviso, cioè, il legislatore cantonale non avrebbe potuto prevedere una deduzione di misura diversa per due contribuenti, per il solo fatto che uno ha un reddito imponibile più elevato dell'altro. O, altrimenti detto, avrebbe dovuto prevedere una deduzione della stessa misura, indipendentemente dal reddito imponibile dei contribuenti. A tale riguardo, si ricordi che il legislatore cantonale ha introdotto la deduzione litigiosa per conformarsi a un obbligo imposto dal diritto federale. L'art. 9 cpv. 2 lett. m della Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) ha infatti obbligato i cantoni a prevedere la deduzione generale delle spese comprovate, fino a un importo stabilito dal diritto cantonale, per la cura prestata da terzi a

ogni figlio che non ha ancora compiuto i 14 anni e vive in comunione domestica con il contribuente che provvede al suo sostentamento, sempre che queste spese abbiano un nesso causale diretto con l'attività lucrativa, la formazione o l'incapacità d'esercitare attività lucrativa del contribuente. La disposizione federale è stata introdotta dalla Legge federale del 25 settembre 2009 sullo sgravio fiscale delle famiglie con figli, in vigore dal 1° gennaio 2011 (RU 2010 455), che ha attribuito ai cantoni due anni di tempo per adeguare la loro legislazione (art. 72 I LAID). Nel messaggio che accompagnava il disegno di legge, il Consiglio federale ha affermato quanto segue: D'ora in poi i Cantoni saranno tenuti a concedere la deduzione delle spese di cura prestata da terzi ai figli. Come finora essi potranno stabilire autonomamente l'entità della deduzione. (Messaggio n. 09.045 concernente la legge federale sullo sgravio fiscale delle famiglie con figli del 20 maggio 2009, FF 2009 4095, p. 4132).

### **E. 2.5**

Per quanto attiene alle esigenze poste dal diritto federale dell'armonizzazione, il fatto che l'art. 9 cpv. 2 LAID preveda un elenco tassativo di deduzioni implica che i cantoni non ne possano prevedere altre, come peraltro espressamente indicato all'art. 9 cpv. 4 LAID. Inoltre, i cantoni sono anche tenuti a garantire effettivamente le deduzioni previste dall'art. 9 cpv. 2 LAID (cfr. p. es. la sentenza del TF 2C\_429/2008 del 10.12.2008, in RF 64/2009 p. 376, consid. 7 e giurisprudenza citata). Pronunciandosi in merito alla portata dell'art. 9 cpv. 2 lett. g LAID, che come l'art. 9 cpv. 2 lett. m LAID impone ai cantoni di stabilire un ammontare massimo, la Suprema Corte ha rilevato che dalla LAID non si può ricavare alcuna indicazione in merito alla misura che deve avere il limite massimo. Ai cantoni è in tal modo lasciato un margine di manovra, limitato peraltro dagli articoli 8 e 9 Cost. Il Tribunale federale ha anche ricordato l'esigenza di tener conto dell'armonizzazione verticale, cioè fra l'imposta federale diretta e l'imposta cantonale, e in tal modo di una maggiore trasparenza del sistema fiscale svizzero (RF 64/2009 p. 376, consid. 7). Secondo i giudici dell'Alta Corte, il legislatore cantonale non può per contro prevedere altri limiti, come per esempio quello di una franchigia che deve essere superata affinché la deduzione sia ammessa, come avviene invece per le spese di malattia e infortunio secondo l'art. 9 cpv. 2 lett. h LAID (RF 64/2009 p. 376, consid. 8.3).

### **E. 2.6**

Fra le deduzioni per le quali la legge federale impone ai cantoni di introdurre un limite massimo figura anche la deduzione per attività lucrativa dei coniugi. Secondo l'art. 9 cpv. 2 lett. k LAID, infatti, i cantoni devono prevedere una deduzione dal reddito lavorativo che uno dei coniugi consegue indipendentemente dalla professione, dal commercio o dall'impresa dell'altro, sino a concorrenza di un ammontare determinato dal diritto cantonale. Diversi cantoni tuttavia non si sono limitati a fissare un limite massimo alla deduzione, ma hanno stabilito anche una deduzione percentuale dal reddito del coniuge che guadagna meno. La stessa Confederazione ha del resto previsto che dal reddito lavorativo più basso sia "dedotto il 50 per cento ma almeno 8100 e al massimo 13 400 franchi" (art. 33 cpv. 2 prima frase LIFD; per una panoramica sulla disciplina nei singoli cantoni cfr. AFC, Brochures fiscales 2017, Impôts sur le revenu des personnes physiques, Déduction pour couple à deux revenus, [ [https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publicationen/steuermaepchen/Zweitverdiener\\_de-fr.pdf.download.pdf/Zweitverdiener\\_de-fr.pdf](https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publicationen/steuermaepchen/Zweitverdiener_de-fr.pdf.download.pdf/Zweitverdiener_de-fr.pdf) ] ). Ora, sebbene il legislatore cantonale si sia in tal modo discostato dalla rigorosa lettera dell'art. 9 cpv. 2 lett. k LAID, si ritiene tuttavia che le disposizioni

adottate siano conformi al diritto federale, tenendo conto sia della genesi della norma sia del grado di maturazione dell'armonizzazione come pure della stretta vicinanza con la questione delle aliquote d'imposta ( Reich/von Ah/Brawand , op. cit., n. 56 ad art. 9 LAID, p. 322 e dottrina citata).

### **E. 2.7**

Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve ritenere che il legislatore cantonale, fissando non un unico ma due limiti massimi, a dipendenza del reddito imponibile del contribuente, non abbia violato l'art. 9 cpv. 2 lett. m LAID. La disposizione cantonale sarebbe stata incompatibile con il diritto federale superiore, se avesse limitato il diritto alla deduzione ai soli contribuenti il cui reddito imponibile è inferiore a 80'000 franchi. Invece, si è limitato a prevedere una deduzione più elevata per i contribuenti con redditi inferiori. E, soprattutto, tale scelta non nasce da una svista, ma è frutto di una valutazione politica che ha tenuto conto, da un lato, dello stretto legame con le deduzioni sociali, in particolare di quella per figli a carico, che è la più elevata nel confronto intercantonale (cfr. AFC, Brochures fiscales 2017, Impôts sur le revenu des personnes physiques, Déductions sociales du revenu, Déduction pour enfant, [https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/steuermaepchen/KinderabzugE\\_de-fr.pdf.download.pdf/KinderabzugE\\_de-fr.pdf](https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/steuermaepchen/KinderabzugE_de-fr.pdf.download.pdf/KinderabzugE_de-fr.pdf) ), e, dall'altro, della preoccupazione di offrire un incentivo efficace al lavoro di entrambi i genitori.

### **E. 2.8**

Nella misura in cui il ricorrente lamenta una disparità di trattamento, si deve ritenere che ritenga che la disciplina prevista dalla legge cantonale sia in contrasto con la Costituzione federale. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, un decreto di portata generale viola il principio della parità di trattamento (art. 8 Cost.) se opera delle distinzioni che nella situazione da regolamentare non appaiono giustificate da alcun motivo ragionevole oppure se omette delle distinzioni che invece in base alle circostanze si imporrebbero, ovvero se tratta in modo diverso ciò che è simile e in modo identico ciò che non lo è. In quest'ambito e nei limiti posti dal divieto dell'arbitrio, il legislatore gode di un ampio margine di apprezzamento. Nel diritto tributario, la parità di trattamento stabilita dall'art. 8 Cost. si concretizza nei principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione, come pure nel principio dell'imposizione secondo la capacità economica (principio di capacità contributiva; art. 127 cpv. 2 Cost.) (cfr. p. es. la sentenza 2A.4/2006 del 26.6.2006 consid. 6 con riferimenti). Ora, con le aliquote progressive è inevitabile che una uguale deduzione comporti un risparmio d'imposta superiore per i contribuenti con un reddito imponibile e, di riflesso, con un'aliquota media più elevati. In sé, ciò è compatibile con il principio di capacità contributiva. Lo scopo dell'intervento del legislatore cantonale consiste chiaramente nel cercare di attenuare questo effetto, riducendo il limite massimo della deduzione quando il reddito imponibile – e di riflesso l'aliquota media – supera una determinata soglia. Se si considera il fatto che, in ogni caso, la deduzione delle spese per la cura prestata da terzi ai figli deve sottostare a un limite massimo e che, di conseguenza, non ogni spesa di questa natura è deducibile, si deve ammettere che il semplice fatto di introdurre una deduzione regressiva non appare censurabile dal profilo costituzionale. In ogni caso, l'insorgente non dimostra che la normativa censurata sia in contrasto con l'art. 8 e/o con l'art. 127 cpv. 2 Cost. (sul tema, con particolare riguardo alle deduzioni sociali, cfr. anche Bernasconi/Fumagalli, Costituzione e deduzioni sociali – Conformità ai principi di uguaglianza e di capacità contributiva, in *Novità fiscali 2018* p. 7 ss.).

### **E. 2.9**

Anche su questo aspetto, il ricorso è conseguentemente respinto.

### **E. 3**

Visto l'esito del ricorso, la tassa di giustizia e le spese processuali sono a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 1'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 1'100.– sono a carico del ricorrente. 3. Contro il present 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.