

# **TI\_GERICHTE 80.2021.229 vom 13. Juli 2021**

TI Tribunale d'appello, 2021-07-13, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2021.229\\_d20210713](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2021.229_d20210713)

FR: TI\_GERICHTE 80.2021.229 du 13 juillet 2021

IT: TI\_GERICHTE 80.2021.229 del 13 luglio 2021

## **Regeste**

Violazione degli obblighi procedurali: multa a due coniugi, decesso della moglie poco dopo la notificazione, reclamo degli eredi, estinzione della multa con la morte

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

La Camera di diritto tributario, autorità di ricorso in materia fiscale contro le decisioni degli Uffici di tassazione, è competente a pronunciarsi nel merito dei ricorsi a condizione che il gravame sia ricevibile in ordine. Essa deve pertanto esaminare, preliminarmente, se il ricorso è ricevibile, ovvero tempestivo, sufficientemente, motivato, spedito nei termini di legge e presentato da una persona legittimata, ma anche se una eventuale decisione dell'Ufficio di tassazione, che abbia dichiarato irricevibile il reclamo del contribuente, sia fondata. Se l'irricevibilità del reclamo è stata pronunciata a torto, gli atti verranno retrocessi all'autorità di tassazione per la decisione di merito, mentre, in caso contrario, la Camera confermerà la decisione di irricevibilità.

### **E. 1.2**

Nella fattispecie, l'autorità di tassazione ha dichiarato irricevibile il reclamo interposto contro la decisione, con cui al ricorrente e alla moglie era stata inflitta una multa per violazione degli obblighi procedurali, per il fatto che lo stesso era tardivo. In queste circostanze, la Camera di diritto tributario non può esaminare la legittimità della sanzione stessa, ma deve limitarsi a verificare se sia legittima la decisione con cui l'autorità fiscale ha dichiarato irricevibile il reclamo.

### **E. 2.1**

Secondo l'art. 257 cpv. 1 LT [obblighi procedurali] chiunque, nonostante diffida, viola intenzionalmente o per negligenza un obbligo che gli incombe giusta la presente legge oppure una disposizione presa in applicazione di quest'ultima, in particolare: a) non consegna la dichiarazione d'imposta o gli allegati; b) non adempie all'obbligo di fornire attestazioni, informazioni o comunicazioni; c) viola gli obblighi che gli incombono come erede o terzo nella procedura d'inventario; d) non versa il deposito o non presta la garanzia bancaria irrevocabile previsti dall'articolo 253a; è punito con la multa. Il capoverso 2 prevede che la multa è di 1000.- franchi al massimo e, in casi gravi o di recidiva, 10'000.- franchi al massimo. Di tenore sostanzialmente uguale l'art. 174 LIFD.

### **E. 2.2**

Affinché l'autorità fiscale possa infliggere una multa devono essere realizzate due distinte condizioni: · l'una soggettiva, che consiste nella colpa del contribuente, vale a dire in una sua azione o omissione intenzionale o per semplice negligenza; · e l'altra oggettiva, vale a

dire la diffida che l'autorità fiscale deve rivolgere al contribuente invitandolo a collaborare (cfr. Pedrolì, *Le norme penali della nuova legge svizzera sull'imposta federale diretta*, in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, n. 2/3-1995, p. 766; Idem, *Le norme penali delle nuove leggi sulle imposte dirette*, in *RDAT II-1996* p. 483; Agner/Jung/Steinmann, *Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer*, Zurigo, 1995, p. 472). Il Tribunale federale ha precisato che la multa per violazione di obblighi di procedura da parte del contribuente non rappresenta un mero mezzo coercitivo dell'amministrazione ma presenta anche carattere penale, sicché il contribuente può essere punito anche se compie l'atto ordinato dall'autorità solo dopo la scadenza del termine impartitogli (RF 51/1996 p. 481 = StE 1997 B 101.1 n. 9).

### **E. 2.3.1**

Nel caso in disamina, ai coniugi \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ è stata inflitta una multa per violazione degli obblighi procedurali per non aver presentato, nonostante diffida, la dichiarazione per il periodo fiscale 2021.

### **E. 2.3.2**

Secondo l'art. 198 cpv. 1 LT i contribuenti sono invitati, mediante notificazione pubblica o invio del modulo, a presentare la dichiarazione d'imposta. Coloro che non hanno ricevuto il modulo devono chiederlo all'autorità competente. Secondo il capoverso 2 di questa norma, il contribuente deve compilare il modulo in modo completo e veritiero, firmarlo personalmente e inviarlo, con gli allegati prescritti, all'autorità competente entro il termine stabilito. Giusta il capoverso 3 il contribuente, che omette di inviare la dichiarazione d'imposta o che presenta un modulo completo, è diffidato a rimediare entro un congruo termine. Il capoverso 4 fissa come per ogni diffida è percepita una tassa stabilita dal Consiglio di Stato. Il capoverso 5 stabilisce che contro la diffida è data facoltà di reclamo all'autorità fiscale e di ricorso alla Camera di diritto tributario entro i termini stabiliti dagli articoli 206 e 227. Di analogo tenore l'art. 124 LIFD.

### **E. 2.4**

L'art. 266 cpv. 1 LT stabilisce che le multe per violazione di obblighi di procedura di cui all'art. 257 sono pronunciate dall'autorità fiscale competente. Secondo il capoverso 4 alle procedure per violazione degli obblighi procedurali e a quelle per sottrazione d'imposta sono applicabili le norme della procedura di tassazione e di ricorso. Di simile tenore l'art. 182 cpv. 3 LIFD. L'art. 206 cpv. 1 LT, applicabile anche nella procedura di contestazione delle multe per violazione degli obblighi procedurali in virtù del citato art. 266 cpv. 4 LT, stabilisce che il contribuente può reclamare per scritto all'autorità di tassazione entro trenta giorni dalla notificazione. Per l'imposta federale diretta, si applica l'art. 133 cpv. 1 LIFD.

### **E. 3.1**

La multa è stata inflitta ai contribuenti con decisione del 13 luglio 2021, recapitata ai destinatari mediante invio per Posta A Plus il 15 luglio 2021 (cfr. tracciamento dell'invio postale). Il reclamo è stato inviato il 6 settembre 2021 (cfr. timbro postale sulla busta). È indubbio che fra la data della notificazione della decisione e l'invio del reclamo siano trascorsi più di trenta giorni. Si tratta dunque di verificare se non sia adempiuto un motivo di restituzione dei termini.

### **E. 3.2**

Secondo l'art. 192 cpv. 5 LT la restituzione dei termini è data se è provato che l'inosservanza degli stessi è da attribuire a servizio militare o a servizio civile, a malattia, ad assenza dal Cantone o ad altri motivi gravi riguardanti il contribuente o il suo rappresentante. L'art. 133 cpv. 3 LIFD prevede che l'autorità entri nel merito di opposizioni tardive soltanto se il contribuente prova che, per servizio militare o servizio civile, malattia, assenza dal Paese o altri motivi rilevanti, è stato impedito di presentarle in tempo o di averle inoltrate entro 30 giorni dal momento in cui gli impedimenti sono cessati. Entro il termine previsto (ossia il termine a partire dal quale l'impedimento è cessato), il contribuente deve dunque presentare un'istanza di restituzione dei termini motivata e compiere anche l'atto che non era stato effettuato tempestivamente ( Locher , Kommentar DBG, vol. III, Basilea 2015, n. 23 ad art. 133 LIFD con i riferimenti citati; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DBG, 3 a ediz., Zurigo 2016, n. 34 ad art. 133 LIFD).

### **E. 3.3**

Il Tribunale federale ha stabilito che il decesso del contribuente rappresenta un impedimento che interessa la sua persona e come tale giustifica la restituzione dei termini ai suoi eredi, senza che ci si debba interrogare se il defunto fosse ancora capace di discernimento e avesse pertanto capacità processuale. Gli eredi devono pertanto compiere l'atto processuale omesso entro 30 giorni dal decesso del contribuente (sentenza 2C\_80/2012 del 16 gennaio 2013 consid. 3.4; inoltre: Locher , Kommentar zum DBG, vol. III, Basilea 2015, n. 25 ad art. 133 LIFD, p. 598; Casanova/Dubey , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD, 2 a ed., Basilea 2017, n. 13 ad art. 133 LIFD, p. 1736).

### **E. 3.4**

Nel caso in esame, la decisione impugnata è stata notificata congiuntamente ai coniugi RI 1 e \_\_\_\_\_. Ci si domanda di conseguenza se gli eredi di quest'ultima abbiano diritto alla restituzione dei termini di reclamo, sebbene la decisione sia stata notificata anche al marito, che avrebbe potuto impugnarla. L'autorità di tassazione, del resto, nelle sue osservazioni al ricorso sottolinea che "il marito doveva comunque essere partecipe nella gestione amministrativa familiare". A questo riguardo, deve essere tenuto presente che la decisione contestata era di natura penale (v. supra , consid. 2.2 e giurisprudenza citata). È vero che coniugi tassati congiuntamente sono anche responsabili congiuntamente dell'adempimento degli obblighi procedurali a loro carico. Se entrambi sono inadempienti, sono entrambi punibili per violazione degli obblighi procedurali. Tuttavia, in considerazione della natura strettamente personale della responsabilità penale fiscale, la multa per violazione degli obblighi procedurali deve essere commisurata e inflitta separatamente a ciascuno dei coniugi ( Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , op. cit., n. 30 ad art. 174 LIFD, p. 1733; Sieber/Malla , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar zum DBG, 3 a ed., Basilea 2017, n. 35 ad art. 174 LIFD, p. 2807; inoltre la sentenza del Tribunale amministrativo del Canton Berna del 17 agosto 2004, in BVR 2005 p. 317; e le sentenze del Tribunale amministrativo del Canton Lucerna del 22 giugno 2010, in LGVE 2010 II n. 27; del 12 marzo 2012, in LGVE 2012 II n. 25).

### **E. 3.5**

L'Ufficio di tassazione ha sanzionato congiuntamente i coniugi \_\_\_\_\_, senza distinguere la responsabilità personale dei singoli. Anche la decisione è stata notificata congiuntamente ad entrambi. Pur ammettendo che il marito non possa declinare ogni

responsabilità nell'adempimento dei suoi obblighi procedurali quale contribuente, limitandosi a sostenere che la moglie "si è sempre occupata delle questioni amministrative", l'autorità fiscale ha tuttavia trascurato la natura penale della decisione adottata, omettendo di esaminare il ruolo di ogni coniuge e di notificare una decisione separata ad ognuno di essi. Infliggendo loro una sola multa, indirizzata ad entrambi, ha proceduto come se si trattasse di una decisione di tassazione e non di una decisione penale. Se avesse notificato ad ognuno dei contribuenti una decisione penale separata, allora avrebbe potuto dichiarare irricevibile il reclamo interposto da RI 1 contro la multa che lo concerneva personalmente, non avendo rispettato il termine di trenta giorni. Avrebbe per contro dovuto ammettere la restituzione dei termini in relazione al reclamo interposto dagli eredi contro la decisione penale che concerneva \_\_\_\_\_. Il fatto che l'Ufficio di tassazione abbia notificato un'unica decisione per entrambi i contribuenti non può pregiudicare il diritto degli eredi di \_\_\_\_\_ di contestare la multa che la concerne, avendo essi diritto alla restituzione dei termini di reclamo. Ne consegue che la decisione impugnata deve essere annullata e gli atti devono essere rinviati all'Ufficio di tassazione, perché adottati due decisioni separate.

### **E. 3.6**

C'è un ulteriore motivo per cui la decisione impugnata deve essere annullata. Come già accennato, le sanzioni penali sono di natura strettamente personale. Esse non possono pertanto essere trasferite ma devono essere pagate dalla persona sanzionata; non possono neppure essere ereditate (sentenza del TF 2C\_689/2019 del 15 agosto 2019 consid. 2.2.2 e giurisprudenza citata). Un coniuge non può neppure essere chiamato a rispondere solidalmente per una multa fiscale inflitta all'altro coniuge, proprio in considerazione del carattere strettamente personale delle sanzioni penali (sentenza del TF 2C\_689/2019 del 15 agosto 2019 consid. 2.2.3). Ne consegue che, nella misura in cui la sanzione inflitta ai contribuenti per la violazione degli obblighi procedurali loro imputata concerne la defunta moglie, la stessa si è estinta con la sua morte.

### **E. 4**

La decisione impugnata è pertanto annullata. Gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, affinché notifichi una nuova decisione penale al solo RI 1, tenendo conto della sua sola situazione di contribuente e della sua personale responsabilità penale. Nella misura in cui la sanzione si riferisce alla defunta \_\_\_\_\_, invece, la contravvenzione è estinta. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo dell'8 settembre 2021 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione di \_\_\_\_\_, affinché notifichi una nuova decisione penale a RI 1. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Contro il presente per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :