

# TI\_GERICHTE 80.2014.335 vom 9. Dezember 2014

TI Tribunale d'appello, 2014-12-09, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2014.335](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2014.335)

FR: TI\_GERICHTE 80.2014.335 du 9 décembre 2014

IT: TI\_GERICHTE 80.2014.335 del 9 dicembre 2014

## Regeste

Imposta alla fonte: correzione dell'aliquota, deduzioni ulteriori, termine per l'istanza, entro il 31 marzo dell'anno successivo, istanza irricevibile

## Erwägungen

### E. 16

gennaio 2015, l'Ufficio delle imposte alla fonte propone di respingere il reclamo. Rileva che una fattispecie analoga è già stata oggetto di un ricorso presso il Tribunale federale (sentenza 2C\_684/2012 del 5 marzo 2013), il quale avrebbe “stabilito che deduzioni non comprese nel calcolo delle aliquote riguardanti gli assoggettati alla fonte, devono essere imperativamente richieste entro il 31 marzo dell'anno che segue la scadenza della prestazione”, aggiungendo altresì che “accordare all'assoggettato alla fonte un termine più ampio per l'inoltro della richiesta porterebbe ad una disparità di trattamento con i contribuenti tassati secondo la procedura ordinaria. Procedura che prevede termini perentori ben più stretti”. In merito alla richiesta che il ricorrente sostiene di aver inoltrato nel mese di novembre 2006, l'Ufficio delle imposte alla fonte osserva dapprima che l'istanza era stata presentata dal datore di lavoro, \_\_\_\_\_ SA, e non dal contribuente stesso. Precisa poi che, con questa istanza, era stata chiesta l'applicazione al ricorrente dell'aliquota per coniugati e persone con figli a carico. L'istanza era quindi stata respinta, ritenuto come il ricorrente risultava essere celibe e senza alcun figlio a carico vivente nella stessa economia domestica. Sottolinea pertanto come dal ricorrente non era stata ricevuta alcuna “richiesta di deduzioni non comprese nelle aliquote” prima che fossero emanate le decisioni di irricevibilità litigiose. Diritto 1. 1.1. La Camera di diritto tributario, autorità di ricorso in materia fiscale contro le decisioni degli uffici di tassazione, è competente a pronunciarsi nel merito dei ricorsi a condizione che il gravame sia ricevibile in ordine. Essa deve pertanto esaminare preliminarmente se il ricorso è ricevibile, ovvero tempestivo, sufficientemente motivato, spedito nei termini di legge e presentato da una persona legittimata, ma anche se una eventuale decisione dell'Ufficio di tassazione, che abbia dichiarato irricevibile il reclamo del contribuente, sia fondata. Infatti, se l'irricevibilità del reclamo è stata pronunciata a torto, gli atti verranno retrocessi all'autorità di tassazione per la decisione di merito, mentre, in caso contrario, la Camera confermerà la decisione di irricevibilità. 1.2. Nel caso in esame, l'Ufficio delle imposte alla fonte ha dichiarato irricevibile l'istanza di tassazione correttiva presentata il 3 febbraio 2014, nella misura in cui si estendeva ai periodi fiscali 2006-2012, poiché tardiva. Questa Corte si limiterà pertanto a verificare se sia legittima la decisione dell'autorità fiscale, che ha dichiarato irricevibile l'istanza del contribuente. 2. 2.1. In virtù del rinvio dell'art. 212 LT, gli articoli 206-208 e 227-231 sono applicabili anche alla procedura di riscossione dell'imposta alla fonte. Per l'imposta federale diretta, l'art. 139 cpv. 1 LIFD prevede che, contro una decisione in materia

d'imposta alla fonte, l'interessato possa presentare reclamo secondo l'articolo 132. Contro la decisione di tassazione il contribuente può reclamare per iscritto all'Autorità di tassazione entro 30 giorni dalla notificazione (art. 206 cpv. 1 LT; art. 132 cpv. 1 LIFD). Il termine decorre dal giorno successivo alla notificazione ed è reputato osservato se l'opposizione perviene all'autorità di tassazione o è consegnata a un ufficio postale svizzero ovvero a una rappresentanza diplomatica o consolare svizzera all'estero il giorno della scadenza (art. 192 LT; art. 133 cpv. 1 LIFD). L'art. 192 cpv. 5 LT precisa che tale termine, stabilito dalla legge, è perentorio, essendo prevista una deroga solo quando esiste un motivo di restituzione in intero del termine, vale a dire quando è provato che l'inosservanza del termine è da attribuire a servizio militare o a servizio civile, a malattia, ad assenza dal cantone o ad altri gravi motivi riguardanti il contribuente o il suo rappresentante (v. anche l'art. 133 cpv. 3 LIFD). In linea di principio, si può entrare nel merito di un ricorso tardivo solo se il contribuente è stato impedito di presentarlo in tempo utile per un motivo che non era prevedibile (ASA 61 p. 523), mentre una colpa da parte del richiedente o del suo rappresentante esclude la restituzione del termine (ASA 60 p. 630 = RF 1992 p. 220; inoltre DTF 106 II 173).

2.2. A differenza delle imposte ordinarie sul reddito e sulla sostanza, basate su una procedura di tassazione mista, il sistema di imposizione alla fonte si fonda sul principio dell'autotassazione. Giusta gli articoli 121 cpv. 1 LT e 100 cpv. 1 LIFD, il debitore della prestazione imponibile (datore di lavoro) ha l'obbligo di trattenere l'imposta dovuta alla scadenza delle prestazioni pecuniarie (lett. a), di fornire al contribuente una distinta o un'attestazione relativa alla trattenuta d'imposta (lett. b) e di versare periodicamente le imposte all'autorità fiscale competente (lett. c). A tale scopo, l'autorità consegna ai datori di lavoro un apposito formulario, denominato "attestato-ricevuta", che il debitore d'imposta è a sua volta tenuto a rilasciare al proprio dipendente (cfr. Direttiva n. 01/2010, Imposizione alla fonte dei lavoratori dipendenti senza permesso di domicilio, valida dal 1° gennaio 2010, par. 36).

2.3. Secondo gli art. 210 cpv. 1 LT e 137 cpv. 1 LIFD, in caso di contestazione sulla ritenuta d'imposta, il contribuente o il debitore della prestazione imponibile può esigere dall'autorità di tassazione, fino alla fine del mese di marzo dell'anno che segue la scadenza della prestazione, una decisione in merito all'esistenza e all'estensione dell'assoggettamento. Contro tale decisione è data facoltà di reclamo allo stesso Ufficio delle imposte alla fonte; avverso la decisione sul reclamo è poi data facoltà di ricorso, nel termine di 30 giorni, dinanzi a questa Camera (art. 212 LT e 139 cpv. 2 LIFD). Gli art. 211 LT e 138 LIFD prevedono invece 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 trattenuta. Rimane salvo il regresso del debitore nei confronti del contribuente (cpv. 1). Le norme dispongono inoltre che se ha operato una trattenuta troppo elevata, il debitore della prestazione imponibile deve restituire la differenza al contribuente (cpv. 2).

3. 3.1. Come esposto in narrativa, il contribuente ha inoltrato il 3 febbraio 2014 la richiesta per ottenere una tassazione correttiva per i periodi fiscali 2006-2013. Le istanze per i periodi fiscali 2006-2012 sono state dichiarate irricevibili, poiché tardive.

3.2. In una sentenza di principio del 2009 (DTF 135 II 274; v. anche RtiD II-2009 n. 16t), il Tribunale federale ha esaminato il rapporto reciproco fra gli articoli 137 e 138 LIFD. Il caso concerneva un lavoratore straniero, il cui datore di lavoro aveva applicato un'aliquota errata, cosa che il contribuente aveva contestato solamente dopo il 31 marzo dell'anno successivo. Il Tribunale federale ha dapprima evidenziato che, qualora il rilascio di una decisione giusta l'art. 137 cpv. 1 LIFD sia stato chiesto tempestivamente, la relativa pronuncia, se non impugnata, cresce in giudicato. Se invece il

contribuente o il debitore della prestazione imponibile hanno omesso di chiedere una decisione entro il termine prescritto, allora le conseguenze sono meno chiare. 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. In materia di imposte alla fonte, appariva equo ritenere che le imposte pagate a torto dovessero essere sempre restituite, a meno che siano state stabilite con decisione cresciuta in giudicato dell'Amministrazione federale delle contribuzioni secondo l'art. 137 cpv. 1 LIFD. Il Tribunale federale ha quindi concluso la sua analisi ritenendo che le disposizioni degli articoli 137 e 138 LIFD dovessero essere interpretate nel senso che, dopo la scadenza del termine di fine marzo, non possono più venir sollevate contestazioni sul principio dell'assoggettamento fiscale, ma deve per contro rimanere possibile criticare l'ammontare della ritenuta d'imposta e ciò sia in favore del fisco sia in favore del contribuente. L'art. 138 LIFD va perciò considerato come *lex specialis* per rapporto all'art. 137 LIFD, limitatamente al problema che si pone in caso di ritenuta eccessiva o insufficiente. Dal momento che in base all'art. 138 cpv. 1 LIFD il fisco ha la facoltà di esigere in maniera agevolata, anche dopo la scadenza del termine, il pagamento di imposte alla fonte trattenute in misura insufficiente, occorre riconoscere un'analogia facoltà anche in favore del contribuente, fondata sull'art. 138 cpv. 2 LIFD. Nel caso in esame, non si poteva nemmeno imputare al contribuente una violazione dei propri doveri di diligenza. In effetti il caso concreto non riguardava una situazione in cui, nell'ambito della ritenuta dell'imposta alla fonte, si era omesso di prendere in considerazione taluni oneri familiari. Era invece stata applicata la pertinente tabella fiscale, ma il debitore della prestazione imponibile si era sbagliato sull'aliquota determinante. Il contribuente avrebbe quindi potuto accorgersi dell'errore soltanto procurandosi egli stesso le relative tabelle fiscali, ciò che non si poteva pretendere che facesse.

3.3. 3.3.1. Nella sentenza 2C\_684/2012 del 5 marzo 2013 (in ASA 82 p. 153 = RDAF 2013 II 246; v. anche RtiD II-2014 p. 633 ss.), citata nelle decisioni impugnate e nelle osservazioni al ricorso, il Tribunale federale ha precisato la propria giurisprudenza in merito al termine che il contribuente ha a disposizione per contestare l'ammontare della ritenuta d'imposta intrapresa dal datore di lavoro.

3.3.2. Nella fattispecie in esame il ricorrente, domiciliato in Francia, ha lavorato durante il 2008 a Ginevra. Il 4 aprile 2009 il contribuente ha chiesto all'amministrazione fiscale di Ginevra di rettificare l'imposta alla fonte per il 2008, considerando gli alimenti versati alla ex moglie ed alla figlia e i contributi per la previdenza individuale vincolata. L'amministrazione cantonale ha respinto il reclamo, in quanto tardivo. Il Tribunale amministrativo di prima istanza del Canton Ginevra ha invece accolto il reclamo del contribuente, mentre la Corte di giustizia ginevrina ha accolto il ricorso dell'autorità fiscale, argomentato che la ritenuta d'imposta eccessiva non era dovuta all'errore di un terzo, ciò che avrebbe giustificato una tutela particolare del contribuente, ma dipendeva dalle deduzioni, che il contribuente stesso avrebbe dovuto far valere entro il termine legale stabilito dall'articolo 137 LIFD.

3.3.3. Nella citata sentenza il Tribunale federale si è soffermato per la prima volta sulla questione se il contribuente, che non ha fatto valere entro il termine del 31 marzo una deduzione ulteriore ammessa dall'art. 2 lett. e OIFo, possa ancora rimediare in seguito. L'Alta Corte ha osservato che il contribuente che intende far valere delle deduzioni supplementari secondo l'art. 2 lett. e OIFo si discosta dal sistema dell'autotassazione. In effetti, mentre il contribuente che si vede applicare un'aliquota errata dal suo datore di lavoro è in un certo senso vittima del sistema dell'autotassazione, quello che intende far valere deduzioni supplementari è tenuto ad un comportamento personalmente attivo. Deve infatti rivolgersi

egli stesso all'autorità fiscale chiedendo che delle deduzioni che superano gli importi forfetariamente considerati nell'aliquota fiscale (art. 86 cpv. 1 LIFD) siano prese in considerazione. Nel Canton Ginevra, per esempio, per far valere simili deduzioni ci si deve rivolgere all'Amministrazione cantonale, per mezzo di una domanda di rettificazione su formulario ufficiale, entro il termine di reclamo del 31 marzo. L'Alta Corte ha rilevato che questa esigenza, che concretizza l'articolo 137 LIFD, è giustificata, poiché la situazione di un contribuente, che invoca delle deduzioni supplementari, è in effetti più vicina a quella di un contribuente imposto ordinariamente, piuttosto che a quella di un contribuente imposto alla fonte in applicazione della sola quota applicabile, senza ulteriori deduzioni.

Contrariamente al contribuente che è vittima di un errore nell'applicazione dell'aliquota, di cui poteva anche non accorgersi, il contribuente che omette di far valere delle deduzioni supplementari entro il termine previsto si rende colpevole di una violazione dei suoi obblighi di diligenza e ne deve dunque sopportare le conseguenze.

3.3.4. Il Tribunale federale è giunto alla conclusione che non si giustificerebbe di concedere a un contribuente imposto alla fonte, che vuol far valere delle deduzioni supplementari, un termine più lungo poiché ciò comporterebbe una disparità di trattamento rispetto al contribuente imposto secondo la procedura ordinaria, che può far valere le proprie deduzioni soltanto fino alla scadenza del termine di reclamo. La situazione del contribuente che intende far valere delle deduzioni supplementari è fondamentalmente differente da quella di un contribuente che è vittima di un errore di applicazione di aliquota da parte del datore di lavoro. Quest'ultimo si vede applicare un'aliquota errata a causa di una svista del suo datore di lavoro, mentre il suo reddito è stato determinato esattamente, tenendo conto delle deduzioni forfetarie e degli oneri familiari. Il datore di lavoro del primo ha invece applicato l'aliquota esatta al reddito stabilito secondo i criteri generali; è il contribuente stesso che rivendica delle deduzioni supplementari, che solo l'amministrazione fiscale può concedere. Spettava lui pertanto mostrare diligenza e inoltrare la domanda entro il termine previsto dall'art. 137 LIFD. Se non lo fa, è precluso (ASA 82 p. 153 = RDAF 2013 II 246 consid. 5.4). Il Tribunale federale ha pertanto dato ragione alla Corte di giustizia ginevrina, che aveva dichiarato irricevibile perché tardivo il reclamo inoltrato dal ricorrente il 4 aprile 2009. Con questa sentenza, qualificata come "precisazione della giurisprudenza", il Tribunale federale ha di fatto ridimensionato in modo significativo la portata della sua sentenza di principio del 2009 (cfr. anche le considerazioni critiche di Locher, *Kommentar zum DBG*, vol. III, Basilea 2015, Einführung zu Art. 136 ff., n. 16 ss., p. 629 s.).

4. 4.1. Venendo al caso in esame, come esposto in narrativa, il ricorrente chiede che vengano ammessi in deduzione per gli anni 2006 e 2012 gli alimenti versati alla figlia, residente con la madre (con la quale non è mai stato spostato) a \_\_\_\_\_.

Adduce inoltre di aver presentato nel mese di novembre del 2006 una richiesta per poter beneficiare di un'aliquota ridotta, considerato il fatto che aveva una figlia a carico. Come esposto dall'Ufficio imposte alla fonte nelle osservazioni al ricorso, tale istanza non era stata presentata dal ricorrente, bensì dal suo datore di lavoro. Con decisione del 5 febbraio 2007 l'Autorità aveva respinto l'istanza dell'8 novembre 2006 volta ad ottenere che il contribuente potesse beneficiare dell'aliquota ridotta. Per quanto qui di interesse, l'Ufficio delle imposte alla fonte aveva rilevato che, a norma della direttiva n.1/2007 della Divisione delle contribuzioni, allora in vigore, il contribuente era celibe e non viveva in comunione domestica con la figlia, di conseguenza non poteva beneficiare dell'aliquota applicabile ai contribuenti con figli a carico.

4.2. La fattispecie in esame è, come rilevato dall'Ufficio imposte alla fonte, simile a quella di cui alla sopraccitata sentenza del Tribunale federale (2C\_684/2012 del 5 marzo

2013). In concreto, non si tratta di un caso in cui il datore di lavoro ha applicato l'aliquota errata. La presente fattispecie non presenta elementi che permettono di discostarsi dalla più recente giurisprudenza dell'Alta Corte federale (STF 2C\_684/2012), secondo la quale il contribuente che chiede delle deduzioni che superano gli importi forfetariamente considerati nell'aliquota fiscale (art. 86 cpv. 1 LIFD) deve rivolgersi egli stesso all'autorità fiscale entro il termine del 31 marzo dell'anno che segue la scadenza della prestazione (art. 210 LT, rispettivamente art. 137 LIFD). Anche il Canton Ticino, analogamente al Canton Ginevra, ha previsto un formulario ufficiale con il quale chiedere la rettifica della tassazione. Secondo il Tribunale federale, il contribuente che omette di far valere delle deduzioni supplementari entro il termine previsto si rende colpevole della violazione dei suoi obblighi di diligenza e pertanto ne deve sopportare le conseguenze (v. supra, consid. 3.3). È indiscutibile che, per i periodi fiscali litigiosi, il termine per presentare l'istanza era da tempo decorso. 4.3. Alla luce di quanto precede, ne consegue che la decisione dell'Ufficio dell'imposte alla fonte, che ha dichiarato irricevibile la domanda di tassazione correttiva per gli anni 2006-2012, poiché presentata manifestamente in ritardo, merita conferma, poiché in linea con la più recente giurisprudenza del Tribunale federale. 5. Il ricorso del contribuente deve conseguentemente essere respinto. Visto l'esito del gravame, tassa di giustizia e spese processuali sono poste 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. 300.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 380.– 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). \_\_\_\_\_ 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.