

TI_GERICHTE 80.2019.30 vom 5. Juli 2019

TI Tribunale d'appello, 2019-07-05, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.30

FR: TI_GERICHTE 80.2019.30 du 5 juillet 2019

IT: TI_GERICHTE 80.2019.30 del 5 luglio 2019

Regeste

Condono: presupposti, rinuncia volontaria a redditi o beni, rinuncia a credito correntista, postergazione

Erwägungen

E. 1.1

A partire dall'1.1.2016 è entrata in vigore la nuova Legge federale sul condono dell'imposta (RU 2015 9). Lo scopo principale di questa legge è la delega integrale della competenza ai cantoni di giudicare le domande di condono in materia d'imposta federale diretta. Con questa nuova legge federale, i cantoni sono gli unici responsabili per l'esame di (tutte) le domande di condono concernenti l'imposta federale diretta, sono state modificate alcune disposizioni dell'Ordinanza sul condono d'imposta (RS 642.121) e sono state inserite nella Legge sull'imposta federale diretta (LIFD, RS 642.11) delle disposizioni che prima si trovavano nell'ordinanza (per esempio: alcuni motivi di diniego del condono elencati nel nuovo art. 167a LIFD, i diritti e gli obblighi procedurali del richiedente previsti all'art. 167d LIFD; Vorpe, Novità legislative nel campo del diritto tributario, RtiD II-2015, p. 515 ss.).

E. 1.2

Nel caso concreto, la decisione nell'ambito della richiesta di condono per l'IFD, l'IC e l'ICom 2016 è stata emanata dall'autorità cantonale competente per il condono il 14 novembre 2018. Di conseguenza, alla procedura di condono in oggetto si applica il nuovo diritto (art. 205e cpv. 2 LIFD e per analogia anche in materia di imposte cantonali e comunali, secondo l'art. 22 cpv. 2 del Regolamento della legge tributaria del 18 ottobre 1994 [RLT; RL 10.2.1.1.1], nella versione in vigore dall'1.1.2016).

E. 1.3

L'autorità competente a deliberare in merito alle domande di condono in materia d'imposte cantonali (art. 22 cpv. 1 RLT) e d'imposte federali dirette (cfr. art. 167b LIFD e art. 8 cpv. 1 dell'Ordinanza federale concernente l'esame delle domande di condono dell'imposta federale diretta, RS 642.121; art. 4 cpv. 5 del Regolamento di applicazione della Legge federale sull'imposta federale diretta, RL 10.2.5.1) è l'Ufficio esazione e condoni. Dal 1° gennaio 2009, in virtù della nuova garanzia della via giudiziaria prevista dall'art. 29a Cost. fed., le decisioni dell'UEC sono impugnabili dinanzi a questa Camera (art. 246 cpv. 3 LT e 5a del Regolamento di applicazione della Legge federale sull'imposta federale diretta, rispettivamente art. 167g LIFD).

E. 1.4

Gli importi non ancora corrisposti per i quali è chiesto il condono devono fondarsi su decisioni di tassazione passate in giudicato (art. 7 cpv. 1 dell'Ordinanza federale). Inoltre,

secondo l'art. 167 cpv. 4 LIFD, la domanda di condono dev'essere presentata alla competente autorità prima della notificazione del precetto esecutivo.

E. 2.1

Secondo l'art. 246 LT, di uguale tenore dell'art. 167 LIFD, al contribuente caduto nel bisogno, per il quale il pagamento dell'imposta, dell'interesse o della multa per contravvenzione tornerebbe oltremodo gravoso, gli importi dovuti possono essere interamente o parzialmente condonati. Il condono è la definitiva rinuncia dello Stato a percepire un tributo secondo il diritto vigente (Beusch , Der Untergang der Steuerforderung, Zurigo 2012, p. 188). Le ragioni di una simile rinuncia – che provoca l'estinzione di un credito fiscale spettante alla collettività pubblica – vanno essenzialmente ricercate nella “persona” del debitore, segnatamente nelle sue difficili condizioni personali e/o economiche, di cui non si è necessariamente tenuto conto nella procedura di tassazione. I motivi ultimi che reggono l'istituto del condono possono essere considerati di natura umanitaria, socio-politica oppure finanziaria. In definitiva, esso viene concesso perché si ritiene che l'esistenza economica di un contribuente debba essere per quanto possibile preservata (decisione TAF n. A-2250/2007 dell'11 marzo 2009).

E. 2.2

Il condono non va tuttavia confuso con un cosiddetto “atto di grazia” al di sopra della legge. Al fine di garantire la parità di trattamento, secondo l'art. 8 Cost. fed., esso deve anzi rimanere l'eccezione ed essere accordato solo in presenza di precisi presupposti (Beusch , op. cit., n. 6 ad art. 167 LIFD, p. 603; Filippini/ Mondada , Il condono fiscale nelle imposte dirette: un “diritto” giustiziabile alla luce dell'art. 29a della Costituzione federale, in: RtiD I-2008, p. 468). In base al testo degli art. 246 LT e 167 LIFD, ne occorrono due cumulativi: · l'esistenza di una situazione di bisogno · e conseguenze oltremodo gravose dovute al pagamento del debito fiscale. Tali concetti sono precisati dall'Ordinanza federale (RS 642.121), cui rinvia anche l'art. 22 cpv. 2 del Regolamento della Legge tributaria ticinese (RLT).

E. 3.1.1

Come già ricordato, secondo l'art. 246 cpv. 1 LT, su domanda del contribuente caduto nel bisogno, per il quale il pagamento dell'imposta, dell'interesse o della multa per contravvenzione tornerebbe oltremodo gravoso, gli importi dovuti possono essere in tutto o in parte condonati; ciò poiché appunto il condono dell'imposta ha lo scopo di contribuire al risanamento duraturo della situazione economica del contribuente e deve profittare al contribuente stesso e non ai suoi creditori.

E. 3.1.2

L'art. 2 cpv. 1 dell'Ordinanza sul condono dell'imposta stabilisce in quali casi si possa considerare che una persona fisica sia caduta nel bisogno (art. 167 cpv. 1 LIFD) e meglio: · quando le sue risorse finanziarie non bastano a garantire il minimo esistenziale secondo il diritto in materia di esecuzione e fallimento (lit. a); · o quando l'intero importo dovuto è sproporzionato rispetto alla sua capacità finanziaria (lit. b). Secondo il capoverso 2 dell'art. 2 dell'Ordinanza, esiste una situazione di bisogno quando l'intero importo dovuto dal contribuente è sproporzionato rispetto alla sua capacità finanziaria e, per le persone fisiche, si ha sproporzione segnatamente quando il debito fiscale, nonostante la riduzione del tenore di vita al minimo d'esistenza, non può essere estinto completamente entro un termine ragionevole, cioè quando il pagamento dell'imposta – a meno di privazioni eccessive da

parte del contribuente – non sia possibile (Curchod , in: Yersin/Noël [a cura di], Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2 a ediz., Basilea 2017, ad art. 167 LIFD, p. 1912-1913).

E. 3.2

All'art. 3 dell'Ordinanza sul condono dell'imposta sono indicate le cause di bisogno per le persone fisiche (la lista non è esaustiva). In particolare, vengono considerate come cause che possono condurre una persona fisica a una situazione di bisogno (art. 3 cpv. 1 dell'Ordinanza): · un peggioramento essenziale e persistente della sua situazione economica a contare dal periodo fiscale oggetto della domanda di condono dovuto a: oneri straordinari per il mantenimento della famiglia od obblighi di mantenimento (art. 3 cpv. 1 lit. a cifra 1); · costi elevati a seguito di malattia, infortunio o cura non sopportati da terzi (art. 3 cpv. 1 lit. a cifra 2); · un lungo periodo di disoccupazione (art. 3 cpv. 1 lit. a cifra 3). · un forte indebitamento dovuto a spese straordinarie che sono in relazione con la situazione personale e delle quali la persona non è responsabile (art. 3 cpv. 1 lit. b).

E. 3.3

Il capoverso 2 dell'art. 3 dell'Ordinanza precisa che, se la situazione di bisogno è imputabile ad altre cause, l'autorità di condono non può rinunciare alle legittime pretese della Confederazione a vantaggio di altri creditori. Se altri creditori rinunciano totalmente o parzialmente ai loro crediti, può essere accordato un condono nella stessa proporzione percentuale, sempre che questo contribuisca al risanamento duraturo della situazione economica della persona (art. 167 cpv. 2 LIFD). In particolare, sono considerate altre cause le fidejussioni (lit. a), gli elevati pegni immobiliari (lit. b), i debiti del piccolo credito dovuti a un tenore di vita elevato (lit. c) e considerevoli perdite commerciali o di capitale per le persone esercitanti un'attività lucrativa indipendente, se ciò mette in pericolo l'esistenza economica della persona e i posti di lavoro (lit. d) Secondo il capoverso 3 dell'art. 3 dell'Ordinanza, nemmeno le perdite di reddito e le spese che sono già state prese in considerazione all'atto della tassazione o del calcolo dell'imposta non sono riconosciute come cause.

E. 3.4.1

Per quanto attiene i motivi di diniego del condono, essi sono stabiliti all'art. 167a LIFD. Segnatamente, il condono dell'imposta può essere negato in tutto o in parte se il contribuente: a. ha violato gravemente o reiteratamente i suoi obblighi nella procedura di tassazione rendendo in tal modo impossibile la valutazione della sua situazione finanziaria nel periodo fiscale in questione; b. a partire dal periodo fiscale cui si riferisce la domanda di condono non ha costituito riserve nonostante ne avesse i mezzi; c. alla scadenza del credito fiscale non ha eseguito pagamenti nonostante ne avesse i mezzi; d. ha causato la propria incapacità contributiva rinunciando volontariamente, senza motivi importanti, a redditi o beni, conducendo un tenore di vita eccessivo o tenendo un analogo comportamento imprudente o gravemente negligente; e. durante il periodo oggetto della valutazione ha privilegiato altri creditori.

E. 3.4.2

In questi ultimi anni, si è sviluppata una prassi in questo settore che potrebbe essere riassunta con la nozione di «meritevole di condono» (cfr. sentenza TF 2D_54/2011 del 16.2.2012 consid. 3.4.). Con l'enumerazione non esaustiva di comportamenti che rendono il contribuente immeritevole del condono dell'imposta, questa prassi è sancita a livello di

legge. Affinché il condono sia concesso, il richiedente deve quindi esporre la sua situazione economica presente e passata e dimostrare di non avere tenuto comportamenti contrari all'interesse generale (Messaggio concernente la legge sul condono dell'imposta, nr. 13.087 del 23.10.2013, p. 7252-7253).

E. 3.5

Quando, nonostante la riduzione del tenore di vita al minimo d'esistenza, il debito fiscale non può essere completamente estinto entro un termine ragionevole, non è soltanto adempiuta la condizione del bisogno, ma anche quella del grave rigore (Beusch , op. cit., n. 18 ad art. 167 LIFD, p. 608; Richner/Frei/ Kaufmann/ Meuter , Handkommentar zum DBG, 3^a ediz., Zurigo 2009, n. 20 ad art. 167 LIFD, p. 1664). Le due condizioni non possono essere definite separatamente l'una dall'altra, sovrapponendosi in larga misura. A differenza della situazione di bisogno, la seconda condizione del grave rigore non si sofferma tuttavia sulla sola situazione economica del debitore, ma prende in considerazione anche altre circostanze, e, in particolare, ragioni di equità (decisione TAF n. A-7824/2008 del 15 novembre 2010). Conseguenze oltremodo gravose possono risultare, per esempio, dal continuo e costante deterioramento della situazione economica del contribuente oppure dalle stesse cause che conducono ad una situazione di bisogno: un lungo periodo di disoccupazione, elevati oneri familiari, una prolungata malattia oppure ancora un grave incidente (decisioni TAF n. A-32324/2011 del 23 aprile 2012, n. A-6866/2008 del 2 marzo 2011, n. A-6466/2008 del 1° giugno 2010).

E. 3.6

Secondo l'art. 10 dell'Ordinanza (RS 642.121) l'autorità di condono decide in merito alla domanda di condono tenendo conto di tutti i fatti essenziali necessari alla valutazione delle condizioni e dei motivi di diniego, in particolare: a. dell'intera situazione economica del richiedente al momento della decisione; b. dell'evoluzione a partire dal periodo fiscale a cui si riferisce la domanda; c. delle prospettive economiche del richiedente; d. delle misure adottate dal richiedente finalizzate al miglioramento della sua capacità economica.

E. 4.1

Nel caso esposto in narrativa, il qui ricorrente chiede il condono di tutte le imposte afferenti al periodo fiscale 2011, per complessivi fr. 214'162.85. L'importante carico fiscale sarebbe legato alla vendita delle partecipazioni da lui detenute personalmente nelle società _____ e _____ ad _____ (società della quale era unico azionista ed amministratore al momento della vendita). Il prezzo fissato tramite rogiti notarili _____ del 14.4.2011 e del 14.6.2011 era di rispettivamente Eur 800'000.- ed Eur 250'000.-. _____, con dichiarazione di postergazione di credito, fatta dinanzi ad un notaio elvetico, avrebbe confermato, dopo aver preso visione del rendiconto provvisorio del 2011 (stato al 25.7.2011) e con riferimento all'art. 725 CO, di rinunciare a chiedere il pagamento del credito, evidenziato nelle passività sotto la voce "correntista" per un importo di Eur 1'350'000.-. Il 25.7.2011 _____ con due diversi atti intitolati "scrittura privata di cessione di quote" datati 25.7.2011 vendeva a _____ (della quale amministratrice unica era _____) e ad _____ il 100% della propria partecipazione in _____ al prezzo di fr. 100'000.- (fr. 50'000.- per ciascuna società).

E. 4.2

Il caso esposto in narrativa è stato oggetto anche di una sentenza della Camera di diritto tributario (inc. 80.2015.155/156 del 9.2.2017). Emerge dalla stessa come, nell'ambito della

procedura di reclamo di _____, la società avrebbe indirizzato all'UTPG uno scritto “ (...) con il quale sosteneva di aver riscontrato “solo ora” un errore di contabilizzazione, nel bilancio allegato alla dichiarazione d'imposta, e chiedeva “la rettifica dei conti annuali 2011, 2012 2013”, che a suo avviso “non sono conformi al Codice delle Obbligazioni in quanto egli [l'azionista RI 1] viene esposto come creditore, ma in realtà ha confermato di non chiedere il pagamento”. La contribuente spiegava che “dall'analisi della situazione personale di RI 1, l'autorità ha appurato che la contabilizzazione del conferimento così come riportata nei bilanci errati 2011 si manifesta in un'operazione di trasposizione secondo l'art. 19 della LT”. Il preteso errore era imputabile al consulente fiscale, che aveva allestito il bilancio sulla base dei contratti di compravendita, “utili ai fini giuridici _____, senza approfondire la fattispecie e riportando contabilmente l'acquisto delle quote con l'apertura di un debito verso l'azionista (correntista) e non il conferimento ” (inc. 80.2015.155/156).

E. 4.3

Con la decisione del 9.2.2017 di cui all'inc. CDT 80.2015.155/156, la Camera di diritto tributario ha confermato la decisione su reclamo dell'UTPG. In particolar modo veniva menzionata una sentenza del Tribunale federale, nella quale anche i Giudici di Mon Repos avevano escluso che potesse essere modificata la contabilità di una società alla quale l'azionista aveva ceduto una partecipazione, dopo che il fisco aveva imposto la differenza tra il valore nominale ed il prezzo di vendita quale “reddito da trasposizione”. Siccome la società aveva messo a bilancio la partecipazione al prezzo di acquisto convenuto, la successiva riduzione del prezzo mirava solo ad un risparmio d'imposta ed era stata ritenuta inammissibile (cfr. sentenza 2P.140/2004 del 9.12.2004, in RF 60/2005 p. 429, consid. 5.4.).

E. 4.4

Ora, nella sentenza di cui all'inc. 80.2015.155/156, inerente la possibilità di modificare il bilancio presentato da _____ in corso di procedura di reclamo, la Camera ha escluso il cambiamento del bilancio nel senso auspicato dalla società: in particolar modo (v. consid. 3.4.) ha indicato che la vendita tra RI 1 ed _____ delle partecipazioni in _____ e _____ è documentata da due rogiti notarili che attestano l'alienazione a titolo oneroso. Inoltre, sempre agli atti vi è l'atto di postergazione dei crediti a favore di _____. Questi dati erano stati ripresi correttamente nel bilancio della società e nella dichiarazione d'imposta inoltrata all'UTPG. Nella sentenza si poteva anche leggere (considerando 3.4.): “ (...) le partecipazioni acquistate sono state messe a bilancio al valore di acquisto ed è stato registrato il credito dell'azionista, corrispondente al prezzo di vendita ”. Sempre la Camera rilevava come la richiesta presentata da _____ in merito ad una modifica del bilancio avesse come scopo “(...) unicamente quello di evitare, per l'azionista, un'imposizione in relazione alla vendita delle partecipazioni ad _____ ”.

E. 4.5

Ora, la situazione debitoria in cui si trova ora RI 1 è legata all'aggiunta dal reddito proveniente dalla sostanza mobiliare nel periodo fiscale 2011: ancorché il credito sia stato postergato, a livello fiscale si ritiene che il reddito dell'azionista, quale persona fisica, è realizzato nel momento in cui acquista una pretesa ferma nei confronti della società, cioè al momento della scadenza della prestazione. L'Alta Corte aveva stabilito, (nella sentenza 2P.140/2004 del 9.12.2004), che l'azionista avesse realizzato il reddito della sostanza alla

data che il contratto di vendita delle azioni aveva stabilito quale termine per il pagamento del prezzo.

E. 5.1

Come visto, il condono può essere negato, in tutto o in parte, giusta l'art. 167a LIFD, nel caso in cui il richiedente ha causato la propria incapacità contributiva rinunciando volontariamente, senza motivi importanti, a redditi o beni, conducendo un tenore di vita eccessivo o tenendo un analogo comportamento imprudente o gravemente negligente (v. anche Beusch/Raas, Kommentar DBG [a cura di Zweifel/Beusch], 3a. ed., Basilea 2017, n. 1 ad art. 167a LIFD).

E. 5.2

Dalla sentenza di cui all'inc. CDT 80.2015.155/156 del 9.2.2017 emerge (cfr. pag. 2) che con dichiarazione di postergazione di credito fatta dinanzi ad un notaio elvetico RI 1 confermava, dopo aver preso visione del rendiconto provvisorio del 25.7.2011 e con riferimento all'art. 725 CO di “ (...) rinunciare a chiedere il pagamento del credito, evidenziato nelle passività sotto la voce “correntista” pari ad Euro 1'350'000.- e di postergare detto credito come anche ogni altro suo eventuale credito futuro verso la medesima. Con tale dichiarazione RI 1 si obbligava a non esigere, né incassare da _____ alcuna somma ”.

E. 5.3.1

Appare pertanto evidente che RI 1, non chiedendo il corrispettivo legato alla vendita delle partecipazioni nella _____ e _____, né esigendo il rimborso del credito ad _____ che era da lui interamente detenuta prima di aver venduto tutte le sue partecipazioni a _____ e ad _____ ha così rinunciato ad un reddito concreto che gli spettava.

E. 5.3.2

In altri termini, se non avesse postergato il credito ma avesse esatto il pagamento immediato, non si sarebbe trovato nella situazione di non avere più mezzi finanziari per far fronte all'importante dovuto d'imposta creatosi nel 2011. Rispettivamente, se, al tempo avesse deciso di vendere le partecipazioni ad un terzo acquirente – pagante (si ricorda che Achemone SA già nel mese di luglio del 2011 versava in una situazione ex art. 725 CO) – avrebbe avuto la liquidità per far fronte a quanto correttamente reclamato dal fisco _____.

E. 5.4

Pur comprendendo la situazione, tuttavia gli atti compiuti dal qui richiedente impediscono di poter accogliere la sua richiesta di condono: decidere diversamente significherebbe mettere nuovamente in discussione la fattispecie inerente il bilancio presentato da _____ nel 2011 (con le note ripercussioni fiscali sulla tassazione del qui contribuente), già decisa in via definitiva mediante la sentenza di cui all'inc. CDT _____. Per il resto non compete a questa Camera poter giudicare l'operato di _____ ed un'eventuale responsabilità civile della stessa. La Camera deve decidere in base alle normative applicabili in ambito di condono fiscale ed attenersi ai fatti, così come già attestati nell'ambito dell'inc. CDT _____.

E. 6.1

Il ricorso è respinto. Non si prelevano tassa di giustizia e spese ritenute la situazione finanziaria della ricorrente.

E. 6.2

Con la Legge federale concernente la nuova disciplina del condono d'imposta (RU 2015 9) è stata parimenti aperta la via del ricorso di diritto pubblico al Tribunale federale (prima del 1.1.2016 era aperta unicamente la via del ricorso sussidiario in materia costituzionale). Tuttavia secondo l'art. 83 lit. m LTF il ricorso in materia di diritto pubblico è ammissibile unicamente contro le decisioni concernenti il condono dell'imposta federale diretta o dell'imposta cantonale o comunale sul reddito e sull'utile se concerne una questione di diritto di importanza fondamentale o se si tratta per altri motivi di un caso particolarmente importante (in merito si veda anche Vorpe, op. cit., p. 518 ss. e per la nozione di "caso particolarmente importante" p. 521 ed anche Messaggio condono dell'imposta, p. 7248). Per questi motivi, visti per le spese gli art. 167g cpv. 4 LIFD, 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Contro il presente giudizio il ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna è ammissibile, entro Copia per conoscenza: - municipio di _____. 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.