

Urteilkopf

108 Ib 459

78. Estratto della sentenza 11 novembre 1982 della II Corte di diritto pubblico nella causa eredi fu E.K. c. Amministrazione dell'imposta per la difesa nazionale del Cantone Ticino (ricorso di diritto amministrativo)

Regeste (de):

Art. 10, 118 und 129 ff. WStB; Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

Steuernachfolge; Sicherstellung der Nachsteuern und der Steuerbusse gegenüber Erben des Steuerpflichtigen, der in der Schweiz und in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war und in beiden Vertragsstaaten gleichzeitig eine ständige Wohnstätte hatte; Feststellung der Steuerpflicht des Erblassers seitens der kantonalen Wehrsteuerverwaltung und Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts.

Regeste (fr):

Art. 10, 118 et 129 ss AIN; Convention du 11 août 1971 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

Succession fiscale; constitution d'une sûreté en garantie des arriérés et de l'amende fiscale mis à la charge des héritiers d'un contribuable qui était assujetti à l'impôt de manière illimitée en Suisse et en Allemagne et possédait une habitation permanente dans chacun des Etats liés par la Convention; constatation de l'obligation fiscale du de cuius par l'Administration cantonale de l'impôt de défense nationale et pouvoir d'examen du Tribunal fédéral.

Regesto (it):

Art. 10, 118 e 129 e segg. DIN; Convenzione 11 agosto 1971 fra la Confederazione svizzera e la Repubblica federale di Germania intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza.

Successione fiscale; costituzione di garanzie ai fini dell'imposta suppletoria e della multa tributaria ordinata agli eredi di un contribuente che era illimitatamente imponibile in Svizzera e in Germania e che possedeva un'abitazione permanente in ambo gli Stati contraenti; accertamento dell'obbligo fiscale del de cuius da parte dell'Amministrazione cantonale dell'IDN e potere d'esame del Tribunale federale.

Sachverhalt ab Seite 459

BGE 108 Ib 459 S. 459

Sin dal 1959, i coniugi K. vissero separati: il marito ad Ascona e la moglie in Germania. Quest'ultima lo raggiunse tuttavia nel 1970, in concomitanza con l'aggravarsi delle di lui condizioni di salute, ed ottenne pure ad Ascona un permesso di domicilio. Da quel momento, il marito presentò le dichiarazioni d'imposta tanto per sé stesso quanto per la moglie ed i coniugi K. vennero tassati BGE 108 Ib 459 S. 460

nel Cantone Ticino come soggetti fiscali illimitatamente imponibili. Le tassazioni IDN 16o, 17o e 18o periodo e IC 1971/72, 1973/74 e 1975/76 sono cresciute tutte in giudicato. Dopo la morte del marito intervenuta nell'ottobre del 1976, la signora K. venne designata erede universale e nell'aprile del 1977 inoltrò ancora all'autorità ticinese la sua dichiarazione ai fini dell'IDN 19o periodo e dell'IC 1977/78. La signora E.K. morì a Berlino il 10 novembre 1977. Durante una seduta di conciliazione tenutasi a

Berna il 28 novembre 1979 allo scopo di risolvere la controversia relativa al prelevamento dell'imposta di successione, l'autorità fiscale ticinese poté appurare che la signora K. disponeva in Germania d'una sostanza rilevante che, unitamente ai relativi redditi, non era mai stata dichiarata ai fini dell'IDN 16o/19o periodo e dell'imposta cantonale 1971/78. L'Amministrazione cantonale delle contribuzioni (ACC) avviò quindi nei confronti degli eredi una procedura per sottrazione d'imposta, diffidandoli il 6 dicembre 1979 a presentare - fra l'altro - l'elenco dettagliato dei capitali tedeschi con i relativi redditi conseguiti negli anni 1969/70, 1971/72 e 1973/74. Gli eredi contestarono l'assoggettamento fiscale della defunta nel Cantone Ticino per mancanza di domicilio ed il 27 maggio 1980 comunicarono all'autorità ticinese - per il tramite dell'esecutore testamentario - che la documentazione richiesta non poteva esser prodotta fintanto che tale questione pregiudiziale non fosse stata chiarita. Per quanto concerne l'IDN, la procedura di contravvenzione per sottrazione d'imposta si è conclusa con la decisione 7 agosto 1980 dell'Amministrazione cantonale dell'IDN, che gli eredi hanno tempestivamente impugnato dinanzi alla Camera di diritto tributario del Tribunale di appello, contestando ancora una volta l'assoggettamento della defunta all'imposta federale. Questo ricorso è tuttora pendente. Con decisione dell'11 gennaio 1982, l'Amministrazione cantonale dell'IDN ha ordinato agli eredi la costituzione di garanzie ai fini dell'imposta suppletoria e della multa tributaria: richiamandosi all'art. 118 DIN, l'autorità fiscale s'è limitata a rilevare che "i debitori non hanno domicilio in Svizzera". Gli eredi della signora K. sono insorti contro questa decisione con tempestivo ricorso di diritto amministrativo, chiedendo al Tribunale federale di annullarla per i motivi di cui si dirà, se necessario, in seguito. Il Tribunale federale ha respinto il ricorso.

BGE 108 Ib 459 S. 461

Erwägungen

Considerando in diritto:

2. La Convenzione 11 agosto 1971 conclusa fra la Confederazione svizzera e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza (CDI-D in RU 1972 II 2910) non regola la prestazione di garanzie per assicurare la riscossione dell'imposta negli Stati contraenti. Ciononostante, anche la detta Convenzione, alla stessa stregua d'altri trattati bilaterali conclusi dalla Svizzera, parte dal presupposto che i cittadini di uno Stato contraente non debbono essere assoggettati nell'altro Stato ad imposizioni od obblighi diversi o più onerosi di quelli a cui sono o potranno essere assoggettati i cittadini di quest'altro Stato trovantisi nella medesima situazione (art. 25 cpv. 1 CDI-D; FF 1971 II 1100; RYSER, Introduction au droit fiscal international de la Suisse, pag. 153, n. 110). Ora, la costituzione di garanzie ai fini dell'IDN, delle relative multe e delle spese può esser richiesta - anche per la mancanza di domicilio in Svizzera - indipendentemente dalla nazionalità del soggetto fiscale, ovverosia tanto ai cittadini svizzeri quanto a quelli della Repubblica federale tedesca. Ne consegue che il diritto svizzero non discrimina su tal punto i cittadini stranieri né viola la Convenzione ed è perciò applicabile senza riserve. Le disposizioni determinanti del Trattato potranno comunque assumere rilevanza anche nel concreto caso, specie per la questione del domicilio fiscale e per quella dell'imposizione degli interessi e della sostanza immobile (cfr. art. 4, 11 e 22 CDI-D).

3. Secondo l'art. 118 cpv. 1 DIN, la garanzia può esser chiesta in ogni tempo, anche prima che l'ammontare dell'imposta sia fissato definitivamente, quando il contribuente non ha domicilio nella Svizzera o minaccia, col suo contegno, di pregiudicare i diritti del fisco. L'obbligo di prestare garanzie incombe anche agli eredi del contribuente, allorché essi soddisfano personalmente le condizioni d'applicazione di detta norma e non hanno, ad esempio, il domicilio in Svizzera (MASSHARDT, Wehrsteuerkommentar, n. 10 all'art. 118). Secondo la prassi, la garanzia può esser richiesta per un credito d'imposta solamente presunto, onde l'Amministrazione cantonale dell'IDN deve esaminare in quest'ambito gli elementi soggettivi ed oggettivi dell'obbligazione tributaria ed in particolare le questioni relative all'assoggettamento fiscale soltanto a titolo pregiudiziale ed in modo sommario

BGE 108 Ib 459 S. 462

(DTF 81 I 152 consid. 2; KÄNZIG, Wehrsteuer, n. 7 all'art. 118; RIVIER, Droit fiscal suisse, pag. 367). Adito con ricorso di diritto amministrativo giusta l'art. 118 cpv. 3 DIN, il Tribunale federale deve quindi limitare anch'esso il proprio potere d'esame e vagliare unicamente se i presupposti per una richiesta di garanzia sono adempiuti, se l'esistenza del credito d'imposta è perlomeno verosimile e se l'ammontare da garantire non appare a prima vista manifestamente eccessivo; le altre questioni, e segnatamente l'accertamento definitivo dell'obbligo tributario, come pure la fissazione dell'ammontare d'imposta realmente dovuto, rimangono per contro riservate all'autorità fiscale nell'ambito della procedura ordinaria di tassazione, di reclamo e di ricorso (ASA 50.309 consid. 2, 25.89; KÄNZIG, n.

9 all'art. 118; RIVIER, pag. 368). Nel caso in esame, è pacifico ed incontestato che gli eredi di E.K. - che debbono rispondere dell'imposta eventualmente sottratta e delle multe tributarie giusta l'art. 130 cpv. 1 DIN - non hanno domicilio in Svizzera: resta pertanto da esaminare se la defunta era assoggettata all'imposta nel Cantone Ticino per la sostanza posseduta in Germania ed i relativi redditi ivi maturati.

4. Giusta l'art. 3 n. 1 DIN, sono soggette illimitatamente all'imposta non solo le persone fisiche che hanno il domicilio nella Svizzera (lett. a), ma anche quelle che, pur non avendo un'occupazione lucrativa, si trattengono in modo continuato nella Svizzera per più di 6 mesi o, se abitano in casa propria, per più di 3 mesi; a tal fine, i soggiorni fatti in luoghi diversi sono addizionati, mentre un'assenza temporanea dal Paese o dalla propria casa non è considerata come un'interruzione del soggiorno (lett. c). Quando una persona è nel contempo assoggettata illimitatamente alle imposte tanto in Svizzera quanto in Germania e possiede un'abitazione permanente in ambo gli Stati contraenti, essa è considerata residente nel nostro Paese se con la Svizzera ha le relazioni personali ed economiche più strette e ne ha fatto il centro dei suoi interessi vitali (art. 4 cpv. 2 lett. a CDI-D). a) Secondo i ricorrenti, il soggiorno della signora K. ad Ascona è stato dettato unicamente da scopi speciali d'assistenza verso il marito infermo ed è d'altronde cessato con la morte del marito stesso: essa non avrebbe quindi dimorato ad Ascona con l'intenzione di stabilirvisi durevolmente, né di conseguenza vi avrebbe eletto un qualsivoglia domicilio ai sensi degli art. 3 e 4 DIN. Questo argomento non cade in acconcio.

BGE 108 Ib 459 S. 463

L'intenzione di stabilirsi durevolmente nel luogo della dimora va dedotta da un insieme di circostanze riconoscibili esteriormente ed è data in particolare allorché l'interessato fa di questo luogo il centro dei suoi interessi personali, professionali e familiari (DTF 97 II 3 /5 consid. 3; sentenza 21 ottobre 1981 in re R., apparsa nella Rivista di diritto amministrativo ticinese 1982, n. 30, pag. 71; MASSHARDT, n. 1 e 8 all'art. 4; KÄNZIG, II ediz., n. 4 segg. all'art. 4). Secondo la prassi più recente, l'elemento soggettivo dell'intenzione può essere riconosciuto anche se sussiste la possibilità d'un futuro cambiamento di dimora, segnatamente allorché l'interessato sa a priori che il suo soggiorno in un determinato luogo cesserà in seguito ad un mutamento delle circostanze (MASSHARDT, n. 1 all'art. 4). Ora, nella fattispecie, è pacifico ed incontestato che la defunta E.K. sia vissuta accanto al marito nella casa d'Ascona dal 1973 al 1976, ovverosia durante gli anni fiscali a cui si riferisce la richiesta di garanzia. Vero è che, secondo i ricorrenti, la defunta si sarebbe trasferita ad Ascona temendo già l'imminente morte del marito, per il che, nelle sue previsioni, il soggiorno ticinese doveva essere di breve durata. Ciò non toglie tuttavia che, nel mese di maggio del 1970, la signora K. abbia chiesto in Ticino il permesso di domicilio, comunicando all'Ufficio degli stranieri quanto segue: "Ich habe in Berlin alle guten und bösen Tage verlebt und möchte mit meinem Mann hier in Ascona die hoffentlich noch recht schönen und ruhigen Jahre verbringen, die uns noch gegeben sind." D'altra parte, la signora K. è rimasta ad Ascona anche dopo il miglioramento delle condizioni di salute del marito, prospettando quindi - a questo momento - un soggiorno d'una certa durata. Ciò premesso, giova poi ricordare che, in virtù dell'art. 25 CC, il domicilio del marito vale anche per la moglie e che quest'ultima può avere un domicilio proprio se quello del marito non è conosciuto o se essa è autorizzata a vivere separata. Anche se questo disposto consente eccezioni che vanno oltre il tenore letterale della norma (cfr. BUCHER, Personenrecht, Berner Kommentar, n. 9, 12, 25 segg. all'art. 25), non v'è ragione alcuna per prescindere dalla sua applicazione allorché la moglie rinuncia - come in casu - alla separazione di fatto, riprende la vita coniugale e torna ad abitare assieme al marito. Ne discende che, con tutta probabilità, il domicilio civile e fiscale della defunta signora K. doveva esser situato ad Ascona, ovverosia nel luogo delle sue relazioni personali e familiari.

BGE 108 Ib 459 S. 464

b) D'altra parte, quand'anche si accettasse in ipotesi il domicilio di Berlino, dal 1973 al 1976 la signora K. era comunque assoggettata illimitatamente alle imposte nel Cantone Ticino giusta l'art. 3 n. 1 lett. c DIN: essa doveva quindi esser considerata come residente in Svizzera poiché con la Svizzera - e meglio con Ascona - le sue relazioni personali ed economiche erano in quegli anni manifestamente più strette (art. 4 cpv. 2 lett. a CDI-D). I ricorrenti adducono invero che il centro degli interessi vitali della defunta si trovava "inconfutabilmente" a Berlino: essi si riferiscono tuttavia all'anno successivo alla morte del marito, anno che è manifestamente irrilevante ai fini dell'IDN 17o et 18o periodo (1973/1976). Ora, per gli anni decisivi, i ricorrenti si limitano ad osservare che la signora K. ha sempre mantenuto la propria abitazione in Germania, sostenendovi le spese di manutenzione, ed è stata ognora considerata dall'autorità tedesca come un soggetto fiscale illimitatamente imponibile. Anche questi rilievi sono però inconferenti: i ricorrenti non hanno infatti dimostrato né reso verosimile che, negli anni controversi, la signora K. ha avuto con Berlino relazioni personali più significative di quelle che ha intrattenuto invece con Ascona, ove ha assistito il marito invalido e bisognoso di cure

continue. Ciò significa, in altre parole, che i ricorrenti non hanno saputo infirmare l'accertamento (implicito) dell'autorità cantonale, secondo cui la defunta E.K. era assoggettata all'IDN dal 1970 al 1976 per aver eletto - con ogni probabilità - domicilio ad Ascona, facendone il centro dei suoi interessi vitali. Su questo punto il gravame s'avvera dunque infondato e può essere respinto senza maggiori approfondimenti (cfr. ancora ASA 50.309).

5. Secondo i ricorrenti, la responsabilità per l'asserita sottrazione d'imposta incomberebbe semmai unicamente sul marito e non potrebbe comunque essere addossata alla signora K. In costanza di matrimonio, i fattori imponibili della moglie vanno infatti aggiunti a quelli del marito (art. 13 cpv. 1 DIN), che deve presentare la dichiarazione ed assolvere gli obblighi della moglie, e pure al marito - a cui è intestata la partita fiscale della famiglia - debbono esser notificate la tassazione e le altre decisioni dell'autorità tributaria: per i ricorrenti, una procedura di contravvenzione nei confronti della moglie (e quindi dei suoi eredi) per presunte inadempienze commesse dal marito sarebbe dunque irrita ed inficiata cioè d'un vizio di forma. Questa censura è manifestamente infondata.
BGE 108 Ib 459 S. 465

La signora K., designata erede universale dei beni del marito, doveva infatti rispondere dell'imposta sottratta dal defunto e delle multe in cui questi era incorso, sino a concorrenza della sua quota ereditaria e indipendentemente da una sua eventuale colpa (art. 130 cpv. 1, 3a frase DIN). Certo questa norma non prevede esplicitamente che, alla morte dell'erede nei cui confronti non è stata avviata alcuna procedura, la responsabilità debba passare ai successori di detto erede: trattandosi d'una responsabilità oggettiva, che prescinde da ogni colpa, non v'è tuttavia ragione alcuna per non attenersi anche in quest'ambito alle prescrizioni dell'art. 10 DIN ed applicare quindi i principi generali che regolano la successione negli obblighi fiscali, pecuniari e procedurali del de cuius (KÄNZIG, n. 4 all'art. 130; RIVIER, pag. 349).