

TI_GERICHTE 80.1998.91 vom 15. Dezember 1997

TI Tribunale d'appello, 1997-12-15, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1998.91_d19971215

FR: TI_GERICHTE 80.1998.91 du 15 décembre 1997

IT: TI_GERICHTE 80.1998.91 del 15 dicembre 1997

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Volltext

Tessin Camera di diritto tributario 19.05.1998 80.1998.91 Tessin Camera di diritto tributario 19.05.1998 80.1998.91 Ticino Camera di diritto tributario 19.05.1998 80.1998.91

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.98.00091 Lugano 19 maggio 1998 In nome della Repubblica e Cantone del Ticino La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello composta dai giudici: Alessandro Soldini, presidente, Stefano Bernasconi, Lorenzo Anastasi vicecancelliere: Andrea Pedroli statuendo sul ricorso del 27 aprile 1998 in materia di: _____ recupero d'imposte e multe tributarie IC 89/90 presentato da: _____ , _____ , rappr. da: _____ , _____ , _____ , ritenuto in fatto ed in diritto 1. In data 31 luglio 1997, la signora _____ inoltrava una denuncia spontanea in merito a capitali da lei posseduti presso la _____ della _____ Italiana e non dichiarati al fisco. L'Ufficio procedure speciali della Divisione delle contribuzioni le notificava pertanto, con decisione del 15 dicembre 1997, l'apertura di un procedimento di recupero d'imposta e di contravvenzione. Con due distinte decisioni del 27 marzo 1998, l'Ufficio procedure speciali commisurava le multe e il ricupero delle imposte sottratte, compresi gli interessi, nei seguenti importi: per lo Stato del Canton Ticino _____ fr. 7'403.30 per il Comune di Lugano _____ fr. 6'218.55 per l'imposta federale diretta _____ fr. 572.90 Le multe e il ricupero dell'imposta federale diretta erano limitati ai periodi fiscali 1991/92, 1993/94, 1995/96, mentre quelli per le imposte cantonali e comunali comprendevano altresì il periodo 1989/90. 2. Con reclamo all'autorità fiscale, la signora _____ postulava l'annullamento della decisione citata «limitatamente al periodo 1989/90 per l'imposta cantonale, per intervenuta perenzione, rispettivamente prescrizione del potere impositivo secondo il diritto previgente, subordinatamente per intervenuta prescrizione del credito». A suo avviso, le disposizioni transitorie previste agli articoli 319 e 321 LT, che permettono di riaprire il periodo di tassazione 1989/90, in quanto non ancora prescritti alla data dell'entrata in vigore della nuova legge tributaria, sarebbero in contrasto con il principio dell'irretroattività delle leggi, che discende dall'art. 4 Cost. fed.. Nel suo caso, la prescrizione dovrebbe essere infatti verificata in base al diritto applicabile al momento della sottrazione, quando il termine di perenzione era di soli cinque anni. La prescrizione del diritto di procedere ad un ricupero e di avviare una procedura di contravvenzione, con riferimento al periodo 1989/90, sarebbe pertanto sopravvenuta il 31 dicembre 1995, prima cioè dell'avvio della procedura. La contribuente fa riferimento anche ad una recente sentenza del Tribunale federale in un caso

vodese, in cui è stato affrontato un problema analogo. Subordinatamente, la ricorrente invoca la prescrizione quinquennale dei crediti fiscali, risultante dal combinato disposto degli articoli 194 e 268 LT. 3. In data 6 maggio 1998, l'Ufficio procedure speciali ha trasmesso alla Camera di diritto tributario il reclamo della signora _____, con il consenso di quest'ultima, perché siano affrontate le questioni di principio sollevate nel gravame. Nelle sue osservazioni allegate, l'autorità fiscale rileva che, diversamente dalla situazione del Canton _____, che ha offerto al Tribunale federale l'occasione di decidere sulla irretroattività delle norme penali contenute in una nuova legge fiscale cantonale, nel Canton Ticino il legislatore ha esplicitamente affrontato la questione, introducendo norme transitorie chiare. Definisce inoltre "insostenibile" l'interpretazione degli articoli 193, 194 e 268 LT, data dalla ricorrente nella domanda subordinata. 4. In ordine 4.1. Il reclamo presentato contro una decisione di tassazione già esaustivamente motivata può essere trasmesso come ricorso, con il consenso del reclamante e degli altri proponenti, alla Camera di diritto tributario (art. 206 cpv. 3 LT 1994). Con questa norma, già nota nel diritto fiscale cantonale ma nuova per quello federale, il legislatore ha inteso razionalizzare la procedura (cfr. Rapporto della Commissione speciale in materia tributaria del 30 agosto 1976, p. 150). 4.2. Nella fattispecie, la decisione impugnata non contiene una presa di posizione dell'autorità fiscale in merito ai problemi di principio sollevati nel reclamo. La posizione dell'autorità fiscale risulta tuttavia in modo assai chiaro dal verbale di audizione del 25 marzo 1998 e dalle osservazioni al reclamo del 6 maggio 1998. Nulla si oppone pertanto ad una decisione nel merito del reclamo da parte di questa Camera, essendovi anche il consenso della reclamante. 5. Ricupero d'imposta 5.1. Per l'art. 236 cpv. 1 LT, l'autorità fiscale procede al ricupero 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, oppure che una tassazione omessa o incompleta è dovuta a un crimine o a un delitto contro l'autorità fiscale. Il ricupero d'imposta non può essere operato, nemmeno nel caso di valutazione insufficiente, se il contribuente ha presentato una dichiarazione completa e precisa degli elementi imponibili (art. 236 cpv. 2 LT). 5.2. Quanto alla perenzione, l'art. 237 cpv. 1 LT prevede che il diritto di avviare la procedura di ricupero d'imposta decade dopo 10 anni dalla fine del periodo fiscale o dalla fine dell'anno in cui ebbe luogo l'apertura della successione o l'esecuzione della liberalità. Il cpv. 2 della stessa norma stabilisce quindi che l'apertura del procedimento penale per sottrazione d'imposta o per delitto fiscale vale contemporaneamente come avvio della procedura di ricupero d'imposta. La legge prevede poi un termine di prescrizione assoluto: il diritto di procedere al ricupero d'imposta decade dopo 15 anni dalla fine del periodo fiscale al quale si riferisce o dalla fine dell'anno in cui ebbe luogo l'apertura della successione o l'esecuzione della liberalità (art. 237 cpv. 3 LT). 5.3. L'istituto del ricupero d'imposta è disciplinato dalla legge nella parte che contiene le norme procedurali (parte settima della LT), giacché l'autorità fiscale può procedervi anche quando non vi sia una contravvenzione, ma tuttavia «fatti o mezzi di prova sconosciuti in precedenza permettono di stabilire che la tassazione cresciuta in giudicato è incompleta». Il ricupero d'imposta può così essere definito come una sorta di contropartita della revisione; l'uno a favore del fisco, l'altra a favore del contribuente, si fondano sugli stessi presupposti obiettivi: la scoperta di nuovi fatti o nuovi mezzi di prova. Queste caratteristiche fanno sì che il ricupero d'imposta non rientri nel diritto penale fiscale, bensì nel diritto fiscale formale (Pedroli, Le norme penali delle nuove leggi sulle imposte dirette, in RDAT II-1996 p. 481). Diversamente dalla procedura

con cui viene inflitta una multa per sottrazione d'imposta, la procedura di recupero d'imposta non ha dunque carattere penale, neppure nel caso in cui sia accompagnata dal procedimento penale (DTF 121 II 257; Yersin , De quelques développements récents de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'impôts directs, in ASA 65 [1996/97] p. 369; Auer , Das Verhältnis zwischen Nachsteuerverfahren und Steuerstrafverfahren, insbesondere das Problem des Beweisverwertungsverbots, in ASA 66 [1997/98] p. 2; Locher , Verfahrensrechtliche Aspekte des geltenden Steuer[Straf]rechtes [direkte und indirekte Steuern], in RF 52/1997 p. 62). 5.4. Come detto, la legge tributaria entrata in vigore il 1° gennaio 1995 prevede un termine di prescrizione di dieci anni, per avviare una procedura di recupero d'imposta. Per la legge abrogata, il termine ammontava invece a soli cinque anni (art. 201 LT 1976). Una norma transitoria, introdotta nella nuova legge, stabilisce che, per le procedure di recupero d'imposta apertesesi dopo l'entrata in vigore della legge i termini di cui all'articolo 237 non si applicano ai periodi fiscali e alle fattispecie già prescritti in virtù del diritto precedente (art. 319 cpv. 2 LT). In altri termini, il legislatore ha espressamente stabilito che, dopo l'entrata in vigore della legge tributaria del 1994, per le persone fisiche, non possano più essere riaperti i periodi fiscali 1987/88 e precedenti e, per quelle giuridiche, i periodi 1988 e precedenti (Allidi , Procedura, disposizioni penali e diritto transitorio, in Bernasconi/Borghini [a cura di], La riforma della legge tributaria, Lugano 1995, p. 21). 5.5. Secondo la ricorrente, la suddetta disciplina transitoria violerebbe il principio di irretroattività delle leggi, che discende dall'art. 4 Cost. fed.. Al recupero delle imposte del periodo 1989/90, infatti, si dovrebbe applicare la legge abrogata, sicché la prescrizione sarebbe sopravvenuta prima della data in cui si è aperta la procedura di recupero d'imposta nei suoi confronti. 5.5.1. Norme retroattive minacciano la certezza del diritto dal profilo della prevedibilità delle misure statali, deludono l'affidamento e sono suscettibili di provocare disparità di trattamento; sono pertanto contrarie al divieto di retroattività ricavato dall'art. 4 Cost., il quale non rappresenta tuttavia un diritto bensì un principio costituzionale (G. Müller , Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, n. 74 ad art. 4). Dalla retroattività propria , che si riferisce a norme che si applicano a fatti terminati prima dell'adozione della nuova normativa, bisogna tuttavia distinguere la retroattività impropria , che è invece ammessa: è quanto accade allorché il nuovo diritto produce effetti solo dopo la sua entrata in vigore, anche se si applica in certi casi a fattispecie esistenti prima della sua entrata in vigore, oppure quando il nuovo diritto si applica a fattispecie durevoli non limitate nel tempo (G. Müller , loc. cit. con indicazioni). 5.5.2. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, un credito soggetto a prescrizione è appunto un fatto durevole cui il nuovo diritto può essere applicato senza che vi sia retroattività in senso proprio. Pertanto, norme sulla prescrizione contenute nel nuovo diritto sono applicabili anche a crediti che sono sorti e sono scaduti prima dell'entrata in vigore del nuovo diritto, purché a tale momento non fossero già prescritti (DTF 107 Ia 198 consid. 7b; RDAF I-1995 n. 46 p. 116 consid. 3). Tale soluzione è stata considerata applicabile anche al caso del termine di prescrizione per procedere al recupero d'imposta (sentenza del Tribunale federale del 22 maggio 1997, in RDAF 1998 p. 190 s.). 5.5.3. La soluzione prospettata dalla giurisprudenza appena citata è dunque la stessa di quella recepita nella disposizione transitoria censurata dalla ricorrente. Il legislatore cantonale ha infatti stabilito che solo ai periodi fiscali, per i quali la prescrizione è già sopravvenuta alla data dell'entrata in vigore della nuova legge, si applichino i nuovi termini più lunghi; viceversa, per i periodi per i quali la prescrizione, al 1° gennaio 1995, non era ancora sopravvenuta in base al vecchio diritto, i termini si allungano per effetto della nuova normativa. 5.6. È dunque conforme alla

legge ed anche al diritto superiore, in particolare all'art. 4 Cost. fed., la decisione impugnata, nella misura in cui estende il ricupero anche al periodo 1989/90, sebbene, se si fosse applicato il termine di prescrizione della legge abrogata, alla data dell'apertura della procedura la perenzione sarebbe già sopravvenuta. 6. Sottrazione d'imposta 6.1. Per l'art. 258 cpv. 1 LT 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. La multa equivale di regola all'importo dell'imposta sottratta. In caso di colpa lieve, può essere ridotta fino a un terzo e, in caso di colpa grave, aumentata fino al triplo dell'imposta sottratta (art. 258 cpv. 2 LT). Se il contribuente denuncia spontaneamente la sottrazione prima che essa sia nota all'autorità fiscale, la multa è ridotta a un quinto dell'imposta sottratta (art. 258 cpv. 3 LT). 6.2. Quanto alla prescrizione, l'art. 267 cpv. 1 lett. b LT stabilisce che l'azione penale si prescrive, nel caso di sottrazione consumata d'imposta, in dieci anni dalla fine del periodo fiscale oppure dell'anno... per i quali il contribuente non è stato tassato o è stato tassato insufficientemente. Vigente la legge tributaria del 1976, anche tale termine era di soli 5 anni (art. 210 LT 1976). Con una disposizione analoga a quella menzionata in precedenza con riferimento al ricupero d'imposta, il legislatore ha introdotto anche per la prescrizione dell'azione penale una norma transitoria, secondo la quale, per le procedure apertesesi dopo l'entrata in vigore della legge, i termini di cui all'art. 267 non si applicano ai periodi fiscali e alle fattispecie già prescritti in virtù del diritto precedente (art. 321 LT). Secondo la volontà del legislatore, dunque, l'effetto dei nuovi termini di prescrizione dovrebbe essere dilazionato nel tempo: per i procedimenti aperti nel 1995 si può quindi risalire a sei anni precedenti (a partire dal 1989), nel 1996 a sette anni (sempre a partire dal 1989) e così di seguito fino al 1999, anno in cui, sempre ancora a partire dal 1989, si potrà risalire agli interi dieci anni previsti dal nuovo termine di prescrizione (Allidi , op. cit., p. 26). 6.3. Conformandosi alla dottrina più recente, anche il Tribunale federale definisce ormai la multa per sottrazione d'imposta come un'autentica pena, con la conseguenza che occorre applicare i principi del diritto materiale e del diritto processuale penale (Pedrolì , op. cit., p. 481 s. e dottrina e giurisprudenza citate). Alle procedure di carattere penale, si applicano in particolare, oltre alle garanzie contenute nella Costituzione federale, quelle che derivano dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU) e dal Patto internazionale del 16 dicembre 1966 sui diritti civili e politici, entrato in vigore per la Svizzera il 18 settembre 1992 (DTF 121 II 281; Yersin , op. cit., p. 368 s.; Auer , op. cit., p. 2). 6.4. Secondo la giurisprudenza in materia penale, il principio di irretroattività, espressamente menzionato all'art. 2 cpv. 1 CPS, ha lo scopo di impedire che la situazione dell'interessato sia aggravata dal legislatore dopo l'infrazione (DTF 105 IV 7). Ciò vale anche per il caso in cui la nuova legge preveda un termine di prescrizione più lungo rispetto a quello della legge abrogata (DTF 114 IV 4). Il principio di irretroattività ha il carattere di diritto fondamentale, che incontra peraltro un'eccezione nel principio della lex mitior (art. 2 cpv. 2 CPS), il quale invece permette l'applicazione retroattiva di una nuova legge più favorevole. Pertanto, i termini di prescrizione più corti previsti dal vecchio diritto per il perseguimento di infrazioni si applicano a quelle commesse prima dell'entrata in vigore del nuovo diritto; i termini di prescrizione previsti dal nuovo diritto si applicano solo se sono più corti di quelli previsti dal vecchio diritto (RDAF 1998 p. 191 s. consid. 8b). Trattandosi di un principio generale, che discende direttamente dall'art. 4 Cost. fed., si applica anche al diritto fiscale cantonale, non solo se quest'ultimo fa un espresso rinvio alle disposizioni della parte generale del codice penale, ma anche in caso contrario (RDAF 1998 p. 192 consid. 8d; cfr. inoltre la nota di Jean

Gauthier alla sentenza, p. 196). Lo stesso principio è garantito inoltre dagli articoli 7 cpv. 1 CEDU e 15 cpv. 1 del Patto sui diritti civili e politici del 1966 (Haefliger , Die Europäische Menschenrechtskonvention und die Schweiz – Die Bedeutung der Konvention für die schweizerische Rechtspraxis, Berna 1993, pp. 198-200). 6.5. Da quanto precede discende dunque la conseguenza che ad un'infrazione commessa vigente il diritto abrogato devono applicarsi i termini di prescrizione del vecchio diritto. Nella fattispecie, i termini applicabili alla sottrazione dell'imposta del periodo di tassazione 1989/90 sono dunque chiaramente quelli della legge tributaria del 1976. Nella misura in cui, introducendo la regola per la quale i termini di prescrizione della nuova legge non si applicano ai periodi fiscali e alle fattispecie già prescritti fino al 31 dicembre 1994, l'art. 321 LT consente di prolungare i termini per aprire procedure di contravvenzione con riferimento a periodi precedenti l'entrata in vigore della nuova legge fino a dieci anni, a seconda del momento in cui la contravvenzione viene scoperta e perseguita, tale disposizione transitoria è dunque in contrasto con il diritto superiore. Come detto, il diritto costituzionale federale ed il diritto internazionale vietano infatti di applicare ad una infrazione commessa sotto il diritto abrogato un termine di prescrizione più lungo, previsto dalla nuova legge. Adottando, quale discrimine per stabilire l'applicabilità dei termini della nuova o della vecchia legge, il momento dell'entrata in vigore della legge tributaria del 1994, il legislatore ha dunque scelto un criterio che non tiene sufficientemente conto delle esigenze del principio di irretroattività della legge penale. 6.6. Per quanto concerne la multa per sottrazione d'imposta, il ricorso deve dunque essere accolto. La multa per sottrazione delle imposte cantonali e comunali 1989/90 è pertanto annullata. 7. Prescrizione del credito d'imposta In via subordinata, la ricorrente invoca il combinato disposto degli art. 268 e 194 LT, argomentando che la prescrizione dei crediti dell'imposta 1989/90 sarebbe sopravvenuta già il 31 maggio 1995 e che tale circostanza impedirebbe di avviare una procedura di contravvenzione o di recupero d'imposta. L'art. 268 LT disciplina la riscossione e la prescrizione delle multe e delle spese, mediante un rinvio alle norme sulla riscossione e la prescrizione dei crediti d'imposta (rispettivamente, gli articoli _____ e _____ - _____ in un caso e l'articolo _____ nell'altro). Per l'art. _____ LT, i crediti fiscali si prescrivono in cinque anni dalla crescita in giudicato della tassazione (cpv. 1), mentre la sospensione e l'interruzione della prescrizione sono disciplinate dall'articolo 193 capoversi 3 e 4 (cpv. 2). È di immediata evidenza che tali disposizioni non hanno alcuna influenza sul calcolo dei termini di prescrizione per procedere ad un recupero d'imposta, dato che a questo fine vi sono dei termini speciali, che decorrono dalla fine del periodo fiscale. La riscossione delle multe, di cui si occupa l'art. 268 LT, presuppone ovviamente che esse siano state inflitte con una decisione passata in giudicato, cosa che nella fattispecie non è ancora avvenuta. Quest'ultimo argomento ricorsuale, che del resto potrebbe avere rilievo solo con riferimento al recupero d'imposta – essendo stata annullata la multa – è dunque del tutto destituito di fondamento. 8. Alla luce di quanto precede, il ricorso è parzialmente accolto. Data la proporzione esistente fra gli importi da recuperare e le multe annullate (1/5), la soccombenza della ricorrente è comunque prevalente. In considerazione delle particolarità del caso e della natura di principio delle contestazioni, si rinuncia tuttavia a porre a suo carico la tassa di giustizia e le spese processuali. D'altra parte, non le si attribuisce alcuna indennità per ripetibili. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT 1994 dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 27 marzo 1998 è riformata nel senso che è annullata la multa per sottrazione dell'imposta 1989/90. 2. Non si prelevano né tassa di

giustizia né spese. Non si assegnano ripetibili. 3. Intimazione alle parti. 4. Il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT 1994). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il Presidente: Il Segretario:

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