

BGer 2D 46/2007 vom 2. November 2007

Bundesgericht, 2007-11-02, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2D_46_2007

FR: TF 2D 46/2007 du 2 novembre 2007

IT: TF 2D 46/2007 del 2 novembre 2007

Regeste

Art. 9 Cost. (imposta di successione) | Finanze pubbliche & diritto tributario

Erwägungen

E. 1.1

Il 1° gennaio 2007 è entrata in vigore la legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005 (LTF; RS 173.110). Considerato che la decisione impugnata è stata pronunciata dopo tale data, alla presente procedura è applicabile questa nuova normativa (art. 132 cpv. 1 LTF).

E. 1.2

Il Tribunale federale esamina d'ufficio e con pieno potere di cognizione la sua competenza (art. 29 cpv. 1 LTF), rispettivamente l'ammissibilità dei gravami che gli vengono sottoposti (DTF 133 II 249 consid. 1.1; 133 I 185 consid. 2). Un'eventuale errata denominazione di un rimedio giuridico è al riguardo irrilevante e non comporta alcun pregiudizio per le ricorrenti, nella misura in cui il loro allegato ricorso adempie le esigenze formali del tipo di ricorso effettivamente esperibile (sentenza 2C_346/2007 del 21 settembre 2007, consid. 1.2 [destinata alla pubblicazione]; sentenza 6B_99/2007 del 30 maggio 2007, consid. 1.3; cfr. anche DTF 131 I 145 consid. 2.1; 126 II 506 consid. 1b).

E. 1.3

Un ricorso sussidiario in materia costituzionale ai sensi degli art. 113 segg. LTF può essere presentato laddove non è ammissibile il ricorso ordinario secondo gli articoli 72-89 LTF (art. 113 LTF). Le decisioni in materia di imposte cantonali sulle successioni costituiscono pronunce in cause di diritto pubblico e non figurano tra le eccezioni indicate agli art. 83-85 LTF , ovvero tra i casi in cui il ricorso ordinario in materia di diritto pubblico non è dato. Tempestiva (art. 100 cpv. 1 LTF), diretta contro il giudizio di un'autorità cantonale di ultima istanza (art. 86 cpv. 1 lett. d LTF) e presentata da persone senz'altro legittimate (art. 89 cpv. 1 LTF), l'impugnativa in esame va quindi trattata ed è di massima ammissibile come ricorso in materia di diritto pubblico.

E. 1.4

Con i ricorsi ordinari può in particolare venir censurata la violazione del diritto federale (art. 95 lett. a LTF), che comprende anche i diritti costituzionali dei cittadini (DTF 133 III 346 consid. 3.1). Fatti salvi i diritti costituzionali cantonali (art. 95 lett. c LTF) e le disposizioni cantonali in materia di diritti politici (art. 95 lett. d LTF), non può invece essere eccepita direttamente la disattenzione del diritto cantonale e comunale. Eventuali censure riferite a tali ordinamenti costituiscono pertanto un motivo di ricorso ammissibile soltanto se hanno per conseguenza una violazione del diritto federale, in particolare della Costituzione e ad esempio del divieto d'arbitrio (art. 9 Cost.). In merito al diritto cantonale

e comunale, il potere di cognizione del Tribunale federale sotto il regime della nuova legge è dunque rimasto invariato rispetto alla situazione previgente (DTF 133 II 249 consid. 1.2.1).

E. 1.5

Di principio il Tribunale federale applica il diritto d'ufficio (art. 106 cpv. 1 LTF). Esso esamina tuttavia la violazione di diritti fondamentali e di disposizioni di diritto cantonale e intercantonale soltanto se il ricorrente ha sollevato e motivato tali censure (art. 106 cpv. 2 LTF). In sostanza in tali ambiti vale il principio dell'allegazione così come dedotto in precedenza dall' art. 90 cpv. 1 lett. b OG per il ricorso di diritto pubblico (DTF 133 II 249 consid. 1.4.2; 133 IV 286 consid. 1.4). Il Tribunale federale esamina quindi unicamente le censure sollevate dall'insorgente e solo se le stesse sono sufficientemente sostanziate, ossia corredate da una chiara e dettagliata motivazione giuridica (DTF 130 I 258 consid. 1.3, 129 I 113 consid. 2.1). In particolare, quando è in discussione la violazione del divieto d'arbitrio, la parte ricorrente non può limitarsi a criticare la decisione impugnata in forma appellatoria, contrapponendo la propria opinione a quella dell'autorità cantonale, ma deve illustrare con un'argomentazione precisa ed esaustiva quali norme o principi giuridici quest'ultima avrebbe violato in modo addirittura manifestamente insostenibile (DTF 128 I 295 consid. 7a; 125 I 492 consid. 1b). Nel caso concreto, è quantomeno dubbio che il gravame adempia le esigenze di motivazione testé descritte. Le ricorrenti non si confrontano infatti in maniera puntuale con le differenti considerazioni esposte nel giudizio impugnato, in particolare con i materiali legislativi e le opinioni dottrinali richiamate. Al contrario, esse evocano semplicemente l'arbitrio e ripropongono, a tratti persino alla lettera, la motivazione appellatoria ed in gran parte generica già sviluppata in sede cantonale. Ad ogni modo, per quanto discutibile, la questione dell'ammissibilità del ricorso può in definitiva rimanere aperta.

E. 2.1

La legge tributaria del Cantone Ticino, del 21 giugno 1994 (LT), entrata in vigore il 1° gennaio 1995, regola la prescrizione del diritto di tassare all'art. 193. La norma prevede che il diritto in questione si prescrive in generale in cinque anni dalla fine del periodo fiscale (cpv.1), mentre per l'imposizione delle successioni in dieci anni dalla fine dell'anno in cui ebbe luogo l'apertura della successione (cpv. 2). Inoltre la prescrizione non inizia a decorrere o è sospesa tra l'altro fino a quando né il contribuente né il corresponsabile dell'imposta hanno domicilio o dimora fiscali in Svizzera (cpv. 3 lett. c). Stabiliti gli atti che comportano la decorrenza di un nuovo termine di prescrizione (cpv. 4), il disposto legale prevede infine che il diritto di tassare si prescrive in ogni caso in quindici anni dalla fine del periodo fiscale o dell'anno in cui ebbe luogo l'apertura della successione (cpv. 5).

E. 2.2

La tassazione litigiosa si riferisce tuttavia ad una successione apertasi il 29 aprile 1992, cioè prima dell'entrata in vigore dell'attuale legge tributaria. In riferimento a questioni procedurali, il nuovo diritto è di principio immediatamente applicabile, a meno che sia meno vantaggioso per i contribuenti (Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, n. 3 ad art. 201 LIFD). La prescrizione dei crediti d'imposta è però un istituto di diritto materiale che concerne direttamente l'esistenza del credito fiscale. Di conseguenza, è disciplinata dal diritto previgente (DTF 126 II 1 consid. 2a; sentenza 2P.291/2000 del 23 novembre 2001, in: RDAF 2002 II pag. 89, consid. 5b;

sentenza 2P.4/2007 del 23 agosto 2007, consid. 5.1), ovvero, nel caso specifico, dalla legge tributaria del Cantone Ticino del 28 aprile 1976 (vLT; cfr. anche l'art. 324 cpv. 2 LT). D'altronde le parti non contestano l'applicabilità di questa pregressa normativa.

E. 2.3

Sotto il titolo marginale "prescrizione del diritto di tassare", la legge tributaria del 28 aprile 1976 regolamentava tale aspetto in due articoli: l'art. 158, intitolato "imposta cantonale diretta", e l'art. 159, riferito all'"imposta di successione e donazione". L'art. 158 vLT fissava il termine di prescrizione in cinque anni (cpv. 1), prevedeva i motivi di sospensione e di interruzione della prescrizione poi ripresi dall'art. 193 cpv. 3 e 4 LT (cpv. 2 e 3) e sanciva già un termine di prescrizione assoluta di quindici anni (cpv. 4). L'art. 159 vLT contava per contro un unico capoverso, il quale si limitava ad affermare che il diritto di iniziare le procedure di tassazione si estingueva decorsi dieci anni a contare dalla fine dell'anno in cui aveva avuto luogo l'apertura della successione.

E. 3.1

Nella decisione impugnata, la Corte cantonale ha ritenuto il termine decennale di cui all'art. 159 vLT un termine di prescrizione a tutti gli effetti. Essa ha quindi considerato applicabile per analogia anche alle imposte di successione le regole sulla sospensione, l'interruzione e la prescrizione assoluta previste dall'art. 158 cpv. 2-4 vLT per l'imposta cantonale diretta. Come l'autorità di tassazione, ne ha pertanto dedotto che la prescrizione assoluta interverrà solo a fine 2007 e che il termine relativo non ha mai iniziato a decorrere perché gli eredi non hanno mai avuto domicilio o dimora fiscali in Svizzera. Le ricorrenti sostengono per contro che l'art. 159 vLT sia stato interpretato ed applicato in modo arbitrario. A loro giudizio, il testo della norma sarebbe chiaro e preciso per cui già il solo fatto di procedere ad un'interpretazione della stessa sarebbe del tutto insostenibile. L'interpretazione contrasterebbe poi con il senso letterale del disposto legale e non considererebbe che il legislatore cantonale, con la nuova legge del 1994, ha voluto unificare, sotto il profilo della prescrizione assoluta, l'imposizione ordinaria e quella delle successioni. Esso avrebbe quindi riconosciuto che in precedenza il regime non era univoco.

E. 3.2

Chiamato a rivedere l'interpretazione di una norma sotto l'angolo ristretto dell'arbitrio, il Tribunale federale si distanzia dalla soluzione adottata dall'autorità cantonale di ultima istanza soltanto se appare manifestamente insostenibile, in contraddizione palese con la situazione effettiva, adottata senza motivi oggettivi e in violazione di un diritto certo. Per contro, se l'applicazione della legge tutelata dall'istanza precedente non si rivela irragionevole oppure manifestamente contraria al senso e allo scopo della norma o della legge in esame, quest'interpretazione viene confermata anche se un'altra soluzione è immaginabile o addirittura preferibile (DTF 132 I 175 consid. 1.2, 13 consid. 5.1; 131 I 467 consid. 3.1, 217 consid. 2.1).

E. 3.3

Secondo la giurisprudenza, una disposizione legale si interpreta in primo luogo secondo il suo testo (interpretazione letterale). Se questo non è del tutto chiaro e lascia spazio a diverse interpretazioni, la vera portata della norma va ricercata in base ai lavori preparatori (interpretazione storica), al senso e allo spirito della regola, ovvero all'interesse che tutela (interpretazione teleologica), o ancora in funzione della sua relazione con altre disposizioni legali (interpretazione sistematica; DTF 133 V 314 consid. 4.1; 132 III 226 consid. 3.3.5;

131 II 710 consid. 4.1, 562 consid. 3.5, 361 consid. 4.2). Per quanto concerne l'interpretazione di norme legali sui termini ed in particolare la questione di sapere se gli stessi costituiscano termini di prescrizione oppure di perenzione, va precisato che la distinzione non può essere operata solo sulla base della terminologia usata nella legge, soprattutto se quest'ultima non è recente (DTF 112 V 6 consid. 4c). La regolamentazione applicabile deve per contro essere esaminata più nel dettaglio. I termini di cui la legge esclude espressamente o in modo implicito l'interruzione sono dei termini di perenzione (DTF 125 V 262 consid. 5a), i quali di principio non possono essere sospesi, interrotti o prolungati (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5a ed., Zurigo 2006, n. 795). Disposizioni che fissano un lasso di tempo per far valere una pretesa o iniziare una procedura hanno pure per oggetto piuttosto dei termini di perenzione che non di prescrizione (sentenza 2P.299/2002 del 3 novembre 2003, in: RDAF 2004 II 384, consid. 3.2; sentenza 2P.4/2007 del 23 agosto 2007, consid. 5.2; Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basilea e Francoforte 1990, n. 34 B VII).

E. 4.1

A prima vista, l'art. 159 vLT sembrerebbe invero enunciare un termine di perenzione, in quanto di per sé fissa un limite di tempo per dare inizio ad una procedura impositiva. Anche di fronte ad un tenore letterale apparentemente chiaro, occorre tuttavia verificare se la qualifica che se ne potrebbe trarre corrisponde al vero senso della norma.

E. 4.2

Al riguardo, la disposizione legale di per sé non esclude che la decorrenza del termine possa venir sospesa o interrotta, soggiacendo poi ad un termine assoluto più lungo. Inoltre sulla base dei materiali legislativi la Corte cantonale ha esposto in maniera certo non insostenibile che con tale norma, fors'anche poco felice nella formulazione, il legislatore aveva in realtà voluto prevedere un termine di prescrizione del diritto di tassare, suscettibile di venir sospeso o interrotto. Eloquente è in particolare il Rapporto di maggioranza della Commissione speciale in materia tributaria del Gran Consiglio del 30 agosto 1976 (cfr. Raccolta Verbali del Gran Consiglio [RVGC], sessione ordinaria primaverile 1976, pag. 1571 segg.) il quale, riferendosi all'art. 159 vLT, rinviava espressamente all'art. 158 cpv. 2-4 per la sospensione e l'interruzione nonché per la prescrizione assoluta del diritto di tassare (cfr. RVGC cit., pag. 1634). Questa interpretazione corrisponde peraltro anche all'opinione sostenuta dalla dottrina (Fausto Bottoli, Lineamenti di diritto tributario ticinese, Lugano 1977, pag. 159; Claudio Allidi, Le principali modifiche della nuova legge tributaria: procedura, disposizioni penali e diritto transitorio, in: RDATA I-1995 pag. 463 segg., in part. pag. 466).

E. 4.3

Non è poi irragionevole fondarsi innanzitutto sul rapporto commissionale relativo alla norma litigiosa anziché sul messaggio governativo, a cui fanno riferimento le ricorrenti, concernente la regolamentazione che l'ha soppiantata (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato del 13 ottobre 1993 sulla nuova legge tributaria, in: RVGC sess. prim. 1994, pag. 665 segg., in part. pag. 766). Inoltre se è vero che da tale messaggio si potrebbe cogliere come una novità l'applicazione di un termine di prescrizione assoluta di quindici anni anche per le imposte di successione, è però altrettanto vero che, sulla base dei verbali della Commissione che se ne è occupata, i giudici cantonali hanno ulteriormente confermato la

reale portata del regime precedente. Il messaggio sull'attuale legge precisa del resto anche che con la nuova formulazione i concetti della sospensione e della non decorrenza sarebbero stati chiaramente applicabili anche alle successioni, ciò che lascia trasparire l'intenzione di porre rimedio ad un'eventuale ambiguità e non di introdurre una novità sostanziale nel regime della prescrizione.

E. 4.4

L'applicabilità di un termine di prescrizione assoluto di quindici anni già in base alla pregressa normativa è corroborata anche dal fatto che la Commissione speciale in materia tributaria ha elaborato le regole sulla prescrizione contenute nel rapporto del 30 agosto 1976 dopo che il Tribunale federale aveva ritenuto arbitrario il precedente sistema impositivo. Quest'ultimo prevedeva soltanto un termine entro il quale promuovere la procedura fiscale ed un termine di prescrizione del credito d'imposta accertato mediante tassazione. In questa sede era però stato considerato insostenibile che, una volta avviato tempestivamente il procedimento, la pretesa fiscale dell'ente pubblico fosse sottratta a qualsiasi prescrizione, senza riguardo ad un'eventuale prolungata inazione degli organi fiscali (DTF 101 Ia 19 consid. 4b [del 26 febbraio 1975]; cfr. anche DTF 94 I 513 consid. 1; sentenza 2P.299/2002 del 3 novembre 2003, in: RDAF 2004 II pag. 384, consid. 2.2).

E. 4.5

Nella medesima ottica, quale elemento di interpretazione sistematica, appare significativo che l'art. 159 vLT rientri, con l'art. 158 vLT, sotto il titolo marginale generale "prescrizione del diritto di tassare". A ciò si aggiunga che proprio in casi come quello in esame, dove l'autorità di tassazione ha appreso solo dopo circa dodici anni dell'avvenuta apertura della successione, un rigido termine di prescrizione risulterebbe inadeguato ed insoddisfacente. Proprio per questo, le leggi più nuove non limitano più il diritto di avviare le procedure (cfr. ancora l' art. 98 del decreto federale del 9 dicembre 1940 concernente la riscossione di un'imposta federale diretta [DIFD]), ma il lasso di tempo entro il quale la tassazione deve avvenire (art. 193 LT; art. 120 della legge federale, del 14 dicembre 1990, sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11]). Del resto, ci si potrebbe chiedere se nel caso concreto non sia addirittura abusivo appellarsi alla prescrizione dopo aver sottaciuto per anni il decesso della proprietaria dell'immobile, circostanza di cui non solo i professionisti che ne curavano gli interessi, se ne erano a conoscenza, ma anche gli eredi all'estero non potevano ignorare l'importanza (cfr. DTF 126 II 145 consid. 3b/aa; cfr. anche gli art. 218 cpv. 2 e 222 LT e 187 e 191 vLT).

E. 4.6

In base alle considerazioni sin qui esposte, l'interpretazione dell'art. 159 vLT tutelata dalla Corte cantonale regge alla censura d'arbitrio e deve pertanto essere confermata.

E. 5.1

Riconosciuta l'applicabilità di un termine di prescrizione assoluta di quindici anni dalla fine dell'anno in cui ha avuto luogo l'apertura della successione e confermato il principio secondo cui anche sotto il precedente ordinamento la prescrizione era soggetta a sospensione, occorre ancora verificare se tra il decesso e il momento in cui l'autorità ha promosso i primi accertamenti, quattordici anni dopo, il termine sia effettivamente stato sospeso. Le ricorrenti ritengono infatti arbitrario negare l'esistenza di domicilio fiscale in Ticino e quindi ammettere la sospensione in base all'art. 158 cpv. 2 lett. c vLT (cfr. anche l'art. 193 cpv. 3 lett. c LT).

E. 5.2

Il domicilio e la dimora fiscali comportano l'assoggettamento illimitato all'imposta e sono dati quando il contribuente risiede stabilmente nel Canton Ticino con l'intenzione di stabilirsi (domicilio), rispettivamente quando vi soggiorna senza interruzioni apprezzabili almeno 30 giorni esercitandovi un'attività lucrativa o almeno 90 giorni, in un periodo di 12 mesi, senza svolgere un'attività lucrativa (dimora; cfr. art. 4 vLT; cfr. anche art. 2 e 5 cpv. 1 LT). La defunta, e per essa successivamente i suoi eredi, non sono mai stati assoggettati illimitatamente in Ticino, ma sono sempre stati imposti in virtù della loro appartenenza economica, in riferimento esclusivamente al bene immobile di cui sono stati e sono proprietari nel Cantone (art. 7 cpv. 1 lett. b vLT; cfr. anche art. 3 cpv. 1 lett. c LT). Pertanto non è certo insostenibile affermare che non hanno mai avuto domicilio fiscale in Ticino. Le nozioni di domicilio o dimora fiscali, definite con precisione dalle disposizioni legali, non si confondono con il fatto di aver eletto recapito presso professionisti ticinesi e di essere quindi reperibili, attraverso di loro, in ogni momento. D'altronde la designazione di un rappresentante sul posto può venir pretesa dall'autorità fiscale, per ragioni di praticità nelle notifiche, proprio per i contribuenti residenti all'estero (art. 155 vLT; art. 191 LT).

E. 5.3

Di conseguenza, non è arbitrario considerare che il diritto di emanare la tassazione per la successione della defunta A.A. _____, deceduta il 29 aprile 1992, non è ancora prescritto. La stessa conclusione si imporrebbe evidentemente anche se si ritenesse applicabile l'attuale legge tributaria ticinese, la quale prevede espressamente anche per l'imposta sulle successioni i principi della sospensione e della prescrizione assoluta (cfr. art. 193 cpv. 3 e 5 LT; consid. 2.1 e 2.2).

E. 6

Le ricorrenti ravvisano infine la violazione del loro diritto di essere sentite (art. 29 cpv. 2 Cost.) poiché l'Ufficio delle imposte di successione e donazione ha notificato la decisione di tassazione senza prima allestire un inventario, come invece previsto dagli art. 138 segg. vLT, rispettivamente 171 segg. LT. Esse omettono tuttavia di considerare che con scritto del 6 giugno 2006 l'autorità di tassazione ha richiesto loro di produrre l'inventario dei beni eretto dalle istanze fiscali dell'ultimo domicilio della defunta. Esse non hanno però dato seguito a tale invito, limitandosi a produrre un documento attestante la loro posizione di eredi. In difetto di adeguata collaborazione, esigibile ed indispensabile, l'autorità di tassazione è stata pertanto costretta ad emanare la propria decisione senza conoscere gli elementi imponibili complessivi ed in particolare tutti i passivi. In queste circostanze, la critica di violazione del diritto di essere sentite risulta priva di fondamento. Per lo stesso motivo alle istanze cantonali non può nemmeno venir rimproverato né di aver tassato l'immobile, su cui non gravano debiti ipotecari, in base al valore di stima ufficiale senza tener conto dei passivi, né, ignorando l'esistenza ed il valore di altri elementi patrimoniali, di aver applicato l'aliquota massima.

E. 7

In esito a quanto precede, l'impugnativa, interposta quale ricorso subsidiario in materia costituzionale ma da trattare come ricorso in materia di diritto pubblico, nella misura in cui è ammissibile, deve pertanto essere respinta. Secondo soccombenza, le spese giudiziarie vanno poste a carico delle ricorrenti, con responsabilità solidale (art. 65 e 66 cpv. 1 e 5 LTF). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti intervenute in causa nell'esercizio delle

loro attribuzioni ufficiali (art. 68 cpv. 3 LTF).

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