

# **TI\_GERICHTE 80.2019.106 vom 6. Februar 2019**

TI Tribunale d'appello, 2019-02-06, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2019.106](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.106)

FR: TI\_GERICHTE 80.2019.106 du 6 février 2019

IT: TI\_GERICHTE 80.2019.106 del 6 febbraio 2019

## **Regeste**

Procedura: esame atti fiscali, istanza della figlia del de cuius, beneficio di inventario, tutela del segreto fiscale della moglie del defunto

## **Erwägungen**

### **E. 1**

prima frase LT). Come rilevato in narrativa, la Divisione delle contribuzioni ha tuttavia respinto l'istanza, nella misura in cui concerneva gli elementi di reddito e di sostanza della vedova del de cuius. L'insorgente ritiene che il diritto di accesso agli atti fiscali del defunto si estenda anche a quelli della vedova. La questione della legittimazione ricorsuale dell'istante si confonde in tal modo con il merito della controversia. Per stabilire se la ricorrente sia legittimata a interporre ricorso contro la decisione con cui l'Ufficio di tassazione ha respinto la sua istanza, è infatti necessario verificare se, quale erede di \_\_\_\_\_, ella abbia il diritto di esaminare tutti i documenti che compongono gli atti fiscali dei coniugi \_\_\_\_\_ compresi quelli relativi a PI 3. La Camera di diritto tributario entra pertanto nel merito del ricorso, per stabilire in primo luogo la legittimazione dell'insorgente a interporre ricorso.

### **E. 1.1**

Si pone dapprima la questione della ricevibilità del ricorso. Nelle sue osservazioni, la Divisione delle contribuzioni l'ha infatti messa in dubbio, argomentando che la legge attribuirebbe il diritto di ricorso al solo contribuente.

### **E. 1.2**

L'art. 187 cpv. 4 LT attribuisce al contribuente, cui l'autorità nega il diritto d'esame dei suoi atti fiscali, il diritto di esigere una decisione impugnabile, suscettibile di ricorso alla Camera di diritto tributario. Una disposizione simile è prevista dalla legge federale, all'art. 114 cpv. 4 LIFD. La legge non disciplina per contro i rimedi giuridici esperibili contro una decisione con cui l'autorità fiscale ha negato l'esame degli atti su istanza di un terzo. D'altronde, non prevede neppure che una persona possa rivolgere all'autorità fiscale un'istanza di esame di atti che concernono un altro contribuente. La domanda sarebbe fin dal principio votata all'insuccesso, opponendovisi il segreto fiscale (articoli 110 LIFD e 183 LT; v. anche la sentenza CDT n. 80.2012.65 del 9 settembre 2013, in RtiD I-2014 n. 12t, consid. 1).

### **E. 1.3**

Nella fattispecie, la ricorrente fonda la propria istanza di esame degli atti sul proprio status di erede di \_\_\_\_\_. La sua legittimazione a impugnare la decisione, con cui l'autorità di tassazione le ha negato l'accesso agli atti, discenderebbe di conseguenza dal fatto che alla

morte del contribuente, gli eredi subentrano nei suoi diritti e obblighi fiscali (art. 12 cpv. 1 prima frase LIFD; art. 11 cpv.

### **E. 2.1**

Secondo l'art. 114 cpv. 1 LIFD, di uguale tenore dell'art. 187 LT, ai contribuenti è garantita la facoltà di esaminare gli atti da loro prodotti o firmati. Essi possono inoltre esaminare gli altri atti dopo l'accertamento dei fatti, sempreché un interesse pubblico o privato non vi si opponga (art. 114 cpv. 2 LIFD; art. 187 cpv. 2 LT). L'atto il cui esame è stato negato al contribuente può essere adoperato contro di lui soltanto qualora l'autorità gliene abbia comunicato oralmente o per scritto il contenuto essenziale e, inoltre, gli abbia dato la possibilità di pronunciarsi e di indicare prove contrarie (art. 114 cpv. 3 LIFD; art. 187 cpv. 3 LT). L'art. 29 cpv. 2 Cost. fed. non conferisce al contribuente una protezione più estesa (sentenza del TF 2C\_160/2008 del 1° settembre 2008). In particolare, non garantisce il diritto di visionare tutti gli atti dell'incarto prima che l'inchiesta sia conclusa (DTF 109 Ia 177). Tale esame può essere limitato sia per prevalenti necessità d'inchiesta sia qualora sussistano preminenti e contrari interessi di terzi. A non averne dubbi, tra questi rientra per l'appunto la protezione della sfera privata, garantita dal segreto fiscale (sentenza CDT n. 80.2007.83 20 novembre 2008 consid. 2.2).

### **E. 2.2**

Come anticipato, la ricorrente ritiene che il suo diritto di esaminare gli atti fiscali dei coniugi PI 3 e \_\_\_\_\_ discenda dal suo status di erede di quest'ultimo. Per quanto concerne la successione fiscale, l'art. 8 cpv. 2 LIFD e l'art. 7 cpv. 2 LT prevedono che l'assoggettamento cessi con la morte del contribuente. Gli eredi subentrano nei suoi diritti e obblighi fiscali. Essi rispondono solidalmente delle imposte dovute dal defunto fino a concorrenza delle loro quote ereditarie, compresi gli anticipi ereditari (art. 12 cpv. 1 LIFD; art. 11 cpv. 1 LT). Si tratta di un caso di successione fiscale degli eredi, che interviene in occasione dell'acquisto dell'eredità secondo l'art. 560 cpv. 1 CC. La successione fiscale, che, secondo il Tribunale federale, non è una conseguenza della successione universale prevista dal diritto privato ma costituisce un istituto proprio del diritto tributario, implica il trasferimento dei diritti e degli obblighi procedurali del defunto il giorno del decesso. Il suo scopo è anche di consentire il pagamento delle imposte dovute dal defunto, che non sono ancora state tassate o riscosse il giorno della sua morte. La successione fiscale mira dunque unicamente a mettere fine al rapporto giuridico d'imposta che esisteva con il contribuente defunto, grazie ai suoi eredi. Gli eredi sono così obbligati a pagare le imposte dovute il giorno della morte del defunto ("Zahlungssukzession"; cfr. art. 12 cpv. 1 2 a frase LIFD) e a intervenire nei rapporti giuridici d'imposta del defunto, quale che sia lo stadio della procedura in cui si trovano il giorno della morte ("Verfahrenssukzession"; cfr. art. 12 cpv. 1 1 a frase LIFD). La successione fiscale non crea pertanto un nuovo rapporto giuridico d'imposta con gli eredi ma comporta solo una sostituzione di parte (sentenza del TF n. 2C\_986/2017, in DTF 144 II 352 = RF 73/2018 p. 704 = ASA 87 p. 68 = StE 2018 B 13.4 n. 2 = RDAF 2018 II 497 = Pra 2019 37 409, consid. 5.1 con riferimenti a dottrina e giurisprudenza).

### **E. 2.3**

Gli articoli 114 cpv. 1 LIFD e 187 cpv. 1 LT attribuiscono ai contribuenti il diritto di esaminare gli atti da loro prodotti o firmati, senza che siano richiesti altri presupposti. Siccome gli eredi subentrano nei diritti e negli obblighi del contribuente per effetto della

successione universale, anche a loro spetta un diritto incondizionato di esaminare gli atti, anche se non sono stati da loro prodotti o firmati. Mentre per quanto concerne i coniugi, che esercitano in comune i diritti e i doveri procedurali spettanti al contribuente (art. 113 cpv. 1 LIFD; art. 186 LT), questo vale secondo la lettera della legge in ogni caso, il diritto di esaminare gli atti degli eredi è invece meno esteso. L'accesso degli eredi agli atti del defunto può dunque essere rifiutato in determinate circostanze, per rispettare la sua sfera segreta (sentenza del TF del 10.2.1999 consid. 2, in ASA 69 S. 290 = Pra 88 n. 107 = StE 2000 B 92.52 n. 3 = RDAF 1999 II 46, con riferimento in particolare a: Zweifel, Die verfahrens- und steuerstrafrechtliche Stellung der Erben bei den Einkommens- und Vermögenssteuern, ASA 64, p. 337 ss., p. 352).

#### **E. 2.4**

I coniugi tassati congiuntamente hanno un diritto reciproco di esaminare gli atti (art. 114 cpv. 1 seconda frase LIFD; art. 187 cpv. 1 seconda frase LT). I coniugi non separati legalmente o di fatto esercitano infatti in comune i diritti e i doveri procedurali spettanti al contribuente (art. 113 cpv. 1 LIFD; art. 186 cpv. 1 LT). Sebbene il reddito e la sostanza dei coniugi siano cumulati, ai fini del calcolo delle imposte, ciò non implica che siano obbligati a dichiarare gli elementi imponibili della coppia. Al contrario, in caso di sottrazione d'imposta, il contribuente che vive in comunione domestica con il proprio coniuge è multato soltanto per la sottrazione dei suoi elementi imponibili (art. 180 LIFD; art. 264 LT). Poiché la fattispecie oggettiva della sottrazione d'imposta presuppone l'inadempimento o l'adempimento incompleto degli obblighi di collaborazione del contribuente, ne consegue che ogni coniuge è tenuto a prestare collaborazione limitatamente ai suoi fattori imponibili. Gli obblighi del singolo coniuge si limitano alla dichiarazione dei suoi elementi nella dichiarazione congiunta e nel sottoscrivere la dichiarazione. I coniugi hanno il diritto ma non l'obbligo di partecipare all'accertamento del reddito e della sostanza dell'altro partner (sentenza del TF n. 2C\_790/2015 e 2C\_791/2015 del 3 maggio 2016 consid. 2.4.3; inoltre Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 25 s. ad art. 113 LIFD, p. 2034 s.). Se uno dei coniugi tassati congiuntamente muore, al coniuge superstite viene attribuito un particolare statuto giuridico. Da un lato esercita individualmente i diritti e gli obblighi di partecipazione che lo riguardano in quanto contribuente autonomo, dall'altro subentra come erede, insieme a tutti gli altri eredi, nei diritti e negli obblighi fiscali del coniuge deceduto (art. 12 cpv. 1 LIFD), di cui assume anche tutti i diritti e gli obblighi procedurali (cfr. Circolare dell'AFC n. 30 del 21.12.2010, Imposizione dei coniugi e della famiglia secondo la legge federale sull'imposta federale diretta [LIFD], n. 15.7).

#### **E. 3.1**

Tornando al caso in esame, la ricorrente è figlia di primo letto del defunto \_\_\_\_\_. Dagli atti risulta che il 5 febbraio 2019 il Pretore del Distretto di \_\_\_\_\_ ha accolto le istanze della vedova e delle due figlie e ha ammesso il beneficio d'inventario, designando notaio delegato l'avv. \_\_\_\_\_. Ci si domanda di conseguenza, come rilevato da PI 3 nelle sue osservazioni al ricorso, se RI 1 sia legittimata a invocare il diritto di consultare gli atti fiscali del de cuius, visto che non ha ancora accettato l'eredità.

#### **E. 3.2**

Anche ai fini della successione fiscale, è determinante la nozione di erede del codice civile. Vi rientrano pertanto sia gli eredi legittimi (art. 457 ss. CC) sia gli eredi istituiti (art. 483

CC), ma non i legatari. L'erede non deve comunque essere incapace di ricevere (art. 539 ss. CC), deve sopravvivere al defunto (art. 542 CC) e non deve aver rinunciato alla successione (art. 568 ss. CC; Locher, Kommentar zum DBG, vol. I, Basilea 2001, n. 4 ad art. 12 LIFD, p. 215; v. anche Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3 a ediz., Zurigo 2016, n. 3 s. ad art. 12 LIFD, p. 130; Hunziker/Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 1 ad art. 12 DBG, p. 144). L'erede che ha la facoltà di rinunciare alla successione può chiedere il beneficio d'inventario (art. 580 cpv. 1 CC). Chiuso l'inventario, ogni erede è invitato a dichiarare entro il termine di un mese se accetti l'eredità (art. 587 cpv. 1 CC). Entro il termine stabilito, l'erede può rinunciare all'eredità o chiedere che sia liquidata d'ufficio, oppure accettarla col beneficio di inventario od incondizionatamente (art. 588 cpv. 1 CC). Se non fa alcuna dichiarazione, s'intende che l'abbia accettata col beneficio d'inventario (art. 588 cpv. 2 CC).

### **E. 3.3**

La ricorrente è pertanto in una situazione non ancora cristallizzata. È sì erede legittima, ma potrebbe ancora rinunciare alla successione. In queste circostanze, non è ancora obbligata a pagare le imposte dovute il giorno della morte del defunto ("Zahlungssukzession") e a intervenire nei rapporti giuridici d'imposta del defunto ("Verfahrenssukzession"; v. supra, consid. 2.2). Se non è ancora subentrata nei suoi obblighi, non si vede pertanto perché dovrebbe esercitare i diritti spettanti al de cuius. Di conseguenza, in mancanza di un certificato ereditario, all'erede dovrebbe essere precluso l'accesso agli atti fiscali del defunto (in questo senso Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 27 ad art. 114 LIFD, p. 1286). La questione non merita tuttavia di essere ulteriormente approfondita, per il fatto che il ricorso deve essere respinto anche nel merito.

### **E. 4.1**

Nella decisione impugnata, l'Ufficio di tassazione ha rilasciato alla ricorrente copia delle dichiarazioni d'imposta dei coniugi \_\_\_\_\_, dopo aver "sbianchettato" gli elementi imponibili della moglie PI 3. Ha inoltre allegato un verbale di audizione del 22 dicembre 1999, dal quale risulta che \_\_\_\_\_ era "nullatenente e senza attività". In tal modo, l'autorità di tassazione ha concesso all'insorgente l'esame degli atti fiscali che concernono il de cuius. La ricorrente ritiene che il suo diritto di esaminare gli atti fiscali dei coniugi \_\_\_\_\_, compresi quelli relativi alla moglie, scaturisca dall'art. 114 cpv. 1 seconda frase LIFD, che riconosce ai coniugi tassati congiuntamente il diritto reciproco di esaminare gli atti. Gli eredi avrebbero lo stesso diritto di consultazione degli atti che aveva il de cuius e, a suo avviso, "l'interesse del coniuge superstite non può essere loro validamente opposto" (ricorso, n. 58, p. 27).

### **E. 4.2**

Come visto, l'accesso degli eredi agli atti del defunto non è incondizionato, ma può essere rifiutato in determinate circostanze, per rispettare la sua sfera segreta (v. supra, consid. 3). A maggior ragione si giustificano limiti all'accesso degli eredi agli atti fiscali del de cuius, quando quest'ultimo era tassato congiuntamente al coniuge. In tal caso, infatti, gli atti non concernono uno ma due contribuenti. Come pure si è già ricordato, gli obblighi procedurali del singolo coniuge si limitano alla dichiarazione dei suoi elementi nella dichiarazione congiunta e nel sottoscrivere la dichiarazione. I coniugi hanno il diritto ma non l'obbligo di partecipare all'accertamento del reddito e della sostanza dell'altro partner (v. supra, consid. 2.4 e giurisprudenza e dottrina citate).

### **E. 4.3**

Ora, la tesi dell'insorgente, secondo cui il diritto reciproco di esame degli atti, riconosciuto ai coniugi dall'art. 114 cpv. 1 LIFD, comporterebbe che anche gli eredi di un coniuge abbiano il diritto di esaminare gli atti fiscali dell'altro coniuge, non trova fondamento nella normativa applicabile. Il diritto reciproco di esaminare gli atti concerne infatti solo "i coniugi tassati congiuntamente" (art. 114 cpv. 1 seconda frase LIFD; art. 187 cpv. 1 seconda frase LT). Questo diritto perdura tuttavia solo fintantoché il matrimonio esiste formalmente, cioè solo per coniugi non separati legalmente o di fatto e pertanto finché vi è una tassazione congiunta secondo l'art. 9 cpv. 1 LIFD (Locher, Kommentar zum DBG, vol. III, Basilea 2016, n. 24 ad art. 114 LIFD, p. 295). Siccome l'assoggettamento cessa con la morte del contribuente (art. 8 cpv. 2 LIFD; art. 7 cpv. 2 LT), anche la tassazione congiunta viene meno con la morte di un coniuge. Se un coniuge non separato legalmente o di fatto muore, sino al giorno del decesso entrambi i coniugi sono tassati congiuntamente (art. 9 cpv. 1). Per il resto del periodo fiscale, il coniuge superstite è tassato individualmente (art. 42 cpv. 3 LIFD). Il decesso fa stato quale conclusione dell'assoggettamento di entrambi i coniugi e quale inizio dell'assoggettamento del coniuge superstite (art. 53 cpv. 3 seconda frase LT). Il diritto alla tutela del segreto fiscale del coniuge superstite, garantito dagli articoli 110 LIFD e 183 LT, prevale pertanto sul diritto dell'erede di consultare gli atti del contribuente defunto. Ciò vale a maggior ragione in un caso, come quello qui in discussione, in cui l'erede istante non ha alcuna aspettativa ereditaria nei confronti del coniuge superstite, con il quale al contrario è in atto un contenzioso proprio sulla divisione del patrimonio ereditato. L'opinione dottrinale menzionata dalla ricorrente e dall'autorità fiscale, ciascuna a supporto della propria tesi, deve essere interpretata alla luce delle conclusioni che precedono. L'autore citato afferma infatti, perlomeno in linea di principio, che l'erede di un coniuge abbia il diritto di consultare gli atti fiscali che concernono l'altro coniuge, in virtù dell'art. 114 cpv. 1 seconda frase LIFD. Aggiunge poi che però l'autorità fiscale può limitare l'accesso agli atti in presenza di interessi privati contrapposti dell'altro coniuge, in particolare quelli riconducibili alla sua sfera segreta (Zweifel, op. cit., p. 352). Considerato il rilievo del segreto fiscale del coniuge e del fatto che, con la morte dell'altro coniuge, viene meno la tassazione congiunta, si deve ritenere che il diritto degli eredi del coniuge defunto di accedere agli atti del coniuge superstite sia più l'eccezione che la regola.

### **E. 4.4**

D'altra parte, per ottenere le informazioni richieste dalla ricorrente vi sono altri strumenti, che sono concepiti proprio a tal fine. L'art. 607 cpv. 3 CC obbliga infatti i coeredi possessori di oggetti della eredità o debitori del defunto, all'atto della divisione, a fornire ogni indicazione al riguardo. Tutti gli eredi sono inoltre tenuti a comunicarsi vicendevolmente ogni loro rapporto col defunto che debba essere considerato per l'eguale e giusta divisione della eredità (art. 610 cpv. 2 CC). Ogni erede, anche virtuale, può pertanto convenire in giudizio altri eredi (cfr. Brückner/Weibel, Die erbrechtlichen Klagen, 3 a ediz., Zurigo 2012, n. 28 ss., p. 19 ss.). Il diritto del contribuente all'esame degli atti non può essere invocato surrettiziamente da un erede allo scopo di ottenere documenti da usare nel quadro di una eventuale causa contro un altro erede.

### **E. 4.5**

La decisione impugnata, con cui l'Ufficio di tassazione ha negato alla ricorrente l'accesso agli atti concernenti PI 3, è pertanto conforme al diritto applicabile. Di conseguenza, viene meno anche la legittimazione dell'istante a interporre ricorso contro la decisione in

questione (v. supra , consid. 1.3).

#### **E. 5**

Visto l'esito del ricorso, la tassa di giustizia e le spese processuali sono a carico della ricorrente, soccombente. Quest'ultima verserà a PI 3 un'indennità per ripetibili. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Nella misura in cui è ricevibile, il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 1'800.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 200.– per un totale di fr. 2'000.– di cui fr. 1'000.– già anticipati, sono a carico della ricorrente. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

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