

# **TI\_GERICHTE 80.2019.403 vom 29. November 2019**

TI Tribunale d'appello, 2019-11-29, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2019.403](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.403)

FR: TI\_GERICHTE 80.2019.403 du 29 novembre 2019

IT: TI\_GERICHTE 80.2019.403 del 29 novembre 2019

## **Regeste**

Condono: presupposti, stato di bisogno, mancata costituzione di riserve, redditi sufficienti e ricavi da vendite immobiliari

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

A far tempo dal 1.1.2016 è entrata in vigore la nuova Legge federale sul condono dell'imposta (RU 2015 9). Scopo principale di questa legge è la delega integrale ai Cantoni della competenza di giudicare le domande di condono dell'imposta federale diretta. Con la Legge federale concernente il condono dell'imposta, i Cantoni diventano gli unici responsabili per l'esame di (tutte) le domande di condono concernenti l'imposta federale diretta. Con questa nuova legge sono state modificate alcune disposizioni dell'Ordinanza sul condono d'imposta (RS 642.121). Sono state inserite nella Legge sull'imposta federale diretta (LIFD, RS 642.11) delle disposizioni che prima si trovavano nell'ordinanza, per esempio per ciò che attiene ad alcuni motivi di diniego del condono dell'imposta elencati nel nuovo art. 167 a LIFD, come anche le cause concernenti la situazione di bisogno, così come i diritti e gli obblighi procedurali del richiedente (art. 167 d LIFD) ( Vorpe , Novità legislative nel campo del diritto tributario, RtiD II-2015, p. 515 ss.).

### **E. 1.2**

Nel caso concreto, la decisione tesa al condono del debito d'imposta per i periodi fiscali 2014 – 2017 per le imposte cantonali e comunali è stata emanata dall'autorità cantonale competente per il condono il 31 luglio 2019. Di conseguenza, alla procedura di condono in oggetto si applica il nuovo diritto (art. 205 e cpv).

### **E. 1.3**

L'autorità competente a statuire sulle domande di condono in materia d'imposte cantonali (art. 22 cpv.1 RLT) e d'imposte federale 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 642.150) 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. 167 g 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**

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 640.110], nella versione in vigore dall'1.1.2016).

### **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**

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 lett. a cifra 1);
- costi elevati a seguito di malattia, infortunio o cura non sopportati da terzi (art. 3 cpv. 1 lett. a cifra 2);
- un lungo periodo di disoccupazione (art. 3 cpv. 1 lett. 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 lett. b ).

### **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 (lett. a ); · quanto l'intero importo dovuto è sproporzionato rispetto alla sua capacità finanziaria (lett. 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.

### **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 fideiussioni (lett. a ), gli elevati pegni immobiliari (lett. b ), i debiti del piccolo credito dovuti a un tenore di vita elevato (lett. 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 (lett. 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. 167 a 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, 3ª 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 1º 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**

Dall'esame della situazione finanziaria del contribuente, intrapreso dall'UEC, emerge una disponibilità mensile di fr. 6'583.- per l'anno 2014, di fr. 5'166.- per l'anno 2015, di fr. 3'333.- per l'anno 2016 e di fr. 2'083.- per l'anno 2017, sufficiente per far fronte al pagamento delle imposte federali, cantonali e comunali per i periodi fiscali in essere. Come indicato in precedenza, per l'art. 167 a lett. b LIFD, il condono dell'imposta può essere negato in tutto o in parte se il contribuente a partire dal periodo fiscale cui si riferisce la domanda di condono non ha costituito riserve nonostante ne avesse i mezzi. Inoltre, può essere negato, secondo l'art. 167 a lett. c LIFD, se alla scadenza del credito fiscale il ricorrente non ha eseguito i pagamenti nonostante ne avesse i mezzi. Il condono delle imposte può essere concesso nel caso in cui vi sia concretamente una situazione di "bisogno" del richiedente. Ora, tenuto conto di come, nei periodi fiscali per i quali chiede il

condono, egli disponesse di entrate superiori a quanto necessario per garantire il proprio minimo vitale, commisurato in fr. 1'984.- (minimo vitale di fr. 1'200.-, pigione mensile di fr. 380.-, spese del riscaldamento di fr. 100.- e spese per la cassa malati di fr. 304.-), rimaneva un'eccedenza mensile di fr. 4'599.- per il 2014, di fr. 3'182.- per l'anno 2015, di fr. 1'349.- per l'anno 2016 e di fr. 99.- per il 2017. Sebbene tale ultima eccedenza risulti essere esigua, l'UEC ha pure sottolineato come nell'anno 2017 il ricorrente abbia ricevuto un rimborso parziale del prestito fatto alla \_\_\_\_\_ di fr. 12'110.- e come nel 2016 abbia venduto la sua sostanza immobiliare in \_\_\_\_\_ per complessivi fr. 171'200.-. Come più volte affermato da questa Camera (cfr., per esempio, CDT 80.2012.51 del 28 febbraio 2013; cfr. anche decisione della Commissione di ricorso in materia di imposte del Canton Berna del 15 dicembre 2009, in: RKE BE 2009/165), non va infatti dimenticato che sono considerati meritevoli di condono unicamente i contribuenti che dimostrano di avere costituito le necessarie riserve per il pagamento delle imposte future, a dipendenza della loro capacità contributiva del momento. Lo stesso contribuente, nel suo ricorso, riconosce di avere avuto, negli anni dal 2014 al 2017, una disponibilità media mensile di fr. 2'877.-, già considerando il prestito di fr. 33'343.18 alla \_\_\_\_\_ SAGL. Per quanto concerne l'immobile venduto in Italia, pur non fornendo alcuna documentazione a tale riguardo, sostiene di aver impiegato parte del ricavo per estinguere un debito, ma riconosce di aver conseguito un avanzo di € 49'414.73. In queste circostanze, non appare censurabile la decisione dell'Ufficio di tassazione, che ha negato al ricorrente il condono delle imposte, alla luce del fatto che, nonostante le entrate di quegli anni, ha pagato solo alcuni acconti per il 2014.

#### **E. 4.2**

Inoltre, per valutare la situazione economica dell'insorgente, si deve tener conto del fatto che, fino al 25 novembre 2019, è stato amministratore unico della società \_\_\_\_\_, avente in particolare lo scopo d'importare, esportare, acquistare, vendere, noleggiare, commercializzare, nonché di rappresentare autoveicoli e veicoli da trasporto, motocicli di ogni cilindrata, cicli ed E-bike di ogni genere. Il ricorrente risulta tutt'ora essere il titolare della ditta individuale, \_\_\_\_\_, avente lo scopo di vendere accessori di moda online (cfr. estratto del registro di commercio del Cantone Ticino), della quale però non ha mai fornito documentazione che permetta di conoscerne i risultati. Infine, come già rilevato, detiene tuttora la \_\_\_\_\_ (fino al 7.6.2018 \_\_\_\_\_ SAGL). Anche ammettendo gravi difficoltà finanziarie attuali, il ricorrente è comunque rimasto attivo. Quest'ultima società, in particolare, sebbene il ricorrente dichiara che è in perdita, è rimasta operativa e non si può escludere che produca utili e che rimborsi i suoi debiti.

#### **E. 4.3**

Di conseguenza, preso atto degli importanti redditi percepiti nei periodi fiscali 2014 – 2017, dei crediti vantati nei confronti della società \_\_\_\_\_, per la quale lavora, del ricavo della vendita della casa in Italia, del rimborso parziale ricevuto da parte di \_\_\_\_\_, nonché delle circostanze che egli è titolare della ditta \_\_\_\_\_ e socio della \_\_\_\_\_, era quindi più che legittimo aspettarsi dal ricorrente che provvedesse non solo a pagare regolarmente le richieste di acconto a lui intimate, ma anche ad effettuare gli opportuni accantonamenti per il pagamento delle imposte, benché le tassazioni siano state emesse solo successivamente negli anni 2018 e 2019.

#### **E. 4.4**

Così stando le cose, la mancata costituzione delle necessarie riserve per il pagamento delle imposte in discussione sembra piuttosto da collegarsi alle sue difficoltà nell'amministrare in maniera opportuna il proprio patrimonio. Decidere diversamente nel caso concreto, significherebbe dunque premiare i contribuenti che non dimostrano la necessaria volontà di privarsi di fonti di reddito o elementi della loro sostanza, a discapito di tutti quei cittadini che riducono invece effettivamente il proprio tenore di vita al minimo d'esistenza allo scopo di estinguere i loro debiti fiscali.

#### **E. 4.5**

È chiaro che per il ricorrente resta tutt'ora impregiudicata la facoltà di chiedere delle facilitazioni di pagamento, conformemente all'art. 245 LT.

#### **E. 5.1**

Il ricorso è conseguentemente respinto. La tassa di giustizia e le spese sono comunque ridotte per agevolare il ricorrente nel pagamento dei debiti d'imposta.

#### **E. 5.2**

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 lett. 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). L'art. 132a LTF, in vigore dal 1.1.2016 prevede che la procedura di ricorso contro le decisioni pronunciate prima dell'entrata in vigore della modifica del 20 giugno 2014 sia retta dal diritto anteriore. Ora, ritenuto come la decisione relativa al caso di specie venga pronunciata da questa Camera dopo il 1.1.2016, alla procedura di ricorso al Tribunale federale si applica il nuovo art. 83 lett. m LTF (cfr. anche Messaggio concernente la Legge sul condono dell'imposta, in FF 2013 7239, p. 7249). Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia

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