

## **TI\_GERICHTE 80.2019.235 vom 17. Mai 2019**

TI Tribunale d'appello, 2019-05-17, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2019.235](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.235)

FR: TI\_GERICHTE 80.2019.235 du 17 mai 2019

IT: TI\_GERICHTE 80.2019.235 del 17 maggio 2019

### **Regeste**

Imposte alla fonte: rendite della previdenza professionale, diritto di imporre dello Stato estero, termine per chiedere il rimborso, lacuna nell'ordinanza, tre anni

### **Erwägungen**

#### **E. 15**

febbraio 2019 (formulari in principio utilizzati per il rimborso delle prestazioni in capitale). [...] Per quanto concerne il termine da rispettare per l'inoltro delle richieste di rimborso, la Convenzione applicabile alla fattispecie rimanda alla legislazione interna dello Stato che è tenuto ad effettuare il rimborso stesso. Nella fattispecie si applica pertanto il termine del 31 marzo, con la conseguenza che la richiesta di rimborso relativa all'anno 2017 è tardiva, poiché inoltrata dopo il 31 marzo 2018. La decisione impugnata del 10 luglio 2019 deve pertanto essere confermata. È infine doveroso rilevare che l'art. 26 cpv. 1 CDI-I prevede la possibilità di richiedere l'apertura di una procedura amichevole all'autorità competente dello Stato di residenza, al fine di evitare, o comunque dirimere la doppia imposizione.

Diritto 1. La competenza di questa Camera e la tempestività del ricorso sono date dall'art. 227 cpv. 1 LT. 2. 2.1. Le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza economica se ricevono prestazioni da istituzioni di diritto privato svizzere di previdenza professionale o da forme riconosciute di previdenza individuale vincolata (art. 5 cpv. 1 lett. e LIFD; art. 4 cpv. 1 lett. e LT). I beneficiari domiciliati all'estero di prestazioni di istituzioni di diritto privato svizzere di previdenza professionale o di forme riconosciute di previdenza individuale vincolata devono l'imposta alla fonte su queste prestazioni (art. 96 cpv. 1 LIFD; art. 119 cpv. 1 LT). L'aliquota di imposta è stabilita all'1 per cento dei proventi lordi per l'imposta federale diretta e al 9 per cento per l'imposta cantonale e comunale. Per le prestazioni in capitale l'aliquota viene calcolata conformemente all'articolo 38 capoverso 2 LIFD, per l'imposta federale diretta, e all'art. 38 LT, per l'imposta cantonale e comunale (art. 96 cpv. 2 LIFD; art. 119 cpv. 2 LT). 2.2. Secondo gli articoli 121 cpv. 1 LT e 100 cpv. 1 LIFD, il debitore della prestazione imponibile ha, tra l'altro, l'obbligo di trattenere l'imposta dovuta alla scadenza delle prestazioni pecuniarie (lett. a) e di fornire al contribuente una distinta o un'attestazione relativa alla trattenuta d'imposta (lett. b). In caso di contestazione, il debitore della prestazione imponibile può esigere dall'autorità di tassazione, sino 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 (art. 210 cpv. 1 LT; art. 137 cpv. 1 LIFD). 2.3. Secondo l'art. 18 CDI-I, fatte salve le disposizioni dell'articolo 19, le pensioni e le altre remunerazioni analoghe, pagate ad un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto in questo Stato. Come la maggior parte delle convenzioni per evitare la doppia imposizione, sottoscritte dalla Svizzera, anche

il trattato con l'Italia attribuisce pertanto allo Stato di residenza la competenza di imporre le pensioni e le remunerazioni analoghe. Trovano pertanto applicazione gli articoli 10 e 11 dell'Ordinanza del DFF del 19 ottobre 1993 sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (Ordinanza sull'imposta alla fonte, OIFo; RS 642.118.2). Per quanto riguarda le rendite, se l'imposta alla fonte non viene riscossa perché l'imposizione spetta all'altro Stato contraente, il debitore della prestazione imponibile deve farsi confermare per scritto che il domicilio del beneficiario è all'estero e verificare periodicamente questa situazione (art. 10 cpv. 2 OIFo). Nonostante disposizioni di accordi internazionali, le prestazioni in capitale soggiacciono invece sempre all'imposta alla fonte (art. 11 cpv. 1 OIFo). L'imposta alla fonte trattenuta è rimborsata senza interessi, se il beneficiario della prestazione in capitale: a. presenta la relativa istanza entro tre anni dalla scadenza della prestazione; e b. allega all'istanza una lettera di conferma dell'autorità fiscale competente dell'altro Stato contraente avente diritto secondo cui essa è a conoscenza della prestazione in capitale (art. 11 cpv. 2 OIFo).

2.4. Nel caso delle rendite, è dunque prevista una procedura di esenzione, mentre, per le prestazioni in capitale, l'ordinanza prevede una procedura di restituzione (cfr. Laffely Maillard, in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], *Commentaire de la LIFD*, 2 a ediz. Basilea 2017, n. 6 ad art. 96 LIFD, p. 1481). La differenza si spiega con la funzione che assume l'imposta alla fonte, che viene riscossa provvisoriamente. Esigendo la conferma dell'altro Stato contraente, di essere a conoscenza della prestazione in capitale, si può garantire che l'autorità fiscale abbia appreso che il contribuente ha conseguito il reddito in questione e che in tal modo abbia la possibilità di assoggettarlo all'imposta. Per le rendite, l'autorità fiscale svizzera può invece esonerare, per ragioni amministrative, il debitore della prestazione dalla ritenuta d'imposta provvisoria, una volta accertata la residenza all'estero del contribuente e il conseguente potere di imporre dell'altro Stato contraente, in base alla convenzione applicabile (Jud/Rufener, in: Zweifel/Beusch [a cura di], *Kommentar zum DBG*, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 7 ad art. 96 LIFD, p. 1885 s.). Sarebbe evidentemente molto laborioso e dispendioso, per le autorità svizzere, esigere dai debitori delle rendite che trattengano sistematicamente l'imposta alla fonte, pur sapendo che la stessa dovrà essere poi rimborsata al contribuente, che risiede in uno Stato convenzionato con la Svizzera.

2.5. Il diritto della Svizzera di imporre provvisoriamente le prestazioni previdenziali versate a una persona, residente in uno Stato con cui è in vigore una convenzione per evitare la doppia imposizione, è peraltro controverso. Se la Svizzera, infatti, secondo una CDI, non ha la competenza per imporre un determinato reddito, deve semplicemente esentarlo dall'imposta. In generale, l'esenzione in uno Stato contraente non presuppone che il contribuente provi l'imposizione nell'altro Stato; in effetti, perché sia applicabile una CDI, non è necessario che si verifichi una doppia imposizione effettiva, ma ne basta una virtuale. Un'eccezione è ammessa se la convenzione prevede che, se l'altro Stato contraente che ha diritto di imporre vi rinuncia, l'altro Stato abbia il diritto di imporre (clausola «subject-to-tax»). Sono allora stati avanzati dei dubbi in merito alla compatibilità con il diritto internazionale delle disposizioni che subordinano il rimborso dell'imposta alla fonte alla condizione che il contribuente fornisca un'attestazione dell'autorità fiscale dello Stato di residenza, che certifica di essere a conoscenza della prestazione in capitale, quando invece dovrebbe essere sufficiente la prova del domicilio all'estero (Reich, *Die Besteuerung von Arbeitseinkünften und Vorsorgeleistungen im internationalen Verhältnis*, in: Locher/Rolli/Spori [a cura di], *Mélanges Walter Ryser*, Berna 2004, p. 191).

3. 3.1. Nelle sue osservazioni al ricorso, l'autorità di tassazione sostiene che le rendite versate al ricorrente dalla Fondazione di previdenza della

\_\_\_\_\_ SA sono state assoggettate all'imposta alla fonte, " poiché il beneficiario non ha mai prodotto la necessaria attestazione di residenza fiscale estera (vedi Moduli 5A e 5B)". Solo il 23 marzo 2019 il contribuente avrebbe presentato una domanda di rimborso dell'imposta alla fonte trattenuta dalle prestazioni previdenziali degli anni 2017 e 2018, servendosi di due formulari dell'Amministrazione federale delle contribuzioni ("Istanza di rimborso dell'imposta alla fonte prelevata sulle prestazioni provenienti da istituzioni di previdenza professionale con sede in Svizzera"). L'Ufficio imposte alla fonte ha riconosciuto il rimborso solo per il periodo 2018, mentre ha respinto l'istanza relativa al 2017, per il fatto che avrebbe dovuto essere inoltrata entro il 31 marzo 2018.

3.2. Né la legge né la citata ordinanza federale indicano quale sia il termine entro il quale si deve inoltrare una domanda di rimborso dell'imposta alla fonte, trattenuta da rendite della previdenza professionale. Come già ricordato, infatti, l'art. 11 cpv. 2 OIFo disciplina unicamente la procedura di rimborso dell'imposta alla fonte trattenuta sulle prestazioni in capitale della previdenza, per le quali la relativa istanza deve essere presentata entro tre anni dalla scadenza della prestazione. Nel caso delle rendite, come visto, è stata invece prevista una procedura di esenzione, in virtù della quale il debitore della prestazione può rinunciare alla ritenuta, dopo essersi fatto confermare per scritto che il domicilio del beneficiario è all'estero (art. 10 cpv. 2 OIFo). Non è noto per quali motivi l'istituto di previdenza non abbia esentato dall'imposta alla fonte la rendita, erogata al ricorrente. Secondo l'autorità di tassazione, quest'ultimo avrebbe omesso di inoltrare l'apposito modulo, con cui viene confermata la residenza all'estero secondo l'art. 10 OIFo. Fatto sta che la rendita pensionistica degli anni 2017 e 2018 è stata assoggettata dal debitore della stessa alla ritenuta d'imposta alla fonte e che, in base all'art. 18 CDI-I, il contribuente ha diritto al rimborso dell'imposta in questione. Ci si domanda se non possa trovare applicazione, per analogia, l'art. 11 cpv. 2 OIFo, che subordina il rimborso dell'imposta alla fonte trattenuta dalla prestazione in capitale alla presentazione, da parte del beneficiario, di un'istanza entro tre anni dalla scadenza della prestazione. In effetti, la situazione in cui viene a trovarsi il beneficiario della rendita, che è stata sottoposta alla ritenuta d'imposta, è uguale a quella del beneficiario della prestazione in capitale, che ha percepito la prestazione al netto dell'imposta.

3.3. Secondo l'RS 1, tuttavia, l'istanza di rimborso dovrebbe sottostare al termine, attribuito al contribuente e al debitore della prestazione imponibile, per esigere dall'autorità di tassazione una decisione in merito all'esistenza e all'estensione dell'assoggettamento. Per gli articoli 137 cpv. 1 LIFD e 210 cpv. 1 LT, una simile decisione deve essere richiesta all'autorità di tassazione entro la fine del mese di marzo dell'anno che segue la scadenza della prestazione. In una sentenza di principio del 2009 (DTF 135 II 274; v. anche RtiD II-2009 n. 16t), il Tribunale federale, premesso che 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, ha affermato che le imposte pagate a torto devono essere sempre restituite, a meno che siano state stabilite con decisione cresciuta in giudicato dell'autorità fiscale secondo l'art. 137 cpv. 1 LIFD. Dopo la scadenza del termine di fine marzo, pertanto, 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. 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.), il Tribunale federale ha poi 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. 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 a 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).

3.4. Ci si chiede a questo punto quale rapporto intercorra fra il termine per esigere una decisione dall'autorità fiscale, secondo l'art. 137 cpv. 1 LIFD, e il termine per chiedere il rimborso dell'imposta trattenuta sulle prestazioni in capitale della previdenza, secondo l'art. 11 OIFo. Secondo un'opinione dottrinale, l'art. 11 OIFo introdurrebbe un'eccezione all'art. 137 LIFD (Jud/Rufener, op. cit., n. 6 ad art. 137 LIFD, p. 2307). Secondo un'altra tesi, l'art. 11 OIFo introdurrebbe invece un motivo di revisione sui generis (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2 a ediz., Zurigo 2009, n. 6 ad art. 137 LIFD, p. 1187). Sta di fatto che la legge federale non prevede espressamente un rimborso dell'imposta alla fonte in relazione con le convenzioni di doppia imposizione, ma se ne occupa unicamente l'ordinanza federale. Il Tribunale amministrativo del Canton Vaud ha già avuto modo di rilevare che l'art. 137 LIFD non costituisce una base legale formale per limitare nel tempo l'esercizio del diritto alla restituzione dell'imposta alla fonte fondato su una convenzione per evitare la doppia imposizione. Infatti, quando il contribuente chiede il rimborso dell'imposta, invocando un trattato internazionale, non contesta né l'esistenza dell'assoggettamento, che è pacifica, né la sua estensione (sentenza del 1.11.2001, in RDAF 2001 II 417, consid. 2c aa). Escluso in tal modo che l'art. 11 OIFo introduca una deroga all'art. 137 LIFD, si tratterebbe a questo punto di trovare, nel diritto federale, la base legale sulla quale si è fondato il Dipartimento federale delle finanze (DFF) per istituire il termine triennale per inoltrare una domanda di rimborso dell'imposta alla fonte. Ebbene, trattandosi di un rimborso d'imposta giustificato da una situazione di doppia imposizione internazionale, la base legale sarebbe la Legge federale del 22 giugno 1951 concernente l'esecuzione delle convenzioni internazionali concluse dalla Confederazione per evitare i casi di doppia imposizione (LECF; RS 672.2). Quest'ultima, all'art. 1, attribuisce al Consiglio federale la competenza di emanare le disposizioni esecutive necessarie all'applicazione delle convenzioni concluse dalla Confederazione Svizzera con gli Stati esteri per evitare i casi di doppia imposizione. Inoltre, all'art. 2 cpv. 2 prevede che il Consiglio federale possa delegare al Dipartimento federale delle finanze (DFF) la competenza di emanare disposizioni di procedura. Il Consiglio federale avrebbe pertanto avuto la competenza di adottare l'art. 11 OIFo, come pure di delegare tale competenza al DFF, trattandosi di una disposizione esecutiva necessaria all'applicazione delle CDI (RDAF 2001 II 417, consid. 2c bb). Anche in dottrina viene condivisa la tesi secondo cui la base legale su cui si fonda l'art. 11 OIFo sia rappresentata dagli articoli 1 e 2 LECF (Rostetter, Die Verjährung im Recht der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern, tesi, San Gallo 2018, n. 691 e 692, p. 260 s.)

4. 4.1. Secondo l'art. 29 par. 1 CDI-I, le imposte riscosse in uno dei due Stati contraenti mediante ritenuta alla fonte sono rimborsate a richiesta dell'interessato o dello Stato di cui esso è residente qualora il diritto alla percezione di dette imposte sia limitato dalle disposizioni della presente Convenzione.

L'art. 29 par. 2 CDI-I precisa che le istanze di rimborso, da prodursi in osservanza dei termini stabiliti dalla legislazione dello Stato contraente tenuto ad effettuare il rimborso stesso, devono essere corredate di un attestato ufficiale dello Stato contraente di cui il contribuente è residente certificante che sussistono le condizioni richieste per aver diritto all'applicazione dei benefici previsti dalla presente Convenzione. Compete pertanto al diritto interno dello Stato che deve procedere al rimborso la determinazione di un termine per presentare la relativa domanda.

4.2. Come fin qui accertato, il solo termine reperibile è quello previsto dall'art. 11 OIFo, che si riferisce tuttavia solo all'imposta alla fonte trattenuta dalle prestazioni in capitale della previdenza, per le quali vige peraltro il principio per cui devono sistematicamente essere imposte, con la conseguenza che l'istanza di rimborso è la regola. La domanda di rimborso dell'imposta trattenuta dalle rendite previdenziali è comunque a sua volta ammessa, anche se sarà più rara, potendo il debitore della prestazione esentare quest'ultima dall'imposta, a determinate condizioni. Secondo l'AFC, il contribuente deve servirsi in tal caso dello stesso formulario che si impiega per l'istanza di rimborso relativa all'imposta trattenuta dalle prestazioni in capitale (modulo Q-IS). In una lettera circolare dell'11 gennaio 2017, concernente l'imposta alla fonte, l'AFC ha comunicato di avere rielaborato, in stretta collaborazione con diverse autorità fiscali cantonali e con la Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SFI), il formulario in questione, composto di due pagine, che può essere utilizzato per far valere domande di rimborso di prestazioni in capitale e di rendite provenienti sia dal 2° sia dal 3° Pilastro A. Il formulario è infatti denominato "Istanza di rimborso dell'imposta alla fonte prelevata sulle prestazioni provenienti da istituzioni di previdenza professionale con sede in Svizzera" e, sulla prima pagina, prevede quattro caselle circolari, con le quali l'istante deve indicare se l'istanza concerne il 2° o il 3° Pilastro e se di tratta di una prestazione in capitale o di una rendita. Sulla seconda pagina, poi, vengono espressamente distinti i requisiti di una domanda che concerne la rendita e la prestazione in capitale: "in caso di prestazione in capitale: allegare una copia del conteggio di pagamento stabilito dall'istituzione di previdenza" e "in caso di prestazioni in forma di rendita: allegare una copia dell'attestazione delle rendite". Né per un caso né per l'altro, il formulario indica peraltro un termine entro il quale il rimborso deve essere fatto valere.

4.3. Ora, se per la domanda di rimborso della prestazione in capitale l'ordinanza federale ha previsto un termine di tre anni, escludendo in tal modo l'applicazione del ben più corto termine previsto dall'art. 137 LIFD, non si vede perché lo stesso non dovrebbe valere per l'imposta trattenuta da una rendita. Come ha rilevato il Tribunale amministrativo vodese, del resto, la domanda di rimborso fondata su una convenzione di doppia imposizione non costituisce una controversia in merito all'esistenza o all'estensione dell'assoggettamento. Non trova pertanto applicazione l'art. 137 LIFD (né il corrispondente art. 210 LT). In ogni caso, tale termine non è mai stato prospettato al ricorrente, prima che gli fosse notificata la decisione con cui gli si negava il rimborso. Il diritto interno dello Stato che ha trattenuto l'imposta alla fonte è tenuto, in base alla stessa convenzione per evitare la doppia imposizione, a stabilire un termine per far valere il diritto al rimborso. Nella misura in cui l'OIFo prevede solo un termine per le imposte alla fonte sulle prestazioni in capitale, si deve ritenere che vi sia una lacuna. 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. Ebbene, la lacuna deve essere colmata, applicando anche nel caso delle rendite lo stesso termine previsto dall'art. 11 cpv. 2 OIFo per il rimborso dell'imposta trattenuta dalle prestazioni in capitale. Tale soluzione si impone anche in considerazione del fatto che la stessa AFC prevede l'impiego dello stesso formulario per l'istanza di rimborso. Il termine di tre anni è fra l'altro previsto anche per il rimborso di imposte alla fonte trattenute da altri redditi, quali dividendi e interessi ( Locher/Marantelli/Opel , Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4a ediz., Berna 2019, p. 837). 4.4. RI 1 ha inoltrato l'istanza per il rimborso dell'imposta preventiva per l'anno 2017 in data 25 marzo 2019. La domanda è quindi stata presentata entro il termine di tre anni dalla scadenza della prestazione, previsto dall'art. 11 cpv. 2 lett. a OIFo. In queste circostanze, nulla si oppone all'accoglimento della domanda di rimborso dell'imposta trattenuta alla fonte. 5. Alla luce delle considerazioni che precedono, 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

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