

# **TI\_GERICHTE 80.2022.267 vom 18. Juli 2024**

TI Tribunale d'appello, 2024-07-18, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2022.267](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2022.267)

FR: TI\_GERICHTE 80.2022.267 du 18 juillet 2024

IT: TI\_GERICHTE 80.2022.267 del 18 luglio 2024

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Contestata, a seguito dell'autodenuncia del 2018 concernente redditi e capitali non dichiarati posseduti all'estero, è la mancata "compensazione" della "plusvalenza" tra le imposte pagate in Italia e quanto dovuto all'Erario elvetico per effetto della procedura di recupero d'imposta. Con specifico riferimento al periodo fiscale 2008 il contribuente ha invece chiesto l'esenzione dal pagamento dei tributi giusta l'art. 15 della Convenzione tra la Svizzera e l'Italia per la congiunzione della ferrovia del Gottardo colle ferrovie italiane a Chiasso e a Pino del 1873. Convenzione che il contribuente ritiene, per ragioni di "equità fiscale" e "parità di trattamento", possa essere applicata per analogia anche ai periodi fiscali successivi al 2008, ovvero quando ha cessato l'attività lavorativa raggiunta l'età pensionabile.

### **E. 2.1**

Secondo gli articoli 175 cpv. 1 LIFD e 258 cpv. 1 LIFD, il contribuente che, intenzionalmente o per negligenza, fa in modo che una tassazione sia indebitamente omessa o che una tassazione cresciuta in giudicato sia incompleta è punito con la multa. Gli articoli 175 cpv. 3 LIFD e 258 cpv. 3 LT prevedono tuttavia che, se il contribuente denuncia spontaneamente per la prima volta una sottrazione d'imposta, si prescinde dall'aprire un procedimento penale (autodenuncia esente da pena), a condizione che: a. la sottrazione d'imposta non sia nota ad alcuna autorità fiscale; b. egli aiuti senza riserve l'amministrazione a determinare l'ammontare dell'imposta sottratta; e c. si adoperi seriamente per pagare l'imposta dovuta.

### **E. 2.2**

Nel caso in esame, il ricorrente ha presentato il 20 gennaio 2018 un'autodenuncia, chiedendo di beneficiare dell'esenzione da pena. L'Ufficio procedure speciali ha aperto un procedimento di recupero d'imposta, mentre ha rinunciato ad aprire un procedimento penale per sottrazione d'imposta, ritenendo adempiuti i presupposti previsti dagli articoli 175 cpv. 3 LIFD e 258 cpv. 3 LT. Il 5 ottobre 2022, ha notificato al contribuente le decisioni concernenti il recupero d'imposta relativo agli elementi emersi con l'autodenuncia.

### **E. 3.1**

Secondo gli articoli 151 cpv. 1 LIFD e 236 cpv. 1 LT, l'autorità fiscale procede al recupero dell'imposta non incassata, compresi gli interessi, quando fatti o mezzi di prova sconosciuti in precedenza permettono di stabilire che la tassazione è stata indebitamente omessa o che la tassazione cresciuta in giudicato è incompleta, ovvero che una tassazione omessa o incompleta è dovuta a un crimine o a un delitto contro l'autorità fiscale. Gli articoli 151 cpv. 2 LIFD e 236 cpv. 2 LT prevedono che il recupero di imposta non possa essere operato, nemmeno in caso di valutazione insufficiente, se il contribuente ha presentato una

dichiarazione completa e precisa del reddito, della sostanza e dell'utile netto e ha giustificato in modo adeguato il capitale proprio, e se l'autorità fiscale ha accettato la valutazione.

### **E. 3.2**

Gli articoli 152 LIFD e 237 LT disciplinano la perenzione. Il capoverso 1 prevede che il diritto di avviare la procedura di recupero d'imposta decade dopo dieci anni dalla fine del periodo fiscale per il quale la tassazione è stata indebitamente omessa o per il quale la tassazione cresciuta in giudicato era incompleta. Secondo il capoverso 3 il diritto di procedere al recupero d'imposta decade dopo 15 anni dalla fine del periodo fiscale al quale si riferisce. Questa disposizione introduce un limite assoluto di 15 anni dalla fine del periodo fiscale, entro il quale una procedura di recupero d'imposta deve essere chiusa definitivamente. Per valutare se la prescrizione assoluta sia intervenuta, è determinante la data in cui la decisione di recupero d'imposta passa in giudicato e non la data della sua notifica (Casanova/Dubey, Commentaire romand LIFD, Basilea 2017, 2 a ed., n. 2 e 3 ad art. 152 LIFD; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, Zurigo 2016, n. 3 e 4 ad art. 152 LIFD).

### **E. 3.3**

Nel caso che qui ci occupa, con riferimento al periodo fiscale 2008 il diritto di procedere ad un recupero d'imposta è ora da considerarsi perento, essendo trascorso il termine di 15 anni previsto dalla normativa richiamata. Con la conseguenza che, limitatamente al 2008, nessun recupero d'imposta è più attuabile e la decisione del 5 ottobre 2022 del RS 1 deve essere annullata.

### **E. 4.1**

Le censure del ricorrente, spesso poco chiare, sono espresse in modo tale da richiedere un'interpretazione. Sostiene che "l'imposta transnazionale sui redditi di pensione pubblica, quattro volte superiore a quella svizzera, se non di più, nel caso di spese, riscossa dall'Italia, produce effetti fiscali significativi sulla stessa persona" (ricorso, p. 6). L'insorgente lamenta una penalizzazione nei confronti sia dei cittadini svizzeri residenti in Italia sia dei "residenti in Svizzera, che versino nella stessa situazione di reddito e di patrimonio" (ricorso, p. 8). Vi sarebbe inoltre una "ulteriore discriminazione (disparità di trattamento) a fronte dei percettori di pensioni private" (ricorso, p. 12). Di conseguenza, chiede "la detrazione dalle imposte dirette svizzere della quota che arreca disparità di trattamento", intesa come "la plusvalenza transnazionale, tra l'imposta transnazionale sui redditi di pensione pubblica e quella domestica" (ricorso, p. 15). A tale fine, precisa di non chiedere la revisione delle decisioni di tassazione dell'imposta sul reddito, già passate in giudicato. La "plusvalenza transnazionale" dovrebbe per contro essere compensata, cioè dedotta dall'imposta sulla sostanza. Riassumendo, il contribuente sembra chiedere che il fisco svizzero calcoli le imposte che egli avrebbe pagato negli anni dal 2009 in avanti, se la pensione erogata dall'Italia fosse stata imposta in Svizzera anziché nello Stato della fonte. La differenza fra le imposte italiana e svizzera sulla rendita pensionistica rappresenterebbe ciò che lui definisce "la plusvalenza transnazionale". Ora, tale importo dovrebbe a suo avviso essere dedotto dall'imposta sulla sostanza, stabilita con le decisioni impugnate, che concernono il recupero d'imposta.

### **E. 4.2**

Il ricorrente non contesta che la pensione erogata quale ex dipendente delle Ferrovie dello Stato sia imponibile in Italia. In effetti, l'art. 19 paragrafo 1 CDI-I prevede che le remunerazioni, comprese le pensioni, pagate da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un suo ente locale, oppure ancora da una persona giuridica o da un ente autonomo di diritto pubblico di detto Stato, sia direttamente sia mediante prelevamento da un fondo speciale, a una persona fisica che ha la nazionalità di detto Stato a titolo di servizi resi presentemente o precedentemente, siano imponibili soltanto nello Stato contraente da dove provengono dette remunerazioni. L'art. 19 paragrafo 2 CDI-I menziona proprio le Ferrovie dello Stato (FF.SS.) laddove definisce l'espressione «persona giuridica o ente autonomo di diritto pubblico». Per quanto riguarda l'eliminazione della doppia imposizione, l'art. 24 paragrafo 3 CDI-I dispone che, se un residente della 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 di questo residente, applicare l'aliquota corrispondente all'intero reddito o all'intero patrimonio senza tener conto dell'esenzione. Ne consegue che è conforme al diritto convenzionale l'assoggettamento della pensione alle imposte in Italia e la sua esenzione in Svizzera, che ne tiene tuttavia conto per determinare l'aliquota applicabile.

#### **E. 4.3.1**

Diverso il trattamento fiscale previsto dal diritto convenzionale per interessi e dividendi.

#### **E. 4.3.2**

Conformemente all'art. 10 del Modello di convenzione fiscale dell'OCSE (M-OCSE), anche l'art. 11 CDI-I suddivide la sovranità fiscale fra gli Stati contraenti allo scopo di evitare la doppia imposizione degli interessi e dei dividendi: l'imposizione dello Stato della fonte viene limitato ad un tetto massimo, mentre nello Stato di residenza è previsto un assoggettamento illimitato con l'obbligo di computare l'imposta alla fonte dell'altro Stato. Per quanto concerne in particolar modo gli interessi, l'art. 11 paragrafo 1 CDI-I stabilisce che gli interessi provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente siano imponibili in detto altro Stato. Per l'art. 11 paragrafo 2 CDI-I, tuttavia, tali interessi possono essere tassati nello Stato contraente dal quale essi provengono ed in conformità della legislazione di detto Stato, ma, se la persona che percepisce gli interessi ne è l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere il 12,5 per cento dell'ammontare degli interessi. Le autorità competenti degli Stati contraenti regoleranno di comune accordo le modalità di applicazione di tale limitazione. In adempimento di quanto sopra, l'Amministrazione fiscale italiana mette a disposizione un apposito modulo per la richiesta di rimborso parziale dell'imposta, ovvero per la parte eccedente il 12,5%, scaricabile direttamente dal sito dell'Agenzia delle Entrate a cui la domanda deve essere rivolta (modulo R/CH – I/2; [https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/293686/Interessi\\_interessi.pdf/6015d359-a513-7fd9-d14f-75d980218128](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/293686/Interessi_interessi.pdf/6015d359-a513-7fd9-d14f-75d980218128) ).

#### **E. 4.3.3**

L'art. 24 paragrafo 4 CDI-I prevede che, se un residente della Svizzera percepisce redditi che, conformemente alle disposizioni degli articoli 10, 11 e 12, sono imponibili in Italia, la Svizzera conceda a sua domanda uno sgravio fiscale. Le persone fisiche e giuridiche residenti in Svizzera, i cui redditi provenienti da uno Stato contraente sono stati assoggettati

ad un'imposta limitata in questo Stato contraente conformemente alla convenzione, possono chiedere il computo di imposte alla fonte estere (art. 2 cpv. 1 dell'Ordinanza del 22 agosto 1967 sul computo di imposte alla fonte estere [OCIFE; RS 672.201]), entro i tre anni successivi al periodo fiscale in cui i redditi sono maturati (art. 14 cpv. 2 OCIFE), a condizione che i redditi, per i quali è chiesto il computo di imposte alla fonte estere, siano dichiarati al lordo della deduzione d'imposta operata nello Stato contraente (art. 3 cpv. 2 OCIFE). Anche a tal fine è disponibile un modulo che può essere scaricato dal sito dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (modulo DA-1; <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/it/dokumente/dbst/formulare/dbst-form-2023-da-1-it.pdf.download.pdf/dbst-form-2023-da-1-it.pdf>).

#### **E. 4.3.4**

Nel caso in esame, il contribuente non ha provveduto a chiedere al fisco dello Stato della fonte il rimborso parziale dell'imposta, per la parte eccedente il 12.5%, né ha presentato in Svizzera, nei termini di legge, la richiesta di computo di imposte alla fonte estere, per il quale aveva a disposizione un termine di tre anni. Dalla documentazione bancaria agli atti, anzi, è emerso che in qualche caso il contribuente ha espressamente rinunciato alla "dichiarazione di esenzione per doppia imposizione fiscale". Il ricorrente nemmeno può dolersi di asserite violazioni di precetti costituzionali, e tanto meno di un presunto vuoto normativo rimproverabile al legislatore, non avendo fatto uso degli strumenti che il diritto mette a disposizione, nei termini stabiliti, per ovviare alla doppia imposizione internazionale.

#### **E. 4.4**

Nelle circostanze descritte, si deve riconoscere che l'operato dall'autorità fiscale cantonale è conforme al diritto interno e internazionale applicabile. In particolar modo, nella determinazione dell'ammontare del recupero d'imposta, ha legittimamente tenuto conto delle disposizioni convenzionali che attribuiscono alla Svizzera, quale Stato di residenza del contribuente, il diritto di imporre i capitali e i relativi redditi, perlopiù interessi. Se si verificano casi di doppia imposizione di tali redditi, ciò dipende unicamente dallo stesso ricorrente, che non si è servito tempestivamente degli strumenti a disposizione a tale scopo. Per quanto attiene in particolar modo alla pretesa compensazione di quella che lui chiama "plusvalenza transnazionale" con le imposte oggetto delle decisioni impugnate, la stessa non è prevista né dal diritto interno né da quello convenzionale. Il fatto che l'Italia assoggetti le pensioni a oneri fiscali più gravosi di quanto non faccia la Svizzera non obbliga quest'ultima a concedere una riduzione di imposte su altri redditi. Può poi senz'altro apparire discutibile il fatto che le pensioni legate ad un cessato impiego di natura privatistica siano imponibili nello Stato di residenza (art. 18 CDI-I) e non in quello della fonte, ma ciò dipende dagli accordi intervenuti fra Italia e Svizzera al momento della sottoscrizione della convenzione. Tale distinzione è peraltro presente anche nel modello di convenzione fiscale dell'OCSE. La compensazione auspicata non può neppure fondarsi sulla sola circostanza che il ricorrente abbia (anche) la cittadinanza elvetica. Come si è detto, le disposizioni convenzionali fanno dipendere l'imposizione nell'uno o nell'altro degli Stati contraenti dalla residenza e non dalla cittadinanza del contribuente.

L'assoggettamento in Italia della pensione erogata dall'Italia ad un cittadino svizzero residente in Svizzera non è neppure in contrasto con il divieto di discriminazione previsto dall'art. 25 CDI-I. A sostegno della pretesa "compensazione" il ricorrente invoca, infine, la Convenzione del 23 dicembre 1873 tra la Svizzera e l'Italia per la congiunzione della

ferrovia del Gottardo con le ferrovie italiane a Chiasso e a Pino, che prevede all'art. 15 l'esenzione da ogni contribuzione diretta e personale in Svizzera per gli impiegati italiani occupati nella stazione di Chiasso. L'esenzione in questione, che peraltro si riferisce agli impiegati italiani occupati e non anche a quelli in pensione, non va certo oltre a quella prevista dalla CDI-I, entrata in vigore oltre cento anni dopo. In ogni caso, non potrebbe imporre alla Svizzera la "compensazione" pretesa dall'insorgente.

#### **E. 5**

Il ricorso è conseguentemente accolto limitatamente alla perenzione del recupero d'imposta per il periodo fiscale 2008. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico del ricorrente in misura proporzionale alla sua soccombenza. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 21 ottobre 2022 è riformata nel senso che è annullato il recupero d'imposta per il periodo fiscale 2008. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 2'500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 200.– per un totale di fr. 2'700.– sono a per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il cancelliere:

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