

# **TI\_GERICHTE 80.2023.104 vom 20. April 2023**

TI Tribunale d'appello, 2023-04-20, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2023.104](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2023.104)

FR: TI\_GERICHTE 80.2023.104 du 20 avril 2023

IT: TI\_GERICHTE 80.2023.104 del 20 aprile 2023

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Per la reclamante: “ in caso di decesso della contribuente – nella presente fattispecie, di \_\_\_\_\_ il 3 gennaio 2020 – il carico impositivo sarebbe stato di certo inferiore, in virtù della procedura semplificata di recupero d'imposta per successione. Determinanti non sarebbero stati, infatti, i 10 anni precedenti la morte del de cuius, bensì solo ed esclusivamente gli ultimi 3 periodi fiscali ”. D. Come richiesto dalla stessa reclamante, l'autorità di tassazione l'ha convocata in audizione. In seguito ad alcuni rinvii, richiesti dall'interessata per motivi di salute, il 24 marzo 2023 l'UISD le ha inviato una lettera, nella quale le ha esposto le ragioni alla base della decisione su reclamo e le ha concesso un termine di 15 giorni per consentirle di prendere posizione al riguardo. L'autorità fiscale ha sostenuto di non potersi discostare da quello che è l'effettivo grado di parentela sussistente tra erede e defunto, considerato anche che “ l'accertamento del grado di vicinanza affettiva e di sostegno tra persone terze, parenti e familiari di vario grado, coniugi e discendenti, è d'impossibile attuazione e richiederebbe un'inammissibile ingerenza nella vita privata dei contribuenti ”, senza contare che una simile valutazione non troverebbe riscontro in alcun Cantone della Confederazione. Ragione per cui la richiesta della reclamante non avrebbe avuto alcuna base legale, così come nemmeno avrebbe potuto essere accordato l'effetto sospensivo alla decisione, ritenuto che per l'art. 240 cpv.

### **E. 6**

LT il termine di pagamento non muta anche in pendenza di reclamo. Quanto al recupero d'imposta di CHF 55'000.- documentato dalla reclamante, l'UISD ha evidenziato che l'importo indicato sarebbe stato pagato dalla defunta il 9 marzo 2018 da una relazione bancaria a lei intestata, ragion per cui alla data del decesso non sussisteva alcun debito d'imposta da dedurre dall'attivo netto imponibile. E. Sempre per il tramite del proprio rappresentante, in data 28 marzo 2023 la reclamante ha chiesto un differimento del termine “ di almeno 30 giorni ” per presentare le proprie osservazioni, che è stato respinto dall'UISD in data 5 aprile 2023. La contribuente, con scritto del 11/12 aprile 2023, ha lamentato una violazione della buona fede processuale e del diritto di essere sentito, ritenuto che la richiesta di proroga del termine sarebbe stata riconducibile a “ motivi di salute oggettivamente fondati ”. F. Con decisione del 18/20 aprile 2023, l'UISD ha respinto il reclamo, con le motivazioni anticipate nel progetto di decisione. G. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 lamenta anzitutto la violazione del diritto di essere sentito, per il fatto che l'UISD avrebbe adottato la decisione impugnata senza procedere alla sua audizione e senza nemmeno concedere un differimento del termine per le proprie osservazioni, procedendo quindi alla notifica della relativa decisione. Nel merito, la ricorrente ha ribadito quanto sostenuto in sede di reclamo, ovvero ha dapprima chiesto la sospensione della riscossione del tributo ed ha evidenziato poi lo stretto rapporto da sempre

avuto con la defunta sorella, tale per cui sarebbe “ d’obbligo una differente valutazione che tenga in debita considerazione tutte le evenienze di specie che permettono, in casu, di equiparare la relazione di vita tra la contribuente e la defunta sorella, \_\_\_\_\_, a quelle esistenti tra categoria di eredi (quali coniugi, i discendenti e gli ascendenti in linea retta) che, ex art. 154 cpv. 1 LT, beneficiano di esenzione fiscale ”. In via subordinata, l’UISD dovrebbe operare una “ equa e ragionevole ponderazione ” e semmai ridurre l’aliquota prevista nel caso di successione ereditaria tra sorelle, considerato anche che, diversamente da quanto sostenuto dal fisco nella decisione contestata, sarebbe oltremodo agevole accertare lo speciale rapporto da sempre intercorso tra le due donne. In via ancora più subordinata, la ricorrente chiede il condono dell’importo di CHF 221'479.50, ritenuta la sussistenza di un caso di rigore. Infine la ricorrente ha nuovamente chiesto di essere sentita. H. Con osservazioni del 14 luglio 2023, l’PI 1 propone di respingere il reclamo. Quanto all’asserita violazione del diritto di essere sentito della ricorrente, argomenta che vi sarebbero stati vari e vani tentativi di procedere all’audizione, che per finire non si è tenuta a causa dell’impossibilità a parteciparvi della ricorrente, ragione per cui, considerato anche il tempo nel frattempo trascorso e ritenuta la presenza del patrocinatore, le è stato sottoposto un progetto di decisione affinché potesse comunque prendere posizione prima dell’adozione della decisione. Nel merito, l’UISD ha indicato che: “I disposti di legge e la giurisprudenza attualmente in vigore non lasciano margini per una trasformazione da stato di grado di parentela ‘sorella/fratello’ a quello di ‘coniuge/discendente’, si rileva pure, a titolo meramente abbondanziale, che ammettere un tale margine di apprezzamento, lascerebbe ampio margine di manovra alla realizzazione di abusi importanti che snaturerebbero il senso dell’imposta di donazione così come è stato voluto dal legislatore”. Ragione per cui l’UISD ha chiesto la conferma della decisione su reclamo. I. Con replica spontanea del 27 luglio 2023 la ricorrente ha ribadito quanto già ampiamente sostenuto in sede di reclamo e ricorso, rifacendosi interamente alle proprie conclusioni già esplicitate. L. Avverso la replica spontanea prodotta dalla ricorrente, PI 1 PI 1 con scritto del 4 agosto 2023 ha osservato che: “ dedicare prolissi memoriali, e meglio p. 52 in sede di Ricorso e p. 29 in sede di Replica spontanea, per continuare a sostenere, a fronte di una fattispecie tanto cristallina, che sia quasi d’obbligo per l’autorità fiscale equiparare la profonda relazione di due sorelle a quelle esistenti per altre categorie di eredi beneficiari di esenzione fiscale (es. coniugi, discendenti), resta un modus operandi poco comprensibile all’autorità fiscale ”. M. Dando seguito alla richiesta della ricorrente di essere personalmente sentita, la Camera di diritto tributario l’ha citata a comparire all’udienza fissata per il 29 aprile 2024. Con scritto del 17 aprile 2024 la ricorrente, sempre per il tramite del suo patrocinatore, ha sostenuto di non poter partecipare all’udienza, che ha chiesto potesse svolgersi a \_\_\_\_\_, “ per contingenze di salute ”. Per le medesime ragioni ha formalizzato anche richiesta di rinvio della sua audizione. In data 19 aprile 2024 il Presidente della Camera di diritto tributario ha confermato la convocazione per il 29 aprile 2024, ritenendo che non vi fosse ragione per rinviare l’udienza, essendo la questione sollevata di natura squisitamente giuridica e ritenuto anche che nel corso della procedura di reclamo la contribuente aveva più volte chiesto di essere convocata ma, sempre per motivi a lei riconducibili, l’audizione non si è mai tenuta. Il 26 aprile 2024 è giunto un ulteriore scritto del rappresentante della contribuente, che ha nuovamente chiesto il rinvio dell’udienza ed allegato della documentazione di fonte medica datata 29 dicembre 2022. N. All’udienza del 29 aprile 2024 la ricorrente non si è presentata. L’autorità fiscale, per contro, regolarmente presente, si è riconfermata nelle proprie conclusioni, evidenziando anche che il ricorso non

interrompe la procedura di riscossione dell'imposta, su cui, peraltro, continuano a maturare gli interessi di mora. Diritto 1. Preliminarmente, l'insorgente chiede che al ricorso sia concesso l'effetto sospensivo. Secondo l'art. 240 cpv. 3 lett. f LT, l'imposta sulle successioni e sulle donazioni scade con la notifica della decisione di tassazione. L'art. 240 cpv. 6 LT prevede che il termine non muti anche se il contribuente ha ricevuto a tale data solamente un calcolo provvisorio dell'imposta oppure se ha presentato un reclamo o un ricorso contro la tassazione. Ne consegue che, come peraltro già indicato dall'UISD, né il reclamo né il ricorso sospendono la scadenza del debito fiscale. 2. 2.1. In ordine, la ricorrente lamenta la violazione del diritto di essere sentita, per il fatto che l'UISD non l'avrebbe convocata per un incontro personale, nonostante l'avesse più volte richiesto. La stessa richiesta è stata rivolta alla Camera di diritto tributario. 2.2. Ai sensi dell'art. 29 cpv. 2 Cost. le parti hanno diritto di essere sentite. Per costante giurisprudenza, dal diritto di essere sentito deve in particolare essere dedotto il diritto per l'interessato di esprimersi prima dell'assunzione di una decisione sfavorevole nei suoi confronti, quello di fornire prove circa i fatti suscettibili di influire sul provvedimento, quello di poter prendere visione dell'incarto, quello di partecipare all'assunzione delle prove, di prendere conoscenza e di determinarsi in proposito (DTF 129 I 429 consid. 3, 126 I 7 consid. 2b, 124 II 132 consid. 2b e rinvii). Il diritto di essere sentito è una garanzia costituzionale formale, la cui violazione implica di regola l'annullamento della decisione impugnata a prescindere dalle possibilità di successo nel merito (DTF 132 V 287 consid. 5.1, 127 V 431 consid. 3d/aa). Ai sensi della giurisprudenza, una violazione del diritto di essere sentito – nella misura in cui essa non sia di particolare momento – è da ritenersi sanata qualora l'interessato abbia la facoltà di esprimersi innanzi ad un'autorità di ricorso che gode di piena cognizione. La riparazione di un eventuale vizio deve comunque avvenire solo in via eccezionale (DTF 127 V 431 consid. 3d/aa). L'art. 29 cpv. 2 Cost. offre, a titolo sussidiario, una garanzia minima, mentre la portata di tale diritto è determinata in primo luogo dalle norme cantonali di procedura (DTF 126 I 15 consid. 2a, 125 I 257 consid. 3; sentenza TF 2P.185/2006 del 27.11.2006, consid. 4.1. ). 2.3. Né la legge tributaria cantonale né la legge federale sull'imposta federale diretta attribuiscono al contribuente il diritto di essere convocato o sentito personalmente prima di una decisione su reclamo. Né una simile garanzia discende dall'art. 29 cpv. 2 Cost., poiché secondo il Tribunale federale la garanzia costituzionale del diritto di essere sentito in un procedimento amministrativo non implica il diritto di essere sentito oralmente (DTF 122 I 464 consid. 4c e giurisprudenza citata). Per quanto attiene poi alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU; RS 0.101), l'art. 6 di quest'ultima convenzione, che garantisce i diritti processuali, non trova applicazione nell'ambito dei procedimenti tributari (cfr. la sentenza della Corte europea dei diritti umani Ferrazzini c. Italia del 12 luglio 2001, Recueil des arrêts et décisions 2001-VII-327; inoltre, DTF 132 I 140 consid. 2.1; DTF 121 II 257 consid. 4b). 2.4. Dagli atti risulta che, durante la procedura di reclamo, che si è protratta dal 19 giugno 2020 al 20 aprile 2023, l'autorità di tassazione ha ripetutamente preso contatto con il rappresentante della ricorrente, per organizzare un'audizione (anche in videoconferenza) con la contribuente. Il legale di quest'ultima ha tuttavia ogni volta addotto "problemi di salute", che ne impedivano lo svolgimento. L'UISD ha infine anticipato la motivazione della decisione su reclamo, attribuendo al rappresentante un termine di 15 giorni per prendere posizione. Sebbene non avesse alcun obbligo di convocare personalmente la contribuente, l'autorità di tassazione ha dunque fatto tutto il possibile per assecondare la sua richiesta di essere convocata personalmente. È conseguentemente escluso che possa essere

rimproverata all'UISD una violazione del diritto di essere sentita della ricorrente. 2.5. Per quanto concerne la procedura di ricorso, si è già ricordato che, dando seguito alla richiesta della ricorrente di essere personalmente sentita, la Camera di diritto tributario l'ha citata a comparire all'udienza fissata per il 29 aprile 2024, data stabilita d'intesa con il suo rappresentante. Con scritto del 17 aprile 2024 la ricorrente, sempre per il tramite del suo patrocinatore, ha sostenuto di non poter partecipare all'udienza, che ha chiesto potesse svolgersi a \_\_\_\_\_, "per contingenze di salute". Per le medesime ragioni ha formalizzato anche la richiesta di rinvio della sua audizione. In data 19 aprile 2024 il presidente della Camera di diritto tributario ha confermato la convocazione per il 29 aprile 2024, ritenendo che non vi fosse ragione per rinviare l'udienza, essendo la questione sollevata di natura squisitamente giuridica e ritenuto anche che nel corso della procedura di reclamo la contribuente aveva più volte chiesto di essere convocata ma, sempre per motivi a lei riconducibili, l'audizione non si era mai tenuta. Il 26 aprile 2024 è giunto un ulteriore scritto del rappresentante della contribuente, che ha nuovamente chiesto il rinvio dell'udienza ed allegato della documentazione di fonte medica datata 29 dicembre 2022. L'udienza si è poi tenuta il 29 aprile 2024, con la sola partecipazione dei rappresentanti dell'autorità fiscale. In queste circostanze, anche la Camera di diritto tributario ha agito nel pieno rispetto dei diritti procedurali dell'insorgente.

3. 3.1. Nel merito, la ricorrente ritiene "arbitraria" la decisione dell'UISD nella misura in cui, ai fini della determinazione dell'imposta di successione, non tiene conto del peculiare rapporto all'epoca esistente con la sorella defunta, con la quale vi sarebbe stata una particolare vicinanza affettiva che andava ben oltre all'ordinario rapporto tra sorelle e che, in quanto tale, dovrebbe essere equiparato, almeno a livello tributario, a quello sussistente tra due coniugi, con la conseguenza che la contribuente dovrebbe essere considerata esente dal pagamento dell'imposta di successione ai sensi dell'art. 154 cpv. 1 lett. f LT.

3.2. Secondo l'art. 141 lett. a e b LT, sono sottoposti all'imposta sulle successioni le trasmissioni di beni e di diritti per successione legittima e le trasmissioni di beni e di diritti e le liberalità per disposizione a causa di morte, segnatamente mediante istituzione di erede o legato (per testamento o contratto successorio), sostituzione volgare, sostituzione fedecommissaria, fondazione o donazione. L'art. 151 LT stabilisce che l'imposta di successione è dovuta dagli eredi legittimi, istituiti o sostituiti, dai legatari, dagli usufruttuari, dai beneficiari di prestazioni periodiche, assicurazioni o liberalità. All'art. 154 LT la Legge tributaria indica anche una serie di soggetti esentati dal pagamento dell'imposta di successione, tra i quali il coniuge, i discendenti e ascendenti in linea diretta, compresi gli adottivi (cpv. 1 lett. f). Per quanto concerne il calcolo dell'imposta di successione, l'imposta è commisurata sul valore della quota spettante ad ogni erede o dei beni devoluti ad ogni legatario o donatario (art. 162 LT). La scala delle aliquote prevista dall'art. 164 LT prevede un'aliquota base che, a dipendenza del grado di parentela intercorrente tra il defunto e il beneficiario, viene rivalutata mediante l'applicazione di coefficienti (Primi, Le imposte di successione e di donazione ticinesi, Agno 1995, p. 111). Nel caso di fratelli e sorelle si applica il coefficiente 1, con la conseguenza che l'aliquota massima ammonta al 15,5%.

3.3. Ora, l'autorità di tassazione ha calcolato l'imposta di successione dovuta dalla ricorrente, applicando il coefficiente 1, previsto come poc'anzi ricordato per i fratelli e le sorelle. Va dato atto all'insorgente che la legge tributaria non definisce la nozione di fratello o sorella. Come riconosciuto dalla Suprema Corte, si tratta di una questione preliminare di pertinenza di un altro ambito giuridico, per il cui chiarimento è necessario fare riferimento al diritto civile (federale). Il principio dell'unità dell'ordinamento giuridico è di grande importanza nel diritto tributario,

che interagisce strettamente con altri settori del diritto. Nell'applicazione del diritto tributario federale, si può (e si deve) quindi prendere in considerazione la giurisprudenza e la dottrina su questioni analoghe di un altro settore del diritto, purché non emergano ragioni valide che suggeriscano un trattamento diverso. Lo stesso vale per il diritto tributario cantonale. Nella misura in cui il diritto cantonale fa riferimento al diritto civile federale, quest'ultimo assurge a diritto tributario cantonale sussidiario (art. 6 cpv. 1 CC). Su questi presupposti, per esempio, il Tribunale federale ha ammesso che la nozione di sostituzione fedecommissaria fosse interpretata, ai fini dell'applicazione del diritto dell'imposta di successione del Canton Zurigo, facendo riferimento al Codice civile federale (sentenza TF 2C\_242/2014 del 10 luglio 2014 consid. 2.3.2). Nello stesso senso si è pronunciato in un caso in cui si trattava di stabilire l'esistenza di un rapporto con un figliastro o un affiliato secondo il diritto dell'imposta di successione del Canton Argovia (sentenza TF 2C\_1031/2012 del 21 marzo 2013 consid. 4.1).

3.4. Ne discende che non spetta all'ufficio fiscale valutare di volta in volta la natura e l'intensità dei rapporti familiari e personali tra erede e defunto. Per la determinazione dell'aliquota applicabile, che dipende dal grado di parentela o affinità, si deve attenersi come stabilito dal Tribunale federale, a quanto previsto dal diritto civile, in considerazione non solo del principio dell'unità dell'ordinamento giuridico ma anche della certezza del diritto e della parità di trattamento. Nel caso in esame, la ricorrente e la de cuius avevano in comune entrambi i genitori, sicché non può essere messo il dubbio il loro status di sorelle (cfr. anche l'art. 458 CC). L'insorgente non può pretendere di rientrare nella categoria dei soggetti esenti dall'imposta secondo l'art. 154 LT in virtù di un giudizio sui sentimenti e sul legame affettivo che, come sopra rilevato, non compete né all'autorità fiscale né alla Camera di diritto tributario. Il calcolo dell'imposta di successione intrapreso dall'UISD non può pertanto essere censurato.

4. Si può ancora aggiungere una considerazione. Con una recente modifica della legge tributaria (FU 15.12.2023 p. 6), sottoposta al voto popolare in seguito a referendum (FU 21.2.2024), il legislatore cantonale ha esteso l'applicazione del coefficiente 1, previsto dall'art. 164 cpv. 1 lett. b LT, anche al "partner consensuale", inteso come la "persona che al momento della devoluzione successoria o della liberalità conviveva in unione libera con il/la proprio/a partner nella stessa economia domestica e con lo stesso domicilio fiscale, per un periodo di almeno cinque anni, senza interruzioni di rilievo oppure con figli minorenni in comune" (Messaggio n. 8303 del 12 luglio 2023 del Consiglio di Stato, Modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT) – Aggiornamento della fiscalità delle persone fisiche, n. 2.2.1, p. 15). Il trattamento fiscale previsto per il "partner consensuale" secondo la nuova legge corrisponde dunque proprio a quello attualmente in vigore per i fratelli. Non si vede come la ricorrente possa pretendere un trattamento più favorevole addirittura di quello previsto, dal diritto non ancora in vigore, per i partner di fatto.

5. Il ricorso è respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono conseguentemente poste a carico della ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 2'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 2'100.– sono a carico della ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Lucerna, entro 30 giorni per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II presidente: Il cancelliere:

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