

TI_GERICHTE 80.2014.308 vom 4. November 2014

TI Tribunale d'appello, 2014-11-04, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2014.308

FR: TI_GERICHTE 80.2014.308 du 4 novembre 2014

IT: TI_GERICHTE 80.2014.308 del 4 novembre 2014

Regeste

Imposte alla fonte: procedura, mancata collaborazione del debitore, tassazione d'ufficio, fase non contenziosa, "avviso" di tassazione prima della decisione, annullamento della decisione

Erwägungen

E. 1.1

Secondo gli art. 91 LIFD e 114 LT, i lavoratori che, senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera, vi esercitano un'attività lucrativa dipendente durante brevi periodi, durante la settimana oppure come frontalieri, sono assoggettati all'imposta alla fonte sul reddito della loro attività, conformemente agli articoli 83-86 LIFD e 101-111 LT.

E. 1.2

L'art. 84 cpv. 1 LIFD (cfr. art. 105 cpv. 1 LT) [prestazioni imponibili] stabilisce che l'imposta alla fonte è calcolata sui proventi lordi. Il capoverso 2 della norma prevede che sono imponibili tutti i proventi di un'attività dipendente, compresi i proventi accessori, quali indennità per prestazioni straordinarie, provvigioni, assegni, premi per anzianità di servizio, gratificazioni, mance, tantièmes, vantaggi valutabili in denaro risultanti da partecipazioni di collaboratore e altri vantaggi valutabili in denaro come anche i proventi compensativi quali le indennità giornaliere versate da assicurazioni contro le malattie, da assicurazioni contro gli infortuni o dall'assicurazione contro la disoccupazione.

E. 1.3.1

Secondo l'art. 100 cpv. 1 LIFD, per l'imposta federale diretta, e l'art. 121 cpv. 1 LT, per l'imposta cantonale, 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, 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 ritenuta 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; d. versare la quota proporzionale dell'imposta sulle opzioni di collaboratore esercitate all'estero; il datore di lavoro deve la quota proporzionale dell'imposta anche se il vantaggio valutabile in denaro è versato da una società estera del gruppo. L'art. 100 cpv. 2 LIFD prevede che il debitore della prestazione imponibile sia responsabile del pagamento dell'imposta alla fonte. Per il diritto cantonale, 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 (art. 121 cpv. 3 LT).

E. 1.3.2

Il debitore della prestazione imponibile è la persona che versa al contribuente le prestazioni dovute o verso il quale ha un debito. Si tratta quindi del datore di lavoro nel caso del contratto di lavoro. Il debitore può quindi essere una persona fisica o anche una persona giuridica. Il debitore della prestazione imponibile ha innanzitutto l'obbligo di trattenere l'imposta dovuta alla scadenza delle prestazioni in denaro e di prelevare dal lavoratore l'imposta dovuta sulle altre prestazioni (prestazioni in natura e le mance). Il debitore della prestazione deve parimenti consegnare al contribuente un'attestazione indicante l'ammontare dell'imposta trattenuta. Questo documento ha come scopo di informare il contribuente sull'importo della trattenuta d'imposta e di permettergli, in caso di contestazione, di esigere che l'autorità fiscale adotti una decisione relativa all'esistenza e all'estensione dell'imposizione ai sensi dell'art. 137 cpv. 1 LIFD e dell'art. 210 cpv. 1 LT. L'attestazione equivale al certificato di salario nell'ambito della procedura ordinaria. A seconda del momento in cui la stessa viene rilasciata, si tratterà di un'attestazione (alla scadenza del salario) oppure di un conteggio (alla fine dell'anno civile oppure del rapporto di lavoro). Il debitore della prestazione ha inoltre l'obbligo: di versare periodicamente le imposte all'autorità fiscale competente, stabilire i relativi conteggi, permettere al fisco di consultare tutti i documenti utili che sono necessari per la riscossione dell'imposta. Normalmente i conteggi devono essere effettuati mensilmente, oppure in casi ben precisi trimestralmente. Di norma i conteggi devono essere trasmessi all'amministrazione fiscale competente nei quindici giorni a seguito dello spirare del periodo di conteggio. La sostituzione fiscale implica, dal punto di vista materiale, che il debitore della prestazione imponibile sia responsabile del pagamento dell'imposta alla fonte (Pedroli, in: Yersin / Noël [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct , Basilea 2008, n. 4 ad art. 100 LIFD e n. 5 – 12 ad art. 88 LIFD).

E. 1.4.1

Secondo l'art. 136 LIFD e l'art. 209 LT, il contribuente e il debitore della prestazione imponibile devono fornire a richiesta alle autorità di tassazione ogni informazione orale e scritta sugli elementi determinanti ai fini della riscossione dell'imposta alla fonte. Gli articoli 123 – 129 LIFD e 196 – 203 LT sono applicabili per analogia.

E. 1.4.2

Il debitore della prestazione imponibile ha gli obblighi formali e materiali che sono connessi al rapporto giuridico d'imposta, al posto del contribuente. La sostituzione fiscale è cumulativa dal punto di vista formale, poiché il contribuente ha, malgrado tutto, determinati obblighi procedurali. La questione che si pone, quando il debitore della prestazione imponibile non adempie ai suoi obblighi di consegnare al lavoratore l'attestazione indicante l'ammontare dell'imposta trattenuta, di versare periodicamente le imposte all'autorità fiscale competente e di trasmettere i conteggi relativi (art. 88 cpv. 1 LIFD e art. 100 cpv. 1 LIFD e 121 cpv. 1 LT), è se l'autorità fiscale possa applicare gli articoli 130 cpv. 2 LIFD e 204 cpv. 2 LT, che prevedono la tassazione d'ufficio. Tale disposizione non rientra infatti tra quelle applicabili per analogia (art. 123 -129 LIFD e 196 – 203 LT). Tuttavia, analogamente all'imposta preventiva, bisogna concludere che, anche se la legge non prevede espressamente una tassazione d'ufficio, la competenza dell'autorità fiscale a procedervi deve essere considerata come implicita, visto l'obbligo del contribuente di fornire le informazioni e la competenza dell'autorità fiscale di prendere tutte le decisioni che sono necessarie per la riscossione dell'imposta. Nel caso dell'imposta alla fonte bisogna

– ad ogni modo – tenere in considerazione il fatto che il debitore dell'imposta non si identifica con il contribuente. L'autorità fiscale deve quindi garantire il diritto di essere sentito di quest'ultimo, per evitare che subisca le conseguenze di una violazione degli obblighi di procedura che incombono al debitore della prestazione imponibile. Prima di procedere ad una tassazione d'ufficio, il fisco deve quindi inviare una diffida al debitore della prestazione imponibile e parimenti al contribuente, per avvertirli delle conseguenze dell'omissione di collaborazione e di quelle della tassazione d'ufficio (Pedrolì, op. cit., n. 5 – 12 ad art. 136 LIFD).

E. 2.1

Nella fattispecie, l'Ufficio imposte alla fonte ha notificato alla ricorrente una decisione di tassazione d'ufficio, attribuendole un termine di reclamo di trenta giorni. Il reclamo è poi stato dichiarato tardivo, in quanto il conteggio è stato inviato dopo la scadenza del termine di reclamo di trenta giorni. Si tratta di verificare se la tassazione d'ufficio intrapresa dall'autorità fiscale costituisca una decisione formale, suscettibile di reclamo.

E. 2.2

Il sistema di imposizione alla fonte si differenzia in maniera marcata da quello delle imposte ordinarie sul reddito e sulla sostanza. Quest'ultimo si basa infatti su una procedura di tassazione mista, mentre il primo si fonda sul principio dell'autotassazione. La procedura in materia di imposte alla fonte deve tener conto in maniera conseguente di questa particolarità e, per ragioni di praticabilità, richiede soluzioni facili e schematiche (sentenza del Tribunale federale n. 2C_673/2008 del 9 febbraio 2009, in DTF 135 II 274 consid. 3.3 e riferimenti citati). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, di principio l'autotassazione non rappresenta una sorta di decisione per sé stessa poiché né il contribuente né il debitore della prestazione imponibile hanno la potestà di emanare decisioni (DTF 135 II 274 consid. 5.3.1, con riferimento alla sentenza 2A.320/2002 / 2A.326/2002 del 2 giugno 2003 consid. 3.4.3.4, in ASA 74 pag. 666).

E. 2.3

L'intervento dell'autorità fiscale nello svolgimento della procedura di autotassazione, mediante la notificazione di una decisione, presuppone pertanto che il debitore della prestazione imponibile non abbia operato oppure abbia operato solo in parte la ritenuta d'imposta (articoli 138 LIFD e 211 LT) o che vi sia una "contestazione sulla ritenuta d'imposta", in seguito alla quale il contribuente o il debitore della prestazione imponibile esige dall'autorità di tassazione una decisione in merito all'esistenza e all'estensione dell'assoggettamento (articoli 137 LIFD e 210 LT). Come già accennato, la normativa sulle imposte alla fonte non prevede per contro una decisione dell'autorità fiscale in merito alla tassazione d'ufficio, che può tuttavia rivelarsi necessaria in caso di inadempimento degli obblighi del debitore dell'imposta e che in sé è ammessa pertanto dalla dottrina e dalla prassi. Si può allora fare riferimento, per analogia, a quanto prevedono le leggi che disciplinano altre imposte che a loro volta prevedono una procedura di autotassazione.

E. 2.4.1

Non solo nell'ambito della già evocata imposta preventiva, ma anche nell'applicazione dell'imposta federale di bollo, è ammesso, sebbene non espressamente previsto dalla legge, che l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) possa procedere ad una tassazione per apprezzamento, nel caso in cui il contribuente rifiuti di adempiere i suoi obblighi (Hochreutener , La procédure de taxation dans le domaine des droits de timbre et

de l'impôt anticipé, in: OREF [a cura di], Les procédures en droit fiscal, 2 a ediz., Berna 2005, p. 484). Il dovere dell'AFC di intraprendere una tassazione d'ufficio è per contro espressamente disciplinato nella Legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA; RS 641.20). Secondo l'art. 79 cpv. 1 LIVA, infatti, se i documenti contabili non esistono o sono incompleti o se le indicazioni presentate dal contribuente non corrispondono manifestamente alla realtà, l'AFC esegue una tassazione d'ufficio nei limiti del suo potere d'apprezzamento.

E. 2.4.2

Nel quadro dell'IVA, si distinguono due forme di tassazione d'ufficio: · la tassazione "interna" viene intrapresa quando il contribuente non ha adempiuto i suoi obblighi di registrazione e di rendicontazione. In tal caso, l'AFC procede ad una stima "grossolana" della cifra d'affari, riservandosi tuttavia un successivo controllo presso il contribuente; · la tassazione "esterna" consiste appunto nel controllo che viene eseguito presso il contribuente (cfr. p. es. la sentenza del Tribunale amministrativo federale A-1641/2006 del 22 settembre 2008, consid. 4; inoltre: Mollard, TVA et taxation par estimation, in ASA 69 p. 511 ss., in particolare pp. 520-522). La tassazione d'ufficio interna può diventare una tassazione definitiva, se passa in giudicato e se l'AFC rinuncia poi ad un controllo presso il contribuente. La riserva del successivo controllo ha appunto lo scopo di impedire che la res iudicata della decisione si opponga ad un successivo controllo (cfr. la sentenza del 22 settembre 2008 citata, consid. 4.3 in fine).

E. 2.4.3

Fino al 21 marzo 2014, quando il Tribunale federale ha sciolto i dubbi in una sentenza di principio, è stato controverso se l'avviso di tassazione, che interviene al termine di un controllo fiscale o in caso di tassazione d'ufficio costituisca come tale una decisione o se preceda invece la fase decisionale, mirando a facilitare l'instaurarsi di un dialogo informale fra contribuente e amministrazione. In effetti, per l'art. 43 cpv. 1 LIVA, il credito fiscale passa in giudicato mediante: a. una decisione passata in giudicato, una decisione su reclamo passata in giudicato o una sentenza passata in giudicato; b. il riconoscimento scritto o il pagamento senza riserve da parte del contribuente di un avviso di tassazione ; c. l'inizio della prescrizione del diritto di tassazione. Sino al passaggio in giudicato i rendiconti presentati e gli importi versati possono essere corretti (art. 43 cpv. 2 LIVA). Le lettere a e b dell'art. 43 cpv. 1 LIVA distinguono dunque fra una "decisione" e un "avviso di tassazione". Il Tribunale amministrativo federale, prima (sentenza A-707/2013 del 23 luglio 2013), e il Tribunale federale, poi (DTF 140 II 202), hanno sottolineato come dai materiali legislativi si evinca che l'idea del legislatore era di lasciare al contribuente stesso la decisione se aprire o meno una procedura amministrativa. Tale libertà di scelta presuppone però che gli "avvisi di tassazione" non siano delle decisioni. L'AFC non ha pertanto la facoltà di adottare degli avvisi di tassazione qualificati, suscettibili di acquisire la qualità di decisioni grazie al rispetto dei requisiti di forma previsti dalla procedura amministrativa. Anche se è motivato e munito dell'indicazione dei rimedi giuridici, un avviso di tassazione non costituisce dunque una decisione secondo l'art. 81 cpv. 1 LIVA. La notificazione di un avviso di tassazione non implica che il credito fiscale passi in giudicato. Il fatto che il contribuente non reagisca al ricevimento di un avviso di tassazione non ha pertanto alcuna conseguenza sotto questo profilo. In presenza di un avviso di tassazione, solo il riconoscimento scritto o il pagamento senza riserve da parte del contribuente dell'importo che figura nell'avviso comporta che il credito fiscale passi in giudicato (May Canellas , in:

Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [a cura di], Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWStG]/Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA], Basilea 2015, n. 16 ad art. 43 LIVA, p. 956). Naturalmente, se l'AFC adottasse una decisione in seguito all'avviso di tassazione (a condizione ovviamente che il credito fiscale non sia già passato in giudicato, in seguito al riconoscimento scritto o al pagamento senza riserve da parte del contribuente), troverebbe applicazione la lettera a dell'art. 43 cpv. 1 LIVA e non più la lettera b (May Canellas , op. cit., n. 17 ad art. 43 LIVA, p. 956).

E. 2.4.4

Nella sua sentenza, con cui ha negato la natura di decisione agli avvisi di tassazione, il Tribunale federale ha fra l'altro sottolineato come non appaia insolito, tenuto conto della responsabilità attribuita al contribuente in un sistema fondato sull'autotassazione, che il legislatore consenta al contribuente, prima dell'avvio di una procedura contenziosa, di ricercare il dialogo informale con il fisco, per esporgli la sua posizione (DTF 140 II 202 consid. 5.4). La tassazione per apprezzamento prevede dunque dapprima una fase non contenziosa, che può poi essere seguita, a determinate condizioni, da una fase contenziosa (cfr. anche Mollard , op. cit., p. 521).

E. 2.5

Tornando all'imposta alla fonte prevista dalle leggi sulle imposte dirette, si è già rilevato come le stesse non prevedano alcuna disposizione in merito alla tassazione d'ufficio, che è tuttavia ammessa dalla prassi per analogia. Dall'altra parte, le decisioni sono previste essenzialmente quando è lo stesso debitore dell'imposta o il contribuente ad esigerle (articoli 137 LIFD e 210 LT). Anche per il caso del pagamento degli arretrati, previsto dagli articoli 138 cpv. 1 LIFD e 211 cpv. 1 LT e corrispondente nella sua sostanza al controllo istituito dall'art. 78 LIVA, la legge si limita a stabilire 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. Nulla è precisato in merito allo svolgimento di tale procedura. Considerata la natura del sistema di accertamento e di riscossione, che come per l'IVA si basa sull'autotassazione, si deve ritenere che anche nel caso dell'imposta alla fonte la procedura contenziosa debba essere avviata solo quando il dialogo fra le parti (fisco, da una parte, e debitore dell'imposta e/o contribuente, dall'altra) non abbia più prospettive.

E. 2.6

Nella fattispecie, la società debitrice dell'imposta ha omissso di presentare il conteggio annuale delle imposte trattenute nel 2013. Il 9 maggio 2014 è stata diffidata e il 13 giugno 2014 le è stata inflitta una multa disciplinare di 300 franchi. Con decisione del 16 settembre 2014, l'Ufficio imposte alla fonte, "calcolata, in base agli atti a disposizione della Divisione delle contribuzioni, in CHF 7'500.00 l'imposta che presumibilmente avrebbe dovuto essere trattenuta", ha deciso che la società fosse tenuta a versare l'importo di fr. 5'173.30, pari alla differenza fra tale somma e gli acconti trimestrali già pagati. La decisione precisava che era "riservata l'emissione di una risoluzione suppletiva nel caso in cui dovesse risultare più tardi, in base a successivi accertamenti, che l'importo fissato con la presente risoluzione è inferiore all'imposta realmente dovuta". Inoltre, attribuiva alla debitrice dell'imposta un termine di trenta giorni per interporre reclamo contro la decisione stessa. Quella intrapresa dall'Ufficio imposte alla fonte è pertanto una tassazione d'ufficio "interna", cioè l'apprezzamento è stabilito sulla base degli elementi a disposizione dell'autorità fiscale,

senza aver esperito una verifica presso il debitore dell'imposta. Tanto è vero che, come si verifica nel caso della tassazione interna nell'ambito dell'IVA, l'autorità si è riservata una "risoluzione suppletiva", in seguito a eventuali "successivi accertamenti", che non possono che corrispondere all'esito di un successivo controllo.

E. 2.7

Analogamente a quanto si verifica nell'ambito della procedura relativa all'imposta sul valore aggiunto, anche in questo contesto si giustifica la conclusione che l'autorità di tassazione debba dapprima notificare un avviso di tassazione, che non equivale ancora ad una decisione di tassazione, suscettibile di reclamo. Tale soluzione si impone a fortiori in materia di imposta alla fonte, pensando al fatto, già ricordato (v. supra, consid. 1.4.2), che il debitore dell'imposta non si identifica con il contribuente e che, di conseguenza, l'autorità fiscale deve garantire il diritto di essere sentito di quest'ultimo, per evitare che subisca le conseguenze di una violazione degli obblighi di procedura che incombono al debitore della prestazione imponibile. Come già rilevato, prima di procedere ad una tassazione d'ufficio, il fisco deve quindi inviare una diffida non solo al debitore della prestazione imponibile ma anche al contribuente. È vero che anche l'IVA è destinata ad essere traslata sul consumatore finale, ma nel caso dell'imposta alla fonte la traslazione è più immediata, almeno fintantoché il contribuente rimane alle dipendenze del debitore dell'imposta.

E. 2.8

Ci si domanda quanto tempo debba intercorrere fra la notificazione dell'avviso di tassazione e l'avvio del vero e proprio procedimento contenzioso, che si concretizza in particolar modo nella notificazione della decisione di tassazione per apprezzamento. Sempre per analogia con l'imposta sul valore aggiunto, si deve ritenere che, con l'avviso di tassazione, l'autorità fiscale attribuisca al debitore dell'imposta un termine per riconoscere per iscritto o per pagare senza riserve oppure per esigere "una decisione in merito all'esistenza e all'estensione dell'assoggettamento" (articoli 137 LIFD e 210 LT). Scaduto il termine attribuitogli, se il debitore non ha reagito in alcun modo, l'Ufficio imposte alla fonte potrà evidentemente notificare una decisione di tassazione d'ufficio, questa volta suscettibile di reclamo.

E. 2.9

Tornando alla fattispecie in esame, il 22 ottobre 2014 la ricorrente ha inoltrato all'Ufficio delle imposte alla fonte il conteggio annuale della trattenuta d'imposta per il 2013, da cui risultava un debito fiscale di fr. 3'315.85. In queste circostanze, sebbene il termine di trenta giorni dalla notificazione dell'avviso di tassazione (datato 16 settembre 2014) fosse scaduto da alcuni giorni, bisogna constatare che per finire il debitore dell'imposta ha adempiuto gli obblighi a suo carico, prima ancora che fosse promossa la fase contenziosa della procedura. Può essere lasciata aperta la questione se il conteggio possa essere semplicemente considerato come pervenuto tempestivamente oppure se l'Ufficio competente debba adottare una decisione, nella quale fissa il credito d'imposta riprendendo gli importi dal conteggio inoltrato (Mollard, op. cit., p. 528). In entrambi i casi, infatti, il credito fiscale sarà stabilito nella stessa misura, riservato un successivo controllo o, secondo la terminologia dell'imposta sul valore aggiunto, una tassazione "esterna".

E. 2.10

Ne consegue che la decisione impugnata, che ha dichiarato irricevibile il reclamo della ricorrente, è annullata. La decisione del 16 settembre 2014, contro cui la debitrice

dell'imposta aveva interposto il reclamo dichiarato irricevibile dall'Ufficio imposte alla fonte, si deve per contro considerare come un avviso di tassazione, nell'ambito della fase non contenziosa della procedura. Essendo pervenuto poi il conteggio annuale, quest'ultimo rende di fatto irrilevante l'avviso di tassazione stesso.

E. 3

Visto l'esito del ricorso, 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. La decisione su reclamo del

E. 4

novembre 2014 è annullata. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 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: - - - Per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II
presidente: La segretaria:

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