

TI_GERICHTE 80.2000.142 vom 7. November 2000

TI Tribunale d'appello, 2000-11-07, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2000.142

FR: TI_GERICHTE 80.2000.142 du 7 novembre 2000

IT: TI_GERICHTE 80.2000.142 del 7 novembre 2000

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Volltext

Tessin Camera di diritto tributario 07.11.2000 80.2000.142 Tessin Camera di diritto tributario 07.11.2000 80.2000.142 Ticino Camera di diritto tributario 07.11.2000 80.2000.142

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.2000.00142 Lugano 7 novembre 2000 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 segretario: Andrea Pedroli, vicecancelliere statuendo sul ricorso del 16 agosto 2000 in materia di: multe tributarie presentato da: _____ di _____, D - _____, rappr. dal Prof. _____, _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. Negli anni 1992 e 1993, la signora _____, domiciliata nel Canton Ticino, donava un importo di complessivi DM 100'000 alla Città di _____, per il rinnovo di una " _____ " del Municipio. Trattandosi di denaro depositato su conti bancari in Germania e non dichiarati al fisco svizzero, la donazione non veniva assoggettata all'imposta di donazione ticinese. Morta la donante, nel 1998 l'esecutore testamentario avv. _____ denunciava spontaneamente l'esistenza di diversi conti non dichiarati, presso banche tedesche. Di conseguenza, il fisco ticinese veniva pure a conoscenza della donazione avvenuta negli anni 1992 e 1993. In data 20 gennaio 2000, la Divisione delle contribuzioni notificava pertanto alla città di _____ una decisione con cui disponeva il recupero dell'imposta di donazione per complessivi fr. 23'991 più interessi di ritardo di fr. 6'637.40. Inoltre, infliggeva al Comune di _____ due multe per complessivi fr. 4'798.20, per sottrazione d'imposta. 2. Con reclamo del 21 febbraio 2000, la Città di _____ chiedeva l'annullamento della multa tributaria, contestando, da un lato, che un'autorità straniera possa essere sanzionata con una multa e, dall'altro, che agli organi del Comune potesse essere rimproverata una negligenza in relazione alla sottrazione dell'imposta di donazione. L'Ufficio delle procedure speciali della Divisione delle contribuzioni respingeva il reclamo con decisione del 20 luglio 2000, contestando al donatario "perlomeno un comportamento negligente". 3. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, la Città di _____ ripropone le contestazioni già sottoposte con il reclamo all'autorità di tassazione. In particolare, ritiene che manchi una base legale per infliggere una multa ad un'autorità pubblica straniera e nega che agli organi competenti del Comune possa essere rimproverata una negligenza. 4. Diritto applicabile 4.1. Il presente ricorso verte su sottrazioni dell'imposta cantonale di donazione degli anni 1992 e 1993, commesse quindi prima dell'entrata in vigore del nuovo diritto fiscale cantonale (LT

1994). Per l'IC alle procedure di recupero d'imposta che si riferiscono ad anni precedenti l'entrata in vigore della nuova LT, si applicano le disposizioni del diritto precedente (art. 319 cpv. 1 LT). Alle procedure penali che si riferiscono a periodi fiscali precedenti l'entrata in vigore della nuova LT si applicano pure le disposizioni del diritto precedente, se la nuova LT non è più favorevole al contribuente (art. 320 LT).

4.2. La questione quale sia il diritto più favorevole non può essere risolta in modo astratto; occorre piuttosto determinare quale dei due diritti conduce nella fattispecie al risultato più vantaggioso per l'interessato, esclusi tuttavia la combinazione dei due diritti e l'applicazione in parte del vecchio e in parte del nuovo diritto (RF 2000 p. 122; inoltre: StE 1999 B 101.9 n. 10 = ASA 68 p. 240 = RDAF 55/1999 p. 555; RF 1998 p. 743 = RDAF 55/1999 p. 543).

4.3. L'art. 203 vecchia LT stabilisce che "il contribuente che intenzionalmente o per negligenza induce in errore l'Autorità fiscale sottraendosi alla imposizione o dando luogo ad una tassazione definitiva insufficiente... è punito con la multa". La multa può ammontare fino a cinque volte l'importo dell'imposta sottratta secondo la vecchia LT e fino a quattro secondo il DIFD. Secondo l'art. 258 nuova LT il contribuente che, intenzionalmente o per negligenza, fa in modo che una tassazione sia indebitamente omessa o che una tassazione cresciuta in giudizio sia incompleta, è punito con la multa, che equivale di regola all'importo dell'imposta sottratta. In caso di colpa lieve, può essere ridotta a un terzo e, in caso di colpa grave, aumentata sino al triplo dell'imposta sottratta. 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.

4.4. Secondo il diritto vigente al momento della presunta sottrazione, se l'infrazione è commessa nella gestione di una persona giuridica, la multa è dovuta dalla persona giuridica (art. 206 cpv. 1 LT 1976). Agli organi o ai rappresentanti della persona giuridica può inoltre essere inflitta una multa fino a fr. 20'000.-- e, in caso di recidiva, a fr. 40'000.--, se l'hanno indotta a commettere una sottrazione d'imposta o vi hanno partecipato intenzionalmente come suo rappresentante (cfr. art. 205 cpv. 1 e 2 LT 1976, applicabile in virtù del rimando dell' art. 206 cpv. 2 LT 1976). Le medesime disposizioni sono applicabili anche alle società commerciali e agli enti senza personalità giuridica (cfr. art. 206 cpv. 3 LT 1976). Dal 1995, è stabilito invece che, se la violazione degli obblighi procedurali, la sottrazione o il tentativo di sottrazione d'imposta sono stati commessi a favore di una persona giuridica, è punita quest'ultima (art. 265 cpv. 1 LT). Inoltre, la punibilità per istigazione, complicità e concorso è estesa alla persona giuridica che, nell'esercizio della sua attività, ha istigato, prestato aiuto o partecipato alla sottrazione commessa da un terzo (art. 265 cpv. 2 LT). Restano riservate le pene inflitte agli organi o ai rappresentanti della persona giuridica secondo l'articolo 260 (art. 265 cpv. 3 LT). Tali disposizioni si applicano per analogia alle corporazioni e agli stabilimenti di diritto estero, come anche alle comunità di persone straniere senza personalità giuridica (art. 265 cpv. 4 LT).

4.5. Quale sia la *lex mitior*, nella fattispecie, può essere stabilito solo dopo avere esaminato i punti seguenti: a) se la nozione di "persona giuridica" contenuta nelle due leggi sia la stessa ed in particolare se includa i comuni stranieri; b) se i presupposti per punire la persona giuridica siano gli stessi per entrambe le leggi; c) quale sia la sanzione prevista dalle due leggi. Ciò presuppone che ci si addentri nel merito del ricorso.

5. La nozione di "persona giuridica"

5.1. Né la legge del 1976 né quella del 1995 precisano che cosa si intenda per persona giuridica ai sensi, rispettivamente, degli articoli 206 e 265. All'inizio del titolo della legge che si riferisce all'imposizione delle persone giuridiche, entrambe le normative precisano tuttavia quali sono le entità soggette alle imposte in questione. Per la legge del 1976, sono imponibili come persone giuridiche: a) le società di capitali (società

anonime, società in accomandita per azioni e società a garanzia limitata) come pure le società cooperative; b) le persone giuridiche di diritto straniero, le società commerciali e gli enti anche senza personalità giuridica aventi sede all'estero ed imponibili ai sensi dell'art. 7, come pure i fondi di investimento proprietari di immobili nel Cantone (art. 65 cpv. 1 LT 1976). L'art. 65 cpv. 3 LT 1976 aggiunge che le altre persone giuridiche (associazioni, fondazioni, legati, corporazioni di diritto pubblico e privato, benefici e simili) pagano l'imposta sul reddito e sulla sostanza come le persone fisiche. Quanto alla nuova legge, l'art. 59 cpv. 1 LT stabilisce che sono imponibili come persone giuridiche: a) le società di capitali (società anonime, società in accomandita per azioni e società a garanzia limitata) come pure le società cooperative; b) le associazioni, le fondazioni e le altre persone giuridiche. Il cpv. 2 assimila alle altre persone giuridiche i fondi di investimento con possesso fondiario diretto giusta l'articolo 31 capoverso 2 lettera a) della Legge federale del 1° luglio 1966 sui fondi di investimento. L'art. 59 cpv. 3 LT, infine, prevede che le persone giuridiche straniere, nonché le società commerciali e le altre comunità di persone straniere senza personalità giuridica imponibili giusta l'articolo 10, siano assimilate alle persone giuridiche svizzere con le quali esse, per la loro natura giuridica o la loro forma 1 effettiva, hanno maggior affinità.

5.2. Che i Comuni rientrino fra le altre persone giuridiche di cui all'art. 65 cpv. 3 LT 1976 si evince anche dall'art. 15 lett. e LT, che esenta i Comuni e i consorzi di Comuni dall'imposta limitatamente ai beni immobili destinati al servizio pubblico e segnatamente gli edifici in cui ha sede l'amministrazione comunale, quelli scolastici e quelli adibiti a biblioteche e musei pubblici, i giardini pubblici, le strade pubbliche e gli stadi comunali; se tali beni sono tuttavia usati in parte a scopi di lucro, sarà pagata per essi l'imposta corrispondente. In altre parole, come ha osservato il Tribunale federale (cfr. STF del 29 settembre 1983 in re Comune di Bioggio, consid. 2c), nel sistema tributario ticinese, i Comuni sono tassati sui beni del patrimonio finanziario (art. 15 cpv. 1 lett. e LT e contrario) e pagano l'imposta sul reddito e sulla sostanza, secondo un sistema d'imposizione speciale, che, secondo i combinati disposti degli articoli 65 cpv. 3 e 15 cpv. 2 LT, colpisce con l'aliquota delle persone fisiche la metà del valore di stima ufficiale degli immobili non destinati a servizio pubblico e dei capitali mobili, come pure dei proventi lordi al netto delle spese di manutenzione (cfr. STF del 29 settembre 1983, loc. cit.; Bottoli, Lineamenti di diritto tributario ticinese, p. 35; inoltre RTT 1969 p. 56 ss.). La nuova legge ha ampliato l'esenzione dei comuni, esonerando dall'imposta i Comuni, le Parrocchie e i Patriziati del Cantone, nonché le altre collettività territoriali di diritto pubblico del Cantone. Sono esenti pure i loro stabilimenti e le loro aziende ad eccezione di quelli che svolgono attività economiche in concorrenza con i privati. Questi ultimi sono tuttavia esonerati dall'imposta sul capitale (art. 65 lett. c LT). Il Consiglio di Stato ha precisato, a tale riguardo, che l'esenzione è riferita solo alla corporazioni di diritto pubblico del Cantone « non torna quindi applicabile, ad esempio, a comuni di altri Cantoni che dovessero disporre di elementi imponibili nel nostro Cantone» (Messaggio del Consiglio di Stato concernente il progetto di nuova legge tributaria n. 4169 del 13 ottobre 1993, p. 49). Per quanto attiene, più specificatamente, all'imposta di successione e donazione, l'art. 154 cpv. 1 lett. c LT esonera i Comuni, le Parrocchie e i Patriziati nonché le altre collettività territoriali di diritto pubblico del Cantone.

5.3. Non si vede perché dunque i comuni, in generale, e i comuni esteri, in particolare, dovrebbero essere esclusi dalla nozione di "persona giuridica" delle disposizioni citate. Se essi possono essere soggetti giuridici ai fini dell'imposizione fiscale, dovrebbero sottostare anche alle sanzioni previste per i contribuenti. Anche la dottrina ritiene che la nozione di "persona giuridica" contenuta nelle disposizioni sulla sottrazione

fiscale debba interpretarsi facendo riferimento alle norme sull'imposizione delle persone giuridiche (Sieber , in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea/Francoforte 2000, vol. I, tomo 2b, n. 3 all'art. 181 LIFD, p. 612). Neppure la dottrina citata dalla ricorrente contraddice tale punto di vista. A parte il fatto che si riferisce all'art. 130 DIFD, si limita poi ad affermare che la cerchia delle persone giuridiche è chiaramente definita nel diritto svizzero (Känzig/Behnisch , Direkte Bundessteuer , II ediz., vol. III, Basilea 1992, n. 29 ad art. 130 DIFD, p. 483). Che i comuni rientrino nel novero delle persone giuridiche, secondo il diritto svizzero, non dovrebbe potersi mettere in dubbio. La questione può comunque essere lasciata insoluta, in considerazione del fatto che il ricorso deve già essere accolto per un'altra ragione. 6. I presupposti per la punibilità della persona giuridica 6.1. Citando il Messaggio sull'armonizzazione fiscale, la Divisione delle contribuzioni, nelle proprie osservazioni al ricorso, argomenta che, fra i motivi pratici che hanno indotto il legislatore ad introdurre il principio della capacità delittuale delle persone giuridiche vi è la difficoltà di identificare la persona fisica effettivamente colpevole fra le tante che agiscono per conto della persona giuridica. La ricorrente chiede invece l'annullamento della multa, facendo leva proprio sulla circostanza che non è stata dimostrata la colpevolezza di un suo organo. Si pone pertanto il problema di stabilire se, ed in che misura, le due leggi fiscali in esame subordinino la punizione della persona giuridica al presupposto della colpevolezza di un suo organo. 6.2. Secondo il diritto vigente al momento della presunta sottrazione, se l'infrazione è commessa nella gestione di una persona giuridica, la multa è dovuta dalla persona giuridica (art. 206 cpv. 1 LT 1976). Il fatto stesso che la legge non stabilisca la punibilità della persona giuridica, ma unicamente la sua responsabilità per il pagamento della multa, induce a concludere che le argomentazioni della Divisione delle contribuzioni non possano essere seguite. La lettera della norma indica in modo assai chiaro che l'infrazione è commessa da un organo "nella gestione" di una persona giuridica e che pertanto è l'organo stesso a rispondere penalmente; solo il debito costituito dalla multa è traslato, ex lege , sulla persona giuridica (cfr. anche M. Bernasconi , Contravvenzioni e delitti fiscali, Lugano 1986, p.102: «Le persone giuridiche dovranno pertanto assumere le imposte suppletorie, gli interessi di ritardo e le multe tributarie per la violazione degli obblighi procedurali, per la sottrazione o per il tentativo di sottrazione derivanti da una contravvenzione commessa da un loro organo (amministratore unico e consiglio d'amministrazione) o da un loro rappresentante contrattuale»). Comunque, anche secondo l'art. 130 cpv. 4 del decreto concernente l'imposta federale diretta (DIFD), in vigore fino al 31 dicembre 1994, sebbene la disposizione parlasse di vera e propria punibilità della persona giuridica ("se la contravvenzione è stata commessa nella gestione o in caso di liquidazione di una persona giuridica... le disposizioni penali sono applicabili alla persona giuridica... "), tuttavia, la giurisprudenza aveva stabilito che essa rispondeva per la colpa imputabile non soltanto ai membri del consiglio d'amministrazione, della direzione e dell'ufficio di revisione, ma anche a ogni organo o altra persona che di fatto gestisce la persona giuridica e che ha commesso, con colpevolezza, degli atti aventi per effetto una sottrazione di imposta (RDAF 1990 p. 187). Per la punizione della persona giuridica, era cioè presupposta la colpevolezza dell'organo che agisce per suo conto, non essendo la persona giuridica come tale suscettibile di colpevolezza (Känzig/Behnisch , op. cit. , n. 27 ad art. 130 DIFD, p. 481). 6.3. Dal 1995, è stabilito invece che, se la violazione degli obblighi procedurali, la sottrazione o il tentativo di sottrazione d'imposta sono stati commessi a favore di una persona giuridica, è punita quest'ultima (art. 265 cpv. 1 LT). Sebbene la lettera della legge non sembri introdurre

novità di rilievo, la dottrina ha tuttavia interpretato l'identica disposizione della legge sull'imposta federale diretta (art. 181 cpv. 1 LIFD) alla luce del Messaggio sull'armonizzazione, citato anche dalla Divisione delle contribuzioni nelle proprie osservazioni. Nel testo che accompagnava il disegno di legge sull'armonizzazione delle imposte dirette e il disegno di legge sull'imposta federale diretta, il Consiglio federale affermava infatti che, fra le ragioni pratiche che suggeriscono di prevedere la punizione della persona giuridica, vi è la difficoltà di identificare la persona effettivamente colpevole fra le tante che agiscono per conto della persona giuridica: "tale esigenza oltrepassa le limitate possibilità legali e di fatto di cui dispongono le autorità fiscali" (Messaggio a sostegno delle leggi federali sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni e sull'imposta federale diretta, del 25 maggio 1993, in FF 1983 III p. 89). Ciò significherebbe che il legislatore ha voluto stabilire la punibilità della persona giuridica a prescindere dalla colpevolezza dei suoi organi, con la conseguenza che sarebbe sufficiente che sia adempiuta la fattispecie oggettiva della contravvenzione (Blumenstein/Locher , System des Steuerrechts, 5 a ediz., Zurigo 1995, p. 331). Tale punto di vista è comunque criticato da altri autori, che sottolineano il carattere di sanzione penale, che è proprio della multa fiscale, e da cui consegue la necessità di subordinare la punizione alla prova della colpevolezza dell'autore. Poiché poi, nel caso della persona giuridica, non si può imputare a quest'ultima una responsabilità penale, non potendo essa valutare il disvalore di un atto ed orientare in tal modo la propria volontà, le può tutt'al più essere attribuita la responsabilità per il fatto dei suoi organi. Il principio di colpevolezza esige dunque la prova della colpevolezza individuale dell'organo che ha agito per la persona giuridica (Konferenz Staatlicher Steuerbeamter , Steuerharmonisierung - Tomo II: Nachsteuer und Steuerstrafrecht, Muri/Berna 1994, p. 74; Blumenstein/Locher , op. cit., p. 332; Sieber , op. cit., n. 7 all'art. 181 LIFD, p. 613). L'idea di una mera responsabilità causale della persona giuridica è considerata, del resto, incompatibile con l'art. 6 CEDU, che può essere invocato anche dalla persona giuridica (Moreillon/Gauthier , La procédure applicable à la répression des infractions fiscales: procédure administrative ou procédure pénale?, in RDAF 55/1999 pp. 54-56).

6.4. Quest'ultima conclusione è confortata anche dal confronto con l'interpretazione dell'art. 7 della legge federale sul diritto penale amministrativo (DPA). Questa disposizione consente di prescindere dal procedimento contro le persone punibili e, in loro vece, di condannare al pagamento della multa la persona giuridica, la società in nome collettivo o in accomandita o la ditta individuale, se la multa applicabile non supera i 5000 franchi e se la determinazione delle persone punibili esige provvedimenti d'inchiesta sproporzionati all'entità della pena. Ebbene, si considera presupposto per la condanna della persona giuridica un comportamento di rilevanza penale di una persona fisica. L'art. 7 richiede che sia provata la colpevolezza di almeno una persona fisica, poiché non stabilisce la capacità delittuosa della persona giuridica ma riconosce semplicemente che quest'ultima può essere chiamata a rispondere per le multe (Hauri , Verwaltungsstrafrecht [VStrR], Motive - Doktrin - Rechtsprechung, Berna 1998, n. 5 all'art. 7 DPA, p. 20).

6.5. L'applicazione dell'art. 206 LT 1976 è senz'altro più favorevole al ricorrente, poiché fa dipendere chiaramente la punizione dalla prova della colpevolezza. Infatti, come si è visto, si limita a stabilire che, una volta dimostrato l'adempimento della fattispecie oggettiva e soggettiva della contravvenzione da parte dell'organo della persona giuridica, la multa viene posta a carico di quest'ultima. Quanto alla nuova legge, invece, non è chiaro se stabilisca una responsabilità causale della persona giuridica o piuttosto una responsabilità penale indiretta di quest'ultima, subordinata peraltro alla prova della colpevolezza dei suoi organi.

È pertanto escluso che il nuovo diritto sia applicabile quale *lex mitior*. 6.6. Esaminando la fattispecie da questo punto di vista, la decisione non può essere condivisa. Anzitutto, essa non accerta alcuna responsabilità di uno o più organi del comune ricorrente né offre indicazioni in merito alla natura ed alla portata della negligenza che si potrebbe loro rimproverare. L'unico argomento su cui si fonda la decisione impugnata è costituito dal verbale del 10 gennaio 1996, che si riferisce alla testimonianza dell'Oberbürgermeister Menacher, rilasciata nell'ambito di una causa di diritto civile fra la comunione ereditaria della defunta _____ e la _____. Qui, fra le altre cose, _____ dichiara che la città ha ricevuto dalla defunta, negli anni 1992 e 1993, due cheques emessi da una banca bavarese, per un ammontare di DM 100'000. Fra l'altro, dallo stesso verbale risulta che _____ ha dichiarato di non avere supposto che il patrimonio della signora _____ fosse costituito da capitali sottratti all'imposizione in Svizzera o in Germania. Comunque, sarebbe senz'altro eccessivo pretendere che un comune che riceve una donazione da un suo cittadino debba rivolgersi all'autorità fiscale dello Stato in cui questi è domiciliato, per verificare se la liberalità sottostia colà ad un'imposta di donazione. Non può, in altre parole, rimproverarsi ad un organo una negligenza per avere semplicemente ommesso di rivolgersi all'autorità ticinese, chiedendo se la legge tributaria preveda l'assoggettamento di una donazione all'imposta cantonale. Non rientra certo fra le "precauzioni alle quali [un funzionario del comune è] tenuto secondo le circostanze e le condizioni personali" (art. 18 cpv. 3 CP) quella di informarsi sul luogo in cui il donante è domiciliato fiscalmente e sulla legislazione tributaria in vigore in quello Stato. Altra cosa è, evidentemente, la posizione del donante stesso, che è domiciliato nel Cantone e che non può invocare l'ignoranza della legge. Ma la punizione, per la sottrazione dell'imposta di donazione, è prevista solo a carico del donatario, non anche del donante. 6.7. Ne consegue che i presupposti della contravvenzione, ed in particolare il suo elemento soggettivo, non sono adempiuti. 7. Sanzioni previste La conclusione appena indicata, che esclude l'esistenza di una contravvenzione, rende superflua la commisurazione delle sanzioni. 8. Il ricorso deve conseguentemente essere accolto, nel senso che la multa fiscale inflitta alla ricorrente è annullata. Alla ricorrente è attribuita un'indennità di fr. 500 a titolo di ripetibili. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 20 luglio 2000 e la multa del 20 gennaio 2000 sono annullate. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Alla ricorrente è riconosciuta un'indennità di fr. 500 per ripetibili. 3. Intimazione alle parti. 4. Il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il segretario: