

TI_GERICHTE 80.2015.151 vom 24. März 2016

TI Tribunale d'appello, 2016-03-24, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2015.151

FR: TI_GERICHTE 80.2015.151 du 24 mars 2016

IT: TI_GERICHTE 80.2015.151 del 24 marzo 2016

Regeste

Assoggettamento: comunione ereditaria, aggiunta elementi imponibili ai singoli eredi, criteri di attribuzione, riferimento al diritto civile, qualifica di erede o legato

Erwägungen

E. 1.1

Non avendo personalità giuridica, le comunioni ereditarie non possono essere soggetti fiscali per le imposte dirette. Gli art. 10 cpv. 1 LIFD ed art. 9 cpv. 1 LT, di uguale tenore, prevedono che il reddito delle comunioni ereditarie, ed a livello cantonale anche la sostanza, sono aggiunti agli elementi imponibili dei singoli eredi. Allo scopo di suddividere i fattori imponibili tra gli eredi, fino al 31.12.12 il rappresentante della comunione ereditaria aveva l'obbligo in Ticino di dichiarare con apposito formulario (Modulo 20) gli attivi, i passivi ed i redditi imponibili della comunione ereditaria, nonché le quote ereditarie dei singoli membri, i quali pure dovevano esporre tali dati nelle loro singole dichiarazioni. Il Modulo 20 è divenuto facoltativo dal 1.1.2013 per i singoli membri di comunioni ereditarie, i quali sono comunque tenuti ad esporre gli elementi imponibili e le loro quote nelle rispettive dichiarazioni personali.

E. 1.2

Le predette norme fiscali si limitano tuttavia a stabilire chi è soggetto d'imposta su reddito e sostanza di beni appartenenti a comunioni ereditarie, ma non contengono direttamente disposizioni in merito all'individuazione della sostanza e dei redditi imponibili presso i singoli eredi. A tale fine è stabilito il principio che occorre procedere in due fasi. In una prima fase vengono definiti la sostanza ed il reddito imponibili riferiti ai beni di proprietà della comunione ereditaria. In una seconda fase, sostanza e reddito imponibili vengono imputati ai singoli eredi in proporzione delle rispettive quote ereditarie, ovvero interessenze, stabilite dal diritto civile (Greminger/Bärtschi, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I/2a, 2 a ed., Basilea 2008, n. 1-5 ad art. 10 LIFD, pag. 108 s.; Salomé, in: Yersin/Noël [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basilea 2008, n. 3 ad art. 10 LIFD, pag. 147; Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basilea 2001, n. 1, 7 e 8 ad art. 10 LIFD, pag. 198 s.). Il Tribunale Federale ha precisato che l'art. 10 LIFD prevede l'assoggettamento degli eredi, ma che per determinare la misura dell'assoggettamento prevista da tale norma fiscale occorre rifarsi al diritto civile, e segnatamente alle quote ereditarie previste dalle pertinenti disposizioni legali o testamentarie, riferite quindi a tutta la successione, e non ai singoli beni in successione. Determinante nello stabilire gli obblighi fiscali dei singoli eredi sono quindi le quote ereditarie, o interessenze, e non i singoli beni di pertinenza della comunione ereditaria (cfr. sentenza TF del 18 dicembre 2008, 2C_46/2008, consid. 2.3.1; DTF 118 Ia 41, consid. 3; v. anche Behnisch/Opel, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im

Jahr 2008, in: ZBJV 145/2009, pag. 505).

E. 2.1

Da quanto precede risulta rilevante determinare, in base al diritto civile e segnatamente alle disposizioni legali e testamentarie, se innanzitutto _____ sia da considerarsi legataria oppure erede di _____. Qualora dovesse ritenersi legataria, le quote ereditarie delle eredi corrisponderebbero infatti in percentuale ai criteri di ripartizione fatti propri dall'UT. Nel caso in cui invece l'abiatica dovesse considerarsi erede istituita, occorrerebbe di seguito stabilire se le quote ereditarie delle singole eredi corrispondono ai criteri di ripartizione adottati dall'UT per l'attribuzione degli elementi imponibili relativi a sostanza e redditi della comunione ereditaria. Non sono per contro in discussione i valori di reddito e di sostanza globali dei beni della comunione ereditaria.

E. 2.2

Ai sensi dell'art. 484 cpv. 1 CC il disponente può assegnare una liberalità a titolo di legato ad una persona senza istituirla erede. Per l'art. 483 CC il disponente può, alternativamente od in aggiunta ad un legato, istituire per testamento o contratto successorio uno o più eredi per l'intera successione o per frazioni di essa. Ove occorresse determinare se una disposizione testamentaria vada considerata un legato od un'istituzione di erede, si deve procedere all'interpretazione delle disposizioni testamentarie. Criterio interpretativo è la ricerca della presunta volontà del testatore se fare diventare una determinata persona un proprio successore in diritto, chiamato quindi quale erede a subentrargli anche nelle posizioni debitorie, o se invece è intesa la mera attribuzione, quale legato, di singoli beni patrimoniali non comportanti l'assunzione di alcun debito della successione da parte della persona beneficiata (Liatowitsch/Schürmann , in: Abt / Weibel [a cura di], Erbrecht, 3 a ed., Basilea 2015, n. 8 e 9 ad art. 483 CC, pag. 374; Weimar , Berner Kommentar, Band III.1, Berna 2009, n. 11 ad art. 484 CC, pag. 340; Escher , Zürcher Kommentar, Band III.1, 3 a ed., Zurigo 1959, n. 4 ad art. 483 CC, pag. 267). La comunione ereditaria si configura ex art. 602 e 603 CC come comunione di diritti ed obbligazioni. Essa nasce con l'acquisizione dell'universalità della successione da parte degli eredi al momento dell'apertura della successione, e perdura sino alla divisione. I coeredi diventano proprietari in comune di tutti i beni della successione e sono solidalmente responsabili dei debiti della stessa. Oltre all'acquisizione di diritti reali sulla successione, l'assunzione di posizione debitorie da parte degli eredi costituisce elemento tipizzante la comunione ereditaria. Al contrario, un legatario non risponde dei debiti della successione ed anzi è un creditore della comunione ereditaria. Il legato si distingue in modo essenziale dall'istituzione di erede, in quanto non fa conseguire al beneficiario un diritto reale sulla successione, ma soltanto un'azione personale nei confronti degli eredi legittimi o costituiti, e non comporta l'assunzione di debiti successori (DTF 89 II 278 ss., consid. 4; Wolf , Schweizerisches Privatrecht, IV/2, Band 2, Basilea 2015, pag. 163 s.; Huwiler, Basler Kommentar, ZGB II, 5 Ed., Basilea 2015, no. 1 e 2 ad art. 484 CC, pag. 162 s.).

E. 2.3

Nella fattispecie, il testamento del 6 marzo 2010 di _____ prevede l'attribuzione dei beni immobili alle figlie, mentre che all'abiatica vengono attribuite tutte le opere d'arte di proprietà della testatrice. Viene inoltre disposto che gli altri beni mobili e liquidi devono essere ripartiti in parti uguali tra le figlie e l'abiatica in ragione di un terzo ciascuna, e che i liquidi devono essere ripartiti una volta pagati i debiti a carico della testatrice e della

successione . Quanto sopra indica quindi chiaramente che la testatrice intendeva attribuire all'abiatica sia gli "altri beni mobili ed i liquidi", sia le stesse opere d'arte, ma solo previa deduzione di tutti i debiti successori, da pagarsi per l'appunto con i mezzi liquidi pure attribuiti in parte all'abiatica. L'attribuzione dei beni all'abiatica era in altre parole intesa al lordo dei debiti successori, e non al netto od indipendentemente dai debiti successori (circostanza che avrebbe implicato un legato e non un'istituzione di erede, cfr. DTF 89 II 278 ss., consid. 4). Essendo qui invece stati attribuiti all'abiatica beni al lordo dei debiti successori, tale chiara intenzione della testatrice indica, in linea con i criteri su ricordati e la giurisprudenza (DTF 100 II 98, consid. 1; DTF 56 II 12, consid. 1, Escher , Zurcher Kommentar, Band III.1, 3 a ed., Zurigo 1959, no. 4 ad art. 483 CC, pag. 267), un'istituzione di erede a favore di _____.

E. 2.4

Stante per l'abiatica la qualifica di erede di _____, determinante per l'imposizione dei ricorrenti ex art. 10 cpv. 1 LIFD e 9 cpv. 1 LT, è la loro interessenza nella comunione ereditaria composta, oltre che dalle due figlie, anche dall'abiatica. Le quote vanno a loro volta determinate in base a quelle legali e testamentarie, cioè secondo il diritto civile, sulla premessa che gli eredi acquistano l'universalità della successione. Ne consegue che ai fini delle precitate norme fiscali solo le quote ereditarie sono determinanti, e non l'attribuzione agli eredi di singoli beni successori (sentenza TF del 18 dicembre 2008, 2C_46/2008, consid. 2.3.1; Behnisch/Opel , op. cit., pag. 505; Greminger/Bärtschi , op. cit., n. 2 ad art. 10 LIFD, pag. 109).

E. 2.5

Nella fattispecie le decisioni impugnate si basano sull'attribuzione dei beni immobiliari, sia per testamento sia successivamente per contratto di divisione ereditaria, unicamente ad RI 2 ed alla sorella. Tale criterio non è tuttavia conforme al principio che determinanti, ai fini impositivi ex art. 10 cpv. 1 LIFD e 9 cpv. 1 LT, non possono essere singoli attivi successori, ma le quote ereditarie riferite a tutta la successione. Sulla base delle concrete disposizioni testamentarie si può inoltre ritenere che le tre eredi hanno beneficiato di una quota ereditaria, od interessenza, pari ad un terzo ciascuna. Il testamento prevede la ripartizione dei beni mobili e dei mezzi liquidi, indicati in CHF 2'024'578 nel Modulo 20, al netto dei debiti successori, a favore delle tre eredi in parti uguali. Inoltre l'attribuzione degli immobili alle figlie e delle opere d'arte all'abiatica, si ritiene pure indichi la volontà della testatrice di fare beneficiare l'abiatica di quote pari alle altre eredi. Le opere d'arte attribuite all'abiatica sono creazioni della stessa testatrice (" tutte le mie opere [leggasi tutti i miei quadri e i miei lavori] "). _____, giova ricordarlo, è tra le più note pittrici svizzere del novecento, le cui opere sono presenti in diversi musei e collezioni. Il fatto che abbia voluto attribuire all'abiatica tutte le opere da lei create, e di cui poteva ancora disporre, non può quindi essere considerato come una donazione di beni dal solo valore simbolico, o comunque di un valore complessivo manifestamente inferiore al valore degli immobili attribuiti alle figlie. Trattasi semmai dell'attribuzione di beni necessariamente di un certo pregio, difficilmente contenuto nei CHF 100'000.-- ritenuti dall'UT tra gli elementi determinanti per le tassazioni. Tenuto conto che all'abiatica è stato attribuito anche un terzo dei cospicui mezzi liquidi, le disposizioni testamentarie - nel loro insieme - indicano quindi la volontà della testatrice di beneficiare in parti uguali le tre eredi. Le stesse hanno inoltre beneficiato, dall'apertura della successione sino alla divisione avvenuta il 20 novembre 2014, anche dei redditi generati dai beni immobili, e segnatamente dall'affitto e del diritto

di superficie relativi alla part. _____ RFD _____. Nel contratto di divisione ereditaria 20 novembre 2014, punto 28, pag. 16, è stata infatti prevista la divisione dei passivi e degli attivi, segnatamente dei redditi da sostanza immobiliare in parola, tra le figlie e l'abiatica, e sempre in ragione di un terzo ciascuna. Circostanza che ulteriormente conforta la conclusione che l'interessenza di ogni singola erede nella comunione ereditaria fu _____, all'epoca indivisa, corrispondeva ad un terzo ciascuna. In questo senso nel Modulo 20 compilato da _____ quale rappresentante della comunione, era quindi correttamente indicata la quota ereditaria di ciascuna erede, pari ad un terzo. In coerenza con i principi esposti, e nel rispetto del principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva, tale quindi doveva essere la quota in funzione della quale andavano aggiunti agli elementi imponibili dei ricorrenti sostanza e reddito dei beni immobili di spettanza della comunione ereditaria fu _____.

E. 3

Alla luce di quanto precede si deve concludere che il ricorso è accolto. Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità per ripetibili. 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 dell'8 luglio 2015 in materia di IC e IFD 2010 è riformata nel senso che il reddito imponibile comprende l'importo di CHF 15'480.--, corrispondente ad 1/3 dei redditi immobiliari delle particelle _____ e _____ RFD _____, e la sostanza imponibile comprende l'importo di CHF 369'390.--, corrispondente ad 1/3 del valore di stima delle particelle _____ e _____ RFD _____. §§ Le decisioni di tassazione dell'8 luglio 2015 in materia di IC e IFD 2011 e 2012 sono riformate nel senso che, per ognuno dei due periodi, il reddito imponibile comprende l'importo di CHF 26'716.--, corrispondente ad 1/3 dei redditi immobiliari delle particelle _____ e _____ RFD _____, e la sostanza imponibile comprende, per ogni periodo, l'importo di CHF 369'390.--, corrispondente ad 1/3 del valore di stima delle particelle _____ e _____ RFD _____. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità di CHF 1'000.– per ripetibili. 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. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: _____ La segretaria: _____

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