

# **TI\_GERICHTE 80.2020.166 vom 27. August 2020**

TI Tribunale d'appello, 2020-08-27, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2020.166](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2020.166)

FR: TI\_GERICHTE 80.2020.166 du 27 août 2020

IT: TI\_GERICHTE 80.2020.166 del 27 agosto 2020

## **Regeste**

Procedura: riscossione, imposta federale diretta, termine generale di pagamento, interessi di ritardo, mancata pubblicazione dell'ingiunzione pubblica di pagamento

## **Erwägungen**

### **E. 1**

La riscossione degli interessi di mora legati all'imposta federale diretta è disciplinata dall'art. 164 LIFD. Sebbene la legge non lo preveda espressamente, il debitore può avvalersi degli stessi rimedi giuridici previsti per contestare una decisione di tassazione ( Frey , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 4 a ed., Basilea 2022, n. 12 ad art. 164 LIFD, p. 2619). L'art. 5 a del Regolamento del Consiglio di Stato del 18 ottobre 1994 di applicazione della legge federale sull'imposta federale diretta dispone che contro i conteggi definitivi in materia di imposta federale diretta di competenza dell'autorità cantonale di riscossione, sia data facoltà di reclamo alla stessa autorità e di ricorso alla Camera di diritto tributario entro i termini stabiliti dagli articoli 206 e 227 LT. Ne discende che il ricorso dei coniugi RI 1, contro la decisione con cui l'RS 1 ha respinto un reclamo avverso il conteggio degli interessi di ritardo in ambito di IFD 2017, è ricevibile in ordine.

### **E. 2.1**

L'autorità fiscale ritiene che la base legale per richiedere gli interessi di ritardo per l'IFD si trovi agli art. 161-162 e 164 LIFD. Il Dipartimento federale delle finanze (DFF) pubblica inoltre annualmente l'Ordinanza sulla scadenza e gli interessi dell'imposta federale diretta. Richiamando la sentenza 80.2017.251 del 21 marzo 2019 (RtiD II-2019 n. 10t), ritiene inoltre che, per la decorrenza degli interessi, non sia necessaria la mora del debitore o che egli abbia ricevuto un calcolo provvisorio. Di diverso avviso i contribuenti, i quali ritengono che la sentenza della Camera di diritto tributario non sia applicabile direttamente al caso di specie, posto che riguarda unicamente gli interessi di ritardo calcolati sulle imposte comunali e cantonali. Giudicano inoltre lesi i principi della buona fede, della proporzionalità, il comune buon senso ed il senso di giustizia, siccome non hanno mai ricevuto il calcolo provvisorio dell'IFD 2017, altrimenti, come negli anni passati, avrebbero provveduto a saldarlo prontamente. Si tratta pertanto di verificare da quando è esigibile il pagamento dell'IFD e a partire da quale momento decorrono gli interessi di mora.

### **E. 2.2**

Secondo l'art. 161 cpv.1 LIFD, l'imposta scade, di regola, al termine fissato dal Dipartimento federale delle finanze (termine generale di scadenza). Il termine non muta anche se il contribuente ha ricevuto a tale data solamente un calcolo provvisorio dell'imposta oppure se ha presentato un reclamo o un ricorso contro la tassazione (art. 161 cpv. 5 LIFD). Per l'art. 162 LIFD, l'imposta federale diretta è riscossa conformemente alla

tassazione. Se all'atto della scadenza la tassazione non è ancora stata operata, l'imposta è riscossa provvisoriamente (cpv. 1). Le imposte riscalate provvisoriamente sono conteggiate in quelle dovute conformemente alla tassazione definitiva (cpv. 2). Se l'importo riscosso è insufficiente, è chiesta la differenza; le somme eccedenti sono restituite (cpv. 3). Il DFF stabilisce in quale misura questi importi fruttano interessi (art. 162 cpv. 3 seconda frase LIFD). Secondo l'art. 1 cpv. 1 dell'Ordinanza del DFF del 10 dicembre 1992 sulla scadenza e gli interessi nell'imposta federale diretta (RS 642.124), il termine generale di scadenza è il 1° marzo dell'anno civile successivo a quello fiscale. Per questo termine deve essere allestito un calcolo provvisorio o definitivo giusta l'articolo 162 capoverso 1 LIFD. Per l'art. 163 LIFD, le imposte devono essere pagate entro 30 giorni dalla scadenza. L'art. 164 cpv. 1 LIFD dispone che il debitore dell'imposta debba pagare, per gli importi che non ha versato entro il termine stabilito, un interesse di mora fissato dal DFF. L'interesse decorre dopo 30 giorni dalla notificazione se il debitore dell'imposta, per motivi di cui non deve rispondere, non ha ancora ricevuto il conteggio al momento della scadenza (art. 164 cpv. 2 LIFD). Secondo l'art. 3 cpv. 1 lett. a dell'Ordinanza del DFF, l'interesse decorre 30 giorni dopo la notificazione del calcolo definitivo o provvisorio. Fino al 31 dicembre 2021, il Dipartimento federale delle finanze fissava il tasso d'interesse di mora per ogni anno civile e lo pubblicava in un'appendice all'Ordinanza stessa (art. 3 cpv. 2 dell'Ordinanza del DFF). Per gli anni dal 2017 al 2020 il tasso d'interesse era del 3%.

### **E. 2.3**

Dal tenore dell'art. 164 LIFD si evince che, in linea di principio, gli interessi decorrono dal momento in cui è scaduto il termine generale di pagamento (cpv. 1), senza che sia necessaria una diffida (Frey, op. cit., n. 2 ad art. 164 LIFD, p. 2616). Persino nel caso in cui, al momento della scadenza, il debitore non ha ancora ricevuto il conteggio, il termine inizia a decorrere da tale momento, se la responsabilità per la mancata notificazione del conteggio è attribuibile al debitore stesso (art. 164 cpv. 2 LIFD). È il caso, in particolare, del tentativo di sottrazione (Circolare dell'Amministrazione federale delle contribuzioni n. 28 del 29 gennaio 1996, La riscossione dell'imposta federale diretta, n. 6.2, p. 4). L'art. 164 cpv. 2 LIFD ammette invero che la mancata notificazione possa anche non dipendere dalla responsabilità del debitore, nel qual caso gli interessi di mora iniziano a decorrere solo dal momento dell'effettiva notificazione del conteggio. Se si tiene conto del fatto che l'art. 1 cpv. 1 dell'Ordinanza del DFF obbliga i Cantoni a allestire un calcolo provvisorio o definitivo entro il 1° marzo dell'anno civile successivo a quello fiscale, ci si domanda in quali casi la mancata emissione del conteggio possa dipendere dall'autorità fiscale cantonale. Si può pensare all'ipotesi in cui un contribuente si è trasferito nel Cantone da poco tempo. Oppure al caso in cui il Cantone ha rinunciato ad allestire un calcolo provvisorio perché l'imposta dovuta era inferiore a 300 franchi (art. 1 cpv. 1 seconda frase dell'Ordinanza del DFF). Gli interessi di mora decorrono a partire dalla notificazione del conteggio anche nelle situazioni, previste dall'art. 161 capoversi 3 e 4 LIFD, in cui la legge prevede una scadenza dell'imposta indipendente dal termine generale stabilito dall'art. 161 cpv. 1 LIFD. Si tratta, in particolare, della partenza definitiva per l'estero, della cancellazione di una persona giuridica dal registro di commercio, della fine dell'assoggettamento limitato, del fallimento e della morte del contribuente. Anche in queste fattispecie, tuttavia, se il contribuente stesso è responsabile del fatto che non gli sia stata notificata alcuna tassazione o che essa gli sia stata notificata tardivamente (ad es. in caso di sottrazione d'imposta), il termine originario di scadenza coincide con il momento in cui insorge il relativo evento nel caso dell'articolo 161 capoverso 4 LIFD (Circolare AFC n.

28, m. 5.3, p. 3; inoltre Frey , op. cit., n. 4 ad art. 164 LIFD, p. 2617).

### **E. 3.1**

Venendo al caso in esame, i ricorrenti sostengono di non avere ricevuto il conteggio provvisorio dell'imposta federale diretta del periodo fiscale 2017, che secondo l'autorità fiscale sarebbe stato loro notificato nel mese di febbraio del 2018. È vero che il fisco cantonale non è in grado di provare l'avvenuta intimazione del conteggio in questione, inviato per posta semplice.

### **E. 3.2**

In relazione alla prova della notificazione di una decisione di tassazione, la giurisprudenza del Tribunale federale ha elaborato i seguenti principi: a) l'onere della prova quanto alla notifica di una decisione e alla data in cui è avvenuta spetta all'autorità fiscale; b) in caso di dubbio occorre di conseguenza riferirsi alla versione del destinatario; c) la prova della notifica può anche essere stabilita tramite indizi, oppure esaminando l'insieme delle circostanze; d) ad ogni modo, se il contribuente viene a conoscenza o sospetta che è stato oggetto di una decisione che non gli è stata notificata deve informarsi su esistenza e contenuto della stessa (principio della buona fede) (sentenza 2C\_1043/2019 del 23 gennaio 2020 consid. 3.1 e giurisprudenza citata).

### **E. 3.3**

Nell'applicazione delle regole che concernono l'onere della prova, è necessario considerare le differenze che intercorrono fra una decisione di tassazione e un conteggio provvisorio dell'imposta. Il conteggio provvisorio non è una decisione di tassazione e in quanto tale non è impugnabile e, per il fatto che non può passare in giudicato, non costituisce neppure un titolo per il rigetto definitivo dell'esecuzione nell'ambito di una procedura esecutiva ( Frey , op. cit., n. 6 ad art. 162 LIFD, p. 2608). D'altra parte, diversamente dalla decisione di tassazione, il momento in cui viene notificato il conteggio provvisorio è facilmente prevedibile, proprio perché la legge istituisce un termine generale di scadenza (art. 161 cpv. 1 LIFD; nello stesso senso, con riferimento alla riscossione dell'imposta cantonale, la sentenza CDT n. 80.2017.251 del 21 marzo 2019, in RtiD II-2019 n. 10t, consid. 4.4).

### **E. 3.4.1**

Un altro aspetto deve essere considerato. Poiché i termini di scadenza e di pagamento dell'imposta federale diretta hanno carattere generale, l'art. 163 cpv. 3 LIFD dispone che gli stessi siano pubblicati ufficialmente dai Cantoni, così come anche gli uffici cantonali di esazione. L'ingiunzione pubblica di pagamento e la pubblicazione degli uffici di esazione avvengono solitamente nel Foglio Ufficiale cantonale e nella stampa quotidiana ( Frey , op. cit., n. 14 ad art. 163 LIFD, p. 2615, Curchod , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand Impôt fédéral direct, 2 a ed., Basilea 2017, n. 19 ad art. 163 LIFD, p. 1889). Nelle leggi o nelle ordinanze cantonali di esecuzione dell'imposta federale diretta, all'autorità di tassazione cantonale viene attribuita la competenza di procedere alla pubblicazione ufficiale dei termini generali di scadenza e di pagamento dell'imposta federale diretta come pure degli uffici incaricati della riscossione (cfr. p. es. l'art. 4 cpv. 1 lett. f dell'Ordinanza di esecuzione dell'imposta federale diretta del Consiglio di Stato del Canton Berna del 18.10.2000; § 27 e 28 dell'Ordinanza di esecuzione della LIFD del Consiglio di Stato del Canton Zurigo del 4.11.1998; art. 2 cpv. 1 lett. k della Legge di applicazione della LIFD del Canton Vallese del 24.9.1997).

### **E. 3.4.2**

L'ingiunzione pubblica di pagamento, cui deve procedere annualmente il Cantone secondo l'art. 163 cpv. 3 LIFD, fa sì che ogni contribuente sia reso consapevole dell'esistenza di un termine generale di pagamento dell'imposta federale diretta. La stessa potrebbe anche essere qualificata come decisione generale ("Allgemeinverfügung"), cioè come uno di quegli atti di sovranità che si contraddistinguono per il fatto che, da un lato, sono indirizzati ad una cerchia (relativamente) indeterminata di persone, e sono pertanto di natura generale, però, dall'altro lato, disciplinano una fattispecie concreta. Dal profilo del contenuto, si situano in tal modo a prima vista a metà strada fra un atto normativo e una decisione individuale. Tuttavia, la loro caratteristica saliente consiste nella loro diretta applicabilità a un numero indeterminato di persone soggette alla legge, sulla base di una definizione sufficientemente concreta della fattispecie, senza la necessità di un ulteriore atto sovrano di applicazione (Kocher, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen, Berna 2018, n. 1540, p. 571). Nell'ambito dell'imposta federale diretta, è stata qualificata decisione generale la notificazione pubblica, con la quale i contribuenti sono invitati a presentare la dichiarazione d'imposta, secondo l'art. 124 cpv. 1 LIFD (sentenza del Tribunale federale 2C\_1040/2012 del 21.3.2013 consid. 3.2, in RF 68/2013 p. 567 = RDAF 2013 II p. 421). Da un lato, si tratta infatti di una notificazione che è indirizzata ad una cerchia indefinita di persone (ed è quindi generale), ma dall'altro, la legge definisce già l'obbligo in modo tale che non necessita di essere ulteriormente individualizzato (ed è quindi concreto) (Kocher, op. cit., n. 1546, p. 573 e dottrina citata).

### **E. 3.4.3**

Anche volendo ammettere che l'ingiunzione pubblica di pagamento prevista dall'art. 163 cpv. 3 LIFD non sia una decisione generale, è innegabile che il suo scopo consista proprio nel ricordare a tutti i contribuenti l'esistenza del termine generale di scadenza previsto dall'art. 161 cpv. 1 LIFD e gli obblighi che ne conseguono. Il contribuente che non avesse ricevuto il conteggio provvisorio dovrebbe di conseguenza rivolgersi all'autorità competente per la riscossione dell'imposta federale diretta, a sua volta indicata nella pubblicazione, così come del resto l'art. 124 cpv. 1 LIFD obbliga coloro che non hanno ricevuto il modulo per la dichiarazione d'imposta a chiederlo all'autorità competente.

### **E. 3.5**

Proprio in considerazione delle caratteristiche del conteggio provvisorio dell'imposta federale diretta e alla luce dell'obbligo per i Cantoni di pubblicare annualmente l'ingiunzione di pagamento dell'IFD, non può essere condivisa la motivazione con cui il Tribunale fiscale del Canton Soletta, con sentenza del 16 agosto 2021, ha accolto il ricorso di un contribuente che contestava l'obbligo di pagare gli interessi di ritardo perché non aveva ricevuto i conteggi provvisori (KSGE 2021 n. 16). La Corte cantonale ha ritenuto che l'obbligo di pagare interessi presupponga la prova dell'avvenuta notificazione del relativo conteggio. Poiché quest'ultimo era stato inviato per posta B, l'autorità di riscossione cantonale non era stata in grado di apportarne la prova. D'altra parte, la Corte fiscale solettese ha ritenuto verosimile la tesi del ricorrente anche in considerazione della quasi omonimia con un'altra persona che abitava nella stessa via. I giudici cantonali non si sono confrontati tuttavia con le peculiarità della procedura di riscossione e hanno considerato la notificazione del conteggio alla stregua di una decisione di tassazione.

### **E. 3.6**

Bisogna dunque ammettere che gli interessi di mora decorrono dalla scadenza del termine generale di pagamento, anche se l'autorità cantonale di riscossione non è in grado di provare l'avvenuta notificazione del conteggio provvisorio. È infatti la legge federale stessa a istituire un termine generale di scadenza, giustificabile nella prospettiva della parità di trattamento dei contribuenti, e ad obbligare i Cantoni a procedere annualmente alla pubblicazione dei termini di scadenza e di pagamento dell'imposta federale diretta. In queste circostanze, un contribuente non potrebbe giustificare l'inosservanza del termine di pagamento con la semplice affermazione di non aver ricevuto il conteggio provvisorio.

#### **E. 4.1**

Ritornando al caso che qui ci occupa, i ricorrenti sottolineano di aver sempre pagato l'imposta federale diretta, negli anni precedenti, in base al conteggio provvisorio, a distanza di pochi giorni dalla ricezione dello stesso. In effetti dalla disamina della documentazione prodotta emerge che i coniugi RI 1 hanno sempre rispettato il termine generale di scadenza dell'IFD: calcolo provvisorio IFD 2009: 02.03.2010 calcolo provvisorio IFD 2010: 25.02.2011 calcolo provvisorio IFD 2011: 28.02.2012 calcolo provvisorio IFD 2012: 05.03.2013 calcolo provvisorio IFD 2013: 06.03.2014 calcolo provvisorio IFD 2014: 09.03.2015 calcolo provvisorio IFD 2015: 02.03.2016 calcolo provvisorio IFD 2016: 28.02.2017 Non si può non domandarsi perché mai i contribuenti, che avevano diligentemente versato l'imposta federale diretta, in base ai conteggi provvisori ricevuti, nei giorni fra il 25 febbraio e il 9 marzo di ogni anno, siano rimasti inerti quando nel mese di febbraio del 2018 non hanno ricevuto il consueto conteggio dell'imposta federale diretta. Potevano certamente presumere che il conteggio fosse stato regolarmente emesso, come nei periodi precedenti, e che, se non lo avevano ricevuto, la causa fosse da ricercare in un problema legato all'invio postale. Gli insorgenti si domandano "cosa avrebbero dovuto versare... CH 50'000.-, CHF 80'000.- e CHF 100'000.- etc.?", non avendo ricevuto il conteggio. La soluzione sarebbe consistita, come è facile immaginare, nel rivolgersi all'Ufficio esazione e condoni, chiedendo l'invio di una copia del conteggio provvisorio.

#### **E. 4.2**

La Camera di diritto tributario si è rivolta all'autorità di esazione per conoscere le modalità con cui essa aveva adempiuto l'obbligo, previsto dall'art. 163 cpv. 3 LIFD, di pubblicare l'ingiunzione di pagamento dell'imposta federale diretta per il 2017. La risposta è stata che non aveva proceduto ad alcuna pubblicazione. Del resto, diversamente dalle leggi e dalle ordinanze di applicazione della LIFD adottate negli altri Cantoni, il Regolamento di applicazione della legge federale sull'imposta federale diretta del Consiglio di Stato ticinese del 18 ottobre 1994 (RL 642.150) non attribuisce all'Ufficio esazione e condoni né ad un altro ufficio della Divisione delle contribuzioni il compito di eseguire quanto richiesto dall'art. 163 cpv. 3 LIFD. In queste circostanze, si deve ammettere che è mancata una condizione fondamentale affinché i contribuenti fossero messi in condizione di conoscere i termini di scadenza e di pagamento dell'IFD 2017. In ogni caso, il Canton Ticino non si è conformato agli obblighi posti a suo carico dal legislatore federale. Ne consegue che non si giustifica la riscossione degli interessi di mora, stabiliti con la decisione dell'Ufficio esazione e condoni,

#### **E. 5**

Il ricorso è accolto. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Al ricorrente, avvocato che agisce in causa propria, non si riconoscono ripetibili (cfr. DTF 129

Il 297 consid. 5). Per questi motivi, visto per le spese l'art. 144 LIFD dichiara e pronuncia  
1. Il ricorso è accolto . § Di conseguenza, la decisione del 27 agosto 2020 è riformata nel  
senso che il conteggio degli interessi di ritardo del 17 giugno 2020 è annullato. 2. Non si  
prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Non si assegnano ripetibili. 3. Co 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.