

TI_GERICHTE 80.2023.212 vom 4. September 2023

TI Tribunale d'appello, 2023-09-04, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2023.212

FR: TI_GERICHTE 80.2023.212 du 4 septembre 2023

IT: TI_GERICHTE 80.2023.212 del 4 settembre 2023

Regeste

Imposte alla fonte: differenza fra pagamento degli arretrati e ricupero d'imposta, lavoratore che vive nella stessa economia domestica con la compagna e figli minorenni, aliquota per famiglia monoparentale con figli a carico

Erwägungen

E. 1

Con la decisione impugnata, l'autorità di tassazione ha proceduto, nei confronti della RI 1, ad un "recupero d'imposta alla fonte a carico dei dipendenti senza permesso di domicilio", obbligandola a "versare CHF 30'486.00 a titolo di pagamento arretrati di imposte alla fonte e interessi di ritardo" per i periodi fiscali dal 2018 al 2022. Secondo il fisco cantonale, l'imposta alla fonte dovuta dal dipendente RI 2 sarebbe stata erroneamente calcolata applicando le Tabelle H2 (2018-2020) e U2 (2021-2022), le quali si basano sull'aliquota per coniugati e incorporano le deduzioni per figli a carico e per oneri assicurativi. Il datore di lavoro avrebbe invece dovuto applicare la Tabella A0 negli anni dal 2018 al 2020 e la Tabella R0 negli anni 2021 e 2022. Queste ultime sono basate sull'aliquota per persone sole. Il datore di lavoro avrebbe infatti dovuto considerare il fatto che la convivente di RI 2, che svolgeva un'attività lucrativa in Italia, beneficiava in questo Stato della detrazione per figli. I ricorrenti contestano la decisione concernente il ricupero d'imposta. Oltre a ritenere che RI 2 avrebbe diritto all'aliquota che tiene conto degli oneri dipendenti dal mantenimento dei figli, invocano la propria buona fede, argomentando che i moduli e le istruzioni relative al calcolo dell'imposta alla fonte non conterrebbero alcuna domanda in merito alla situazione fiscale di chi convive con il contribuente. In ogni caso, ritengono che il ricupero d'imposta non dovrebbe essere operato nei confronti del datore di lavoro, ma tutt'al più nei confronti dello stesso dipendente.

E. 2

Il 1.1.2021 è entrata in vigore la Legge federale del 16 dicembre 2016 sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, che ha modificato diverse disposizioni della LIFD e della LAID (RU 2018 1813). Anche per il diritto cantonale la legge del 9 novembre 2020 ha modificato la normativa che concerne l'imposizione alla fonte. Le nuove disposizioni sono a loro volta entrate in vigore il 1.1.2021 (FU del 13.11.2020 p. 9512). Nel caso in esame, la procedura di ricupero d'imposta concerne i periodi fiscali dal 2018 al 2022. Per quanto riguarda il calcolo delle imposte alla fonte dei periodi fiscali dal 2018 al 2020, si applica il diritto in vigore fino al 31.12.2020. Per i periodi successivi, è applicabile il nuovo diritto. In relazione alle disposizioni procedurali, quelle che si riferiscono al ricupero d'imposta (articoli 151 ss. LIFD e 236 ss. LT) non sono state modificate. Sono per contro state modificate, con effetto dal 1.1.2021, alcune disposizioni della procedura di riscossione dell'imposta alla fonte (articoli 136 ss. LIFD e

209 ss. LT). Le stesse sono immediatamente e pienamente applicabili a partire dal giorno della loro entrata in vigore alle cause ancora pendenti (DTF 144 II 273 consid. 2.2.4; 137 II 409 consid. 7.4.5). Le stesse si applicano pertanto anche in relazione alle imposte alla fonte dei periodi dal 2018 al 2020, tanto più che la l'ispezione fiscale da cui è scaturita la decisione di recupero d'imposta risale al 2023.

E. 3.1

Ci si interroga dapprima in merito alla natura del procedimento promosso dall'autorità fiscale nei confronti della debitrice dell'imposta alla fonte. L'UIFB ha infatti applicato le disposizioni relative al recupero d'imposta.

E. 3.2

Il sistema dell'imposizione alla fonte si basa sul principio dell'autotassazione (DTF 135 II 274 consid. 3.3). L'imposta alla fonte viene riscossa in un'unica soluzione dal debitore della prestazione imponibile, cioè il datore di lavoro del contribuente. Il debitore della prestazione imponibile ha l'obbligo di trattenere l'imposta dovuta, di fornire al contribuente una distinta o un'attestazione e di versare periodicamente le imposte all'autorità fiscale competente (articoli 100 cpv. 1 lett. a-c LIFD e 120 cpv. 1 lett. a-c LT). È responsabile del pagamento dell'imposta alla fonte e riceve in cambio una provvigione di riscossione (articoli 100 cpv. 2 e 3 LIFD). Nel sistema dell'imposizione alla fonte, il debitore della prestazione imponibile ha gli obblighi formali e sostanziali connessi al rapporto giuridico fiscale al posto del contribuente. La dottrina parla a questo proposito di sostituzione fiscale. La sostituzione è detta cumulativa da un punto di vista formale, in quanto il contribuente rimane soggetto all'obbligo di collaborazione e di informazione secondo l'art. 136 LIFD (nel diritto cantonale, art. 209 LT). Da un punto di vista sostanziale, nel vecchio diritto, a livello di imposta federale, la sostituzione era detta "privativa" o esclusiva, nel senso che il contribuente non assumeva alcuna responsabilità solidale. A partire dal 1.1.2021, l'art. 138 cpv. 3 LIFD (nel diritto cantonale, art. 211 cpv. 3 LT) ha tuttavia introdotto una responsabilità sussidiaria del contribuente. Se il debitore della prestazione imponibile non ha operato oppure ha operato solo in parte la ritenuta d'imposta e non è possibile procedere a una riscossione posticipata presso il medesimo, l'autorità di tassazione può infatti obbligare il contribuente a pagare gli arretrati dell'imposta alla fonte dovuta (sentenza TF 2C_60/2020 del 27 aprile 2021 consid. 6.1, con riferimenti a giurisprudenza e dottrina).

E. 3.3

Gli articoli 138 cpv. 1 LIFD, 211 cpv. 1 LT e 49 cpv. 3 LAID ("pagamento degli arretrati") prevedono che, se il debitore della prestazione imponibile non ha operato oppure ha operato solo in parte la ritenuta d'imposta, l'autorità di tassazione lo obbliga a versare l'imposta non trattenuta. Rimane riservato il regresso del debitore nei confronti del contribuente. Secondo gli articoli 151 cpv. 1 LIFD, 236 cpv. 1 LT e 53 cpv. 1 LAID ("recupero ordinario d'imposta") l'autorità fiscale procede al recupero dell'imposta non incassata, compresi gli interessi, quando fatti o mezzi di prova sconosciuti in precedenza permettono di stabilire che la tassazione è stata indebitamente omessa o che la tassazione cresciuta in giudicato è incompleta, oppure che una tassazione omessa o incompleta è dovuta a un crimine o a un delitto contro l'autorità fiscale.

E. 3.4

Secondo il Tribunale federale, l'art. 138 cpv. 1 LIFD permette al fisco di esigere in maniera semplificata il pagamento delle imposte alla fonte trattenute in misura insufficiente. La sola

condizione preliminare per un pagamento degli arretrati è che il debitore della prestazione imponibile abbia operato una ritenuta insufficiente o non ne abbia effettuata alcuna. Questa caratteristica distingue la procedura di pagamento degli arretrati dalla procedura di recupero d'imposta. Il recupero d'imposta presuppone infatti che una tassazione sia stata, a torto, indebitamente omessa o sia stata stabilita ma in modo incompleto, per cui la collettività ha subito una perdita fiscale, e che vi sia inoltre un motivo di recupero. La procedura di pagamento degli arretrati prevista dall'art. 138 cpv. 1 LIFD sfocia in una decisione iniziale dell'autorità, mentre il recupero d'imposta interviene dopo che una decisione di tassazione è stata adottata. La procedura di recupero d'imposta è inoltre l'unica ad entrare in considerazione se una decisione relativa all'imposta alla fonte è già stata pronunciata ed è passata in giudicato. Ciò è giustificato dal *numerus clausus* dei motivi che permettono di ritornare su decisioni passate in giudicato. Per l'imposta federale diretta, tali motivi sono enumerati esaustivamente agli articoli da 151 a 153 LIFD. Si deve rilevare in questo contesto che l'autotassazione in materia di imposta alla fonte non è assimilata ad una decisione di tassazione passata in giudicato (DTF 135 II 274 consid. 5.3.3 e 5.4). Né il contribuente né il datore di lavoro hanno infatti il potere di adottare decisioni (DTF 135 II 274 consid. 5.3.1). La procedura di pagamento degli arretrati si distingue infine dalla procedura di recupero d'imposta per il termine di prescrizione applicabile. La legge non fissa alcun termine per esigere un pagamento degli arretrati dell'imposta alla fonte. La dottrina ritiene però che il diritto dell'autorità fiscale si prescriva in cinque anni a contare dalla fine del periodo fiscale, come il diritto di tassare (v. art. 120 cpv. 1 LIFD) e non in dieci anni come il recupero d'imposta (art. 152 cpv. 1 LIFD). Per l'Alta Corte, non vi è motivo per scostarsi da questa opinione dottrinale. Dato che l'art. 138 cpv. 1 LIFD sfocia in una decisione iniziale dell'autorità fiscale e permette a quest'ultima di recuperare in maniera semplificata l'imposta dovuta, l'analogia con l'art. 120 cpv. 1 LIFD è in effetti la più pertinente (sentenza TF 2C_60/2020 del 27 aprile 2021 consid. 6.3 e relativi riferimenti).

E. 3.5

Riassumendo, la procedura di pagamento degli arretrati e quella di recupero d'imposta si distinguono fra loro per le loro condizioni di applicazione, per il fatto che una decisione sia stata o meno adottata dall'autorità fiscale e sia passata in giudicato e per i termini di prescrizione applicabili (sentenza TF 2C_60/2020 del 27 aprile 2021 consid. 6.4).

E. 3.6

Nella fattispecie, si tratta di stabilire se la decisione notificata dall'autorità fiscale al datore di lavoro concerna il recupero d'imposta o il pagamento degli arretrati. La decisione notificata dall'RS 1 alla ricorrente utilizza la dicitura "recupero d'imposta", rimandando espressamente agli articoli 151 ss. LIFD e 236 ss LT e addebitando gli interessi di mora. L'autorità di tassazione ha pertanto chiaramente qualificato la procedura come una procedura di recupero d'imposta. Come poc'anzi ricordato, tuttavia, una decisione di recupero d'imposta presupporrebbe che vi fosse già una precedente decisione della stessa autorità e che la stessa fosse già passata in giudicato. A tale riguardo, l'art. 137 cpv. 1 LIFD (nella versione in vigore dal 1.1.2021) prevede che il contribuente possa esigere dall'autorità di tassazione, entro il 31 marzo dell'anno fiscale successivo a quello della scadenza della prestazione, una decisione in merito alla sussistenza e all'estensione dell'assoggettamento se: contesta la ritenuta d'imposta alla fonte indicata nell'attestazione di cui all'articolo 88 o 100 (lett. a); o non ha ricevuto dal datore di lavoro l'attestazione di

cui all'articolo 88 o 100 (lett. b). Per l'art. 137 cpv. 2 LIFD il debitore della prestazione imponibile può esigere dall'autorità di tassazione, entro il 31 marzo dell'anno fiscale successivo a quello della scadenza della prestazione, una decisione in merito alla sussistenza e all'estensione dell'assoggettamento. Nel diritto cantonale l'art. 210 LT ha lo stesso tenore dell'art. 137 LIFD. Nel caso concreto, tuttavia, una decisione ex art. 137 LIFD e 210 LT non è mai stata adottata dall'RS 1. In base a quanto risulta dagli atti del procedimento, né il datore di lavoro né il contribuente avevano chiesto e ottenuto dall'autorità fiscale una decisione in merito alla sussistenza e all'estensione dell'assoggettamento all'imposta alla fonte. La riscossione dell'imposta si era basata sull'autotassazione. In mancanza di una decisione in merito alla sussistenza e all'estensione dell'assoggettamento all'imposta alla fonte già passata in giudicato, una procedura di recupero d'imposta secondo gli articoli 151 ss. e 236 ss LT non può essere aperta nei confronti della debitrice della prestazione imponibile. Ne consegue che l'UIFB avrebbe tutt'al più potuto avviare una procedura di pagamento degli arretrati dell'imposta alla fonte secondo gli articoli 138 LIFD e 211 LT. Già solo per questi motivi, la decisione impugnata deve essere annullata.

E. 4.1

Nel merito, è controverso il calcolo delle ritenute d'imposta alla fonte intraprese dal datore di lavoro nei periodi fiscali dal 2018 al 2022, nei confronti del dipendente RI 2.

E. 4.2.1

Come già anticipato, l'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa è stata oggetto di una importante revisione, le cui disposizioni sono entrate in vigore il 1° gennaio 2021. Sia per l'imposta federale diretta (art. 91 cpv. 1 prima frase LIFD) sia per l'imposta cantonale (art. 110 cpv. 1 prima frase LT) i frontalieri domiciliati all'estero sono assoggettati all'imposta alla fonte per il loro reddito da attività lucrativa dipendente conseguito, rispettivamente, in Svizzera e nel Cantone. Per quanto riguarda il calcolo della ritenuta d'imposta, la legge federale rinvia agli articoli 84 e 85 LIFD e la legge cantonale all'art. 105 LT. Il diritto in vigore fino alla fine del 2020 corrispondeva sostanzialmente a quello attualmente in vigore.

E. 4.2.2

Per quanto concerne l'aliquota applicabile alla ritenuta d'imposta, l'art. 85 cpv. 1 LIFD prevede che l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) calcoli l'ammontare della ritenuta d'imposta alla fonte in base alle tariffe dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Per l'art. 85 cpv. 2 LIFD nel calcolo della ritenuta si tiene conto di importi forfettari per le spese professionali (art. 26) e per i premi d'assicurazioni (art. 33 cpv. 1 lett. d , f e g) nonché delle deduzioni per oneri familiari (art. 35). Anche a questo riguardo, il diritto in vigore fino alla fine del 2020 era sostanzialmente uguale. L'art. 1 cpv.1 dell'Ordinanza del Dipartimento federale delle finanze (DFF) dell'11 aprile 2018 sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (OIFo; RS 642.118.2), applicabile a partire dal 1.1.2021, prevede 17 diversi tariffari per specifiche categorie di contribuenti assoggettati all'imposta alla fonte. Tra questi i seguenti tariffari: · tariffario A: persone celibi o nubili, divorziate, separate legalmente o di fatto o vedove, che non vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose di sostentamento (lett. a); · tariffario R: lavoratori frontalieri imponibili secondo l'articolo 3 paragrafo 1 dell'Accordo del 23 dicembre 2007 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana relativo all'imposizione dei lavoratori

frontalieri (Accordo sui frontalieri CH ■ I) che adempiono le condizioni richieste per il tariffario A (lett. n); · tariffario H: persone celibi o nubili, divorziate, separate legalmente o di fatto o vedove, che vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose al cui sostentamento provvedono in modo essenziale (lett. h); · tariffario U: lavoratori frontalieri imponibili secondo l'articolo 3 paragrafo 1 dell'Accordo sui frontalieri CH ■ I che adempiono le condizioni richieste per il tariffario H (lett. q). Fino al 31.12.2020 era applicabile l'art. 1 cpv. 1 dell'abrogata Ordinanza del DFF del 19 ottobre 1993 sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (OIFo 1993), che, all'art. 1 cpv. 1, prevedeva fra gli altri i seguenti tariffari: · tariffario A: persone celibi o nubili, divorziate, separate legalmente o di fatto o vedove, che non vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose di sostentamento (lett. a); · tariffario H: persone celibi o nubili, divorziate, separate legalmente o di fatto o vedove, che vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose al cui sostentamento provvedono in modo essenziale (lett. g).

E. 4.2.3

Per quanto concerne l'imposta cantonale, l'art. 111 cpv. 5 lett. b cifra II LT (in vigore dal 1.1.2021) stabilisce che, per il calcolo delle aliquote della ritenuta d'imposta di un contribuente titolare di un permesso per frontaliere o cittadino svizzero residente all'estero, che rientra giornalmente al proprio domicilio, il Consiglio di Stato consideri, fra le altre, le seguenti categorie di contribuenti (singolarmente): · persone celibi o nubili, divorziate, separate legalmente o di fatto o vedove, che non vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose di sostentamento (tabella R), · persone celibi o nubili, divorziate, separate legalmente o di fatto o vedove, che vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose al cui sostentamento provvedono in modo essenziale (tabella U).

E. 4.3

In sostanza, la questione litigiosa è se la ritenuta d'imposta dallo stipendio del contribuente RI 2 dovesse basarsi sul tariffario o sulla tabella per persone sole (tabella A fino al 31.12.2020, tabella R dal 1.1.2021) oppure su quello per famiglie monoparentali (tabella H fino al 31.12.2020, tabella U dal 1.1.2021). Il primo tariffario si applica alle persone celibi o nubili, divorziate, separate legalmente o di fatto o vedove, che non vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose di sostentamento. Per l'imposta federale diretta, la base di calcolo è costituita dall'aliquota dell'art. 36 cpv. 1 LIFD (aliquota per persone sole) (Locher/Giger/Pedroli , Kommentar DBG, vol. II, 2 a ed., Basilea 2022, n. 16 ad art. 85 LIFD, p. 865; Jud/Meier , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar DBG, 4 a ed., Basilea 2022, n. 16 ad art. 85 LIFD, p. 1777). Il secondo tariffario si applica invece alle persone celibi o nubili, divorziate, separate legalmente o di fatto o vedove, che vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose al cui sostentamento provvedono in modo essenziale (famiglie monoparentali). Per l'imposta federale diretta, la base di calcolo è costituita dall'aliquota dell'art. 36 cpv. 2 LIFD (aliquota per coniugi). Tiene inoltre conto della deduzione per figli (art. 35 cpv. 1 lett. a LIFD), di quella per oneri assicurativi per figli (art. 33 cpv. 1 bis lett. b LIFD) e della detrazione supplementare per figli (art. 36 cpv. 2 bis seconda frase LIFD) (Locher/Giger/Pedroli , op. cit., n. 32 ad art. 85 LIFD, p. 869 s.).

E. 4.4

Secondo la Circolare n. 45 del 12.06.2019 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (Imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa dei lavoratori) , nei rapporti di concubinato con figli minorenni soggetti all'autorità parentale congiunta o figli

maggioresse che seguono la prima formazione e al cui sostentamento provvedono entrambi i coniugi (sic), viene accordato il tariffario H (oppure P) con deduzione per i figli al coniuge (sic) che consegue il reddito lordo più elevato (Circolare n. 45, n. 4.3, p. 16, con riferimento alla Circolare n. 30 dell'AFC del 21 dicembre 2010 sull'imposizione dei coniugi e della famiglia, n. 13.4.2). L'AFC aggiunge che è fatta salva la possibilità di considerare in parti uguali le deduzioni per i figli nell'ambito di un ricalcolo dell'imposta alla fonte oppure di una tassazione ordinaria ulteriore. Inoltre, in caso di dubbio (ad es. in situazioni poco chiare dal punto di vista del reddito o del rapporto di concubinato), per l'imposizione alla fonte deve essere dapprima applicato il tariffario A0. Il contribuente ha comunque la facoltà di richiedere, entro la fine di marzo dell'anno fiscale successivo a quello della scadenza della prestazione, un ricalcolo dell'imposta alla fonte oppure una tassazione ordinaria ulteriore (Circolare n. 45, n. 4.3, p. 16).

E. 4.5

Sempre per la Circolare AFC n. 45, la deduzione per i figli risulta dal numero dei figli minorenni, a tirocinio o agli studi (formazione iniziale), al cui sostentamento il lavoratore provvede in modo essenziale. Per i figli minorenni, il numero delle deduzioni per i figli deve essere stabilito in base al rapporto di filiazione dimostrato (figlio proprio, figliastro o figlio adottivo). Sono mezzi di prova adeguati in particolare gli atti di nascita, le decisioni sugli assegni familiari, i certificati di adozione, i certificati di famiglia. Le persone sole con figli devono inoltre dimostrare che il figlio vive nella stessa economia domestica. Sono mezzi di prova adeguati in particolare i certificati di residenza e di domicilio nonché le attestazioni del comune di domicilio (Circolare n. 45, n. 4.7, p. 17).

E. 4.6

Dalla documentazione prodotta dai ricorrenti nel corso della procedura, in particolare in sede di reclamo, si evince che RI 2 è padre di due figli minorenni, _____ (2009) e _____ (2015), e convive con _____ (v. certificato di famiglia storico rilasciato dall'Ufficio Anagrafe della Città di _____ il 26 giugno 2023). Non sono coniugati, bensì vivono in concubinato. Dai Modelli 730 prodotti all'RS 1 per gli anni 2018-2022, si evince che _____ è la madre dei due figli di RI 2 e che li dichiara quali familiari a carico al 100 per cento. Negli anni appena citati, la signora _____ dichiarava "redditi di lavoro dipendente e assimilati" per un massimo di € 34'242.00 ed aveva beneficiato della detrazione per figli a carico in ragione di € 1'545.■ nel 2018, € 1'259.■ nel 2019, € 1'316.■ nel 2020 e € 192.■ per il 2022 (il Modello 730 per il periodo fiscale 2021 non è agli atti). Stando alle indicazioni che emergono dalla citata Circolare n. 45 dell'AFC, non si vede cosa si opponga all'applicazione della tabella H o U, prevista per le famiglie monoparentali. Al sostentamento dei figli del ricorrente provvedono infatti entrambi i genitori e non vi è dubbio che il contribuente consegua il reddito più elevato.

E. 5.1

Ci si domanda come sarebbe imposto il contribuente se fosse sottoposto alla procedura di tassazione ordinaria. Si tratta cioè di domandarsi se, qualora RI 2 fosse stato assoggettato all'imposta con la procedura di tassazione ordinaria, gli sarebbero stati riconosciuti l'aliquota più favorevole, la deduzione per figli e la deduzione dei premi assicurativi.

E. 5.2

L'aliquota per genitori, prevista dall'art. 36 cpv. 2 bis LIFD, si applica ai coniugi che vivono in comunione domestica, nonché ai contribuenti vedovi, separati legalmente o di

fatto, divorziati e celibi che vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose al cui sostentamento provvedono in modo essenziale. La Circolare n. 30 del 21 dicembre 2010 dell'AFC sull'imposizione dei coniugi e della famiglia prevede che, in caso di genitori non coniugati che convivono, ai fini dell'attribuzione della tariffa per i genitori occorra distinguere se l'autorità parentale è comune e se sono fatti valere gli alimenti per il figlio. In caso di esercizio comune dell'autorità parentale, il beneficiario degli alimenti per il figlio viene tassato secondo la tariffa per i genitori. Se non sono fatti valere alimenti, si presuppone che il genitore con il reddito superiore provveda in modo essenziale al sostentamento del figlio e gli viene pertanto accordata la tariffa per i genitori (Circolare n. 30, n. 13.4.2). Se il contribuente fosse assoggettato alla tassazione con la procedura ordinaria, gli sarebbe applicata l'aliquota per coniugi, quale genitore con il reddito superiore. La stessa conclusione si impone anche per l'imposta cantonale nella misura in cui l'art. 35 cpv. 2 LT estende l'aliquota per coniugi, oltre che ai coniugi viventi in comunione domestica, anche ai contribuenti vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati, nubili e celibi, che vivono in comunione domestica con figli minorenni o con figli a tirocinio o agli studi fino al 28.mo anno di età al cui sostentamento provvedono.

E. 5.3.1

Per quanto concerne la deduzione per figli, gli articoli 35 cpv. 1 lett. a LIFD e 34 cpv. 1 lett. a LT la ammettono per ogni figlio minorenne, a tirocinio o agli studi, al cui sostentamento il contribuente provvede; se i genitori sono tassati separatamente e se il figlio sottostà all'autorità parentale in comune e non sono versati alimenti, anche la deduzione per i figli è ripartita per metà. Secondo la Circolare n. 30 dell'AFC, nel caso di genitori non coniugati, che vivono in comunione domestica, con figlio minorenne in comune sul quale esercitano l'autorità parentale in comune, e che non versano alimenti, ognuno dei genitori può far valere la metà della deduzione per i figli (n. 14.8.1, p. 35).

E. 5.3.2

Ora, come visto, nelle Tariffe H2 e U2 sono incorporate le deduzioni intere per figli. In un caso come quello in discussione, in cui i genitori sono tassati separatamente e non vi è il versamento di alimenti, il contribuente assoggettato alla ritenuta d'imposta alla fonte beneficia dunque di un vantaggio indebito, rispetto ad un contribuente nelle stesse condizioni ma sottoposto a tassazione ordinaria (cfr. anche Locher/Giger/Pedroli, op. cit., n. 33 ad art. 85 LIFD, p. 870).

E. 5.3.3

Si è già accennato al fatto che, secondo la Circolare n. 45 dell'AFC, è fatta salva la possibilità di considerare in parti uguali le deduzioni per i figli nell'ambito di un ricalcolo dell'imposta alla fonte oppure di una tassazione ordinaria ulteriore. Nel caso in esame, il contribuente, assoggettato all'imposta alla fonte secondo gli articoli 91 LIFD e 110 LT, non sottostà a tassazione ordinaria ulteriore obbligatoria (articoli 89 LIFD e 108 LT), ma tutt'al più a tassazione ordinaria ulteriore su richiesta (articoli 99 a LIFD e 118 LT). Non ha tuttavia chiesto la tassazione ordinaria ulteriore. Si deve d'altronde escludere di essere in presenza di una di quelle "situazioni estreme, in particolare per quanto concerne le deduzioni forfettarie computate nell'aliquota dell'imposta alla fonte", che consentono alle autorità fiscali cantonali di "richiedere una tassazione ordinaria ulteriore d'ufficio a favore o a sfavore del contribuente" (articoli 99 b LIFD e 119 LT). Né dovrebbero essere adempiuti i presupposti per un "ricalcolo" dell'imposta alla fonte, che presupporrebbe un errore nel

calcolo della ritenuta d'imposta (Circolare n. 45 dell'AFC, cifra 11.6). Non sono dunque date le condizioni perché l'autorità fiscale adotti una decisione per ricalcolare l'imposta alla fonte, dimezzando la deduzione per figli incorporata nell'aliquota (correttamente) applicata dal datore di lavoro. Meno che mai la sola esigenza di ridurre l'incidenza della deduzione per figli potrebbe giustificare l'adozione, da parte dell'UIFB, di una decisione di "pagamento degli arretrati" secondo gli articoli 138 cpv. 1 LIFD e 211 cpv. 1 LT, se si tiene conto della natura dell'imposta alla fonte. Secondo l'art. 99 LIFD, l'imposta alla fonte sostituisce l'imposta federale diretta riscossa sul reddito da attività lucrativa secondo la procedura ordinaria. Successivamente non sono concesse altre deduzioni supplementari. Se non sono concesse deduzioni supplementari, meno che mai dovrebbe essere ammesso il dimezzamento di una deduzione. Spetterebbe tutt'al più al legislatore o al Dipartimento federale delle finanze introdurre un ulteriore tariffario, basato sulla tariffa H, ma con la deduzione per figli dimezzata.

E. 5.4

Per quanto concerne infine la deduzione dei premi assicurativi, la Circolare n. 30 dell'AFC dispone che, per i contribuenti con figli minorenni o maggiorenni in formazione, la deduzione sia di norma collegata alla deduzione per i figli. Se i genitori esercitano l'autorità parentale in comune e non fanno valere alimenti, ogni genitore può richiedere la metà della deduzione applicabile (Circolare n. 30, n. 7, p. 12; v. anche n. 14.8.1, p. 35). Per la deduzione in questione valgono dunque le considerazioni proposte poc'anzi in relazione alla deduzione per figli.

E. 5.5

Un'eventuale tassazione ordinaria, cui fosse stato sottoposto il contribuente, avrebbe pertanto comportato un onere fiscale più gravoso rispetto a quello risultante dall'applicazione dei tariffari H2 (per gli anni dal 2018 al 2020) e U2 (per gli anni 2021 e 2022). Tuttavia, avrebbe beneficiato di una tassazione nettamente più vantaggiosa di quella cui sarebbe soggetto se fossero applicati, come pretenderebbe l'autorità fiscale, i tariffari A0 e R0. La differenza dell'onere fiscale che ne risulta non può essere corretta mediante una tassazione ordinaria ulteriore né con un ricalcolo dell'imposta alla fonte. In ogni caso, non giustifica un "pagamento degli arretrati", basato sull'applicazione delle aliquote per persone sole e senza considerare in alcun modo le spese per il mantenimento dei figli.

E. 6.1

L'applicazione della tariffa per famiglie monoparentali non può infine essere fatta dipendere, come vorrebbe l'autorità fiscale, dal fatto che l'altro genitore benefici di vantaggi fiscali analoghi all'estero, in relazione all'obbligo di mantenimento dei figli. L'UIFB ha infatti motivato la sua decisione, argomentando che "la convivente beneficiava già del 100% di detrazione per figli a carico nella dichiarazione fiscale presentata allo Stato di residenza", sicché sarebbe "chiara l'intenzione di beneficiare impropriamente della doppia deduzione".

E. 6.2

In primo luogo, la legislazione tiene conto della preoccupazione di evitare un cumulo di deduzioni, nel caso in cui i genitori siano imposti separatamente. La soluzione consiste, come già visto, nel dimezzare le deduzioni per figli e per oneri assicurativi, anche se tale rimedio non è stato esteso all'imposta alla fonte.

E. 6.3

In ogni caso, il Tribunale federale si è già confrontato con la questione della legittimità di una decisione, con cui l'autorità cantonale aveva negato ad un contribuente, residente in Francia e assoggettato all'imposta alla fonte in Svizzera, l'aliquota che comprendeva la deduzione per figli, sostenendo che la moglie del contribuente aveva già beneficiato di vantaggi nel calcolo dell'imposta da lei pagata in Francia. Secondo il fisco del Canton Vaud, non era giustificato considerare l'onere legato al mantenimento dei figli anche nel calcolo dell'imposta trattenuta dallo stipendio del marito in Svizzera, perché ciò avrebbe comportato che la situazione familiare del contribuente fosse presa in considerazione due volte (DTF 144 II 313 consid. 7.2). La Suprema Corte ha tuttavia stabilito che il contribuente adempiva i requisiti per poter beneficiare, nel calcolo dell'imposta alla fonte, della deduzione per figli. Né la convenzione di doppia imposizione con la Francia né la LIFD contenevano infatti disposizioni che consentivano di negare la deduzione per il fatto che il ricorrente aveva ricevuto solo assegni familiari parziali o perché le autorità fiscali francesi avrebbero a loro volta tenuto conto dei figli a carico nella tassazione separata della moglie. D'altra parte, se il contribuente fosse stato sottoposto a tassazione ordinaria, avrebbe beneficiato dello stesso regime (DTF 144 II 313 consid. 7.3).

E. 6.4

A differenza del caso di cui si è occupato il Tribunale federale nella sentenza citata, nella fattispecie in esame i genitori non sono coniugati. Di conseguenza, le deduzioni non sono suddivise fra i coniugi, come succede nel caso dell'applicazione del tariffario C, previsto per i coniugi non separati legalmente o di fatto che esercitano entrambi un'attività lucrativa. Nel caso dei ricorrenti, non si può pertanto affermare che la tassazione sarebbe identica, se il contribuente fosse stato assoggettato alla tassazione ordinaria. Come ricordato, infatti, le deduzioni per figli e per premi assicurativi sarebbero state dimezzate. Non può tuttavia essere rimproverato al datore di lavoro il fatto che l'AFC non abbia pensato di elaborare un tariffario specifico per un caso come quello del contribuente insorgente, basato sulla ripartizione delle deduzioni fra i genitori conviventi. In queste circostanze, si deve concludere, analogamente a quanto deciso dall'Alta Corte nel caso vodese, che né la convenzione di doppia imposizione con l'Italia né la LIFD contengono disposizioni che consentano di negare la deduzione per figli per il fatto che le autorità fiscali italiane avrebbero a loro volta tenuto conto dei figli a carico nella tassazione separata della convivente e madre dei figli.

E. 7

Di conseguenza, il ricorso è accolto. La decisione impugnata è riformata nel senso che è annullata la decisione di "recupero d'imposta" del 10 agosto 2023. Visto l'esito, non si prelevano né la tassa di giustizia né le spese di procedura. Ai ricorrenti, rappresentati da un avvocato, è riconosciuta una congrua indennità a titolo di ripetibili. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 4 settembre 2023 è riformata nel senso che è annullata la decisione di "recupero d'imposta" del 10 agosto 2023. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese di procedura. Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità di fr. 1'000.■ per ripetibili. 3. Contro il presen per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La cancelliera:

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