

BGer 9C 619/2022 vom 26. Juni 2023

Bundesgericht, 2023-06-26, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_619_2022

FR: TF 9C 619/2022 du 26 juin 2023

IT: TF 9C 619/2022 del 26 giugno 2023

Regeste

Imposta federale diretta e imposta cantonale 2014-2015 | Finanze pubbliche & diritto tributario

Erwägungen

E. 4.1

Come indicato, l'art. 90 cpv. 2 vLIFD prevede che in caso di passaggio a una tassazione ordinaria, bisogna tenere conto dell'imposta già dedotta che deve essere "angerechnet", cioè imputata, secondo quanto indicato sia nella versione in tedesco che nella versione in francese ("avec imputation"), sull'importo dovuto all'autorità fiscale. Ora, in base ai fatti che risultano dal giudizio impugnato, che vincolano anche il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF ; precedente consid. A e 1.2), dal salario di A. _____ sono stati trattenuti, a titolo di imposta alla fonte, fr. 919'379.45 (2014) e fr. 819'290.35 (2015). Alla luce della sentenza cantonale, in merito all'esistenza di un'imposta "già dedotta", non vi è quindi nessun dubbio. D'altra parte, nemmeno vi sono accertamenti specifici in base ai quali si debba concludere che gli importi trattenuti in un primo tempo dal salario siano stati - in un secondo tempo - restituiti al dipendente. Un abuso di diritto non può pertanto essere ritenuto. Secondo i giudici cantonali, il diniego del diritto all'imputazione degli importi trattenuti sui salari del ricorrente 1 è piuttosto giustificato dal fatto che, anche dopo avere formalmente lasciato la carica di amministratore unico della società (13 gennaio 2015), egli sia rimasto il suo "dominus", e debba quindi continuare a portare la responsabilità per l'attività della stessa, incluso il mancato versamento all'autorità fiscale di quanto trattenuto sulle buste paga dei dipendenti a titolo di imposte alla fonte (giudizio impugnato, consid. 3.4).

E. 4.2

Come correttamente rilevato dai ricorrenti, la soluzione della Camera di diritto tributario non può essere tuttavia condivisa. Questo perché è sprovvista di una base legale sufficiente e contrasta pertanto con il principio di legalità, che prevede che il regime fiscale, in particolare la cerchia dei contribuenti, l'imponibile e il suo calcolo, è disciplinato, nelle linee essenziali, dalla legge medesima (art. 127 cpv. 1 Cost. ; sentenza 9C_689/2022 del 12 aprile 2023 consid. 8.3.2, destinato a pubblicazione; DTF 146 II 97 consid. 2.2.4).

E. 4.3

Nell'ambito dell'imposizione alla fonte secondo l'art. 83 segg. vLIFD, non solo non esiste la responsabilità solidale del contribuente (precedente consid. 3.1), ma nemmeno è data quella dell'amministratore (formale o di fatto) della società, la cui esistenza costituirebbe il presupposto della soluzione proposta dalla Corte cantonale. Il diritto applicabile alla fattispecie prevedeva solo che la responsabilità del pagamento dell'imposta è del debitore, cioè del datore di lavoro (art. 88 cpv. 3 vLIFD), senza esprimersi sulla responsabilità

dell'amministratore. La situazione è per altro rimasta tale anche dopo la revisione delle norme sull'imposizione alla fonte, entrata in vigore il 1° gennaio 2021 (RU 2018 1813). Il progetto governativo comprendeva l'introduzione della responsabilità solidale dell'amministratore, ma nelle modifiche adottate non figura più, in quanto i due rami del Parlamento federale non l'hanno infine voluta (messaggio del 28 novembre 2014 concernente la legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, con riferimento alla soluzione prevista dall'art. 52 cpv. 2 della legge federale del 20 dicembre 1946 sull'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti [LAVS; RS 831.10; FF 2015 603, 624]; BU CN 2016 216; BU CS 2016 716).

E. 4.4

D'altra parte, benché sia criticata anche in dottrina (PETER LOCHER/ERNST GIGER/ANDREA PEDROLI; Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, 2a ed. 2022, n. 23 e 24 ad art. 88 LIFD), l'assenza di una base legale che abbia per oggetto la responsabilità solidale dell'amministratore non può essere qui nemmeno compensata, come prospettato in risposta, dal riferimento ai "principi costituzionali (in particolare articoli 8 e 127 cpv. 2 Cost.) " o dal riferimento a "considerazioni di equità", di carattere solo generico e che non tengono in ogni caso conto di ulteriori aspetti. Come risulta dal giudizio impugnato - che però non spiega perché le autorità amministrative non dovrebbero sentirsi legate alle conclusioni cui sono giunte le autorità penali (DTF 124 II 103 consid. 1c; 119 Ib 158 ; sentenza 2C_526/2015 del 15 novembre 2015 consid. 2.3) - va infatti rilevato che l'autorità fiscale ticinese aveva denunciato il ricorrente 1 e l'amministratore della società che gli era subentrato (E. _____) anche per il titolo di appropriazione indebita di imposte alla fonte (art. 187 LIFD), ma che per il ricorrente 1 tale denuncia è sfociata il 9 ottobre 2020 in un decreto di abbandono, in seguito cresciuto in giudicato. Nel contempo, occorre rilevare: (a) che nei confronti del nuovo amministratore la procedura pare invece essere sfociata in una condanna; (b) che in merito all'agire che avevano imputato al ricorrente 1 le medesime autorità fiscali si mostrano ora più dubitative, limitandosi a rilevare in risposta che egli "potrebbe avere deciso di dirottare gli averi trattenuti per investire nell'attività societaria".

E. 4.5

Visto che, ancora nelle loro risposte, la Camera di diritto tributario e l'autorità fiscale vi fanno accenno, va osservato che non sono neppure date le condizioni per riconoscere un'evasione fiscale o per un richiamo, a giustificazione della percezione dell'imposta in discussione, all'attuale art. 138 cpv. 3 LIFD .

E. 4.5.1

Secondo la giurisprudenza, l'evasione fiscale è infatti data se: (a) la forma giuridica scelta dal contribuente appare insolita, inadeguata o singolare e comunque del tutto inappropriata allo scopo economico perseguito; (b) bisogna ammettere che questa scelta sia stata fatta abusivamente, nel solo intento di risparmiare imposte che sarebbero dovute qualora i rapporti giuridici in questione fossero configurati in modo adeguato; (c) nel caso fosse accettato, il procedimento condurrebbe a un risparmio d'imposta rilevante (DTF 138 II 239 consid. 4.1; sentenza 2C_334/2020 del 25 novembre 2020 consid. 6.1). Le ragioni per le quali una simile fattispecie debba essere ammessa anche qui non vengono però spiegate e nemmeno appaiono immediatamente evidenti. Lo stesso vale per i motivi per i quali il suo riconoscimento potrebbe rispettivamente dovrebbe rimediare all'assenza di una base legale

ai sensi dell' art. 127 cpv. 1 Cost.

E. 4.5.2

Quanto all' art. 138 cpv. 3 LIFD , esso è entrato in vigore soltanto il 1° gennaio 2021 e non è quindi applicabile al caso in esame, che ha per oggetto i periodi fiscali 2014 e 2015. Ad ogni modo, questa norma prevede l'obbligo di pagamento da parte del dipendente solo quando il datore di lavoro non ha proceduto alla deduzione dallo stipendio e il lavoratore non rischia di pagare doppiamente, non invece quando - come qui accertato (art. 105 cpv. 1 LTF) - l'importo dovuto a titolo di imposta alla fonte è stato sì dedotto, ma non è stato in seguito girato all'autorità fiscale.

E. 4.6

In relazione all'imposta federale diretta, il ricorso va di conseguenza accolto e il computo dell'imposta alla fonte dedotta dal datore di lavoro del ricorrente 1 per i periodi fiscali 2014 e 2015 dev'essere interamente riconosciuto, come previsto dall'art. 90 cpv. 2 vLIFD.

Constatata la lesione del principio di legalità (art. 127 cpv. 1 Cost.) riguardo al riconoscimento di una responsabilità solidale dell'amministratore, non è necessario esaminare le ulteriori critiche sollevate. II. Imposte cantonali

E. 5.1

Giusta l' art. 34 cpv. 2 LAID , nella versione applicabile, in vigore fino al 31 dicembre 2020 (RU 1991 1256), se nel corso di un anno civile, il contribuente o il suo coniuge che vive con lui in comunione domestica consegue proventi lordi, soggetti all'imposta alla fonte, che superano un importo stabilito dal diritto cantonale, si procede a una tassazione ordinaria deducendo l'imposta già riscossa alla fonte (nella versione in tedesco: "die an der Quelle abgezogene Steuer wird dabei angerechnet"; nella versione in francese: "l'impôt perçu à la source est déduit"). Il computo sull'imposta ordinaria è quindi previsto anche dall'art. 113 cpv. 2 della legge tributaria del Cantone Ticino del 21 giugno 1994 (LT; RL/TI 640.100), sempre nella versione in vigore nei periodi fiscali 2014 e 2015 (BU 1994 345). Infine, l'art. 88 cpv. 3 vLIFD ha il suo corrispettivo nell'art. 121 cpv. 3 vLT/TI, mentre l' art. 138 cpv. 3 LIFD ce l'ha nell'art. 211 cpv. 3 LT/TI.

E. 5.2

In assenza di una base legale che prevede una responsabilità solidale dell'amministratore della società (art. 127 cpv. 1 Cost.), anche in relazione alle imposte cantonali il ricorso va quindi accolto e il computo dell'imposta alla fonte dedotta dal datore di lavoro del ricorrente 1 per i periodi fiscali 2014 e 2015 dev'essere interamente riconosciuto, come prescritto dagli art. 113 cpv. 2 vLT/TI e 34 cpv. 2 LAID. III. Spese e ripetibili

E. 6.1

Per quanto precede, il ricorso deve essere accolto sia in materia di imposta federale diretta che di imposte cantonali e, in riforma del giudizio impugnato, deve essere riconosciuto integralmente il computo dell'imposta alla fonte trattenuta per il periodo fiscale 2014 e per il periodo fiscale 2015. La causa sarà rinviata all'istanza inferiore, per nuova decisione sulle spese e sulle ripetibili per la procedura cantonale, e alla Divisione delle contribuzioni, affinché emani nuove decisioni di tassazione, nel senso dei considerandi (art. 107 cpv. 2 LTF).

E. 6.2

Le spese della procedura federale devono essere poste a carico dello Stato del Cantone Ticino, soccombente e toccato dall'esito della causa nei suoi interessi pecuniari (art. 65 e 66 cpv. 1 e 4 LTF). Esso dovrà corrispondere ai ricorrenti, patrocinati da un avvocato, un'indennità per ripetibili della sede federale (art. 68 cpv. 1, 2 e 4 LTF).

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