

Nulla poena sine... diffida!



Samuele Vorpe

Docente-ricercatore SUPSI

Sentenza della Camera di diritto tributario del Cantone Ticino, del 9 maggio 2011, n. 80.2011.50, in: www.sentenze.ti.ch [26.06.2012]

Articoli 257 LT, 174 LIFD – Violazione degli obblighi procedurali: multa disciplinare, condizione della diffida, onere della prova, invio per posta semplice

Sentenza del Tribunale federale, del 14 gennaio 2010, n. 2C_430/2009, in: http://jumpcgi.bger.ch/cgi-bin/JumpCGI?id=14.01.2010_2C_430/2009 [26.06.2012]

Articolo 133 LIFD – Termine d'impugnazione, decorrenza, onere della prova, invio per posta A Plus (Track & Trace)

1.

Considerazioni introduttive

Uno dei primi consigli che possiamo trovare in un ipotetico *vademecum* del "buon contribuente" è quello relativo alla compilazione completa e veritiera della dichiarazione d'imposta, così da poterla ritornare in tempo utile all'autorità fiscale. Quando però il contribuente non consegna la dichiarazione d'imposta entro la data stabilita, esso viene diffidato dall'autorità fiscale a provvedervi entro un nuovo termine (cfr. articoli 198 LT e 124 LIFD). Per ogni diffida viene poi percepita una tassa stabilita dal Consiglio di Stato, il cui importo è pari a 30 franchi (articolo 19 Regolamento LT). Se neppure questo nuovo termine, pari a 30 giorni dalla notificazione della diffida, viene osservato dal contribuente, l'autorità fiscale è tenuta a comminargli una multa di 1'000 franchi al massimo e, in casi gravi o di recidiva, di 10'000 franchi al massimo poiché si configura una violazione degli obblighi procedurali che incombono al contribuente (articoli 257 LT e 174 LIFD). In questa situazione è opportuno porsi la domanda a sapere quando inizia effettivamente a decorrere il termine dei 30 giorni, affinché il contribuente possa, se ancora in tempo, inoltrare la propria dichiarazione così da evitare la multa derivante dalla violazione degli obblighi procedurali.

Secondo i principi di procedura generali applicabili nel diritto tributario, le decisioni delle autorità fiscali sono notificate al contribuente per scritto e devono indicare i rimedi giuridici (articoli 189 capoverso 1 LT e 116 capoverso 1 LIFD). Contro

la decisione di tassazione il contribuente può reclamare per scritto all'autorità di tassazione, entro 30 giorni dalla notificazione (articoli 206 capoverso 1 LT e 132 capoverso 1 LIFD). Questo rimedio giuridico si applica, *mutatis mutandis*, contro le decisioni in materia di recupero d'imposta (articoli 238 capoverso 3 LT e 153 capoverso 3 LIFD) e di procedura penale fiscale (articoli 266 capoverso 4 LT e 182 capoverso 3 LIFD).

Il termine decorre dal giorno successivo a quello della notifica. Se l'ultimo giorno cade in sabato, in domenica o in giorno ufficialmente riconosciuto come festivo, la scadenza del termine è protratta al prossimo giorno feriale. Quando l'invio di un atto avviene per posta, il termine è reputato osservato se la consegna alla posta svizzera avviene il giorno della scadenza (articoli 192 capoversi 2 e 3 LT, 133 capoverso 1 LIFD).

Proprio sull'annosa questione della determinazione esatta del giorno, a partire dal quale inizia a decorrere il termine indicato in una diffida intimata dall'autorità fiscale al contribuente, è stata chiamata a decidere la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino (di seguito CDT). Entrambe le parti coinvolte in questo litigio, da una parte l'autorità fiscale e dall'altra il contribuente, sostengono che la diffida sia stata intimata in giorni diversi. Qualora il giorno indicato dal contribuente fosse veritiero, ad esso non potrebbe essere comminata la multa per violazione degli obblighi procedurali poiché la sua dichiarazione d'imposta dovrebbe considerarsi inviata in tempo utile. In caso contrario, vale a dire qualora il giorno esatto fosse quello indicato dall'autorità fiscale, la multa sarebbe giustificata.

È dunque fondamentale sapere a quale parte in causa incombe l'onere probatorio di determinare la data esatta in cui è effettivamente avvenuta la notifica, considerando che la stessa è stata inviata per posta semplice (cfr. sentenza della CDT, del 9 maggio 2011, n. 80.2011.50).

Successivamente viene pure esaminata una sentenza del Tribunale federale che riguarda la possibilità per l'autorità fiscale di avvalersi dell'invio postale *A Plus* anziché di quello raccomandato, per notificare le sue decisioni ai contribuenti (cfr. sentenza del Tribunale federale, del 14 gennaio 2010, n. 2C_430/2009).

2.

L'oggetto del litigio tra contribuente e autorità fiscale: il rispetto del termine dei 30 giorni dalla diffida per poter infliggere la multa

L'autorità fiscale aveva inflitto una multa disciplinare a dei coniugi per la mancata consegna della dichiarazione fiscale entro il termine stabilito al 4 marzo 2011 (articoli 257 LT e 174 LIFD). La dichiarazione era stata infatti inoltrata all'autorità fiscale il 7 marzo 2011, ovvero qualche giorno dopo la scadenza del termine. I contribuenti decidevano allora di impugnare la multa davanti alla CDT poiché ritenevano che il termine di 30 giorni, indicato dalla diffida, non fosse ancora trascorso e che avevano quindi inviato la dichiarazione d'imposta in tempo utile. L'oggetto della contestazione tra i ricorrenti e l'autorità fiscale riguardava dunque il giorno dal quale iniziava a decorrere il termine di 30 giorni secondo la diffida: se da un lato i contribuenti sostenevano di averla ricevuta l'11 febbraio 2011 e aver adempiuto i loro obblighi procedurali, dall'altro l'autorità fiscale argomentava invece di averla intimata il 21 gennaio 2011 (data indicata sull'atto stesso) e che quindi il giorno di inoltro della dichiarazione fiscale, avvenuto il 7 marzo 2011, fosse da considerarsi fuori tempo massimo e pertanto passibile di una multa disciplinare.



3.

I motivi che inducono l'autorità fiscale ad infliggere una multa disciplinare

Gli articoli 257 LT e 174 LIFD prevedono la comminazione di una multa nei confronti di chiunque viola, nonostante diffida, intenzionalmente o per negligenza, un obbligo che gli incombe giusta la legge oppure una disposizione presa in applicazione di quest'ultima, in particolare quando:

- non consegna la dichiarazione d'imposta o gli allegati;
- non adempie all'obbligo di fornire attestazioni, informazioni o comunicazioni;
- viola gli obblighi che gli incombono come erede o terzo nella procedura d'inventario.

La multa è di 1'000 franchi al massimo e, in casi gravi o di recidiva, 10'000 franchi al massimo.

La CDT rileva che 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.

Il Tribunale federale ha precisato che la multa per violazione degli obblighi procedurali 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 pagina 481 = StE 1997 B 101.1 n. 9). (*consid. 1*)

4.

La notificazione della diffida con la quale si richiede l'adempimento di un obbligo procedurale

Per intimazione o notificazione di un atto si intende la consegna materiale del documento o di un suo esemplare al destinatario. La decisione si considera notificata il giorno in cui viene debitamente intimata, e non al momento in cui il contribuente ne prende atto: determinante è che la decisione dell'autorità entri nella sfera di potere del destinatario.

In caso di invio di una decisione per lettera semplice, l'accertamento del giorno della notifica – determinante per la decorrenza del termine d'impugnazione (DTF 115 Ia 17, 113 Ib 297) – può risultare difficile, specie se il destinatario si è spogliato della busta che la conteneva: in questa evenienza incombe però all'autorità l'onere di provare la data in cui è effettivamente avvenuta la notificazione, non potendosi imporre all'interessato l'obbligo di conservare tutte le buste contenenti una comunicazione proveniente da un'autorità, in previsione di eventuali controversie circa l'osservanza di un termine (DTF 99 Ib 359).

All'autorità fiscale non è però preclusa la facoltà di addurre altre prove che non siano la quietanza dell'azienda delle poste, al fine di rendere verosimile la notifica: tale verosimiglianza in particolare può essere raggiunta sulla scorta di circostanze concludenti che confermino in modo univoco che i documenti siano pervenuti al destinatario, e segnatamente alla data indicata dall'autorità (cfr. per esempio DTF 99 Ib 360 e richiami).

Nel caso in esame la diffida è stata inviata al ricorrente per posta semplice, come peraltro la stessa multa disciplinare. L'Ufficio di tassazione non dispone di alcun mezzo di prova diretto (ad esempio l'invio raccomandato) o indiretto della notifica e non è pertanto in grado di provare che la decisione sia pervenuta all'insorgente.

La CDT, a tale riguardo, rileva che l'autorità fiscale non è pertanto in grado di provare in modo inoppugnabile il giorno esatto dell'intimazione della notifica di tali atti amministrativi, avendo scelto quale modalità di spedizione l'invio per lettera semplice ed esponendosi così all'insidia della mancanza di sufficienti mezzi probatori. (*consid. 2*)



5. **Siccome le regole sull'onere della prova non le conoscono tutti, l'autorità fiscale è invitata ad evitare l'invio di una decisione per posta semplice**

La CDT invita poi l'autorità di tassazione a ripristinare quanto prima l'intimazione delle diffide per raccomandata (o con altra forma di invio che consenta la verifica della data di recapito), nell'interesse anche della parità di trattamento dei contribuenti. Non è infatti ammissibile – continua la CDT – che la multa sia pagata solo da quei contribuenti che, non conoscendo le regole sull'onere della prova, non contestano di aver ricevuto la diffida alla data indicata dall'autorità di tassazione.

Si consideri anche il fatto che, in occasione dell'intimazione della diffida, ai contribuenti viene accollata una tassa, che ha proprio lo scopo di coprire i relativi costi e che dovrebbe pertanto consentire anche il finanziamento di un invio postale di maggior costo.

In base a queste considerazioni la CDT ricorda inoltre che la Circolare n. 21 del 7 aprile 1995 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, al paragrafo 1.3., dispone che la "diffida deve contenere un'esortazione al contribuente a rimediare alla propria mancanza entro un determinato termine e comminare inoltre i possibili pregiudizi legali. Per assicurare le prove, la diffida va spedita tramite lettera raccomandata". (consid. 3)

Sulla base di queste considerazioni la CDT ha dunque accolto il ricorso presentato dai coniugi.

6. **L'autorità fiscale deve intimare le diffide per raccomandata come richiesto dalla CDT oppure esistono altre vie più economiche?**

Dalla decisione della CDT emerge la necessità per l'autorità fiscale di intimare le diffide per invio raccomandato oppure in qualsiasi altra forma, purché questa consenta di stabilire in maniera inequivocabile la data di recapito. È quindi interessante valutare se esistano altre forme di invio postale più economiche dell'invio raccomandato e che consentano comunque all'autorità fiscale di provare la data in cui è effettivamente avvenuta la notifica al contribuente. Tra queste, si constata che la Posta svizzera offre ai suoi clienti commerciali la possibilità di avvalersi dell'invio postale *A Plus* con tracciamento elettronico degli invii (*Track & Trace*), il cui costo è inferiore rispetto a quello della lettera raccomandata.

Proprio sulla questione della validità dell'invio postale *A Plus*, effettuato dall'autorità fiscale del Canton Soletta, si è pronunciata l'Alta Corte (cfr. sentenza del Tribunale federale, del 14 gennaio 2010, n. 2C_430/2009). Come nel caso sottoposto alla CDT, anche in questa situazione si chiedeva all'Alta Corte di accertare il giorno in cui era effettivamente iniziato a decorre il termine per impugnare una decisione dell'autorità fiscale concernente una procedura di recupero d'imposta. Tuttavia, in questo caso, l'invio della decisione dell'autorità fiscale era avvenuto con un invio postale semplice, denominato *A Plus*. Con questo metodo di spedizione, le lettere convenzionali inviate sotto forma non raccomandata (posta *A*) beneficiano di un trattamento preferenziale poiché il recapito avviene direttamente nella cassetta delle lettere o nella casella postale del destinatario, senza che questo debba confermare il ricevimento dell'invio con la sua firma. Con questa possibilità di notificazione, il destinatario, in caso di assenza, non sarà informato del deposito dell'invio per un invito al ritiro. A differenza degli invii postali tradizionali, gli invii postali *A Plus* sono però muniti di un numero, o meglio di un codice a barre, ciò che permette al mittente di seguire elettronicamente lo stato di avanzamento dell'invio direttamente su Internet (*Track & Trace*). È quindi possibile stabilire esattamente quando l'Ufficio postale ha notificato l'invio postale al destinatario. Con tale sistema l'autorità fiscale può sempre comprovare il giorno in cui il suo invio postale viene recapitato al destinatario.

L'Alta Corte osserva che con il sistema d'invio postale *A Plus*, l'autorità fiscale (mittente) riceve l'informazione riguardante il giorno esatto in cui la decisione è stata depositata nella cassetta delle lettere o nella casella postale del contribuente (destinatario), ma non dà alcuna informazione sul momento esatto nel quale il contribuente prende effettivamente conoscenza della decisione. Tuttavia, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il termine inizia comunque a decorrere dal momento della esatta notificazione della decisione e non da quando il destinatario prende effettivamente conoscenza dell'invio. È infatti sufficiente che la decisione entri nella sua sfera di potere e che esso possa prendere conoscenza; ciò è dato quando la decisione viene direttamente recapitata nella sua cassetta delle lettere o nella sua casella postale.

Elenco delle fonti fotografiche:

http://img.tio.ch/tio_common/multimedia/71/222/20060512_092032_ddc.jpg [26.06.2012]

http://www.computerworld.ch/fileadmin/images/leadbilder/Schweizerische_Post_Briefkasten_Teaser.jpg [26.06.2012]