

TI_GERICHTE 80.1995.72 vom 24. Oktober 1994

TI Tribunale d'appello, 1994-10-24, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1995.72_d19941024

FR: TI_GERICHTE 80.1995.72 du 24 octobre 1994

IT: TI_GERICHTE 80.1995.72 del 24 ottobre 1994

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Erwägungen

E. 1

Con decisione del 24 ottobre 1994, l' Ufficio di tassazione di Locarno notificava a _____, chimico alle dipendenze del Canton Ticino, ed a sua moglie _____, la tassazione IC/IFD 1993/94, nella quale aggiungeva ai redditi da titoli e capitali da loro dichiarati un ulteriore reddito di fr. 17'518.-, relativo a fondi di investimento acquistati nel novembre 1992. In seguito ad una lettera, con cui l'autorità fiscale spiegava ai contribuenti, che avevano rivolto una richiesta scritta in tal senso, in qual modo avesse calcolato il reddito dei titoli _____, i coniugi _____ impugnavano la tassazione, con uno scritto del 29 novembre 1994, indirizzato all'Amministrazione cantonale delle contribuzioni e denominato " Ricorso contro la tassazione 1993/94 "; essi contestavano l'imposizione del reddito annuo dei titoli in questione, avendo essi acquistato gli stessi solo il 25 novembre 1992, e chiedevano pertanto la correzione della tassazione " relativa agli anni 1991/92 ".

E. 2

Con decisione su reclamo del 13 febbraio 1995, l' Ufficio di tassazione respingeva il reclamo contro la tassazione 1993/94, argomentando che il portatore dei certificati di partecipazione a un fondo di crescita, per il fatto che quest'ultimo non ha personalità giuridica, " realizza gli utili non distribuiti all'atto della contabilizzazione a seguito della quale egli acquisisce un credito su una quota dell'utile e quindi una precisa pretesa giuridica ai sensi del concetto di realizzo ". Sulla base di tale presupposto, l'autorità fiscale confermava l'imposizione dell'intero reddito 1992 dei titoli _____. Il 14 marzo 1995, ai contribuenti perveniva poi una decisione con cui la Divisione delle contribuzioni (DC) dichiarava irricevibile, in quanto priva d'oggetto, l'istanza di revisione del 29 novembre 1994, per il fatto di essere riferita alla tassazione IC 1991/92, nella quale non vi era tuttavia il problema dell'imposizione del reddito dei titoli. La stessa decisione aggiungeva la precisazione secondo cui " Il ricorso del 29 novembre 1994, in materia di IC/IFD 1993/94, viene evaso come reclamo contro la relativa tassazione ed evaso dall' Ufficio di tassazione di Locarno ". I contribuenti scrivevano allora alla DC spiegando di non avere mai inteso contestare la tassazione 1991/92 e sollecitando quindi l'evasione dell'istanza relativa al periodo fiscale 1993/94. L'autorità fiscale rispondeva con scritto del 6 aprile 1995 dell' Ufficio di tassazione di Locarno, nel quale informava il contribuente che il suo reclamo era stato deciso già il 13 febbraio 1995 e che contro tale decisione avrebbe dovuto interporre ricorso alla Camera di diritto tributario.

E. 3

Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, _____ postula l'annullamento delle decisioni dell' Ufficio di tassazione e della Divisione delle contribuzioni, lamentando che l'autorità fiscale abbia "sfruttato abilmente un errore di riferimento" nella sua lettera di ricorso, avendo egli fatto erroneamente riferimento alla tassazione 1991/92, anziché alla tassazione 1993/94, che intendeva invece impugnare. Nel merito contesta poi l'imposizione di un reddito da titoli che egli ritiene di non avere mai conseguito. Invitate a prendere posizione sul ricorso, la Divisione delle contribuzioni e l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) hanno inoltrato proprie osservazioni, chiedendo la reiezione del gravame. Delle argomentazioni contenute nelle osservazioni delle autorità federale e cantonale si dirà in seguito.

E. 4.1

L'art. 318 LT-1994 stabilisce che, dopo l'entrata in vigore della nuova legge tributaria, a partire dal 1° gennaio 1995, la revisione delle decisioni già cresciute in giudicato prima dell'entrata in vigore del nuovo diritto deve essere chiesta e decisa secondo la procedura e i termini del diritto precedente, cioè in applicazione degli articoli 196 e 197 LT (cfr. anche Messaggio n. _____ del Consiglio di Stato, concernente il progetto di nuova legge tributaria, del 13 ottobre 1993, p. 136).

E. 4.2

Il legislatore ticinese ha codificato tra i motivi di revisione, conformemente alla giurisprudenza in materia di imposta federale diretta (IFD), sia la violazione di disposizioni essenziali di procedura (cfr. art. 56 lett. a LPT, rimasta in vigore fino al 31 dicembre 1976; art. 196 lett. b LT, in vigore dal 1. gennaio 1977; RTT 1978 p. 89; STF, II Corte di diritto pubblico, del 21 settembre 1979 in re F.D., cons. 3b), sia la scoperta di nuovi fatti o mezzi di prova rilevanti (cfr. art. 196 lett. a LT). La legge cantonale ha tuttavia codificato il principio, valido già sotto l'imperio della LPT, che esclude la revisione, quando il contribuente avrebbe potuto far valere il motivo invocato in sede di revisione nel quadro della procedura ordinaria, qualora avesse fatto uso della diligenza che da lui si poteva ragionevolmente esigere (cfr. art. 196 cpv. 2 LT; RTT 1978 p. 91; STF 21 settembre 1979, cit.). L'istituto della revisione non è infatti dato per addurre fatti che si sarebbero potuti invocare già nella procedura di reclamo o di ricorso. In altre parole, la revisione di una tassazione definitiva non può essere domandata per motivi che il richiedente, usando della diligenza che da lui si poteva ragionevolmente pretendere, sarebbe stato in grado di far valere nella procedura ricorsuale ordinaria. Decidere altrimenti significherebbe abolire ogni distinzione tra mezzi d'impugnazione ordinari e il rimedio straordinario della revisione, che non può supplire a un'omissione imputabile all'avente diritto della tempestiva impugnazione ordinaria (cfr. DTF 103 IB 89 s., cons. 3; 98 Ia 572 s., cons. 5 b; ASA 43 p. 251; ASA 34 p. 152, cons. 5 e 6; RTT 1978 p. 87 s., cons. Ia e 3 a; Imboden/Rhinow, Verwaltungsrechtssprechung, n. 43, p. 265, IVc; Häsler, Die Revision rechtskräftiger Steuerverfügungen zugunsten des Steuerpflichtigen, ZBl 62 p. 121 s.; Grüniger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 1970, art. 21, p. 121).

E. 5

Nella fattispecie, come accennato nella descrizione dei fatti, l'autorità di tassazione aveva aumentato, nella notifica della tassazione del ricorrente, intimata con decisione del 24 ottobre 1994, il reddito della sostanza, portandolo dall'importo dichiarato di fr. 34'507.50 in

media annua a fr. 43'266.-. La motivazione si limitava a precisare "reddito dei titoli e dei capitali rettificato in base agli importi effettivi". Il contribuente si rivolgeva allora, con scritto del 15 novembre 1994, allo stesso Ufficio di tassazione, osservando di ritenere che la modifica del reddito dei titoli fosse stata effettuata rilevando erroneamente il reddito titoli _____ Mo _____ ey _____ non al 31 dicembre 1992 ma al 31 dicembre 1993. Aggiungeva che non gli sembrava possibile una diversa spiegazione della difformità fra quanto da lui dichiarato nell'elenco titoli e quanto impostogli dall' Ufficio di tassazione, essendo la sua dichiarazione stata accolta anche ai fini del rimborso dell'imposta preventiva e non avendo egli, d'altronde, alcun altro titolo non soggetto all'imposta preventiva all'infuori dei titoli _____, dai quali aveva però avuto un reddito di soli fr. 708.70. L'autorità di tassazione gli spiegava allora, con lettera del 21 novembre 1994, che il reddito aggiunto era effettivamente quello dei titoli in questione, il quale ammontava però a fr. 17'518.- e non fr. 708.70. Il signor _____ inoltrava allora, in data 29 novembre 1994, all'Amministrazione cantonale delle contribuzioni (ACC, poi divenuta Divisione delle contribuzioni, DC) la lettera denominata "Ricorso contro la tassazione 1993/94", che avrebbe dato luogo a quell'incidente fra contribuente e fisco, in conseguenza del quale le parti si rinfacciano tuttora malafede e scorrettezza. In tale scritto, il contribuente lamenta l'imposizione di un reddito mai conseguito, avendo egli acquistato i titoli solo alla fine del 1992 ed avendo quindi conseguito solo una parte irrisoria del relativo reddito. Nel prosieguo dell'esposizione, commette poi l'errore di menzionare il periodo fiscale precedente: "...chiedo che la mia tassazione relativa agli anni 1991/92 venga corretta". Ebbene, come detto, la DC trasmetterà tale scritto all' Ufficio di tassazione, perché lo tratti come reclamo, ma di tale trasmissione darà notizia al contribuente solo dopo che quest'ultimo avrà ricevuto la decisione su reclamo.

E. 6

Dall'art. 4 CF, che afferma il principio dell'uguaglianza di fronte alla legge, il Tribunale federale ha ricavato tutta una serie di regole, alcune delle quali non hanno più molto a che vedere con l'uguaglianza giuridica, ma che contribuiscono tutte alla realizzazione della giustizia (cfr. G. Müller, *Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse*, ad art. 4, p. 9). Ciò che accomuna tutte le regole plasmate dalla giurisprudenza dell'Alta Corte federale è, secondo un'autorevole opinione, l'idea di "Fairness": tutte le autorità devono sottostare al "principio della Fairness", cioè "sie haben dem Bürger fair zu begegnen, rücksichtvoll, vertrauen erweckend und vertrauen honorierend"; naturalmente, la stessa correttezza deve caratterizzare anche la condotta del cittadino (cfr. Saladin, *Das Verfassungsprinzip der Fairness*, in *Statica e dinamica del diritto nella giurisprudenza del Tribunale Federale Svizzero*, Basilea 1975, p. 86). Il principio della "Fairness" è un elemento costitutivo essenziale dell'idea di Stato di diritto; garantisce che il cittadino non diventi oggetto dell'operato dello Stato, ma ne rimanga sempre soggetto (ibidem). Tra le norme in questione rientrano in particolare i seguenti diritti costituzionali: parità di trattamento, divieto di arbitrio, tutela della buona fede nell'ambito del diritto pubblico, divieto del diniego di giustizia formale e del ritardo ingiustificato, divieto del formalismo eccessivo, diritto di essere sentiti, diritto all'assistenza giudiziaria gratuita (cfr. Haefliger, *Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich*, Berna 1985, p. 41; G. Müller, op. cit., p. 9).

E. 6.1

Il principio della buona fede è fondamentale nei rapporti fra i cittadini come pure nelle relazioni fra lo Stato e i cittadini. Esso rappresenta un diritto del cittadino, tutelato, secondo la dottrina e la giurisprudenza più recenti, direttamente dall'art. 4 CF (cfr. J.P. Müller , *Die Grundrechte der schweizerischen Bundesverfassung*, Bern 1991, p. 256; G. Müller , *op. cit.*, p. 27; Weber Dürler , *Vertrauensschutz im öffentlichen Recht*, Basilea 1983, p. 53). Le infrazioni dello Stato contro tale diritto possono pertanto essere fatte valere mediante ricorso di diritto pubblico.

E. 6.2

"Der Grundsatz von Treu und Glauben (ist) auch im formstrengen Prozess zu beachten " (DTF 96 I 524). La giurisprudenza del Tribunale federale, tenendo presente il principio che il giurista applicando le regole di procedura non deve mai dimenticarne la finalità, impone all'amministrazione e all'amministrato certe norme di condotta, valide allorché l'amministrato è coinvolto in una procedura davanti ad un'autorità statale chiamata a prendere una decisione che lo concerne (Egli , *La protection de la bonne foi dans le procès*, in *Giurisdizione costituzionale e giurisdizione amministrativa*, Zurigo e Lugano 1992, p. 226). Dal punto di vista formale, le sentenze pronunciate in questa materia fanno riferimento al divieto del diniego di giustizia formale, al divieto dell'eccesso di formalismo, al diritto di essere sentiti, ai principi della buona fede e della proporzionalità, al divieto di arbitrio.

E. 6.3

Nel quadro di tale giurisprudenza, alcune decisioni recenti hanno rimproverato allo Stato, come eccessi di formalismo, di sanzionare con l'irricevibilità i vizi di procedura che avrebbero potuto essere sanati per tempo , allorché l'autorità poteva rendersene conto tempestivamente e segnalarli in tempo utile alla parte interessata. È stato deciso in tal senso con riferimento alla mancanza di sottoscrizione di un ricorso, secondo una prima sentenza nel caso in cui l'autorità si era effettivamente resa conto del vizio (DTF 111 Ia 169), poi secondo una sentenza posteriore in un caso in cui l'autorità poteva e doveva avvedersene (DTF 114 Ia 22). Certo, è difficile stabilire quali vizi possano essere segnalati, in particolare perché, se si tratta di atti da compiere in termini perentori, il merito della controversia è generalmente esaminato dall'autorità di decisione solo dopo la scadenza del termine, sicché si potrà pretendere che l'amministrazione segnali solo i vizi palesi, a meno che l'atto non pervenga all'autorità molto prima della scadenza del termine; bisogna inoltre distinguere se l'amministrato è rappresentato da un professionista o meno (cfr. Egli , *op. cit.*, p. 229).

E. 6.4

In generale, l'autorità non è tenuta ad attirare l'attenzione della controparte sulle norme che essa si accinge ad applicare. Tuttavia, eccezionalmente si può pretendere che informi il cittadino in merito alla norma applicabile , se, in considerazione delle circostanze particolari del caso, questi non aveva motivo di aspettarselo. Il diritto di essere sentito del cittadino gli consente di ottenere questa informazione, per metterlo in condizione di difendersi con cognizione di causa (DTF 115 Ia 94 e 114 Ia 97).

E. 6.5

Tra i doveri dell'autorità indicati dalla giurisprudenza del Tribunale federale rientra anche quello di tollerare la riparazione di vizi non essenziali . L'autorità deve permettere alle parti di riparare, in un termine determinato, certi vizi che possono esserlo, oppure rettificare d'ufficio determinate irregolarità. L'idea di fondo è che il cittadino deve sopportare solo le

conseguenze di un vizio grave; tuttavia, le soluzioni trovate dipendono in larga misura dalle circostanze particolari di ogni fattispecie, in particolare dalla legislazione, dalla prassi seguita e dalla situazione personale del cittadino (cfr. Egli, p. 233 ss.). Il Tribunale federale ha pertanto ritenuto vizi riparabili a cura dell'interessato o direttamente dell'autorità: - l'uso di una lingua straniera (DTF 106 Ia 306); - una qualificazione giuridica erronea dell'atto (DTF 111 Ia 78); - la designazione inesatta dell'atto impugnato (DTF 102 Ia 94); - una motivazione carente ma comprensibile (DTF 96 I 112); - conclusioni che si intuiscono dal senso dell'atto giuridico (DTF 102 Ia 92, 101 Ia 36, 99 Ia 360, 93 I 211, in cui una "opposizione" è stata trattata come dichiarazione di appello; in una sent. del 1977, poi, un ricorso contro una sentenza di prima istanza è stata considerata come diretta implicitamente anche contro la decisione di seconda istanza); - il mancato rispetto di formalità molto strette da parte di un non giurista (DTF 101 Ia 433); - l'uso di espressioni ingiuriose o sconvenienti; - l'assenza di indicazione circa l'identità di un firmatario (DTF 108 Ia 291); - l'assenza di procura scritta a favore del rappresentante (DTF 104 Ia 404, 94 I 524, 92 I 15); - la mancanza della decisione impugnata come allegato al gravame (DTF 92 I 11). (cfr. Egli, op. cit., p. 234).

E. 6.6

Sempre nell'ambito della giurisprudenza sulla correttezza dei rapporti tra autorità e amministrati, il Tribunale federale ha enunciato il principio che una dichiarazione indirizzata all'autorità deve essere compresa nel senso che, in buona fede, il destinatario deve attribuirle (principio dell'affidamento; DTF 102 Ia 95). Poiché l'amministrazione ha maggiori cognizioni nelle materie che deve abitualmente trattare, bisogna pretendere da parte sua una maggiore diligenza nell'esame degli atti che le sono sottoposti, specialmente quando sono redatti da profani, in modo tale da attribuir loro un senso ragionevole, senza attenersi alle espressioni inesatte utilizzate (Egli, p. 236).

E. 6.7

Infine, l'autorità deve astenersi da comportamenti equivoci, in particolare conducendo la procedura in un modo illegittimo e atto ad incitare una delle parti a non far valere utilmente i suoi rimedi giuridici (Egli, p. 237; CDT n. 168 del 27 agosto 1993 in re K.-J. D.).

E. 7

Alla luce delle considerazioni che precedono, non si può non concludere che, nella fattispecie, la condotta dell'autorità fiscale ha deluso l'affidamento del contribuente. La Divisione delle contribuzioni, infatti, ha considerato la lettera del 29 novembre 1994 del contribuente, intitolata "Ricorso contro la tassazione 1993/94", quale istanza di revisione contro la tassazione IC/IFD 1991/92, come dimostra la richiesta di preavviso indirizzata all'Ufficio di tassazione di Locarno in data 1° dicembre 1994 (doc. 50). Il successivo 13 dicembre 1994, l'Ufficio competente, esaminato l'incarto fiscale, precisava che la tassazione contestata poteva essere quella relativa al periodo fiscale 1993/94, essendo la sola in cui compariva il reddito da titoli _____; l'Ufficio aggiungeva poi che la lettera sarebbe stata considerata quale reclamo contro la tassazione 1993/94 (doc. 51). Sennonché la DC, destinataria dello scritto del contribuente, comunicava la disponibilità dell'Ufficio di tassazione ad entrare nel merito del suo "ricorso" solo il successivo 14 marzo 1995, quando ormai però l'ufficio stesso aveva emesso la propria decisione su reclamo. Si osservi che, agli occhi del contribuente, poteva non apparire del tutto scontato che l'Ufficio di tassazione trattasse il suo scritto come reclamo. Infatti,

l'inconsueta circostanza che egli abbia indirizzato la propria contestazione non all' Ufficio di tassazione, conformemente a quanto pure era indicato in calce alla notifica della tassazione, bensì alla Divisione delle contribuzioni, ed altresì il fatto che abbia intitolato lo scritto stesso "ricorso" anziché "reclamo", potrebbe spiegarsi solo ipotizzando che ritenesse di avere già ricevuto una decisione su reclamo, che avesse in altre parole considerato decisione su reclamo la lettera del 21 novembre 1994 dell' Ufficio di tassazione, con la quale gli si spiegavano le modalità di calcolo del reddito proveniente dai titoli. È ben vero che la decisione su reclamo, notificatagli il 13 febbraio 1995, indicava chiaramente che l' Ufficio di tassazione di Locarno era entrato nel merito delle sue censure e che un'eventuale ulteriore impugnazione della tassazione avrebbe dovuto avere luogo mediante ricorso alla Camera di diritto tributario. Tuttavia, non si può in buona fede ritenere che il fatto di non avere interposto ricorso alla Camera, mentre egli si aspettava una decisione dalla Divisione delle contribuzioni, possa indicare una desistenza da parte sua. Al contrario, il rispetto del principio della " fairness " ed in particolare del principio dell'affidamento (cfr. consid. 6.6.) impone di considerare come tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario lo scritto del 13 aprile 1995. Si sottolinea, ancora una volta, la circostanza che il ricorrente ha avuto notizia della disponibilità dell' Ufficio di tassazione ad entrare nel merito del suo reclamo solo quando ormai il termine di ricorso era scaduto.

E. 8

Nel merito, il ricorrente censura la decisione dell'autorità fiscale di imporre l'intero reddito annuo proveniente dai titoli _____, sebbene egli li abbia acquistati solo il 25 novembre 1992.

E. 8.1

Si sottolinea, a tale proposito, che ogni acquirente di titoli, che percepirà l'intero importo degli interessi dovuti alla prossima scadenza, deve versare al venditore degli interessi pro rata, per il lasso di tempo durante il quale il venditore era stato ancora possessore del titolo. Ebbene, secondo il Tribunale federale, tali interessi pro rata non sono interessi pagati dal debitore dell'obbligazione bensì un versamento da parte del nuovo creditore al precedente, corrispondente agli interessi maturati fino al trapasso di proprietà ma non ancora scaduti (DTF 107 Ib 209). Essi non possono pertanto essere dedotti dagli interessi che il nuovo portatore dei titoli percepirà al momento della scadenza. L'imposizione dell'intero reddito annuale da titoli, a prescindere dalla data del loro acquisto da parte del contribuente è pertanto conforme alla giurisprudenza del Tribunale federale e si sottrae quindi ad ogni censura.

E. 8.2

La decisione impugnata deve però essere esaminata anche nella misura in cui dà per scontata l'imponibilità dei redditi in questione, sebbene, come già accennato, essi non siano soggetti all'imposta preventiva. Al riguardo, la decisione dell' Ufficio di tassazione propone una breve digressione sulla natura dei fondi di investimento c.d. " _____ ", sottolineando che, secondo la dottrina dominante, essi non hanno personalità giuridica, ma gli utili non distribuiti che producono sono attribuibili giuridicamente ed economicamente al portatore di un certificato di partecipazione, in virtù della c.d. " _____ ". L'autorità fiscale ritiene cioè applicabile la Circolare n. _____ del 23 novembre 1989 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, concernente l'imposizione "degli utili non distribuiti dei fondi di investimento orientati alla

crescita (fondi di crescita)" . In tale scritto dell'AFC ci si confronta con la natura giuridica dei fondi di investimento, così come sono disciplinati dalla legge federale del 1° luglio 1966 sui fondi d'investimento.

E. 8.3

I fondi di crescita ("Wertzuwachs fonds") differiscono dai fondi di distribuzione ("Ausschüttungs fonds") per il fatto che i relativi regolamenti prevedono che i redditi conseguiti non siano distribuiti ai partecipanti ma vengano immediatamente reinvestiti. In tal modo cresce il valore dei certificati di partecipazione. È solo in tempi recenti che, diffondendosi la costituzione da parte delle banche di simili forme di fondi di investimento, si è posto il problema delle modalità di imposizione dei redditi conseguiti dalla direzione del fondo. Alla richiesta di informazioni indirizzata da un importante istituto di credito nel 1986, l'AFC rispondeva che non essendovi realizzazione tali redditi non sono imponibili fintantoché il titolare ne rimanga proprietario. Tale decisione fu criticata dalle amministrazioni fiscali di diversi cantoni, che ritenevano che i redditi non distribuiti vengono fiscalmente realizzati dall'investitore al momento in cui vengono bonificati nel conteggio annuale del fondo di investimento (Stebler , Die Besteuerung derr Erträge aus Anlagefonds, insbesondere aus Wertzuwachs fonds, in ASA 59 p. 283). In seguito alle critiche, l'AFC fu indotta a riesaminare la questione ed emise la già menzionata Circolare n. _____ del 23 novembre 1989. In essa, l'autorità fiscale federale conclude che l'investitore acquista una pretesa giuridica precisa in base alla legge federale sui fondi di investimento e che pertanto vi è realizzazione ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale. Per l'art. 20 LFI infatti con il suo versamento il partecipante acquisisce verso la direzione del fondo il credito corrispondente alla quota sul patrimonio e sull'utile del fondo. Non avendo peraltro il fondo come tale personalità giuridica, i redditi sono attribuibili giuridicamente all'investitore nel momento in cui la direzione del fondo li realizza (Stebler , op. cit., p. 284). I redditi non distribuiti sono peraltro attribuibili all'investitore anche economicamente, in virtù della " soluzione fiduciaria " sostenuta dalla dottrina dominante (cfr. Känzig , Direkte Bundessteuer, II ediz., vol. I, Basilea 1982, p. 342 s., ma anche Messaggio del Consiglio federale all'Assemblea federale concernente la legge sui fondi d'investimento, del 23 novembre 1965, in FF 1965, vol. III; p. 295).

E. 8.4

La Circolare n. 2 del 23 novembre 1989 non è applicata da tutti i cantoni ai fini dell'imposta cantonale sul reddito, per il fatto che pone seri interrogativi in relazione all'attuazione pratica, mancando in particolare la garanzia costituita dal prelievo dell'imposta preventiva, che neppure sarebbe possibile in relazione a redditi non distribuiti (cfr. per esempio AA.VV. , Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Berna 1991, p. 254).

E. 8.5

La Circolare in questione non si pronuncia sulla questione se i redditi non distribuiti provenienti da fondi di crescita di diritto estero siano imponibili agli investitori svizzeri (Stebler , op. cit., p. 288). In dottrina non si è mancato di sottolineare le difficoltà cui si andrebbe incontro, in caso di risposta affermativa, dovendosi di volta in volta verificare se il fondo in questione da un lato procede o meno alla tesaurizzazione e dall'altro presenta o meno una personalità giuridica propria (Fuglister , Eidgenössische Steuerverwaltung und Schweizerische Bankiervereinigung: Fruchtbare Spannungsfeld, in ASA 59 p. 111). _____ , collaboratore scientifico della Divisione principale dell'imposta

federale diretta dell'AFC, nel suo già citato articolo pubblicato nel novembre 1990 (Stebler , op. cit., p. 288), sostiene che l'AFC ha successivamente dato una risposta al quesito riguardante l'imponibilità dei redditi provenienti dai fondi esteri. Sarebbero pertanto imponibili agli investitori svizzeri i redditi non distribuiti, qualora i fondi di investimento stranieri corrispondano nella loro organizzazione ai fondi del diritto svizzero. In particolare, essi non dovrebbero avere personalità giuridica propria; in caso contrario, i redditi non distribuiti non sarebbero imponibili. L'investitore dovrebbe, in quest'ultimo caso, essere trattato come l'azionista di una società che tesauroizza i propri utili. _____ propone quindi un paio di esempi di fondi di investimento i cui redditi sfuggirebbero all'imposizione presso gli investitori svizzeri: le SICAV (Sociétés d'investissement à capital variable) del diritto francese e i Ro-fonds olandesi.

E. 8.6

A partire dal periodo fiscale 1995/96, ai fini dell'imposta federale diretta saranno imponibili anche i redditi dei fondi lussemburghesi SICAV e per le quote di analoghi fondi d'investimento stranieri (Circolare n. 10 del 6 maggio 1994 dell'AFC). Nella categoria delle SICAV rientrano società che presentano la forma di una società per azioni del diritto lussemburghese, ed in base all'art. 25 della Loi du 30 mars 1988 relative aux organismes de placement collectif sottostanno anche alle disposizioni generali sulle società per azioni, nella misura in cui la legge sui fondi d'investimento non preveda qualcosa di diverso. Tale soluzione è criticata in dottrina da chi ritiene che, essendo le SICAV persone giuridiche straniere, assimilabili, in virtù dell'art. 49 cpv. 3 legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD), alle società anonime del diritto svizzero piuttosto che ai fondi di investimento, i loro utili tesaurizzati dovrebbero essere imponibili all'azionista, mediante l'imposta sul reddito o sull'utile, solo al momento della distribuzione (Hess , SICAV-Tesaurierungsfonds: Kritische Würdigung einer Praxisänderung der Eidgenössischen Steuerverwaltung, in RF 49/1994, p. 234 ss., in particolare p. 246).

E. 8.7

Quale che sia la valutazione che darà la giurisprudenza alle direttive contenute nella nuova circolare del 6 maggio 1994, relativa all'imposizione dei redditi dei fondi di investimento di diritto estero, dotati di personalità giuridica, è comunque chiaro che esse potranno applicarsi tutt'al più alla tassazione 1995/96 (v. anche Agner/Jung/Steinmann , Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, p.87 s.). Al contrario, per il periodo fiscale 1993/94, in applicazione della Circolare n. 2 del 1989, sono imponibili solo i redditi non distribuiti che provengono da fondi di investimento di diritto svizzero o, secondo quanto sostenuto da Peter Stebler (v. supra , consid. 8.5.), da fondi di diritto estero che siano organizzati come quelli del diritto svizzero e che non abbiano, in particolare, personalità giuridica propria. Per avere un più preciso orientamento circa la prassi vigente, la Camera di diritto tributario si è rivolta, pendente causa, all'AFC, chiedendo espressamente di pronunciarsi sui redditi del CS _____ , alla luce della Circolare n. _____ del 23 novembre 1989 e dell'articolo di _____ pubblicato in ASA 59. Nelle sue osservazioni del 27 giugno 1995, la Divisione principale dell'imposta federale diretta ha peraltro eluso completamente la domanda, limitandosi a proporre alla Camera di diritto tributario di respingere il ricorso in ordine, in quanto tardivo, ed ha concluso che "l'AFC può rinunciare ad esprimersi sull'imposizione del reddito derivante dalle parti CSMMF" .

E. 8.8

Alla luce delle considerazioni che precedono, la Camera di diritto tributario ritiene comunque di disporre di sufficienti indicazioni a favore della soluzione della non imponibilità dei redditi provenienti dal fondo _____, il quale è un fondo di investimento di diritto lussemburghese, che sottostà, come tale, alla Loi du 30 mars 1988 relative aux organismes de placement collectif . Si aggiunga che, di fronte alle chiare limitazioni contenute nella Circolare n. _____ del 23 novembre 1989, un'eventuale interpretazione estensiva delle direttive ivi contenute, fino a farvi rientrare la fattispecie in esame, porrebbe seri problemi sotto il profilo della parità di trattamento. Quest'ultimo principio richiede infatti, in caso di un cambiamento di prassi da parte di un'autorità amministrativa, che la nuova interpretazione della legge sia applicata a tutti i casi già pendenti (Knapp , Grundlagen des Verwaltungsrechts, vol. I, IV ediz., Basilea 1992, pp. 86 e 288). Una tale eventualità è almeno dubbia, se solo si pensa che l'imposizione dei redditi provenienti da fondi di investimento di diritto lussemburghese, dotati di personalità giuridica, è prevista dalla Circolare n. 10 del 1994 solo a partire dal periodo 1995/96.

E. 9

Alla luce delle considerazioni che precedono, il ricorso è accolto. Di conseguenza la decisione su reclamo del 13 febbraio 1995 è riformata nel senso che è stralciato il reddito proveniente dai titoli _____. Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 111 DIFD e 185 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del del 13 febbraio 1995 è riformata nel senso che è stralciato il reddito proveniente dai titoli _____. 2. Non si prelevano né tassa di giudizio né spese. 3. Intimazione alle parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 184 cpv. 3 LT). Per l'IFD è ammesso il ricorso entro 30 giorni al Tribunale federale in Losanna (art. 112 DIFD). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il Presidente: II
Segretario:

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