

TI_GERICHTE 80.1997.130 vom 8. Oktober 1997

TI Tribunale d'appello, 1997-10-08, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1997.130

FR: TI_GERICHTE 80.1997.130 du 8 octobre 1997

IT: TI_GERICHTE 80.1997.130 del 8 ottobre 1997

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Volltext

Tessin Camera di diritto tributario 08.10.1997 80.1997.130 Tessin Camera di diritto tributario 08.10.1997 80.1997.130 Ticino Camera di diritto tributario 08.10.1997 80.1997.130

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.97.00130 Lugano 8 ottobre 1997 In nome della Repubblica e Cantone del Ticino La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello composta dai giudici: Alessandro Soldini, presidente, Stefano Bernasconi, Lorenzo Anastasi vicecancelliere: Andrea Pedroli statuendo sul ricorso del 29 luglio 1997 in materia di: _____ revisione imposte alla fonte per gli anni 1989-95 presentato da: _____, _____, rappr. da: Sindacato _____ / _____, _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. _____, dimorante a _____, è dipendente dell'Ospedale _____. In data 30 maggio 1997, l'Ufficio delle imposte alla fonte notificava all'amministrazione dell'Ospedale un rapporto di revisione, con cui chiedeva il versamento di fr. 32'831.25, importo corrispondente ad imposte non trattenute o trattenute in misura insufficiente a diversi dipendenti non domiciliati. Il sig. _____, in particolare, era stato erroneamente assoggettato con l'aliquota per un solo reddito anziché con quella per doppi redditi, essendo pure la moglie attiva in Svizzera. Il 20 giugno 1997, analoga decisione veniva notificata pure allo stesso contribuente, che veniva informato in merito al diritto del suo datore di lavoro al regresso nei suoi confronti, in relazione alle imposte non trattenute negli anni dal 1989 al 1995 per un ammontare di quasi 16'000 franchi. In seguito a reclamo, con cui il contribuente chiedeva spiegazioni sulla nuova tassazione, l'autorità fiscale confermava la propria precedente decisione, in data 4 luglio 1997, ribadendo che il datore di lavoro aveva calcolato erroneamente le imposte, trascurando la circostanza che la moglie del reclamante era a sua volta dipendente dello stesso ente. 2. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, _____ contesta la decisione su reclamo dell'Ufficio delle imposte alla fonte, argomentando che le imposte degli anni dal 1989 al 1992 non potrebbero più essere oggetto di tassazione, essendo sopravvenuta la prescrizione quinquennale di cui all'art. 211 LT. 3. 3.1. Sono soggetti ad una trattenuta d'imposta alla fonte per il loro reddito da attività lucrativa dipendente: a. i lavoratori stranieri che, senza permesso di domicilio della polizia degli stranieri, hanno domicilio o dimora fiscali nel Cantone (art. 104 cpv. 1 LT; analogo, per l'imposta federale diretta, l'art. 83 LIFD); b. i lavoratori che, senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera, esercitano un'attività lucrativa dipendente nel Cantone per brevi periodi, durante la settimana o come frontalieri (art. 114 LT; per

l'imposta federale diretta, l'art. 91 LIFD). L'imposta è prelevata sui proventi lordi (cfr. art. 105 cpv. 1 LT; art. 84 cpv. 1 LIFD). Presupposto per la trattenuta d'imposta è che la "fonte" si trovi, rispettivamente, in Svizzera e nel Canton Ticino, cioè che la retribuzione per il lavoro prestato sia pagata da un datore di lavoro con domicilio, sede o succursale nel Canton Ticino; se ciò non accade, anche il reddito da attività dipendente dei contribuenti in questione viene tassato nell'ambito della procedura ordinaria Agner/Jung/Steinmann, *Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer*, Zurigo 1995, p. 341).

3.2. Sebbene il diritto svizzero dell'imposta sul reddito sia caratterizzato dal principio dell'imposizione del reddito lordo globale ed in particolare dal principio dell'imposizione in base alla capacità contributiva, tuttavia nel caso dell'imposizione alla fonte vengono presi in considerazione necessariamente alcuni redditi in quanto tali e le condizioni del contribuente, suscettibili di considerazione ai fini dell'imposizione, vengono valutate in misura molto limitata. La radicale difformità concettuale della procedura ordinaria di tassazione, da un lato, e della procedura di tassazione alla fonte, dall'altra, fa sì che debba essere del tutto esclusa una perfetta parità di trattamento fra chi è assoggettato alla prima e chi sottostà alla seconda. Anche tra contribuenti che sottostanno all'imposizione alla fonte, tale forma di tassazione potrà tutt'al più aspirare ad una parità di trattamento, ma non potrà mai raggiungerla. Finora, comunque, il Tribunale federale non ha mai avuto modo di precisare a partire da quale misura le disparità di trattamento che sono connaturate al sistema dell'imposta alla fonte acquistano una portata inaccettabile (Zigerlig, *Quellensteuern*, in: Höhn/Athanas [a cura di], *Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern*, Berna, 1993, p. 376 ss.; anche Agner/Jung/Steinmann, op. cit., p. 345).

3.3. Il debitore della prestazione imponibile, cioè il datore di lavoro, ha l'obbligo di trattenere l'imposta e di riversarla all'autorità fiscale (art. 121 cpv. 1 lett. a e c LT 1994; art. 88 cpv. 1 lett. a e c LIFD). Egli è altresì solidalmente responsabile con il contribuente per il prelevamento dell'imposta e unico responsabile del successivo riversamento degli importi ricevuti all'autorità (art. 121 cpv. 3 LT 1994; art. 88 cpv. 3 LIFD). Se poi il datore di lavoro non ha oppure ha operato solo in parte la ritenuta, l'autorità di tassazione lo obbliga a versare l'imposta non trattenuta, riservato il regresso del debitore nei confronti del contribuente (art. 211 cpv. 1 LT 1994; art. 138 cpv. 1 LIFD). Se poi la mancata trattenuta è dovuta a comportamento intenzionale o a negligenza grave, il debitore d'imposta è punito con la multa (cfr. art. 258 cpv. 2 LT 1994; art. 175 cpv. 2 LIFD).

4. Il ricorso verte essenzialmente sul problema della prescrizione del diritto dell'autorità fiscale di estendere la "revisione" della tassazione alla fonte agli anni 1989-1992. Il ricorrente invoca infatti il termine di prescrizione previsto dalla legge per il diritto di tassare, che ammonta a cinque anni. L'Ufficio delle imposte alla fonte ritiene per contro che sia applicabile il termine previsto dal combinato disposto degli articoli 237 e 319 cpv. 2 LT, trattandosi non di una semplice procedura di tassazione bensì di una procedura di recupero d'imposta. Per risolvere la questione sottoposta alla Camera di diritto tributario, deve quindi essere esaminata la natura della procedura avviata dall'autorità di tassazione con la "revisione" eseguita dagli ispettori dello stesso ufficio presso l'amministrazione dell'Ospedale _____.

4.1. Come detto, le leggi – sia quella federale sia quella cantonale (art. 211 cpv. 1 LT 1994; art. 138 cpv. 1 LIFD) – si limitano a stabilire l'obbligo, per il debitore della prestazione imponibile, cioè per il datore di lavoro, di versare l'imposta non trattenuta, qualora risulti che non ha operato la ritenuta o l'ha operata solo in parte.

4.2. Si deve però ricordare che l'imposta alla fonte si distingue dalle principali imposte dirette per il fatto di non venire accertata nell'ambito di una procedura di

tassazione, caratterizzata dalla collaborazione del contribuente e di un organo ufficiale. Al contrario, nel caso dell'imposta alla fonte, il credito fiscale è determinato dal solo debitore d'imposta (distinto, in tal caso dal contribuente), senza alcuna partecipazione dell'ente pubblico creditore e dei suoi organi. Si procede cioè ad una tassazione spontanea, in cui lo stesso debitore d'imposta accerta da sé se ed in quale misura debba pagare l'imposta. L'ente pubblico confida nel fatto che egli accerti in modo esatto l'esistenza e la misura del debito d'imposta e su tale base paghi l'importo dovuto, giacché il pagamento è connesso con la tassazione spontanea (Blumenstein/Locher, *System des Steuerrechts*, 5 a ediz., Zurigo 1995, p. 356). In presenza di una tassazione spontanea non si può pertanto parlare di una procedura di tassazione, almeno fino al momento di un eventuale controllo fiscale, che non è definibile peraltro come vera e propria parte costitutiva della procedura di tassazione ma che serve piuttosto alla sua sicurezza (Blumenstein/Locher, *op. cit.*, p. 384). Il controllo fiscale consiste infatti in una verifica, da parte dell'autorità, del credito fiscale determinato mediante la tassazione spontanea, in seguito al pagamento dell'imposta. A tal fine, il contribuente – nel caso dell'imposta alla fonte, si tratta però del debitore dell'imposta – è tenuto a sottoporre all'autorità fiscale i documenti necessari per procedere alla verifica; in concreto, il datore di lavoro, mette a disposizione dell'Ufficio imposte alla fonte i conteggi da cui risultano tutti gli elementi che sono serviti per la tassazione spontanea (Blumenstein/Locher, *op. cit.*, p. 384).

4.3. In base alle leggi qui applicabili, una decisione dell'autorità fiscale, tale da configurare uno sviluppo della tassazione spontanea fino ad avvicinarsi ad una vera e propria procedura di tassazione, è prevista in soli due casi: • anzitutto, in caso di contestazione sulla ritenuta d'imposta, il contribuente o il debitore della prestazione imponibile può esigere dall'autorità di tassazione, fino alla fine del mese di marzo dell'anno che segue la scadenza della prestazione, una decisione in merito all'esistenza e all'estensione dell'assoggettamento (art. 210 cpv. 1 LT; art. 137 cpv. 1 LIFD); • in secondo luogo, se il debitore della prestazione imponibile non ha operato oppure ha operato solo in parte la ritenuta, l'autorità lo obbliga a versare l'imposta non trattenuta, riservato il regresso del debitore nei confronti del contribuente (art. 211 cpv. 1 LT; art. 138 cpv. 1 LIFD). In queste due eventualità, l'autorità fiscale emette una decisione formale, contro cui sono dati i rimedi giuridici previsti per gli usuali casi di decisioni di tassazione, cioè il reclamo prima ed il ricorso poi (art. 212 LT; art. 139 LIFD; cfr. anche Messaggio del Consiglio federale a sostegno delle leggi federali sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni e sull'imposta federale diretta [Messaggio sull'armonizzazione fiscale], del 25 maggio 1983, in FF 1983 Vol. III, p. 134).

4.4. Per valutare la natura della procedura che viene avviata con la decisione dell'autorità fiscale in merito all'imposta alla fonte, può essere interessante un confronto con altre imposte o contributi di diritto pubblico, caratterizzati dallo stesso sistema di riscossione senza dichiarazione e senza tassazione. In tutte le imposte con tassazione spontanea, infatti, la prescrizione è disciplinata in modo simile: è previsto un solo termine di prescrizione, che comincia a decorrere quando sorge il credito fiscale. Se l'autorità fiscale non intraprende una correzione della tassazione spontanea, i termini di prescrizione acquistano la funzione pratica di una prescrizione del diritto di riscuotere; se invece l'autorità intraprende una correzione in seguito a controllo, i termini di prescrizione delimitano il diritto dell'autorità di chiedere il pagamento degli arretrati. Fintantoché non vi è una decisione passata in giudicato, si può infatti chiedere il pagamento delle imposte dovute ma non pagate, nei limiti della prescrizione (Binder, *Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht*, Zurigo 1985, p. 103 s.). L'imposta preventiva è anch'essa un'imposta alla fonte: contribuente è il

debitore della prestazione imponibile (art. 10 LIP). L'obbligazione fiscale è soddisfatta, in molti casi, con il pagamento dell'imposta (art. 11 cpv. 1 LIP); il contribuente alla scadenza dell'imposta, è tenuto a presentare spontaneamente all'Amministrazione federale delle contribuzioni il rendiconto e a pagare l'imposta (art. 38 LIP). L'AFC verifica rendiconti e versamenti e, se risulta che il contribuente non ha soddisfatto agli obblighi di legge, gli dà la possibilità di spiegarsi e, se la controversia non si compone, prende una decisione impugnabile (art. 40 LIP). Il credito fiscale si prescrive in cinque anni dalla fine dell'anno civile in cui è sorto; poiché tale termine è suscettibile di interruzione e di sospensione, la dottrina ritiene che il giudice debba colmare la lacuna esistente nella legge e stabilire un termine di prescrizione assoluta (Binder , op. cit., p. 113). Anche le imposte federali di bollo sono caratterizzate dalla tassazione spontanea. Per tutte è inoltre stabilito un termine di prescrizione di cinque anni dalla fine dell'anno civile in cui è sorto il credito fiscale (art. 30 LTB); poiché anche tale norma contiene dei motivi di sospensione e di interruzione, vi è anche qui una lacuna da colmare da parte dell'autorità giudiziaria (Binder , op. cit., p. 108). L'IVA è a sua volta stata concepita come imposta fondata sul principio dell'autotassazione: il contribuente è tenuto a dichiarare spontaneamente all'AFC l'imposta e l'imposta precedente, entro 60 giorni dalla fine del periodo di rendiconto (art. 37 OIVA), e, nello stesso termine, deve versare l'imposta dovuta (art. 38 OIVA). A tale obbligo di autotassazione del contribuente si affianca quello per l'AFC di verificare il corretto adempimento dei doveri del contribuente Art. 50 OIVA). Il credito fiscale si prescrive in cinque anni dalla fine dell'anno civile in cui è sorto; tale termine è suscettibile di interruzione e di sospensione (art. 40 OIVA), ma è stata intenzionalmente esclusa una prescrizione assoluta (cfr. Dipartimento federale delle finanze , Commento dell'Ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto [OIVA], in FF 1994 vol. III, p. 530). Le assicurazioni sociali , tralasciando le controversie in merito alla loro natura giuridica (cfr. p. es. Maurer , Schweizerisches Sozialversicherungsrecht, tomo I, Berna 1979, p. 376 ss.), presentano comunque notevoli affinità con le imposte alla fonte. Il datore di lavoro è debitore dei contributi AVS/AI/IPG/AD per sé ma anche per i propri lavoratori, dovendo procedere a dedurli dal salario mensile, per versarli periodicamente alle casse di compensazione. Anche in relazione ai contributi in questione, il datore di lavoro inoltra dei conteggi contenenti le indicazioni necessarie per la registrazione dei contributi e la loro iscrizione nel conto individuale (art. 35 OAVS). Se una cassa apprende che una persona non ha pagato i contributi dovuti o ha pagato contributi inferiori a quelli dovuti, deve ordinare il pagamento dei contributi arretrati (art. 39 OAVS). È però riservato l'art. 16 LAVS, secondo cui non possono più essere pretesi né pagati i contributi, il cui importo non è stato fissato in una decisione notificata entro cinque anni dalla fine dell'anno civile per il quale sono dovuti. Analoghe considerazioni valgono per il bollo cantonale , in particolare per l'imposta di bollo su contratti per scrittura privata e per quella su documenti bancari, le quali conoscono una procedura di autoaccertamento. Anche qui il diritto di tassare si prescrive dopo cinque anni dalla nascita dell'obbligo contributivo; è persino prevista una prescrizione assoluta dopo 10 anni (art. 48 cpv. 1 e cpv. 3 LB). 4.5. Le indicazioni fin qui emerse permettono di trarre un paio di conclusioni: ■ in primo luogo, le leggi che disciplinano le altre imposte caratterizzate dal meccanismo dell'autotassazione prevedono una procedura amministrativa vera e propria, caratterizzata dal contraddittorio e destinata a sfociare in una decisione formale, solo per casi particolari ed in particolare quando i controlli o le verifiche permettono di rilevare delle irregolarità o delle inadempienze; ■ in secondo luogo, tutte le leggi in questione conoscono un termine di prescrizione quinquennale, dal carattere

ambivalente: se tutto è regolare, si presenta come prescrizione del credito; se invece si intraprendono correzioni in seguito a verifica o se vi sono controversie tra autorità e contribuente, assume invece il carattere di prescrizione del diritto di tassare. 4.6. Nelle leggi sulle imposte dirette, che disciplinano l'imposta alla fonte come mera variante dell'imposizione ordinaria, vi sono ben tre tipi diversi di termini di prescrizione: quelli per il diritto di tassare, quelli per il diritto di riscossione e quelli per il diritto di avviare una procedura di recupero d'imposta. A questi si aggiungono poi ancora la prescrizione dell'azione penale per contravvenzioni e delitti fiscali e la prescrizione delle multe e delle spese relative alle procedure fiscali penali. Il legislatore, nelle norme di procedura che si riferiscono alla tassazione alla fonte, ha ommesso di precisare a quali termini di prescrizione fare riferimento. In dottrina, si osserva che l'istituto del pagamento degli arretrati, previsto dall'art. 138 cpv. 1 LIFD – lo stesso deve valere, di conseguenza, per l'analoga disposizione del diritto cantonale – è assimilabile al recupero d'imposta; poiché peraltro il diritto federale non contiene disposizioni in merito alla forma e al termine di prescrizione per far valere il pagamento in questione, si rinvia al diritto cantonale (Agner/Jung/Steinmann , Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, p. 425).

4.7. Dovendo colmare una lacuna, lasciata sia dal legislatore federale sia da quello cantonale, questa Camera ritiene di non condividere l'assimilazione, proposta dalla dottrina, dell'istituto qui in esame a quello del recupero d'imposta, e di adottare un termine di prescrizione più breve, identico del resto a quello che si è visto essere applicabile in tutti gli altri casi di imposte con autoaccertamento. Non devono, infatti, essere trascurate le differenze esistenti nei confronti del recupero d'imposta. La procedura di recupero d'imposta si avvia quando fatti o mezzi di prova sconosciuti in precedenza permettono di stabilire che la tassazione è stata indebitamente omessa o che la tassazione cresciuta in giudicato è incompleta, oppure che una tassazione omessa o incompleta è dovuta a un crimine o a un delitto contro l'autorità fiscale. Nel momento in cui si apre tale procedimento, vi è cioè una tassazione passata in giudicato, scaturita da una procedura nella quale autorità fiscale e contribuente hanno insieme accertato la sussistenza ed il debito d'imposta; successivamente, però, la scoperta di fatti nuovi o di nuovi mezzi di prova, cioè di fatti o prove che già esistevano ma che non risultavano dagli atti al momento della tassazione, induce l'autorità fiscale a riaprire la procedura di tassazione (cfr. Pedrolì , La revisione a favore del fisco: il recupero d'imposta, in RDAT II-1993 p. 493). Non solo: il legislatore ha esplicitamente voluto escludere il recupero d'imposta quando il contribuente abbia presentato una dichiarazione completa e precisa degli elementi imponibili e l'autorità ha accettato la valutazione (art. 151 cpv. 2 LIFD; art. 236 cpv. 2 LT): non basta cioè un mero errore di stima o di valutazione a determinare un recupero d'imposta. Nel caso del pagamento delle imposte alla fonte non trattenute, invece, il debitore che ha pagato l'imposta non ha prima sottoposto all'autorità di tassazione i documenti sulla cui base ha effettuato il calcolo dell'imposta trattenuta, e si limita a fine anno a inviare un conteggio ricapitolativo. Nel momento in cui viene intrapreso il controllo da parte dell'autorità fiscale, non vi è dunque stata una tassazione e manca di conseguenza una decisione passata in giudicato, che potrebbe essere riaperta in seguito alla scoperta di fatti nuovi. Si tenga presente inoltre che, in seguito al controllo del corretto adempimento degli obblighi cui è tenuto il datore di lavoro, è possibile non solo che l'autorità fiscale debba chiedere un pagamento degli arretrati ma anche che debba restituire un'eventuale eccedenza, se il debitore ha operato una trattenuta troppo elevata (art. 138 cpv. 2 LIFD; art. 211 cpv. 2 LT). In una simile eventualità, si applicherebbero termini di prescrizione diversi da quelli previsti per il caso inverso? O si dovrebbe assimilare questa

ipotesi ad una revisione a favore del contribuente? Anche sotto questo profilo, pare opportuna l'applicazione di un termine di prescrizione quinquennale, valido per entrambi i casi. 4.8. Si può ancora osservare, infine, che le considerazioni che precedono non escludono affatto la possibilità che nei confronti di un datore di lavoro soggetto all'obbligo di trattenere l'imposta alla fonte sia aperta una procedura di recupero d'imposta. Al contrario, ciò accadrà regolarmente, in occasione dell'apertura di un procedimento penale per sottrazione d'imposta o per delitto fiscale (art. 152 cpv. 2 LIFD; art. 237 LT). Ma potrà verificarsi anche indipendentemente dall'apertura di un procedimento penale, se l'autorità fiscale dovesse venire a conoscenza di fatti o mezzi di prova che in precedenza non le erano noti. 4.9. In conclusione, si deve ritenere che il diritto, per l'autorità fiscale, di chiedere la restituzione delle imposte non trattenute o trattenute in misura insufficiente si prescrive in cinque anni dalla fine del periodo fiscale, conformemente a quanto previsto per il diritto di tassare secondo gli articoli 120 cpv. 1 LIFD e 193 cpv. 1 LT. Al momento della revisione presso l'amministrazione dell'Ospedale regionale, erano pertanto prescritti gli anni fiscali 1989, 1990 e 1991. 5. Il ricorso è dunque parzialmente accolto. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT 1994 dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 4 luglio 1997 è riformata nel senso che l'obbligo di restituzione dell'imposta non sufficientemente trattenuta dal salario di _____ è limitato agli anni dal 1992 al 1995. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese. 3. Intimazione alle parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT 1994). Per l'IFD è ammesso il ricorso entro 30 giorni al Tribunale federale in Losanna (art. 146 LIFD). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II

Presidente: Il Segretario:

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