

TI_GERICHTE 80.2017.70 vom 25. Juli 2017

TI Tribunale d'appello, 2017-07-25, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.70

FR: TI_GERICHTE 80.2017.70 du 25 juillet 2017

IT: TI_GERICHTE 80.2017.70 del 25 luglio 2017

Erwägungen

E. 7

= ASA 70 p. 210).

3.4.

Questa soluzione, che circoscrive l'agevolazione prevista sia dall'art. 37 LIFD sia dall'art. 37 LT ai soli casi in cui il versamento arretrato non è frutto di scelta deliberata del beneficiario, consente un'applicazione della norma conforme al suo spirito, che è in sostanza quello di non penalizzare l'imposizione di prestazioni periodiche maturate nel passato con un'aliquota maggiorata, quando, indipendentemente dalla volontà del beneficiario, vengono liquidate con un versamento unico (RDAF 2002 II 1 = StE 2001 B 29.2 N. 7 = ASA 70 p. 210).

3.5.

Nella sentenza citata dall'Ufficio di tassazione nella decisione impugnata, questa Corte si è confrontata con il trattamento fiscale dell'indennità versata secondo l'art. 34a cpv. 3 OPers agli ufficiali e sottoufficiali di professione dell'esercito, in caso di uscita anticipata. Siccome è versata allo scopo di indennizzare a posteriori il lavoro domenicale, notturno e supplementare, svolto ma non remunerato durante gli anni di servizio, ha ritenuto che si giustifichi la sua assimilazione ad una liquidazione in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti. La prestazione viene pertanto imposta con l'aliquota corrispondente alla prestazione ricorrente annua, cioè all'indennità per ogni anno di servizio (cfr. la sentenza CDT n. 80.2014.129/130 del 22.10.2014, in RtiD I-2015 n. 6t, consid. 3).

3.6.

Diversamente dal caso appena citato, l'indennità di uscita erogata dalla Confederazione alla ricorrente non compensa posteriori il lavoro da lei prestato, che non è stato remunerato durante gli anni di servizio. Il fatto stesso che, come ha sottolineato l'insorgente, le fosse dapprima stato proposto un indennizzo pari a tre stipendi mensili e che, grazie all'intervento del suo legale, sia poi stato elevato a dodici mensilità, dimostra che la misura della prestazione da lei percepita prescinde completamente dall'ammontare di prestazioni ricorrenti passate o future.

Non si giustifica di conseguenza l'assimilazione dell'indennità in questione ad una liquidazione in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti.

4. Visto l'esito del ricorso, la tassa di giustizia e le spese processuali sono a carico della ricorrente, soccombente.

-;

-;

-;

-.

- municipio di.

per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'■appello

Il presidente: Lasegretaria:

E. 29

settembre 2014, le parti hanno sottoscritto un nuovo accordo, con il quale, oltre al pagamento dello stipendio integrale fino al 30 novembre 2014, è stato convenuto il versamento “in un unico pagamento” di “uno stipendio annuo alla fine del mese di novembre 2014 (art. 19 cpv. 5 e 7 LPers; art. 41 e art. 79 cpv. 1 e 5 OPers)”. B. Notificando a RI 1 la tassazione IC/IFD 2014, con decisione del 19 ottobre 2016, l'RS 1 ha commisurato il reddito imponibile in fr. 184'100.– per l'IC e in fr. 184'600.– per l'IFD. Nel reddito del lavoro è stata considerata, oltre allo stipendio dal 1° gennaio al 30 novembre 2014, anche l'indennità di uscita di fr. 116'023.–. C. La contribuente ha interposto reclamo contro la decisione in questione, con scritto del 27 ottobre 2016, nel quale chiedeva che l'indennità di uscita fosse tassata separatamente con un'aliquota attenuata, trattandosi non di salario bensì di un'indennità “a compensazione della perdita del posto di lavoro e della conseguente disoccupazione”. L'Ufficio di tassazione si è rivolto alla reclamante con lettera del 4 novembre 2016, invitandola a produrre copia della convenzione stipulata con il datore di lavoro dell'eventuale base legale su cui la convenzione era fondata. La contribuente ha trasmesso la documentazione richiesta il 23 novembre 2016, argomentando che l'importo litigioso costituiva “un versamento per licenziamento abusivo”, il cui importo era stato quadruplicato rispetto alla prima proposta, in seguito ad un “intervento legale”. D. Con decisione del 1° marzo 2017, l'autorità fiscale ha respinto il reclamo. Nella motivazione della decisione ha sostenuto che le indennità di partenza rappresentano, di principio, un reddito proveniente da un'attività lucrativa dipendente e come tali soggiacciono all'imposta sul reddito. Tuttavia, vi sarebbero due eccezioni: le indennità di partenza a carattere previdenziale e le liquidazioni in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti. Per le prime, la legge prevede un'imposizione separata, ma si richiede l'adempimento di tre condizioni (età minima 55 anni, cessazione definitiva dell'attività lucrativa principale, lacuna previdenziale a causa dell'uscita dall'impresa), non integrate nella fattispecie. Per la seconda la legge prevede invece un'attenuazione dell'aliquota, a condizione che la prestazione unica sostituisca una prestazione periodica indipendentemente dalla volontà delle parti, ma anche tale presupposto non sarebbe stato adempiuto nel caso in esame. E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 ripropone la richiesta di “un'imposizione agevolata dell'indennità di uscita”, sottolineando che è stata licenziata dopo aver compiuto i 50 anni e che ha dovuto attendere fino al febbraio 2017 per poter trovare un nuovo impiego. La sua proposta è di suddividere l'importo percepito fra i due periodi fiscali 2015 e 2016. Diritto 1. 1.1. Secondo gli artt. 23 cpv. 1 lett. c LIFD e 22 lett. c LT, di identico tenore, sono imponibili gli indennizzi per la cessazione o il mancato esercizio di un'attività. L'applicazione di questo disposto di legge pone sovente delicati problemi interpretativi volti a delimitare l'applicazione della norma, la cui formulazione è apparentemente molto ampia, da altre disposizioni di legge. È il caso per esempio delle liquidazioni in capitale nel quadro dei cosiddetti piani sociali, che possono essere erogate ai lavoratori per compensare la cessazione dell'attività o quale controprestazione per la

rinuncia a esercitare un'attività (Zigerlig/Jud , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, art. 23 LIFD, n. 15, p. 260; Oberson , Droit fiscal suisse, Basilea 1998, p. 109). 1.2. L'art. 38 cpv. 1 LT, dal canto suo, impone separatamente con un'imposta annua intera le prestazioni in capitale secondo l'articolo 21 (vale a dire i redditi da fonti previdenziali) e i versamenti analoghi di cui all'articolo 16 capoverso 2 (vale a dire le liquidazioni in capitale provenienti da istituzioni previdenziali in rapporto con l'attività dipendente e analoghi versamenti in capitale del datore di lavoro), come anche le somme versate in seguito a decesso, danno corporale permanente o pregiudizio durevole della salute (art. 22 lettera b). Secondo l'art. 38 cpv. 2 LT, l'imposta è calcolata con l'aliquota che sarebbe applicabile se al posto della prestazione unica fosse versata una prestazione annua corrispondente. L'aliquota minima è del 2 per cento. L'art. 38 cpv. 1 LIFD prevede, analogamente all'art. 38 LT, l'imposizione separata delle prestazioni in capitale secondo l'art. 22 (vale a dire i proventi da fonti previdenziali elencate nella norma), come anche le somme versate in seguito a decesso, danno corporale permanente o pregiudizio durevole della salute. Tali prestazioni includono, pur non menzionandoli esplicitamente, anche i "versamenti analoghi" (Baumgartner , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Vol. I/2a, art. 38 LIFD, p. 467). L'aliquota è calcolata secondo l'art. 38 cpv. 2 LIFD su un quinto della tariffa secondo l'art. 36 (vale a dire su un quinto dell'aliquota normale). 1.3. In una sentenza del 2001, il Tribunale federale ha deciso che un'indennità di partenza in forma di prestazione in capitale versata spontaneamente dal datore di lavoro ad un contribuente di 48 anni si considera come parte integrante del salario con la conseguenza che né l'articolo 21 lettera c , né un'imposizione privilegiata secondo l'articolo 17 capoverso 2 entrano in considerazione; neanche la cosiddetta aliquota della rendita di cui all'articolo 37 è applicabile (Tribunale federale, 6 marzo 2001, in ASA 71 p. 486 = StE 2001 B 26.13 Nr. 15 = RF 2001 p. 345 = Pra 2001 p. 767 = RDAF 2001 II 253). Nella fattispecie, si trattava di un dipendente di 48 anni che era stato licenziato nell'ambito di una ristrutturazione aziendale ed al quale il datore di lavoro aveva versato spontaneamente una prestazione denominata "pagamento compensatorio per l'età e per gli anni di servizio", per un ammontare lordo di fr. 119'565.—. Secondo le indicazioni del datore di lavoro, lo scopo di tale versamento era di "compensare eventuali lacune o perdite di salario durevoli nell'ambito della previdenza professionale", che sarebbero risultati dal licenziamento collettivo. 1.4. Nella circolare n. 1 del 3 ottobre 2002 (" L'indennità di partenza e la liquidazione in capitale del datore di lavoro", par. 3.2) , l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha stabilito che, dal profilo fiscale, le analoghe indennità in capitale del datore di lavoro ai sensi dell'articolo 17 capoverso 2 LIFD possono essere considerate come prestazioni di previdenza, purché siano soddisfatte cumulativamente le seguenti condizioni: a) il contribuente lascia l'impresa dopo aver compiuto 55 anni; b) cessa o deve cessare definitivamente l'attività lucrativa (principale); c) con l'uscita dall'impresa e dal relativo istituto di previdenza si crea una lacuna previdenziale. La lacuna è calcolata dall'istituto di previdenza. Ai fini di tale calcolo possono venir prese in considerazione soltanto future lacune previdenziali basate sui contributi ordinari del lavoratore e del datore di lavoro per il periodo a contare dall'uscita dall'istituto di previdenza fino al raggiungimento dell'età limite ordinaria sulla base del guadagno fino ad allora assicurato. Un riscatto che sarebbe già stato possibile al momento dell'uscita non può essere preso in considerazione nel calcolo. 1.5. In una sentenza del 2010, l'Alta Corte ha ricordato che la citata circolare costituisce una semplice direttiva amministrativa e non una base legale, sicché non vincola né i cittadini né i tribunali né

l'autorità amministrativa; essa non deve pertanto essere applicata letteralmente e non dispensa le autorità dalla considerazione delle circostanze del caso concreto. In particolare, il limite di età di 55 anni non ha più alcun fondamento nella legislazione oggi in vigore in materia di previdenza professionale, dopo che, dal 1° gennaio 2006, l'età minima di pensionamento è passata a 58 anni, con riserva di alcune eccezioni (cfr. art. 1 i dell' Ordinanza sulla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità [OPP 2; RS 831.441.1]). Il Tribunale federale ha concluso che un'indennità di partenza versata dal datore di lavoro, per beneficiare dell'imposizione privilegiata prevista dall'art. 38 LIFD, deve avere uno stretto legame con la previdenza professionale. Questa interpretazione scaturisce non solo dal testo della legge, secondo cui sono contemplati solo i versamenti in capitale analoghi a quelli provenienti da istituzioni previdenziali in rapporto con l'attività dipendente, ma anche dallo scopo di politica sociale della normativa. I giudici hanno così confermato la precedente giurisprudenza, che subordina all'imposizione privilegiata il preponderante obiettivo previdenziale della prestazione versata dal datore di lavoro (cfr. la sentenza del 19 agosto 2010, n. 2C_538/2010, in StE 2011 B 26.13 n. 26 = RDAF 2011 II p. 60 consid. 4.5, con riferimento a ASA 71 p. 486 = StE 2001 B 26.13 Nr. 15 = RF 2001 p. 345 = Pra 2001 p. 767 = RDAF 2001 II 253 consid. 4.2). Nella fattispecie esaminata, il Tribunale federale ha dunque ammesso che rientrasse nel campo d'applicazione dell'art. 17 cpv. 2 LIFD anche il caso di un lavoratore che non aveva ancora compiuto i 55 anni (mancavano alcuni mesi), ma che tuttavia era stato licenziato nel quadro di una ristrutturazione.

2. 2.1. Nel caso in esame, all'età di 52 anni la ricorrente ha firmato un accordo concernente la rescissione consensuale del rapporto di lavoro con effetto al 30 novembre 2014. Oltre a pagarle lo stipendio integrale fino al 30 novembre 2014, il datore di lavoro si è impegnato a versarle "in un unico pagamento uno stipendio annuo alla fine del mese di novembre 2014 (art. 19 cpv. 5 e 7 LPers; art. 41 e art. 79 cpv. 1 e 5 OPers)". Va rilevato dapprima che la proposta dell'insorgente, di suddividere l'importo percepito fra i due periodi fiscali 2015 e 2016, non può essere presa in considerazione. Il reddito imponibile è infatti determinato in base ai proventi percepiti durante il periodo fiscale (art. 41 cpv. 1 LIFD; art. 51 cpv. 1 LT). L'indennità di uscita è stata interamente pagata nel corso del 2014 ed è stata inclusa nel certificato di salario dello stesso periodo fiscale. Seguendo la decisione impugnata, può tutt'al più essere verificato se la prestazione in questione non possa sottostare alla tassazione separata secondo gli articoli 38 LT e 38 LIFD.

2.2. Secondo l'art. 19 cpv. 3 della Legge del 24 marzo 2000 sul personale federale (LPers; RS 172.220.1), il datore di lavoro versa un'indennità all'impiegato se: a. quest'ultimo esercita una professione per la quale la domanda è scarsa o inesistente; b. il rapporto di lavoro dura da molto tempo o l'impiegato ha già raggiunto una certa età. Le disposizioni d'esecuzione possono tuttavia prevedere il versamento di un'indennità ad altri impiegati o in caso di risoluzione del rapporto di lavoro di comune intesa (art. 19 cpv. 4 LPers). L'indennità ammonta almeno a uno stipendio mensile e al massimo a uno stipendio annuo (art. 19 cpv. 5 LPers). Il datore di lavoro può versare l'indennità con un versamento unico o a rate (art. 19 cpv. 7 LPers). L'art. 79 cpv. 4 dell'Ordinanza del 3 luglio 2001 sul personale federale (OPers; RS 172.220.111.3) dispone che, all'atto di stabilire le indennità, si tenga conto in particolare dell'età dell'impiegato, della sua situazione professionale e personale, della durata complessiva dell'impiego presso le unità amministrative e del termine di disdetta. Il calcolo delle indennità è retto dalle componenti dello stipendio assicurabile secondo l'allegato 2 che l'impiegato percepirebbe il giorno dell'esigibilità. Ne sono esclusi i premi di prestazione (art. 79 cpv. 5 OPers).

2.3. L'indennità versata alla ricorrente si fonda sulla

risoluzione del rapporto di lavoro intervenuta di comune intesa (art. 19 cpv. 4 LPers) e ammonta all'importo massimo previsto (art. 19 cpv. 5 LPers). Come correttamente stabilito dall'autorità fiscale nella decisione impugnata, la prestazione in questione non rientra fra i versamenti in capitale del datore di lavoro analoghi alle liquidazioni in capitale provenienti da istituzioni previdenziali in rapporto con l'attività dipendente. Il suo obiettivo non è infatti in alcun modo di carattere previdenziale, non essendo evidentemente finalizzata a colmare una lacuna previdenziale. Inoltre, la ricorrente ha cessato l'attività ancora relativamente giovane e, come da lei stessa riconosciuto, ha poi intrapreso una nuova attività lucrativa. È conseguentemente escluso l'assoggettamento all'imposta annua intera secondo gli articoli 38 LT e 38 LIFD.

3. 3.1. Seguendo le argomentazioni su cui è fondata la decisione impugnata, ci si può ancora chiedere se la prestazione in discorso possa essere assoggettata all'imposta con le aliquote attenuate previste per le liquidazioni in capitale che sostituiscono prestazioni ricorrenti.

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

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

3.4. Questa soluzione, che circoscrive l'agevolazione prevista sia dall'art. 37 LIFD sia dall'art. 37 LT ai soli casi in cui il versamento arretrato non è frutto di scelta deliberata del beneficiario, consente un'applicazione della norma conforme al suo spirito, che è in sostanza quello di non penalizzare l'imposizione di prestazioni periodiche

maturate nel passato con un'aliquota maggiorata, quando, indipendentemente dalla volontà del beneficiario, vengono liquidate con un versamento unico (RDAF 2002 II 1 = StE 2001 B 29.2 N. 7 = ASA 70 p. 210). 3.5. Nella sentenza citata dall'Ufficio di tassazione nella decisione impugnata, questa Corte si è confrontata con il trattamento fiscale dell'indennità versata secondo l'art. 34a cpv. 3 OPers agli ufficiali e sottoufficiali di professione dell'esercito, in caso di uscita anticipata. Siccome è versata allo scopo di indennizzare a posteriori il lavoro domenicale, notturno e supplementare, svolto ma non remunerato durante gli anni di servizio, ha ritenuto che si giustifichi la sua assimilazione ad una liquidazione in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti. La prestazione viene pertanto imposta con l'aliquota corrispondente alla prestazione ricorrente annua, cioè all'indennità per ogni anno di servizio (cfr. la sentenza CDT n. 80.2014.129/130 del 22.10.2014, in RtiD I-2015 n. 6t, consid. 3). 3.6. Diversamente dal caso appena citato, l'indennità di uscita erogata dalla Confederazione alla ricorrente non compensa a posteriori il lavoro da lei prestato, che non è stato remunerato durante gli anni di servizio. Il fatto stesso che, come ha sottolineato l'insorgente, le fosse dapprima stato proposto un indennizzo pari a tre stipendi mensili e che, grazie all'intervento del suo legale, sia poi stato elevato a dodici mensilità, dimostra che la misura della prestazione da lei percepita prescinde completamente dall'ammontare di prestazioni ricorrenti passate o future. Non si giustifica di conseguenza l'assimilazione dell'indennità in questione ad una liquidazione in capitale in sostituzione di prestazioni ricorrenti. 4. Visto l'esito del ricorso, la tassa di giustizia e le spese processuali sono a carico della 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. 600.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 680.– sono a carico della ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: -; -; -; -. Copia per conoscenza: - municipio di. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

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