

# TI\_GERICHTE 80.2023.163 vom 21. Juni 2023

TI Tribunale d'appello, 2023-06-21, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2023.163](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2023.163)

FR: TI\_GERICHTE 80.2023.163 du 21 juin 2023

IT: TI\_GERICHTE 80.2023.163 del 21 giugno 2023

## Regeste

Deduzioni sociali: figli a carico e agli studi, presupposti, necessità di sostentamento, capitali e redditi propri, principio della buona fede, interpretazione di una circolare cantonale

## Erwägungen

### E. 1

è titolare di uno studio dentistico a \_\_\_\_\_, nel quale lavora anche la moglie RI 2 in qualità di segretaria. I coniugi RI 1 hanno tre figli che studiano fuori Cantone: \_\_\_\_\_ (classe \_\_\_\_\_), studentessa di medicina all'università di \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ (classe \_\_\_\_\_), studente di diritto all'università di \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ (classe \_\_\_\_\_), studentessa di architettura all'università di \_\_\_\_\_. Vi è poi il quarto figlio, \_\_\_\_\_ (classe \_\_\_\_\_), che studia alla Scuola Cantonale di commercio a \_\_\_\_\_. Nella dichiarazione d'imposta per l'anno 2021, i contribuenti dichiaravano un reddito imponibile complessivo di fr. 611'602.- e una sostanza imponibile complessiva di fr. 6'050'821.-. Per quanto qui d'interesse, essi facevano valere le deduzioni sociali per ogni figlio a carico (complessivamente fr. 44'400.- per l'IC e per l'IFD), e, per la sola imposta cantonale, per figli agli studi complessivi fr. 41'400.-. B. Con decisione dell'8 marzo 2023, l'RS 1 (in seguito UT) notificava ai contribuenti la tassazione IC/IFD 2021, nella quale accertava un reddito imponibile complessivo di fr. 698'100.- per l'IC e di fr. 702'800.- per l'IFD, e, ai soli fini IC, una sostanza imponibile complessiva di fr. 5'767'000.-. In particolare l'UT non aveva riconosciuto le deduzioni per figli a carico e per figli agli studi, eccezion fatta per il figlio minore, \_\_\_\_\_. Quanto al rifiuto delle deduzioni per i primi tre figli dei contribuenti, l'autorità fiscale forniva la seguente motivazione: In applicazione delle attuali disposizioni e della più recente giurisprudenza per poter beneficiare delle deduzioni sociali di figlio a carico e figlio agli studi è necessario che i contribuenti contribuiscano al mantenimento del figlio maggiorenne in formazione. Il figlio non viene considerato dipendente dal mantenimento del genitore quando, malgrado sia in formazione, è in grado di provvedere da solo ai propri bisogni grazie ai proventi del suo lavoro oppure alle sue altre risorse. Occorre pertanto tenere conto del patrimonio e del reddito del figlio maggiorenne. Se un figlio maggiorenne in formazione percepisce un reddito che gli consente di mantenersi autonomamente, oppure possiede una sostanza cospicua, la cui realizzazione possa essere ragionevolmente richiesta, la deduzione per figlio a carico e per figlio agli studi non possono essere ammesse. Considerata la situazione economica dei figli maggiorenni, le deduzioni sociali per figli non possono essere ammesse. C. Mediante reclamo del

### E. 4

aprile 2023, i contribuenti impugnavano la suddetta decisione, contestando il mancato riconoscimento integrale delle deduzioni per figli a carico e per figli agli studi richieste.

Essi rilevavano, con particolare riferimento alla circolare della Divisione delle contribuzioni n. 18/2020, che i presupposti per negare le deduzioni richieste non sarebbero stati adempiuti. Infatti, secondo i contribuenti, nessuno dei tre figli maggiorenni avrebbe conseguito un salario superiore a fr. 2'000.- netti mensili, né tantomeno avrebbe disposto di sostanza priva di vincoli e facilmente disponibile superiore a fr. 150'000.-. Per quanto atteneva poi alla sostanza, le azioni detenute in parti uguali da ciascuno dei figli non potevano essere ritenute prive di vincoli e facilmente realizzabili, “ in quanto trattasi di azioni di società di famiglia dei bisnonni e nonni materni ”. D. Con decisione del 21 giugno 2023, l'UT respingeva il reclamo presentato dai contribuenti, precisando che “ (...) il figlio maggiorenne che è in grado di mantenersi da sé facendo capo al provento del suo lavoro oppure ad altri mezzi, non si può considerare come bisognoso di sostentamento”. L'autorità fiscale aggiungeva poi che “ in tal senso bisogna quindi prendere in considerazione i redditi e lo stato patrimoniale del figlio, come anche la possibilità di realizzazione degli averi patrimoniali per contribuire al finanziamento del suo sostentamento ”. Dopo aver riportato testualmente il secondo paragrafo della cifra 8.5.1. della Circolare cantonale 18/2020 concernente l'imposizione della famiglia, il quale stabilisce, per motivi di praticabilità, dei limiti schematici per determinare quando un figlio maggiorenne possa contribuire al proprio sostentamento, l'UT motivava il rifiuto delle deduzioni richieste come segue: Nel caso dei figli maggiorenni dei contribuenti \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, si ha che tutti e tre sono agli studi universitari (...) e frequentano università fuori Cantone (...). Tutti e tre hanno svolto attività lucrativa salariata per lo studio dentistico del contribuente (...) e hanno ricevuto dal padre un salario lordo di 15'000.- franchi. Tutti e tre dispongono di azioni e titoli di famiglia, oltre a possedere risparmi propri: 94'161.- franchi \_\_\_\_\_, 85'019.- \_\_\_\_\_ e 98'515.- franchi \_\_\_\_\_. Si ha dunque che tutti e tre hanno conseguito redditi propri superanti la metà del reddito di 24'000.- franchi e possedevano averi patrimoniali facilmente realizzabili, superanti la metà della sostanza limite di 150'000.- franchi indicati nella circolare cantonale citata. A giudizio dell'ufficio di tassazione, vista la situazione reddituale e patrimoniale dei figli, non si può concludere che essi siano stati bisognosi di mantenimento da parte dei contribuenti. Per loro sono pertanto da rifiutare le deduzioni sociali dal reddito, come già stabilito nelle tassazioni di base. E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, i coniugi RI 1 e RI 2, per tramite della propria rappresentante RA 1, impugnano la decisione di tassazione IC/IFD 2021 dopo reclamo, postulando la concessione integrale delle deduzioni sociali per tutti e tre i figli. In particolare, in base alla motivazione adottata nella decisione impugnata, gli insorgenti rimproverano all'UT di aver valutato complessivamente i due limiti stabiliti alla cifra 8.5.1 della Circolare cantonale 18/2020 concernente l'imposizione della famiglia. I limiti stabiliti dalla citata circolare, presi individualmente, non sarebbero tuttavia stati raggiunti per nessun figlio, né per quanto riguarda il reddito di fr. 2'000.- mensili, né per quanto attiene alla sostanza disponibile e facilmente realizzabile di almeno fr. 150'000.-. Infatti, “ i salari percepiti dai figli per le loro attività, al netto dei relativi costi, sono esigui e non sufficienti a finanziare sia il loro sostentamento, sia i loro studi ”. Relativamente alla sostanza di ciascun figlio, i ricorrenti ritengono che “ anche l'analisi della sostanza di ognuno porta alla stessa conclusione: i valori non raggiungono, nemmeno approssimativamente, quelli espressi nella circolare della DDC ”. Diritto 1. Il ricorso verte sulla concessione delle deduzioni sociali per figli a carico, prevista sia dal diritto federale (art. 35 cpv. 1 lett. a LIFD) sia da quello cantonale (art. 34 cpv. 1 lett. a LT), e per figlio agli studi, contemplata unicamente dalla norma cantonale (art. 34 cpv. 1 lett. c LT). Per i ricorrenti, le deduzioni postulate meritano

di essere concesse, considerato come le condizioni per il loro ottenimento, in particolar modo quelle previste dalla Circolare n. 18/2020 della Divisione delle contribuzioni, siano soddisfatte. Dal canto suo, l'UT ritiene invece che, alla luce della situazione reddituale e patrimoniale dei tre figli maggiorenni agli studi, non si possa affermare che essi siano stati bisognosi di mantenimento da parte dei genitori e, di conseguenza, le deduzioni sociali richieste non possano che essere rifiutate. Si tratta quindi di esaminare se, nel caso di specie, siano date o meno le condizioni per il riconoscimento di tali deduzioni. 2.

**Deduzioni per figli a carico**

**2.1. Conformemente agli articoli 35 cpv. 1 lett. a LIFD e 34 cpv. 1 lett. a LT, dal reddito netto del contribuente sono dedotti, per ogni figlio minorenni, a tirocinio o agli studi (per l'IC: fino al 28.mo anno di età), al cui sostentamento egli provvede, fr. 6'500.- per l'IFD e fr. 11'100.- per l'IC. 2.2. Dal profilo del diritto civile, l'obbligo di mantenimento da parte dei genitori dura fino alla maggiore età del figlio (art. 277 cpv. 1 CC). Se, raggiunta la maggiore età, il figlio non ha ancora una formazione appropriata, i genitori, per quanto si possa ragionevolmente pretendere da loro dato l'insieme delle circostanze, devono continuare a provvedere al suo mantenimento fino al momento in cui una simile formazione possa normalmente concludersi (art. 277 cpv. 2 CC). I genitori sono nondimeno liberati dall'obbligo di mantenimento nella misura in cui si possa ragionevolmente pretendere che il figlio vi provveda da sé con il provento del suo lavoro o con altri mezzi (art. 276 cpv. 3 CC). Va inoltre tenuto presente che per l'educazione di un figlio minorenni i genitori possono impiegare non solo i redditi prodotti dalla sostanza del figlio (art. 319 cpv. 1 CC), ma anche – dandosene la necessità – la sostanza medesima (art. 320 cpv. 1 CC). Ciò vale a fortiori per un maggiorenne, dal quale si può pretendere che prima di chiedere ai genitori un finanziamento degli studi faccia capo al proprio patrimonio (cfr. sentenza ICCA n. 11.2013.63 del 30 settembre 2015, consid. 6b; RtiD I-2008 p. 1028 n. 28c, consid. 10b). In una decisione del 2 giugno 2016 (DTF 142 V 226, consid. 7.1.), il Tribunale federale ha del resto ribadito che, in ambito civile, il sostegno finanziario da parte dei genitori nei confronti di un figlio maggiorenne si giustifica unicamente laddove il figlio non dispone egli stesso delle risorse necessarie per far fronte al proprio fabbisogno corrente e alle spese generate dalla sua formazione, richiamando in particolare l'art. 277 cpv. 2 CC in relazione con l'art. 276 cpv. 3 CC e una sentenza del Tribunale federale dell'11 ottobre 2005 (n. 5C.150/2005, consid. 4.4 in: FamPra.ch 2006, p. 480). In quella decisione, l'Alta Corte aveva in particolar modo stabilito che la responsabilità personale del figlio – che vale tanto più per un figlio maggiorenne – prevale sull'obbligo di mantenimento dei genitori (cfr. art. 276 cpv. 3 CC) e sussiste indipendentemente dalla loro situazione finanziaria (cfr. anche Breitschmid in: Basler Kommentar, ZGB I, 5ª ediz., n. 31 ad art. 276 CC). La capacità economica del figlio va dunque considerata anche se i genitori hanno mezzi finanziari sufficienti: quest'ultimo deve perciò provvedere alla sua formazione facendo capo in primo luogo ai propri elementi di reddito e di sostanza (cfr. RtiD I-2008 p. 1028 n. 28c, consid. 10a).**

**2.3. Per quel che concerne la deduzione per figli a carico in caso di figli maggiorenni, il diritto fiscale si fonda sul diritto civile, in particolare sulla disposizione di cui all'art. 277 cpv. 2 CC, citata poc'anzi (v. anche la sentenza CDT n. 80.2016.100 dell'8 giugno 2017 consid. 3). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la deduzione per figli a carico secondo l'art. 35 cpv. 1 lett. a LIFD non è esclusa per il solo fatto che un figlio maggiorenne in formazione percepisca un reddito proprio e che i genitori sostengano meno del 50% delle spese per il mantenimento e la formazione del figlio. Tuttavia, si richiede che i genitori versino contributi almeno pari all'importo della deduzione sociale e che il figlio maggiorenne dipenda dal contributo di mantenimento. Quest'ultima condizione non si**

verifica se il figlio maggiorenne è in grado di mantenersi con il reddito del proprio lavoro o con altri mezzi nonostante sia in formazione (sentenza 2C\_516/2013 e 2C\_517/2013 del 4 febbraio 2014 consid. 2.1 e giurisprudenza citata). In tale contesto occorre prendere in considerazione anche la sostanza del figlio, nella misura in cui la realizzazione della stessa possa essere ragionevolmente richiesta per finanziare il suo mantenimento ( Jaques , in Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD, 2<sup>a</sup> ediz., Basilea 2017, n. 21 ad art. 35 LIFD; RF 2014 p. 302, consid. 2.1; decisione TF n. 2C\_357/2010 del 14 giugno 2011 citata in RF 2011 p. 676, consid. 2.1.). 2.4. Nella sentenza 2C\_357/2010 del 14 giugno 2011 (in RF 66/2011 p. 676), l'Alta Corte ha respinto il ricorso presentato dai genitori di un figlio maggiorenne agli studi, che, in seguito ad un infortunio sportivo, era rimasto paraplegico e aveva ottenuto un indennizzo assicurativo di 700'000 franchi. Il Tribunale federale ha ritenuto che la capacità contributiva del figlio fosse stata influenzata positivamente dall'evoluzione del suo patrimonio e ha sottolineato che, più elevate sono le prestazioni assicurative, meno il beneficiario dipende da altri sostegni finanziari. Oggettivamente non poteva essere considerato bisognoso di sostegno. D'altra parte, era ragionevole pretendere che realizzasse i suoi beni per provvedere al proprio sostentamento. Nella pronuncia 2C\_516/2013 e 2C\_517/2013 del 4 febbraio 2014, la Suprema Corte si è confrontata con il ricorso della madre di un giovane in formazione, che aveva conseguito un reddito netto di fr. 26'721.-, composto da una (mezza) rendita per orfano, da un reddito del lavoro, da un'indennità per perdita di guadagno e da un piccolo reddito della sostanza. Le autorità cantonali avevano ritenuto che la contribuente non avesse diritto alla deduzione sociale, in quanto il reddito del figlio superava il limite di 20'000 franchi, stabilito dal fisco cantonale quale soglia oltre la quale la deduzione viene negata, e sulla base di una stima dei costi per lo studio e il mantenimento elaborata dal Politecnico di Zurigo, secondo cui il costo medio oscillava fra fr. 22'195.- e fr. 23'305.- all'anno. L'Alta Corte ha respinto il ricorso, argomentando che la ricorrente non aveva dimostrato che le linee guida del Politecnico non riflettessero in modo affidabile i costi medi per lo studio e il sostentamento degli studenti. 2.5. In una decisione dell'8 giugno 2017, la Camera di diritto tributario ha avuto modo di negare ai ricorrenti sia la deduzione per figli a carico sia la deduzione per figli agli studi, riguardo alla figlia maggiorenne, che nel periodo fiscale litigioso frequentava il programma di Bachelor presso una scuola universitaria professionale in Svizzera interna. La Corte ha ritenuto che la figlia non avesse bisogno del sostegno economico da parte dei genitori che rivendicavano le predette deduzioni, considerato come quest'ultima avesse importanti capitali a disposizione (oltre CHF 300'000.-) e avesse percepito anche dei redditi di oltre CHF 11'000.- (cfr. sentenza CDT n. 80.2016.100/101 dell'8 giugno 2017). In un caso ancora più recente, questa Corte ha negato la deduzione per figlio agli studi al padre di uno studente maggiorenne che disponeva di una sostanza ("titoli e capitali") di ben CHF 140'060.-, privo di vincoli e facilmente disponibile (sentenza CDT n. 80.2018.129 del 28 gennaio 2019). 2.6. Vi sono cantoni, nei quali le autorità fiscali hanno opportunamente codificato una prassi, che fissa degli importi, a partire dai quali si può ritenere che il reddito e/o la sostanza del figlio siano sufficienti per il suo mantenimento, con la conseguenza che i genitori non hanno diritto alla deduzione sociale. Nel Canton Berna, ad esempio, se il figlio maggiorenne percepisce un reddito di oltre fr. 24'000.- (quale salario, borsa di studio, ecc., senza però considerare i contributi alimentari) oppure se il suo patrimonio ammonta ad almeno fr. 50'000.-, la deduzione per figli a carico viene negata (cfr. Merkblatt 12 Natürliche Personen ab 2021, Besteuerung von Familien, p. 1, redatto dalla Steuerverwaltung des Kantons Bern). Nel Canton Friburgo, la deduzione viene di

regola accordata se il reddito lordo percepito dal figlio maggiorenne, durante un periodo di 12 mesi, non supera i fr. 18'000.- (cfr. Allgemeine Wegleitung zur Steuererklärung für natürliche Personen, 2022, pag. 33, redatto dalla kantonale Steuerverwaltung del Canton Friburgo). Nel Canton Zugo, invece, se il figlio consegue un reddito netto inferiore a fr. 19'610.-, si presuppone che egli sia bisognoso di sostentamento da parte dei genitori e la deduzione sociale viene pertanto concessa (cfr. cifra 22.4.2 del Zuger Steuerbuch). Nel Canton Lucerna, lo stato di bisogno del figlio si determina in base al minimo vitale del diritto esecutivo. Se il figlio dispone di un reddito fino a fr. 18'000.-, i genitori hanno diritto alla deduzione per figli a carico. Per quanto concerne il patrimonio, si ritiene che il figlio non necessiti più del sostegno finanziario dei genitori se ha una sostanza netta superiore a 100'000 franchi, purché si tratti di beni alienabili o liquidi e non per esempio di quote di proprietà di immobili o di quote di partecipazione in società di famiglia (Luzerner Steuerbuch, § 42 n. 2, paragrafo 1.1). Nel Canton San Gallo, fino ad un reddito dell'attività lucrativa di fr. 15'000 all'anno, si presume che il figlio non possa provvedere al proprio mantenimento. Per quanto concerne il patrimonio, la situazione viene valutata nel singolo caso (St. Galler Steuerbuch, 48 n. 1, paragrafo 2.2.2). Nel Canton Basilea Campagna, invece, vige una prassi particolare, secondo cui la deduzione sociale viene rifiutata e si ritiene che il presupposto dell' "Unterstützungsbedürftigkeit" non sia dato non appena il figlio è tenuto a pagare almeno fr. 1.- di imposta sul reddito, con il limite di esenzione situato a fr. 15'000.- (cfr. §34 cpv. 4 Steuergesetz Basel-Landschaft; cfr. anche Baselbieter Steuerbuch, Band 1 – Einkommen, 34 Nr. 1 paragrafo 3). Nel Canton Ticino, invece, secondo la recente circolare n. 18/2020 della Divisione delle contribuzioni concernente l'imposizione della famiglia (pagina 20, cifra 8.5.1), si considera che il figlio maggiorenne possa sostenersi economicamente da solo, quando percepisce un reddito (compresi eventuali contributi di sostentamento versati dall'altro genitore) uguale o superiore a fr. 2'000 (netti) mensili oppure possiede della sostanza – priva di vincoli, facilmente disponibile – pari o superiore a fr. 150'000.-. A proposito della controversa interpretazione di questa circolare verrà detto in seguito, per quanto necessario.

3. Deduzione per figli agli studi

3.1. L'art. 34 cpv. 1 lett. c LT prevede che per ogni figlio fino al 28.mo anno di età, al cui sostentamento il contribuente provvede, che frequenta una scuola o corsi di formazione, oltre al periodo dell'obbligo, sono dedotti dal reddito netto, un massimo di fr. 13'400.-, secondo le modalità e nei limiti fissati dal Consiglio di Stato tenuto conto dei costi supplementari sopportati.

3.2. Il legislatore ticinese ha introdotto la deduzione per figlio agli studi per tenere conto del costo supplementare derivante dal mantenimento del figlio in considerazione del percorso formativo scelto da quest'ultimo (art. 34 cpv. 1 lett. c, in fine LT; v. Messaggio no. 4169 del 13.10.1993 ad art. 34 nLT, p. 36; v. anche sentenza CDT 80.2017.65 del 21.06.2017 consid. 2.3.2). Le modalità e i limiti fissati dal Consiglio di Stato sono specificati nel Decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche (di seguito: DE; RL 640.220) ed in particolare dall'art. 11 cpv. 1 (nella versione del 2 dicembre 2020, valida per il periodo fiscale 2021) che stabilisce che, per ogni figlio fino al 28.mo anno di età, al cui sostentamento il contribuente provvede e che, senza beneficiare di assegni o borse di studio, frequenta una scuola o corsi di formazione, oltre al periodo dell'obbligo, sono riconosciute le seguenti deduzioni: 1. 1'200.- franchi se il figlio frequenta scuole post-obbligatorie o corsi di perfezionamento professionale e il luogo di domicilio corrisponde con quello di sede della scuola o del luogo di formazione; 2. 1'900.- franchi se il figlio frequenta scuole post-obbligatorie o corsi di perfezionamento in Ticino ma luogo di domicilio (ove egli rientra giornalmente) e quello di sede della scuola o del

luogo di formazione non corrispondono; 3. 4'600.- franchi se il figlio frequenta scuole post-obbligatorie o corsi di perfezionamento in Ticino ma luogo di domicilio (ove egli non rientra giornalmente) e quello di sede della scuola o del luogo di formazione non corrispondono; 4. 6'400.- franchi se il figlio frequenta scuole post-obbligatorie o corsi di perfezionamento fuori Cantone o frequenta studi d'ordine accademico in Ticino o fuori Cantone rientrando giornalmente a domicilio; 5. 13'400.- franchi se il figlio frequenta studi accademici senza rientrare giornalmente a domicilio. In tutti i casi, deve trattarsi di scuole, studi o corsi a tempo pieno, estesi per la durata di almeno due semestri, senza retribuzione né indennità agli studenti e che rilasciano un titolo o preparano ad un esame riconosciuto (art. 11 cpv. 2 DE). Gli assegni o borse di studio fino a 1'000 franchi l'anno danno diritto all'intera deduzione del capoverso 1; per importi superiori le deduzioni sono computate parzialmente, ma solo fino a concorrenza del risparmio di imposta ottenibile in caso di concessione dell'intera deduzione (art. 11 cpv. 3 DE). 3.3. La deduzione per figlio agli studi è una deduzione sociale istituita unicamente dal diritto cantonale ed è complementare alla deduzione di base per figlio a carico prevista sia dalla LT sia dalla LIFD (art. 34 cpv. 1 lett. a LT; art. 35 cpv. 1 lett. a LIFD). Già con la deduzione per figlio a carico (che a livello d'imposta cantonale ticinese risulta essere molto generosa per rapporto ad altri Cantoni e rispetto alla corrispondente deduzione prevista dalla LIFD, che è praticamente della metà) il Cantone Ticino tiene conto delle spese sostenute dal contribuente che provvede al mantenimento di un figlio che studia e dell'influenza di questa circostanza sulla sua capacità contributiva (v. sentenza CDT 80.2017.65 del 21.06.2017 consid. 2.3.2). 4. Mantenimento dei figli dei ricorrenti

#### **E. 4.1**

Nel caso concreto, è pacifico che i tre figli dei contribuenti \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, per cui vengono chieste le deduzioni sociali, alla fine del periodo fiscale 2020, erano maggiorenni e agli studi universitari in atenei fuori Cantone. Rimane pertanto da esaminare se i contribuenti abbiano dovuto provvedere al loro sostentamento oppure se, come argomentato dall'UT, tutti e tre i figli disponessero di redditi e sostanza sufficienti per il loro mantenimento, difettando così il requisito della necessità di sostentamento da parte dei genitori (in tedesco: "Unterstützungsbedürftigkeit"), necessario per la concessione delle deduzioni litigiose.

#### **E. 4.2**

Ora, dallo scritto ricorsuale come pure dall'incarto fiscale dei tre figli, risulta che \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ hanno svolto attività salariata presso lo studio dentistico del padre, RI 1, assolvendo compiti e funzioni diverse. Dalle dichiarazioni fiscali dei tre ragazzi relative al periodo 2021 si apprende come \_\_\_\_\_ abbia lavorato in qualità di aiuto-segretaria presso lo studio dentistico del padre e come stagista medico assistente presso l'Ente ospedaliero cantonale a \_\_\_\_\_, conseguendo un reddito netto da attività lucrativa dipendente di fr. 19'858.- (cfr. certificati di salario) e un reddito della sostanza mobiliare di fr. 773.-, per complessivi fr. 20'631.-. Per quanto attiene allo stato del patrimonio, dalle informazioni desumibili dall'incarto fiscale, l'autorità di tassazione aveva accertato titoli e capitali privi di vincoli e facilmente disponibili per fr. 94'161.-. Con riferimento a \_\_\_\_\_, figlio secondogenito dei contribuenti, anch'egli ha svolto attività salariata presso lo studio dentistico del padre, in qualità di assistente informatico, percependo un salario netto di fr. 14'040.- (cfr. certificato di salario del 5 gennaio 2022) e un reddito della sostanza mobiliare di fr. 776.-. Quanto alla sostanza, l'autorità di tassazione

aveva determinato una sostanza disponibile di fr. 85'019.-. Anche per \_\_\_\_\_, il reddito netto derivante dall'attività lucrativa svolta presso lo studio dentistico del padre in qualità di aiuto-segretaria ammontava a fr. 14'040.- (cfr. certificato di salario del 5 gennaio 2022), mentre il reddito da sostanza mobiliare fr. 795.-. La sostanza disponibile e facilmente realizzabile, invece, veniva quantificata in fr. 98'515.-.

#### **E. 4.3**

Come ricordato in precedenza (cfr. in particolare consid. 2.3), le prestazioni dei genitori per il mantenimento del figlio maggiorenne in formazione non devono costituire una semplice liberalità in favore del figlio, ma una condizione necessaria al suo mantenimento, anche se non in modo integrale. Il figlio deve, quindi, essere dipendente dal mantenimento che gli forniscono i genitori e le prestazioni annuali versate da questi ultimi devono corrispondere almeno all'importo della deduzione ( in casu: fr. 6'500.- per l'IFD e fr. 11'000.- per l'IC per ciascuno dei tre figli; cfr. sentenza CDT n. 80.2016.100 dell'8 giugno 2017 consid. 1.3). Nel caso di \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ bisogna premettere che essi hanno potuto beneficiare di una cospicua sostanza (azioni, titoli e conti risparmio), che arriva a sfiorare la soglia dei fr. 100'000.- ognuno, senza considerare le quote di partecipazione in società di famiglia e dunque tenendo conto solo dei capitali immediatamente disponibili. Anche i redditi conseguiti da ciascuno di loro nell'ambito dell'attività lucrativa svolta presso lo studio dentistico del padre assumono un certo rilievo, in considerazione anche del fatto che i tre ragazzi frequentano università a tempo pieno e partecipano a corsi in facoltà assai impegnative (quali medicina, diritto ed architettura). Risulta quindi piuttosto evidente che redditi e sostanza dei tre ragazzi si situano ben al di sopra di quanto, mediamente, può disporre un giovane studente che frequenta un percorso universitario a tempo pieno fuori cantone. In altri termini, e indipendentemente dai limiti fissati alla cifra 8.5.1 della Circolare 18/2020 della DDC – di cui si dirà al considerando successivo –, il reddito conseguito dai figli dei coniugi RI 1 nel 2020, unitamente alla cospicua sostanza (facilmente realizzabile) di cui potevano disporre, ha permesso loro perlomeno di contribuire al proprio sostentamento ed ai propri studi, senza quindi dover far capo ad un ulteriore aiuto economico da parte dei genitori. In una situazione simile ed a fronte di importanti redditi e sostanza, è quindi condivisibile quanto affermato dall'UT, secondo cui i figli sono in condizione di provvedere in larga misura al proprio sostentamento, sgravando così i genitori da ulteriori costi.

#### **E. 4.4**

Sulla scorta di quanto appena esposto, si può dunque concludere che nessuno dei tre figli per cui i coniugi RI 1 richiedono le deduzioni sociali sia stato bisognoso di sostentamento, potendo ciascuno di loro far capo ad importanti mezzi finanziari, costituiti sia da redditi sia da patrimonio. Nonostante fossero agli studi, ma avendo raggiunto la maggior età e potendo contare su importanti mezzi propri, i genitori non sono più tenuti al loro sostentamento. In ogni caso, si può escludere che un eventuale contributo di questi ultimi raggiunga almeno l'ammontare delle deduzioni sociali, cosa che gli insorgenti neppure hanno sostenuto e tanto meno comprovato. Pertanto essi non hanno diritto alla deduzione per figli a carico ai sensi degli art. 34 cpv. 1 lett. a LT e 35 cpv. 1 lett. a LIFD e, meno ancora alla deduzione per figli agli studi ex art. 34 cpv. 1 lett. c LT. 5. Circolare n. 18/2020 della DdC e tutela dell'affidamento 5.1. I ricorrenti si appellano al tenore della Circolare 18/2020 della Divisione delle contribuzioni, la quale, alla cifra 8.5.1, così si esprime: Si considera che il figlio maggiorenne può sostenersi economicamente da solo, quando percepisce un reddito

(compresi eventuali contributi di sostentamento versati dall'altro genitore) uguale o superiore a 2'000 franchi (netti) mensili oppure possiede della sostanza – priva di vincoli, facilmente disponibile - pari o superiore a 150'000 franchi”. Nella nota 70 a piè di pagina la stessa Circolare precisa quanto segue: Per uno studente, si devono infatti considerare i costi generali di mantenimento e i costi di formazione come le tasse scolastiche, i libri e il materiale scolastico, l'attrezzatura personale (materiale di cancelleria); le spese per l'alloggio, l'alimentazione e i pasti fuori casa, le spese di viaggio e di trasporto (trasporti pubblici locali, manutenzione della bicicletta e del ciclomotore); le spese di abbigliamento e calzature; consumi energetici (elettricità e gas), pulizia, cura dell'appartamento e dell'abbigliamento, la tassa sui rifiuti, spese dei servizi di telecomunicazione (telefono, spese postali, ecc), formazione e tempo libero (concessione radio/TV, computer, stampanti, sport, giornali, libri, cinema), cure del corpo. 5.2. I ricorrenti contestano l'interpretazione fornita dall'UT con riferimento alla cifra 8.5.1 della suddetta circolare. Essi sostengono infatti che, “ analizzando il testo della circolare al punto in questione, i limiti sono chiari e distinti ” e che, in particolare, non emergerebbe che “per rispettarli, debbano essere visti insieme” o comunque valutati complessivamente, poiché “se questa fosse stata la volontà... si sarebbe sicuramente introdotto il concetto espresso dall'UT” . Dal punto di vista degli insorgenti, gli importi stabiliti dalla circolare “ sembrano essere sempre indicazioni da prendere singolarmente e di cui basti superarne uno per vedersi negare la deduzione ”. Anche nel corso dell'udienza del 21 settembre 2023, il rappresentante dei ricorrenti ha ribadito come i limiti fissati dalla circolare non vengano superati, con la conseguenza che i presupposti per negare le deduzioni sociali ai ricorrenti non sarebbero adempiuti. Inoltre, a mente dei ricorrenti, l'interpretazione data dall'autorità di tassazione alla cifra 8.5.1 della circolare avrebbe ripercussioni anche sull'interpretazione delle analoghe formulazioni contenute alle cifre 8.5.3 e 8.5.4. Secondo l'UT, invece, nell'interpretazione della circolare si dovrebbe tener conto del fatto che i due limiti previsti, l'uno per il reddito e l'altro per la sostanza, sono fra loro alternativi. Nella fattispecie, dunque, i tre figli dei ricorrenti, con la sostanza e con il reddito di cui dispongono, non potrebbero essere ritenuti bisognosi di sostentamento, tenuto conto anche della giurisprudenza di altri Cantoni. 5.3. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, in linea di principio le circolari non hanno forza di legge e non vincolano né gli amministrati né i tribunali e nemmeno la stessa amministrazione (DTF 138 II 536 consid. 5.4.3 pag. 543; 136 V 295 consid. 5.7 pag. 308; 133 II 305 consid. 8.1 pag. 315; sentenze del TF n. 2C\_116/2013 e 2C\_117/2013 del 2 settembre 2013 consid. 3.7.1). Visto però che esse tendono ad esplicitare l'interpretazione di determinate disposizioni legali, al fine di favorirne un'applicazione uniforme, ne va tenuto conto nella misura in cui propongono un'interpretazione corretta ed adeguata dei disposti applicabili (sentenze del TF del TF n. 2C\_216/2014 del 15 settembre 2016; n. 2C\_95/2011 dell'11 ottobre 2011 consid. 2.3 in: RDAF 2012 II p. 72 e 2C\_103/2009 del 10 luglio 2009 consid. 2.2 in: RF 64/2009 p. 906). 5.4. Ora, il passo controverso della cifra 8.5.1 della Circolare 18/2020 della Divisione delle contribuzioni prevede che le deduzioni sociali siano da negare quando il figlio maggiorenne agli studi “percepisce un reddito [...] uguale o superiore a 2'000 franchi (netti) mensili oppure possiede della sostanza – priva di vincoli, facilmente disponibile - pari o superiore a 150'000 franchi”. Da un lato, è vero che, d'acchito, l'interpretazione grammaticale e letterale della cifra 8.5.1 avvalorata la tesi dei ricorrenti, nella misura in cui il termine “ oppure ” può condurre a ritenere che almeno uno dei due limiti fissati (reddito netto mensile di almeno fr. 2'000.- oppure sostanza facilmente disponibile di almeno fr. 150'000.-) debba sempre essere raggiunto per poter negare le

deduzioni sociali. Tuttavia, dall'altro, si potrebbe anche ritenere che la cifra 8.5.1 sia silente riguardo al caso del figlio maggiorenne agli studi che, oltre a conseguire un reddito, dispone anche di una sostanza di un certo rilievo (si parla infatti di reddito "oppure" di sostanza). Confrontatosi con la fattispecie qui in disamina, che riguarda proprio il caso del figlio che oltre a percepire un reddito dispone anche di un'importante sostanza, l'autorità di tassazione ha ritenuto di considerare la metà dei limiti fissati dalla circolare. Essa ha pertanto motivato il rifiuto delle deduzioni postulate con il fatto che i "tre [ragazzi] hanno conseguito redditi propri superanti la metà del reddito di 24'000.- franchi e possedevano averi patrimoniali facilmente realizzabili, superanti la metà della sostanza limite di 150'000.- franchi indicati nella circolare cantonale citata". Sebbene la soluzione adottata dall'UT nel caso concreto non trovi diretto riscontro nella Circolare 18/2020, come si è già stabilito la stessa appare comunque conforme al diritto applicabile. Grazie ai redditi e al patrimonio di cui dispongono, la situazione finanziaria dei tre figli maggiorenni dei ricorrenti è infatti tale da consentir loro di provvedere al proprio mantenimento agli studi, rendendo superfluo o tutt'al più marginale il contributo dei genitori.

5.5. 5.5.1. Resta da considerare l'eventualità che gli insorgenti possano rivendicare le deduzioni litigiose sulla base del principio della buona fede. 5.5.2. Il principio della buona fede, che discende direttamente dall'art. 9 Cost., e che si applica all'insieme dell'attività statale, protegge i cittadini nell'affidamento legittimo che ripongono nelle rassicurazioni ricevute da parte delle autorità, nel caso in cui, abbiano regolato il loro comportamento secondo delle decisioni, delle dichiarazioni oppure un comportamento determinato dell'amministrazione. + Secondo la giurisprudenza, un'informazione oppure una decisione erronea dell'amministrazione possono obbligare quest'ultima a consentire ad un amministrato di godere di un vantaggio contrario alla regolamentazione in vigore alle seguenti condizioni: (a) che l'informazione è stata data senza riserve, (b) che l'autorità è intervenuta in una situazione concreta nei confronti di determinate persone, (c) che l'autorità ha agito oppure si ritiene abbia agito nei limiti delle proprie competenze e (d) che l'amministrato non si è potuto rendere immediatamente conto dell'inesattezza dell'informazione ricevuta. È inoltre necessario che quest'ultimo si sia basato sulle rassicurazioni oppure sul comportamento del quale si prevale per intraprendere delle (e) disposizioni alle quali non potrebbe rinunciare senza subire un pregiudizio, e (f) che la regolamentazione non sia modificata a partire dal momento in cui la rassicurazione è stata data e che (g) l'interesse all'applicazione del diritto non prevalga sulla protezione della buona fede (DTF 137 II 182 consid. 3.6.2.; sentenza TF 2C\_603/2012 del 10.12.2012 consid. 4). In effetti, il diritto tributario è particolarmente marcato dal principio della legalità, di modo che le regole della buona fede hanno solo una portata limitata, soprattutto se si trovano in conflitto proprio con l'esigenza di legalità (DTF 131 II 627 consid. 6.1; 118 Ib 312 consid. 3b). Motivo per il quale il contribuente può beneficiare di un trattamento che deroga alla legge, unicamente nel caso in cui, le condizioni sopra menzionate – che devono essere interpretate restrittivamente – sono adempiute in maniera chiara e senza equivoci (sentenza 2C\_382/2007 del 23.11.2007 consid. 3 e la giurisprudenza citata).

5.5.3. In una sentenza del 16 dicembre 2019, che concerneva il diritto di un contribuente al rimborso dell'imposta preventiva, il Tribunale federale ha sottolineato che la circolare invocata dal ricorrente non riguardava solo la sua fattispecie, ma un gran numero di casi. Ha poi argomentato che, se l'autorità competente si discosta da un'ordinanza amministrativa generale ed astratta in un singolo caso, ciò potrebbe essere in contrasto con la buona fede e giustificare la tutela dell'affidamento solo se essa avesse garantito individualmente l'applicazione dell'ordinanza amministrativa o

avesse creato in altro modo un corrispondente affidamento nella persona interessata. Nel caso concreto, non risultava che il fisco federale avesse posto le premesse per far sorgere un simile affidamento (DTF 146 I 105 consid. 5.1). 5.5.4. Tornando alla fattispecie in esame, anche in questo caso non risulta che l'UT abbia assicurato ai ricorrenti, prima dell'inizio del periodo fiscale litigioso, che avrebbe riconosciuto loro le deduzioni sociali litigiose, nonostante la situazione finanziaria dei loro figli, conformandosi alla loro interpretazione della Circolare 18/2020 della Divisione delle contribuzioni. Ne consegue che non sono adempiuti i presupposti per la tutela dell'affidamento degli insorgenti.

## **E. 6**

Alla luce delle considerazioni che precedono, il ricorso è respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico dei ricorrenti, soccombenti. 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. 2'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 2'100.– sono a carico dei ricorrenti. 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.