

Deduzioni sociali e autonomia legislativa cantonale

Il Tribunale federale si esprime sull'interpretazione di una norma cantonale in materia di deduzioni per oneri di famiglia



Kelly Scapozza
MLaw in Diritto e Economia

Sentenza TF 2C_686/2018 del 21 gennaio 2019; ricorso contro la decisione della Camera amministrativa della Corte di giustizia del Canton Ginevra del 7 agosto 2018; X (ricorrente) contro l'Amministrazione fiscale cantonale del Canton Ginevra.

Interpretazione del Tribunale federale di una disposizione cantonale inerente una deduzione sociale per oneri di famiglia: in luogo di una deduzione forfettaria deve essere concessa una deduzione limitata alla spesa effettivamente sostenuta. Il ricorrente invoca una violazione dell'art. 9 LAID, del principio della legalità e del principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva (art. 127 cpvv. 1 e 2 Cost.).

I. La fattispecie oggetto di contesa.....	159
II. La decisione del Tribunale federale	159
A. Alcune considerazioni iniziali.....	159
B. La norma cantonale in causa.....	160
C. La decisione dell'istanza precedente e le contestazioni del ricorrente.....	160
D. Il diritto cantonale armonizzato	161
E. Le deduzioni sociali: principi chiave e art. 39 LIPP	161
F. L'interpretazione di una norma cantonale autonoma: protezione dall'arbitrio	162
1. L'interpretazione della Corte di giustizia.....	162
2. L'interpretazione del ricorrente	162
G. Le conclusioni del Tribunale federale	162

I. La fattispecie oggetto di contesa

Poiché domiciliato nel Cantone, il 28 giugno 2012, X compila ed invia la sua dichiarazione d'imposta per l'anno 2011 all'Amministrazione fiscale del Canton Ginevra (ACC). Per le imposte cantonale e comunale (ICC), egli fa valere una deduzione sociale per oneri di famiglia di fr. 20'000. Su domanda dell'ACC, attesta, poi, di aver versato nel 2011 ai suoi genitori, domiciliati in Serbia, fr. 2'759 siccome questi hanno redditi e sostanza esigui.

Con decisione datata 13 settembre 2012, l'ACC ammette per l'ICC una deduzione di soli fr. 2'759, la sola spesa ad essere effettivamente documentata. Su reclamo di X, il 17 dicembre 2014, l'ACC modifica parzialmente tale decisione ammettendo un terzo della deduzione prevista dalla legge per ciascun genitore, per un totale di fr. 6'666 (1/3 di fr. 20'000). Il contribuente ricorre al Tribunale amministrativo di prima istanza del Canton Ginevra che, il 3 ottobre 2016, riconosce a quest'ultimo la possibilità di dedurre l'intero importo di fr. 10'000 per ciascun genitore (i.e. la deduzione massima). L'ACC non è d'accordo e il 28 novembre 2016 ricorre presso la Camera amministrativa della Corte di giustizia del Canton Ginevra, la quale, il 7 agosto 2018, annulla la sentenza del Tribunale amministrativo di prima istanza e ristabilisce l'onere fiscale per l'ICC, come da decisione del 13 settembre 2012. In altre parole, la sola deduzione sociale ammissibile è pari a fr. 2'759. Un'interpretazione delle disposizioni cantonali di rilievo conduce, infatti, i giudici a considerare come deducibili – nel quadro della deduzione per oneri familiari – solo gli importi effettivamente versati e comprovati.

Con ricorso in materia di diritto pubblico, X chiede al Tribunale federale di annullare la sentenza della Corte di giustizia del 7 agosto 2018 e confermare quella del Tribunale amministrativo di prima istanza del 3 ottobre 2016.

II. La decisione del Tribunale federale

A. Alcune considerazioni iniziali

Stabilito che il ricorso è ammissibile, si rileva che, di principio, il Tribunale federale decide sulla base dei fatti accertati dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 della Legge sul Tribunale federale [LTF; RS 173.110]). Tale accertamento può essere rettificato o completato d'ufficio solo nel caso in cui fosse stato svolto in modo manifestamente inesatto o in violazione del diritto ai sensi dell'art. 95 LTF (art. 105 cpv. 2 LTF)[1].

[1] DTF 142 I 155 consid. 4.4.3.

Nel caso di specie, X non può censurare l'accertamento dei fatti a fondamento della decisione attaccata, a meno che (i) questo sia stato svolto in modo manifestamente inesatto (i.e. arbitrario) o in violazione del diritto (art. 95 LTF) e (ii) l'eliminazione del vizio possa essere determinante per l'esito del procedimento (art. 97 cpv. 1 LTF)[2]. Secondo l'art. 106 cpv. 2 LTF, il ricorrente deve motivare in modo circostanziato perché tali condizioni sono realizzate[3]. Eventuali fatti o critiche invocate in maniera generica e appellatoria sono irricevibili[4]. Inoltre, in linea di principio, non possono essere adottati nuovi fatti o nuovi mezzi di prova dinanzi al Tribunale federale (art. 99 cpv. 1 LTF).

B. La norma cantonale in causa

La Legge ginevrina del 27 settembre 2009 sull'imposizione delle persone fisiche (LIPP; RSGE D 3 08), entrata in vigore il 1° gennaio 2010 (art. 71 LIPP), ha quale oggetto le imposte sul reddito e sulla sostanza delle persone fisiche prelevate dal Canton Ginevra (art. 1 LIPP). Il Capitolo III (art. 17 ss.) tratta, in particolare, dell'imposta sul reddito e la sua Sezione 4 (artt. 39 s. LIPP) delle deduzioni sociali. L'art. 39 LIPP, dal titolo "Deduzione per oneri di famiglia" (in francese: "Déduction pour charges de famille", recita quanto segue[5]:

¹ Sono dedotti dal reddito netto annuale:

- a) fr. 9'000 per ogni familiare a carico ("charge entière"); dal periodo fiscale 2011, tale importo è aumentato a fr. 10'000;
- b) fr. 4'500 per ogni familiare parzialmente a carico ("demi-charge"); dal periodo fiscale 2011, tale importo è aumentato a fr. 5'000.

Se una persona è a carico di più contribuenti, la deduzione è ripartita tra questi.

² Rientrano fra i familiari a carico:

- a) ogni figlio minorenni senza attività lucrativa, rispettivamente con un guadagno annuo uguale o inferiore a fr. 15'333 ("charge entière") o fr. 23'000 ("demi-charge"), al cui sostentamento il contribuente provvede;
- b) ogni figlio maggiorenne, fino al 25esimo anno di età, apprendista con contratto di apprendistato o studente regolarmente iscritto presso un istituto di formazione secondario o superiore, la cui sostanza non oltrepassa fr. 87'500 ed il reddito fr. 15'333 ("charge entière") o fr. 23'000 ("demi-charge"), al cui sostentamento il contribuente provvede;
- c) gli ascendenti e i discendenti (esclusi quelli rientranti nelle due precedenti categorie), i fratelli, le sorelle, gli zii, le zie, i nipoti, le nipoti, incapaci di provvedere completamente ai propri bisogni, che non hanno una sostanza superiore a fr. 87'500,

né un reddito superiore a fr. 15'333 ("charge entière") o fr. 23'000 ("demi-charge"), al cui sostentamento il contribuente provvede.

C. La decisione dell'istanza precedente e le contestazioni del ricorrente

Nel 2011, il ricorrente ha aiutato i suoi genitori, domiciliati in Serbia, versandogli fr. 2'759. Senza entrare nel merito, la Corte di giustizia ha implicitamente considerato i genitori del ricorrente quali parenti incapaci di provvedere completamente ai propri bisogni ("proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins") ai sensi dell'art. 39 cpv. 2 lett. c LIPP. Procedendo, poi, ad un'interpretazione dell'art. 39, la Corte ha escluso la deducibilità dell'importo forfettario di fr. 10'000, ammettendo unicamente la deducibilità dell'importo effettivamente versato, pari a fr. 2'759.

Il ricorrente invoca una violazione dell'art. 9 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) poiché la Corte di giustizia ha definito la deduzione in causa come una deduzione sociale, ma allo stesso tempo, interpretando che solo l'importo effettivamente versato fosse deducibile in luogo dell'importo forfettario, ha trattato tale deduzione come una deduzione generale, la quale, non essendo contemplata all'art. 9 cpv. 2 LAID (lista esaustiva), è esclusa. Parimenti, il ricorrente invoca una violazione del principio della legalità (art. 127 cpv. 1 della Costituzione [Cost.; RS 101]), poiché l'interpretazione effettuata dalla Corte è contraria alla chiara volontà del legislatore, e una violazione del principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost.).

In accordo con l'art. 106 cpv. 1 LTF, il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto. Di principio, esamina liberamente l'applicazione del diritto federale come la conformità del diritto cantonale armonizzato, e della sua applicazione da parte delle istanze cantonali, alle disposizioni della LAID.

Ciononostante, quando le disposizioni della LAID lasciano un certo margine di manovra ai Cantoni, l'esame è limitato all'arbitrio: il ricorso deve conseguentemente essere motivato in conformità con le esigenze accresciute dell'art. 106 cpv. 2 LTF[6]. Tale norma riprende il principio dell'allegazione (Rügeprinzip), secondo il quale il ricorso, per non essere irricevibile, deve sia contenere un riassunto dei diritti costituzionali e/o dei principi giuridici violati, sia precisare in cosa consiste tale violazione[7]. Il ricorrente non può limitarsi a sollevare delle vaghe censure o esclusivamente rinviare alle decisioni cantonali. In ogni modo, il Tribunale federale non deve verificare che la decisione presa sia conforme in tutti i suoi aspetti al diritto e all'equità[8].

[2] DTF 142 II 355 consid. 6.

[3] Il Tribunale federale esamina la violazione di diritti fondamentali e di disposizioni di diritto cantonale e intercantonale soltanto se il ricorrente solleva e motiva tale censura.

[4] DTF 141 IV 369 consid. 6.3.

[5] Traduzione a cura dell'autrice. Nel Canton Ticino, un'analoga disposizione la troviamo all'art. 34 cpv. 1 della Legge tributaria (LT; RL 640.100).

[6] DTF 144 II 313 consid. 5.3.

[7] DTF 141 I 36 consid. 1.3. e riferimenti citati.

[8] DTF 136 II 304 consid. 2.5. e riferimenti citati.

D. Il diritto cantonale armonizzato

La Confederazione emana i principi per armonizzare le imposte dirette federali, cantonali e comunali; prende, inoltre, in considerazione gli sforzi d'armonizzazione dei Cantoni (art. 129 cpv. 1 Cost.). L'armonizzazione si estende all'assoggettamento, all'oggetto e al periodo di calcolo delle imposte, alla procedura e alle disposizioni penali. Rimangono escluse, in particolare, le tariffe, le aliquote fiscali e gli importi esenti da imposta (art. 129 cpv. 2 Cost.).

Partendo da tale norma costituzionale, l'Assemblea federale ha redatto e votato la LAID[9]. Detta legge federale stabilisce le imposte dirette che i Cantoni devono riscuotere e fissa i principi determinanti per il loro disciplinamento nella legislazione cantonale (art. 1 cpv. 1 LAID). Se una determinata fattispecie non è regolamentata nella LAID, i Cantoni e i Comuni possono legiferare a piacimento in conformità con il proprio diritto cantonale (art. 1 cpv. 3 LAID).

In materia di deduzioni sul reddito, la LAID prevede due disposizioni: l'art. 10, che concerne le deduzioni dal reddito d'attività lucrativa indipendente e l'art. 9, che enumera una serie di altre deduzioni che possono essere portate in diminuzione del reddito imponibile globale. Dal testo della disposizione si evince come tale lista abbia un carattere esaustivo.

Nel caso di specie, le spese necessarie al conseguimento del reddito (cd. "deduzioni organiche") sono definite all'art. 9 cpv. 1 LAID, il quale non lascia alcuna riserva per un'eventuale regolamentazione cantonale divergente o più restrittiva, eccezion fatta, dal 1° gennaio 2016, per la possibilità data ai Cantoni di determinare gli importi massimi per le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro.

L'art. 9 cpv. 2 LAID, invece, presenta una lista esaustiva di deduzioni generali, cd. "anorganiche" o "di natura sociopolitica". I Cantoni sono obbligati ad inserire tali deduzioni nelle loro normative cantonali; in determinati casi, è riservata una competenza cantonale, che tuttavia è espressamente limitata alla scelta degli importi deducibili.

In particolare, l'art. 9 cpv. 3 e 3^{bis} LAID tratta delle deduzioni relative alle spese di manutenzione e di riattazione di immobili, come delle deduzioni per gli investimenti e le spese di demolizione in vista della costruzione di immobili di sostituzione. Vengono altresì menzionate le spese legate alla protezione dell'ambiente, ad eventuali provvedimenti di risparmio energetico e alla cura di monumenti storici, che i Cantoni possono prevedere in deduzione a determinate condizioni (art. 9 cpv. 3 lett. a e b LAID). In dettaglio, i Cantoni sono liberi di scegliere se implementare o meno tali deduzioni, ma non possono modificarne o ampliarne la portata.

Infine, l'art. 9 cpv. 4 LAID enuncia espressamente che non sono ammesse altre deduzioni, ad eccezione delle deduzioni per figli e di altre deduzioni sociali, le quali rientrano tra le competenze

esclusive dei Cantoni[10]. Il testo di tale norma lascia un ampio margine di manovra al legislatore cantonale[11], pertanto le deduzioni sociali rientrano nel cd. "diritto cantonale autonomo" (e, quindi, non nel diritto cantonale armonizzato ex LAID).

E. Le deduzioni sociali: principi chiave e art. 39 LIPP

Secondo giurisprudenza, rientrano tra le deduzioni sociali, quelle che hanno quale scopo di adattare (in modo schematico/forfettario) l'onere fiscale, quindi l'imposta, alla situazione personale ed economica del contribuente, nel rispetto del principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost.). Vi rientrano tutti quegli adeguamenti del dovuto d'imposta, frutto della volontà del legislatore di suddividere e, quindi, distinguere i contribuenti in più categorie sulla base della loro disponibilità e situazione familiare, al fine di ottenere una certa parità di trattamento[12].

Una regolamentazione in materia richiede necessariamente una certa schematicità poiché una presa in considerazione della moltitudine di casistiche possibili sarebbe improponibile. Il Tribunale federale ha infatti più volte ribadito che da un punto di vista pratico non è realizzabile l'ipotesi di trattare ogni contribuente in maniera matematicamente identica; per questo motivo il legislatore è assolutamente autorizzato ad optare per soluzioni schematiche. Quando non vi è la possibilità di realizzare una parità assoluta, è sufficiente che la normativa non conduca, in linea generale, ad un onere per alcuni sensibilmente più elevato rispetto ad altri o ad una disuguaglianza selettiva nei confronti di determinate categorie di contribuenti. A tale riflessione si aggiunge il fatto che le possibilità di comparazione delle differenti situazioni sono limitate e che cercando di essere troppo puntigliosi si potrebbero creare nuove inuguaglianze[13].

Nel caso in esame, non è contestato che l'art. 39 LIPP concerni effettivamente una deduzione sociale, anche se va precisato che la semplice scelta del legislatore della denominazione "deduzione sociale" non è di per sé determinata, determinante è il suo scopo[14]. Nel dettaglio, la deduzione in esame ha quale obiettivo di prendere in considerazione la situazione economica particolare di quei contribuenti che si trovano a dover provvedere al sostentamento di parenti bisognosi. Tale tipologia di deduzione è prevista sia dall'art. 35 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11), sia da praticamente tutte le legislazioni tributarie cantonali[15]. Il caso vuole, inoltre, che in una precedente sentenza il Tribunale federale si sia già espresso riconoscendo all'art. 39 LIPP la qualifica di deduzione sociale[16].

[10] DTF 128 II 66 consid. 4b.

[11] Cfr. Sentenza TF 2C_287/2015 del 23 luglio 2015 consid. 3.2 e riferimenti citati.

[12] DTF 141 II 338 consid. 4.5. e riferimenti citati.

[13] DTF 141 II 338 consid. 4.5. e i riferimenti citati.

[14] DTF 131 I 377 consid. 4.2.

[15] Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), Brochures fiscales 2017, Impôts sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques, Déductions sociales du revenu, Déduction pour personnes nécessiteuses à charge du contribuable.

[16] Sentenza TF 2C_313/2018 del 17 settembre 2018 consid. 3.2.

[9] DTF 131 I 291 consid. 2.4.1.

F. L'interpretazione di una norma cantonale autonoma: protezione dall'arbitrio

Come già espresso, l'art. 9 cpv. 4 LAID lascia un ampio margine di manovra ai Cantoni in materia di deduzioni sociali. Pertanto, poiché l'art. 39 LIPP regola una deduzione sociale e il legislatore federale non ha fornito alcuna indicazione sulle modalità secondo le quali una tale deduzione debba essere concepita, l'esame dell'interpretazione effettuata dalla Corte di giustizia non può che limitarsi all'arbitrio.

1. L'interpretazione della Corte di giustizia

La Corte di giustizia è partita nei suoi ragionamenti dalla nozione di "parente incapace di provvedere totalmente ai propri bisogni" che, secondo sua consolidata giurisprudenza, deve essere interpretata in maniera restrittiva^[17]. In merito, la Corte ha ripercorso l'origine della nozione di "parente bisognoso" ("proche nécessiteux"), esaminando i diversi lavori parlamentari che hanno condotto all'adozione dell'art. 39 LIPP; in particolare, il progetto di legge parlamentare e il progetto di legge del Consiglio di Stato ginevrino susseguente.

La Corte ha ritenuto che l'art. 39 LIPP, come contenuto nei due progetti di legge, avesse quale scopo di rimpiazzare la precedente modalità di "ribasso" dell'imposta ("rabais d'impôt") per oneri di famiglia, con una nuova deduzione direttamente sul reddito. Riprendendo le discussioni avvenute in Gran Consiglio^[18], la Corte ha ricordato come una deduzione sociale debba, per definizione, permettere un adattamento il più preciso possibile dell'onere fiscale alla capacità contributiva del contribuente, tenuto conto delle sue spese e della sua situazione personale. Seguendo tale principio, la Corte ha ritenuto che il cambiamento normativo intrapreso volesse protendere verso una deduzione effettiva, come, inoltre, previsto in origine dallo stesso progetto di legge. Soluzione che, tra l'altro, si inseriva in un contesto di rigidità nei confronti delle deduzioni per persone vicine bisognose.

2. L'interpretazione del ricorrente

A sostegno di un'interpretazione divergente, il ricorrente cita anch'egli i diversi lavori parlamentari antecedenti l'adozione dell'art. 39 LIPP, giungendo alla conclusione che da tali scritti non si possa affermare che il legislatore abbia voluto condizionare la concessione della deduzione all'entità del mantenimento, né abbia voluto trattare in maniera diversa i contribuenti che vivono con i parenti bisognosi rispetto a quelli che vivono separati.

G. Le conclusioni del Tribunale federale

Partendo dal fatto che la motivazione addotta dal ricorrente possa non essere sufficiente a soddisfare le condizioni accresciute richieste dall'art. 106 cpv. 2 LTF, dal momento che quest'ultimo non fa altro che contrapporre una sua interpretazione di una disposizione cantonale a quella effettuata

dall'istanza precedente, il Tribunale federale conclude che l'interpretazione della Corte non sia arbitraria poiché rispetta sia il principio della legalità, sia il principio della capacità contributiva.

In *primis*, si rileva come l'interpretazione proposta dalla Corte dell'art. 39 LIPP garantisca in modo ancora più ampio il rispetto del principio della capacità contributiva poiché in luogo di un importo forfettario vengono prese in considerazione e, in seguito dedotte, le spese concretamente sostenute dal contribuente. Secondariamente, anche il principio della legalità è rispettato dal momento che l'interpretazione della Corte è in linea con il testo della norma, la quale enuncia chiaramente soltanto l'importo massimo deducibile, non stabilendo un minimo. Inoltre, tale interpretazione rispecchia quanto voluto dal legislatore nei diversi lavori parlamentari cantonali. Concludendo, quindi, tale interpretazione non può essere considerata arbitraria.

A titolo d'esempio, si può citare l'art. 35 cpv. 1 lett. b LIFD, il quale prevede una soluzione simile che, almeno indirettamente, tiene conto dell'importo effettivamente "speso" dal contribuente, ammettendo una deduzione di fr. 6'500 solo qualora il contributo effettivamente versato nei confronti della persona totalmente o parzialmente incapace d'esercitare un'attività lucrativa fosse almeno pari a tale importo. Addirittura, secondo tale disposizione, se il contributo versato è inferiore, il contribuente non ha diritto ad alcuna deduzione.

Ritenuto quanto sopra, l'interpretazione della Corte di giustizia, oltre a trovare fondamento in un'analisi approfondita del testo di legge e della sua genesi, tiene conto della spesa effettivamente sostenuta, è assolutamente ragionevole e condivisibile. Inoltre è addirittura più favorevole di quanto previsto, in simili casi, dalla LIFD.

[17] DTA/167/2018 del 20 febbraio 2018.

[18] MGC 2008-2009/IXA 11612.