

(Decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni del 5 agosto 2003, nella causa B. [CRC 2001-058/174])

Warenumsatzsteuer und Mehrwertsteuer. Steuernachfolge. Beschwerdevereinigung. Verfahrenskosten.

- Beschwerdevereinigung, da die zwei Beschwerden in einem engen Zusammenhang stehen, Art. 4 VwVG und Art. 24 BZP (E. 1c).

- Steuernachfolge im Bereich Warenumsatzsteuer (WUST). Kommt der Grossist zu Lebzeiten seinen Verpflichtungen nicht nach, so gehen diese vollumfänglich auf seine Erben über, welche für die Erfüllung der Verpflichtungen persönlich und solidarisch einzustehen haben (Art. 12 Abs. 1 WUB), dies unter Vorbehalt ihrer beschränkten Haftung bis zur Höhe ihrer Erbteile (Art. 12 Abs. 4 WUB). Da die Steuernachfolge auf juristische Personen beschränkt ist (Art. 12 Abs. 3 WUB), ist eine Einzelunternehmung im Falle des Todes des Inhabers steuerrechtlich aufgelöst, selbst wenn ein Erbe den Betrieb im Rahmen einer neuen Einzelfirma oder sogar einer juristischen Person übernimmt. Die neue Unternehmung kann nicht als steuerrechtliche Nachfolgerin der alten angesehen werden, der Erbe bleibt persönlich haftbar für allfällige vom Verstorbenen hinterlassene Verpflichtungen, allerdings nur bis zu seinem Erbteil (E. 2a/dd).

- Steuernachfolge im Bereich Mehrwertsteuer (MWST). Damit die Steuernachfolge der Erben in Betracht kommt, muss die vom Verstorbenen betriebene Unternehmung ihren Betrieb aufgeben. Wird hingegen der Betrieb der Unternehmung des verstorbenen Steuerpflichtigen mit dessen Tod nicht aufgegeben, sondern wird sie durch eine andere natürliche oder juristische Person weiterbetrieben, liegt nicht mehr Steuernachfolge der Erben sondern Steuernachfolge unter Unternehmungen im Sinne von Art. 23 Abs. 2 MWSTV vor. Diese Bestimmung sieht, anders als Art. 23 Abs. 1 MWSTV, keine Beschränkung der Haftung vor (E. 2b/bb).

- Im vorliegenden Fall übernahm der Sohn den Betrieb der Einzelunternehmung seines verstorbenen Vaters. Für die Schulden betreffend WUST tritt der Sohn als Erbe ein. Prüfung des vom Beschwerdeführer erstellten Erbschaftsinventars (eine beglaubigte Form wird nicht verlangt). Die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) anerkennt, dass die Passiven der Erbschaft die Aktiven übersteigen und somit die Schulden aus der WUST nicht dem Beschwerdeführer auferlegt werden können (E. 3a). Betreffend Schulden aus der MWST kann die Verantwortlichkeit des Beschwerdeführers nicht auf seinen Erbteil reduziert werden, weil zwischen zwei Unternehmungen die Steuernachfolge vorgesehen ist (E. 3b).

- Obwohl der Beschwerdeführer teilweise obsiegt hat, werden ihm die Verfahrenskosten auferlegt (E. 4).

Impôt sur le chiffre d'affaires et taxe sur la valeur ajoutée. Succession fiscale. Jonction de causes. Frais de procédure.

- Jonction des causes étant donné que les deux recours sont étroitement liés, art. 4 PA et art. 24 PCF (consid. 1c).

- Succession fiscale en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires (IChA). Si, de son vivant, le grossiste ne remplit pas ses obligations, ces dernières sont transférées dans leur totalité à ses héritiers qui répondent personnellement et solidairement de l'exécution de ces obligations (art. 12 al. 1 AChA), sous réserve de la limitation de leur responsabilité à concurrence de leur part héréditaire (art. 12 al. 4 AChA). La succession fiscale étant réservée aux personnes morales (art. 12 al. 3 AChA), il résulte que dans le cas d'une raison individuelle, l'entreprise est fiscalement dissoute lors du décès de son détenteur et cela, même si un héritier en reprend l'exploitation dans le cadre d'une nouvelle raison individuelle, voire d'une personne morale. Dans tous les cas, la nouvelle entreprise ne peut être considérée comme le successeur fiscal de l'ancienne, l'héritier demeurant toutefois responsable à titre personnel des éventuelles obligations en souffrance du défunt, mais uniquement à concurrence de sa part héréditaire (consid. 2a/dd).

- Succession fiscale en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Pour que la succession fiscale des héritiers entre en ligne de compte, il faut que l'entreprise exploitée par le défunt ne continue pas son activité. En revanche, la succession fiscale se présente de manière différente lorsque l'activité de l'entreprise du contribuable défunt ne cesse pas avec le décès, mais est poursuivie par une autre personne physique ou morale. En effet, dans cette hypothèse, ce n'est plus la succession fiscale des héritiers qui s'applique mais la succession fiscale entre entreprises de l'art. 23 al. 2 OTVA, disposition qui ne prévoit aucune limitation de la responsabilité comparable à celle de l'art. 23 al. 1 OTVA (consid. 2b/bb).

- En l'espèce, reprise par un fils de l'activité de la raison individuelle de son père décédé. Pour les créances d'IChA, le fils intervient en tant qu'héritier. Examen de l'inventaire successoral établi par le recourant (aucune forme authentique requise). La Commission fédérale de recours en matière de contributions admet que les passifs de l'héritage sont supérieurs aux actifs et décide que la créance d'IChA ne peut être imputée au recourant (consid. 3a). En ce qui concerne les créances d'OTVA, il y a succession fiscale entre deux entreprises et par conséquent, la responsabilité du recourant ne peut pas être réduite à sa part héréditaire (consid. 3b).

- Les frais de procédure sont mis à la charge du recourant, et ce même s'il a obtenu partiellement gain de cause (consid. 4).

Imposta sulla cifra d'affari e imposta sul valore aggiunto. Successione fiscale. Unione delle procedure. Spese di procedura.

- Unione delle procedure, poiché i due ricorsi sono strettamente legati, art. 4 PA e art. 24 PC (consid. 1c).

- Successione fiscale nell'ambito dell'imposta sulla cifra d'affari (ICA). Se il grossista, prima di morire, non paga i suoi debiti, questi passano integralmente agli eredi, che sono responsabili personalmente e solidalmente per ottemperare agli obblighi (art. 12 cpv. 1 DCA). Resta riservata la limitazione della responsabilità degli eredi fino a concorrenza delle rispettive quote ereditarie (art. 12 cpv. 4 DCA). Dato che la successione fiscale è limitata alle persone giuridiche (art. 12 cpv. 3 DCA), in caso di morte del titolare una ditta individuale è considerata sciolta dal punto di vista fiscale, anche se un erede riprende l'attività nel quadro di una nuova ditta individuale o anche di una persona giuridica. La nuova impresa non può essere considerata come successore della precedente dal punto di vista fiscale e l'eredità resta responsabile personalmente, nella misura della sua quota ereditaria, per eventuali debiti non saldati dal defunto (consid. 2a/dd).

- Successione fiscale nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto (IVA). Affinché entri in considerazione la successione fiscale degli eredi, l'azienda del defunto deve cessare la propria attività. Se invece l'attività dell'impresa non cessa con la morte del

titolare, ma continua con un'altra persona fisica o giuridica, non vi è successione fiscale da parte degli eredi, ma successione fiscale fra imprese ai sensi dell'art. 23 cpv. 2 OIVA. Questa disposizione, contrariamente all'art. 23 cpv. 1 OIVA, non prevede una limitazione della responsabilità (consid. 2b/bb).

- Nella fattispecie, il figlio ha ripreso l'attività della ditta individuale del padre defunto. Per i debiti relativi all'ICA, il figlio è responsabile in quanto erede. Esame dell'inventario dell'eredità stilato dal ricorrente (non è richiesto un atto ufficiale). La Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni ammette che i passivi dell'eredità superano gli attivi e quindi che i debiti derivanti dall'ICA non possono essere messi a carico del ricorrente (consid. 3a). Per quanto riguarda i debiti legati all'IVA, la responsabilità del ricorrente non può essere ridotta alla sua quota ereditaria, perché è prevista la successione fiscale fra due imprese (consid. 3b).

- Benché il ricorrente abbia parzialmente vinto la causa, egli deve sopportare le spese di procedura (consid. 4).

Riassunto dei fatti:

I. (relativo alla causa CRC 2001-058)

A. Il signor A gestiva dal 1° agosto 1987 a titolo individuale una ditta di pulizia e di portineria. In seguito all'introduzione in Svizzera dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), il 4 febbraio 1995 il signor A trasmise all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) il questionario per l'assoggettamento all'IVA. Sulla base di tale documento la ditta del signor A fu iscritta dal 1° gennaio 1995 nel registro dei contribuenti dell'AFC ai sensi dell'art. 17 dell'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA, RU 1994 1464 e ulteriori modifiche).

B. In data 1° agosto 1995 il signor A decedette. Suo figlio, B, gli successe a capo della ditta. Il 13 e 14 febbraio 1996 l'AFC effettuò un controllo presso la ditta e constatò che essa già adempiva alle condizioni di assoggettamento della vecchia imposta sulla cifra d'affari (ICA). L'autorità fiscale procedette all'assoggettamento retroattivo della ditta individuale dal 1° gennaio 1992 in qualità di grossista fabbricante ai sensi dell'art. 9 cpv. 1 lett. b in relazione con l'art. 10 cpv. 2 del decreto del Consiglio federale del 29 luglio 1941 che istituisce un'imposta sulla cifra d'affari (DCA, CS 6 178 e ulteriori modifiche apparse nella RU). In data 14 febbraio 1996 l'AFC emise, per i periodi fiscali dal 1° gennaio 1992 al 31 dicembre 1994, il conto complementare n. 13'639 pari ad un importo di fr. 51'205.- oltre interessi moratori dal 1° gennaio 1994.

C. Con scritto del 20 giugno 1996 B domandò il condono totale o parziale della somma d'imposta richiesta. Il 28 giugno 1996 l'AFC rispose che il DCA non prevedeva la possibilità del condono d'imposta sia esso totale o parziale. Gli prospettò invece la possibilità di esaminare un'eventuale richiesta di pagamento rateale. L'11 luglio 1996 B richiese all'AFC di emanare una decisione formale suscettibile di essere impugnata con ricorso. Con decisione del 3 dicembre 1996 l'autorità fiscale confermò la ripresa d'imposta.

D. A seguito del reclamo inoltrato da B il 14 gennaio 1997, l'AFC emanò la decisione del 16 marzo 2001. L'AFC considerò che B fosse l'erede del signor A e che in questa veste dovesse rispondere personalmente e solidalmente dell'esecuzione degli obblighi che incombevano al defunto.

E. B (in seguito: il ricorrente) ha impugnato la predetta decisione dinanzi alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (CRC) in data 11 aprile 2001, postulando il condono dell'imposta o la sua compensazione con il provento della liquidazione della ditta individuale di suo padre. Il ricorrente rileva che il principio dell'autotassazione non può essere invocato quale unico motivo a giustificazione della ripresa d'imposta. La ditta individuale del padre era iscritta a registro di commercio e non era pertanto difficile assoggettarla. Lui stesso non ha fatto altro che riprendere il provento della liquidazione della ditta di suo padre e non è pertanto possibile accollargli semplicemente tutti gli obblighi del padre. Ritiene inoltre che il credito d'imposta sia prescritto, visto che l'ultima richiesta di pagamento risale al 14 febbraio 1996.

F. Con lettera del 25 aprile 2001 il presidente della CRC ha domandato al ricorrente di completare la motivazione del suo ricorso e di precisare le sue conclusioni. Il ricorrente ha introdotto il complemento del ricorso in data 30 maggio 2001. A titolo principale il ricorrente domanda il condono degli importi d'imposta richiesti. Sulla scorta di un inventario della successione redatto personalmente il ricorrente chiede a titolo sussidiario che la ripresa d'imposta non superi l'importo di fr. 31'463.45.

G. Con osservazioni dell'11 giugno 2001 l'AFC ha postulato il rigetto del ricorso con spese a carico del ricorrente. Su richiesta del ricorrente la CRC ha deciso in data 14 dicembre 2001 che la procedura iniziata in lingua tedesca sarebbe continuata in lingua italiana.

II. (relativo alla causa CRC 2001-174)

A. Benché la ditta individuale del signor A fosse iscritta dal 1° gennaio 1995 nel registro dei contribuenti IVA, né il diretto interessato, né i suoi successori trasmisero i conteggi riguardanti i tre primi trimestri del 1995. In occasione del controllo fiscale effettuato presso la ditta il 13 e 14 febbraio 1996, l'ispettore ricostruì la cifra d'affari determinante per i periodi fiscali suddetti. Il 26 febbraio 1996 l'AFC emanò per i periodi fiscali dal 1° al 3° trimestre 1995 (ossia dal 1° gennaio al 30 settembre 1995) il conto complementare n. 12'663 per un importo di fr. 14'794.- oltre interessi moratori dal 1° settembre 1995.

B. Dopo essere succeduto al padre deceduto, a capo della ditta di pulizia, il ricorrente non onorò il debito fiscale. L'AFC avviò quindi una procedura di esecuzione e l'Ufficio delle esecuzioni di G notificò il precetto esecutivo n. 1605 del 17 luglio 1996, al quale il ricorrente interpose opposizione. Il 3 ottobre 1996 l'AFC emanò una decisione formale, confermando da un lato il suo credito fiscale e togliendo dall'altro l'opposizione al precetto esecutivo. Con scritto del 4 novembre 1996 il ricorrente interpose reclamo, sostenendo che l'ispettore non aveva tenuto sufficientemente conto di tutte le possibili deduzioni dell'imposta precedente. Su richiesta dell'AFC il 4 agosto 1997 il ricorrente trasmise (in modo disordinato) una serie di documenti giustificativi relativi al periodo dal 1° gennaio al 30 settembre 1995.

C. Con decisione su reclamo del 18 settembre 2001, l'AFC dichiarò di aver, nella misura del possibile, ricontrollato i documenti forniti dal ricorrente (mesi da gennaio a luglio 1995) e di essere arrivata al medesimo risultato dell'ispettore, di modo che non vi era motivo alcuno di rimettere in discussione i suoi calcoli. L'AFC confermò quindi la ripresa fiscale risultante dal conto complementare, rimettendo il ricorrente ai suoi obblighi derivanti dal principio dell'autotassazione.

D. Il ricorrente ha impugnato tale decisione dinanzi alla CRC il 12 ottobre 2001. Riprendendo la questione della successione del padre defunto e facendo riferimento alla procedura ancora pendente concernente l'assoggettamento retroattivo all'ICA, il

ricorrente rimprovera all'AFC di non voler prendere in considerazione l'inventario della successione da lui allestito. Con scritti del 22 e 25 ottobre 2001, il presidente della CRC ha invitato il ricorrente a completare la motivazione del suo ricorso e a produrre i documenti probatori necessari. Con allegato del 29 ottobre 2001 il ricorrente ha chiesto che le due procedure pendenti fossero esaminate congiuntamente. Ribadisce che, giusta le disposizioni legali, egli non può essere ritenuto responsabile dei debiti fiscali del padre, se non fino a concorrenza dell'ammontare della quota ereditata, che è praticamente nulla. Alla luce di ciò egli non deve pagare nulla fino al momento in cui è succeduto al padre. Il ricorrente allega un nuovo inventario della successione con la sua firma autenticata da un notaio. Il 14 dicembre 2001 il presidente della CRC ha autorizzato la continuazione della procedura in lingua italiana.

E. Con risposta del 28 febbraio 2002 l'AFC postula il rigetto del ricorso con spese a carico del ricorrente. L'AFC rileva che in materia di IVA la successione fiscale tra due imprese è sempre possibile, qualunque sia la forma giuridica scelta per lo svolgimento della loro attività. Inoltre questo tipo di successione non è limitato da circostanza alcuna. Di conseguenza il ricorrente non può invocare l'importo della sua quota ereditaria per limitare gli effetti della successione. Per contro, l'AFC osserva che i documenti prodotti per documentare l'ammontare della sua quota ereditaria potrebbero avere un influsso sulla procedura relativa alla successione per l'assoggettamento retroattivo all'ICA.

Estratto dei considerandi:

1.a. (...)

b. (...)

c. Giusta l'art. 24 della legge federale di procedura civile federale del 4 dicembre 1947 (PC, RS 273), applicabile per analogia in relazione con l'art. 4 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021), è possibile riunire in un'unica procedura più ricorsi che presentano una stretta unità di contenuto relativa ai fatti e in cui vengono poste le medesime questioni giuridiche (DTF 125 II 299 consid. 1b; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basilea e Francoforte sul Meno, 1998, n. 3.12). Tale soluzione corrisponde infatti al principio dell'economia procedurale ed è nell'interesse di tutte le parti (DTF 122 II 368 consid. 1a). Nel caso di specie i due ricorsi sono intimamente connessi poiché entrambi hanno per oggetto dei crediti fiscali per cui il ricorrente sarebbe eventualmente responsabile a seguito di successione fiscale. Il ricorrente medesimo ha domandato che le due procedure venissero trattate insieme e l'AFC nella sua risposta del 28 febbraio 2002 ha ammesso che i documenti presentati dal ricorrente concernenti la procedura CRC 2001-174 potevano avere un influsso sulla procedura CRC 2001-058. La CRC ordina pertanto la congiunzione dei ricorsi, i quali saranno oggetto di una sola ed unica decisione.

d. A norma dell'art. 49 PA, il ricorrente, con il rimedio esperito, può invocare la violazione del diritto federale, l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti e l'inadeguatezza della decisione impugnata. La Commissione di ricorso non è tuttavia vincolata, nel suo esame, dai motivi invocati (art. 62 cpv. 4 PA). A dipendenza dei casi essa non può rinunciare al diritto di controllare la pertinenza di un fatto non contestato, tenuto conto delle esigenze dei principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto (DTF 119 V 349 consid. 1a; DTF 116 V 26 seg. consid. 3c; Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2a ed., Zurigo 1998, pag. 240 seg.; Urs Behnisch, *Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen im Steuerrecht*, Archivi di diritto fiscale svizzero [Archivi], vol. 59, pag. 577 e segg.).

2. Visto che la successione fiscale in questione concerne sia i debiti fiscali nati sotto il DCA che quelli nati sotto l'OIVA, nei considerandi che seguono saranno trattate entrambe le regolamentazioni.

a.aa. Ai sensi dell'art. 13 cpv. 1 lett. a DCA, l'ICA colpisce in particolare la fornitura nella Svizzera di merci da parte di grossisti. L'esecuzione di costruzioni per conto di terzi è parificata alla fornitura di merci conformemente all'art. 15bis cpv. 1 DCA. Qualsiasi lavoro eseguito su terreni e su fabbricati a carattere permanente, eccettuati la lavorazione del suolo per la produzione naturale e i lavori di giardinaggio di questo genere, è considerato esecuzione di costruzioni giusta l'art. 18bis DCA. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale i lavori di pulizia di fabbricati sono reputati forniture di lavori di costruzioni imponibili (Archivi vol. 56 pag. 654 segg., vol. 46 pag. 521 segg., vol. 47 pag. 525 segg., vol. 44 pag. 249 segg., vol. 43 pag. 189 segg. pubblicata pure in DTF 100 Ib 56 segg.; Dieter Metzger, *Handbuch der Warenumsatzsteuer*, Berna 1983, n. 42, 171 e 324).

bb. A norma dell'art. 9 cpv. 1 lett. b DCA si considera come grossista il fabbricante che annualmente fornisce nella Svizzera o usa per il proprio consumo personale più di 35'000.- franchi di merci, tanto se si tratta di prodotti di propria fabbricazione quanto di merci rivendute o usate senza essere state trasformate né lavorate. È fabbricante chiunque fabbrica professionalmente delle merci o le fa fabbricare dietro remunerazione (in virtù di un contratto di lavoro, di un mandato o di un contratto simile), oppure esegue delle costruzioni o le fa eseguire dietro remunerazione (in virtù di un contratto di lavoro, di un mandato o di un contratto simile). Il termine «fabbricare» comprende ogni trasformazione, lavorazione, composizione, sistemazione, perfezionamento o altra trasformazione analoga. Le merci sono considerate fabbricate rispettivamente le costruzioni sono considerate eseguite per professione, quando l'azienda del fabbricante ha lo scopo di fabbricare merci o di eseguire costruzioni di questo genere per conto di terzi, alienarle o darle in locazione (art. 10 cpv. 2 DCA).

cc. L'ICA si basa sul principio dell'autotassazione, il che comporta che il contribuente deve annunciarsi di propria iniziativa all'AFC dal momento in cui constata che le sue cifre d'affari, per natura e per entità, motivano il suo assoggettamento (art. 30 DCA; Metzger, op. cit., n. 59). Il ruolo dell'AFC si limita ad esaminare, nell'ambito di controlli fiscali, se gli interessati adempiono agli obblighi ai quali sono tenuti in virtù del diritto sull'ICA (Metzger, op. cit., n. 59). Se l'AFC scopre che un contribuente ha omesso di annunciarsi, procede al suo assoggettamento retroattivo. Benché l'imposta si prescrive dopo cinque anni (art. 28 DCA), l'amministrazione fiscale applica la prassi per cui il credito fiscale è riscosso solo per gli ultimi tre anni che precedono l'assoggettamento formale. Questa prassi è stata accettata dal Tribunale federale in una decisione non pubblicata del 15 ottobre 1993, nella causa P. (2A.271/1991).

dd. Se il grossista non adempie, in vita, ai suoi obblighi, questi ultimi sono trasferiti in toto ai suoi eredi che rispondono personalmente e solidalmente dell'esecuzione degli stessi (art. 12 cpv. 1 DCA), sotto riserva della limitazione della loro responsabilità sino a concorrenza della loro quota ereditaria (art. 12 cpv. 4 DCA). Ai sensi di questa regolamentazione gli eredi del grossista defunto, in quanto successori fiscali, sono interamente proiettati nella sua situazione fiscale. Non solo gli eredi subentrano nell'obbligo di onorare i debiti, ma diventano pure titolari dell'insieme dei diritti e degli obblighi che incombevano al contribuente deceduto (Archivi vol. 29 pag. 247 consid. 2a; Metzger, op. cit., n. 865). Si noti che dall'art. 12 cpv. 1 DCA discende che gli eredi di un grossista defunto diventano successori fiscali sia che abbiano accettato l'eredità senza riserve, sia che

l'abbiano accettata sotto beneficio d'inventario. Inoltre la responsabilità degli eredi non è influenzata dal fatto che il credito fiscale sia stato elencato nell'inventario, su riserva del quale gli eredi hanno accettato la successione (Archivi vol. 29 pag. 248 consid. 2a e 2b). L'unico modo di evitare la successione fiscale per un erede è quello di rinunciare alla successione. Per un erede unico, il limite della quota ereditaria che figura all'art. 12 cpv. 4 DCA corrisponde all'importo netto che gli spetta a seguito della successione (attivi dell'eredità meno passivi al giorno del decesso del defunto; Archivi vol. 30 pag. 472 consid. 4). Occorre peraltro considerare che in caso di ripresa dell'attività di un'azienda assoggettata, il DCA autorizzava la successione fiscale solo in caso di trasferimento da una persona giuridica ad un'altra di tutti i suoi attivi e passivi (art. 12 cpv. 3 DCA). Trattandosi di una ditta individuale, l'impresa veniva fiscalmente sciolta al momento del decesso del suo titolare (cfr. DTF non pubblicata del 29 maggio 2000, nella causa R. AG [2A.79/1999/mks], consid. 2b) e ciò anche se un erede ne riprendeva l'esercizio sotto una nuova ragione individuale o sotto una persona giuridica. Ad ogni modo la nuova impresa non poteva essere considerata come il successore fiscale della precedente, pur se l'erede rimaneva responsabile a titolo personale degli eventuali obblighi pendenti del defunto, sino a concorrenza della sua quota ereditaria.

b.aa. In materia di IVA la dichiarazione e il pagamento dell'imposta avvengono secondo il principio dell'autotassazione (art. 37 OIVA; cfr. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 5a ed., Zurigo 1995, pag. 384 seg.). Ciò significa che il contribuente medesimo è tenuto a dichiarare spontaneamente l'imposta e l'imposta precedente all'AFC, secondo la forma prescritta, e deve versarle l'importo dovuto (imposta sulla cifra d'affari meno imposta precedente) entro sessanta giorni dalla fine del periodo di rendiconto (art. 37 e 38 OIVA). L'AFC non deve quindi intervenire: essa agisce al posto del contribuente solo se egli non adempie ai suoi obblighi (cfr. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, edizione francese curata da Marco Molino, Berna 1996, pag. 270, n. 9.2.1). Il contribuente deve stabilire il credito fiscale che lo concerne. Egli è il solo responsabile dell'imposizione completa ed esatta delle sue operazioni imponibili e del calcolo corretto dell'imposta precedente deducibile (cfr. Commentario del Dipartimento federale delle finanze sull'Ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto del 22 giugno 1994 ad art. 37 OIVA, pag. 37; vedasi le decisioni cresciute in giudicato della CRC del 18 settembre 1998, pubblicata nella GAAC 63.80 consid. 2a, del 25 agosto 1998, pubblicata nella GAAC 63.27 consid. 3a, del 24 giugno 1998, pubblicata nella GAAC 63.26 consid. 3a, del 2 ottobre 1997, pubblicata nella GAAC 62.46 consid. 3c con rinvii). Affinché la deduzione dell'imposta precedente sia permessa, il contribuente deve in particolare presentare i documenti giustificativi (fatture) conformemente all'art. 28 cpv. 1 OIVA. Ritenuto che la deduzione dell'imposta precedente è un elemento atto a diminuire l'imposta, incombe al contribuente, secondo le regole generali sull'onere della prova, di fornire la prova, conforme alle esigenze formali (cfr. art. 29 cpv. 1 lett. a in relazione con l'art. 28 cpv. 1 OIVA), che le condizioni che permettono la deduzione dell'imposta precedente sono soddisfatte (Blumenstein/Locher, op. cit., pag. 379). La valutazione dell'imposta precedente è di principio esclusa sia in caso di stima esterna che in caso di stima interna (cfr. decisione della CRC del 31 luglio 2002, pubblicata nella GAAC 67.23 consid. 5c con i riferimenti citati).

bb. Conformemente all'art. 23 cpv. 1 OIVA, alla morte del contribuente gli eredi subentrano nei suoi diritti e obblighi. Essi rispondono solidalmente per le imposte dovute dal defunto fino a concorrenza delle loro quote ereditarie, compresi gli anticipi ereditari. La costituzionalità di tale disposizione è già stata ammessa dalla CRC con decisione del 6 maggio 2002 (nella causa B. I. [CRC 2001-116], consid. 3b/cc). Affinché la successione fiscale degli eredi sia applicabile, l'impresa gestita dal defunto deve cessare ogni attività. La morte del contribuente corrisponde alla liquidazione fiscale dell'azienda. In tal caso gli eredi che non sono legati alla ditta del defunto e che non continuano la sua attività non devono sopportare una responsabilità superiore alla loro quota ereditaria.

Per contro, la successione fiscale si presenta in modo diverso se l'attività dell'impresa del contribuente defunto non cessa con il decesso, bensì è continuata da un'altra persona fisica o morale. In effetti, in questo caso, non si applica la successione fiscale degli eredi, bensì la successione fiscale tra imprese prevista all'art. 23 cpv. 2 OIVA. Tale disposizione non prevede limitazione alcuna della responsabilità, al contrario dell'art. 23 cpv. 1 OIVA. Ai sensi dell'art. 23 cpv. 2 OIVA, la cui costituzionalità è stata riconosciuta dalla CRC (cfr. decisioni della CRC del 18 aprile 2001, pubblicata nella GAAC 66.13 consid. 4e e del 21 gennaio 1997, pubblicata nella GAAC 64.46 consid. 2d e 4; vedasi pure la decisione non pubblicata del 6 gennaio 1999, nella causa O. [CRC 1998-097], consid. 2c), chiunque assuma un'impresa con attivo e passivo subentra nei diritti e obblighi fiscali della stessa. Contrariamente al vecchio art. 12 cpv. 3 DCA che limitava la successione fiscale unicamente all'assunzione da parte di una persona giuridica degli attivi e passivi di un'altra persona giuridica (cfr. il consid. 2a/dd della presente decisione), l'OIVA estende considerevolmente il campo di applicazione della successione fiscale, poiché essa interviene in tutti i casi in cui vi è assunzione di un'impresa con attivi e passivi. Vi è quindi successione fiscale ad esempio se un figlio assume l'azienda del padre, se una società in nome collettivo continua l'attività di una ditta che dirigeva precedentemente un socio in forma individuale o se un'impresa individuale si trasforma in una società anonima (cfr. il Commentario del Dipartimento federale delle finanze sull'Ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto del 22 giugno 1994 ad art. 23 cpv. 2 OIVA; vedasi pure Camenzind/Honauer, op. cit., pag. 209). Ora, se un figlio assume l'impresa del padre con attivi e passivi, assume pure tutti i diritti e gli obblighi fiscali, sia che egli prosegua l'attività di suo padre in quanto l'ha ereditata, sia che egli abbia effettivamente assunto l'impresa con attivi e passivi. Come osserva a ragione l'AFC con risposta del 28 febbraio 2002 (pag. 4), un'altra soluzione violerebbe il principio della parità di trattamento, in quanto non sarebbe comprensibile per quale motivo una situazione identica (assunzione di un'impresa con attivi e passivi) dovrebbe essere trattata in modo diverso a dipendenza del fatto che il titolare dell'impresa assunta sia o meno deceduto. Ne discende che, se l'eredità assume la forma dell'assunzione di un'impresa con attivi e passivi, si applica l'art. 23 cpv. 2 OIVA e, in tal caso, non interviene la limitazione della responsabilità dell'erede alla sua quota ereditaria.

3. Nel caso in esame, il ricorrente ha assunto la ditta individuale del padre, dal momento del decesso di quest'ultimo nel mese di agosto 1995, con attivi e passivi e ha continuato la sua attività. Ciò risulta non solo dal controllo effettuato sul posto dall'AFC nel mese di febbraio 1996, bensì pure dalle dichiarazioni del ricorrente medesimo (cfr. reclamo del 14 gennaio 1997) e dal fatto che quest'ultimo ha continuato ad inviare i conteggi dell'IVA dal 1° ottobre 1995 quale titolare dell'impresa. In seguito al controllo del mese di febbraio 1996 l'AFC ha emanato due conti complementari inerenti l'attività della ditta individuale prima che essa fosse assunta dal ricorrente. Nel primo conto complementare n. 13'639 del 14 febbraio 1996 l'AFC ha stabilito un credito di fr. 51'205.- di imposta sulla cifra d'affari per i periodi fiscali dal 1° trimestre 1992 al 4° trimestre 1994 e nel secondo conto complementare n. 12'663 del 26 febbraio 1996 un credito di imposta sul valore aggiunto di fr. 14'794.- per il periodo fiscale dal 1° trimestre 1995 al 3° trimestre 1995. Nella fattispecie si tratta pertanto di determinare per ciascuno dei due crediti, se essi sono fondati e in che misura possono essere addebitati al ricorrente nella sua qualità di successore fiscale del padre defunto.

a. Per quel che concerne il credito ICA, esso risulta da un assoggettamento retroattivo della ditta individuale a seguito del controllo sul posto operato dall'AFC. In effetti in occasione dell'esame della contabilità, l'ispettore dell'AFC si è reso conto che la ditta

individuale non solo svolgeva un'attività soggetta ad imposta (pulizia di uffici e di immobili), ma che i limiti della cifra d'affari previsti per l'assoggettamento in qualità di grossista erano di gran lunga sorpassati, ritenuto che dal 1991 al 1994 essa ha realizzato cifre d'affari pari a circa fr. 400'000.-. La ditta individuale avrebbe dovuto essere iscritta come grossista da diversi anni e per questa ragione essa è stata assoggettata retroattivamente per un periodo di tre anni, conformemente alla prassi dell'AFC confermata dal Tribunale federale (cfr. consid. 2a/cc della presente decisione). Il credito fiscale è pertanto fondato.

Ciò detto, occorre ancora esaminare il problema della successione fiscale. Come precisato al consid. 2a/dd che precede, il DCA non prevedeva la successione fiscale in caso di assunzione di una ditta individuale con attivi e passivi. Il ricorrente può pertanto essere considerato successore fiscale unicamente in qualità di erede del padre, ossia sulla base dell'art. 12 cpv. 1 DCA. Ora, questo tipo di successione è limitata alla quota ereditaria ai sensi dell'art. 12 cpv. 4 DCA. Nell'ambito del complemento al ricorso nella procedura CRC 2001-174 il ricorrente ha prodotto un certo numero di documenti per dimostrare che la sua quota ereditaria è nulla. Sulla base dell'inventario fiscale stabilito dal comune di G in data 9 febbraio 1996, gli attivi della ditta individuale sono stati fissati a fr. 91'479.65 al giorno del decesso del padre del ricorrente. Come rilevato nel ricorso, questo importo corrisponde al capitale proprio risultante dal bilancio della ditta individuale al 31 luglio 1995, previa deduzione dell'importo delle imposte cantonali e comunali dovute per gli anni 1994 e 1995 (ossia fr. 94'645.65 meno fr. 3'166.- = fr. 91'479.65). Il ricorrente sostiene tuttavia che tale importo non è corretto, in quanto il bilancio contiene un grave errore, nella misura in cui figurano all'attivo tre veicoli in leasing che non erano proprietà della ditta individuale, bensì della società di leasing. Pertanto, secondo il ricorrente occorre sottrarre all'importo di fr. 91'479.65 il valore dei tre veicoli, ossia un importo di fr. 42'000.-. Esaminando il bilancio della ditta individuale, la CRC deve innanzitutto constatare che il totale della finca degli attivi (fr. 92'156.25) non corrisponde alla somma degli attivi che è pari a fr. 95'310.55 (differenza di fr. 3'154.30). Il bilancio è quindi apparentemente inficiato da un errore di calcolo. Al totale degli attivi deve essere poi sottratto il prestito bancario ZKB di fr. 26'853.45, per cui il capitale del signor A ammontava a fr. 68'457.10 (95'310.55-26'853.45). Oltre a ciò, come osserva a giusto titolo il ricorrente, tra gli attivi della ditta individuale figurano tre veicoli per un valore totale di fr. 42'000.- (fr. 13'000.- per una Suzuki Samurai, fr. 8'000.- per una Suzuki Super Carry van e fr. 21'000.- per una VW T4), per ciascuna delle quali il padre del ricorrente aveva concluso un contratto di leasing di 36 mesi che era ancora in vigore al momento del suo decesso (cfr. contratti di leasing prodotti dal ricorrente). Questi tre veicoli non avrebbero effettivamente dovuto essere compresi negli attivi della ditta individuale, ritenuto che essi restano proprietà della società di leasing. Di conseguenza occorre rettificare nuovamente il valore del capitale proprio sottraendo l'importo di fr. 42'000.-, per cui risulta un attivo di fr. 26'457.10.

Per quel che riguarda i debiti della successione, il ricorrente ha in primo luogo pagato l'imposta cantonale e comunale pari a fr. 3'166.- sulla successione. In seguito il ricorrente ha prodotto una distinta di tutte le fatture pagate a nome di suo padre o della comunione ereditaria, da lui sottoscritta con autentica di firma da parte di un notaio. In allegato alla distinta il ricorrente ha prodotto i documenti giustificativi comprovanti i pagamenti effettuati. L'importo totale delle fatture ammonta a fr. 62'449.45. Se è vero che il notaio non ha autenticato l'esistenza dei passivi, il ricorrente ha tuttavia prodotto le prove dei versamenti effettuati, per cui la CRC considera che egli ha in questo modo dimostrato l'esistenza dei passivi. Va del resto rilevato che il diritto civile non esige che l'inventario della successione sia redatto nella forma dell'atto pubblico o del brevetto. Considerati tutti i dati in possesso della CRC risulta che gli attivi dell'eredità, pari a fr. 26'457.10, sono inferiori ai passivi, pari a fr. 65'615.45 (fr. 62'449.45 + fr. 3'166.-). Visto che la quota ereditaria del ricorrente è nulla, il credito ICA relativo all'epoca in cui suo padre era titolare della ditta individuale non può essergli addebitato. Il suo ricorso in relazione al conto complementare n. 13'639 del 14 febbraio 1996, pari a fr. 51'205.-, deve pertanto essere ammesso e il conto suddetto annullato.

b. In merito al debito d'imposta relativo all'imposta sul valore aggiunto, considerato che il ricorrente ha continuato l'attività dell'impresa del padre, egli non può essere considerato un semplice erede ai sensi dell'art. 23 cpv. 1 OIVA, bensì l'assuntore dell'impresa con attivi e passivi. Ne discende che la norma determinante è quella dell'art. 23 cpv. 2 OIVA, concernente la successione fiscale tra imprese. Ora, questo tipo di successione fiscale non prevede una limitazione della responsabilità legata ad un'eventuale quota ereditaria dell'assuntore. Di conseguenza il ricorrente non può appellarsi alla nullità della sua quota ereditaria per sottrarsi al pagamento dell'IVA relativa ai primi tre trimestri del 1995. Per quel che riguarda l'importo del credito, risulta dall'incarto che esso è stato determinato dall'AFC a seguito del controllo avvenuto sul posto, durante il quale è stata accuratamente esaminata la contabilità della ditta individuale. Il ricorrente sostiene che diversi importi di imposta precedente non sono stati presi in considerazione per il calcolo dell'imposta. Tuttavia il ricorrente non è in grado di precisare detti importi e l'autorità fiscale, dopo aver controllato nuovamente i documenti prodotti dal ricorrente nella procedura di reclamo, è giunta al medesimo risultato dell'ispettore. Avuto riguardo a queste circostanze non si giustifica di rimettere in discussione gli importi stabiliti dall'autorità fiscale e il conto complementare n. 12'663 del 26 febbraio 1996, pari a fr. 14'794.-, va confermato. Il ricorso è pertanto respinto relativamente agli importi dovuti per l'IVA.

4.a. Giusta l'art. 56 cpv. 3 OIVA le spese possono essere in tutto o in parte addossate al reclamante vincente, qualora egli abbia cagionato inutilmente la procedura di reclamo, ad esempio producendo mezzi di prova che avrebbe già potuto presentare all'AFC. La costituzionalità di tale articolo, che è una *lex specialis* nei confronti dell'art. 63 cpv. 3 PA, è già stata confermata dalla CRC (vedasi le decisioni della CRC del 2 ottobre 1997, pubblicata nella GAAC 62.46 consid. 3 e del 18 settembre 1998 pubblicata nella GAAC 63.80 consid. 2c con rinvii).

b. A norma dell'art. 63 cpv. 3 PA alla parte vincente possono essere addossate solo le spese processuali che abbia cagionato, violando le regole di procedura. Questo modo di procedere si giustifica quando un ricorso è ammesso sulla base di una fattispecie resa accessibile per la prima volta in questo stadio della procedura. Infatti una procedura è cagionata inutilmente in particolare qualora il ricorrente non abbia adempiuto al suo dovere di collaborare e abbia prodotto una prova tardivamente o non abbia dato seguito all'obbligo di portare a conoscenza i fatti determinanti dal punto di vista giuridico nei tempi dovuti (cfr. le decisioni della CRC del 12 dicembre 2000, pubblicata nella GAAC 65.85 consid. 7b, del 5 gennaio 2000 pubblicata nella GAAC 64.83 consid. 5b e del 18 settembre 1998, pubblicata nella GAAC 63.80 consid. 4c; vedasi pure la decisione cresciuta in giudicato e non pubblicata del 6 maggio 2002 nella causa B. I. [CRC 2001-116], consid. 5b).

c. Nella fattispecie il ricorso è stato parzialmente ammesso per quel che concerne la procedura di assoggettamento relativa all'ICA, tuttavia il ricorrente ha provocato inutilmente la procedura dinanzi all'autorità inferiore provando la nullità della sua quota ereditaria unicamente dinanzi alla CRC. Alla luce di questa considerazione le spese relative alla prima decisione e alla decisione su reclamo inerenti alla procedura dell'ICA devono essere mantenute, essendo motivate dalla circostanza che la procedura è stata cagionata inutilmente a seguito della determinazione tardiva dei fatti determinanti (cfr. la decisione non pubblicata precitata del 6 maggio 2002, nella causa B. I. [CRC 2001-116], consid. 5a). Queste considerazioni sono altresì valide per la procedura dinanzi alla CRC, che avrebbe potuto essere evitata se il ricorrente avesse prodotto le prove necessarie già dinanzi all'AFC. Per

quel che concerne la procedura relativa all'IVA, tutte le spese, comprese quelle dell'autorità inferiore, sono a carico del ricorrente, ritenuto che il suo ricorso è stato respinto per questa imposta.

5. Alla luce di quanto precede i ricorsi dell'11 aprile 2001 e del 12 ottobre 2001 sono parzialmente ammessi ai sensi dei considerandi. La decisione su reclamo dell'AFC del 16 marzo 2001 deve essere annullata in relazione alla richiesta di pagamento del conto complementare n. 13'639. Per contro, le spese della decisione e della decisione su reclamo restano a carico del ricorrente. La decisione su reclamo dell'AFC del 19 settembre 2001 è invece totalmente confermata. (...)

Dokumente der SRK