

# **TI\_GERICHTE 80.2009.79 vom 17. April 2009**

TI Tribunale d'appello, 2009-04-17, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2009.79](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2009.79)

FR: TI\_GERICHTE 80.2009.79 du 17 avril 2009

IT: TI\_GERICHTE 80.2009.79 del 17 aprile 2009

## **Regeste**

Redditi esenti: donazione, onere della prova, pretesa donazione da padre residente all'estero

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Sia secondo l'art. 16 cpv. 1 LIFD sia secondo l'art. 15 cpv. 1 LT, sottostà all'imposta sul reddito la totalità dei proventi periodici e unici, ivi compresi quelli in natura di qualsiasi specie, segnatamente il vitto e l'alloggio, come anche i prodotti e le merci prelevati dal contribuente nella propria azienda e destinati al consumo personale (art. 16 cpv. 2 LIFD; art. 15 cpv. 2 LT). Come ha ripetutamente sottolineato il Tribunale federale, il legislatore ha in tal modo fatto proprio il principio dell'imposizione del reddito netto globale ("Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung"). L'art. 16 cpv. 1 LIFD (e, di riflesso, l'art. 15 cpv. 1 LT) contiene dunque una clausola generale, che è completata, agli articoli da 17 a 23 LIFD (da 16 a 22 LT), da una lista esemplificativa di diverse componenti reddituali e da un elenco tassativo di redditi esenti dall'imposta (DTF 125 II 113 = ASA 67 p. 644 = RDAF 1999 II 385 consid. 4a). Ne consegue che ogni reddito che non sia esplicitamente dichiarato esente è assoggettato all'imposta.

### **E. 1.2**

L'art. 24 LIFD (di uguale tenore, art. 23 LT) menziona, fra gli altri redditi non soggetti all'imposta, l'incremento patrimoniale derivante da eredità, legato, donazione o liquidazione del regime matrimoniale (lett. a), così come le prestazioni versate in adempimento di un obbligo fondato sul diritto di famiglia, eccettuati gli alimenti percepiti in caso di divorzio o separazione legale o di fatto, nonché gli alimenti percepiti da un genitore per i figli sotto la sua autorità parentale (lett. e).

### **E. 2.1**

Come si evince in particolar modo dalle osservazioni al ricorso, presentate dalla Divisione delle contribuzioni, la decisione impugnata si fonda su due diverse argomentazioni. In primo luogo, cioè, l'autorità fiscale ritiene che non sia provata la donazione del padre al ricorrente, non essendo stato documentato il passaggio del capitale da un conto bancario del genitore ad uno del figlio. In secondo luogo, sostiene che, anche se si ammettesse la provenienza dei fondi dal patrimonio paterno, non se ne giustificerebbe l'esenzione dall'imposta sul reddito, trattandosi di prestazioni di "carattere ricorrente". Ora, a proposito di questa motivazione subordinata, dev'essere ricordato all'autorità di tassazione che non è conforme alla più recente giurisprudenza.

### **E. 2.2**

Con una sentenza del 30 luglio 2009 (CDT n. 80.2008.57, in RtiD I-2010 n. 3t), questa Camera ha infatti modificato la propria giurisprudenza in merito al trattamento fiscale dell'aiuto finanziario concesso dai genitori a figli maggiorenni. Secondo l'art. 239 CO, donazione è ogni liberalità tra i vivi con la quale taluno arricchisce un altro coi propri beni senza corrispondente prestazione. Giusta il suo capoverso 3, l'adempimento di un dovere morale non costituisce invece donazione. Riallacciandosi a quest'ultima disposizione, la prassi cantonale ticinese si era, infatti, delineata nel senso di considerare le prestazioni finanziarie ricorrenti, fatte ad un parente senza obbligo legale di assistenza, come dovere morale non rientrante nel concetto di donazione ( Primi , *Le imposte di successione e di donazione ticinesi*, Agno 1995, p. 162). In una sentenza risalente al 1992, questa Camera aveva così concluso che l'aiuto finanziario regolare garantito ad un figlio maggiorenne ancora in formazione e con reddito incompleto, anche se sufficiente a garantire il suo minimo esistenziale, costituisce un reddito d'altra fonte imponibile e non una donazione (decisione CDT n. 99/92 del 29 maggio 1992, in: RDAT II-1993 n. 6t).

### **E. 2.3**

Riesaminando tale prassi nella sentenza del 2009, questa Camera ha deciso che il contributo di 24'000 franchi versato a titolo di liberalità da un genitore al proprio figlio maggiorenne, per consentirgli di avviare un'attività indipendente, si considera donazione ed è quindi esente dall'imposta sul reddito. Come accennato, la prassi precedente escludeva che le prestazioni finanziarie ricorrenti fra parenti, al di fuori dell'obbligo legale di assistenza, rientrino nel concetto di donazione perché effettuate in adempimento di un dovere morale. Tale giurisprudenza cantonale era già stata oggetto di critica in dottrina. Infatti, è vero che i contributi per il mantenimento dei figli maggiorenni agli studi imposti dall'art. 277 cpv. 2 CC sono esenti dall'imposta sul reddito, in quanto rientrano nel campo di applicazione degli art. 23 lett. e LT e 24 lett. e LIFD (decisione CDT n. 80.1997.118 del 3 settembre 1997, in: RDAT I-1998 n. 3t). Dal momento in cui la formazione possa normalmente ritenersi conclusa, le prestazioni ancora versate vanno invece considerate a tutti gli effetti una donazione ( Locher , *Kommentar zum DBG*, vol. I, Therwil/Basilea 2001, n. 41 ad art. 24 LIFD, p. 620). Alla stessa stregua delle attribuzioni dettate da altruismo ( Baddeley , in: Thévoz/Werro [a cura di], *Code des obligations I*, Basilea 2003, n. 68 ad art. 239 CO, p. 1248), le prestazioni garantite ai propri figli non rientrano automaticamente nei doveri morali di genitori con sufficienti possibilità economiche. Si aggiunga inoltre che da un punto di vista strettamente fiscale, l'adempimento di un dovere morale non esclude di per sé il carattere gratuito dell'aiuto finanziario ( Hindersmann/Myssen , op. cit., p. 150). Fanno unicamente eccezione quelle prestazioni fondate su un dovere morale talmente "forte ed unico" da essere equiparabile ad un obbligo legale. Ciò è il caso, per esempio, delle ricompense elargite ad una persona che ti ha salvato la vita, così come il sostentamento garantito ad un parente lontano caduto nel bisogno oppure ancora ad un concubino ( Casanova , *Zur Besteuerung geldwerter Leistungen unter Konkubinatspartnern*, in: *Problèmes actuels de droit fiscal*, Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson, Basilea 1995, p. 37).

### **E. 2.4**

Ne consegue che il "carattere ricorrente" delle prestazioni che fossero state versate al contribuente dal padre nel periodo fiscale litigioso non basterebbe ad escluderne il carattere di donazione. L'unica questione da decidere consiste dunque nell'accertare se sia provata l'esistenza di una donazione.

### **E. 3.1**

Secondo un consolidato principio, nella procedura fiscale l'autorità di tassazione è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre è il contribuente ad avere l'onere della prova per quei fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario (sentenza del Tribunale federale n. 2A.438/2006 del 14 dicembre 2006, in RtiD I-2007 n. 13t, consid. 3.2; DTF 133 II 153 consid. 4.3; DTF 121 II 257 consid. 4c/aa; RtiD I-2006 n. 11t, consid. 4.1; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6 a ediz., Zurigo 2002, p. 416 con rinvii). In virtù di tale principio, un contribuente, che sostiene di aver ricevuto dei pagamenti che rientrano non fra i redditi imponibili secondo la clausola generale (articoli 16 cpv. 1 LIFD e 15 cpv. 1 LT) bensì fra i redditi esenti, è tenuto alla prova di quanto afferma e deve sopportare le conseguenze se non vi riesce (cfr. la sentenza del Tribunale federale del 21 maggio 2010 n. 2C\_842/2009 consid. 3.4).

### **E. 3.2**

È comprensibile che nella fattispecie l'autorità di tassazione abbia preteso una prova particolarmente rigorosa della provenienza dei capitali che sarebbero stati donati al ricorrente. Infatti, risiedendo il preteso donante all'estero e non essendo pertanto contribuente in Svizzera, è praticamente impossibile verificare dalla sua dichiarazione fiscale se vi sia stata una corrispondente diminuzione patrimoniale. Le disposizioni che disciplinano l'assistenza amministrativa fra le autorità fiscali svizzere e quelle italiane non consentono in particolare di accedere ad informazioni di questa natura. La situazione del contribuente che pretende di aver beneficiato di una donazione da una persona residente all'estero non differisce molto da quella di chi pretende di dedurre dal suo reddito interessi passivi versati a persone fisiche o giuridiche con domicilio o sede all'estero. A tale proposito, la giurisprudenza del Tribunale federale suole affermare che, se, di norma, per un creditore domiciliato in Svizzera è sufficiente indicare semplicemente il suo nome e indirizzo, per i debiti professati verso creditori che risiedono all'estero, il fisco ha il dovere di esigere dal contribuente delle informazioni più precise e più complete, dando prova di un maggiore rigore d'indagine, così da garantire la generalità dell'imposta e la parità di trattamento tra gli amministrati (cfr. p. es. la sentenza 2P.173/2002 del 7 febbraio 2003, in: RDAT II-2003 n. 15t, consid. 3.2; sentenza 2A.129/1997 del 4 giugno 1998, in: RDAT II-1998 n. 22t, consid. 3a/bb; sentenza A.36/1984 del 21 marzo 1985, in: ASA 55 p. 137, consid. 3a e 3b ) Questa regola vale anche per provvigioni e commissioni: esigenze particolarmente severe valgono quando in discussione vi sono rapporti giuridici internazionali, viste le limitate possibilità di verifica di cui il fisco dispone nei confronti dei beneficiari all'estero. In tal caso la giurisprudenza ritiene sostanzialmente necessaria la produzione, quali mezzi di prova, dei contratti di base e delle convenzioni scritte relative alle provvigioni nonché di tutta la corrispondenza intercorsa tra i contribuenti, i destinatari dei versamenti e le banche coinvolte (sentenza del Tribunale federale 2A.523/1997 del 29 gennaio 1999, in: ASA 68 pag. 246, consid. 3c; sentenza 2A.458/2001 del 29 luglio 2002, consid. 3.2; sentenza 2A.237/2000 del 6 settembre 2000, in: RDAT I-2001 n. 18t, consid. 3c; sentenza 2C\_162/2008 del 7 luglio 2008, consid. 4.3 ).

### **E. 3.3**

Ora, è indiscutibile che il mero riferimento ad una donazione da parte del padre, contenuto nella dichiarazione fiscale presentata dal contribuente, in relazione ad un periodo fiscale durante il quale aveva sostenuto spese nettamente superiori ai suoi redditi ed al suo

patrimonio, non bastava a giustificare l'esenzione dell'importo in questione. Degli approfondimenti si giustificavano non solo perché il preteso donante risiedeva all'estero, ma anche in considerazione del fatto che lo stesso donatario si era trasferito in Svizzera da pochi anni (dimorante dal 1996 e domiciliato dal 2001). Soprattutto, non poteva lasciare indifferenti l'importanza delle spese sostenute nel periodo fiscale, rispetto alle modeste entrate ed al patrimonio dichiarati. Si giustificava quindi senz'altro la richiesta, rivolta dall'Ufficio di tassazione al contribuente, di produrre documentazione a comprova della provenienza del capitale e del suo carattere di donazione. A tal fine, l'autorità competente ha invitato il ricorrente a documentare l'accredito dell'importo donato sul suo conto come pure l'addebito dello stesso importo sul conto del padre. L'unica documentazione bancaria pervenuta è consistita dapprima in tre avvisi di accredito per un ammontare di complessivi fr. 477'000.– (rispettivamente, il 4, il 12 e il 16 giugno 2003), su un conto del ricorrente presso la succursale di \_\_\_\_\_ della \_\_\_\_\_. Si tratta di un conto che non figurava nell'elenco dei titoli allegato alla dichiarazione fiscale 2003. L'Ufficio di tassazione ha allora provveduto a chiedere al contribuente gli estratti bancari relativi al conto bancario in questione, riproponendo anche le domande relative all'addebito degli importi donati sul conto del padre. Il ricorrente ha allora fatto pervenire un estratto, da cui risulta che alla fine del 2003 sul conto \_\_\_\_\_A presso la \_\_\_\_\_ erano depositati fr. 1'910.– e che praticamente gli unici movimenti durante l'anno erano rappresentati dagli accrediti già ricordati e da addebiti per importi quasi identici, pochi giorni dopo, a favore dell'avv. \_\_\_\_\_. Quanto alla prova dell'addebito sul conto del padre, il contribuente spiegava che il donante viveva in Italia e che “lì mi sono state consegnate le somme in oggetto” (cfr. lettera del 18 aprile 2005). In seguito al reclamo del contribuente, la tesi della consegna del denaro contante e del successivo versamento sul conto dello stesso reclamante è stata sostanzialmente ribadita (cfr. lettera del 26 marzo 2009). Solo durante la procedura di ricorso dinanzi a questa Camera l'insorgente ha prodotto copiosa documentazione bancaria relativa ai movimenti su due conti, di cui è titolare \_\_\_\_\_, presso altrettante banche siciliane. Gli estratti in questione coprono un arco temporale che si estende dal 1° gennaio 2000 alla metà del 2003. I movimenti registrati sono numerosi, fino a una decina al mese. Inoltre, alcuni ulteriori avvisi di addebito documentano prelevamenti da altri conti bancari negli anni precedenti. Secondo le spiegazioni fornite contestualmente all'invio degli estratti in discussione, gli importi prelevati sarebbero dapprima stati depositati “presso la cassaforte del donante presente nella casa del signor \_\_\_\_\_”, poiché \_\_\_\_\_ doveva sostenere spese mediche ed intendeva anche acquistare una casa a \_\_\_\_\_. Questa tesi è stata sviluppata dal contribuente e dal padre, nel corso dell'udienza del 22 settembre 2010, dinanzi a questa Camera. Il padre, in particolare, ha affermato di avere “regolarmente portato in Svizzera dei contanti prelevati da diversi conti bancari in Italia e di aver depositato tali importi nella cassaforte posta nell'abitazione del figlio”.

### **E. 3.4**

Diversi elementi inducono a ritenere che la donazione da parte del padre non sia stata provata, neppure nella procedura di ricorso. Anzitutto, il calcolo delle entrate e delle uscite allestito dall'Ufficio di tassazione evidenzia un ammanco che eccede abbondantemente l'importo della pretesa donazione ricevuta nel corso del periodo fiscale. Tanto è vero che gli “altri redditi” che l'autorità fiscale ha aggiunto a quelli dichiarati ammontano a fr. 600'000.–. Ne consegue che, se anche si considerasse debitamente comprovato il mutuo del padre, poi convertito in donazione (fr. 477'000.–), vi sarebbe comunque un ulteriore ammanco di oltre 100'000 franchi, per il quale il contribuente non ha saputo fornire alcuna

spiegazione. Desta anche qualche perplessità la circostanza che il contratto di mutuo del 28 dicembre 2002 fra padre e figlio si riferisca ad un importo di fr. 800'000.–, mentre gli accrediti bancari del 2003 concernono solo fr. 477'000.–. Inoltre, gli avvisi di accredito sul conto del ricorrente presentano aspetti dubbi: come ricordato, nella dichiarazione fiscale 2003 il contribuente non aveva indicato di essere titolare di un conto presso la \_\_\_\_\_ e quando, su richiesta dell'autorità di tassazione, ha prodotto gli estratti bancari relativi, è risultato che sul conto non ci sono stati praticamente altri movimenti. È perlomeno insolito che una persona apra una relazione con un istituto bancario solo per procedere ad un paio di pagamenti nel giro di pochi giorni, tanto più che i fondi cui avrebbe attinto a tal fine giacevano, a suo dire, nella cassaforte di casa sua da un certo tempo. Ma il punto più debole è certamente rappresentato dalle spiegazioni che concernono il versamento dei capitali da parte del padre. Non ha evidentemente alcun valore probatorio la documentazione bancaria prodotta nel corso della procedura di ricorso, che propone un elenco di movimenti avvenuti nel corso di diversi anni e che non possono in alcun modo essere collegati con la pretesa donazione dal padre al ricorrente. L'unica cosa che provano è che il padre aveva una certa disponibilità di denaro, ma ciò non dimostra ancora che lo abbia dapprima prestato al figlio, nel corso del 2003, per poi donarglielo. Emerge poi anche un'incoguenza, se si confrontano la tesi sostenuta dal ricorrente, nella lettera del del 18 aprile 2005 all'Ufficio di tassazione, e quella esposta dal padre nel corso dell'udienza dinanzi alla Camera di diritto tributario. Giustificando l'impossibilità di portare la prova documentale dell'addebito del conto bancario del padre, il contribuente aveva infatti scritto di aver ricevuto il denaro in contanti dal padre "in Italia" ("li mi sono state consegnate le somme in oggetto"). Il padre ha per contro affermato in udienza di aver portato egli stesso i capitali in Svizzera, per poi depositarli nella cassaforte situata nella casa del figlio. Spiegazione che è stata accompagnata da dettagli in merito alla necessità che il padre stesso aveva di disporre di denaro contante in Svizzera, non solo in vista del progettato acquisto di un appartamento per sé ma soprattutto per sostenere le spese di ricovero in ospedale e di cura della moglie.

### **E. 3.5**

In simili circostanze, non può certo essere censurata la decisione dell'Ufficio di tassazione, che ha negato il riconoscimento della pretesa donazione da parte del padre.

### **E. 4**

Visto l'esito del ricorso, la tassa di giustizia e le spese processuali sono a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 4'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 4'100.– sono a carico del ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: -; -; -. Copia per conoscenza: - municipio di \_\_\_\_\_ presidente: \_\_\_\_\_ Il segretario: \_\_\_\_\_