

TI_GERICHTE 80.1997.199 vom 23. März 1998

TI Tribunale d'appello, 1998-03-23, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1997.199

FR: TI_GERICHTE 80.1997.199 du 23 mars 1998

IT: TI_GERICHTE 80.1997.199 del 23 marzo 1998

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Volltext

Tessin Camera di diritto tributario 23.03.1998 80.1997.199 Tessin Camera di diritto tributario 23.03.1998 80.1997.199 Ticino Camera di diritto tributario 23.03.1998 80.1997.199

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.97.00199 Lugano 23 marzo 1998 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 3 dicembre 1997 in materia di: _____ imposta preventiva presentato da: _____, _____, _____, rappr. da: avv. _____, _____, _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. Il signor _____ è deceduto il _____ 1996. Nel quadro dell'inventario successorio, presentato all'Ufficio imposte di successione e donazione il 30 dicembre 1996, gli eredi hanno dichiarato i seguenti libretti di risparmio non compresi nelle precedenti tassazioni e dichiarazioni del defunto: - Banca _____, _____, con un saldo di Fr. 409'731.15 al 06.05.96; - Banca _____, _____, con un saldo di Fr. 851.45 al 06.05.96. 2. Con istanza 4 dicembre 1996 gli eredi chiedevano il rimborso dell'imposta preventiva trattenuta negli anni 1991-95. Con decisione 23 gennaio 1996 l'Ufficio circondariale di tassazione _____ - _____ respingeva la richiesta di restituzione dell'imposta preventiva degli anni 1991-92 in quanto tardiva. In applicazione dell'art. 23 della LIP, l'autorità fiscale negava inoltre anche il rimborso dell'imposta preventiva degli anni 1993-94 in applicazione della circolare no. 8 dell' 8 dicembre 1978 dell' Amministrazione federale delle contribuzioni. Per contro con decisione 25 novembre 1997 l'Ufficio riconosceva il rimborso dell'imposta preventiva per l'anno 1995. Secondo l'Ufficio di tassazione, secondo la prassi dell'amministrazione federale, il rimborso dell'imposta preventiva dedotta dai redditi 1993-94 dei libretti _____ e _____ è ammissibile, indipendentemente dalla dichiarazione spontanea in sede successoria, unicamente se tali redditi sono stati dichiarati spontaneamente prima che la tassazione 1995-96 diventasse definitiva. L'ammontare dell'imposta trattenuta negli anni in discussione ammonta a: - Libretto _____ 1993 Fr. 17'515.10 per una IP _____ fr. 6'130.30 1994 Fr. 13'611.80 per una IP _____ fr. 4'764.15 - Libretto _____ 1993 Fr. 70.62 per una IP _____ fr. 24.72 1994 Fr. 57.70 per una IP _____ fr. 20.20 - Totale _____ fr. 10'939.37 3. Con il presente, tempestivo

ricorso gli eredi di _____ chiedono il rimborso dell'imposta preventiva trattenuta sui redditi degli anni 1993-94, argomentando sostanzialmente che, secondo i principi generali del nostro ordinamento giuridico, i diritti del defunto passano agli eredi e che le disposizioni di natura punitiva (penali in senso stretto, penali amministrative, fiscali ed altro) sono di natura personale e quindi si estinguono con il defunto. In quest'ottica l'interpretazione che vien data dall'art. 23 della LIP – proseguono – non appare conforme ai principi generali. Infatti gli eredi, nel quadro dell'inventario in sede di successione, hanno regolarmente denunciato la sostanza non dichiarata dal defunto e beneficiano così dei diritti della dichiarazione spontanea, con conseguente sanatoria della situazione fiscale del defunto. Non si comprende quindi – concludono – come mai nel quadro della LIP rimanga la punizione del mancato rimborso dell'imposta preventiva. Rilevano inoltre che legge non prevede la perenzione del diritto del rimborso, ma unicamente che per il rimborso i redditi devono essere dichiarati. Invocano altresì DTF 113 Ib 128, secondo cui il rimborso è escluso se il contribuente ha dissimulato, sottolineando che nel loro caso i sostituti del contribuente hanno ripristinato la situazione quo ante a tutti i fini. Lamentano inoltre una disparità di trattamento punitiva e per altro inammissibile per il fatto che gli eredi di redditi soggetti a preventiva (e dichiarati spontaneamente) sono gravati della penalità di non ricevere il rimborso, mentre che gli eredi di redditi non soggetti a preventiva non vengono oberati per costante giurisprudenza da penalità di identica portata finanziaria. Si richiamano infine alle recenti sentenze della Corte europea di Strasburgo, con le quali si è stabilito che viola i diritti dell'uomo far pagare multe fiscali agli eredi del defunto. Nelle sue osservazioni del 20 gennaio 1998, l'Amministrazione federale delle contribuzioni propone di respingere il ricorso.

4. 4.1. Per l'art. 23 LIP, chiunque, contrariamente alle prescrizioni di legge, non dichiara alle autorità fiscali competenti un reddito colpito dall'imposta preventiva o la sostanza da cui esso proviene, perde il diritto al rimborso dell'imposta preventiva dedotta da questo reddito. Tale regola, che subordina la restituzione dell'imposta alla dichiarazione, fa sì che l'imposta preventiva diventi una sorta di "imposta a carico del frodatore" ("Defraudantensteuer"). L'art. 23 LIP vuole, in tal modo, spingere il contribuente ad una certa condotta, precisamente a presentare una dichiarazione fiscale corretta (Pfund/Zwahlen , Verrechnungssteuer, II parte, Basilea 1985, p. 80).

4.2. La prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni è codificata nella Circolare n. 8 dell'8 dicembre 1978, concernente la «modificazione parziale della prassi inerente la perdita del diritto al rimborso dell'imposta preventiva». Essa prevede, in particolare, che il diritto al rimborso non decade quando il contribuente, prima della tassazione definitiva, completa o rettifica le indicazioni fatte nella dichiarazione d'imposta oppure quando rettifiche o complementi del genere sono eseguiti dalle autorità fiscali in seguito a richieste d'informazione fatte ai contribuenti. Di converso, se il contribuente notifica alle autorità fiscali i redditi e la sostanza in oggetto solo dopo che la tassazione è passata in giudicato , non si può ravvisare in questo caso una dichiarazione regolare; il rimborso dell'imposta preventiva che colpisce detti redditi va quindi rifiutata, e ciò indipendentemente dal fatto che sia iniziato un procedimento d'imposta suppletiva e penale, oppure che la tassazione eseguita venga soltanto rettificata (cfr. Circolare citata, par. A.II.2.).

4.3. La pretesa al rimborso, sorta quando era in vita il de cuius , si trasferisce alla sua morte illimitatamente ed ipso iure ai suoi eredi, conformemente al principio della successione universale (Pfund/Zwahlen , op. cit., p. 73). Come stabilisce l'art. 59 cpv. 1 OIP (Ordinanza d'esecuzione della legge federale sull'imposta preventiva, del 19 dicembre 1966), se, alla sua morte, l'autore della successione era assoggettato illimitatamente alle imposte in

Svizzera, gli eredi devono chiedere il rimborso dell'imposta preventiva sia in comune, sia per il tramite di un rappresentante comune. L'inoltro di tale istanza equivale ad una dichiarazione ai sensi dell'art. 23 LIP, che previene la perenzione della pretesa degli eredi. Se gli eredi dichiarano redditi e sostanza che il defunto aveva tenuto nascosti, essi hanno diritto alla restituzione dell'imposta preventiva trattenuta su tali importi, nella misura in cui il de cuius avrebbe avuto lo stesso diritto qualora avesse egli stesso fatto la dichiarazione (Pfund/Zwahlen , op. cit., p. 73; Wyss/Pfund , Die Praxis der Bundessteuern, 2a parte, n. 15 all'art. 8 DIP). 4.4. Ora, è incontestato che il contribuente, al momento in cui ha presentato la dichiarazione fiscale 1995/96, con l'allegato elenco titoli, ha omesso di indicare di essere titolare dei libretti di risparmio della _____ e della _____, che sono per contro stati dichiarati dagli eredi nell'inventario relativo alla successione. La restituzione dell'imposta preventiva di complessivi fr. 10'939.-, trattenuta dagli istituti di credito sui redditi dei capitali non dichiarati, negli anni 1993 e 1994, avrebbe pertanto dovuto essere richiesta dal contribuente, al più tardi prima che la tassazione passasse in giudicato. La tassazione IC/IFD 1995/96 è stata notificata con decisione del 15 aprile 1996 ed è passata in giudicato trenta giorni dopo. Il contribuente è deceduto nel frattempo, il _____ 1996. In simili circostanze, non vi è dubbio che al momento in cui è stato presentato l'inventario, fosse già subentrata la perenzione del diritto al rimborso dell'imposta preventiva. 5. Come detto in narrativa, i ricorrenti, quali eredi del contribuente, argomentano di avere regolarmente dichiarato, nel quadro dell'inventario in sede di successione, la sostanza non dichiarata dal defunto; ritengono pertanto di beneficiare dei diritti della dichiarazione spontanea, con conseguente sanatoria della situazione fiscale del defunto. L'argomento ricorsuale non può essere accolto. Il Tribunale federale ha infatti già avuto modo di precisare che l' inventario fatto in seguito al decesso di un contribuente non può essere considerato quale istanza di rimborso giusta l'art. 29, cpv. 1 LIP, anche se in esso figura un credito di imposta preventiva (ASA 65 p. 64). 6. Non è neppure pertinente l'argomento relativo alla pretesa disparità di trattamento, lamentata dai ricorrenti, fra gli eredi di redditi soggetti a preventiva (e dichiarati spontaneamente), i quali perdono il diritto al rimborso, e gli eredi di redditi non soggetti a preventiva, che invece non subiscono la stessa conseguenza. Il diverso trattamento dei due casi discende semplicemente dalla circostanza che non tutti i redditi sono assoggettati all'imposta preventiva. A ben vedere, la censura dovrebbe allora essere indirizzata proprio contro la stessa scelta, operata dalla legge, dei redditi soggetti alla ritenuta alla fonte. Ma ciò è determinato dal fatto che non tutti i redditi si prestano ad una simile forma di prelievo, operata da un sostituto d'imposta, con successiva restituzione al contribuente o ai suoi eredi. Del resto è stato il defunto contribuente a scegliere di investire i propri capitali in una forma di risparmio soggetta all'imposta preventiva, scartando altre alternative, che non avrebbero avuto le stesse conseguenze fiscali; ed egli stesso ha deciso di non dichiarare i libretti di risparmio in questione, perdendo per ciò stesso il diritto al rimborso dell'imposta preventiva. Inoltre, è senz'altro vero che chi eredita beni, i cui redditi non sono soggetti a preventiva, sfugge alle conseguenze qui in esame. Ma è anche vero che perlopiù non si tratterà, in tal caso, di beni che danno un vero e proprio reddito, secondo il diritto fiscale, ma piuttosto di valori patrimoniali soggetti ad incremento di valore (immobili, opere d'arte, gioielli, ma anche azioni). Solo al momento di vendere gli oggetti, allora, gli eredi realizzerrebbero l'incremento di valore già parzialmente sorto durante il possesso del de cuius ; e, perlopiù, neppure a tale momento sarebbero assoggettati all'imposta sul reddito. 7. Quanto all'argomento secondo cui il rifiuto dell'autorità fiscale di

restituire ai ricorrenti l'imposta preventiva costituirebbe una sanzione penale costitutiva di una violazione della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU), l'Amministrazione federale delle contribuzioni nega, nelle proprie osservazioni del 20 gennaio 1998 al ricorso, che la perenzione del diritto al rimborso abbia il carattere di una sanzione penale. Non entrerebbero perciò in considerazione le sentenze con cui la Corte europea dei diritti dell'uomo ha recentemente affermato che le multe fiscali dovute dagli eredi di una persona che ha commesso una sottrazione d'imposta, previste dal diritto svizzero, violano il principio della presunzione d'innocenza e perciò l'art. 6 CEDU. 7.1. In due sentenze del 29 agosto 1997 (RF 52/1997 p. 448 = RDAF 53/1997 p. 773), infatti, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha affermato che ereditare la colpevolezza del defunto non è compatibile con le norme della giustizia penale in una società retta dalla preminenza del diritto. Ha quindi ritenuto incompatibile con l'art. 6 cpv. 2 CEDU, che afferma il principio della presunzione di innocenza, la regola, codificata all'art. 130 cpv. 1 dell'abrogato decreto concernente l'imposta federale diretta (DIFD), per cui «se la sottrazione non è scoperta che dopo la morte del contribuente, la procedura è introdotta ed eseguita contro gli eredi», i quali «rispondono solidalmente, sino a concorrenza dell'importo delle loro quote all'eredità, dell'imposta sottratta dal defunto e delle multe in cui è incorso, quand'anche non ne siano colpevoli». Quale sia la portata delle suddette decisioni, ed in particolare quali riflessi siano destinate ad avere sulla legislazione fiscale ora in vigore, è però tutt'altro che chiaro (cfr. Sieber , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea/Francoforte 1997, vol. I, tomo I, n. 15 all'art. 57 LAID, p. 656). In effetti, sebbene la Corte si pronunciasse su casi in cui la procedura per sottrazione d'imposta era stata intrapresa nei confronti degli eredi, dopo la morte del contribuente, nella motivazione della propria decisione i giudici di Strasburgo si sono richiamati all'art. 48 cpv. 3 CP, quale regola fondamentale del diritto penale, secondo la quale la responsabilità penale non sopravvive all'attore dell'atto delittuoso. In tal modo, hanno però mescolato due problemi ben diversi: una cosa è infatti iniziare o proseguire una procedura penale nei confronti degli eredi – ed è quanto prevedeva la norma dell'abrogato decreto sull'IFD, citata dalla Corte nelle proprie decisioni – ed altra cosa è far pagare agli eredi una multa già inflitta, con decisione passata in giudicato, al contribuente prima della morte. L'art. 48 cpv. 3 CP stabilisce infatti solo che «la multa si estingue con la morte del condannato» e si occupa quindi del secondo dei problemi enunciati. La questione interpretativa non è di poco conto, poiché la nuova legge federale sull'imposta federale diretta ed altresì la legge tributaria del 1994 stabiliscono ormai che il procedimento per sottrazione d'imposta non viene avviato o proseguito nei confronti degli eredi che «non abbiano colpa della tassazione inesatta ed abbiano fatto quanto ragionevolmente possibile per accertare la sottrazione» ; quanto alla responsabilità per le multe già inflitte, essa era stata soppressa nel disegno di legge del Consiglio federale ma è stata introdotta nuovamente dal parlamento federale (art. 179 cpv. 1 LIFD), sebbene sia in contrasto con il principio del carattere strettamente personale della pena e con il citato art. 48 cpv. 3 CP (cfr. Pedroli , Le norme penali delle nuove leggi sulle imposte dirette, in RDAT II-1996 pp. 490-491 e dottrina citata). Se si dovesse interpretare il riferimento all'art. 48 cpv. 3 CP, contenuto nelle sentenze della Corte europea, come una censura anche della responsabilità degli eredi per le multe già inflitte al defunto, e non solo del proseguimento del processo nei loro confronti, allora anche le nuove leggi fiscali sarebbero in contrasto con l'art. 6 cpv. 2 CEDU. 7.2. Per poter stabilire se il rifiuto di restituire l'imposta preventiva agli eredi del contribuente incorra nella censura di incompatibilità con l'art. 6 cpv. 2 CEDU occorre preliminarmente stabilire se sia

applicabile l'art. 6 CEDU. Perché tale norma convenzionale entri in considerazione si richiede che i ricorrenti siano oggetto di una accusa in materia penale promossa nei loro confronti.

7.2.1. Quella di «materia penale», secondo la CEDU, è una nozione autonoma, da interpretarsi nel senso proprio della Convenzione, in base alle indicazioni degli organi istituiti dalla Convenzione stessa e non invece in base al diritto interno degli Stati (Soyer/Salvia, Article 6, in: Pettiti Louis-Edmond/Decaux Emmanuel/Imbert Pierre-Henri [a cura di], *La Convention européenne des droits de l'homme – Commentaire article par article*, Parigi 1995, p. 254; Wyssmann, Art. 6 EMRK und seine Anwendung im Steuerrecht [Rechtsprechung der Europäischen Organe und des Schweizerischen Bundesgerichts], ASA 65 p. 772 s.; Villiger, *Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention [EMRK] unter besonderer Berücksichtigung der schweizerischen Rechtslage*, Zurigo 1993, p. 231 s.; Frowein/Peukert, *Europäische Menschenrechtskonvention [EMRK-Kommentar]*, 2 a ediz., Kehl/Strasburgo/Arlington 1996, p. 175; Haefliger, *Die Europäische Menschenrechtskonvention und die Schweiz – Die Bedeutung der Konvention für die schweizerische Rechtspraxis*, Berna 1993, p. 120). Secondo la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, per stabilire se un procedimento abbia carattere penale si considerano tre criteri: la qualifica giuridica nell'ordinamento statale interno, la natura dell'infrazione e la gravità della sanzione. Le indicazioni del diritto interno, dunque, hanno mero valore relativo: se il sistema interno annovera la sanzione nel proprio diritto penale, la risposta è decisiva, mentre l'inverso non vale (Soyer/Salvia, op. cit., p. 255). Pertanto, è chiaro che l'art. 6 CEDU trova applicazione quando si tratta di un procedimento penale fiscale secondo il diritto interno. Ma anche indipendentemente dalla qualificazione secondo il diritto interno, una multa di misura non irrisoria per sottrazione d'imposta giustifica l'applicazione dell'art. 6 CEDU. Quanto al recupero dell'imposta, la dottrina ritiene che si debba operare la seguente distinzione: se il procedimento concerne il solo importo sottratto, con l'eventuale aggiunta degli interessi, non si giustifica l'applicazione dell'art. 6, mentre, se a tale importo si aggiunge un "supplemento", che presenta carattere punitivo, l'applicazione dell'art. 6 CEDU non si può escludere (Villiger, op. cit., p. 234).

7.2.2. Ora, secondo l'AFC, che fa riferimento ad alcune sentenze del Tribunale federale (ASA 38 p. 404, che è peraltro una decisione della Commissione di ricorso cantonale del Canton Argovia; ASA 60 p. 69), la perdita del diritto al rimborso avrebbe carattere non penale, bensì di mera misura di incitamento volta ad ottenere dal contribuente che dichiari i suoi redditi. Ciò non basta comunque ad escludere che la perenzione del diritto al rimborso dell'imposta preventiva abbia carattere "penale" nel senso dell'art. 6 CEDU. La dottrina sottolinea pertinentemente come la perenzione secondo l'art. 23 LIP presupponga sempre una mancata dichiarazione colpevole, proprio perché il legislatore ha concepito l'imposta preventiva come una "imposta a carico del frodatore" ("Defraudantensteuer", v. supra, consid. 4.1.) e dunque pensando ad una perenzione del diritto al rimborso fondata sulla colpevolezza del contribuente (intenzionalità, negligenza consapevole o inconsapevole); del resto, per "frodatore" si intende comunemente l'autore di una truffa (Pfund/Zwahlen, op. cit., p. 86). Anche in giurisprudenza, inoltre, è stata già ammessa la natura di «sanzione fiscale supplementare» della perdita del diritto al rimborso in seguito a sottrazione d'imposta (Commissione di ricorso del Canton Basilea Campagna, citata da Pfund/Zwahlen, loc. cit.). Neppure l'argomento secondo cui la perenzione del diritto al rimborso avrebbe carattere non penale ma "educativo" ("erziehrisch") appare convincente, se si pensa che la "prevenzione generale" è proprio uno dei fini della sanzione penale (Ibidem). Pare dunque

tutt'altro che infondata la tesi dei ricorrenti, secondo cui la perdita del diritto al rimborso dell'imposta preventiva ex art. 23 LIP abbia carattere penale ai sensi dell'art. 6 CEDU, almeno in un caso, come quello in esame, in cui tale perenzione si unisce ad un ulteriore recupero dell'imposta sottratta ed, eventualmente, ad una multa per sottrazione d'imposta; per il fatto che la funzione risarcitoria è svolta dall'istituto del recupero d'imposta, si deve infatti ritenere che la perdita del diritto al rimborso equivalga ad una sanzione, sia pure sui generis. La questione non deve tuttavia essere ulteriormente approfondita, per il fatto che, come si dirà in seguito, il ricorso deve comunque essere respinto.

7.3. Se anche si ammettesse il carattere penale del rifiuto di restituire l'imposta preventiva fondato sull'art. 23 LIP, non si vede però come si possa assimilare la domanda di rimborso dell'imposta, inoltrata dagli eredi con riferimento ai beni patrimoniali da loro acquistati per successione, con una «accusa» di carattere penale nei loro confronti. È vero che tale nozione della CEDU deve intendersi non in senso formale ma in senso materiale, in considerazione di tutte le circostanze di fatto del procedimento da giudicare, e che pertanto le garanzie dell'art. 6 possono avere rilievo anche prima e/o senza che vi sia una promozione formale dell'accusa (cfr. Frowein/Peukert, op. cit., p. 183). Tuttavia, quando si tratta della restituzione dell'imposta preventiva, non è l'autorità fiscale o penale che avvia una procedura nei confronti degli eredi, ma sono questi ultimi che chiedono all'autorità di restituire loro l'imposta preventiva cui il de cuius aveva rinunciato, omettendo la dichiarazione fiscale dei redditi dai quali essa è stata trattenuta. Né si pone a loro carico una multa o un'obbligazione di carattere pecuniario già dovuta dal defunto. Semplicemente, si nega agli eredi la restituzione di una "multa" o di una "imposta a carico del frodatore" (comunque la si voglia definire), che già era stata trattenuta dai redditi del defunto dall'istituto di credito presso il quale egli aveva i propri conti. Anzi, si tratta di importi che, proprio perché già oggetto di una più o meno volontaria e consapevole rinuncia del de cuius, neppure rientravano nella massa dei beni ereditati.

7.4. In considerazione del fatto che, come risulta dagli atti fiscali, nei confronti degli eredi è stata avviata pure una procedura di recupero dell'imposta federale diretta sottratta dal de cuius, potrebbe semmai porsi la questione di un eventuale computo dell'imposta preventiva, già pagata, sull'ammontare delle imposte federali da recuperare, con riferimento ai redditi del biennio 1993/94. Infatti, se si interpretassero le sentenze della Corte europea come un divieto di porre a carico degli eredi ogni importo che ecceda il semplice recupero dell'imposta sottratta dal defunto contribuente, è evidente che un recupero dell'imposta federale diretta, che si cumulasse con la già trattenuta imposta preventiva, potrebbe anche considerarsi come una sorta di "multa camuffata". Certo, in tal caso bisognerebbe poi tener conto che l'imposta preventiva funge da garanzia non solo per l'imposta federale diretta, ma anche per quella cantonale e quella comunale; si dovrebbe perciò intraprendere una complessa suddivisione degli importi trattenuti, computando quale "anticipo" sul recupero d'imposta solo la parte corrispondente all'imposta federale diretta. Ma non è comunque in questa sede che tale questione deve essere risolta. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 54 e 55 LIP e 231 LT 1994 dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 580.– sono a carico dei ricorrenti. 3. Intimazione alle parti. 4. Contro il presente giudizio è dato ricorso di diritto amministrativo al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (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.