

*Andrea Pedroli*

Novità giurisprudenziali nel campo del diritto tributario  
pag. 539 segg.

pag. 562 segg.

#### **4. Chi sposa un contribuente... diventa contribuente**

##### *4.1. Una casa e un contribuente... o due?*

Si può diventare contribuenti per matrimonio? Sì, basta essere coniugi di una persona che è limitatamente imponibile in un altro cantone, perché per esempio vi è proprietaria di una casa, per diventare a propria volta contribuenti di quel cantone.

Il Tribunale federale<sup>1</sup> si è occupato del caso di una contribuente che era proprietaria di un immobile nel Canton San Gallo, mentre era domiciliata insieme al marito in un altro cantone. Alla morte del marito, nel corso del 2011, il Canton San Gallo ha assoggettato all'imposta cantonale la vedova e gli eredi del marito, per il periodo fiscale 2011, fino alla data del decesso di quest'ultimo. Secondo l'autorità di tassazione cantonale, in qualità di eredi del marito della proprietaria dell'immobile, essi erano limitatamente assoggettati all'imposta nel cantone di situazione dell'immobile, per appartenenza economica.

Il ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale è stato interposto dal fisco sangallese, dopo che l'autorità di ricorso cantonale aveva accolto un ricorso degli eredi del *de cuius*, riconoscendo che quest'ultimo non era imponibile nel Canton San Gallo, non essendovi alcuna appartenenza economica.

Il quesito con cui si è confrontato il Tribunale federale è dunque il seguente. Premesso che il defunto marito della proprietaria dell'immobile non aveva conseguito alcun reddito nel Canton San Gallo, ma che tuttavia i coniugi erano vissuti in comunione domestica ed erano stati assoggettati nel cantone di domicilio all'imposizione congiunta, il marito era a sua volta contribuente nel Canton San Gallo oppure lo era solo la moglie, che pertanto in questo cantone doveva sottostare ad una tassazione individuale? Come anticipato, secondo l'autorità di tassazione sangallese, la tassazione congiunta si imponeva, sebbene solo la moglie avesse un'appartenenza economica nel cantone di situazione dell'immobile. Al contrario, secondo le autorità di ricorso cantonali, contribuente nel Canton San Gallo era solo la moglie, che doveva pertanto sottostare ad un'imposizione separata.

---

<sup>1</sup> Sentenza del 16 luglio 2015 n. 2C\_309/2014, in DTF 141 II 318 = RF 71/2016 pag. 153 = RDAF 2016 II 62.

## 4.2. *La tassazione congiunta dei coniugi*

La sentenza dell'Alta Corte ricorda dapprima che il cosiddetto cumulo dei fattori imponibili è previsto dalla legge federale, secondo cui il reddito di coniugi non separati legalmente o di fatto è cumulato, qualunque sia il regime dei beni (art. 3 cpv. 3 LAID e art. 9 cpv. 1 LIFD). Rileva poi che l'imposizione congiunta dei coniugi concerne non solo la base imponibile ma anche l'assoggettamento. Di conseguenza, la tassazione congiunta comporta che entrambi i coniugi siano assoggettati all'imposta in un cantone, anche se uno solo di essi vi consegue un reddito o vi ha un patrimonio. Secondo la legge, ciò vale tanto per l'assoggettamento illimitato quanto per quello limitato<sup>2</sup>. Il cumulo dei fattori imponibili, da parte sua, è giustificato dal principio di capacità contributiva. I coniugi costituiscono in tal modo, dal punto di vista del diritto civile e anche economicamente, una specie di unione, nella quale la capacità contributiva di un coniuge si determina anche in base al reddito ed alla sostanza dell'altro. Ne consegue che la situazione economica di un coniuge senza reddito non è comparabile con quella di un celibe senza reddito<sup>3</sup>.

## 4.3. *La cessazione della tassazione congiunta per morte del coniuge*

Alla morte di un coniuge, cessa il matrimonio e pertanto anche la tassazione congiunta in base al cumulo dei fattori. Ciò vale tanto per l'assoggettamento illimitato quanto per quello limitato. Dal giorno della morte, o da quello successivo, e per il resto del periodo fiscale, il coniuge superstite è imposto separatamente con l'aliquota a lui applicabile<sup>4</sup>.

## 4.4. *Nessuna tassazione congiunta se il coniuge è all'estero*

Quanto detto fin qui, in relazione all'assoggettamento di due coniugi entrambi assoggettati illimitatamente all'imposta in Svizzera, non vale tuttavia quando uno solo è residente in Svizzera, mentre l'altro ha il domicilio fiscale principale all'estero. In tal caso, infatti, non si giustifica il cumulo di reddito e sostanza, perché il cumulo previsto dagli articoli 9 cpv. 1 LIFD e 3 cpv. 3 LAID è ammesso solo se entrambi i coniugi sottostanno alla sovranità fiscale svizzera. Per il coniuge assoggettato in Svizzera si procede pertanto ad una tassazione indipendente. Solo per la determinazione dell'aliquota, applicando quella per i contribuenti coniugati, si prende in considerazione il reddito complessivo dei coniugi. Questo vale sia nel caso in cui un coniuge sia illimitatamente imponibile in Svizzera per appartenenza personale come pure nel caso in cui il suo assoggettamento sia limitato e si fondi su un'appartenenza economica<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> DTF 128 I 317 consid. 2.2.4.

<sup>3</sup> DTF 141 II 318 = RF 71/2016 pag. 153 = RDAF 2016 II 62 consid. 2.2.1, con riferimento a: DTF 128 I 317 consid. 2.1 pag. 320; ma anche, in accordo con la giurisprudenza del Tribunale federale: DE VRIES REILINGH, *La double imposition intercantonale*, 2<sup>a</sup> ediz., 2013, pag. 79; MARKUS REICH/MICHAEL BEUSCH, *Entwicklungen im Steuerrecht*, SJZ 2003, pag. 277; HUGO CASANOVA, *Rechtsprechung im 2002*, ASA 73, pag. 77 seg.

<sup>4</sup> DTF 141 II 318 = RF 71/2016 pag. 153 = RDAF 2016 II 62 consid. 2.2.2, con riferimento a: art. 5 cpv. 1 e 3 dell'Ordinanza del 16 settembre 1992 sulle basi temporali dell'imposta federale diretta per le persone fisiche (nella sua versione in vigore fino al 31.12.2013; Circolare n. 30 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni «Imposizione dei coniugi e della famiglia secondo la legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD)», 2<sup>a</sup> ediz., 2014, cifra 1.2; CHRISTINE JAUQUES, in *Yersin/Noël* (a cura di), *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2008, n. 26 ad art. 9.

<sup>5</sup> DTF 141 II 318 = RF 71/2016 pag. 153 = RDAF 2016 II 62 consid. 2.2.3, con riferimento a: DTF 75 I 385 = ASA 19 pag. 22 = RF 5/1950 pag. 252; DTF 73 I 405; ANDREAS SCHORNO/MARIANNE KLÖTI-WEBER, in: *Klöti-Weber/Siegrist/Weber* (a cura di), *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, 3<sup>a</sup> ediz., 2009, n. 19 ad §

#### 4.5. *La tassazione congiunta è imposta dal legislatore federale*

Secondo l'Alta Corte, la soluzione auspicata dall'autorità di tassazione del Canton San Gallo sarebbe la sola che rispetta il diritto federale. È vero che vi sono autori che hanno sostenuto che un coniuge può essere assoggettato all'imposta cantonale in modo indipendente per quelle parti del reddito e della sostanza, per le quali solo lui è imponibile in virtù dell'appartenenza economica secondo l'art. 4 LAID<sup>6</sup>. Tuttavia, questi autori, e con loro il Tribunale amministrativo del Canton San Gallo, trascurerebbero in tal modo il fatto che la giurisprudenza del Tribunale federale da loro criticata si basa sul diritto federale, che come tale è vincolante per il Tribunale federale e per le altre autorità incaricate dell'applicazione del diritto (art. 190 Cost.). Infatti, la tassazione individuale, auspicata dall'autorità giudiziaria cantonale, è stata presa in considerazione e poi espressamente esclusa durante la procedura legislativa<sup>7</sup>. È pertanto solo il legislatore federale che potrebbe recedere dal principio dell'unità fiscale dei coniugi<sup>8</sup>.

#### 4.6. *Problemi sostanziali provocati dalla tassazione separata*

La sentenza espone a questo punto una serie di effetti collaterali negativi, che avrebbe la soluzione sostenuta dal tribunale cantonale, distinguendo fra aspetti di diritto sostanziale e di diritto procedurale.

Per quanto concerne i primi, il Tribunale federale osserva che l'autorità di tassazione dovrebbe accertare con precisione, in ogni singolo caso, i rapporti di proprietà di entrambi i coniugi nel cantone in cui vi è un assoggettamento limitato. In tal caso, sarebbe difficilmente comprensibile però che in questo cantone si debba procedere ad una tassazione congiunta se il coniuge ha anche solo una quota di comproprietà dell'1% all'immobile dell'altro, mentre si procede alla tassazione separata in caso di proprietà esclusiva di un coniuge.

Inoltre, nel caso in cui i coniugi si trasferissero l'uno all'altro dei beni, si verificherebbe un cambiamento dell'assoggettamento soggettivo. Per entrambi sorgerebbe di conseguenza un assoggettamento in virtù dell'appartenenza economica per l'intero periodo fiscale, secondo l'art. 4b cpv. 2 LAID (in vigore dal 1.1.2014), cosa che non sarebbe giustificata né dal punto di vista economico né da quello fiscale.

Infine, la tassazione individuale del coniuge nel cantone in cui vi è un assoggettamento limitato potrebbe intralciare la possibilità, connaturata alla tassazione congiunta dei coniugi, di compensare le perdite dell'uno con i redditi dell'altro oppure – nell'ambito dell'imposta cantonale sulla sostanza – i debiti con gli attivi<sup>9</sup>.

---

21; Circolare n. 30, cit., cifra 2.2.

<sup>6</sup> LEANA ISLER/CLAUDIA SUTER, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach (a cura di), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Band III/1, *Interkantonales Steuerrecht*, 2011, n. 26 ad § 27; PETER KÄSTLI/HANNES TEUSCHER, in: Kästli/Leuch/Langenegger (a cura di), *Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz*, vol. I, 2<sup>a</sup> ediz., 2014, art. 10 n. 18; REGULA LANZ-BAUR, *Nun sag, wie hast du's mit der Religion?*, in RF 58/2003 pag. 646; URS R. BEHNISCH, *Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2002 und 2003*, ZBJV 141/2005, pag. 518.

<sup>7</sup> Messaggio a sostegno delle leggi federali sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni e sull'imposta federale diretta (Messaggio sull'armonizzazione fiscale) del 25 maggio 1983, in FF 1983 III 1, pag. 15, cifra 142.12.

<sup>8</sup> DTF 141 II 318 = RF 71/2016 pag. 153 = RDAF 2016 II 62 consid. 2.3.1.

<sup>9</sup> DTF 141 II 318 = RF 71/2016 pag. 153 = RDAF 2016 II 62 consid. 2.3.3.

#### 4.7. *Problemi procedurali provocati dalla tassazione separata*

Quanto alle conseguenze negative dal profilo procedurale, secondo il Tribunale federale si rischierebbe di compromettere quel vantaggio che è rappresentato dal fatto che i membri di una famiglia possono presentare un'unica dichiarazione d'imposta<sup>10</sup>, qualora un contribuente fosse assoggettato all'imposta nello stesso anno nel cantone di domicilio per due periodi di durata inferiore all'anno (insieme al coniuge) e nel cantone in cui è limitatamente imponibile per l'intero periodo fiscale (da solo).

La morte di un coniuge escluderebbe poi un assoggettamento inferiore all'anno civile nel cantone in cui solo il coniuge superstite fosse imponibile per appartenenza economica, sebbene per il diritto federale il decesso di un coniuge faccia venir meno la tassazione congiunta per tutti i redditi e la sostanza, compresi gli immobili situati in un cantone diverso da quello di domicilio<sup>11</sup>.

Infine, si dovrebbero affrontare problemi anche nella ripartizione dei debiti e degli interessi passivi, nei rapporti intercantionali. Infatti, nel cantone di domicilio la ripartizione dovrebbe essere intrapresa alla fine dei due periodi inferiori all'anno, in base alla rispettiva situazione patrimoniale, mentre nel cantone ove un coniuge è limitatamente imponibile si procederebbe ad un'unica ripartizione alla fine dell'anno<sup>12</sup>.

#### 4.8. *Tassazione congiunta di due contribuenti o di un unico contribuente?*

È un po' difficile lasciarsi convincere dagli argomenti su cui si fonda la sentenza citata<sup>13</sup>. Quest'ultima riprende peraltro una pronuncia del 2002<sup>14</sup>, che era stata fatta oggetto di parecchie critiche, in parte menzionate nella stessa motivazione<sup>15</sup>.

I giudici di Mon Repos sostengono che la decisione di prevedere l'assoggettamento fiscale anche del marito, nel cantone in cui la moglie è proprietaria di un immobile, sarebbe imposta dalla legge federale e sarebbe pertanto vincolante per tutte le autorità, compreso lo stesso Tribunale federale (art. 190 Cost.). È senz'altro vero che il legislatore federale ha optato per la tassazione congiunta dei coniugi ed ha espressamente scartato la variante, consistente nella tassazione individuale. Nello stesso messaggio del Consiglio federale, che l'Alta Corte ha citato, il governo afferma tuttavia che, da un punto di vista soggettivo, i coniugi «sono

---

<sup>10</sup> La sentenza ricorda, in questo contesto, che il contribuente assoggettato all'imposta in parecchi Cantoni può adempiere il suo obbligo di allestire la dichiarazione fiscale mediante la presentazione di una copia della dichiarazione d'imposta del Cantone di domicilio o di sede (art. 2 cpv. 2 dell'Ordinanza del 9 marzo 2001 sull'applicazione della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette nei rapporti intercantionali [RS 642.141]).

<sup>11</sup> DTF 141 II 318 = RF 71/2016 pag. 153 = RDAF 2016 II 62 consid. 2.3.4.

<sup>12</sup> DTF 141 II 318 = RF 71/2016 pag. 153 = RDAF 2016 II 62 consid. 2.3.5.

<sup>13</sup> V. anche le critiche circostanziate di PETER LOCHER, *Steuerfragen bei Liegenschaften im Alleineigentum eines Partners bei ehelichen und nichtehelichen Gemeinschaften*, in: *Giurisprudenza recente del Tribunale federale – sentenze di principio, cambiamenti di prassi e questioni lasciate aperte*, Atti della giornata di studio del 6 giugno 2016, CFPD, di prossima pubblicazione.

<sup>14</sup> DTF 128 I 317.

<sup>15</sup> Oltre ai contributi citati nella nota 46, cfr. anche: HUGO CASANOVA, *Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2002, Kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung)*, ASA 73, pag. 65 segg., pag. 76 segg.; MARKUS REICH/ MICHAEL BEUSCH, *Entwicklungen im Steuerrecht*, SJZ 99/2003, pag. 273 segg., pag. 277; MARKUS REICH/ROBERT WALDBURGER, *Rechtsprechung im Jahr 2002 (1. Teil)*, FStR 2003, pag. 221.

certamente soggetti fiscali»<sup>16</sup>. Il loro assoggettamento all'imposta in un determinato cantone non dovrebbe allora essere stabilito individualmente, in base alla situazione personale ed economica di ognuno?

Non è certo la regola del cumulo dei fattori imponibili a far diventare marito e moglie un unico contribuente. Il cumulo di reddito e sostanza dei coniugi non è necessario ma è frutto di una scelta del legislatore, fondata su argomenti di politica fiscale; gli elementi imponibili sono cioè attribuibili ad ogni singolo coniuge, che ne dispone liberamente, ma è la legge che ne prevede il cumulo<sup>17</sup>. Non si vede allora su quali considerazioni sia fondata l'affermazione, secondo la quale l'imposizione congiunta dei coniugi concernerebbe non solo la base imponibile ma anche l'assoggettamento. Se marito e moglie sono due contribuenti (o soggetti fiscali che dir si voglia), il cumulo dei loro fattori imponibili dovrebbe presupporre piuttosto che entrambi adempiano i presupposti per essere considerati contribuenti, cioè che l'uno e l'altra siano assoggettati alle imposte in un determinato cantone.

#### *4.9. Il cumulo dei fattori imponibili per determinare l'aliquota*

Del resto, nella stessa sentenza il Tribunale federale aggiunge che la regola, che sarebbe imposta dal legislatore per l'assoggettamento di due coniugi entrambi assoggettati illimitatamente all'imposta in Svizzera, non vale tuttavia quando uno solo è residente in Svizzera, mentre l'altro ha il domicilio fiscale principale all'estero. Nei rapporti internazionali, dunque, non si procede alla tassazione congiunta, bensì a quella individuale, perché il cumulo sarebbe previsto solo se entrambi i coniugi sottostanno alla sovranità fiscale svizzera. Ma una simile distinzione non emerge dal tenore degli articoli di legge in discussione.

La giustificazione teorica della tassazione congiunta, come ricorda la stessa Alta Corte, è rappresentata dal fatto che marito e moglie formano una sorta di unione economica, che implica che la capacità contributiva dell'uno si determini anche in base al reddito ed alla sostanza dell'altra. Ciò dovrebbe valere per tutte le situazioni in cui si trova la coppia, cioè indipendentemente dal fatto che siano assoggettati in un solo cantone o in più cantoni, in un solo Stato o in diversi Stati. Ed infatti la nostra sentenza ricorda che, quando un solo coniuge è imponibile in Svizzera (illimitatamente o solo limitatamente), per il calcolo della sua imposta l'aliquota si determina prendendo in considerazione il reddito complessivo dei coniugi. Non si vede allora cosa impedisca di adottare la stessa soluzione, quando un solo coniuge è imponibile limitatamente in un cantone.

## **5. I nostri figli sono più miei o più tuoi?**

### *5.1. La tassazione della famiglia «dispersa»*

La famiglia è imposta in base al sistema della tassazione congiunta dei coniugi. Per attenuare la progressione delle aliquote, provocata dal cumulo dei fattori imponibili, da un lato, e per tener conto delle spese legate al mantenimento dei figli, dall'altro, le leggi sulle imposte dirette prevedono una serie di vantaggi, che consistono essenzialmente nell'applicazione di un'aliquota ridotta e nel riconoscimento di deduzioni sociali. L'applicazione di queste semplici

---

<sup>16</sup> Messaggio sull'armonizzazione fiscale, cit., pag. 15, cifra 142.11; v. anche pag. 20, cifra 142.212.

<sup>17</sup> PETER LOCHER, Die Ehegatten im Steuerverfahren, in: Ernst Höhn/Klaus A. Vallender (a cura di), Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Berna/Stoccarda 1990, pag. 137 segg., in particolare pag. 156.

regole diventa complicata quando i coniugi si separano o quando i genitori convivono senza essere sposati. In questi casi, infatti, viene meno il cumulo dei fattori imponibili, pur sussistendo gli oneri legati al mantenimento dei figli. In poche parole, a quale genitore spettano le deduzioni sociali? Ed a quale l'aliquota ridotta?

In una sentenza del 2015<sup>18</sup>, il Tribunale federale ha censurato una prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, che in una circolare aveva proposto una soluzione per l'attribuzione dell'aliquota ridotta, nel caso in cui i coniugi divorziati hanno l'autorità parentale congiunta e la custodia alternata dei figli e non vi è alcun versamento di alimenti.

La ricorrente, residente nel Canton Ginevra, è la madre di una bambina. Divorziata, condivide con l'ex marito l'autorità parentale e la custodia della figlia. Ognuno dei genitori si è impegnato a provvedere al mantenimento della bambina in misura uguale ed ha rinunciato a percepire alimenti dall'altro.

Nella tassazione dell'imposta sul reddito per il periodo fiscale 2010, l'autorità fiscale ha attribuito alla contribuente, sia per l'imposta cantonale sia per quella federale, la metà della deduzione sociale per figli; ha poi calcolato l'imposta applicando l'aliquota ordinaria e non quella ridotta. A suo avviso, infatti, il genitore che percepisce il reddito più elevato – nel caso concreto l'ex marito – ha diritto all'aliquota ridotta perché si presume, in funzione delle sue risorse, che si assuma la maggior parte delle spese di mantenimento del figlio.

Mentre il Tribunale amministrativo di prima istanza ha accolto il ricorso della contribuente, attribuendo a lei l'aliquota più favorevole, la Corte di giustizia ha per contro accolto il ricorso del fisco cantonale, negandole nuovamente tale vantaggio.

La contribuente ha allora impugnato la sentenza della corte cantonale, con ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, lamentando una violazione del principio di uguaglianza e di quello di capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost.). Secondo la sua tesi, il confronto fra il reddito imponibile suo e dell'ex marito, da una parte, e le imposte da loro dovute, dall'altra, dimostrerebbe che la sua tassazione è incostituzionale. Infatti, siccome lei dispone di un reddito inferiore rispetto a quello dell'ex coniuge, è lei che sopporta un onere di mantenimento superiore. Per rispettare il principio di capacità contributiva, l'aliquota ridotta dovrebbe pertanto esserle attribuita.

## 5.2. *Deduzioni sociali e aliquota ridotta per contribuenti con figli*

L'Alta Corte ricorda dapprima quale sia il diritto applicabile. Per l'art. 9 cpv. 1 LIFD, il reddito di coniugi non separati legalmente o di fatto è cumulato, qualunque sia il regime dei beni. Al contrario, in caso di divorzio o di separazione durevole di fatto o di diritto, i coniugi sono imposti separatamente.

L'art. 213 cpv. 1 lett. a LIFD (in vigore fino al 31.12.2013<sup>19</sup>) prevede poi che siano dedotti dal reddito netto, per ogni figlio minorenni, a tirocinio o agli studi, al cui sostentamento il contribuente provvede, 6100 franchi.

---

<sup>18</sup> Sentenza del 7 agosto 2015 n. 2C\_534/2014 e 2C\_535/2014, in DTF 141 II 338 = RF 70/2015 pag. 797 = RDAF 2015 II 403.

<sup>19</sup> L'art. 213 LIFD, come gli articoli 212 e 214 citati in seguito, è stato abrogato dalla Legge federale del 22 marzo 2013 sull'adeguamento formale delle basi temporali per l'imposizione diretta delle persone fisiche, in vigore dal 1° gennaio 2014 (RU 2013, 2397). Le deduzioni sociali sono ora disciplinate all'art. 35 LIFD, quelle per assicurazioni e interessi dei capitali a risparmio all'art. 33 cpv. 1 lett. g e cpv. 1<sup>bis</sup> LIFD e le aliquote all'art. 36 LIFD.

L'art. 212 cpv. 1 LIFD (in vigore fino al 31.12.2013) stabilisce poi che gli importi della deduzione per assicurazioni e interessi dei capitali a risparmio sono aumentate di 700 franchi per ogni figlio o persona bisognosa per cui il contribuente può far valere la deduzione per figli o per persone bisognose a carico.

L'art. 214 cpv. 2 LIFD (in vigore fino al 31.12.2013) attribuisce infine un'aliquota ridotta ai coniugi viventi 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<sup>20</sup>.

Dunque, anche un contribuente vedovo, separato legalmente o di fatto, divorziato o celibe ha diritto alla deduzione per figli e a quella per assicurazioni, che è legata alla prima, a condizione di provvedere al mantenimento del figlio. Se inoltre vive in comunione domestica con il figlio, ha diritto anche all'aliquota ridotta<sup>21</sup>.

### *5.3. I criteri per l'attribuzione dei vantaggi fiscali se i genitori vivono separati*

L'Amministrazione federale delle contribuzioni ha indirizzato alle amministrazioni cantonali dell'imposta federale diretta la circolare n. 7 del 20 gennaio 2000 relativa all'imposizione della famiglia secondo la LIFD. I principi, enunciati in questa circolare, ancora applicabile nel periodo fiscale 2010, sono poi stati elaborati e figurano nell'attuale circolare n. 30 del 21 dicembre 2010 sull'imposizione dei coniugi e della famiglia secondo la legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD).

Per quanto concerne i genitori separati, divorziati i celibi, la Circolare n. 7 del 2000 stabilisce che l'attribuzione dell'autorità parentale in comune non deve permettere che l'aliquota ridotta sia applicata più volte e neppure che la stessa deduzione sia accordata più volte per il medesimo figlio (cifra 3 lett. c).

In caso di autorità parentale congiunta, prevede pertanto che, se non viene versato alcun contributo di mantenimento, sia determinante la custodia del figlio. Se non si tratta di custodia alternata, il genitore che vive con il figlio ha diritto all'aliquota ridotta. Se si tratta di custodia alternata da parte dei due genitori, il criterio determinante è l'importanza della custodia:

- l'aliquota ridotta e la deduzione sociale per figlio sono concesse al genitore che assume il ruolo più importante nella custodia;
- in caso di custodia effettiva della stessa importanza, l'aliquota ridotta e la deduzione sociale sono concesse al genitore che consegue il reddito più elevato<sup>22</sup>.

### *5.4. I criteri dell'importanza della custodia e della misura del reddito sono legittimi*

La sentenza del Tribunale federale ricorda a questo punto qual è lo scopo delle deduzioni sociali e delle aliquote, cioè quello di adattare – in modo schematico – l'onere fiscale alla

---

<sup>20</sup> DTF 141 II 338 = RF 70/2015 pag. 797 = RDAF 2015 II 403 consid. 4.2.

<sup>21</sup> DTF 141 II 338 = RF 70/2015 pag. 797 = RDAF 2015 II 403 consid. 4.3, con riferimento a DTF 131 II 553 consid. 3.4. Il trattamento fiscale che ne risulta è tuttavia stato considerato troppo vantaggioso, rispetto a quello riservato ai coniugi con figli a carico, e il Tribunale federale ha deciso che l'art. 11 cpv. 1 LAID (che, nel suo tenore al 1.1.2010, è identico all'art. 214 cpv. 2 LIFD) è incostituzionale, in quanto viola il principio di capacità contributiva (DTF 131 II 697 e DTF 131 II 710). Tenuto conto della chiarezza del suo tenore letterale, deve comunque essere applicato secondo l'art. 190 Cost. (DTF 133 II 305 consid. 6.6).

<sup>22</sup> DTF 141 II 338 = RF 70/2015 pag. 797 = RDAF 2015 II 403 consid. 4.4.

situazione personale ed economica particolare di ogni categoria di contribuenti, come richiede il principio di capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost.). Sebbene la disciplina legale delle deduzioni preveda necessariamente un certo schematismo, in considerazione delle molteplici situazioni personali di cui si deve tener conto, la giurisprudenza esige comunque che tale schematismo non comporti una sistematica discriminazione di determinate categorie di contribuenti<sup>23</sup>.

L'Alta Corte si è già pronunciata in merito alla legalità della prassi dell'AFC, in particolar modo nel 2007<sup>24</sup>. Ha così avuto modo di affermare che il criterio dell'importanza della custodia, per determinare a quale genitore spettino l'aliquota ridotta e la deduzione per figli, è conforme alla legge federale sull'imposta federale diretta, nella misura in cui la custodia del figlio presuppone il suo mantenimento e l'importanza della custodia esercitata da ogni genitore permette di determinare chi assicura (in maniera preponderante) il mantenimento del figlio. Dunque, è al genitore che assume il ruolo importante nella custodia che si devono attribuire l'aliquota ridotta e la deduzione per figli, poiché si suppone che sia quello che con i propri mezzi provvede in misura maggiore al mantenimento del figlio<sup>25</sup>.

Il Tribunale federale ha peraltro ritenuto conforme alla legge federale anche la prassi dell'AFC per il caso in cui la custodia alternata è d'importanza uguale: la concessione della deduzione per figlio al genitore con il reddito più elevato è una soluzione di opportunità poiché conduce a prediligere la soluzione più favorevole sul piano fiscale, supponendo che il genitore più agiato contribuisca in misura più importante al sostentamento del figlio. In assenza di alternative preferibili, anche questa soluzione è stata pertanto considerata conforme agli art. 213 cpv. 1 lett. a e 212 cpv. 1 LIFD<sup>26</sup>.

### *5.5. Contribuisce di più il genitore che guadagna di più o quello che guadagna meno?*

Fatta questa premessa, la sentenza precisa che aver ritenuto che il criterio del reddito più elevato sia conforme all'abrogato art. 214 cpv. 2 LIFD non equivale a ritenerlo conforme anche all'art. 127 cpv. 2 Cost. Infatti, le direttive dell'amministrazione non vincolano i tribunali, i quali devono discostarsene se prevedono regole che non sono conformi alla legge<sup>27</sup>.

Diversamente dagli altri criteri, adottati dall'AFC per stabilire a quale genitore spettino l'aliquota ridotta e la deduzione per figli (cioè l'autorità parentale, la comune economia domestica con il figlio, il contributo di mantenimento, la custodia), quello del reddito più elevato non ha un'incidenza economica diretta sulla situazione dei contribuenti. In effetti, l'affermazione secondo cui il genitore con il reddito più elevato contribuisce in misura più importante al sostentamento del figlio si fonda su una mera ipotesi, che può anche rivelarsi infondata. Infatti, dei genitori che si separano e che prevedono un'autorità parentale congiunta e una custodia alternata equivalente e che, inoltre, rinunciano al versamento di un contributo di mantenimento, hanno la chiara volontà di occuparsi in modo il più possibile uguale del figlio e, più particolarmente, di partecipare pure al suo mantenimento in misura equivalente. Ne consegue che il genitore che ha il reddito inferiore sopporta, proporzionalmente al suo

---

<sup>23</sup> DTF 141 II 338 = RF 70/2015 pag. 797 = RDAF 2015 II 403 consid. 4.5 e giurisprudenza citata.

<sup>24</sup> DTF 133 II 305.

<sup>25</sup> DTF 141 II 338 = RF 70/2015 pag. 797 = RDAF 2015 II 403 consid. 5.1, con riferimento a DTF 133 II 305 consid. 8.3 e 8.5.

<sup>26</sup> DTF 141 II 338 = RF 70/2015 pag. 797 = RDAF 2015 II 403 consid. 5.2, con riferimento a DTF 133 II 305 consid. 8.5; v. anche la sentenza del 4 settembre 2007 n. 2A.683/2006, in RtiD I-2008 n. 16t, consid. 7.6.

<sup>27</sup> DTF 141 II 338 = RF 70/2015 pag. 797 = RDAF 2015 II 403 consid. 6.1 e giurisprudenza citata.



reddito, un onere più importante per il mantenimento del figlio. In una simile ipotesi, il contribuente che assicura proporzionalmente in misura inferiore il mantenimento del figlio è quello che consegue il reddito più elevato. Farlo beneficiare dei vantaggi costituiti dall'aliquota ridotta e dalla deduzione per figli non rispetta pertanto il principio di capacità contributiva.

Nel caso in esame, il Tribunale federale ha constatato che l'ex marito della ricorrente aveva un reddito lordo che superava del 17,9% il suo, ma che l'imposta federale diretta da lui dovuta, per effetto delle deduzioni e dell'aliquota ridotta, era quasi identica a quella dovuta dalla contribuente. Ha quindi affermato che la concessione dell'aliquota ridotta (le deduzioni non erano contestate con il ricorso) all'ex coniuge, che aveva il reddito più elevato, violava il principio della capacità contributiva verticale<sup>28</sup>.

### *5.6. L'aliquota ridotta spetta al genitore con il reddito inferiore*

La sentenza prosegue poi sottolineando come l'equità fiscale verticale potrebbe essere rispettata concedendo ad entrambi i genitori l'aliquota ridotta. Tuttavia, il legislatore ha voluto riconoscere questo vantaggio ad uno solo dei genitori, anche dopo l'entrata in vigore della nuova disposizione che ammette invece la ripartizione per metà della deduzione per figli fra i genitori tassati separatamente, se il figlio sottostà all'autorità parentale in comune e non sono versati alimenti (art. 213 cpv. 1 lett. a LIFD, entrato in vigore il 1.1.2011; ora art. 35 cpv. 1 lett. a LIFD). D'altra parte, concedere l'aliquota ridotta ad entrambi i genitori tassati separatamente violerebbe l'equità fiscale orizzontale, nei confronti di una coppia di coniugi che formano un'unica economia domestica ed i cui redditi sono cumulati. In queste condizioni, l'unica soluzione che permette di rispettare la giustizia fiscale verticale consiste nel concedere l'aliquota ridotta al genitore che ha il reddito inferiore<sup>29</sup>.

In conclusione, la sentenza afferma che la giurisprudenza deve essere così precisata. Nell'ipotesi in cui i coniugi divorziati hanno l'autorità parentale congiunta, la custodia alternata equivalente e non hanno previsto il versamento di alcun contributo di mantenimento, si suppone che il genitore che ha il reddito più elevato contribuisca in misura più importante al mantenimento del figlio, con la conseguenza che questo genitore ha diritto all'aliquota ridotta. Se questa ipotesi si rivela infondata, poiché, come nel caso in discussione, i genitori contribuiscono al mantenimento del figlio in misura uguale versando ciascuno lo stesso importo (a questo proposito, in linea di principio ci si basa solo sulla sentenza di divorzio<sup>30</sup>), l'aliquota ridotta deve essere concessa al genitore che consegue il reddito inferiore. Mentre la circolare n. 7 del 2000 precisava se si dovesse fare riferimento al reddito lordo o netto, secondo la circolare n. 30 ci si basa sul reddito netto (n. 13.4.2)<sup>31</sup>.

Il Tribunale federale ha così accolto il ricorso, per l'imposta federale diretta del 2010, concedendo alla ricorrente l'aliquota ridotta prevista dall'art. 214 cpv. 2 LIFD<sup>32</sup>.

---

<sup>28</sup> DTF 141 II 338 = RF 70/2015 pag. 797 = RDAF 2015 II 403 consid. 6.2.

<sup>29</sup> DTF 141 II 338 = RF 70/2015 pag. 797 = RDAF 2015 II 403 consid. 6.3.1.

<sup>30</sup> DTF 131 II 553 consid. 3.5.

<sup>31</sup> DTF 141 II 338 = RF 70/2015 pag. 797 = RDAF 2015 II 403 consid. 6.3.2.

<sup>32</sup> DTF 141 II 338 = RF 70/2015 pag. 797 = RDAF 2015 II 403 consid. 6.4.

### *5.7. Il cantone deve conformarsi ad una disposizione incostituzionale della legge federale*

La stessa conclusione è stata adottata anche per l'imposta cantonale. In tale contesto, si applica infatti l'art. 11 cpv. 1 LAID, nella versione in vigore fino al 31.12.2010. Questa disposizione prevede che, per le persone coniugate che vivono legalmente e di fatto in comunione domestica, l'imposta deve essere ridotta in modo adeguato rispetto a quella dovuta dalle persone sole. La medesima riduzione si applica ai contribuenti vedovi, separati, divorziati o celibi che vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose e provvedono in modo essenziale al loro sostentamento. Il diritto cantonale determina se la riduzione è concessa sotto forma di una deduzione percentuale dell'ammontare dell'imposta, limitata a una somma espressa in franchi, oppure sotto forma di tariffe speciali per le persone sole e per le persone coniugate.

Sebbene lo stesso Tribunale federale abbia già deciso che tale disposizione è in contrasto con il diritto federale, poiché infrange la competenza esclusiva dei cantoni in materia di aliquote<sup>33</sup>, e sia quindi stata modificata a partire dal 2011, per il periodo fiscale 2010 essa deve comunque essere applicata. Siccome anche il Canton Ginevra fa dipendere l'attribuzione dell'aliquota ridotta – nel caso dei genitori che hanno l'autorità parentale congiunta, la custodia alternata equivalente e non si versano contributi di mantenimento – dal criterio del reddito più elevato, le considerazioni proposte in merito all'imposta federale diretta possono essere estese anche all'imposta cantonale sul reddito<sup>34</sup>.

### *5.8. La quadratura del cerchio*

Tanto le deduzioni per figli quanto l'aliquota ridotta sono state concepite pensando ad una famiglia composta da due genitori, sposati fra loro, che vivono insieme ai loro figli comuni. Si tratta di un modello di famiglia che era ampiamente prevalente fino a non molti anni fa, ma che oggi è solo una delle varianti che si presentano. Proprio perché i vantaggi, previsti dalla legge allo scopo di tener conto degli oneri per il mantenimento dei figli, si attagliano solo alla famiglia tradizionale, è inevitabile che le difficoltà nell'imposizione delle altre forme di famiglia siano sempre più importanti. Come dimostra anche il caso esaminato dal Tribunale federale, nella sentenza appena evocata, si tratta non solo di ripartire i vantaggi in questione fra i due genitori, evitando di penalizzarne uno e di privilegiare l'altro, ma anche di scongiurare il rischio di favorire i genitori separati rispetto a quelli sposati che vivono in comunione domestica, i quali patiscono in ogni caso lo svantaggio del cumulo degli elementi imponibili.

Come prova anche il crescente spessore delle successive versioni della circolare dell'AFC sull'imposizione della famiglia e dei coniugi, che ha ormai raggiunto le 57 pagine, conciliare tutte le esigenze e soddisfare tutte le aspettative è un'impresa sempre più ardua.

Nell'impresa, come si ricorda incidentalmente anche nella sentenza, si è cimentato in tempi recenti anche il legislatore. In particolare, per cercare di metter fine alle contese fra i genitori in merito al riconoscimento della deduzione per figli, dal periodo fiscale 2011 è stata introdotta la ripartizione per metà della deduzione per figli fra i genitori tassati separatamente, se il figlio sottostà all'autorità parentale in comune e non sono versati alimenti. La soluzione salomonica, adottata per la deduzione sociale, non può tuttavia essere estesa all'applicazione dell'aliquota ridotta. La sentenza in discorso sottolinea, a questo proposito, che concedere ad

---

<sup>33</sup> DTF 131 II 697.

<sup>34</sup> DTF 141 II 338 = RF 70/2015 pag. 797 = RDAF 2015 II 403 consid. 7.

entrambi i genitori l'aliquota ridotta creerebbe una insostenibile discriminazione dei coniugi con figli, che sono assoggettati alla tassazione congiunta.

La soluzione più rispettosa del principio di capacità contributiva, consistente nel negare semplicemente ad entrambi i coniugi l'aliquota ridotta, sarebbe in contrasto con il diritto federale, che vincola tutte le autorità, compreso il Tribunale federale. La norma legale, che attribuisce l'aliquota ridotta ai contribuenti vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati e celibi che vivono in comunione domestica con figli al cui sostentamento provvedono in modo essenziale (art. 214 cpv. 2 LIFD; ora art. 36 cpv. 2<sup>bis</sup> LIFD), viola infatti il principio di capacità contributiva, perché avvantaggia il genitore *single*, al quale riserva lo stesso trattamento fiscale previsto per due coniugi con lo stesso reddito e con lo stesso numero di figli, sebbene quest'ultima famiglia sia composta da un adulto in più. Dal 2011, con la modifica dell'art. 11 cpv. 1 LAID, i cantoni potrebbero togliere ai genitori non coniugati o separati questo vantaggio, che deve per contro essere in ogni caso riconosciuto ai fini del calcolo dell'imposta federale diretta.

In seguito alla sentenza del Tribunale federale del 7 agosto 2015, nell'imposizione della famiglia c'è un'ingiustizia in meno. La strada verso un ordinamento fiscale dei coniugi e della famiglia rispettoso dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva è tuttavia ancora lunga.