

# **TI\_GERICHTE 80.2013.166 vom 3. Juni 2013**

TI Tribunale d'appello, 2013-06-03, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2013.166](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2013.166)

FR: TI\_GERICHTE 80.2013.166 du 3 juin 2013

IT: TI\_GERICHTE 80.2013.166 del 3 giugno 2013

## **Regeste**

Procedura: contestazione del conguaglio d'imposta, diritto di interporre ricorso ad un'autorità giudiziaria, competenza della CDT. Riscossione: restituzione o computo degli acconti d'imposta, periodo fiscale durante il quale i coniugi si sono separati, lacuna della legge, ripartizione per metà

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Si pone in primo luogo la questione della ricevibilità del ricorso. L'RS 1 non ha infatti adottato una decisione formale, ma si è limitata a rispondere alla contribuente con una lettera, senza indicare i rimedi giuridici.

### **E. 1.2**

Secondo l'art. 241 LT, l'imposta è riscossa conformemente alla tassazione. L'imposta ordinaria è riscossa in rate sulla base della dichiarazione d'imposta, dell'ultima tassazione o dell'importo presumibilmente dovuto. Le imposte riscosse in rate sono conteggiate in quelle dovute conformemente alla tassazione definitiva. Se l'importo riscosso è insufficiente, è chiesta la differenza; l'eccedenza è rimborsata d'ufficio con un interesse remunerativo fissato dal Consiglio di Stato. La disposizione menzionata non indica che contro il calcolo del conguaglio da pagare o dell'eccedenza da rimborsare sia dato reclamo o ricorso. Il diritto di contestare una decisione nell'ambito della riscossione dell'imposta è previsto solo nel caso della domanda di restituzione di un'imposta non dovuta o dovuta solo in parte, che il contribuente ha pagato per errore (art. 247 LT). Se la domanda di restituzione è respinta, infatti, l'interessato può avvalersi dei rimedi giuridici ammessi contro una decisione di tassazione (art. 247 cpv. 3 seconda frase LT).

### **E. 1.3**

Il 1° gennaio 2007 è entrato in vigore l'art. 29 a Cost., secondo cui nelle controversie giuridiche ognuno ha diritto al giudizio da parte di un'autorità giudiziaria. In casi eccezionali, la Confederazione e i Cantoni possono escludere per legge la via giudiziaria. L'articolo 191 b Cost. riprende questo principio e prescrive che i Cantoni devono istituire autorità giudiziarie per giudicare le controversie di diritto pubblico. Analogamente a quanto previsto espressamente dalla legge di altri cantoni (cfr. p. es. Zurigo, che ha adeguato il § 178 della legge tributaria cantonale, ammettendo il ricorso al Tribunale amministrativo contro i conteggi finali e le decisioni concernenti agevolazioni di pagamento), si deve ritenere che il diritto alla via giudiziaria imponga di ammettere la possibilità di sottoporre al giudizio di un tribunale le contestazioni che concernono le richieste di conguaglio dell'imposta cantonale e comunale (cfr. anche Berger, Gedanken zu einer Reform der Zuständigkeitsordnung in der zürcherischen Steuerrechtspflege, in ZStP 2006 p. 95 ss., in

particolare p. 110; Beusch/Bärtschi, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer – dargestellt am Beispiel des Kantons Zürich, in zsis 2006 n. 5, par. 3.2.2.2; inoltre Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3 a ediz., Zurigo 2013, n. 2 ad § 178, p. 1683). Dal 1° gennaio 2009, d'altronde, proprio per effetto dell'entrata in vigore dell'art. 29 a Cost., le decisioni con cui l'RS 1 ha respinto una domanda di condono sono impugnabili prima con reclamo alla stessa autorità e poi con ricorso dinanzi alla Camera di diritto tributario (art. 246 cpv. 3 LT).

#### **E. 1.4**

Si deve pertanto ammettere che, così come le decisioni dell'RS 1 che concernono le domande di restituzione e di condono, anche quelle che si riferiscono al calcolo del conguaglio d'imposta possano essere contestate dinanzi ad un'autorità giudiziaria. Nella fattispecie, tuttavia, l'autorità competente non solo non ha adottato una decisione su reclamo – che peraltro non sarebbe indispensabile per l'art. 29 a Cost. – ma non ha neppure adottato una decisione formale in seguito alla lettera con cui la contribuente contestava il conguaglio ricevuto. In mancanza di disposizioni procedurali specifiche, si può tuttavia ritenere che lo stesso conguaglio d'imposta del 30 aprile 2013 costituisca una decisione suscettibile di ricorso. Dal conteggio in questione e dalle considerazioni contenute nella successiva lettera dell'RS 1 si comprende infatti la posizione dell'autorità resistente, tanto è vero che la contribuente ha potuto motivare il suo ricorso. Il gravame della ricorrente è pertanto ricevibile.

#### **E. 2.1**

Nel merito, l'insorgente contesta la decisione con cui l'RS 1 ha calcolato il conguaglio dell'imposta cantonale senza tener conto degli acconti che lei stessa ha pagato nel corso del periodo fiscale 2011 per conto suo e di suo marito. Dalla lettera del 3 giugno 2013 dell'autorità di riscossione si evince che quest'ultima ha computato gli acconti in discussione nel calcolo del conguaglio del marito nel frattempo separato.

#### **E. 2.2**

Il problema dell'attribuzione degli acconti, che i coniugi hanno pagato prima della caduta della responsabilità solidale, in relazione ad un debito d'imposta comune, può essere risolto in diversi modi. Una prima possibilità è quella di attribuire metà degli acconti a ciascuno dei coniugi, conformandosi alla concezione del diritto matrimoniale ed in particolare al regime matrimoniale della partecipazione agli acquisti (Rajower/Weber-Rajower, Ehegatten- und Erbenhaftung im Recht der direkten Steuern, in IFF Forum 2009 p. 168 ss., in particolare p. 180). Questa soluzione è d'altronde codificata nelle leggi tributarie di diversi cantoni (p. es. Friburgo [art. 209 cpv. 2 LT-FR; v. anche la sentenza del 16 dicembre 2011 del Tribunale cantonale, in RF 67/2012, p. 361], Vallese [art. 168 bis LT-VS], Giura [art. 177 d cpv. 2 LT-JU]); nella maggior parte dei casi, quale eccezione alla regola descritta, è ammessa tuttavia una diversa ripartizione, se i coniugi presentano per tempo una convenzione in tal senso (p. es. Zurigo [§ 180 LT-ZH], Berna [art. 245 cpv. 2 LT-BE], Argovia [§ 228 LT-AG], San Gallo [art. 219 LT-SG], Lucerna [§ 194 cpv. 4 LT-LU], Neuchâtel [art. 237 cpv. 2 LT-NE; v. anche la sentenza del 29 luglio 2008 del Tribunale amministrativo cantonale, in RJN 2008 p. 330 = RDAF 2009 II 63], Vaud [art. 227 cpv. 2 e 3 LT-VD], Ginevra [art. 31 cpv. 2 della Loi relative à la perception et aux garanties des personnes physiques et des personnes morales]; cfr. anche de Vries Reilingh, Les

conséquences fiscales en cas de séparation et de divorce: mode d'emploi pour le praticien, in AJP 2010 p. 267 ss., in particolare p. 272 s.).

### **E. 2.3**

Un'altra opzione consiste nel ripartire fra i coniugi gli acconti pagati in proporzione alle rispettive quote di responsabilità per l'imposta complessiva. In questa direzione è andato, in tempi relativamente recenti, il legislatore bernese, introducendo una disposizione specifica per la ripartizione degli importi pagati congiuntamente dai coniugi durante l'anno del loro divorzio o della loro separazione. La modifica legislativa si fonda sul presupposto che la ripartizione per metà tra i coniugi degli acconti pagati congiuntamente nella maggior parte dei casi non sia equa, per il fatto che di solito i rispettivi redditi sono diversi, con la conseguenza che devono poi procedere ad una compensazione fra loro. Si è quindi ritenuto che solo una ripartizione in proporzione ai rispettivi elementi imponibili fosse equa. Così è stato introdotto il nuovo art. 233 cpv. 3 LT-BE, che impone la ripartizione fra i coniugi in proporzione alla parte di cui ognuno dei due risponde secondo l'art. 15 cpv. 2, cioè secondo le regole applicabili in caso di decadenza della responsabilità solidale. L'art. 233 cpv. 4 LT-BE precisa a tale riguardo che le quote rispettive dei coniugi sono stabilite sulla base dell'ultima tassazione comune disponibile. In altre parole, la ripartizione degli acconti pagati durante l'anno in cui interviene la separazione o il divorzio si fonda sui dati delle tassazioni dei periodi fiscali precedenti, quando i coniugi erano ancora imposti congiuntamente. In tal modo, si tiene conto anche dell'esigenza, per l'autorità fiscale, di rispettare il segreto fiscale, dal momento che nel periodo durante il quale interviene la separazione i coniugi sono già tassati separatamente (cfr. al riguardo Langenegger, in: Leuch/Kästli/Langenegger [a cura di], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Muri-Berna 2011, n. 13 ad art. 233, p. 692). Nel Canton Basilea Città, la legge tributaria prevede che la restituzione a coniugi separati o divorziati di imposte che erano state ancora riscosse congiuntamente, avviene in base alla ripartizione da loro richiesta di comune accordo; in mancanza di un simile accordo, la restituzione avviene in proporzione alle rispettive quote dell'imposta complessiva (§ 202 cpv. 4 ultima frase LT-BS).

### **E. 2.4**

Un'ultima possibilità consiste nell'attribuire i pagamenti al coniuge che ha pagato gli anticipi o per conto del quale sono stati pagati. Una tale soluzione richiede un'interpretazione estremamente estensiva dell'art. 13 cpv. 2 LIFD, secondo cui "la responsabilità solidale dei coniugi separati legalmente o di fatto decade anche per tutti gli ammontari di imposta ancora dovuti"; presuppone infatti che la decadenza della responsabilità solidale si estenda non solo ai debiti d'imposta già esistenti al momento in cui si verifica la separazione ma anche a quelli che devono ancora essere accertati (Rajower/Weber-Rajower, Ehegatten- und Erbenhaftung im Recht der direkten Steuern, in IFF Forum 2009 p. 168 ss., in particolare p. 180).

### **E. 2.5**

La legge sull'imposta federale diretta (LIFD) non contiene alcuna disposizione che concerne tale aspetto. È anche vero che il problema è meno sensibile rispetto a quanto si verifica nell'ambito dell'imposta cantonale, per il fatto che il termine generale di scadenza dell'IFD è il 1° marzo dell'anno civile successivo a quello fiscale (art. 1 cpv. 1 prima frase dell'Ordinanza del 10 dicembre 1992 sulla scadenza e gli interessi nell'imposta federale diretta; RS 642.124). Di conseguenza, nel regime di tassazione annuale postnumerando ,

ormai vigente in tutti i cantoni, due coniugi che si separano durante il periodo fiscale pagano l'IFD, perlopiù in base ad un calcolo provvisorio, solo nella primavera dell'anno successivo. In una sentenza del 18 febbraio 2003, il Tribunale federale si è confrontato con il caso di una coppia di coniugi separati ai quali doveva essere restituita l'imposta federale diretta (StE 2003 99.2 n. 20 = ASA 73 p. 646 = RDAF 2003 II 337). Nel caso concreto, vigente ancora il sistema biennale praenumerando, i coniugi si erano separati l'8 febbraio 1996 ed il 26 marzo 1996 il marito aveva versato un acconto di fr. 24'668.-. Il 17 aprile 1998 era poi stata notificata la decisione di tassazione per il periodo dal 1° gennaio 1995 all'8 febbraio 1996, cioè per un periodo in cui i coniugi vivevano ancora insieme, commisurando l'imposta in zero franchi. L'Alta Corte ha confermato la decisione dell'autorità fiscale cantonale, che aveva rimborsato l'intera somma al marito, sottolineando che si trattava di un'imposta ancora tassata congiuntamente, per la quale tuttavia la responsabilità solidale era decaduta nel momento in cui era avvenuto il pagamento. Ha pertanto ritenuto che non si giustificasse la suddivisione per metà alla moglie, che non aveva contribuito al pagamento. In dottrina, si sottolinea che con questa sentenza il Tribunale federale non ha tuttavia sanzionato diverse modalità di ripartizione schematica, in particolare quella per metà, facendo notare in particolar modo che in una sentenza successiva la stessa Alta Corte ha affermato che la sorte degli acconti versati da un coniuge doveva essere disciplinata nell'ambito della liquidazione del regime matrimoniale ( de Vries Reilingh, op. cit., p. 273 nota 42, con riferimento alla sentenza del Tribunale federale del 18 gennaio 2007, in RF 62/2007 p. 352 consid. 5.2).

### **E. 3.1**

L'RS 1 non ha trasmesso alla Camera alcun atto relativo alla procedura di riscossione litigiosa. Dai documenti allegati al ricorso si evince tuttavia che i coniugi \_\_\_\_\_ si sono separati il 15 settembre 2011 (cfr. verbale di udienza del 31 gennaio 2012 della Pretura di \_\_\_\_\_). Gli acconti dell'imposta cantonale 2011 (tre rate di fr. 158.- ciascuna, ancora indirizzate congiuntamente ai coniugi) sono stati pagati rispettivamente il 18 maggio 2011, l'8 agosto 2011 e il 7 ottobre 2011 (cfr. ricevute postali allegate al ricorso). Il 27 marzo 2013 l'Ufficio di tassazione di \_\_\_\_\_ ha notificato alla ricorrente la tassazione IC 2011, basata solo sui suoi elementi imponibili, commisurando l'imposta da lei dovuta in fr. 611.05. Il successivo 30 aprile 2013 \_\_\_\_\_ RS 1 le ha notificato il conguaglio dell'imposta cantonale 2011, senza computare alcun acconto d'imposta.

### **E. 3.2**

Diversamente dalla legge degli altri cantoni, la legge tributaria ticinese non contiene alcuna disposizione in merito alle modalità di restituzione o di computo degli acconti pagati dai coniugi per il periodo durante il quale è intervenuta la separazione o il divorzio ed eventualmente anche per periodi precedenti. Ciò non toglie che la decisione contestata, con la quale l'RS 1 ha computato (o restituito) tutti gli acconti al marito separato della ricorrente, non può essere condivisa. Sia che si voglia seguire la soluzione più semplice, scelta peraltro dalla maggior parte dei cantoni, consistente nella suddivisione per metà ciascuno degli acconti pagati, sia che si preferisca quella più elaborata e precisa, consistente nella ripartizione in base alle quote di responsabilità per l'imposta complessiva, in alcun modo si giustifica il rimborso di tutti gli acconti ad un solo coniuge. Volendo superare le riserve di principio che solleva (v. supra, consid. 2.4), una simile soluzione potrebbe tutt'al più essere applicata, se si potesse verificare concretamente chi ha versato le rate d'acconto ancora intestate congiuntamente ai coniugi. Nella fattispecie, tuttavia, si è potuto constatare

dal ricorso che le rate in discussione sono state tutte versate proprio dalla ricorrente, cioè dal coniuge al quale non sono state poi restituite o attribuite in sede di conguaglio. Non si può del resto mettere in dubbio la circostanza che l'autorità di tassazione fosse a conoscenza dell'avvenuta separazione dei coniugi nel corso del 2011, considerato il fatto che ha proceduto alla loro tassazione separata per il periodo fiscale stesso.

### **E. 3.3**

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, un testo legale soffre di una lacuna, alla quale il giudice deve rimediare secondo la regola generale posta dall'art. 1 cpv. 2 CC, quando lascia irrisolta una questione giuridica che la sua applicazione solleva inevitabilmente e che una soluzione non può essere dedotta né dal testo né dall'interpretazione della legge ( lacuna propria ; DTF 125 III 425 consid. 3a; 117 III 3 consid. 2b) oppure quando, a causa di un'incongruenza del legislatore, omette di disciplinare un quesito, la cui soluzione scaturisce dalle idee e dagli scopi di quest'ultimo. Per converso, il giudice non può supplire al silenzio della legge quando la lacuna è stata voluta dal legislatore ( silenzio qualificato ) e corrisponde a una norma negativa oppure quando l'omissione consiste nella mancanza di una regola desiderabile ( lacuna impropria ), perché in tal caso si sostituirebbe al legislatore; egli può tuttavia farlo se costituisce abuso di diritto o addirittura viola la Costituzione invocare il senso considerato determinante della normativa (DTF 126 II 71 consid. 6d p. 80; 124 V 271 consid. 2a, 346 consid. 3b/aa).

### **E. 3.4**

Si deve ritenere che nella fattispecie vi sia una lacuna propria, che come tale deve essere colmata. Infatti, la restituzione, o l'attribuzione in sede di calcolo dei conguagli, degli acconti pagati dai coniugi che si sono in seguito separati solleva un problema che deve essere disciplinato. La soluzione più conforme alle esigenze di tutte le parti coinvolte (contribuente e coniuge, autorità fiscale) consisterebbe nel conformarsi alle indicazioni fornite dagli stessi coniugi. Come si è visto esaminando la disciplina prevista dagli altri cantoni, nella maggior parte dei casi, anche laddove in linea di principio è prevista la ripartizione per metà, è ammessa tuttavia una diversa ripartizione, se i coniugi presentano per tempo una convenzione in tal senso. Nel caso in esame, con il verbale dell'udienza tenutasi il 31 gennaio 2012 dinanzi al pretore, i coniugi \_\_\_\_\_ hanno convenuto la suddivisione delle imposte per l'anno 2011 "in funzione delle rispettive entrate per quell'anno". Non è tuttavia noto, anche perché, come già rilevato, l'RS 1 non ha trasmesso gli atti alla Camera di diritto tributario, se ed eventualmente quando il suddetto verbale sia stato trasmesso all'autorità di tassazione. L'accordo non fa tuttavia riferimento agli acconti, già pagati a tale momento, ma si limita a pronunciarsi sulla suddivisione delle imposte, che peraltro non ha dovuto essere attuata, giacché per il 2011 i coniugi sono già stati imposti separatamente. Per essere determinante ai fini della ripartizione degli acconti, il verbale avrebbe dovuto fare riferimento espressamente alla circostanza che gli stessi erano stati pagati dalla ricorrente e che pertanto avrebbero dovuto essere a lei restituiti (o computati sul suo debito d'imposta). Poiché la soluzione adottata dalla maggior parte dei cantoni consiste nella ripartizione per metà fra i coniugi, si ritiene equo anche in questo caso un simile criterio di attribuzione degli acconti pagati.

### **E. 3.5**

L'RS 1 notificherà pertanto alla ricorrente un nuovo conguaglio dell'imposta cantonale 2011, computando gli acconti già pagati nella misura di fr. 237.– (la metà di fr. 474.–).

Restano riservate ulteriori pretese della ricorrente nei confronti dell'ex coniuge, da far valere tuttavia in altra sede.

#### **E. 4**

Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Alla ricorrente è riconosciuta un'indennità per ripetibili. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, il conguaglio del 30 aprile 2013 è annullato. L'RS 1 notificherà alla ricorrente un nuovo conguaglio, computando gli acconti già pagati nella misura di fr. 237.– 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Alla ricorrente è riconosciuta un'indennità di fr. 400.– per ripetibili. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 82 ss. LTF). \_\_\_\_\_ Copia per conoscenza: - municipio di. 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.