

TI_GERICHTE 80.2021.33 vom 27. Januar 2021

TI Tribunale d'appello, 2021-01-27, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2021.33

FR: TI_GERICHTE 80.2021.33 du 27 janvier 2021

IT: TI_GERICHTE 80.2021.33 del 27 gennaio 2021

Regeste

Assoggettamento illimitato parziale: determinazione dell'aliquota globale, trattamento di fine rapporto (TFR) per lavoro in Italia, non deduzione imposta alla fonte

Erwägungen

E. 12

agosto 2019 ha beneficiato di un trattamento di fine rapporto (TFR) erogato dall'Istituto Nazionale Previdenza Sociale (INPS) per € 59'975.74 cui è stata applicata una ritenuta fiscale pari a € 17'521.20 (valuta 12.08.2019; v. prospetto di liquidazione TFR e comunicazione INPS del 05.08.2019). b. Il 22 settembre 2019, il contribuente domandava all'RS 1 (di seguito: RS 1) il rimborso dell'imposta italiana sulla prestazione TFR. L'autorità di tassazione negava la restituzione in quanto la "prestazione (TFR) [...] in percepita è considerata una retribuzione di natura salariale che rientra nel campo di applicazione dell'art. 15 CDI CH-I e come tale è di competenza fiscale italiana [...] in Svizzera sarà assoggettata solamente per la determinazione dell'aliquota" (v. lettera del 6.03.2020). c. Il 28 giugno 2020, il contribuente presentava la Dichiarazione d'imposta delle persone fisiche IC/IFD 2019. Per quanto qui d'interesse esponeva unicamente un reddito da attività principale dipendente pari a fr. 71'659.■, che corrispondeva alle prestazioni dell'assicurazione contro la disoccupazione (AD) erogate durante l'anno civile 2019 (v. certificato AD emesso il 18.06.2020). B. L'RS 1 notificava al contribuente la decisione di tassazione IC/IFD 2019 in data 2 settembre 2020. Per quanto riguardava i redditi, rispetto a quanto dichiarato dal contribuente, l'autorità di tassazione aggiungeva fr. 65'268.■ relativi alla "liquidazione percepita dal _____ determinante solo ai fini dell'aliquota" e fr. 12.■ quali reddito da titoli e capitali. Inoltre, correggeva l'importo dell'indennità per perdita di guadagno da fr. 71'659.■ a fr. 77'604.■ con la motivazione "valori secondo attestato della Cassa Disoccupazione", aggiungendo anche le prestazioni AD erogate nel corso del 2018. L'RS 1 giustificava la sua decisione adducendo che le "aliquote [erano state] maggiorate [per tener] conto degli elementi imponibili fuori Cantone (imposta cantonale), fuori dalla Svizzera (imposta federale) o assoggettati alla fonte (imposta cantonale e imposta federale): elementi che possono essere stati rettificati o valutati secondo dati accertati o presunti". Di conseguenza, per l'IC, il reddito imponibile era stato accertato in fr. 74'700.■ (determinante per l'aliquota: fr. 135'100.■) e la sostanza imponibile in fr. 152'000.■ (importo parimenti determinante per l'aliquota). Il dovuto d'imposta cantonale sul reddito si attestava a fr. 7'582.65 mentre l'imposta sulla sostanza era pari a fr. 0.■. Per l'IFD, il reddito imponibile accertato era di fr. 76'600.■ (determinante per l'aliquota: fr. 137'100.■) che comportava un dovuto d'imposta pari a fr. 3'416.35. C. Il 9 ottobre 2020, il contribuente presentava reclamo affermando che "il [suo] reddito imponibile [era] di CHF 71'659 e non CHF 142'884 come [...] riportato nella colonna "dati

accertati” ». D. Con decisione di tassazione IC/IFD 2019 notificata il 27 gennaio 2021, l’RS 1 non ammetteva il reclamo. A motivo, adduceva che “Il contribuente è assoggettato all’imposta in Svizzera e nel Canton Ticino in virtù della sua appartenenza personale, in quanto vi ha il domicilio (art. 3 cpv. 1 LIFD; art. 2 cpv. 1 LT), ne consegue che l’assoggettamento personale è illimitato. Nel caso in esame il reddito da attività lucrativa dipendente di CHF 65'268.00 percepito in Italia viene considerato unicamente per il calcolo dell’aliquota. L’indennità di perdita di guadagno di CHF 77'604.00 è imponibile nel Cantone di domicilio. In considerazione di quanto sopraesposto la decisione di prima istanza viene riconfermata”. E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 afferma di voler “ usufrui [re] della convenzione italo-Svizzera sulla doppia imposizione [affermando che] sul TFR ho pagato le tasse in Italia ”. Di conseguenza, tale “ importo non può essere calcolato come aliquota ”. Della documentazione allegata al suo scritto sarà detto in seguito per quanto necessario. F. Nelle sue osservazioni, presentate il 15 febbraio 2021, l’RS 1 propone la reiezione del ricorso. L’autorità di tassazione ribadisce che “ il reddito [è] di competenza italiana (art. 15 CD [I] CH-I) ed è stato considerato soltanto ai fini della maggiorazione dell’aliquota e sommato al reddito da disoccupazione imposto in Svizzera (art. 24 CDI CH-I). Tale ripartizione è chiaramente visibile nel Riparto ”. G. Il 18 febbraio 2021, il ricorrente replica alle suddette osservazioni, sottolineando che “ come da lettera dell’INPS allegata, io non ho mai percepito la somma di CHF 65'268 (Euro 59'975) perché da questa cifra è stata detratta la ritenuta fiscale di Euro 17'521, quindi la somma reale che ho incassato è di Euro 42'454 . L’ufficio di [i] tassazione ribadisce che questi soldi ricevuti come liquidazione, non vengono tassati ma usati per il calcolo dell’aliquota, è esattamente come tassarli, perché l’aliquota di CHF 77'604 è diversa di CHF 142'884 ”. Diritto 1. Il ricorrente solleva due problematiche: la prima riguarda la determinazione dell’aliquota applicabile (“ questo importo non può essere calcolato come aliquota ”, v. ricorso), mentre la seconda concerne la circostanza secondo cui l’autorità di tassazione, per determinare l’aliquota applicabile, ha considerato il reddito conseguito in Italia al lordo, ovvero comprensivo dell’imposta estera già trattenuta (v. replica del 18.02.2021). 2. 2.1. Per quanto attiene alla prima delle due censure sollevate dal ricorrente, le persone fisiche sono assoggettate all’imposta in virtù della loro appartenenza personale quando hanno domicilio o dimora fiscali nel Cantone/in Svizzera (art. 2 cpv. 1 LT; art. 3 cpv. 1 LIFD). L’assoggettamento in virtù dell’appartenenza personale è illimitato; esso non si estende tuttavia alle imprese, agli stabilimenti d’impresa e ai fondi siti fuori Cantone/all’estero (art. 5 cpv. 1 LT; art. 6 cpv. 1 LIFD). Nelle relazioni intercantonali e internazionali sono applicabili i principi del diritto federale concernenti il divieto di doppia imposizione intercantonale (art. 5 cpv. 3, 1 a frase LT; art. 6 cpv. 3, 1 a frase LIFD). Sono riservate le disposizioni previste nelle convenzioni intese ad evitare la doppia imposizione (art. 5 cpv. 3, 4 a frase LT; art. 6 cpv. 3, 4 a frase LIFD). Nelle relazioni internazionali devono tuttavia essere imposti almeno il reddito conseguito nel Cantone e la sostanza ivi posta (art. 5 cpv. 4 LT). Le persone fisiche parzialmente assoggettate all’imposta sul reddito e sulla sostanza nel Cantone/in Svizzera devono l’imposta sugli elementi imponibili nel Cantone/in Svizzera all’aliquota (al tasso) corrispondente alla totalità dei loro redditi e della sostanza (art. 6 cpv. 1 LT; art. 7 cpv. 1 LIFD). Nelle relazioni internazionali è tuttavia applicata almeno l’aliquota corrispondente al reddito conseguito nel Cantone e alla sostanza ivi posta (art. 6 cpv. 2 LT). 2.2 Quando una persona residente in Svizzera percepisce dei redditi esteri che, in virtù di una convenzione di doppia imposizione (oppure del diritto interno) sottostanno alla sovranità dello Stato della fonte del reddito, la Svizzera deve esonerare questi redditi

stranieri, ma ne può tenere conto per determinare l'aliquota di imposta afferente agli altri redditi del contribuente normalmente imponibili in Svizzera, così come previsto sia dal diritto interno svizzero (art. 7 cpv. 1 LIFD; art. 6 cpv. 1 LT; v. supra, consid. 2.1) sia da quello convenzionale (art. 23A par. 3 Modello di convenzione fiscale OCSE concernente il reddito e la sostanza; per i rapporti fra Svizzera e Italia; art. 24 par. 3 Convenzione tra la Confederazione svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio [CDI-I; RS 0.672.945.41]). 2.3. Al riguardo il Tribunale federale ha affermato che, anche se la convenzione applicabile nei rapporti bilaterali non contenesse una esplicita riserva della progressione dell'aliquota, tale principio si imporrebbe in ogni caso in base all'art. 7 cpv. 1 LIFD. Infatti, la regola dell'aliquota progressiva è un aspetto che concerne il calcolo dell'imposta ed è come tale disciplinato dal diritto interno. In considerazione del carattere negativo del diritto delle convenzioni di doppia imposizione, quest'ultimo potrebbe tutt'al più escludere o limitare gli effetti di una simile disposizione, non invece prevederla (cfr. sentenza TF 2C_558/2007 del 06.03.2008 consid. 2.3, con riferimento a: Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3 a ediz., Berna 2005, p. 95). A prescindere dal fatto che l'art. 24 par. 3 CDI-I, applicabile al caso concreto, contiene una riserva espressa che consente alla Svizzera di "applicare l'aliquota corrispondente all'intero reddito o all'intero patrimonio senza tener conto dell'esenzione", il contestato calcolo dell'imposta si imporrebbe dunque già per effetto dell'art. 7 cpv. 1 LIFD e della corrispondente disposizione della legge tributaria cantonale (art. 6 cpv. 1 LT). 2.4. Nella fattispecie, il ricorrente è assoggettato illimitatamente nel Canton Ticino. Nel periodo fiscale litigioso ha beneficiato di un cosiddetto trattamento di fine rapporto (TFR) di € 59'975.74 lordi, al quale è stata applicata la ritenuta fiscale italiana pari a € 17'521.20. A livello convenzionale, gli emolumenti di fine rapporto sono assimilati ai redditi da lavoro dipendente in applicazione dell'art. 15 Mod. OCSE. Il principio che stabilisce la potestà impositiva di detti redditi è generalmente la quota parte maturata nello Stato in cui l'attività lavorativa si è svolta, indipendentemente dallo Stato di residenza del percipiente al momento dell'effettiva percezione dei redditi (Gentile, La fiscalità degli emolumenti di fine rapporto per i lavoratori in regime di distacco internazionale, in: NF 5/2021, p. 290 ss, in particolare p. 293, C.). Trattandosi di una remunerazione che il ricorrente ha ricevuto in corrispettivo di un'attività dipendente svolta in Italia, ciò che il ricorrente non contesta, la competenza impositiva spettava a quest'ultimo Stato (art. 15 par. 1 CDI-I). Come si evince chiaramente dal riparto IC/IFD 2019, l'autorità di tassazione ha considerato la remunerazione di fonte italiana unicamente ai fini dell'aliquota, applicando il tasso al quale questo reddito sarebbe stato imposto se tutti gli elementi del contribuente fossero stati imponibili in Svizzera (tenendo conto della cosiddetta aliquota mondiale). Come visto, questo principio è codificato sia nel diritto interno (art. 7 cpv. 1 LIFD; art. 6 cpv. 1 LT) sia nel diritto convenzionale applicabile (art. 24 par. 3 CDI-I). Dalla decisione di tassazione, notificata il 27 gennaio 2021, si evince che l'Ufficio di tassazione ha accertato il reddito imponibile dell'insorgente (nel Cantone/in Svizzera) in fr. 74'700.■ per l'IC e in fr. 76'600.■ per l'IFD determinando un reddito per l'aliquota di fr. 135'100.■ per l'IC risp. di fr. 137'100.■ per l'IFD. L'autorità di tassazione non ha pertanto imposto la remunerazione percepita dal contribuente in Italia, ma l'ha presa in considerazione unicamente per la fissazione dell'aliquota, conformemente agli articoli 7 cpv. 1 LIFD, 6 cpv. 1 LT e 24 par. 3 CDI-I (v. riparto IC/IFD 2019 dopo reclamo notificato il 27 gennaio 2021). La censura sollevata dal ricorrente secondo cui " tale importo non può essere

calcolato come aliquota ” non trova pertanto alcun fondamento. Su questo punto, il ricorso deve essere respinto. 3. 3.1. Resta infine da chiarire quale ammontare del reddito di fonte estera (lordo o al netto dell’imposta italiana) la Svizzera/il Canton Ticino reputa determinante ai fini dell’aliquota. Per il ricorrente l’imposta trattenuta in Italia dovrebbe essere dedotta prima di considerare tale reddito nel calcolo dell’aliquota (v. replica del 18.02.2021). 3.2. Nella legge in vigore vi sono, a tale proposito, indicazioni contrastanti. Da un lato, secondo l’art. 34 lett. e LIFD, come pure secondo l’art. 33 lett. e LT, di identico tenore, le imposte federali, cantonali e comunali sul reddito, sugli utili da sostanza immobiliare e sulla sostanza, come anche le imposte estere analoghe non possono essere dedotte dal reddito imponibile. Dall’altro, però, l’art. 32 cpv. 1 LIFD (per il diritto cantonale, l’art. 31 cpv. 1 LT) consente al contribuente che possiede beni mobili privati di dedurre, oltre ai costi d’amministrazione da parte di terzi, “le imposte alla fonte estere che non possono essere né rimborsate né computate”. Nella Circolare n. 5 dell’Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) del 6 gennaio 1977, che tratta delle persone domiciliate in Svizzera e che esercitano un’attività dipendente all’estero, sempre conservando il loro domicilio in Svizzera, si afferma che il salario acquisito all’estero deve essere imposto in Svizzera (paese di domicilio) nel suo ammontare netto, dopo deduzione dell’imposta percepita dallo Stato del luogo di lavoro. Nella sua risposta all’interrogazione presentata da un deputato al Consiglio nazionale, il Consiglio Federale ha dichiarato quanto segue: «In pratica, si ammette la deduzione, a titolo di spese d’acquisizione del reddito, delle imposte straniere percepite alla fonte sui redditi dei capitali e sui salari a condizione che il rimborso di queste imposte non possa essere ottenuto» (Bollettino ufficiale dell’Assemblea federale - CN - 1977, 1375). Ora, nel caso in cui non vi sia alcuna convenzione per evitare la doppia imposizione (e nonostante l’entrata in vigore successiva della nuova legge federale sull’imposta federale diretta, che prevede, come già detto, che non possano essere dedotte le imposte dirette), la dottrina ritiene che quanto previsto dalla citata circolare e dalla prassi vigente nel Decreto concernente l’imposta federale diretta (DIFD) continui ad essere valido (cfr. Baumgartner/Eichenberger , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 26 ad art. 34 LIFD, p. 870; Locher/Marantelli/Opel , Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4 a ediz., Berna 2019, p. 12 s.; Locher , Kommentar zum DBG, 2 a ediz., Basilea 2019, n. 51 ad art. 26 LIFD, p. 806). Se un reddito conseguito all’estero sottostà all’imposta sia in Svizzera sia all’estero e se la doppia imposizione non viene evitata da una convenzione, allora l’imposta trattenuta all’estero assume la natura di costo per il conseguimento del reddito (Simonek , in: Zweifel/Beusch/Matteotti [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basilea 2015, n. 43 ad art. 23 A, B Mod. OCSE, p. 1529). Le imposte estere alla fonte trattenute sullo stipendio si considerano pertanto spese professionali deducibili secondo gli articoli 26 cpv. 1 lett. c LIFD e 25 cpv. 1 lett. c LT (cfr. Noël , in: Noël/Aubry Girardin, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 25 ad art. 34 LIFD, p. 791). 3.3. Tale conclusione non si riflette però sulle modalità di calcolo dell’aliquota globale, quando i redditi sono esentati in Svizzera sulla base di una convenzione per evitare la doppia imposizione. In effetti, la regola poc’anzi menzionata si riferisce al caso in cui, non essendovi una simile convenzione, i redditi dell’attività dipendente esercitata all’estero sono imponibili in Svizzera, così come lo sono i redditi della sostanza mobiliare collocata all’estero (cfr. p. es. Oberson , Précis de droit fiscal international, 4 a ediz., Berna 2014, n. 313, p. 98 s.; inoltre le sentenze CDT n. 80.2009.118 del 20.1.2010, in RtiD II-2010 n. 3t; CDT 80.2016.271 del 2.3.2018). La

deduzione dell'imposta già pagata all'estero su tali redditi assurge allora ad una sorta di misura unilaterale di attenuazione della doppia imposizione, in mancanza di una convenzione (Simonek , op. cit., p. 1529). 4. 4.1. Tornando al caso in esame, la situazione del contribuente è regolata dalla Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (RS 0.672.945.41), che prescrive quanto segue: Se un residente in Svizzera percepisce redditi o possiede un patrimonio che, conformemente alle disposizioni della presente Convenzione, sono imponibili in Italia, la Svizzera esenta da imposta detti redditi o detto patrimonio [...], ma può, per determinare l'imposta afferente al rimanente reddito o al rimanente patrimonio, applicare l'aliquota corrispondente all'intero reddito o all'intero patrimonio senza tener conto dell'esenzione (art. 24 par. 3 CDI-I). 4.2. Come visto, il TFR è assimilato ad un reddito ai sensi dell'art. 15 par. 1 CDI-I. Ne consegue quindi che il reddito proveniente dall'attività lucrativa svolta dal contribuente dev'essere preso in considerazione ai fini della determinazione dell'aliquota applicabile all'imposta sul reddito federale e cantonale, al lordo dell'imposta alla fonte trattenuta dall'autorità di tassazione italiana, essendo le imposte alla fonte prelevate all'estero non deducibili ai sensi dell'art. 34 lett. e LIFD (cfr. Noël , op.cit., n. 25 ad art. 34 LIFD, p. 791) risp. art. 33 lett. e LT. L'RS 1 ha dunque correttamente negato la deduzione dell'imposta trattenuta alla fonte in Italia per il calcolo del reddito determinante per l'aliquota applicabile. In effetti, tale procedimento non solleva alcun caso di doppia imposizione, dal momento che la remunerazione percepita dal ricorrente non è imposta in Svizzera, ma è presa in considerazione unicamente per la determinazione dell'aliquota applicabile ai fini dell'imposizione (conformemente agli articoli 7 cpv. 1 LIFD, 6 cpv. 1 LT e 24 par. 3 CDI-I). Anche la seconda censura sollevata dal ricorrente non trova fondamento. Pertanto, la decisione di tassazione IC/IFD 2019 notificata il 27 gennaio 2021 deve essere confermata. 5. Il ricorso è conseguentemente respinto. La tassa di giustizia e le spese di procedura sono poste a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 200.– per un totale di fr. 700.– sono a carico del ricorrente. 3. Contro il present Copia per conoscenza: - municipio di _____. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

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