

TI_GERICHTE 80.2019.32 vom 18. Dezember 2018

TI Tribunale d'appello, 2018-12-18, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.32

FR: TI_GERICHTE 80.2019.32 du 18 décembre 2018

IT: TI_GERICHTE 80.2019.32 del 18 dicembre 2018

Regeste

Imposta preventiva: rimborso, requisiti dell'istanza, comunione ereditaria, istanza presentata in comune dai coeredi, ricevibilità

Erwägungen

E. 10

LIFD le comunioni ereditarie non soggiac[c]iono all'imposizione come tale; il loro reddito e la loro sostanza devono essere aggiunti agli elementi imponibili di ogni singolo erede per la propria quota parte. Il diritto al rimborso dell'imposta preventiva non viene di conseguenza concesso in quanto contrariamente alle prescrizioni di legge i citati redditi non sono stati regolarmente dichiarati nell'elenco titoli delle dichiarazioni personali 2015 e 2016 di ogni singolo erede (tassazioni già cresciute in giudicato). Per l'anno 2017 il rimborso dell'imposta preventiva verrà accordato ad ogni singolo erede per la propria quota parte di dividendo se lo stesso verrà regolarmente dichiarato nell'elenco titoli della propria dichiarazione d'imposta". F. Con ricorso del 10/22 gennaio 2019 alla Camera di diritto tributario, la rappresentante della comunione ereditaria RI 1 chiede nuovamente il rimborso dell'imposta preventiva per gli anni 2015, 2016 e 2017 ritenuta sui dividendi versati da _____ SA. Nello specifico, però, tale richiesta è formulata unicamente per la contribuente _____ ■ la cui tassazione IC/IFD 2016 non è ancora definitiva poiché pendente reclamo ■ in quanto l'autorità di tassazione ha stabilito nella sua decisione su reclamo del 18 dicembre 2018 che il reddito e la sostanza colpiti dall'imposta preventiva avrebbero dovuto essere dichiarati da ogni singolo erede nella propria partita fiscale e per la propria quota ereditaria. G. Nelle sue osservazioni del 25 gennaio 2019, l'Ufficio circondariale di tassazione di _____ ha ribadito l'esattezza del proprio operato sostenendo che "[...] in base all'art. 9 cpv. 1 LT e art. 10 cpv. 1 LIFD, le comunioni ereditarie non sono soggette a imposizione come tale, ciò implica che l'imposta preventiva non può essere restituita alla comunione ereditaria ma ogni singolo erede deve presentare la propria istanza, e solo in seguito alla relativa decisione verrà ammesso o negato il rimborso. Solo a seguito di tale decisione è facoltà del contribuente inoltrare reclamo e successivamente ricorso. Come già detto nella lettera di ricorso del 22 gennaio 2018, la procedura di RI 1 [sic] è conclusa, mentre è tutt'ora pendente un reclamo contro la tassazione d'ufficio IC/IFD 2016 datata 20 giugno 2018 di _____ (_____). Tale reclamo, in base alle più recenti sentenze in materia, andrebbe respinto, viene però tenuto in sospeso in attesa che vengano chiarite le modifiche recentemente apportate in materia di LIP, questo nell'eventualità che tali cambiamenti possano portare ad una decisione favorevole alla contribuente. In ogni caso qualunque sarà l'esito del reclamo la contribuente, o il suo rappresentate, potrà inoltrare regolare ricorso a tutela dei propri diritti. Considerando quanto sopra esposto riteniamo che la decisione contestata non vada a ledere

o a inficiare nessun diritto della contribuente _____, di conseguenza non vi sia interesse degno di tutela. Proponiamo quindi di dichiarare il ricorso irricevibile. Non avendo la comunione ereditaria, una partita personale non vi sono richieste di pagamenti come non vi sono sospesi”. H. Né l’Ufficio giuridico della Divisione delle contribuzioni né l’Amministrazione federale delle contribuzioni si sono espresse in merito al presente ricorso.

Diritto 1. 1.1. La Camera di diritto tributario è competente quale commissione di ricorso in materia di imposta preventiva, di computo globale d’imposta e di trattenuta supplementare d’imposta USA ex art. 1 cpv. 1 lett. c del Regolamento cantonale di applicazione concernente la Legge federale sull’imposta preventiva, il computo globale d’imposta e la trattenuta supplementare d’imposta USA del 18 ottobre 1994 (RL 642.250). La sua organizzazione è disciplinata dal diritto cantonale, segnatamente dalle disposizioni della Legge tributaria cantonale (art. 35 cpv. 1 e 2 LIP [RS 642.21]; art. 54 s. LIP; art. 1 cpv. 2 Regolamento cantonale di applicazione concernente la Legge federale sull’imposta preventiva, il computo globale d’imposta e la trattenuta supplementare d’imposta USA del 18 ottobre 1994; art. 227 ss. LT). 1.2. Il ricorso presentato dalla RA 1, rappresentante della comunione ereditaria RI 1, è tempestivo e corredato dei fatti e dei mezzi di prova a sostegno delle proprie conclusioni (art. 54 cpv. 1 LIP; art. 227 cpv. 1 e 2 LT).

2. 2.1. La problematica sollevata dal ricorso verte in sostanza sulla legittimazione di una comunione di eredi (persone fisiche) alla presentazione congiunta di un’istanza di rimborso dell’imposta preventiva. 2.2. Come già ricordato dalla Camera di diritto tributario in una sua recente sentenza (CDT n. 80.2015.264 del 7 aprile 2017, pubblicata in RtiD II-2017 n. 22t e in www.sentenze.ti.ch), ai sensi dell’art. 30 cpv. 1 LIP, le persone fisiche devono presentare l’istanza di rimborso dell’imposta preventiva alle autorità fiscali del Cantone in cui erano domiciliate alla fine dell’anno civile nel corso del quale è venuta a scadere la prestazione imponibile. L’art. 30 cpv. 2 LIP stabilisce invece che le persone giuridiche, le società commerciali senza personalità giuridica e tutti gli altri aventi diritto non menzionati nel capoverso 1, devono presentare l’istanza di rimborso all’Amministrazione federale delle contribuzioni. Rimangono riservate, ex art. 30 cpv. 3 LIP, le speciali disposizioni in merito alla competenza previste dall’Ordinanza sull’imposta preventiva (OIPrev; RS 642.211).

2.3. Tra le casistiche speciali per cui il Consiglio federale ha disciplinato differentemente la competenza all’esercizio del diritto al rimborso, sono annoverati gli eredi (cfr. Zwahlen, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [a cura di], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], 2 a ed., Basilea 2012, p. 851 s., n. 19 ss. ad art. 30 LIP). Nell’ambito di una successione, l’art. 58 cpv. 2 OIPrev stabilisce che, se il reddito assoggettato all’imposta preventiva, derivante da un elemento della successione, matura dopo la morte dell’autore della stessa, ma prima che la successione venga divisa, ogni erede ha diritto al rimborso dell’imposta preventiva in proporzione alla sua quota successoria, nella misura in cui soddisfa personalmente alle condizioni richieste ed elencate dagli art. 21 ss. LIP.

2.4. Dal profilo procedurale, l’art. 59 cpv. 1 OIPrev dispone che, se, alla sua morte, l’autore della successione era assoggettato illimitatamente alle imposte in Svizzera, gli eredi devono chiedere il rimborso dell’imposta preventiva sia in comune, sia per il tramite di un rappresentante comune; nella istanza devono figurare i dati personali e l’indirizzo di tutti gli eredi e la loro quota alla successione. L’art. 59 cpv. 2 OIPrev prevede poi che l’istanza debba essere presentata all’autorità fiscale cantonale competente per la tassazione dell’autore della successione, con un duplicato per ciascun Cantone in cui sono assoggettati ad imposta gli eredi facenti parte della comunione ereditaria. L’autorità trasmette i duplicati dell’istanza, apportandovi eventualmente le sue osservazioni, alle

autorità cantonali competenti per gli eredi. Da rilevare che il Canton Ticino non prevede un ordinamento differente nei casi di successione quando il rimborso dell'imposta preventiva deve essere trattato esclusivamente dalle autorità del medesimo Cantone (art. 59 cpv. 3 OIPrev in relazione a Regolamento cantonale di applicazione concernente la Legge federale sull'imposta preventiva, il computo globale d'imposta e la trattenuta supplementare d'imposta USA). Uniformando a livello svizzero la prassi per la presentazione dell'istanza di rimborso, l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha elaborato uno specifico formulario, il modulo S-167 – intitolato appunto “istanza di rimborso dell'imposta preventiva nei casi di successione” ■ con le relative spiegazioni (ad onor del vero, solo in tedesco e francese; v. www.estv.admin.ch/estv/it/home/verrechnungssteuer/verrechnungssteuer/dienstleistungen/schweiz). 2.5. Come poc'anzi menzionato, il diritto al rimborso degli eredi è regolato dalla norma speciale (Sondernorm) prevista all'art. 58 OIPrev (cfr. Zwahlen, op. cit., p. 758, n. 32 ad art. 22 LIP). L'art. 59 cpv. 2 OIPrev prevede quindi una deroga specifica in caso di successione per l'esercizio del diritto al rimborso maturato in vita dal de cuius e successivamente dalla comunione ereditaria sino alla divisione dell'eredità. Se, al momento del decesso, il de cuius era illimitatamente imponibile in Svizzera, allora il diritto al rimborso dell'imposta preventiva, che trae origine dall'art. 30 LIP risp. art. 59 cpv. 2 OIPrev, deve essere esercitato congiuntamente dagli eredi (cfr. Jaussi/Ghielmetti/Pfirter, Allgemeiner Überblick über die Rückerstattung der eidg. Verrechnungssteuer, in: StR 67/2012, p. 661 s., 3.4.3; Zwahlen, op. cit., p. 758, n. 34 ad art. 22 LIP). L'ordinanza attribuisce in tal modo ad un'unica autorità cantonale la competenza a ricevere l'istanza per conto di tutti gli eredi, senza tuttavia conferirle anche il compito di adottare una decisione. L'autorità fiscale cantonale competente per la tassazione dell'autore della successione (ovvero del de cuius) è tenuta a trasmettere infatti i duplicati dell'istanza ■ apportandovi eventualmente le sue osservazioni ■ alle autorità cantonali competenti per gli eredi. Sebbene l'art. 59 OIPrev sia formulato pensando solo agli eredi che sono persone fisiche, obbligando il fisco del cantone in cui si è aperta la successione a trasmettere i duplicati agli altri cantoni, competenti per la tassazione degli eredi, nondimeno la stessa regola vale anche per quegli eredi che sono invece persone giuridiche. In tal caso, all'istanza deve appunto essere allegato un duplicato supplementare, destinato all'Amministrazione federale delle contribuzioni (cfr. Zwahlen, op. cit., p. 761, n. 46 ad art. 22 LIP; Pfund/Zwahlen, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, Art. 21-33 VStG, Basilea 1985, p. 73 n. 4.7 ad art. 22 LIP). 3. 3.1. Venendo alla fattispecie, l'autorità di tassazione, con decisione del 18 dicembre 2018, ha respinto il reclamo del

E. 12

dicembre 2018, con la seguente motivazione: “in base all'art. 9 LT e art. 10 LIFD le comunioni ereditarie non soggiac[c]iono all'imposizione come tale; [...] il diritto al rimborso dell'imposta preventiva non viene di conseguenza concesso in quanto contrariamente alle prescrizioni di legge i citati redditi non sono stati regolarmente dichiarati nell'elenco titoli delle dichiarazioni personali 2015 e 2016 di ogni singolo erede (tassazioni già cresciute in giudicato)”. La motivazione della decisione contiene argomentazioni contrastanti. Da un lato, l'Ufficio di tassazione ha ritenuto di non dover neppure esaminare l'istanza di rimborso presentata dai coeredi, per il semplice fatto che le comunioni ereditarie non sono contribuenti. Prova ne sia che, ancora nelle osservazioni al ricorso, rileva che “l'imposta preventiva non può essere restituita alla comunione ereditaria ma ogni singolo erede deve presentare la propria istanza, e solo in seguito alla relativa decisione verrà ammesso o negato il rimborso”. Dall'altro lato, tuttavia, l'autorità fiscale è

entrata nel merito dell'istanza di rimborso, pur ritenendo che la stessa non fosse ammissibile in quanto presentata dalla comunione ereditaria anziché dai singoli coeredi. Ha infatti sostenuto che il rimborso non poteva essere concesso, "in quanto contrariamente alle prescrizioni di legge i citati redditi non sono stati regolarmente dichiarati nell'elenco titoli delle dichiarazioni personali 2015 e 2016 di ogni singolo erede (tassazioni già cresciute in giudicato)". Come precedentemente indicato, la normativa applicabile alle istanze di rimborso che concernono i redditi conseguiti da una comunione ereditaria distingue tuttavia fra l'adempimento dei presupposti per il rimborso, da una parte, e la presentazione della relativa istanza, dall'altra.

3.2. Per quanto riguarda l'aspetto sostanziale dell'adempimento delle condizioni cui sottostà il rimborso dell'imposta preventiva, si è già rilevato come l'art. 58 cpv. 2 OIPrev attribuisca il diritto al rimborso dell'imposta preventiva, per il reddito derivante da un elemento della successione, che matura dopo la morte dell'autore della stessa ma prima che la successione venga divisa, a ogni erede in proporzione alla sua quota successoria, tuttavia solo nella misura in cui soddisfa personalmente alle condizioni richieste. In considerazione del fatto che la comunione ereditaria non ha personalità giuridica, ogni singolo coerede deve dunque adempiere personalmente i presupposti per avere diritto al rimborso dell'imposta preventiva. In particolare, deve adempiere personalmente le condizioni richieste dagli articoli 21 ss. LIP, a cominciare dall'obbligo di dichiarazione (Zwahlen, op. cit., p. 758, n. 35 ad art. 22 LIP; v. anche Bauer-Balmelli/Küpfer, Die Praxis der Bundessteuern, II parte, vol. III, n. 10 e 12 ad art. 58 OIPrev; inoltre la sentenza della Corte fiscale del Tribunale cantonale del Canton Friburgo n. 604 2016 26 del 21 settembre 2016).

3.3. In relazione alla procedura, invece, l'art. 58 OIPrev stabilisce che, se, alla sua morte, l'autore della successione era assoggettato illimitatamente alle imposte in Svizzera, gli eredi devono chiedere il rimborso dell'imposta preventiva sia in comune, sia per il tramite di un rappresentante comune; nella istanza devono figurare i dati personali e l'indirizzo di tutti gli eredi e la loro quota alla successione (cpv. 1). L'istanza deve essere presentata all'autorità fiscale cantonale competente per la tassazione dell'autore della successione, con un duplicato per ciascun Cantone in cui sono assoggettati ad imposta gli eredi facenti parte della comunione ereditaria. L'autorità trasmette i duplicati dell'istanza, apportandovi eventualmente le sue osservazioni, alle autorità cantonali competenti per gli eredi (cpv. 2). Unicamente dal profilo procedurale, pertanto, il rimborso dell'imposta preventiva viene concentrato nel luogo in cui è stato tassato il defunto fino al momento della morte (Pfund/Zwahlen, op. cit., p. 77, n. 4.13 ad art. 22 cpv. 2 LIP).

3.4. Nella fattispecie, l'istanza di rimborso dell'imposta preventiva per i periodi 2015, 2016 e 2017 è stata presentata dalla comunione ereditaria RI 1 – rappresentata dalla RA 1 SA di _____ – alla Divisione delle contribuzioni e poi trasmessa per competenza all'Ufficio circondariale di tassazione di _____. Come poc'anzi indicato, in caso di successione, l'istanza va presentata da tutti gli eredi ■ o in comune o per il tramite di un rappresentante comune ■ all'autorità fiscale cantonale competente per la tassazione dell'autore della successione, ovvero del de cuius. Ai sensi dell'art. 59 OIPrev, l'istanza presentata dalla RA 1 SA all'Ufficio circondariale di tassazione di _____ congiuntamente per tutti gli eredi (persone fisiche) della defunta RI 1 è stata presentata nei termini, da persona legittimata e nella dovuta forma. Ne consegue che l'istanza di rimborso è stata presentata correttamente e l'Ufficio di tassazione non poteva di conseguenza rifiutarsi di entrare nel merito, censurando il fatto che non fosse stata presentata individualmente da ogni singolo coerede. È vero, come già accennato, che la decisione impugnata e quella precedente contengono delle considerazioni che attengono al merito

dell'istanza di rimborso, ma ancora nelle osservazioni al ricorso l'autorità di tassazione insiste sulla pretesa inosservanza, da parte degli eredi, delle disposizioni procedurali. Sostiene infatti che "ogni singolo erede deve presentare la propria istanza, e solo in seguito alla relativa decisione verrà ammesso o negato il rimborso". In queste circostanze, si giustificano l'annullamento della decisione impugnata e il rinvio degli atti all'Ufficio di tassazione, affinché entri nel merito dell'istanza di rimborso dell'imposta preventiva, presentata dalla RI 1 e adottate delle decisioni separate per ciascuno dei coeredi. In questo contesto, dovrà chiaramente verificare che le condizioni per poter beneficiare del rimborso dell'imposta preventiva per gli anni 2015, 2016 e 2017, proporzionalmente alla propria quota successoria, siano soddisfatte personalmente da ogni singolo erede (_____, _____ e _____) così come sancito dagli art. 21 ss. LIP e art. 58 cpv. 2 OIPrev. Infatti, come visto, non è la comunione ereditaria come tale che deve soddisfare le condizioni poste per il rimborso, ma piuttosto i singoli membri che la compongono. In altre parole, la comunione di eredi come tale non beneficia di un diritto al rimborso nonostante proceduralmente si comporti come se ciò fosse il caso: le condizioni che danno adito al rimborso dell'imposta preventiva devono essere soddisfatte da ogni singolo membro della comunione ereditaria fintanto che questa rimane indivisa (cfr. Zwahlen, op. cit., p. 758 ss., n. 35 ss. ad art. 22 LIP). 4. Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Per questi motivi, visti per le spese l'art. 1 del Regolamento cantonale di applicazione concernente la Legge federale sull'imposta preventiva, il computo globale d'imposta e la trattenuta supplementare USA del 18 ottobre 1994, nonché l'art. 231 LT, dichiara e pronuncia 1. La decisione su reclamo del 18 dicembre 2018 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio circondariale di tassazione di _____, perché entri nel merito dell'istanza di rimborso dell'imposta preventiva presentata il 24 ottobre 2018 per gli anni 2015-2016-2017 dalla comunione ereditaria fu RI 1. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. 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.