BGE 105 IB 245 vom 21. September 1979

Bundesgericht (BGE), 1979-09-21, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_105 IB 245

FR: BGE 105 IB 245 du 21 septembre 1979

IT: BGE 105 IB 245 del 21 settembre 1979

Regeste

Regeste Anforderungen an die Begründung einer Steuerveranlagung (Art. 95 WStB und Art. 174 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Tessin vom 28. September 1976). 1. Weicht die Veranlagung von der Steuererklärung ab, so muss die Steuerbehörde dafür eine - wenn auch kurze - Begründung geben, damit der Steuerpflichtige die geänderten oder hinzugefügten Positionen und Steuerfaktoren erkennen und sich Rechenschaft geben kann über die Gründe, aus denen die von ihm gelieferten Angaben nicht übernommen wurden (E. 2 a). 2. Die Verwendung von Begründungen nach Computercode, welche an sich aus Gründen der Praktikabilität und Speditivität als zulässig erscheint, wird nach Art. 95 WStB und allgemeiner verfassungsrechtlich unter dem Gesichtspunkt des Art. 4 BV fragwürdig, sobald die Veranlagung wesentlich von der Steuererklärung abweicht oder neue Elemente und Steuerfaktoren enthält, von denen der Steuerpflichtige während der Veranlagungsverhandlungen keine Kenntnis hatte (E. 2 b). 3. Wenn die Steuerbehörde, die aufgrund einer Gesetzesvorschrift eine Begründung geben muss, ihren Entscheid überhaupt nicht, irreführend oder ungenügend begründet, begeht sie eine formelle Rechtsverweigerung und verletzt eine wesentliche Verfahrensvorschrift (E. 2 a u. c). Revision einer endgültigen Steuerveranlagung wegen Verletzung einer wesentlichen Verfahrensvorschrift. 1. Damit der Verfahrensmangel einen Revisionsgrund abgibt, muss der Mangel zu Folge haben, dass durch ihn selbst oder durch die Art und Weise oder den Inhalt seiner Eröffnung der Betroffene der Möglichkeit beraubt wird, ein ordentliches Rechtsmittel einzulegen, oder zumindest davon abgehalten wird, von diesem Gebrauch zu machen (E. 3 a u. c). 2. Vorliegen des erwähnten Revisionsgrunds im konkreten Fall (E. 3 c).

Erwägungen

E. 1

(Proponibilità di un ricorso di diritto amministrativo e di un ricorso di diritto pubblico con un unico atto.)

E. 2

a) Giusta l'art. 95 DIN, che corrisponde quasi letteralmente all'art. 174 cpv. 1 LT, la notificazione o intimazione della tassazione al contribuente deve avvenire per iscritto; essa deve indicare i fattori imponibili e l'ammontare dell'imposta. Se la tassazione si scosta dalla dichiarazione, se ne indicheranno brevemente i motivi, salvo che il contribuente non ne sia stato informato nel corso delle operazioni di tassazione. Gli art. 95 DIN e 174 LT traducono dunque un principio generale dello Stato di diritto che, in linea di massima, esige appunto che i motivi d'una decisione siano resi noti all'interessato onde consentirgli di far uso con efficacia delle impugnazioni previste dalla legge. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale relativa al diritto d'essere udito giusta l' art. 4 Cost. , una motivazione può in effetti

esser ritenuta sufficiente quando l'interessato è stato messo in condizione di rendersi BGE 105 Ib 245 S. 249 conto della portata di un giudizio e di deferirlo poi ad un'istanza superiore con piena conoscenza di causa (DTF 104 Ia 213 e rif.; DTF 101 Ia 49 ; DTF 98 Ia 464 consid. 5a; IMBODEN/RHINOW, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, n. 85, pag. 534 segg.;, J. MEYLAN, La motivation des actes administratifs en droit suisse, in Recueil de travaux suisses présentés au VIIIe Congrès international de droit comparé, Basilea 1970, pag. 313 segg., in part. 339 segg.). Per quanto concerne le decisioni di tassazione che, in un modo o nell'altro, si scostano dalla dichiarazione, dottrina e giurisprudenza hanno più volte ribadito che l'autorità fiscale deve - seppur succintamente - indicarne i motivi, onde consentire al contribuente di riconoscere senza indugi le posizioni ed i fattori imponibili che sono stati modificati o aggiunti e giudicare le ragioni per cui i dati da lui forniti non sono stati tenuti in considerazione. Anche il contribuente, infatti, dev'esser posto in condizione di rendersi conto della portata della decisione, e deve poter individuare chiaramente perché codesta decisione è stata presa in un senso piuttosto che nell'altro: solo in questo modo, l'interessato potrà infatti contestare degnamente la tassazione, seguendo la normale procedura di reclamo e di ricorso (ASA 31, 520 segg.; sentenza inedita 28 ottobre 1977 in re Schneider, consid. 6a; sentenza inedita 13 ottobre 1978 in re Villa e LLCC, consid. 2a; MASSHARDT/GENDRE, Commentaire IDN, ad art. 95, n. 3; KÄNZIG, Wehrsteuer, ad art. 95, n. 6/7, pagg. 515/516; Ergänzungsband, II ediz., ad art. 95, n. 7, pagg. 220/221; H. WEIDMANN, Die Rechtsstellung des Pflichtigen im schweizerischen Steuerveranlagungsverfahren, tesi San Gallo 1952, pag. 103 segg.; MEYLAN, op.cit., pag. 343 e n. 128 nonché la giurisprudenza ivi citata; BOTTOLI, Lineamenti di diritto tributario ticinese, Porza-Lugano 1977, pag. 135, n. 3; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, vol. III, al § 78, n. 1 segg. e 4; P. VON RECHENBERG, Handkommentar zum Steuergesetz des Kantons Graubünden vom 21. Juni 1964, Coira 1967, ad art. 126, pagg. 206/207, in part. n. 126.4). Da quanto esposto, si deduce pertanto che se l'autorità fiscale, tenuta a fornire una motivazione giusta l'art. 95 DIN (e l'art. 174 LT), non motiva la propria decisione o la sostanzia in modo errato o insufficiente per rapporto alle predette esigenze di motivazione, cade nel diniego di giustizia e viola, per questo rispetto, una norma BGE 105 Ib 245 S. 250 essenziale di procedura (DTF 61 I 201 ; ASA 31, 523; sentenza inedita 30 settembre 1977 in re Beisinger, consid. 1b; MEYLAN, op.cit., pag. 331; MEYLAN, La motivation des actes administratifs à la lumière de la jurisprudence récente du Tribunal fédéral, RDAF 1973, 369 segg., in part. pag. 377; E. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, III ediz., pag. 367; BOTTOLI, op.cit., pag. 136; cfr. anche DTF 104 Ia 214). b) Nel caso in esame, l'autorità fiscale ha tassato la ricorrente per l'IDN 19o periodo e l'IC 1977/1978 in base al reddito da essa stessa dichiarato, ma con un'aliquota maggiorata, tenendo conto d'un presunto reddito conseguito dal marito negli Stati Uniti; come giustificazione, l'autorità fiscale s'è limitata a fornire una motivazione in codice - la cifra 32 - che, secondo il corrispondente testo stampato a retro del modulo di tassazione, significa "aliquota(e) maggiorata(e), tenendo conto degli elementi non imponibili risp. nel Cantone o in Svizzera". Ora, partendo dall'innegabile dato di fatto che la ricorrente - come numerosi altri contribuenti - è un profano a cui le sottili disquisizioni giuridico-fiscali possono comunque sfuggire, è giocoforza concludere che la cifra 32 ed il relativo attergato non appaiono sufficienti nelle concrete circostanze a soddisfare il precetto d'una motivazione rispettosa dei postulati di uno Stato di diritto e conforme alle esigenze del diritto d'essere sentito. Ove si pensi che la ricorrente viveva di fatto separata dal marito, dal quale, malgrado l'obbligo sancito con

decisione 25 gennaio 1971, non aveva mai ricevuto un qualsiasi contributo alimentare, nulla in realtà le permetteva di dedurre o quantomeno intuire che la detta aliquota era stata maggiorata sulla scorta di un presunto guadagno conseguito in America dal marito stesso. In realtà, limitandosi nel concreto caso alla cennata motivazione in codice, l'autorità fiscale ha trascurato l'elemento più importante per il calcolo dell'aliquota, e quindi dell'imposta, e non ha messo la ricorrente in condizione di individuare immediatamente la portata della decisione e capire le ragioni che formavano il substrato di codesta maggiorazione. In questo contesto, giova invero rilevare che se il ricorso alle cosiddette motivazioni codificate appare comprensibile e senz'altro accettabile soprattutto per ragioni di praticità e speditezza, esso diviene però di dubbia legittimità giusta l'art. 95 DIN ed in modo più generale di dubbia costituzionalità sotto il profilo dell' art. 4 Cost. non appena la tassazione si scosta sostanzialmente dalla dichiarazione o contiene nuovi fattori di cui il contribuente non ha avuto contezza durante le operazioni BGE 105 Ib 245 S. 251 di tassazione. Purtroppo, ed è la stessa dottrina ticinese che lo sottolinea, nel Cantone Ticino si constaterebbe "il diffuso impiego delle predette motivazioni anche nei confronti di contribuenti tassati per apprezzamento, in netto contrasto con la giurisprudenza del Tribunale federale" (BOTTOLI, op.cit., pagg. 135/136). A ragione quindi lo stesso Autore auspica l'introduzione "della pratica in uso nei cantoni confederati consistente nell'allegare alla tassazione un modulo nel quale sono elencati le voci e gli importi che si scostano dalla dichiarazione. In tal modo, il contribuente avrebbe un'immediata percezione delle rettifiche apportate dall'autorità fiscale" (op.cit., pag. 136). c) Ammessa la violazione dell'obbligo di motivare e, per conseguenza, la lesione delle essenziali norme di procedura (ASA 31, 523), resta quindi da esaminare se, nel concreto caso, tale vizio formale costituiva motivo di revisione della tassazione cresciuta in giudicato, in altre parole se l'ACC - poi protetta dalla CDT - ha legittimamente respinto la relativa domanda sottopostale dalla ricorrente il 6 marzo 1978.

E. 3

a) Il Tribunale federale, giudicando in materia di imposte federali, ha stabilito, appoggiandosi alla dottrina, che la revisione di una tassazione divenuta definitiva è ammissibile, anche in assenza di espressa disposizione di legge, quando la detta tassazione è stata eseguita in violazione di prescrizioni essenziali di procedura, quando l'autorità fiscale non ha tenuto conto di fatti importanti che risultavano dagli atti, o quando il contribuente allega fatti o produce mezzi di prova nuovi e rilevanti che non aveva potuto fornire nel corso della procedura ordinaria (DTF 103 Ib 88 consid. 1; DTF 98 Ia 572 /573 consid. 5b; DTF 75 I 310 /311; DTF 74 I 406 consid. 3; ASA 43, 251; 34, 150; KÄNZIG, Wehrsteuer, ad art. 126, n. 8, pag. 604; Ergänzungsband, ad art. 126, n. 8, pag. 249; MASSHARDT/GENDRE, ad art. 111, n. 11/12; GRISEL, Droit administratif suisse, pag. 215). Secondo la giurisprudenza, la detta revisione di tassazioni passate in giudicato è operata applicando per analogia gli art. 136 e 137 OG (ASA 34, 150 consid. 2; MASSHARDT/GENDRE, ibidem, n. 11, pag. 344; KÄNZIG, Ergänzungsband, pag. 249; cfr. anche DTF 103 Ib 89 consid. 2 ove la questione relativa ad un'applicazione analogica in materia di tributi federali dell' art. 66 PA è rimasta indecisa). Nel contempo, il Tribunale federale ha però precisato che l'istituto BGE 105 Ib 245 S. 252 della revisione non è dato per riparare ad un errore di diritto o per avvalersi di una nuova tesi giuridica e nemmeno per ottenere una nuova valutazione di circostanze già note al momento della decisione; neppure una modificazione intervenuta nella prassi o nella giurisprudenza e l'adduzione di fatti che si sarebbero potuti invocare già nella procedura di reclamo o di ricorso, giustificano di far

luogo ad un'eventuale revisione. Ciò significa in altre parole che la revisione di una tassazione definitiva non può essere domandata per motivi che il richiedente, usando della diligenza che potevasi da lui ragionevolmente pretendere, sarebbe stato in grado di far valere nella procedura ricorsuale ordinaria. Per quanto concerne la violazione delle norme essenziali di procedura, giova poi rilevare che, se si eccettua il caso - che nessuno pretende qui verificarsi - in cui la gravità del vizio è tale da rendere nulla la decisione e la relativa notifica, e da impedire pertanto ch'essa acquisti forza di cosa giudicata (cfr. GRISEL, op.cit., pag. 202 segg.), per costituire motivo di revisione il difetto procedurale deve aver avuto la conseguenza, per la sua natura o il modo o il contenuto della notificazione, di privare l'interessato della possibilità di far capo ai rimedi ordinari di diritto, o quantomeno di distoglierlo dal farne uso. Decidere altrimenti, ed ammettere automaticamente la revisione in caso di violazione di norme essenziali di procedura, significherebbe abolire ogni distinzione tra i mezzi ordinari d'impugnazione ed il rimedio straordinario della revisione, e compromettere in modo intollerabile le esigenze della sicurezza del diritto. Il Tribunale federale l'ha più volte rilevato in modo del tutto generale, sottolineando che, per sua natura, il rimedio straordinario non può supplire all'omissione imputabile all'avente diritto della tempestiva impugnazione ordinaria (DTF 103 Ib 89 /90 consid. 3; DTF 98 Ia 572 /573 consid. 5b; DTF 77 I 241 /242 consid. 2; ASA 43, 251; 34, 152 consid. 5-6; sentenza 28 settembre 1977 in re M., apparsa nella Rivista tributaria ticinese (RTT) 1978, 87 segg., consid. 1a e 3a; KÄNZIG, Ergänzungsband, ad art. 126, n. 8, pag. 249; GRISEL, op.cit., pag. 215; IMBODEN/RHINOW, op.cit., n. 43, pag. 265, IV/c; HAESLER, Die Revision rechtskräftiger Steuerverfügungen zugunsten des Steuerpflichtigen, ZBl 62/1961, 121 segg., in part. 123/125; GRÜNINGER/STUDER, Kommentar zum Basler Steuergesetz, ediz. 1970, al § 21, pag. 121). b) Come già osservato dal Tribunale federale, il legislatore ticinese è uno dei pochi che ha codificato, fra i motivi di revisione, anche quello della BGE 105 Ib 245 S. 253 violazione di disposizioni essenziali di procedura, traducendo così nel testo della legge una massima giurisprudenziale dettata dallo stesso Tribunale federale (art. 56 lett. a della cessata legge di procedura tributaria del 23 novembre 1953, in vigore sino al 31 dicembre 1976; art. 196 cpv. 1 lett. b della nuova LT; RTT 1978, 89 b). Nella nuova legge del 1976, il legislatore cantonale ha poi codificato un ulteriore principio generale insito nella natura stessa del rimedio straordinario e comunque già applicabile sotto l'impero del cessato ordinamento, indicando espressamente che la detta revisione "è esclusa se il motivo avrebbe già potuto essere fatto valere nella procedura ordinaria, qualora si avesse avuto la diligenza che si poteva ragionevolmente esigere" (art. 196 cpv. 2 LT; RTT 1978, 91 b). Fra i vizi di procedura che danno luogo a revisione possono essere menzionati, in base alla prassi della CDT, la mancata audizione del contribuente che ne ha fatto richiesta, la tassazione d'ufficio non preceduta da una diffida per la produzione della dichiarazione, degli atti indispensabili per la formulazione della tassazione e neppure da un qualsiasi atto inteso a conseguire un accertamento indiziario, la tassazione d'ufficio eseguita disattendendo le norme previste dall'art. 173 LT e, soprattutto, per ciò che qui interessa, l'assenza di motivazione o la motivazione erronea della tassazione, nella misura in cui la lacuna può aver ingenerato nel contribuente un errore sul diritto applicabile o sui fatti presi in considerazione (cfr. BOTTOLI, op.cit., pagg. 142/143). c) Nel caso in esame, la sussistenza d'un motivo di revisione che la contribuente non poteva ragionevolmente invocare nella normale procedura di reclamo e di ricorso può essere ammessa senza difficoltà. Come s'è visto al considerando precedente, la tassazione 23 dicembre 1977 era insufficientemente motivata ed era quindi inficiata da un vizio procedurale a norma di

giurisprudenza e dell'art. 196 cpv. 1 lett. b LT. La semplice motivazione in codice fornita dall'autorità fiscale non ha permesso infatti alla ricorrente di accertare immediatamente la portata della decisione e di concretamente valutare la maggiorazione dell'aliquota (e quindi dell'imposta), ma ha invece provocato in essa una sicura confusione in punto ai fattori imponibili ed in particolare agli elementi posti dal fisco a fondamento della tassazione. Malgrado l'attenzione e la diligenza che le circostanze imponevano, non si poteva quindi ragionevolmente esigere che la ricorrente, poco pratica di questioni giuridiche e fiscali, facesse BGE 105 Ib 245 S. 254 immediatamente capo al rimedio del reclamo onde denunciare, oltre l'infondatezza materiale della tassazione (peraltro ammessa dall'ACC nelle osservazioni di risposta), anche il vizio procedurale che la inficiava. Le carenze della motivazione sono state quindi determinanti nel concreto caso, poiché non hanno consentito alla ricorrente di far uso subito e con efficacia dei mezzi d'impugnazione previsti dalla legge. Certo, il rimedio straordinario della revisione non può supplire - come s'è visto sopra - alla tempestiva impugnazione ordinaria; tuttavia, tale omissione non è affatto imputabile nel concreto caso all'avente diritto, e se la ricorrente ha fors'anche fatto prova d'una certa negligenza, quest'ultima è comunque soggettivamente scusabile. Se ne deve concludere che, proteggendo il giudizio negativo dell'ACC, la CDT ha violato, da un lato, il diritto federale, o meglio i principi stabiliti dalla giurisprudenza in merito alla revisione di tassazioni cresciute in giudicato, e, dall'altro, in modo manifesto, il diritto cantonale, cadendo per questo rispetto nell'arbitrio (cfr. DTF 102 Ia 4). Considerato infatti che, in materia di revisione per vizio procedurale d'una decisione fiscale divenuta definitiva, l'ordinamento giuridico e la prassi cantonale sono sostanzialmente identici a quelli federali, le stesse ragioni che rendono illegittima la decisione della CDT con riferimento all'imposta federale, la fanno apparire altrettanto insostenibile, e quindi arbitraria, anche per quel che attiene all'imposta cantonale (cfr. DTF 104 Ib 408 e rif.). Accogliendo il gravame 30 settembre 1978 della ricorrente, l'impugnata sentenza della CDT deve pertanto essere annullata sotto il duplice aspetto dell'IDN 19o periodo e dell'IC 1977/1978. La competente autorità cantonale dovrà quindi emanare una nuova decisione conforme ai considerandi dell'istanza federale (cfr. art. 114 cpv. 2 OG e, risp., DTF 103 Ia 230). Dispositiv Il Tribunale federale pronuncia: 1. In quanto ricorso di diritto amministrativo, il gravame e accolto e la sentenza impugnata è annullata. La causa è rinviata per nuova decisione all'Amministrazione cantonale delle contribuzioni. 2. In quanto ricorso di diritto pubblico, il gravame è accolto e la sentenza impugnata è annullata.

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