Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.683/2006 /biz

Sentenza del 4 settembre 2007
II Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Merkli, presidente,
Hungerbühler, Wurzburger, Müller e Yersin,
cancelliere Bianchi.

Parti
A.A._____,
ricorrente, patrocinato dall'avv. Michela Ferrari-Testa,

contro

Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino,
viale S. Franscini 6, 6500 Bellinzona,
Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, Palazzo di Giustizia,
via Pretorio 16, 6901 Lugano.

Oggetto
imposta federale diretta e imposta cantonale 2004 (deduzioni per i figli e aliquota agevolata in caso di affidamento congiunto),

ricorso di diritto amministrativo contro la sentenza emanata il 10 ottobre 2006 dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino.

Fatti:
A.
Genitori di due figlie, nate rispettivamente nel 1994 e nel 1998, A.A._____ e B.A._____ si sono separati nel 2001 ed hanno divorziato il 28 ottobre 2005. La convenzione sulle conseguenze accessorie del divorzio prevede tra l'altro che i genitori esercitino congiuntamente l'autorità parentale e che le figlie trascorrano con il padre la metà dei fine settimana e delle vacanze scolastiche nonché, due volte al mese, i giorni dalla domenica sera al mercoledì mattina, rispettivamente dal mercoledì sera al giovedì mattina. Inoltre il padre versa un contributo di mantenimento mensile di fr. 1'500.– per figlia sino al compimento dei tredici anni e successivamente di fr. 1'600.– e contribuisce alle spese straordinarie nella misura del 60 %.
B.
Nel corso di un'audizione chiesta per avere delucidazioni sulle conseguenze fiscali della separazione, il 16 settembre 2002 l'Ufficio di tassazione di Lugano Campagna ha precisato a A.A._____ che egli avrebbe potuto dedurre dal proprio reddito i contributi alimentari versati e che, considerato l'affidamento congiunto delle figlie, entrambi i genitori avrebbero beneficiato della relativa deduzione sociale in relazione ad una di esse e dell'aliquota attenuata per famiglie monoparentali. Questo regime, direttamente o dopo reclamo, è poi effettivamente stato applicato alle tassazioni 2001/2002, 2003A e 2003B.
C.
Il 21 aprile 2006 l'Ufficio di tassazione ha notificato a A.A._____ le decisioni concernenti l'imposta cantonale e l'imposta federale diretta per il periodo fiscale 2004. Esso ha ammesso la deduzione dal reddito (di fr. 135'024.–) degli alimenti versati per le figlie, per complessivi fr. 23'640.–, ma non ha accordato alcuna deduzione per figli a carico, chiesta per una delle due bambine e pari a fr. 10'400.– per l'imposta cantonale e a fr.

5'600.– per l'imposta federale diretta. L'autorità ha in effetti addotto che in presenza di versamenti di alimenti per le due figlie la questione della custodia congiunta risulta ininfluente. Essa ha poi negato anche la deduzione di fr. 30'000.–, prevista per ogni figlio a carico in materia di imposta cantonale sulla sostanza. Inoltre, sia per l'imposta federale diretta che per l'imposta cantonale ha applicato le aliquote ordinarie.

D.
Il 10 maggio 2006 l'Ufficio di tassazione ha respinto il reclamo interposto dal contribuente contro le decisioni di imposizione. L'autorità ha ribadito che se versa degli alimenti, il genitore separato o divorziato può dedurre integralmente i medesimi, ma non beneficiare della deduzione per i figli e della tariffa attenuata.
L'interessato si è allora ulteriormente aggravato dinanzi alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino che, con sentenza del 10 ottobre 2006, ha tuttavia a sua volta confermato la tassazione. In sostanza, i giudici cantonali hanno rilevato che la soluzione adottata è conforme ad una circolare dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, ripresa anche dalla Divisione cantonale delle contribuzioni e condivisa dalla dottrina. A loro giudizio, non vi sarebbe motivo di dipartirsi da questa prassi, anche perché, per quanto concerne l'affidamento delle figlie prima della pronuncia del divorzio, dagli atti risulterebbe che il padre disponeva semplicemente del più ampio diritto di visita. Inoltre il principio della buona fede non permetterebbe di pretendere che l'autorità fiscale mantenga il trattamento fiscale adottato nei primi anni di separazione.
E.
Il 10 novembre 2006 A.A._____ ha presentato un ricorso di diritto amministrativo dinanzi al Tribunale federale, con cui chiede di annullare la sentenza della Camera di diritto tributario. Domanda inoltre di correggere la notifica di tassazione sia per quanto riguarda l'imposta federale diretta che per l'imposta cantonale e, in via subordinata, di rinviare gli atti alla precedente istanza per nuovo giudizio. Dei motivi si dirà, per quanto necessario, nei considerandi.
La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello e la Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino hanno formulato osservazioni, rinunciando però a presentare conclusioni formali. L'Amministrazione federale delle contribuzioni (Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo) propone invece di respingere il ricorso.

Diritto:
1.
1.1 La sentenza impugnata è stata pronunciata prima dell'entrata in vigore, il 1°gennaio 2007, della legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale (LTF; RS 173.110; RU 2006 pag. 1069). Alla presente procedura resta pertanto ancora applicabile la, di per sé abrogata, legge federale del 16 dicembre 1943 sull'organizzazione giudiziaria (OG; RU 1969 pag. 784 segg.; cfr. art. 131 cpv. 1 e 132 cpv. 1 LTF).
1.2 Secondo la giurisprudenza, quando il litigio verte sia sull'imposta federale diretta sia sulle imposte cantonali e comunali, il ricorrente deve interporre due diversi ricorsi, che possono comunque figurare nella medesima memoria, formulando conclusioni specifiche per ciascun tipo di imposta. Già l'ultima istanza cantonale deve però rendere due decisioni distinte, eventualmente contenute in un unico atto; queste decisioni devono avere motivazioni separate, anche se sono possibili dei rinvii, ed un dispositivo che distingua espressamente le due imposte (DTF 131 II 553 consid. 4.2; 130 II 509 consid. 8.3). Nel caso concreto, il ricorrente ha presentato un unico atto, senza alcuna differenziazione tra le due imposte, né nella motivazione né nelle conclusioni. Considerato che la Corte cantonale ha ampiamente contribuito a questa confusione, emanando un solo ed indistinto giudizio, si giustifica comunque di entrare nel merito dell'impugnativa, nella misura in cui risultano adempiute le condizioni di ricevibilità proprie a ciascun rimedio giuridico (DTF 131 II 553 consid. 4.2; 130 II 509 consid. 8.3).
I. Imposta federale diretta
2.
2.1 Laddove si riferisce all'imposta federale diretta, la pronuncia della Camera di diritto tributario costituisce una decisione di ultima istanza cantonale pacificamente impugnabile al Tribunale federale mediante ricorso di diritto amministrativo (cfr. gli art. 97 cpv. 1 e 98 lett. g OG nonché l'art. 146 della legge federale, del 14 dicembre 1990, sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11], nel tenore in vigore prima del 1°gennaio 2007 [RU 1991 pag. 1229]). Tempestivo ed interposto dal contribuente direttamente interessato dal giudizio dell'autorità precedente, il gravame è pertanto di massima ammissibile.

2.2 Con il ricorso di diritto amministrativo può essere fatta valere la violazione del diritto federale, che comprende l'eccesso e l'abuso del potere di apprezzamento (art. 104 lett. a OG), nonché l'accertamento inesatto o incompleto dei fatti rilevanti (art. 104 lett. b OG). Quando, come in concreto, la decisione impugnata emana da un'autorità giudiziaria, l'accertamento dei fatti da essa operato vincola tuttavia il Tribunale federale, salvo che questi risultino manifestamente inesatti o incompleti oppure siano stati appurati violando norme essenziali di procedura (art. 105 cpv. 2 OG). Nei casi in cui vige questa regola, la possibilità di allegare fatti nuovi o di prevalersi di nuovi mezzi di prova è alquanto ristretta. Sono infatti ammesse soltanto prove di cui l'istanza inferiore avrebbe dovuto tener conto d'ufficio e la cui mancata amministrazione costituisce una violazione di regole essenziali di procedura. In effetti, il Tribunale federale verifica di principio la sentenza impugnata soltanto in relazione alla situazione di fatto presentatasi all'istanza inferiore: ciò che il ricorrente non ha allegato in quella sede o non risultava dagli atti allora noti, non va considerato nemmeno nella procedura dinanzi al Tribunale federale (DTF 133 II 35 consid. 4; 131 II 548 consid. 2.4; 130 II 149 consid. 1.2; 128 II 145 consid. 1.2.1).
Ne discende che il decreto cautelare del Pretore del Distretto di Lugano del 17 dicembre 2001, prodotto per la prima volta con il ricorso di diritto amministrativo e da cui risulta che i genitori avevano l'affidamento congiunto delle figlie già durante gli anni di separazione, deve di per sé venir estromesso dagli atti. In assenza di un simile documento, la Corte cantonale, pur sviluppando un'approfondita analisi giuridica sugli effetti fiscali dell'autorità parentale congiunta e della custodia alternata, ha ritenuto che dagli atti risultava accordato al ricorrente ẅsoloïl più ampio diritto di visita. Ci si potrebbe invero chiedere se tale accertamento non sia manifestamente inesatto, in quanto è evidente che sin dal 2001 l'autorità di tassazione ha considerato l'affidamento congiunto un dato di fatto assodato. Come sostenuto nel ricorso, la ex-moglie sembra inoltre aver accettato la deduzione per una sola figlia nella sua partita fiscale; in caso contrario, le tassazioni del ricorrente sarebbero infatti state forzatamente diverse. Ad ogni modo, la natura delle relazioni definite in sede giudiziaria tra i due genitori e le figlie negli anni di separazione, ed in particolare durante il 2004, non deve essere chiarita oltre. Come
si vedrà, la questione è infatti in definitiva irrilevante ai fini del giudizio.
3.
3.1 Nel sistema dell'imposta federale diretta, il reddito dei coniugi non separati legalmente o di fatto è cumulato, qualunque sia il regime dei beni (art. 9 cpv. 1 LIFD). A contrario, se interviene una separazione duratura, legale o di fatto, o un divorzio, i coniugi (gli ex-coniugi) sono imposti separatamente (cfr. anche l'art. 45 lett. a LIFD).
3.2 Fintanto che la famiglia costituisce un'unità economica, gli apporti dei singoli membri al reddito complessivo non hanno alcuna rilevanza individuale (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basilea 2001, n. 32 ad art. 33) e le spese che il contribuente sopporta per il mantenimento della famiglia non sono deducibili dai proventi conseguiti (art. 34 lett. a LIFD). Per contro, in caso di divorzio o separazione legale o di fatto, gli alimenti percepiti da un contribuente per sé stesso e per i figli sotto la sua autorità parentale sono imponibili nella sua partita fiscale (art. 23 lett. f LIFD), mentre sono deducibili per il contribuente che li versa (art. 33 cpv. 1 lett. c LIFD, applicabile per il rinvio dell'art. 212 cpv. 3 LIFD; cfr. anche gli art. 41 e 208 LIFD).
3.3 Per ogni figlio minorenne, a tirocinio o agli studi al cui sostentamento il contribuente provvede sono dedotti dal reddito, per il periodo fiscale 2004, fr. 5'600.– (deduzione sociale per figlio a carico; art. 213 cpv. 1 lett. a LIFD, nel tenore in vigore per il 2004; cfr. l'art. 7 allora applicabile dell'ordinanza del 4 marzo 1996 sulla compensazione degli effetti della progressione a freddo per le persone fisiche in materia di imposta federale diretta [OPFr; RS 642.119.2; RU 1996 pag. 1118]).
Per ogni figlio per cui il contribuente può far valere la relativa deduzione sociale, è inoltre aumentato di fr. 700.–, per il 2004, l'importo (per il 2004 di fr. 3'100.– per i coniugi che vivono in comunione domestica e di fr. 1'500.– per gli altri contribuenti) a concorrenza del quale possono essere dedotti i versamenti, premi e contributi per assicurazioni sulla vita, contro la malattia e contro gli infortuni (per quanto non compresi sotto l'art. 33 cpv. 1 lett. f LIFD) nonché gli interessi dei capitali a risparmio del contribuente e delle persone al cui sostentamento egli provvede (deduzione per oneri assicurativi; 212 cpv. 1 LIFD, nel tenore in vigore per il periodo fiscale 2004; cfr. l'art. 6 OPFr allora applicabile [RU 1996 pag. 1118]).
3.4 Infine, ai coniugi viventi in comunione domestica, nonché ai contribuenti vedovi, separati giuridicamente o di fatto, divorziati e celibi che vivono in comunione domestica con figli al cui sostentamento essi provvedono in modo essenziale, si applica una tariffa più favorevole (tariffa per coniugi; art. 214 cpv. 2 LIFD, nel tenore in vigore per il periodo fiscale 2004, in base all'art. 5 OPFr allora applicabile [RU 1996 pag. 1118]), rispetto a

quella ordinaria, valida per gli altri contribuenti (tariffa di base; 214 cpv. 1 LIFD).
4.
4.1 Deduzioni sociali e aliquote differenziate hanno lo scopo di adattare in maniera schematica l'onere fiscale alla situazione soggettiva del contribuente, conformemente al principio dell'imposizione secondo la capacità economica enunciato all'art. 127 cpv. 2 Cost. L'uso di parametri schematici e deduzioni forfetarie è inevitabile, poiché per ragioni di praticabilità non è evidentemente possibile individualizzare ogni singola situazione personale (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zurigo 2003, n. 6 e 7 ad art. 213; Ivo Baumgartner, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Vol. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basilea/Ginevra/Monaco 2000, n. 3 ad art. 35; Locher, op. cit., n. 1 e 2 ad art. 35). Lo ammette anche la giurisprudenza, secondo cui non è effettivamente possibile garantire una parità di trattamento assoluta, ma è sufficiente che la regolamentazione legale non conduca in modo generale ad un'imposizione sensibilmente più importante o ad una penalizzazione sistematica di determinate categorie di contribuenti (DTF 131 I 291 consid. 3.2.1; 128 I 240 consid. 2.3; 126 I 76 consid. 2a; 125 I 65 consid. 3c). D'altronde, le possibilità di confrontare le diverse
fattispecie sono comunque limitate (cfr. DTF 132 I 157 consid. 4.2; DTF 120 Ia 329 consid. 4c-4e; 118 Ia 1 consid. 3c) e, volendo realizzare una situazione di uguaglianza tra due categorie, si corre il rischio di creare delle nuove disparità (DTF 132 I 157 consid. 4.2; 126 I 76 consid. 2a).
4.2 In riferimento alle distinzioni operate dal diritto federale, occorre inoltre considerare che, in virtù dell'art. 190 Cost. (precedentemente l'art. 191 vCost.), le leggi federali sono determinanti per il Tribunale federale, che è quindi tenuto ad applicarle e non è abilitato a controllarne la costituzionalità (DTF 132 II 234 consid. 2.2; 131 II 562 consid. 3.2). Esso può tutt'al più procedere ad un'interpretazione conforme alla costituzione, che trova tuttavia i suoi limiti quando il testo ed il senso della disposizione legale sono inequivocabili, anche se la stessa potrebbe risultare contraria alla costituzione (DTF 131 II 710 consid. 4.1, 697 consid. 4.1; 130 II 65 consid. 4.2).
5.
5.1 Mediante le deduzioni e le aliquote differenziate di cui agli art. 33 cpv. 1 lett. c, 212, 213 e 214 LIFD il legislatore ha dunque distinto determinate categorie di contribuenti in funzione della rispettiva capacità economica in modo da stabilire tra di loro, ed entro questi limiti ristretti, una certa parità di trattamento.
In particolare, le persone separate o divorziate, così come i celibi e i vedovi, sono distinte dall'ordinamento legale in base alla presenza di figli al cui sostentamento (per l'essenziale) essi provvedono, con cui vivono in comunione domestica o, ancora, su cui esercitano l'autorità parentale. In effetti, se provvede al suo sostentamento, un celibe, vedovo, divorziato o separato ha diritto alla deduzione sociale per figlio a carico e alla deduzione supplementare per oneri assicurativi (art. 213 cpv. 1 lett. a e 212 cpv. 1 LIFD). Se, oltre a provvedere in modo essenziale al suo sostentamento, il medesimo contribuente vive in comunione domestica con il figlio, egli ha diritto anche alla tariffa privilegiata per coniugi (art. 214 cpv. 2 LIFD; cfr. tuttavia, seppur in riferimento all'art. 11 cpv. 1 LAID: DTF 131 II 697 e 131 II 710). Inoltre, se esercita l'autorità parentale sul figlio, il contribuente separato o divorziato è imposto sugli alimenti che percepisce per il medesimo (art. 23 lett. f LIFD). L'altro genitore può, da par suo, dedurre la pensione alimentare che versa (art. 33 cpv. 1 lett. c LIFD). Pur se non regolato espressamente dalla legge, il medesimo regime si applica anche ai concubini con figli, per i quali l'esistenza di comunione domestica è irrilevante sotto il profilo delle deduzioni e delle tariffe (sentenza 2A.566/1997 del 12 gennaio 1999, in: ASA 69 pag. 198, consid. 3; sentenza 2A.37/2006 del 1°settembre 2006, in: StE 2007 B 27.2 n. 30, consid. 3.2).
5.2 Nel sistema di deduzioni e tariffe esposto, per ragioni di parità di trattamento un medesimo alleggerimento non può di principio essere accordato più volte. Così, per non penalizzare le coppie sposate, le quali possono beneficiare un'unica volta della tariffa per coniugi, detta tariffa non può essere applicata ad entrambi i genitori separati o divorziati, che sono d'altronde imposti separatamente sui loro rispettivi redditi (DTF 131 II 553 consid. 3.4). Per gli stessi motivi, nemmeno la deduzione per figlio a carico può essere concessa due volte, ovvero sia al genitore che versa sia a quello che riceve gli alimenti (Gerhard Hauser, Zu den steuerrechtlichen Folgen des neuen Scheidungsrechts, insbesondere zur gemeinsames elterlichen Sorge, in: ASA 68 pag. 353 segg., in part. pag. 364 seg.; Baumgartner, op. cit., n. 19 ad art. 35).
Il divieto di cumulare le deduzioni era peraltro valido già sotto il regime dell'or abrogato decreto federale del 9 dicembre 1940 concernente la riscossione di un'imposta federale diretta (DIFD), in base al quale la deduzione sociale per figlio non poteva di principio venir rivendicata che una sola volta per figlio. L'Amministrazione

federale delle contribuzioni aveva tuttavia ammesso un'eccezione a questo divieto per rimediare all'assenza di deduzione della pensione alimentare (Circolare dell'Amministrazione federale delle contribuzioni del 14 luglio 1988: Novità concernenti l'imposta federale diretta, in: ASA 57 pag. 437 segg., in part. cap. II n. 1 lett. c e d, pag. 439 seg.). Dopo l'introduzione, con il nuovo diritto, della deduzione, rispettivamente l'imposizione della pensione alimentare (art. 23 lett. f e 33 cpv. 1 lett. c LIFD), questa eccezione è, a giusta ragione, venuta a cadere, proprio perché favorirebbe i genitori imposti separatamente per rapporto a quelli sposati che vivono in comunione domestica, i quali possono pretendere una sola deduzione per figlio.
5.3 Dal momento che gli alimenti pagati sono deducibili dai proventi, il reddito fiscale del contribuente che li versa risulta di per sé al netto di oneri per il figlio. Questo genitore non è pertanto considerato come contribuente che provvede al sostentamento ai sensi dell'art. 213 cpv. 1 lett. a LIFD. Il versamento della pensione alimentare costituisce uno spostamento di risorse: colui che riceve la pensione l'utilizza per i bisogni del figlio in aggiunta alle sue risorse personali a cui la pensione è assimilata e sulla quale è imposto. Di conseguenza, è questo, e solo questo genitore che, sul piano fiscale, provvede al sostentamento, rispettivamente alla parte essenziale del sostentamento, e ha diritto alla deduzione per figlio (cfr., in relazione ad una coppia di concubini: sentenza 2A.566/1997 del 12 gennaio 1999, in: ASA 69 pag. 198, consid. 3; cfr. anche: Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zurigo 2000, pag. 140; Locher, op. cit.; n. 23 e 25 ad art. 35; Richner/Frei/Kaufmann, op. cit., n. 24 ad art. 213; Baumgartner, op. cit., n. 32 ad art. 35 LIFD).
Certo, in aggiunta al contributo pecuniario versato per il figlio all'altro genitore, anche il debitore della pensione alimentare può trovarsi a sopportare delle spese di mantenimento diretto, ad esempio quando esercita il suo diritto di visita. Per ragioni di praticabilità e di semplificazione, questi costi non vengono tuttavia presi in considerazione dal profilo fiscale (Locher, op. cit.; n. 26 ad art. 35; Richner/Frei/Kaufmann, loc. cit.; Hauser, op. cit., pag. 365). Così come concepito, l'ordinamento legale non prevede dunque alcun alleggerimento sociale in questo senso per il genitore che versa una pensione alimentare. Questo principio vale indipendentemente dall'ammontare di tali spese e quindi dal fatto che il diritto di visita sia esercitato in maniera sporadica, mensile, settimanale o in misura ancora più ampia e resta applicabile anche se l'importo del contributo di mantenimento è inferiore alle deduzioni sociali per figlio.
6.
6.1 Entrate in vigore il 1°gennaio 1995 (RU 1991 pag. 1253), le disposizioni relative alla deduzione della pensione alimentare, alle deduzioni sociali e alle aliquote applicabili si fondano essenzialmente sulla disciplina prevista a quel momento dal diritto civile per quanto attiene ai rapporti tra genitori e figli in caso di separazione e divorzio (cfr. art. 297 vCC; DTF 117 II 523). Esse non tengono dunque conto della revisione del diritto di famiglia del 26 giugno 1998 (RU 1999 pag. 1118) che prevede la possibilità, da un lato, di attribuire l'autorità parentale congiunta a genitori non sposati, e d'altro lato, di mantenere l'esercizio in comune dell'autorità parentale tra genitori divorziati (art. 133 cpv. 3 e 298a CC). La legislazione fiscale non considera nemmeno il fatto che i due genitori possono vedersi assegnata la custodia alternata dei figli (sulle ragioni alla base dell'introduzione dell'autorità parentale congiunta, cfr. il Messaggio del Consiglio federale del 15 novembre 1995 sulla revisione del codice civile svizzero [concernente segnatamente il diritto del divorzio e della filiazione], in: FF 1996 I pag. 1 segg., in part. pag. 137 segg.).
6.2 In ragione di questa novella legislativa, il 20 gennaio 2000 l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha emanato la circolare n. 7 relativa all'imposizione della famiglia, in particolare in caso di attribuzione dell'autorità parentale congiuntamente a genitori non coniugati o di prosecuzione dell'esercizio in comune dell'autorità parentale da parte di genitori separati o divorziati (Circolare n. 7).
Detta Circolare (al n. 3 lett. c) prevede testualmente che Ï'attribuzione dell'autorità parentale in comune non deve permettere che la tariffa per i coniugi che vivono in comunione domestica e i contribuenti vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati e celibi che vivono in comunione domestica con figli, sia applicata più volte (art. 214 cpv. 2 LIFD, risp. art 36 cpv. 2 LIFD). Inoltre non deve consentire che la stessa deduzione sia accordata più volte per il medesimo figlio (art. 213 cpv. 1 lett. a LIFD, risp. art. 35 cpv. 2 lett. a LIFD).¨
Il documento precisa poi (al n. 3 II) che in caso di custodia alternata del figlio da parte dei due genitori, se vi è versamento di un contributo finanziario, la fattispecie deve essere trattata come se non vi fosse custodia alternata. In assenza di versamento da un genitore all'altro di un contributo per il mantenimento del figlio, o in caso di parità dei contributi dell'uno e dell'altro genitore, il criterio determinante è l'importanza della custodia esercitata da ciascun genitore. La deduzione sociale per figlio e la tariffa privilegiata sono di conseguenza accordate al genitore che assume il ruolo più importante nella custodia o, in caso di custodia effettiva della stessa

importanza, al genitore che consegue il reddito più elevato.

6.3 Mediante direttive, l'amministrazione esplicita l'interpretazione che attribuisce a determinate disposizioni legali, al fine di favorirne un'applicazione uniforme. Le direttive non hanno forza di legge e non vincolano né gli amministrati né i tribunali e nemmeno la stessa amministrazione. Esse non dispensano quindi quest'ultima dal pronunciarsi in rapporto alle circostanze del caso specifico. Data la loro portata, esse non possono comunque esulare dal contesto fissato dalla norma che dovrebbero concretizzare e, in assenza di lacune, non possono quindi prevedere altro che quanto deriva dalla legislazione o dalla giurisprudenza. Le istanze di ricorso verificano se le direttive riflettono il senso reale del testo di legge e ne possono tener conto nella misura in cui propongono un'interpretazione corretta ed adeguata al caso specifico (DTF 128 I 167 consid. 4.3; 121 II 473 consid. 2b). È dunque sulla base di questi principi che devono essere valutate le regole contenute nella Circolare n. 7 del 20 gennaio 2000.
7.
7.1 La Circolare n. 7 si confronta in primo luogo con le conseguenze dell'autorità parentale congiunta sul trattamento fiscale del contributo di mantenimento, dal momento che l'imposizione, rispettivamente la deduzione di tale contributo dipende per l'appunto dall'attribuzione dell'autorità parentale (cfr. consid. 3.2, 5.1 e 5.3). Affinché la pensione alimentare sia dedotta dal reddito, l'art. 33 cpv. 1 lett. c LIFD esige (a) che una pensione sia versata, (b) al coniuge divorziato o separato legalmente o di fatto, (c) per i figli sotto l'autorità parentale di quest'ultimo. Siccome l'art. 33 cpv. 1 lett. c LIFD non esclude che l'autorità parentale sia congiunta, il contribuente separato o divorziato che versa una pensione alimentare per i figli sui quali, unitamente all'altro genitore, ha pure lui l'autorità parentale, può dunque dedurre questa pensione dal suo reddito; la stessa resta inoltre imponibile presso il coniuge separato o divorziato che la riceve (art. 23 lett. f LIFD; cfr. Bosshard/ Bosshard/Lüdin, op. cit., pag. 142 seg.).
Quando i contribuenti che esercitano l'autorità parentale in modo congiunto non sono mai stati sposati, l'imposizione della pensione presso l'uno e la sua deduzione presso l'altro sottostanno alle stesse condizioni applicabili ai genitori separati o divorziati (sentenza 2A.37/2006 del 1° settembre 2006, in: StE 2007 B 27.2 n. 30, per analogia). Conviene inoltre sottolineare che l'introduzione dell'autorità parentale congiunta non ha alcuna influenza sugli altri alleggerimenti sociali previsti dalla legge sull'imposta federale diretta. In particolare, l'autorità parentale non si confonde con il fatto di provvedere al sostentamento del figlio (cfr. art. 213 cpv. 1 lett. a e 214 cpv. 2 LIFD), anche se il più delle volte i due aspetti coincidono (cfr. Richner/Frei/Kaufmann, op. cit., n. 28 ad art. 213).
7.2 La Circolare n. 7 esamina in secondo luogo le conseguenze fiscali della custodia alternata per quanto concerne la deduzione sociale per figlio a carico e quella per oneri assicurativi nonché per l'applicazione della tariffa privilegiata. Affinché le deduzioni per figlio e per oneri assicurativi siano accordate, gli art. 213 cpv. 1 lett. a e 212 cpv. 1 LIFD esigono che il contribuente provveda al sostentamento del figlio. L'applicazione della tariffa per coniugi esige invece che il contribuente viva in comunione domestica con il figlio e provveda in modo essenziale al suo sostentamento. Per valutare l'adempimento di questi presupposti, Ïla partecipazione alla cura del figlio e ... la ripartizione delle spese del suo mantenimento, che devono fare l'oggetto di una convenzione ratificata dal giudice o dall'autorità tutoria secondo gli art. 133 cpv. 3 e 298a cpv. 2 CC in caso di autorità parentale congiunta, appaiono elementi pertinenti. Ciò non è invece il caso della nozione di custodia, la quale può tra l'altro anche essere attribuita ad un terzo, se vi sono problemi familiari (art. 310 CC). Utilizzando nella Circolare n. 7 i termini di ćustodia alternataćome criterio di attribuzione degli alleggerimenti legati ai figli, l'Amministrazione federale delle contribuzioni introduce così una nozione estranea alla legge sull'imposta federale diretta, che conosce solo i criteri del sostentamento, della comunione domestica e dell'autorità parentale. Questa differenza terminologica può invero dar adito ad una certa confusione. Tuttavia, nella misura in cui la custodia implica l'esistenza di comunione domestica ed il sostentamento del figlio e Ï'importanza della custodia esercitata da ciascun genitorećonsente pertanto di determinare chi provvede al sostentamento della prole e con chi questa vive in comunione domestica, la soluzione propugnata dall'Amministrazione federale delle contribuzioni può essere considerata conforme agli art. 213 cpv. 1 lett. a, 212 cpv. 1 e 214 cpv. 2 LIFD. È quindi soltanto laddove permette di determinare il genitore che provvede (in modo essenziale) al sostentamento del figlio e vive con lui in comunione domestica che il criterio extra-legale utilizzato dall'Amministrazione federale delle contribuzioni può essere ammesso.
7.3 Quando un genitore versa una pensione alimentare all'altro, l'assimilazione di questo contributo pecunia-

rio alle risorse finanziarie del genitore che la riceve per sopperire ai bisogni del figlio designa questo secondo genitore come il contribuente che provvede al sostentamento del figlio (cfr. consid. 5.3). A questo proposito la situazione creata dalla custodia alternata non è tanto differente da quella che esisteva già in precedenza, in cui il debitore degli alimenti esercitava il suo diritto di visita in misura estesa (talvolta anche a metà-tempo) e durante questo tempo assicurava il sostentamento del figlio senza avere diritto ad alcuna deduzione supplementare. Pertanto le spese di mantenimento diretto sopportate dal debitore di una pensione alimentare durante l'esercizio della custodia alternata non fanno oggetto di alleggerimenti sociali particolari (cfr. ancora consid. 5.3). È poco importante, in questo caso, che la custodia alternata sia di uguale o di diversa importanza, poiché lo statuto creato dall'esistenza di una pensione alimentare risulta prevalente. È dunque solo il genitore che percepisce gli alimenti per il figlio a poter ottenere la deduzione per figlio a carico e quella per oneri assicurativi, e, se del caso, a beneficiare della tariffa per coniugi.

7.4 Su questo punto anche la dottrina è d'altronde pressoché unanime (Locher, op. cit., n. 45 ad art. 35 e n. 15 ad art. 36; Richner/Frei/ Kaufmann, op. cit., n. 33 ad art. 213 e n. 31 ad art. 214; Bosshard/ Bosshard/Lüdin, op. cit., pag. 142 e 217; Thomas Ramseier, in: Ingeborg Schwenzer [a cura di], Scheidung, Berna 2005, n. 19 ma anche n. 23 pag. 982 segg.; Marianne Klöti-Weber, Steuerfolgen von Auflösung der ehelichen Gemeinschaft und Scheidung, in FS 100 Jahre Aargauischer Anwaltsverband, Zurigo 2005, pag. 293 segg., in part. pag. 308; Urs Gloor, Gemeinsame elterliche Sorge - erste Erfahrungen und besondere Fragestellungen, in: AJP 2004 pag. 217 seg., in part. pag. 200; Daniel Bähler, Unterhalt bei Trennung und direkte Steuern, Einige Hinweise für die Praxis am Beispiel des Kantons Bern, in: ZBJV 2002 pag. 16 segg., in part. pag. 27; cfr. anche, in senso opposto, ma verosimilmente per errore: Baumgartner, op. cit., n. 20 ad art. 35 e n. 36 ad art. 36).

A quanto risulta, un solo autore è dell'avviso che anche in caso di pagamento di un contributo alimentare la deduzione sociale per figlio debba essere suddivisa; a suo giudizio, tale soluzione s'imporrebbe quando gli alimenti servono per l'essenziale a compensare una differenza di salario fra i genitori (Hauser, op. cit., pag. 366). La possibilità di suddividere le deduzioni per i figli è invece ammessa dalla dottrina in maniera più ampia per il caso - che comunque non ricorre in concreto - in cui nessuna pensione alimentare è versata ed il ruolo dei genitori nella custodia è simile (Hauser, loc. cit.; Locher, op. cit., n. 10 e 47 ad art. 35; Bosshard/Bosshard/Lüdin, op. cit., pag. 145; Ramseier, op. cit., n. 23 pag. 984; Bähler, loc. cit.).

7.5 In generale, il sistema previsto dalla legge sull'imposta federale diretta non consente tuttavia quest'ultima soluzione, ma instaura un regime secondo cui i figli sono associati ad un genitore solo o ad una coppia sposata costituita come un'unità economica (art. 9 cpv. 1 LIFD). Solo questa entità ha diritto alle deduzioni per i figli e per oneri assicurativi, in ossequio all'interdizione di cumulare le deduzioni, e, se del caso, la tariffa attenuata. Inoltre, essendo per natura schematiche, le deduzioni sociali e le tariffe hanno un carattere forfetario che non si concilia con una ripartizione per quote tra i genitori, a meno di rielaborare l'intero sistema (Baumgartner, op. cit., n. 5, 19 e 20 ad art. 35 LIFD; Richner/Frei/Kaufmann, op. cit., n. 34 ad art. 213; cfr. anche Klöti-Weber, loc. cit.; Gloor, loc. cit.). Per di più, una volta ammessa la divisibilità delle deduzioni sociali, non vi sarebbe alcuna ragione di attenersi ad una ripartizione a metà e di rifiutare delle suddivisioni secondo altre proporzioni. La determinazione delle quote comporterebbe tuttavia importanti difficoltà pratiche (cfr., per una suddivisione solo a metà: Locher, op. cit., n. 37 ad art. 35). Inoltre la possibilità di una divisione non esimerebbe comunque dal dover stabilire quale dei genitori provvede in misura prevalente al sostentamento del figlio, dato che, come già statuito dal Tribunale federale, la tariffa per coniugi non può essere applicata ad entrambi i genitori separati o divorziati (DTF 131 II 553 consid. 3.4). La soluzione della divisibilità delle deduzioni per figli e per oneri assicurativi non può quindi fondarsi su una semplice pratica, ma dovrebbe semmai venir instaurata dal legislatore, se fosse giudicata auspicabile.

7.6 Ne consegue quindi, seppur in via abbondanziale, che il principio di associare il figlio ad un solo genitore dev'essere condiviso anche per le situazioni in cui non vi è versamento di alimenti. Quando la custodia alternata è esercitata in maniera non paritaria, la soluzione dell'Amministrazione federale delle contribuzioni che consiste nell'accordare la deduzione sociale per figlio e quella per oneri assicurativi al genitore con il ruolo più importante nella custodia può essere considerata conforme agli art. 213 cpv. 1 lett. a e 212 cpv. 1 LIFD poiché quest'ultimo provvede con i propri mezzi alla parte preponderante del sostentamento del figlio. Quando la custodia alternata è d'importanza uguale, la disciplina propugnata, ovvero 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 può essere

considerata conforme agli art. 213 cpv. 1 lett. a e 212 cpv. 1 LIFD. Nella misura in cui vive in comunione domestica con il figlio, è
parimenti conseguente che sia questo genitore ad aver diritto all'applicazione della tariffa per coniugi.
8.
8.1 L'applicazione al caso concreto dei principi illustrati porta a concludere che, rifiutando al ricorrente la deduzione sociale per figlio a carico in relazione ad una delle figlie e negandogli il privilegio della tariffa per coniugi, la Corte cantonale non ha violato il diritto federale.
In effetti, anche ammesso che già durante il 2004 l'insorgente non solo disponesse del più ampio diritto di visita, bensì godesse della custodia congiunta (cfr. consid. 2.2), egli, accanto alle spese direttamente sostenute, ha comunque versato alla ex-consorte un contributo di mantenimento per le figlie pari, nel complesso, a fr. 23'640.–. Come osservato, questo aspetto è decisivo, indipendentemente dal ruolo esercitato nella custodia delle figlie. Per di più, dagli atti non sarebbe comunque possibile stabilire in che misura, nell'anno in esame, ciascun genitore aveva concretamente in affidamento le figlie, ma è certo che, stando alla convenzione di divorzio, queste ultime trascorrono periodi importanti e prolungati con il padre, ma risiedono ad ogni modo in misura maggiore presso la madre.
Ne consegue che, indipendentemente dalla natura delle relazioni tra padre e figlie, era in ogni caso la madre a provvedere in modo preponderante al sostentamento della prole, sia tramite i suoi mezzi personali, sia mediante quelli a lei fiscalmente imputabili, ovvero gli alimenti percepiti. È pertanto la madre ad aver diritto all'indivisibile deduzione sociale per figli a carico per entrambe le figlie nonché all'applicazione della tariffa per coniugi. A giusta ragione, tali alleggerimenti non sono stati concessi, nemmeno parzialmente, pure al ricorrente, che, come riconosciutogli, può solo dedurre dal proprio reddito gli alimenti versati. Visto il ruolo nella custodia esercitato dalla madre, sarebbe d'altronde ancora lei ad aver diritto alla deduzione per figli a carico, anche se non avesse percepito alcuna pensione alimentare.
Come già rilevato, eventuali disparità insite in questo sistema impositivo possono se del caso essere attenuate o soppresse solo dal legislatore (cfr. consid. 7.5). Occorre comunque tenere presente che l'esercizio in comune dell'autorità parentale presuppone un ampio accordo tra i genitori sugli aspetti personali e patrimoniali legati alle relazioni con i figli. Di regola, un'eventuale ridefinizione degli obblighi finanziari in funzione delle conseguenze fiscali derivanti dalla nuova situazione impositiva non dovrebbe quindi costituire un ostacolo insormontabile.
8.2 Il ricorrente non può nemmeno pretendere che le autorità continuino a tassarlo secondo le indicazioni espostegli nel corso dell'audizione del 16 settembre 2002 e già applicate nelle decisioni di tassazione 2001/2002, 2003A e 2003B.
In effetti, è vero che il principio della buona fede (art. 9 Cost.) vale anche nei rapporti tra autorità fiscali e contribuenti e conferisce al cittadino il diritto, a determinate condizioni, di esigere dalle autorità che si conformino alle precise promesse che gli hanno rilasciato, senza disattendere la fiducia che ha riposto in loro (DTF 132 II 240 consid. 3.2.2; 131 II 627 consid. 6.1; 130 I 26 consid. 8.1). Il diritto tributario è tuttavia particolarmente marcato dal principio della legalità, di modo che le regole della buona fede hanno solo una portata limitata, soprattutto se si trovano in conflitto proprio con l'esigenza di legalità (DTF 131 II 627 consid. 6.1; 118 Ib 312 consid. 3b). In virtù di tale esigenza, l'autorità di tassazione è tenuta ad apprezzare gli elementi imponibili di ogni periodo fiscale conformemente alla legge e senza essere vincolata da sue eventuali decisioni adottate precedentemente su questioni analoghe. Le decisioni di tassazione non implicano pertanto di principio alcuna assicurazione per notifiche ulteriori (sentenza 2P.250/2004 del 13 giugno 2005 in: RtiD II-2005 n. 10t, consid. 6.3; sentenza 2P.173/2002 del 7 febbraio 2003, in: RDAT II-2003 n. 15t, consid. 5.3).
Il fatto che in precedenti occasioni l'Ufficio di tassazione abbia applicato anche al ricorrente, oltre che all'ex-moglie, la tariffa attenuata e gli abbia concesso la deduzione sociale per una delle due figlie non gli permette quindi di vantare un'aspettativa tutelabile in tal senso anche per il periodo fiscale 2004. Le autorità hanno rettamente esaminato la situazione senza fondarsi sulle precedenti tassazioni, giungendo peraltro ad emanare una decisione conforme alla legge.
Su questo punto, la sentenza impugnata è inoltre adeguatamente motivata (cfr. il relativo consid. 3) per cui la Corte cantonale, autorità dotata di pieno potere di cognizione, ha quindi in ogni caso sanato l'eventuale, lamentata violazione del diritto di essere sentito (art. 29 cpv. 2 Cost.) insita nella decisione di tassazione e in quella su reclamo (cfr. DTF 130 II 530 consid. 4.3; 129 I 129 consid. 2.2.3; 126 I 68 consid. 2; 125 V 368 consid. 4c/aa).
9.

Sulla base delle considerazioni che precedono, nella misura in cui concerne l'imposta federale diretta, il ricorso di diritto amministrativo, laddove è ammissibile (cfr. consid. 2.2), deve pertanto essere respinto.
II. Imposta cantonale e comunale
10.
10.1 Nella misura in cui concerne l'imposta cantonale e quella comunale per il 2004, la sentenza contestata verte su aspetti disciplinati nel secondo capitolo del secondo titolo della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14). Contro una simile decisione, riferita ad un periodo fiscale successivo al 1°gennaio 2001, è dato ricorso di diritto amministrativo ai sensi dell'art. 73 cpv. 1 LAID (nel tenore vigente prima del 1°gennaio 2007 [RU 1991 pag. 1282]; cfr. DTF 131 II 710 consid. 1.1, 553 consid. 4.1, 1 consid. 2.1). Sotto questo profilo poco importa infatti se il litigio concerne temi disciplinati esaustivamente dal diritto federale oppure se trae origine da questioni in cui il diritto armonizzato lascia un certo margine di libertà ai cantoni (DTF 130 II 202 consid. 1; sentenza 2A.457/2005 del 12 maggio 2006, in: RtiD II-2006 n. 16t, consid. 6.2). L'impugnativa è pertanto di massima ammissibile anche in riferimento all'imposta cantonale e comunale.
10.2 Diversamente che in materia di imposta federale diretta (cfr. art. 114 cpv. 2 OG), in esito ad un ricorso di diritto amministrativo giusta l'art. 73 LAID il Tribunale federale non può, se del caso, che annullare la decisione impugnata e rinviare la causa all'istanza inferiore per nuovo giudizio (art. 73 cpv. 3 LAID; DTF 131 II 1 consid. 2.3; 130 II 509 consid. 8.3). Nella misura in cui, in via principale, postula la riforma della sentenza contestata anche in relazione all'imposta cantonale, il ricorso risulta pertanto inammissibile.
10.3 Nell'ambito di un ricorso di diritto amministrativo secondo l'art. 73 LAID, il Tribunale federale verifica liberamente se il diritto cantonale e la relativa applicazione da parte dell'istanza inferiore rispettano i dettami della legge sull'armonizzazione fiscale. Per contro, laddove questa normativa lascia una latitudine al legislatore cantonale nella definizione dell'imposizione, il potere cognitivo del Tribunale federale è determinato secondo i principi validi per il ricorso di diritto pubblico, anche se si tratta di un ricorso di diritto amministrativo (DTF 131 II 722 consid. 2.2, 710 consid. 1; 130 II 202 consid. 3.1).
11.
11.1 Per quanto concerne la disgiunzione delle partite fiscali in caso di separazione o divorzio, la deducibilità, rispettivamente l'imponibilità degli alimenti versati per i figli da un genitore separato o divorziato all'altro, la deduzione sociale per figlio a carico e la tariffa privilegiata per coniugi, le norme della legge tributaria del Cantone Ticino, del 21 giugno 1994 (LT), hanno sostanzialmente lo stesso tenore delle corrispondenti disposizioni della legge sull'imposta federale diretta (cfr. art. 8 cpv. 1, 22 lett. f, 32 cpv. 1 lett. c, 34 cpv. 1 lett. a, 35 cpv. 2 e 53 LT). Diverso è in pratica solo l'importo della deduzione sociale per figlio, che per l'imposta cantonale, nel 2004, era di fr. 10'400.– (cfr. BU/TI 2002 pag. 225). La legislazione ticinese prevede poi un'analoga deduzione anche per l'imposta sulla sostanza, pari a fr. 30'000.— e concessa pure in questo caso per ogni figlio al cui sostentamento il contribuente provvede (art. 48 lett. b LT).
In base a tale quadro normativo, per l'imposizione dei contribuenti separati o divorziati con figli, la Divisione cantonale delle contribuzioni ha emanato una circolare (circolare n. 18/2003 del gennaio 2003 sull'imposizione della famiglia) che, perlomeno per quanto riguarda le situazioni di custodia alternata con pagamento di alimenti, ricalca il regime previsto dalla Circolare n. 7 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni del 20 gennaio 2000.
11.2 Sugli aspetti rilevanti per il giudizio, il diritto cantonale è senz'altro conforme ai dettami degli art. 7 cpv. 4 lett. g, 9 cpv. 2 lett. c e lett. g, 9 cpv. 4, 11 cpv. 1 e 13 LAID. Per quanto riguarda la deduzione sociale per figli a carico, l'ammontare della deduzione per oneri assicurativi, la definizione della tariffa, segnatamente per le persone divorziate, e l'imposizione sulla sostanza, la legge sull'armonizzazione riserva espressamente il diritto cantonale e gli lascia ampi spazi di manovra (cfr. art. 9 cpv. 2 lett. g e cpv. 4, 11 cpv. 1 e 13 LAID). In proposito, il potere d'esame del Tribunale federale è quindi ristretto al controllo dell'arbitrio. Ne segue che le considerazioni esposte a proposito dell'imposta federale diretta valgono per analogia, ed a maggior ragione, per l'imposta cantonale e comunale. In effetti, se il Tribunale federale tutela il rifiuto di accordare al ricorrente la deduzione sociale per una figlia e l'applicazione dell'aliquota attenuata quando, decidendo in materia di imposta federale diretta, fruisce di libero potere d'esame, tanto meno non sovverte tale conclusione quando, statuendo in merito all'imposta cantonale, il suo potere cognitivo è sostanzialmente limitato al controllo dell'arbitrio.
12.

Di conseguenza, il ricorso di diritto amministrativo, nella misura in cui è ammissibile, deve essere respinto anche per quanto concerne l'imposta cantonale e comunale.
III. Spese e ripetibili
13.
Visto l'esito del procedimento, le spese processuali della sede federale vanno poste a carico del ricorrente, secondo soccombenza (art. 156 cpv. 1, 153 e 153a OG). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti (art. 159 cpv. 2 OG).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:
1.
In relazione all'imposta federale diretta, il ricorso è respinto, nella misura in cui è ammissibile.
2.
In relazione all'imposta cantonale e comunale, il ricorso è respinto, nella misura in cui è ammissibile.
3.
La tassa di giustizia di fr. 1'500.– è posta a carico del ricorrente.
4.
Comunicazione alla patrocinatrice del ricorrente, alla Divisione delle contribuzioni e alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino nonché all'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo.
Losanna, 4 settembre 2007
In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero
Il presidente: Il cancelliere: