

TI_GERICHTE 80.2002.204 vom 10. April 2003

TI Tribunale d'appello, 2003-04-10, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2002.204

FR: TI_GERICHTE 80.2002.204 du 10 avril 2003

IT: TI_GERICHTE 80.2002.204 del 10 aprile 2003

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Volltext

Tessin Camera di diritto tributario 10.04.2003 80.2002.204 Tessin Camera di diritto tributario 10.04.2003 80.2002.204 Ticino Camera di diritto tributario 10.04.2003 80.2002.204

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.2002.204 Lugano 10 aprile 2003 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, Ivo Eusebio segretario: Andrea Pedroli, vicecancelliere statuendo sul ricorso del 19 dicembre 2002 in materia di: imposte alla fonte presentato da: _____, _____ ritenuto in fatto ed in diritto 1. Con lettera del 14 dicembre 1994, la ditta _____ si rivolgeva all'Ufficio imposte alla fonte (UIF), chiedendo delucidazioni in merito alle modalità di assoggettamento della rendita INSAI percepita dal dipendente _____, frontaliero. L'UIF rispondeva, con scritto del 16 gennaio 1995, affermando che la rendita in questione non era imponibile ma faceva stato comunque per la determinazione dell'aliquota applicabile. 2. In data 15 ottobre 2001, la SUVA si indirizzava a _____, domiciliato a _____, informandolo che l'Ufficio delle tassazioni del Canton Ticino la obbligava ad applicare l'imposta alla fonte, a partire dal 1.11.01, sulle rendite SUVA. In seguito, con scritto del 7 novembre 2001, l'UIF scriveva al contribuente, affermando di avere constatato che la SUVA aveva iniziato a trattenere l'imposta solo a partire dal 1° ottobre 2001 e chiedendo di comunicare a partire da quale data egli percepisse la rendita. Il contribuente rispondeva con lettera del 16 novembre 2001. Egli precisava anzitutto che l'UIF era a conoscenza fin dal 1995 del fatto che percepiva una rendita SUVA e che era lo stesso UIF ad averne negato l'imponibilità. Spiegava poi che il suo datore di lavoro aveva comunque tenuto conto del versamento della rendita, aumentando l'aliquota applicabile. L'UIF, rispondendo con lettera del 19 novembre 2001, argomentava che le informazioni contenute nello scritto del 1995 si riferivano alla situazione legale esistente fino alla fine del 1994; dal 1° gennaio 1995, tuttavia, era stata introdotta la base legale per assoggettare all'imposta alla fonte le rendite della SUVA. In data 13 dicembre 2001, il contribuente comunicava all'UIF l'ammontare delle rendite percepite a partire dal 1993. 3. Con decisione del 5 novembre 2002, l'UIF notificava al contribuente la tassazione della rendita parziale SUVA precedentemente non assoggettata all'imposta alla fonte. L'imposta dovuta ammontava a fr. 2'234.– per gli anni 1997 e 1998, a fr. 2'247.– per gli anni 1999 e 2000 e a fr. 1'921 per il 2001. Il contribuente impugnava la suddetta decisione con reclamo del 18 novembre

2002, chiedendo l'annullamento della stessa in considerazione della sua buona fede; in via subordinata, domandava il condono dell'imposta o la rateazione del debito. L'UIF respingeva il reclamo con decisione del 21 novembre 2002, nella quale ribadiva che la lettera del 16 gennaio 1995, che potrebbe avere ingenerato dei malintesi, si riferiva alle rendite versate fino al 1994. Quanto alle domande subordinate, osservava che un condono o una dilazione di pagamento sarebbero stati presi in considerazione solo dopo che la decisione in merito alla tassazione fosse divenuta definitiva. 4. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, _____ postula l'annullamento della decisione dell'UIF, ribadendo di avere agito in buona fede, basandosi sulle informazioni ricevute dalla stessa autorità fiscale. Contesta poi che il pagamento dell'imposta sia fatto risalire ad un momento precedente il novembre 1997, quindi oltre il termine di prescrizione quinquennale. Nelle rispettive osservazioni del 18 febbraio e 18 marzo 2003, la Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino e l'Amministrazione cantonale delle contribuzioni chiedono di respingere il gravame. 5. 5.1. 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). 5.2. 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, 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'altro, 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). 6. Con la decisione contestata, l'UIF ha chiesto al ricorrente il pagamento di un importo di complessivi fr. 10'885.-, corrispondente alle imposte alla fonte che avrebbero dovuto essere trattenute dalla SUVA negli anni dal 1997 al 2001. Il ricorrente ritiene che la pretesa dell'autorità fiscale non sia giustificata, non avendo egli nulla nascosto in merito alla percezione della rendita in questione ed avendo anzi ricevuto una conferma della non imponibilità della stessa da parte dell'UIF. 6.1. Secondo gli articoli 105 cpv. 2 LT e 84 cpv. 2 LIFD, sono imponibili: a) tutti i redditi da attività

dipendente, compresi i redditi accessori come indennità per prestazioni speciali, provvigioni, assegni, premi per anzianità di servizio, gratificazioni, mance, tantièmes e altre prestazioni in natura valutabili in denaro; b) tutti i proventi compensativi sostitutivi del reddito da attività dipendente come pure i proventi da assicurazioni contro le malattie, da assicurazioni contro gli infortuni o dall'assicurazione contro la disoccupazione. La legge cantonale e un'ordinanza federale precisano poi che fanno in particolare parte dei proventi compensativi le indennità giornaliere, le rendite parziali e i versamenti in capitale sostitutivi di queste ultime (art. 105 cpv. 2 lett. b LT; v. anche art. 3 cpv. 1 Ordinanza sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta [Ordinanza sull'imposta alla fonte, OIFo, RS 642.118.2]).

6.2. L'imposta sui proventi sostitutivi deve dunque essere versata dal debitore della prestazione, cioè, nel caso di redditi di assicurazioni sociali, dall'assicuratore (Rufener, Zur Erfassung von "Ersatzeinkünften" mit der Quellensteuer nach dem DBG und dem StHG, in ASA 63 p. 97 ss., in particolare p.127 s.). Secondo istruzioni amministrative, emanate dall'Ufficio federale delle assicurazioni sociali, in materia di rendite AVS/AI, tutte le mutazioni riguardanti l'aspetto fiscale del caso assicurativo, come per esempio la fine dell'assoggettamento all'imposta alla fonte, le modifiche dell'aliquota o il cambio di domicilio, devono essere annunciate alle casse di compensazione dalle autorità fiscali. Le casse di compensazione eseguono i conteggi a loro discarico sulla base dei dati fiscali a loro conoscenza, fintanto che non giunge loro un annuncio di mutazione o vengono loro stesse a conoscenza di una mutazione (UFAS, Circolare sull'imposta alla fonte, valida dal 1° gennaio 1995, stato 1.1.2001, n. 28). La dottrina mette l'accento, in particolar modo, sul fatto che l'assicuratore ha l'obbligo di verificare se l'assicurato che beneficia di una rendita di invalidità dell'assicurazione infortuni sia assoggettato all'imposta alla fonte, avendo una residua capacità lucrativa che gli consente di lavorare in Svizzera. In considerazione della responsabilità che è posta a suo carico, l'assicuratore dovrebbe allora intraprendere la ritenuta fiscale anche qualora sia dubbio l'assoggettamento del beneficiario all'imposta alla fonte (Rufener, op. cit., p. 106). Le disposizioni della legislazione tributaria comportano infatti un lavoro amministrativo particolarmente impegnativo per l'assicuratore, dovendo egli accertare non solo lo statuto del beneficiario secondo la polizia degli stranieri ma anche quello del coniuge e l'esistenza di un rapporto di lavoro; inoltre, tali dati dovrebbero essere verificati non una volta sola, ma prima di ogni versamento di prestazioni, se le autorità fiscali non comunicano all'assicuratore eventuali mutazioni intervenute. Ciò comporta che in caso di dubbio deve essere intrapresa la ritenuta e che sorgerà il diritto alla restituzione nel caso in cui non ve ne fossero i presupposti (Rufener, op. cit., p. 129, con riferimento all'art. 38 cpv. 3 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni [LAID]).

6.3. La legge sull'armonizzazione delle imposte dirette prevede delle disposizioni che disciplinano la ritenuta dell'imposta alla fonte nei rapporti intercantonali. Il principio è che, come nel caso dell'imposizione ordinaria, il contribuente deve essere assoggettato all'imposta nel cantone di domicilio, in base alle aliquote di quest'ultimo e non del cantone di domicilio del datore di lavoro. Tuttavia, per semplificare il compito del debitore della prestazione imponibile, il datore di lavoro calcola l'imposta sulla base delle aliquote del proprio cantone di domicilio o di sede. In seguito, l'importo percepito sarà trasferito al cantone di domicilio del lavoratore, che si incaricherà di calcolare l'imposta dovuta con le aliquote di tale cantone. A dipendenza del fatto che le aliquote di quest'ultimo cantone siano inferiori o superiori rispetto a quelle del cantone ove risiede il datore di lavoro, vi sarà la restituzione dell'eccedenza o la riscossione della differenza (art. 38 cpvv. 2 e 3 LAID; inoltre Commission d'harmonisation fiscale, Réglementation cantonale

harmonisée en matière d'impôt à la source, Berna 1994, p. 172; Zigerlig/Rufener, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea/Francoforte 1997, vol. I, tomo 1, n. 2 all'art. 38 LAID, pp. 469/470). 6.4. Nessuna indicazione in merito alle ragioni per cui la SUVA ha omesso di trattenere l'imposta alla fonte fino al 2001 si può ricavare dagli atti dell'UIF. Comunque, quali che siano i motivi dell'omissione, il problema è unicamente di stabilire se sia legittima la richiesta di pagamento degli arretrati indirizzata direttamente al contribuente. Nelle sue osservazioni, la Divisione delle contribuzioni (DdC) del Dipartimento delle finanze e dell'economia del Canton Ticino invoca a tale riguardo l'art. 121 cpv. 3 LT, secondo cui "il debitore della prestazione imponibile è solidalmente responsabile con il contribuente o il lavoratore per il prelevamento delle imposte alla fonte. Egli è inoltre l'unico responsabile del successivo riversamento degli importi ricevuti all'autorità fiscale". Sebbene la legge federale non contenga una disposizione analoga a quella esistente nella legge cantonale, l'AFC condivide la conclusione cui è pervenuta la DdC, argomentando che "il sistema dell'imposizione alla fonte non esercita nessuna influenza sulla persona del debitore dell'imposta", con la conseguenza che, sebbene l'imposta sia riscossa presso il debitore della prestazione imponibile, "tuttavia quest'ultimo non è il debitore, vale a dire il contribuente dell'imposta; egli non fa altro che rappresentarlo (cosiddetta sostituzione fiscale)". 6.5. Sia la legge cantonale (art. 121 cpv. 1 LT) sia quella federale (art. 100 cpv. 1 LIFD) stabiliscono che il debitore della prestazione imponibile ha l'obbligo di: a) trattenere l'imposta dovuta alla scadenza delle prestazioni pecuniarie e di riscuotere, presso il contribuente o il lavoratore, l'imposta dovuta sulle altre prestazioni (segnatamente le prestazioni in natura e le mance); b) fornire al contribuente una distinta o un'attestazione relativa alla trattenuta d'imposta; c) versare periodicamente le imposte all'autorità fiscale competente, allestire, all'intenzione di quest'ultima, i conteggi corrispondenti e consentire alla medesima la consultazione di tutti i documenti utili al controllo della riscossione dell'imposta. Tuttavia, mentre la legge cantonale prevede poi che il debitore della prestazione imponibile è solidalmente responsabile con il contribuente o il lavoratore per il prelevamento delle imposte alla fonte (art. 121 cpv. 3 LT), secondo quella federale il debitore della prestazione imponibile è responsabile del pagamento dell'imposta alla fonte (art. 100 cpv. 2 LIFD). La differenza sta, come si vede, nel fatto che, mentre tutti gli obblighi procedurali (in particolare, trattenere l'imposta e versarla al fisco) sono posti a carico del solo debitore della prestazione, la sola legge cantonale stabilisce una responsabilità solidale del contribuente stesso. 6.6. La responsabilità del debitore della prestazione, prevista dall'art. 100 cpv. 2 LIFD, è di carattere causale, cioè non presuppone una colpa del debitore della prestazione né viene meno in caso di concolpa del contribuente o di un terzo. La necessità di configurare la responsabilità in senso causale dipende dal sistema stesso, per il fatto che altrimenti l'incasso dell'imposta sarebbe messo in discussione, in particolar modo quando i contribuenti non hanno domicilio o dimora fiscale in Svizzera, tanto più che con nessuno Stato estero la Svizzera ha concluso una convenzione sull'assistenza giudiziaria per l'esecuzione di pretese fondate sul diritto pubblico. Una limitazione della responsabilità è tuttavia ammissibile quando il debitore della prestazione imponibile ha rinunciato alla ritenuta d'imposta confidando in una informazione vincolante dell'autorità fiscale (Zigerlig/Jud, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea/Francoforte 2000, vol. I, tomo 2b, art. 88 LIFD, n. 8, pp. 33-34). Alla luce di tali considerazioni, non possono essere condivisi gli argomenti contenuti nelle osservazioni dell'AFC, la quale, come ricordato, esclude che il sistema dell'imposizione alla

fonte influenzi la persona del debitore dell'imposta ed afferma che il debitore della prestazione sarebbe non il debitore dell'imposta bensì un mero rappresentante di quest'ultimo. Al contrario, il debitore della prestazione imponibile è, nel sistema della LIFD, il solo responsabile del pagamento dell'imposta e quindi l'unico debitore nei confronti del fisco (sulla distinzione fra la sostituzione fiscale prevista dalla LIFD in relazione alle imposte alla fonte ed il sistema della responsabilità solidale, cfr. anche T. A. Müller, *Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht*, Berna 1999, pp. 79-82).

6.7. La conclusione appena evocata è confortata anche dal tenore dell'art. 138 cpv. 1 LIFD, secondo cui, se il debitore della prestazione imponibile non ha operato oppure ha operato solo in parte la ritenuta d'imposta, l'autorità di tassazione lo obbliga a versare l'imposta non trattenuta. Rimane salvo il regresso del debitore nei confronti del contribuente. Come si vede, la legge ha cioè previsto espressamente il caso in cui il debitore della prestazione imponibile ha ommesso di trattenere l'imposta oppure l'ha intrapresa in modo parziale ed ha previsto in tale ipotesi un obbligo di versamento a posteriori. Tale obbligo è, coerentemente con il sistema dell'imposta alla fonte, a carico del debitore stesso della prestazione e non del contribuente. Quest'ultimo può essere chiamato a rispondere del debito d'imposta solo in via di regresso. Il regresso non costituisce un problema nei casi in cui il debitore della prestazione imponibile abbia la possibilità di compensare l'imposta pagata a posteriori con un'altra prestazione. Più complessa è per contro l'esecuzione del regresso quando il debitore non ha più la possibilità di compensare il suo credito con crediti del contribuente e quest'ultimo non risiede più in Svizzera (Zigerlig/Jud, op. cit., art. 138 LIFD, n. 3, p. 354).

6.8. La Camera di diritto tributario ha già avuto modo di decidere, vigente la legge tributaria del 1976, che l'azione di rivalsa del datore di lavoro nei confronti del lavoratore, per il versamento dell'imposta alla fonte non trattenuta, non è di sua competenza, bensì del giudice civile; in tale contesto, ha escluso che l'autorità fiscale possa reclamare direttamente al lavoratore l'imposta non trattenuta dal suo datore di lavoro (CDT n.

_____ del 2 maggio 1995 in re T.K.; CDT n. 158 del 19 maggio 1988 in re G.B.).

6.9. Certo, non si può ignorare che la legge cantonale contiene due disposizioni contraddittorie: da un lato, come ricordato, istituisce una responsabilità solidale fra debitore della prestazione imponibile e contribuente (art. 121 cpv. 3 LT); dall'altro, per il caso dell'omissione della ritenuta d'imposta da parte del debitore della prestazione, rende responsabile per il versamento dell'imposta non trattenuta il solo debitore della prestazione imponibile, riservato il regresso di quest'ultimo nei confronti del contribuente (art. 211 cpv. 1 LT). La contraddizione non può che essere risolta nel senso che prevale la disposizione conforme al sistema della Legge federale sull'imposta federale diretta, che trova riscontro, peraltro, anche nella legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID). Infatti, l'art. 37 cpv. 1 LAID afferma che il debitore delle prestazioni imponibili "... è responsabile per il pagamento dell'imposta alla fonte e l'art. 49 cpv. 3 LAID aggiunge che, se il debitore della prestazione imponibile non ha operato oppure ha operato solo in parte la ritenuta d'imposta, l'autorità di tassazione lo obbliga a versare l'imposta non trattenuta, salvo anche in tal caso il regresso del debitore nei confronti del contribuente. A ciò si aggiunga che nell'ambito dell'imposizione alla fonte si ritiene che sia richiesta una rigorosa armonizzazione non solo orizzontale (cioè fra i cantoni, in osservanza dei dettami della LAID) ma anche verticale (cioè con la Confederazione), soprattutto in considerazione del fatto che l'art. 33 cpv. 1 LAID stabilisce che "la ritenuta d'imposta... comprende le imposte federali, cantonali e comunali", cosa che presuppone che la disciplina prevista dalla legge cantonale sia identica a quella prevista dalla LIFD (Zigerlig/Rufener, op. cit., artt.

32-38 LAID, n. 10, p. 428) . 6.10. È vero, come ricordato dall'AFC e dalla Dd C nelle rispettive osservazioni, che la dottrina ammette che in casi eccezionali l'imposta alla fonte possa essere riscossa direttamente presso il contribuente, ma tale eccezione, oltre ad essere discutibile dal punto di vista del principio di legalità, è espressamente limitata alle ipotesi in cui l'incasso presso il debitore della prestazione imponibile sia impossibile, per esempio a causa del suo fallimento (Commission d'harmonisation fiscale , p. 170; Richner/Frei/Kaufmann , Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zurigo 1999, § 92, n. 8, p. 709). 6.11. Da tutto quanto precede discende la conclusione che la decisione impugnata non può essere confermata, non essendo conforme al chiaro tenore letterale degli articoli 138 LIFD e 211 LT. Essa deve dunque essere annullata e gli atti rinviati all'UIF, affinché emetta una nuova decisione concernente il pagamento dell'imposta alla fonte, nei confronti del debitore della prestazione imponibile e cioè della SUVA. 7. L'accoglimento del ricorso comporta che non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto . § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 21 novembre 2002 e la precedente decisione del 5 novembre 2002 sono annullate. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Intimazione alle parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT). 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 Il presidente: Il segretario:

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