

BGer 2C_21/2017 vom 2. August 2017

Bundesgericht, 2017-08-02, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_21_2017

FR: TF 2C_21/2017 du 2 août 2017

IT: TF 2C_21/2017 del 2 agosto 2017

Erwägungen

E. 1.1

Il giudizio impugnato, che tratta dell'imposta federale diretta e dell'imposta cantonale 2006 (DTF 135 II 260 consid. 1.3.2 pag. 263 seg.), giustifica la congiunzione dei due incarti aperti con l'inoltro del ricorso in merito a tali tributi.

E. 1.2

L'impugnativa è stata presentata nei termini dai destinatari del giudizio contestato (art. 46 cpv. 1 lett. c in relazione con l' art. 100 cpv. 1 LTF), con interesse al suo annullamento (art. 89 cpv. 1 LTF), ed è pertanto di principio ammissibile quale ricorso in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF (al riguardo, cfr. anche l' art. 146 LIFD e l'art. 73 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni del 14 dicembre 1990 [LAID; RS 642.14]).

E. 2.1

Il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto federale (art. 106 cpv. 1 LTF); nondimeno, tenuto conto dell'onere di allegazione e motivazione posto dalla legge (art. 42 cpv. 1 e 2 LTF), si confronta di regola solo con le censure sollevate. Occorre pertanto spiegare in cosa consiste la lesione del diritto e su quali punti il giudizio contestato viene impugnato (DTF 134 II 244 consid. 2.1 pag. 245 seg.). Rispettate le condizioni che prescrive l' art. 42 cpv. 2 LTF , il Tribunale federale applica comunque il diritto federale d'ufficio (art. 106 cpv. 1 LTF) e può accogliere o respingere un ricorso anche per motivi diversi da quelli invocati o su cui si è fondata l'autorità precedente (DTF 133 II 249 consid. 1.4.1 pag. 254). Esigenze più severe valgono poi in relazione alla violazione di diritti fondamentali; simili critiche sono in effetti trattate solo se sono motivate in modo chiaro, circostanziato ed esaustivo (art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 133 II 249 consid. 1.4.2 pag. 254).

E. 2.2

Per quanto riguarda i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento giuridico sull'accertamento svolto dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Esso può scostarsene se è stato eseguito in violazione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF o in modo manifestamente inesatto, ovvero arbitrario, profilo sotto il quale viene esaminato anche l'apprezzamento delle prove (DTF 136 III 552 consid. 4.2 pag. 560). L'eliminazione del vizio deve inoltre poter influire in maniera determinante sull'esito della causa, aspetto che, insieme a quello dell'eventuale arbitrio, compete al ricorrente sostanziare (art. 97 cpv. 1 LTF). A meno che non ne dia motivo la decisione impugnata, il Tribunale federale non tiene infine conto di fatti o mezzi di prova nuovi, i quali non possono in ogni caso essere posteriori al giudizio impugnato (art. 99 cpv. 1 LTF ; DTF 133 IV 343 consid. 2.1 pag. 343 seg.).

E. 2.3

Come indicato anche nel seguito, le critiche formulate dagli insorgenti rispettano solo in parte i requisiti indicati. Nella misura in cui li disattendono, esse sfuggono a un esame del Tribunale federale. Dato che l'esposizione contenuta nei p.ti 1-13 del ricorso non può essere presa in considerazione a tale scopo e che - come vedremo - pure la parte "in diritto", nella quale sono esposte le "censure ricorsuali", non contiene nessuna critica che ne dimostri un accertamento arbitrario o altrimenti lesivo della Costituzione federale, i fatti che emergono dalla querelata sentenza vincolano inoltre il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF ; DTF 134 II 244 consid. 2.2 pag. 246; CLAUDE-EMMANUEL DUBEY, La procédure de recours devant le Tribunal fédéral, in François Bellanger/Thierry Tanquerel [ed.], Le contentieux administratif, 2013, 137 segg., 159 segg.). In effetti, dimostrate non sono neanche le condizioni per produrre nuove prove (art. 99 cpv. 1 LTF).

E. 3.1

Pronunciandosi sul ricorso davanti ad essa interposto la Camera di diritto tributario ha riassunto i termini della contesa in questo modo:

"Nella fattispecie, il diritto di tassare il periodo fiscale 2006 si sarebbe prescritto il 31 dicembre 2011. L'Ufficio di tassazione ritiene, tuttavia, di aver interrotto la prescrizione con la concessione della proroga per la presentazione della dichiarazione d'imposta, la quale avrebbe fatto decorrere un nuovo termine di prescrizione ai sensi degli artt. 193 LT e 120 LIFD. La prescrizione sarebbe anche stata interrotta, secondo la tesi dell'autorità, da una e-mail 4.8.2008 di G._____ - dello Studio C._____ - in risposta ad una richiesta di informazioni per via telefonica compiuta dall'UT di Z._____, tesa all'accertamento di elementi imponibili della CE D._____ di cui è parte anche la CE E._____".

E. 3.2

Richiamata la giurisprudenza relativa agli art. 120 LIFD e 193 della legge tributaria ticinese del 21 giugno 1994 (LT/TI; RL/TI 10.2.1.1) e preso atto del fatto che la decisione di tassazione è giunta oltre il termine di cinque anni previsto da queste norme, essa ha quindi rilevato che la prescrizione non era intervenuta, poiché il termine in questione era stato validamente interrotto.

E. 3.2.1

Rammentato come l'Ufficio di tassazione di Y._____ sostenesse che la prescrizione del diritto di tassare i ricorrenti sia stata interrotta dalle richieste di collaborazione indirizzate dall'Ufficio di tassazione di Z._____ allo Studio C._____ in relazione all'imposizione della CE D._____, e che a comprova di ciò veniva prodotta una e-mail di risposta pervenuta al fisco da G._____, attivo presso la fiduciaria citata, ha in effetti indicato che:

in via di principio, per interrompere la prescrizione prevista dagli art. 120 cpv. 1 LIFD e 193 cpv. 1 LT/TI basta un'e-mail;

nel 2006, ovvero nel periodo fiscale in discussione, i ricorrenti facevano parte della CE E._____ e, attraverso quest'ultima, anche della CE D._____ (in relazione alla quale è stata scritta l'e-mail);

assodato come gli elementi di pertinenza della CE D._____ andassero imposti ai singoli membri della CE (art. 10 cpv. 1 LIFD e art. 9 cpv. 1 LT/TI), l'atto compiuto dall'Ufficio di

tassazione di Z._____ ha valenza anche per la tassazione dei qui contribuenti;

la specificità ticinese, vigente sino al 1° gennaio 2013, voleva che fosse l'Ufficio di tassazione del luogo a cui apparteneva economicamente, rispettivamente in cui si trovava la sede o l'amministrazione, ad essere competente per l'accertamento dei dati fiscali della CE, ma le informazioni raccolte dall'Ufficio di tassazione di Z._____ servivano poi per l'imposizione dei qui contribuenti, da parte dell'Ufficio di tassazione di Y._____, essendo gli stessi domiciliati a V._____.

E. 3.2.2

In merito all'ulteriore argomentazione, secondo cui lo Studio C._____ rispettivamente G._____ non li rappresentava, la Corte cantonale ha quindi aggiunto che:

la dichiarazione d'imposta dei ricorrenti per il periodo fiscale 2006 contiene (in più parti) la dicitura "per info complementari, rivolgersi a Studio C._____";

G._____ ha scritto al fisco l'e-mail del 4 agosto 2008 in nome dello Studio C._____;

avendo G._____ dato seguito, con scritto di posta elettronica, alle richieste di informazioni formulate dall'Ufficio di tassazione di Z._____ per gli anni 2004-2006, il fisco poteva concludere in buona fede che il fiduciario in questione fosse abilitato, in nome e per conto della fiduciaria per cui lavorava e persona giuridica designata dai contribuenti come rappresentante, a trasmettere informazioni rilevanti anche per loro;

sulla base di una valutazione d'insieme, va in altri termini riconosciuta la buona fede dell'Ufficio di tassazione che ha semplicemente contattato lo Studio C._____, come indicato dai contribuenti stessi, ed ha trovato come interlocutore G._____.

I. Imposta federale diretta

E. 4

Il diritto di tassare si prescrive, in ogni caso, in 15 anni dalla fine del periodo fiscale.

E. 4.1

Oggetto principale del contendere è la questione a sapere se il diritto del fisco ticinese di tassare i ricorrenti in relazione al periodo fiscale 2006 è o meno prescritto. Per quanto riguarda l'imposta federale diretta, determinante è al riguardo l' art. 120 LIFD , che recita:

Art. 120 Prescrizione del diritto di tassare

1 Il diritto di tassare si prescrive in cinque anni dalla fine del periodo fiscale. Sono salvi gli articoli 152 e 184.

2 La prescrizione non decorre o è sospesa:

a) durante una procedura di reclamo, di ricorso o di revisione;

b) fino a quando il credito fiscale è assicurato da garanzie o fruisce di una dilazione di pagamento;

c) fino a quando né il contribuente, né il corresponsabile dell'imposta hanno domicilio o dimora fiscale in Svizzera.

3 Un nuovo termine di prescrizione decorre con:

- a) ogni atto ufficiale inteso all'accertamento o alla riscossione del credito fiscale, comunicato al contribuente o al corresponsabile dell'imposta;
- b) ogni riconoscimento esplicito del debito fiscale da parte del contribuente o del corresponsabile dell'imposta;
- c) la presentazione di una domanda di condono;
- d) il promovimento di un'azione penale per sottrazione consumata d'imposta o per delitto fiscale.

E. 4.2

Secondo i vincolanti accertamenti contenuti nel giudizio impugnato (art. 105 cpv. 1 LTF), l'e-mail cui rinvia più volte la Corte cantonale aveva invece il seguente tenore:

Oggetto: D._____ - 4428863 - spese via uuu

Egregio signor I._____,

come da accordo telefonico le invio i conteggi spese per gli anni 2004-2006. Riassumendo le spese di gestione/manutenzione da prendere in considerazioni sarebbero le seguenti:

anno 2004: CHF 16'344.-

anno 2005: CHF 19'712.-

anno 2006: CHF 27'619.- (Le spese effettive sarebbero di CHF 37'619.-- ma coperte per CHF 10'000,- da un rimborso assicurativo).

In attesa di un suo riscontro la saluto cordialmente

G._____

E. 5

In primo luogo, i ricorrenti sostengono che una comunicazione di un privato, quale è l'e-mail inviata al fisco da G._____ il 4 agosto 2008, non può costituire un atto ufficiale ai sensi dell'art. 120 cpv. 3 lett. a) LIFD.

Come risulta dal testo della stessa, l'e-mail in questione - che si riferisce ai periodi 2004-2006 - non dà tuttavia soltanto conto di una comunicazione al fisco da parte di un privato, ma prova anche il fatto che a monte di tale comunicazione vi era una precisa richiesta di ulteriore documentazione del fisco medesimo. Ritenuto che tra gli atti che ricadono sotto l' art. 120 cpv. 3 lett. a LIFD rientrano proprio anche richieste di documentazione come quella in esame, formulata verso l'esterno dall'autorità competente al fine di giungere a fissare l'ammontare preciso del debito del contribuente nei confronti del fisco, la prima critica presentata contro il giudizio impugnato è quindi infondata (sentenze 2C_458/2011 del 2 aprile 2012 consid. 2.1 e 2C_349/2009 del 16 novembre 2009 consid. 3.1 dalla quale risulta pure che non occorre che l'atto ufficiale giusta l' art. 120 cpv. 3 lett. a LIFD venga presentato in forma scritta; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch [editori], Kommentar DBG, 3a ed. 2017, n. 46 ad art. 120 LIFD ; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3a ed. 2016, n. 15 ad art. 120; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, n. 33 ad art. 120 LIFD).

E. 6

In secondo luogo, gli insorgenti rilevano che, in applicazione del diritto tributario ticinese previgente, una comunione ereditaria costituiva una realtà procedurale a sé stante e non era quindi lecito concludere, come fatto dalla Corte cantonale, che l'atto compiuto dall'Ufficio di tassazione di Z. _____ ha valenza anche per la loro imposizione. Dal profilo dell'accertamento dei fatti, ritengono nel contempo arbitrario sostenere che i contatti intercorsi tra G. _____ e l'Ufficio di tassazione di Z. _____ potessero riferirsi allo specifico credito fiscale vantato nei loro confronti, poiché il modulo 20, relativo agli eredi fu D. _____, nemmeno rientrava negli atti della dichiarazione fiscale che hanno compilato.

E. 6.1

In relazione al primo aspetto, con la Corte cantonale occorre ricordare ai ricorrenti che giusta l' art. 10 cpv. 1 LIFD il reddito delle comunioni ereditarie è aggiunto a quello dei singoli eredi. Prive di personalità giuridica propria, esse non sono soggetti fiscali indipendenti, bensì fiscalmente trasparenti (sentenze 2C_123/2014 del 30 settembre 2015 consid. 10.1 e 2C_46/2008 del 18 dicembre 2008 consid. 2.3.1, con ulteriori rinvii a giurisprudenza e dottrina).

Dal profilo dell'imposta federale diretta, il ragionamento contenuto nel giudizio impugnato, secondo cui le informazioni raccolte dall'Ufficio di tassazione di Z. _____ servivano in definitiva per l'imposizione dei qui contribuenti, non presta pertanto in fianco a critica alcuna.

E. 6.2

In relazione al secondo aspetto sollevato, che attiene alla produzione di uno specifico documento quindi all'accertamento dei fatti, occorre invece rilevare che l'impugnativa non dimostra né l'arbitrio né il sussistere delle ulteriori condizioni previste dall' art. 97 cpv. 1 LTF (precedente consid. 2). Anche sulla necessità di eliminare il vizio denunciato, i ricorrenti non spendono in effetti parola.

Sia come sia, l'aspetto sollevato con la censura non appare per nulla determinante ai fini del contendere. Che, per il tramite della partecipazione alla comunione ereditaria E. _____, i ricorrenti partecipassero anche alla comunione ereditaria D. _____, non viene in effetti contestato. Così stando le cose, ed a prescindere da quanto prodotto con la dichiarazione di tassazione, anche tale partecipazione doveva di conseguenza essere presa in considerazione per definire il loro debito nei confronti del fisco (art. 10 cpv. 1 LIFD).

E. 7

In terzo luogo, i contribuenti fanno notare che l' art. 120 LIFD esige che gli atti ufficiali vengano comunicati "al contribuente o al corresponsabile dell'imposta", ciò che nella fattispecie non sarebbe avvenuto. Anche questa critica non può tuttavia essere condivisa.

E. 7.1

Come già rilevato, tra gli atti che ricadono sotto l' art. 120 cpv. 3 lett. a LIFD rientrano chiaramente anche richieste di documentazione come quella in esame, che è stata formulata verso l'esterno nell'ambito di una procedura d'istruzione prevista dalla legge e che il fisco gestiva e portava avanti al fine di fissare l'ammontare del debito preciso del contribuente (ISABELLE ALTHAUS-HOURIET, in: Noël/Aubry Girardin [editori], Commentaire LIFD, 2a ed. 2017, n. 12 segg. ad art. 123; MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht - Direkte Steuern, 2008, pag. 110 segg.).

E. 7.2

Agendo in tal senso - e quindi contattando lo Studio C._____, come dimostra l'e-mail di risposta di quest'ultimo (precedente consid. 5) - l'autorità fiscale si è inoltre attenuta a quanto riportato nella dichiarazione d'imposta. Secondo i fatti accertati nel giudizio impugnato, che vincolano il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF), sono in effetti stati proprio i contribuenti ad avere indicato - per ben tre volte - che ulteriori informazioni atte a stabilire quanto da loro dovuto al fisco potessero essere ottenute non già contattandoli direttamente, bensì rivolgendosi allo Studio C._____ [...]. Di conseguenza, essi non possono ora prevalersi di tale aspetto per tentare di sostenere che le condizioni per applicare l' art. 120 cpv. 3 lett. a LIFD non sarebbero date. Al di là del fatto che i ricorrenti avessero o meno designato lo Studio C._____ quale rappresentante, risulta infatti accertato che essi avevano autorizzato il fisco a chiedere informazioni a detta società in luogo di rivolgersi direttamente a loro di modo che, una volta provato che l'autorità ha proceduto in tal senso per stabilire l'ammontare del debito fiscale ed emettere infine la tassazione, l'art. 120 cpv. 3 lett. a LIFD non può essere considerato violato.

II. Imposte cantonali

E. 8

Il quadro legale delineato dall' art. 120 cpv. 1 e 3 LIFD corrisponde a quello previsto dall'art. 193 cpv. 1 e 4 LT/TI, ragione per la quale, anche per l'imposta cantonale può essere fatto rinvio a quanto osservato in merito in materia di imposta federale diretta.

Per quanto, in relazione alla questione della tassazione delle comunioni ereditarie, i ricorrenti si richiamano ancora all'art. 9 cpv. 2 (recte 3) vLT/TI, abrogato il 1° gennaio 2013 e il cui testo è riportato a pag. 9 della querelata pronuncia, la loro critica va invece respinta già solo perché non si confronta minimamente - contravvenendo così all'obbligo prescritto dall' art. 42 cpv. 2 LTF - con il considerando 3.2 del giudizio impugnato, nel quale la Corte cantonale si sofferma puntualmente su quella che era una particolarità del diritto ticinese, che è stata nel frattempo abbandonata (DTF 140 III 115 consid. 2 pag. 116; 86 consid. 2 pag. 88; 134 II 244 consid. 2.1 e 2.3 pag. 245 seg.). Dall'argomentazione della Corte cantonale risulta ad ogni modo che le comunioni ereditarie alle quali partecipavano i qui insorgenti non rientravano affatto nel campo di applicazione dell'art. 9 cpv. 3 vLT/TI, e quindi sono state tassate in base all'art. 9 cpv. 1 LT/TI, di tenore sostanzialmente analogo dell' art. 10 cpv. 1 LIFD .

Il ricorso interposto - con cui vengono in ogni caso formulate critiche e conclusioni valide sia per l'imposta federale diretta che per le imposte cantonali, senza procedere a ulteriori distinzioni - va così respinto anche con riferimento alle imposte cantonali.

III. Spese e ripetibili

E. 9

In base ad una lecita (parziale) sostituzione dei motivi indicati dalla Corte cantonale (precedente consid. 2.1), il ricorso dev'essere quindi integralmente respinto, poiché infondato. Le spese giudiziarie seguono la soccombenza e vengono poste a carico dei ricorrenti, in solido (art. 66 cpv. 1 e 5 LTF). Non si assegnano ripetibili (art. 68 cpv. 3 LTF).

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