

TI_GERICHTE 80.2018.43 vom 5. Februar 2018

TI Tribunale d'appello, 2018-02-05, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2018.43

FR: TI_GERICHTE 80.2018.43 du 5 février 2018

IT: TI_GERICHTE 80.2018.43 del 5 febbraio 2018

Regeste

Imposta alla fonte: frontalieri, prescrizione, distinzione fra procedura fiscale e di regresso, verifica fiscale atto interruttivo

Erwägungen

E. 3

ottobre 1974 (RS 0.642.045.43; in seguito Accordo sui frontalieri). In particolare, la tabella F trovava applicazione nei casi in cui il coniuge del contribuente-dipendente non esercitava un'attività lucrativa all'estero. La tabella F era calcolata sulla base del reddito del contribuente con presa in considerazione delle deduzioni applicabili ai coniugati, sulla base delle aliquote ordinarie riportate all'art. 35 cpv. 2 LT e 214 cpv. 2 LIFD e con riconoscimento della deduzione per figli a carico ripartita sui due coniugi o conviventi (cfr. p. es. la Direttiva n. 1 della Divisione delle contribuzioni del gennaio 2009 concernente l'imposizione alla fonte dei lavoratori dipendenti senza permesso di domicilio, n. 16). Diversamente dalla tabella C, le aliquote della tabella F non tenevano conto del reddito del coniuge. Infatti, nel caso dei contribuenti senza domicilio, assoggettati all'imposta alla fonte, vige la regola secondo cui si tiene conto dell'accresciuta capacità contributiva dei coniugi solo quando entrambi lavorano in Svizzera: la regola dell'aliquota globale, prevista dall'art. 7 LIFD, non si applica cioè nel caso delle persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera; l'applicazione di tale principio è prevista solo nel caso dei contribuenti imposti alla fonte con domicilio o dimora fiscale in Svizzera (cfr. il già citato art. 1 cpv. 1 lett. c OIFo). Il lavoratore, il cui coniuge lavora all'estero beneficia cioè della – più vantaggiosa – aliquota per coniugati, che non considera l'accresciuta capacità contributiva dovuta al cumulo dei redditi dei coniugi (cfr. p. es. le sentenze CDT n. 80.99.00089 del 21 luglio 1999, in RDAT I-2000 N. 5t; CDT n. 80.2007.161 del 26.2.2008). Inoltre, secondo un verbale sottoscritto da Svizzera e Italia nel 1985, nel quadro di uno degli incontri periodici previsti dall'art. 5 dell'Accordo sui frontalieri «i criteri cumulativi di tassazione di cui sopra non saranno applicati nei confronti della coppia di lavoratori di cui uno sia percettore di reddito in Italia qualora tale reddito sia quivi tassabile in modo esclusivo e ciò a decorrere dal 1.1.1986» (cfr. p. es. la sentenza CDT n. 80.2002.167 del 20.1.2003 consid. 5.1.2). La tabella F differiva tuttavia anche dalla tabella B, riservata ai contribuenti il cui coniuge non svolgeva alcuna attività lucrativa (né in Svizzera né all'estero), per il fatto che prevedeva la ripartizione della deduzione per figli a carico fra i due coniugi.

E. 3.1

La ricorrente contesta anche il calcolo dell'imposta, eseguito dall'UIF nella decisione impugnata. Ritiene infatti che il fisco non abbia ritenuto la tabella corretta e non abbia applicato le giuste aliquote in quanto, a suo dire, non avrebbe considerato il numero di figli, l'esatta percentuale di lavoro e la presenza attiva. Per quanto attiene alla scelta della tabella

da applicare al caso di RI 1, l'UIF ritiene corretta l'applicazione della Tabella F (frontalieri fiscali ai sensi dell'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri concluso il 3 ottobre 1974 sposati aventi il coniuge che svolge attività lucrativa al di fuori della Svizzera) in quanto, a suo dire e nonostante esplicite richieste, RI 1 non ha presentato alcuna prova atta a certificare l'assenza di reddito da attività lucrativa da parte del marito.

E. 3.3

Per quanto attiene alle aliquote applicabili, l'onere fiscale cui sono sottoposti i contribuenti soggetti alla trattenuta alla fonte corrisponde essenzialmente, per effetto del principio della parità di trattamento, a quello che si avrebbe nel caso della tassazione in una procedura ordinaria, tanto è vero che la legge stabilisce che: · le aliquote sono allestite conformemente a quelle per l'imposta sul reddito delle persone fisiche (art. 106 cpv. 1 LT; art. 85 cpv. 1 LIFD; art. 33 cpv. 1 LAID); · si deve tener conto del cumulo dei redditi dei coniugi esercitanti entrambi un'attività lucrativa e delle relative deduzioni (art. 107 cpv. 2 LT; art. 86 cpv. 2 LIFD; art. 33 cpv. 2 LAID); · si deve tener conto, in forma forfettaria, delle spese professionali, per premi assicurativi, nonché della deduzione per oneri familiari (art. 107 cpv. 1 LT; art. 86 cpv. 1 LIFD; art. 33 cpv. 3 LAID).

E. 3.4

L'allestimento delle aliquote è di competenza dell'Amministrazione federale delle contribuzioni per l'imposta federale diretta (art. 85 cpv. 1 LIFD) , e del Consiglio di Stato per l'imposta cantonale (art. 106 cpv. 1 LT); L'art. 1 dell'ordinanza sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (OIFo ; RS 642.118.2), emanata il 19 ottobre 1993 dal Dipartimento federale delle finanze, nella versione in vigore fino al 31.12.2013, e, per l'imposta cantonale, l'art. 108 LT, definiscono quattro tipi di aliquote: a) per persone sole; b) per coniugati con un solo reddito nonché per contribuenti vedovi, separati legalmente o di fatto, divorziati, nubili e celibi, che convivono con figli minorenni o con figli a tirocinio o agli studi al cui sostentamento provvedono in modo essenziale; c) per coniugati con doppio reddito (entrambi conseguiti in Svizzera); d) per contribuenti che esercitano un'attività a tempo parziale o accessoria.

E. 3.5

Nei periodi fiscali litigiosi, la Divisione delle contribuzioni aveva introdotto un'aliquota F, riservata ai lavoratori frontalieri il cui regime fiscale è disciplinato dall'Accordo tra la Svizzera e l'Italia relativo alla imposizione dei lavoratori frontalieri ed alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine, del

E. 3.6.1

Come ricordato, ricevuto il reclamo della contribuente, l'UIF si è rivolto a quest'ultima, invitandola a produrre fra l'altro “copia delle dichiarazioni fiscal[i] inoltrat[e] dal coniuge/partner registrato presso lo Stato estero di residenza valida per gli anni 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 nonché copia della relativa decisione emessa dall'autorità fiscale estera competente” e “in assenza di redditi all'estero del coniuge/partner registrato: dichiarazione dell'autorità fiscale dello Stato estero che certifichi che relativamente al coniuge/partner registrato non risultano redditi imponibili nello Stato di residenza”. La ricorrente ha tuttavia prodotto unicamente un “attestato di residenza fiscale persone fisiche”, valido per l'anno 2018, rilasciato dall'Agenzia delle entrate di _____, con cui si certifica che _____ “risulta residente in Italia ai fini fiscali”.

E. 3.6.2

È chiaro che il documento in questione non ha alcun valore ai fini della tassazione dell'insorgente, che concerne i periodi fiscali dal 2009 al 2013, visto che concerne la situazione fiscale del marito nel 2018. Sta di fatto che la contribuente non ha prodotto né le dichiarazioni fiscali del marito né una dichiarazione del fisco italiano, da cui risulti che non ha conseguito alcun reddito". È dubbio tuttavia che l'UIF potesse trarre qualche indicazione utile richiedendo questi documenti. Come già rilevato, infatti, nei periodi fiscali contestati, sia l'ordinanza federale sia la legge tributaria cantonale prevedevano solo quattro diverse aliquote per il calcolo della ritenuta alla fonte. La tabella F non era ancora prevista, mentre sarebbe stata introdotta nell'art. 1 OIFo solo a partire dal 1.1.2014. Poiché, sempre fino al 31.12.2013, l'aliquota C, per coniugati con doppio reddito, presupponeva che entrambi fossero conseguiti in Svizzera, ne discende che i contribuenti il cui coniuge lavorava all'estero dovevano essere tassati con l'aliquota B, cioè quella per contribuenti coniugati.

E. 3.6.3

Come già sottolineato da questa Corte, la peculiarità dell'aliquota B è, conformemente a quanto dispone l'art. 86 cpv. 1 LIFD – applicabile in virtù del rinvio contenuto all'art. 91 – di far beneficiare il contribuente dell'attenuazione dovuta alle deduzioni degli oneri familiari. Per definire questi ultimi, lo stesso legislatore ha inserito nel testo della norma un esplicito rinvio agli articoli 35 e 36 della stessa LIFD; l'attenuazione dell'aliquota discende dunque dalla considerazione, in primo luogo, delle deduzioni sociali (art. 35) e, in secondo luogo, delle aliquote "per coniugi viventi in comunione domestica, nonché per i contribuenti vedovi, separati ... che vivono in comunione domestica con figli o persone bisognose ..." (art. 36). Con riferimento ai requisiti previsti dalle Direttive in vigore nel 1999, secondo cui la deduzione per figli poteva essere concessa solo alla condizione che essi fossero "esclusivamente" a carico del contribuente, questa Camera ha affermato che il privilegio in cui il contribuente, assoggettato alla fonte e il cui coniuge lavora all'estero, viene a trovarsi, nei confronti sia dei contribuenti non assoggettati alla fonte sia, soprattutto, di quelli assoggettati alla fonte con coniuge a sua volta imponibile in Svizzera, è voluto dal legislatore e non può essere corretto dall'autorità fiscale, introducendo una regola per cui il contribuente dovrebbe comprovare che i figli all'estero sono "esclusivamente" mantenuti da lui. (cfr. sentenza CDT n. 80.99.00089 del 21 luglio 1999, in RDAT I-2000 n. 5t, consid. 5.2). L'aliquota B, che prevede la considerazione delle deduzioni per figli, non può pertanto essere modificata in funzione del caso del contribuente frontaliere, il cui coniuge lavora all'estero.

E. 3.6.4

In questo contesto, va anche sottolineato che la nuova tabella F, introdotta dall'art. 1 OIFo a partire dal 1.1.2014, prevede a sua volta il riconoscimento integrale delle deduzioni e della detrazione per figli, almeno per quanto concerne l'imposta federale diretta. Il nuovo "tariffario F", previsto dall'art. 1 cpv. 1 OIFo, si applica ai lavoratori frontalieri secondo l'Accordo del 3 ottobre 1974 tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri ed alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine che risiedono in un Comune italiano di confine e il cui coniuge esercita un'attività lucrativa al di fuori della Svizzera. A tale proposito, così si esprime l'Amministrazione federale delle contribuzioni, nel Commentario della modifica dell'OIFo: Etant donné que les frontaliers en provenance d'Italie dont le conjoint travaille ailleurs qu'en Suisse ne peuvent donc pas être imposés selon le barème C et qu'ils ne remplissent pas les conditions de l'octroi du

barème A, un barème F a été instauré, lequel reprend les taux d'impôt du barème B. On garantit ainsi qu'à défaut d'addition des facteurs, logiquement, la déduction pour double revenu d'après l'art. 212, al. 2, LIFD n'est pas accordée non plus. (Commentario del 19 febbraio 2013, p. 5). La tariffa F riprende pertanto la tariffa B, senza che sia prevista una ripartizione delle deduzioni, come invece avviene nel caso della tariffa C (cfr. anche la lettera circolare dell'AFC del 10.9.2013 concernente l'imposta alla fonte; <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/it/dokumente/bundessteuer/rundschreiben/2-110-D-2013.pdf.download.pdf/2-110-D-2013-f.pdf>). Va tenuto presente, in questo ambito, che l'Ordinanza in discussione ha esteso l'applicazione dell'aliquota B anche ai contribuenti il cui coniuge lavora all'estero. Pertanto, la tariffa più vantaggiosa contrassegnata con la lettera F si applica esclusivamente ai lavoratori che rientrano nel campo d'applicazione dell'Accordo sui frontalieri, per i quali il cumulo dei redditi è stato escluso dal già evocato verbale del 1985.

E. 3.6.5

Ne consegue che, a prescindere dalla documentazione prodotta dalla ricorrente, l'autorità di tassazione non poteva applicare l'aliquota F, che prevede la ripartizione fra i coniugi delle deduzioni per figli. L'Ufficio stipendi, che ha calcolato la ritenuta applicando l'aliquota B, non ha pertanto violato la normativa in vigore nei periodi fiscali litigiosi.

E. 4.1

La ricorrente censura infine la mancata considerazione, da parte dell'autorità fiscale, del numero dei figli a carico, della sua esatta percentuale di lavoro (60%) e della presenza attiva, contestando così implicitamente l'annualizzazione della sua retribuzione eseguita dall'UIF.

E. 4.2

Siccome l'imposta alla fonte sul reddito delle persone fisiche costituisce un onere fiscale definitivo per i redditi dell'attività lucrativa dipendente, il principio di uguaglianza esige che l'onere fiscale degli stranieri, che non hanno un permesso di domicilio, non differisca in modo importante da quello dei contribuenti imposti secondo la procedura ordinaria. L'imposta trattenuta alla fonte sul salario dei lavoratori stranieri è sempre progressiva, ad eccezione tuttavia dei redditi di poca importanza (tariffa D concernente in particolare i redditi accessori) (cfr. Pedrolì, op. cit., n. 3 ad art. 85 con riferimenti). Le aliquote d'imposta annuali sono adatte a un contribuente che esercita in Svizzera un'attività lucrativa principale durante tutto l'anno. Una simile struttura di aliquota non si addice tuttavia a tutti i casi, soprattutto alle attività accessorie, poiché condurrebbe a errori e complicazioni a causa delle difficoltà di calcolo per i datori di lavoro; un'imposizione conforme di tali prestazioni implicherebbe che siano presi in considerazione gli altri redditi o, nel caso di una prestazione unica, una conversione della progressione su un reddito annuale, cosa difficile da realizzare e che non si può pretendere che faccia un datore di lavoro. Per le piccole attività accessorie, è dunque stata prevista una tariffa speciale, sotto forma di un'aliquota proporzionale (Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, Réglementation cantonale harmonisée en matière d'impôt à la source, Berna 1994, p. 133).

E. 4.3

L'art. 1 cpv. 3 seconda frase OIFo prevede che, per la determinazione dell'aliquota, i proventi periodici devono essere calcolati su un anno. Questa Camera ha già avuto modo di stabilire che, per il calcolo dell'imposta alla fonte dei lavoratori non domiciliati,

l'annualizzazione del reddito conseguito dal lavoratore che beneficia di un permesso di 90 o di 120 giorni ha un senso, e deve quindi essere intrapresa, solo quando il contribuente eserciti in Svizzera un'attività (continuativa) a tempo pieno (durante un periodo limitato di tempo) o che comunque non abbia il carattere di una semplice attività a tempo parziale, nel qual caso si applica l'apposita aliquota lineare per le attività accessorie (CDT n. 80.97.00171 del 10 febbraio 1998 in RDAT II-1998 n. 8t). Il significato di tale giurisprudenza è da ricercare nella differenza sostanziale esistente fra la situazione di chi, sempre sulla base di un permesso di tal genere, lavora a tempo pieno per 90 o 120 giorni consecutivi, per poi tornare nello Stato in cui risiede, e quella di chi invece "distribuisce" i 90 o 120 giorni sull'arco di un intero anno, lavorando a tempo parziale. È infatti, evidente che chi lavorasse nel Canton Ticino, per esempio, da gennaio a giugno, e fosse poi assoggettato all'imposta sul reddito conseguito in tale semestre, con l'aliquota corrispondente al reddito stesso, sarebbe ingiustamente avvantaggiato rispetto a chi lavora in Svizzera tutto l'anno, per il fatto che sarebbe tassato con un'aliquota che è pensata per redditi annuali (CDT n. 80.97.00171 del 10 febbraio 1998 in RDAT II-1998 n. 8t). In un altro caso, relativo ad un dipendente del Conservatorio della Svizzera Italiana, questa Corte ha stabilito che l'annualizzazione del reddito si giustifica nel caso del contribuente assoggettato all'imposizione alla fonte che eserciti un'attività a tempo pieno o quasi per una parte dell'anno, mentre non si giustifica più quando l'attività è esercitata a tempo parziale lungo tutto l'anno civile (CDT n. 80.2001.00032 del 5 giugno 2001 in re P., in RDAT II-2001 n. 6t). Dunque, quando un contribuente, assoggettato all'imposta alla fonte, esercita un'attività a tempo pieno o quasi per una parte dell'anno, si giustifica l'annualizzazione del reddito, mentre non si giustifica più quando l'attività è esercitata a tempo parziale lungo tutto l'anno civile. In quest'ultimo caso, infatti, l'annualizzazione comporterebbe l'applicazione di un'aliquota calcolata includendo un reddito "virtuale", che avrebbe cioè potuto essere percepito qualora il contribuente avesse lavorato a tempo pieno.

E. 4.4

Nel caso concreto, RI 1 ha esercitato un'attività con un tasso di occupazione del 60% per tutto l'anno nell'intero arco temporale compreso tra il 2009 e il 2013, con l'unica eccezione del congedo maternità e di un congedo non pagato preso in seguito alla nascita del figlio PI 4 nel 2010. Come già si è detto, ella ha inoltre dimostrato di non aver percepito altri redditi in Italia nel periodo 2009 – 2013. Non si giustifica quindi un'annualizzazione del reddito, che comporterebbe l'applicazione di un'aliquota calcolata includendo un reddito "virtuale". Sotto questo aspetto, il ricorso di RI 1 merita accoglimento, limitatamente ai periodi fiscali 2010, 2011, 2012 e 2013, come per altro riconosciuto anche dall'Ufficio giuridico della Divisione delle contribuzioni e dall'UIF. L'autorità fiscale, preso atto dell'attestazione della Sezione provinciale di _____ dell'Agenzia delle entrate dalla quale emerge che la ricorrente non ha percepito redditi in Italia nel periodo tra il 2009 e il 2013, ha infatti aderito al ricorso, concordando a che venga applicata l'aliquota in base alla retribuzione lorda effettivamente percepita da RI 1.

E. 5

Alla luce di quanto precede, il ricorso è accolto. 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. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 4 dicembre 2017 e la decisione del 25 settembre 2017, concernenti il pagamento degli arretrati per i periodi fiscali dal 2009 al 2013, sono annullate. 2. Non si prelevano né tassa

di giustizia né spese processuali. Alla ricorrente verrà rimborsato l'importo anticipato (fr. 2'000.-). 3. Contro il presen 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.