

TI_GERICHTE 80.2019.239 vom 20. Juni 2019

TI Tribunale d'appello, 2019-06-20, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.239

FR: TI_GERICHTE 80.2019.239 du 20 juin 2019

IT: TI_GERICHTE 80.2019.239 del 20 giugno 2019

Regeste

Imposte alla fonte: tassazione ordinaria sostitutiva, limite di reddito, stipendio annualizzato uguale ma non superiore a 120'000 franchi, annullamento tassazione ordinaria

Erwägungen

E. 2

è stata dipendente _____ (società iscritta a registro di commercio il 9.3.2017 della quale i coniugi erano detentori delle quote sociali) dal 1.4.2017 al 31.12.2017 con uno stipendio lordo di fr. 90'000.- (dal quale sono state trattenute le imposte alla fonte per fr. 7'020.-). Nel periodo 1°.1.2017-31.3.2017 la contribuente era pure stata dipendente della _____, società a responsabilità limitata con sede a _____ (provincia di _____). RI 1 era anch'egli dipendente della _____. I contribuenti, a comprova dei redditi percepiti in _____, avevano allegato alla dichiarazione fiscale la "Certificazione unica 2018" relativa al 2017. c. Per il periodo fiscale 2017, i contribuenti presentavano la dichiarazione fiscale compilata il 26.2.2019. Essi indicavano redditi imponibili complessivi per fr. 598'811.- ed una sostanza imponibile complessiva di fr. 418'572.-. Per quanto concerneva più in particolare i redditi da attività dipendente, gli stessi venivano quantificati in fr. 372'036.- quelli della moglie (comprensivi dell'importo di fr. 80'210.- legato all'attività dipendente svolta a _____ presso _____) ed in fr. 290'480.- quelli del marito. B. Con decisione del 17.4.2019, l'RS 1 notificava ai contribuenti la tassazione IC/IFD 2017 per il periodo di assoggettamento 1.4.2017 – 31.12.2017, qualificandola imposta ordinaria sostitutiva. Il reddito imponibile per l'IC era determinato in fr. 359'000.- (fr. 894'800.- il reddito determinante per l'aliquota) e la sostanza in fr. 16'000.- (fr. 418'000.- la sostanza determinante per l'aliquota). Il reddito per l'IFD veniva stabilito in fr. 360'000.- (in fr. 879'000.- il reddito determinante per l'aliquota). Rispetto ai dati dichiarati, l'autorità fiscale aveva aumentato i redditi da attività dipendente principale del marito a fr. 383'306.- (rispetto ai fr. 372'036.- dichiarati) e quelli della moglie a fr. 297'587.- (rispetto ai fr. 290'480.- dichiarati). Ai redditi aveva anche aggiunto l'importo di fr. 36'137.- relativo a "valore locativo abitazione secondaria/di vacanza". A motivazione della decisione veniva indicato: "Valore locativo calcolato secondo le vigenti disposizioni di calcolo dell'autorità fiscale" ed inoltre "Tassazione ordinaria sostitutiva per contribuenti tassati alla fonte (art. 113 LT)". Nel riparto internazionale degli elementi imponibili, i redditi da attività dipendente venivano attribuiti in misura di fr. 377'797.- alla Svizzera, mentre fr. 303'096.- all'Italia. C. Con reclamo del 3.5.2019 RI 1 e RI 2 insorgevano contro la notifica di tassazione, contestando che i redditi provenienti dall'attività dipendente svolta in _____ potessero essere assoggettati alle imposte in Svizzera, dovendo essere, in sede di riparto, attribuiti solo ed esclusivamente all'_____. D. Con decisione del 20.6.2019, l'Ufficio di tassazione accoglieva il

reclamo, riducendo il reddito imponibile per l'IC a fr. 75'900.- (fr. 894'800.- quello determinante per l'aliquota) e la sostanza imponibile a fr. 16'000.- (fr. 418'000.- quella determinante per l'aliquota). Per l'IFD il reddito imponibile veniva stabilito in fr. 76'200.- (in fr. 897'000.- quello determinante per l'aliquota). Dal riparto internazionale si poteva accertare come i redditi da attività dipendente fossero stati attribuiti in misura di fr. 80'210.- alla Svizzera e di fr. 600'683.- all'_____. A motivazione della decisione veniva indicato: " Reclamo ammesso come a domanda ". E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 RI 2 insorgono contro la decisione di tassazione dopo reclamo IC/IFD 2017. I contribuenti indicano a titolo preliminare che i redditi da attività dipendente del contribuente e del coniuge sono stati erroneamente invertiti, ma che "(...) gli importi risultano comunque essere corretti ". In merito all'importo di fr. 80'210.-, i ricorrenti spiegano che si tratta di redditi provenienti dall'attività lavorativa dipendente della moglie presso _____ nell'anno 2017. Secondo i ricorrenti: "(...) tali redditi sono già stati tassati alla fonte, come si evince dal certificato di salario allegato alla dichiarazione d'imposta 2017 ". F. Con osservazioni del 14/16.8.2019, l'UT ha indicato che i coniugi sono giunti in Ticino nel 2017 e sono a beneficio di un permesso di dimora ("B") a far tempo dal 1.4.2017. L'autorità fiscale precisa: " Considerato che i salari lordi sottoposti a imposta alla fonte superano i Fr. 120'000 lordi annui, in base all'art. 113 LT, i contribuenti sono sottoposti a tassazione ordinaria sostitutiva. Ciò comporta che i redditi soggetti a imposta alla fonte sono tassati in via ordinaria, l'imposta alla fonte viene per contro considerata quale acconto ". Motivo per il quale l'UT specifica che in sede di reclamo è stata confermata l'imposizione del reddito soggetto all'imposta alla fonte e i restanti redditi sono stati considerati soltanto ai fini della determinazione dell'aliquota. Lo scritto è stato trasmesso per conoscenza ai ricorrenti, i quali non hanno replicato. G. Con scritto 14.5.2020 la Camera di diritto tributario si è rivolta alla rappresentante dei contribuenti al fine di comprendere le loro intenzioni ricorsuali. Sottolineando che la censura sollevata nel gravame riguardava sostanzialmente solo il fatto che il reddito versato a RI 2 fosse già stato assoggettato all'imposta alla fonte, si attirava l'attenzione dei ricorrenti sul fatto che, in applicazione dell'art. 113 cpv. 2 LT, l'imposta trattenuta alla fonte "è computata, senza interessi, sull'imposta ordinaria sostitutiva" (art. 113 cpv. 2 LT). Con risposta 27/28.5.2020 gli insorgenti hanno precisato di contestare la procedura della tassazione ordinaria sostitutiva poiché "(...) i redditi soggetti all'imposta alla fonte anno 2017 non superano l'importo di CHF 120'000.-". Diritto 1. I ricorrenti sostengono che i redditi da attività dipendente della moglie, _____, pari a fr. 80'210.- sono già stati tassati alla fonte, come evincibile dal certificato di salario agli atti, nel quale viene indicato " Ritenuta d'imposta alla fonte, fr. 7'020.-". Con scritto 27/28.5.2020, i contribuenti hanno precisato che la loro intenzione ricorsuale è quella di avversare la procedura di tassazione ordinaria sostitutiva. Secondo l'autorità fiscale, nel caso di specie è corretto applicare la procedura della tassazione ordinaria sostitutiva di cui all'art. 113 LT ritenuto come i salari lordi sottoposti a imposta alla fonte superano i fr. 120'000.- lordi annui: ciò comporta che i redditi soggetti ad imposta alla fonte sono tassati in via ordinaria, l'imposta alla fonte viene per contro considerata quale acconto.

E. 2.1

I lavoratori stranieri che, senza permesso di domicilio della polizia degli stranieri, hanno domicilio o dimora fiscale in Svizzera, sono assoggettati a una ritenuta d'imposta alla fonte per il loro reddito da attività lucrativa dipendente (art. 83 cpv. 1 prima frase LIFD; art. 104 cpv. 1 prima frase LT). L'imposta alla fonte sostituisce l'imposta sul reddito da attività

lucrativa riscossa secondo la procedura ordinaria (art. 87 prima frase LIFD; art. 104 cpv. 1 terza frase LT). Per i casi di cui agli articoli 90 LIFD e 112 e 113 LT è fatta salva la tassazione ordinaria (art. 87 seconda frase LIFD; art. 104 cpv. 1 quarta frase LT).

E. 2.2

La prima ipotesi in cui è prevista la tassazione ordinaria è quella della cosiddetta tassazione ordinaria complementare. Le persone assoggettate all'imposta alla fonte sono infatti imponibili secondo la procedura ordinaria per quanto concerne i redditi non assoggettati all'imposta alla fonte (art. 90 cpv. 1 prima frase LIFD; art. 112 cpv. 1 prima frase LT). Poiché la ritenuta d'imposta alla fonte concerne solo il reddito da attività lucrativa dipendente, tutti gli altri redditi del contribuente sono soggetti alla tassazione ordinaria complementare (cfr. anche la sentenza del TF 2C_490/2013 del 29.1.2014 consid. 3.1, in RF 69/2014 p. 316). Vi rientrano soprattutto i redditi da attività lucrativa indipendente, della sostanza mobiliare ed immobiliare, dai diritti d'autore e licenze, le vincite alle lotterie oppure ai concorsi, come pure i redditi da usufrutto oppure provenienti da fondazioni, le rendite, le pensioni, gli alimenti oppure le prestazioni in capitale della previdenza. Nella procedura della tassazione ordinaria il contribuente ha di principio diritto a tutte le deduzioni dal reddito, che sono previste agli art. 26-33a LIFD e 35 LIFD. Bisogna tuttavia ricordare che le tariffe d'imposizione alla fonte inglobano un certo numero di deduzioni, secondo l'art. 86 LIFD; è altresì ammessa una correzione della tariffa per delle deduzioni supplementari, in particolare per quelle previste all'art. 33 LIFD. Ne consegue che tali deduzioni non possono più essere ammesse nell'ambito della procedura ordinaria (Pedroli, in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romande LIFD, Basilea 2017, n. 3-5 ad art. 90 LIFD, p. 1449). Si rinuncia alla tassazione ordinaria complementare, se sono adempiuti i presupposti della tassazione ordinaria sostitutiva (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3 a ediz., Zurigo 2016, n. 6 ad art. 90 LIFD, p. 1146).

E. 2.3.1

La seconda ipotesi concerne la cosiddetta tassazione ordinaria sostitutiva, che viene intrapresa nel caso in cui i proventi lordi assoggettati all'imposta alla fonte del contribuente o del suo coniuge vivente in comunione domestica con lui superino nel corso di un anno civile un determinato ammontare, che è stabilito dal DFF, per l'imposta federale diretta, e dal Consiglio di Stato, per l'imposta cantonale (art. 90 cpv. 2 LIFD; art. 113 cpv. 1 prima frase LT). La tassazione ulteriore tiene conto dell'imposta già dedotta alla fonte (art. 90 cpv. 2 LIFD), cioè l'imposta trattenuta alla fonte è computata, senza interessi, sull'imposta ordinaria sostitutiva (art. 113 cpv. 2 prima frase LT).

E. 2.3.2

L'art. 4 dell'Ordinanza del DFF sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (OIFo, RS 642.118.2), prevede che, se nel corso di un anno civile i proventi lordi superano l'ammontare stabilito nel numero 2 dell'appendice, vengano effettuate, per lo stesso anno e per gli anni seguenti fino al termine dell'assoggettamento all'imposta alla fonte, tassazioni ulteriori, secondo la procedura ordinaria conformemente all'articolo 90 capoverso 2 LIFD. Le imposte riscosse alla fonte vengono computate senza interessi. La tassazione ordinaria è mantenuta anche quando detto limite diminuisce temporaneamente o durevolmente. Al numero 2 dell'Appendice dell'Ordinanza viene indicato che la tassazione ordinaria ulteriore di cui all'articolo 4 capoverso 1 OIFo è effettuata quando in un anno

civile le entrate lorde superano 120'000.- franchi.

E. 2.3.3

Nel Decreto esecutivo concernente l'imposizione delle persone fisiche valido per il periodo 2017, del 30.11.2016, viene indicato all'art. 14, che la tassazione ordinaria sostitutiva (art. 113 LT) viene eseguita quando i proventi lordi assoggettati all'imposta alla fonte del contribuente o del suo coniuge vivente in comunione domestica con lui con domicilio o dimora fiscale in Svizzera superano singolarmente, nel corso di un anno civile, l'importo di fr. 120'000.-.

E. 2.3.4

Quando il reddito lordo annuo dell'attività lucrativa dipendente eccede un determinato importo, l'imposta alla fonte secondo gli artt. 83 e segg. LIFD perde il suo carattere d'imposta definitiva e non si sostituisce più all'imposta ordinaria sul reddito degli art. 16 e segg. LIFD. In questa situazione, il reddito del lavoro, che è già stato oggetto di una imposizione alla fonte da parte del datore di lavoro, viene aggiunto agli altri redditi del contribuente e sottoposto all'imposta ordinaria sul reddito. Con la tassazione ordinaria sostitutiva, il reddito da lavoro dei contribuenti imposti alla fonte fuoriesce dal regime dell'imposta alla fonte degli artt. 83 e segg. LIFD per essere sottoposto all'imposta ordinaria sul reddito delle persone fisiche (art. 16 e segg. LIFD). Indipendentemente dalla procedura ordinaria sostitutiva, il debitore della prestazione imponibile deve continuare a trattenere l'imposta alla fonte fintantoché del contribuente è assoggettato al regime dell'imposta alla fonte. L'imposta prelevata alla fonte è accreditata al contribuente e computata sull'imposta sul reddito stabilita dall'amministrazione fiscale alla fine della procedura di tassazione ordinaria (art. 90 cpv. 2 LIFD). In queste circostanze, l'imposta alla fonte sul reddito da lavoro assume pertanto la funzione di garanzia dell'imposta ordinaria sul reddito. La ritenuta d'imposta alla fonte, intrapresa dal debitore della prestazione imponibile, perde il suo carattere definitivo per diventare una sorta di acconto sull'imposta ordinaria sul reddito (Locher, Kommentar zum DBG, vol. II, Therwil/Basilea 2004, n. 15 ad art. 90 LIFD, p. 824; Jud/Rufener, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar DBG, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 5 ad art. 90 LIFD, p. 1851; Lurà, L'impôt anticipé, Ses origines, sa genèse et sa nature – Comparaison avec d'autres systèmes de retenue à la source et de communication de renseignement, Zurigo 2015, p. 76-77).

E. 2.3.5

La tassazione ordinaria sostitutiva è necessaria, poiché la differenza tra l'ammontare dell'imposta alla fonte, legato al calcolo dell'imposta sui redditi lordi e al trattamento forfettario delle deduzioni, e quello dell'imposta stabilita secondo la procedura ordinaria ha tendenza ad aumentare quanto più i redditi sono elevati (Locher, op. cit., n. 16 ad art. 90 LIFD, p. 824). Dopo la sentenza del Tribunale federale del 26.1.2010 (DTF 136 II 241), con la quale è stato constatato che il regime dell'imposta alla fonte viola il divieto di discriminazione degli articoli 2 dell'Accordo del 21 giugno 1999 tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone (ALC; RS 0.142.112.681) e 9 cpv. 2 Allegato I ALCP, l'amministrazione fiscale cantonale non potrà rifiutarsi di concedere la procedura della tassazione ordinaria sostitutiva ad una persona imposta alla fonte, anche se questa non sorpassa i limiti previsti all'art. 4 OIFo e alla cifra 2 dell'appendice all'Ordinanza (Pedroli, in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire LIFD, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 7-8 e

11a ad art. 90 LIFD).

E. 3.1

La ricorrente ha iniziato a lavorare quale dipendente per la _____ a far tempo dal 1.4.2017. Ha percepito uno stipendio lordo di fr. 90'000.-, che è stato assoggettato alla ritenuta d'imposta alla fonte. Essendo lei e il marito dimoranti in Svizzera ed avendo sostanza mobiliare e altri redditi, oltre a quelli del lavoro sottoposti a ritenuta alla fonte, i contribuenti sottostanno alla tassazione ordinaria complementare. La questione litigiosa consiste nello stabilire se i ricorrenti siano soggetti anche alla tassazione ordinaria sostitutiva, che coinvolgerebbe il reddito già assoggettato all'imposta alla fonte.

E. 3.2

Come già ricordato, la procedura della tassazione ordinaria sostitutiva viene intrapresa quando una persona percepisce, durante un anno, uno stipendio lordo che supera i fr. 120'000.-. Nel caso in cui l'assoggettamento sia inferiore alla durata di un anno, bisogna convertire lo stipendio sulla base di 12 mesi (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , op. cit., n. 13 ad art. 90 LIFD, p. 1147). Ora volendo annualizzare lo stipendio di fr. 90'000.- lordi, percepito sull'arco di 9 mesi (da aprile a dicembre del 2017), se ne ha che lo stipendio, su 12 mesi, sarebbe stato precisamente di fr. 120'000.-.

E. 3.3

Per poter applicare la tassazione ordinaria sostitutiva, come visto in precedenza, occorre che il reddito lordo, convertito su 12 mesi, superi l'importo di fr. 120'000.-. Ora, nel caso di specie questa condizione non è adempiuta, poiché il reddito percepito da RI 2 si attesta a fr. 120'000.- ma non supera tale importo. Motivo per cui l'UT ha erroneamente seguito la procedura della tassazione ordinaria sostitutiva, che di per sé è comunque stata formalmente contestata unicamente in via ricorsuale.

E. 4.1

Ne consegue che i ricorrenti devono essere sottoposti solo alla procedura della tassazione ordinaria complementare di cui agli articoli 90 cpv. 1 LIFD e 112 LT.

E. 4.2

Per quanto concerne il calcolo dell'imposta, quando viene intrapresa la tassazione ordinaria complementare, l'art. 90 cpv. 1 ultima frase LIFD prevede che l'art. 7 si applichi per analogia; per l'imposta cantonale, l'art. 112 cpv. 1 ultima frase LT dispone che al calcolo delle aliquote si applichi per analogia l'articolo 6. I redditi imposti alla fonte devono pertanto essere presi in considerazione per la determinazione dell'aliquota d'imposta. L'art. 7 LIFD esige tuttavia che il reddito sia assoggettato con l'aliquota corrispondente alla totalità dei redditi netti; non bisogna pertanto prendere in considerazione il reddito lordo che è stato assoggettato alla ritenuta alla fonte, ma bisogna ridurlo stimando le deduzioni incluse nella tariffa (Pedrolì , op. cit., n. 6 ad art. 90 LIFD, p. 1449).

E. 4.3

Ne consegue che il reddito da attività dipendente, percepito da RI 2 in Svizzera nel 2017, non deve essere aggiunto alla base imponibile dell'imposta ordinaria complementare, ma va preso in considerazione unicamente per quanto concerne l'aliquota.

E. 5

