

TI_GERICHTE 80.2020.21 vom 22. Januar 2020

TI Tribunale d'appello, 2020-01-22, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2020.21

FR: TI_GERICHTE 80.2020.21 du 22 janvier 2020

IT: TI_GERICHTE 80.2020.21 del 22 gennaio 2020

Regeste

Deduzioni sociali: figli a carico, separazione dei genitori durante il periodo fiscale, deduzione negata al genitore che versa alimenti

Erwägungen

E. 1

Il ricorso verte sulla concessione della deduzione sociale per figlio a carico prevista dall'art. 34 cpv. 1 lett. a LT risp. dall'art. 35 cpv. 1 lett. a LIFD per i figli minorenni _____ e _____ che, dopo la separazione dei genitori avvenuta ad ottobre 2018, sono stati affidati alle cure della madre. Secondo il ricorrente, il cambiamento di stato civile influisce “ sul periodo di assoggettamento ” poiché “ da gennaio a settembre 2018 (... ben 9 mesi ...) figli e coniuge erano ancora completamente a [suo] carico ”. Per l'UT Bellinzona, invece, il contribuente non ha diritto alla deduzione per figli a carico perché le condizioni per il suo ottenimento non sono soddisfatte e perché beneficia già della deduzione degli alimenti corrisposti all'ex coniuge e ai figli minorenni.

E. 2.1

Secondo gli articoli 9 cpv. 1 LIFD e 8 cpv. 1 LT (risp. 3 cpv. 3 LAID), il reddito (e, per l'imposta cantonale, anche la sostanza) di coniugi non separati legalmente o di fatto è cumulato, qualunque sia il regime dei beni. In caso di divorzio o separazione legale o di fatto, il cumulo degli elementi imponibili viene pertanto meno e i coniugi sono tassati individualmente per tutto il periodo fiscale (art. 42 cpv. 2 LIFD risp. art. 53 cpv. 2 LT). Sia in caso di matrimonio sia in caso di divorzio o separazione, la situazione personale alla fine del periodo fiscale è quindi determinante per l'intero periodo fiscale. Lo stesso criterio vale del resto anche per il riconoscimento delle deduzioni sociali (art. 35 cpv. 2 LIFD risp. art. 34 cpv. 3 LT) come pure per stabilire l'aliquota applicabile (art. 35 cpv. 4 LT; cfr. anche la sentenza del Tribunale federale del 20 settembre 2014, n. 2C_1145/2013 e 2C_1146/2013, consid. 2.2).

E. 2.2

Fintanto che la famiglia costituisce un'unità economica, gli apporti dei singoli membri al reddito complessivo non hanno alcuna rilevanza individuale e le spese che il contribuente sopporta per il mantenimento della famiglia non sono deducibili dai proventi conseguiti (art. 34 lett. a LIFD; art. 33 lett. a LT). Per contro, in caso di divorzio o separazione legale o di fatto, gli alimenti percepiti da un contribuente per sé stesso e per i figli sotto la sua autorità parentale sono imponibili nella sua partita fiscale (art. 23 lett. f LIFD; art. 22 lett. f LT), mentre sono deducibili per il contribuente che li versa (art. 33 cpv. 1 lett. c LIFD; art. 32 cpv. 1 lett. c LT). Pur se non regolato espressamente dalla legge, il medesimo regime si applica anche ai concubini con figli, per i quali l'esistenza di comunione domestica è

irrilevante sotto il profilo delle deduzioni e delle tariffe (sentenza del Tribunale federale del 4 settembre 2007 n. 2A.683/2006, in RtiD I-2008 n. 16t, consid. 5.1, con riferimento a: ASA 69 p. 198, consid. 3; StE 2007 B 27.2 n. 30, consid. 3.2).

E. 2.3

Nel caso degli alimenti, il principio di congruenza o di corrispondenza esige che tutte le prestazioni che vengono assoggettate all'imposta siano dedotte dal reddito di colui che le effettua e che solo le prestazioni che vengono assoggettate all'imposta presso chi le riceve siano dedotte dal reddito del debitore. Così, l'ammontare delle prestazioni ammesse in deduzione presso il debitore deve corrispondere a quello delle prestazioni assoggettate all'imposta presso il creditore (Locher , Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1-48 DBG, 2 a ed., Basilea 2019, n. 55 ad art. 23, p. 731, e n. 41 ad art. 33 LIFD, p. 994; inoltre, Hunziker/Mayer-Knobel , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 18 ad art. 33 LIFD, p. 794; cfr. anche CDT n. 80.2007.37 del 10 aprile 2008 consid. 2.4.).

E. 2.4

Nel caso in esame, al 31.12.2018 il ricorrente era separato. Per l'intero periodo fiscale, è quindi stato sottoposto a tassazione individuale. L'autorità di tassazione gli ha correttamente accordato la deduzione degli alimenti versati ai figli minorenni e all'ex coniuge nell'arco degli ultimi tre mesi del 2018.

E. 3.1

Ora, il ricorrente vorrebbe che gli fosse riconosciuta (almeno proporzionalmente) la deduzione sociale per figli a carico, perché prima della separazione si era personalmente occupato del sostentamento della famiglia.

E. 3.2

Per l'art. 34 cpv. 1 lett. a LT, sono dedotti dal reddito netto, per ogni figlio minorenni, a tirocinio o agli studi fino al 28.mo anno di età, al cui sostentamento il contribuente provvede, 11'100.– franchi. Un'analoga deduzione è prevista pure in materia di imposta federale diretta, per la quale però l'ammontare è limitato a 6'500.– franchi (cfr., al proposito, l'art. 35 cpv. 1 lett. a LIFD, che dal 1° gennaio 2014 ha sostituito l'art. 213 cpv. 1 lett. a LIFD; cfr. inoltre Agner/Jung/ Steinmann , Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, n. 2 ad art. 35 LIFD, p. 149). Dal 1° gennaio 2012, è stata introdotta una seconda frase al capoverso 1 per cui se i genitori sono tassati separatamente e se il figlio sottostà all'autorità parentale in comune e non sono versati alimenti secondo l'articolo 32 capoverso 1 lettera c , anche la deduzione per i figli è ripartita per metà (art. 34 cpv. 1 lett. a , seconda frase LT risp. art. 35 cpv. 1 lett. a , seconda frase LIFD). Per l'imposta cantonale, per figli a carico si intendono i figli minorenni (che, al 31 dicembre del periodo fiscale interessato non hanno ancora diciotto anni) e quelli a tirocinio o agli studi fino al 28.mo anno di età al cui sostentamento il contribuente provvede. La LIFD invece non prevede un limite di età per la deduzione per i figli. Secondo l'articolo 277 capoverso 2 CC i genitori, per quanto si possa ragionevolmente pretendere da loro dato l'insieme delle circostanze, devono continuare a provvedere al mantenimento del figlio, anche se ha raggiunto la maggiore età, fino alla normale conclusione di una formazione appropriata (Circolare dell'Amministrazione federale delle contribuzioni n. 30 del 21 dicembre 2010, Imposizione dei coniugi e della famiglia secondo la LIFD, p. 20). Di conseguenza, in generale la deduzione non può più essere fatta valere quando il figlio ha compiuto, alla fine

del periodo fiscale o dell'assoggettamento, il 25° o il 26° anno di età (cfr. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3 a ediz., Zurigo 2016, n. 42 ad art. 35 LIFD, p. 713).

E. 3.3

La giurisprudenza del Tribunale federale esclude che si possa accordare la deduzione sociale per figlio a carico sia al contribuente separato o divorziato che provvede al suo sostentamento sia a colui che versa il contributo di mantenimento per il figlio. Se così non fosse, i genitori tassati separatamente sarebbero favoriti rispetto ad una coppia sposata che può pretendere deduzione per figlio a carico una sola volta (DTF 133 II 305, consid. 6.8; sentenza TF 4 settembre 2007 n. 2A.683/2006 consid. 5.2 = RDAF 2008 II 225; Jaques, op. cit., p. 802 n. 25 ad art. 35 LIFD). Anche la deduzione per figlio a carico e la deduzione degli alimenti per il figlio conformemente all'art. 33 cpv. 1 lett. c LIFD non possono essere cumulate (cfr. Baumgartner/Eichenberger, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3 a ed., Basilea 2017, p. 895 n. 32a ad art. 35 LIFD). L'Alta Corte ha precisato che, dal momento che gli alimenti pagati sono deducibili dai proventi, il reddito fiscale del contribuente che li versa risulta di per sé al netto di oneri per i figli. Questo genitore non è pertanto considerato come contribuente che provvede al sostentamento ai sensi dell'art. 35 cpv. 1 lett. a LIFD (art. 34 cpv. 1 lett. a LT). Il versamento della pensione alimentare costituisce uno spostamento di risorse: colui che riceve gli alimenti li utilizza per i bisogni del figlio in aggiunta alle sue risorse personali a cui la rendita è assimilata e sulla quale è imposto. Di conseguenza, è questo, e solo questo genitore che, sul piano fiscale, provvede al sostentamento, rispettivamente alla parte essenziale del sostentamento, e ha diritto alla deduzione per figlio (cfr., in relazione ad una coppia di concubini: sentenza 2A.566/1997 del 12 gennaio 1999, in: ASA 69 p. 198, consid. 3; cfr. anche: Bosshard/Bosshard/Lüdin, op. cit., p.140; Locher, op. cit., n. 23 e 25 ad art. 35 LIFD; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 26 ad art. 213 LIFD). Di conseguenza, il genitore che provvede al sostentamento del figlio è quello che riceve il contributo di mantenimento e ha quindi diritto alla deduzione sociale per figlio a carico. Viceversa, il genitore che versa il contributo di mantenimento lo potrà dedurre (art. 33 cpv. 1 lett. c LIFD) ma non potrà beneficiare della deduzione sociale per figlio a carico (cfr. Jaques, op. cit., p. 802 n. 26 ad art. 35 LIFD; Locher, op. cit., p. 1053 n. 25 ad art. 35 LIFD).

E. 3.4

Per quanto attiene al momento determinante per il riconoscimento delle deduzioni sociali, trovano applicazione gli art. 34 cpv. 3 LT e 35 cpv. 2 LIFD, secondo cui le deduzioni sociali sono stabilite "secondo la situazione alla fine del periodo fiscale (art. 50 LT e art. 40 LIFD) o dell'assoggettamento". Con il principio del giorno determinante, la legislazione tributaria prevede una schematizzazione finalizzata alla semplificazione dell'applicazione del diritto per cui i cambiamenti nelle relazioni personali, ovvero nello status del contribuente (p. es. lo stato civile, l'età dei figli, la necessità di sostentamento, ecc.) non sono costantemente monitorati nell'arco dell'anno, ma di principio una sola volta durante il periodo fiscale, in casu alla fine dell'anno civile. Invece, le prestazioni fornite, come p. es. i pagamenti, sono calcolate per l'insieme del periodo fiscale (cfr. Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zurigo 2000, p. 109 s.; Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1-48 DBG, 2 a ed., Basilea 2019, n. 58 ad art. 35 LIFD, p. 1063). Tale principio presuppone una considerazione complessiva, la quale

accetta il fatto che nel singolo caso un contribuente possa essere avvantaggiato o svantaggiato. Tuttavia, se non è possibile conseguire un'imposizione assolutamente corretta secondo il principio della capacità contributiva, per la giurisprudenza del Tribunale federale è sufficiente che una disciplina legale non comporti ingiustizie in generale (cfr. Bosshard/Bosshard/Lüdin, op. cit., p. 111, con riferimento a DTF 120 Ia 337 consid. 1c; cfr. tra le tante, p. es. CDT, sentenza n. 80.2018.122/123 del 3 dicembre 2018 consid. 1.2). Se le condizioni per ottenere una deduzione sociale, come p. es. la deduzione per figli a carico, non sono riunite al 31 dicembre del periodo fiscale (p. es. perché il figlio maggiorenne ha concluso la sua formazione a questa data), il contribuente non ha il diritto, per questo periodo, alla deduzione per figlio a carico, ancorché ridotta perché ha assicurato il suo sostentamento per la maggior parte dell'anno. Al contrario, l'importo della deduzione per figlio non è ridotto quando le condizioni per il suo ottenimento, soddisfatte al 31 dicembre, non lo sono state per tutto l'anno, p. es. perché il figlio è nato in ottobre (cfr. Jaques, in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand, LIFD, 2 a ed., Basilea 2017, p. 795, n. 4 ad art. 35 LIFD e giurisprudenza citata). La dottrina considera che quello del giorno determinante è un principio assoluto, che non può essere modificato in un singolo caso a favore di un contribuente (Bosshard/Bosshard/Lüdin, op. cit., p. 112). Inoltre, come ricordato dal Tribunale federale, l'uso di parametri schematici e deduzioni forfetarie è inevitabile, poiché per ragioni di praticabilità non è evidentemente possibile individualizzare ogni singola situazione personale (cfr. sentenza n. 2A.683/2006 consid. 4.1; sentenza n. 2A. 107/2007 consid. 5.1). Per quanto la suddetta regola penalizzi il ricorrente, essa va quindi considerata giustificata dalle esigenze di semplificazione che hanno ispirato la scelta del legislatore (Bosshard/Bosshard/Lüdin, op. cit., p.112 e p. 199).

E. 3.5

Nella fattispecie, al momento determinante del 31 dicembre 2018, i figli _____ e _____ erano minorenni e vivevano con la madre che, con gli alimenti versatigli dal contribuente, provvedeva al loro sostentamento. Come visto, il contribuente non può avvalersi della deduzione prevista all'art. 34 cpv. 1 lett. a LT risp. art. 35 cpv. 1 lett. a LIFD perché non provvede al sostentamento dei propri figli e beneficia già della deduzione degli alimenti ai sensi dell'art. 32 LT. Per le ragioni già evocate, è esclusa una deduzione "pro rata temporis" di tre quarti dell'ammontare della deduzione per figli, per tener conto del fatto che nei primi nove mesi del periodo fiscale il ricorrente era coniugato e responsabile del mantenimento del nucleo familiare. Le spese per il mantenimento del contribuente e della sua famiglia costituiscono spese non deducibili secondo gli articoli 34 lett. a LIFD e 33 lett. a LT (cfr. anche la sentenza del 20 settembre 2014, n. 2C_1145/2013 e 2C_1146/2013, consid. 3.2). È quindi a giusto titolo che l'autorità di tassazione ha riconosciuto al ricorrente la deduzione degli alimenti versati all'ex coniuge e ai figli minorenni per gli ultimi tre mesi dell'anno 2018, negando nel contempo la deduzione sociale per figlio a carico, di spettanza dell'ex coniuge.

E. 3.6

In un caso analogo a quello di specie, confrontandosi con il ricorso di un contribuente che si era separato nel mese di ottobre e che aveva potuto dedurre solo gli alimenti pagati negli ultimi tre mesi dell'anno, il Tribunale federale ha ammesso che le regole concernenti le basi di calcolo temporale in caso di divorzio o separazione possono avvantaggiare o svantaggiare i singoli contribuenti, a dipendenza del momento in cui interviene la separazione. Ha tuttavia escluso che la disciplina legale in sé sia in contrasto con i principi

costituzionali della giustizia fiscale ed in particolar modo con quello della capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost.). L'Alta Corte ha rilevato che si deve considerare la situazione complessiva dei coniugi e non quella del singolo coniuge, poiché le disposizioni legali in discussione concernono sempre l'inizio o la fine della tassazione congiunta. Nella misura in cui la penalizzazione del marito era compensata dal vantaggio che derivava alla moglie dal fatto che l'unico reddito imponibile era per lei costituito dagli alimenti ricevuti negli ultimi tre mesi del periodo fiscale, i giudici hanno escluso una violazione del principio della capacità contributiva (sentenza del 20 settembre 2014, n. 2C_1145/2013 e 2C_1146/2013, consid. 5.2.1). Il Tribunale federale ha anche escluso che una violazione del principio della capacità contributiva fosse rinvenibile nella rilevante differenza fra l'onere fiscale del periodo fiscale durante il quale era intervenuta la separazione e quello dei periodi precedente e successivo. L'aumento delle imposte (soprattutto dell'IFD) nel corso dell'anno della separazione era riconducibile infatti alla circostanza che i coniugi erano stati imposti separatamente sebbene solo per tre mesi fossero stati separati e quindi il versamento di alimenti fosse avvenuto solo durante questi tre mesi. Secondo la Corte federale, le regole in discussione rientrano fra quelle semplificazioni e quegli schematismi, che si riscontrano nel diritto tributario nell'interesse della praticabilità e che sono ammessi fintantoché – come in questo caso – non entrano in contrasto troppo forte con il principio di uguaglianza (sentenza cit., consid. 5.2.2).

E. 4.1

Come giustamente sottolineato dall'Ufficio di tassazione nella motivazione della decisione litigiosa, il capoverso 5 dell'art. 34 LT risp. il capoverso 3 dell'art. 35 LIFD per cui in caso di assoggettamento parziale, le deduzioni sociali sono accordate proporzionalmente non si applica nella fattispecie.

E. 4.2

L'assoggettamento parziale previsto dall'art. 35 cpv. 3 LIFD contempla sia l'assoggettamento parziale in senso stretto quando l'assoggettamento è limitato in virtù dell'appartenenza personale sia l'assoggettamento proporzionale quando il soggetto fiscale è illimitatamente imponibile in virtù della sua appartenenza personale, ma che per la presenza di fattori esteri (art. 6 cpv. 1 seconda frase LIFD) è limitato. Una limitazione e quindi un assoggettamento parziale può derivare sia dalla LIFD che da una convenzione di doppia imposizione, per cui determinati elementi possono essere imposti solo in uno Stato (cfr. Locher, op. cit., p. 1064, n. 59 ad art. 35 LIFD e p. 194, n. 1 ad art. 7 LIFD). In altri termini, l'assoggettamento parziale previsto all'art. 35 cpv. 3 LIFD è da intendersi come l'assoggettamento limitato in virtù dell'appartenenza economica secondo gli articoli 4 e 5 LIFD ■ per cui la deduzione dall'ammontare dell'imposta è accordata proporzionalmente ■ ma anche come l'assoggettamento illimitato in virtù dell'appartenenza personale, per cui la deduzione dall'ammontare dell'imposta è accordata soltanto in modo proporzionale, se i proventi percepiti all'estero vanno esclusi dall'assoggettamento ai sensi dell'articolo 6 capoverso 1 LIFD o sulla base di una convenzione di doppia imposizione. In caso di assoggettamento parziale l'ammontare dell'imposta si riduce pertanto solo in misura della deduzione proporzionale dell'importo di 251 franchi per ogni figlio e ogni persona bisognosa. L'entità della deduzione si calcola in funzione del rapporto tra il reddito imponibile conseguito in Svizzera e il reddito più alto determinante ai fini dell'aliquota (cfr. AFC, Circ. no. 30 del 21 dicembre 2010, p. 27, nm. 13.4.7).

E. 4.3

Nel caso in esame, il contribuente è assoggettato illimitatamente in virtù della sua appartenenza personale data dal domicilio a _____. Dagli atti non si evincono elementi esteri ai sensi dell'art. 6 cpv. 1, seconda frase LIFD che potrebbero dare adito ad un assoggettamento parziale. L'art. 35 cpv. 3 LIFD risp. art. 34 cpv. 5 LT non sono quindi applicabili.

E. 5

Di conseguenza, il ricorso è respinto. Tassa di giustizia e spese processuali, ridotte al minimo per tener conto dei problemi finanziari lamentati, 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. 100.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di _____ fr. 200.– sono a carico del ricorrente, soccombente. 3. Contro il presen _____ 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.