

TI_GERICHTE 80.1996.72 vom 10. Mai 1996

TI Tribunale d'appello, 1996-05-10, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1996.72_d19960510

FR: TI_GERICHTE 80.1996.72 du 10 mai 1996

IT: TI_GERICHTE 80.1996.72 del 10 maggio 1996

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Erwägungen

E. 1

Nella dichiarazione fiscale 1993/94, _____ e _____ dichiaravano i seguenti redditi: • reddito del lavoro della moglie: fr. 6'578.– nel 1991; • reddito aziendale del marito: fr. 24'000.– nel 1991 e fr. 39'000.– nel 1992. L' Ufficio di tassazione di _____, con decisione dell'8 maggio 1995, notificava loro la tassazione IC/IFD 1993-94, nella quale imponeva un reddito aziendale di fr. 60'000.– in media annua. Il reddito imponibile ammontava pertanto a fr. 41'468.– per l'IC ed a fr. 44'168.– per l'IFD (importi rettificati poi, rispettivamente, in fr. 38'168.– e fr. 40'868.–, con decisione dell'11 dicembre 1995). Non impugnata nel termine di trenta giorni, la tassazione passava in giudicato.

E. 2

Con istanza del 12 dicembre 1995, _____ domandava all' Ufficio di tassazione la revisione della tassazione IC/IFD 1993-94, lamentando di dover pagare imposte su un reddito mai conseguito. Spiegava di avere intrapreso un'attività indipendente solo nel 1990, investendovi un certo capitale, e di avere subito tuttavia le conseguenze della crisi, giungendo a dover licenziare i dipendenti assunti. L' Ufficio di tassazione respingeva l'istanza con decisione del 12 febbraio 1996, sottolineando come l'istante non avesse invocato nessuno dei motivi di revisione previsti dalle leggi applicabili. Un reclamo del contribuente veniva respinto con decisione del 13 marzo 1996.

E. 3

Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, _____ postula la revisione della tassazione IC/IFD 1993-94, adducendo di avere dichiarato gli importi effettivamente conseguiti. Ammette che sono stati insufficienti a far fronte alle spese sostenute, ma spiega di avere beneficiato di aiuti finanziari di parenti.

E. 4.1

Con l'entrata in vigore della nuova legge tributaria, il 1° gennaio 1995, la legge tributaria del 28 settembre 1976 è stata abrogata (art. 324 cpv. 1 LT 1994), anche se rimane applicabile alle tassazioni riferite ai periodi fiscali precedenti l'entrata in vigore della nuova legge, con riserva peraltro delle disposizioni transitorie (art. 324 cpv. 2 LT 1994). L'unica disposizione transitoria in materia di revisione prevede che alla revisione delle decisioni già cresciute in giudicato al momento dell'entrata in vigore della nuova legge si applichino i termini del diritto precedente (art. 318 cpv. 1 LT 1994); ne consegue che a tutte le domande

di re-visione presentate dopo l'entrata in vigore della nuova legge è applicabile la procedura prevista da quest'ultima, indipendente-mente dal fatto che la decisione, oggetto della richiesta di re-visione, sia o meno cresciuta in giudicato in regime di vecchio di-ritto (Rapporto di maggioranza della Commissione speciale in materia tributaria sul messaggio 13 ottobre 1993 concernente il progetto di nuova legge tributaria, n. 4169 R1 del 26 aprile 1994, p. 67).

E. 4.2

La nuova legge federale sull'imposta federale diretta, da parte sua, si limita a stabilire che «è abrogato il decreto del Consiglio federale del 9 dicembre 1940 concernente la riscossione di un'imposta federale diretta» (art. 201 LIFD), senza che una norma transitoria riservi l'applicazione del diritto previgente alle tassazioni cresciute in giudicato prima del 1° gennaio 1995, data scelta dal Consiglio federale, incaricato dall'art. 221 cpv. 2 LIFD di determinare l'entrata in vigore della nuova legge. Nel diritto amministrativo, d'altronde, vige il principio per cui in materia procedurale si applicano a tutte le questioni pendenti le nuove norme nel procedimento dinanzi all'autorità adita, a prescindere dal fatto che la fattispecie si sia realizzata prima o dopo l'entrata in vigore della nuova legge (Imboden/Rhinow , Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, VI ediz., Basilea 1986, p. 106; Knapp , Grundlagen des Verwaltungsrechts, Basilea 1992, vol. I, p. 127; Moor , Droit administratif, vol. I, II ediz., Berna 1994, p. 171; DTF 113 Ia 412; inoltre CDT n. 80.95.00099 del 28 agosto 1995 in re N. e L. R. v. anche StE 1995 B 110 n. 5).

E. 4.3

Ne consegue che alla fattispecie in esame sono applicabili le norme sulla revisione contenute, rispettivamente, nella legge tri-butaria del 1994 e nella legge federale sull'imposta federale di-retta del 1990. Si vuole comunque precisare che, se anche si applicassero le disposizioni contenute nella legislazione abroga-ta, la decisione nel caso in questione non muterebbe, giacché la sola rilevante differenza fra le due normative è rappresentata dal nuovo motivo di revisione costituito dai crimini o delitti che hanno influito sulla decisione o sulla sentenza (CDT n. _____ del 13 febbraio 1996 in re G.Z.).

E. 5.1

Sia in materia di imposta federale diretta sia in materia di impo-sta cantonale, sono tre i motivi di revisione, a vantaggio del contribuente, di una decisione o sentenza cresciuta in giudicato: a) la scoperta di fatti rilevanti o mezzi di prova decisivi; b) la mancata considerazione, da parte dell'autorità giudicante, di fatti rilevanti o di mezzi di prova decisivi, che conosceva o doveva conoscere, oppure un'altra violazione di principi es-senziali della procedura; c) il fatto che un crimine o un delitto abbia influito sulla decisio-ne o sulla sentenza. (art. 232 cpv. 1 LT 1994, art. 147 cpv. 1 LIFD).

E. 5.2

Come già l'abrogata legge tributaria del 1976, entrambe le legi-slazioni in esame escludono poi la revisione se l'istante, ove avesse usato la diligenza che da lui poteva essere ragionevol-mente pretesa, avrebbe potuto far valere già nel corso della procedura ordinaria il motivo di revisione invocato (art. 232 cpv. 2 LT 1994, art. 147 cpv. 2 LIFD). L'istituto della revisione non è dato, cioè, per addurre fatti che si sarebbero potuti invocare già nella procedura di reclamo o di ri-corso. Decidere altrimenti, ed ammettere automaticamente la revisione in caso di violazione di norme essenziali di procedura, significherebbe abolire

ogni distinzione tra mezzi d'impugnazione ordinari e il rimedio straordinario della revisione, che non può supplire a un'omissione imputabile allo stesso contribuente, che ha diritto di avvalersi dei rimedi ordinari (cfr. DTF 111 Ib 210; 105 Ib 252, cons. 3b; 103 Ib 89 s., cons. 3; 98 Ia 572 s., cons. 5 b; ASA 43 p. 251; 34 p. 152, cons. 5 e 6; RTT 1978 p. 87 s., cons. 1a e 3a; Imboden/Rhinow, *Verwaltungsrechtssprechung*, Basilea 1986, n. 43, p. 265, IVc; Haesler, *Die Revision rechtskräftiger Steuerverfügungen zugunsten des Steuerpflichtigen*, ZBl 62 p. 121 s.; Känzig/Behnisch, *Direkte Bundessteuer*, II ediz., vol. III, Basilea 1992, p. 362; AA.VV., *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, Berna 1991, p. 1111; Ri-chner/Frei/Weber/Brütsch, *Zürcher Steuergesetz - Kurzkomentar*, Zurigo 1994, p. 582; Agner/Jung/Steinmann, *Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer*, Zurigo 1995, p. 436). Di conseguenza, la revisione è esclusa, per esempio, nel caso dell'errore di dichiarazione, cioè quando, per trascuratezza del contribuente o del suo rappresentante, si è omesso di far valere nella procedura di tassazione o con i rimedi giuridici ordinari elementi di fatto essenziali, oppure nel caso in cui il contribuente avrebbe potuto scoprire subito l'errore di fatto o di diritto dell'autorità, controllando la tassazione notificatagli (Casanova, *Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide*, in ASA 61 pp. 450-451).

E. 5.3

Non mancano, tuttavia, casi in cui il Tribunale federale non si è attenuto strettamente al suddetto principio per cui la revisione è esclusa quando il contribuente, se avesse usato la diligenza che da lui poteva essere ragionevolmente pretesa, avrebbe potuto far valere già nel corso della procedura ordinaria il motivo di revisione invocato. È vero, peraltro, che, prima dell'entrata in vigore della LIFD, l'istituto della revisione, in materia di imposta federale diretta, non era previsto dalla legge, ma era disciplinato esclusivamente dalla giurisprudenza, che applicava per analogia gli art. 136 e 137 OG. Non mancano dunque decisioni con cui in anni lontani l'Alta Corte aveva ammesso la revisione in casi in cui l'autorità di tassazione si era fondata su constatazioni di fatto manifestamente inesatte o su motivazioni giuridiche manifestamente errate (DTF 74 I 407, 71 I 105, 70 I 170). In anni più recenti, pur confermando i motivi di revisione "classici", ha tuttavia ammesso che ad essi si può derogare eccezionalmente se l'esito della loro applicazione dovesse risultare scioccante ed in contrasto con il sentimento di giustizia (DTF 98 Ia 573). Deve poi essere menzionata una sentenza, relativa ad un caso ticinese, in cui il Tribunale federale ha ammesso che la insufficiente od errata motivazione di una decisione dell'autorità fiscale, oltre a costituire vizio di forma, è anche tale da giustificare una revisione. Ciò perché non permette al contribuente di accertare immediatamente la portata della decisione, ma provoca invece «una sicura confusione in punto ai fattori imponibili ed in particolare agli elementi posti dal fisco a fondamento della tassazione» (DTF 105 Ib 245). La dottrina fa giustamente notare come tale motivazione non sia coerente con i principi da sempre affermati dallo stesso Tribunale federale – ed ora codificati nella LIFD –, per il fatto che non si vede in cosa una insufficiente motivazione differisca da una mancata indicazione dei rimedi giuridici o da una notificazione viziata: si tratta comunque di un vizio di procedura cui si può porre rimedio nei termini di reclamo e di ricorso. La stessa giurisprudenza dell'Alta Corte esige, invece, in simili casi, che il destinatario della decisione si preoccupi in tempo ragionevole di entrare in possesso di tutti gli elementi necessari a tutelare i propri interessi (Casanova, *Heilt mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtigen offensichtliche Veranlassungsfehler?*, in: Gauch [a cura di], *L'image de l'homme en droit – Mélanges publiés par la faculté de droit à l'occasion du centenaire de l'Université de Fribourg*,

Friburgo 1990, p. 109). L'auto-re citato ritiene che i giudici federali sarebbero stati più coerenti con la propria giurisprudenza, se avessero impostato la motivazione sulle considerazioni contenute nella citata DTF 98 Ia 573, invece di affermare l'esistenza di un motivo di revisione "classico" (Casanova, Heilt mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtigen offensichtliche Veranlagungsfehler?, cit., p. 110).

E. 5.4

Va detto, d'altra parte, che vi sono anche autori che sostengono la necessità di ammettere una revisione, anche in presenza di una negligenza del contribuente, allorché l'autorità di tassazione ha commesso un errore manifesto (Henry Zwahlen già nel 1946, Arthur Graf nel 1953, Jürg Bosshart nel 1987). Una revisione "agevolata" sarebbe ammissibile alle condizioni seguenti (Casanova, Heilt mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtigen offensichtliche Veranlagungsfehler?, cit., pp. 121-122; Känzig/Behnisch, op. cit., pp. 366-367): – che il contribuente abbia adempiuto i propri obblighi procedurali nella procedura di tassazione (inoltre di una dichiarazione e dei relativi allegati); – che l'autorità fiscale sia incorsa in un errore manifesto ed essenziale; – che la differenza fra l'imposta dovuta secondo la legge e quella tassata sia rilevante; – che il contribuente renda credibile, nella procedura di revisione, l'errore nella tassazione, apportando i chiarimenti giuridici e fattuali necessari. Non sarebbero invece determinanti né la colpa del contribuente stesso né la circostanza che egli avrebbe potuto avvedersi dell'errore e servirsi di un rimedio giuridico ordinario, se avesse usato la diligenza che si poteva pretendere (Casanova, Heilt mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtigen offensichtliche Veranlagungsfehler?, cit., p. 118; Känzig/Behnisch, op. cit., p. 367).

E. 5.5

Una revisione "agevolata", nel senso descritto, è ammessa anche da tribunali cantonali, in materia di imposta cantonale (in particolare Ginevra, cfr. RDAF 38/1982 p. 135 ss., 45/1989 p. 42), ma anche per l'imposta federale diretta (sentenza del 1° dicembre 1989 della Commissione di ricorso in materia fiscale del Canton Friburgo, in RF 48/1993 p. 528 ss.). Una revisione per svista manifesta dell'autorità fiscale è, d'altronde, ammessa anche dalla giurisprudenza di questa Camera, che ha sottolineato come, nel caso della revisione per mancata considerazione da parte del fisco di un fatto che emergeva dall'incarto, sia insito nel motivo stesso di revisione che non solo l'autorità fiscale ma anche il contribuente medesimo siano incorsi in errore (RDAT II-1991 n. 20t p. 257; inoltre CDT n. 20/21/22 del 29 gennaio 1985 in re R.R.; CDT n. 425 dell'11 novembre 1986 in re P.R.).

E. 5.6

Dovendosi pronunciare sull'ammissibilità di una simile revisione "agevolata", alla luce delle nuove leggi fiscali in vigore dal 1° gennaio 1995, non si può trascurare il fatto che ora anche il legislatore federale ha codificato la regola secondo cui la revisione è esclusa quando il contribuente, se avesse usato la diligenza che da lui poteva essere ragionevolmente pretesa, avrebbe potuto far valere già nel corso della procedura ordinaria il motivo di revisione invocato (art. 147 cpv. 2 LIFD). Di fronte ad una norma contenuta in una legge federale, non sarebbe neppure possibile, infatti, richiamarsi a principi fondati sull'art. 4 Cost. fed. (principio della buona fede, divieto dell'abuso di diritto ecc.), per ammettere eccezionali deroghe ai rigorosi presupposti della revisione.

E. 6

Nella sua istanza all'autorità di tassazione, così come nel successivo reclamo e nel ricorso a questa Camera, il contribuente si limita a lamentare l'assoggettamento all'imposta su un reddito che non avrebbe mai percepito. Mai si pronuncia invece sulle ragioni per cui non ha contestato la tassazione nel termine di reclamo di trenta giorni, previsto dalla legge ed indicato in calce alla decisione notificatagli. Per questa ragione, l'Ufficio di tassazione ha respinto la domanda di revisione, non essendo mai stato fatto valere dal contribuente uno dei motivi in presenza dei quali un tale rimedio giuridico straordinario è ammesso. Solo dal verbale di un'udienza, che si è tenuta il 27 dicembre 1995 presso l'Ufficio di tassazione, si evince che il ricorrente ammette di avere regolarmente ricevuto la tassazione dell'8 maggio 1995, aggiungendo però di non avere interposto reclamo «per una svista, essendo in quel periodo molto occupato con il suo lavoro». In simili circostanze, è chiara l'intenzione del ricorrente di servirsi del rimedio straordinario della revisione come di una sorta di restituzione del termine di reclamo. Non ha bisogno di essere dimostrato, infatti, che, se un contribuente potesse rimettere in discussione una tassazione mezz'anno dopo l'intimazione, richiamandosi ad una semplice disattenzione, allora l'obiettivo della sicurezza giuridica che il legislatore vuole perseguire mediante la previsione di rigorosi termini di reclamo, decorsi i quali la tassazione passa in giudicato, sarebbe completamente vanificato. La circostanza che il ricorrente non faccia valere alcun motivo di revisione della tassazione, e che, d'altronde, nessuno di essi entri neppure in considerazione, basta ad escludere il riesame della decisione.

E. 7

Si vuole comunque sottolineare, a titolo abbondanziale, che, se anche si volesse ammettere un riesame nel merito della tassazione 1993-94, la decisione dovrebbe ugualmente essere confermata.

E. 7.1

Lo stesso ricorrente ammette, infatti, che il reddito dichiarato era «veramente molto basso». Se si pensa anche solo alle spese di sostentamento di una famiglia, il reddito indicato nella dichiarazione fiscale appare insufficiente e sproporzionato. L'autorità fiscale ha allora applicato l'art. 33 LT 1976, secondo cui il reddito di un contribuente deve corrispondere almeno al tenore di vita suo e delle persone al cui sostentamento provvede. Tocca al contribuente provare come egli abbia sopperito alle spese determinate dal suo tenore di vita facendo capo al consumo di redditi non imponibili o di sostanza (art. 33 cpv. 2 LT 1976). La rivalutazione del reddito dichiarato è stata inoltre resa possibile dalla ricostruzione della cifra d'affari, effettuata in base alla contabilità prodotta dallo stesso contribuente.

E. 7.2

Né conduce ad una diversa conclusione l'affermazione del ricorrente, secondo cui egli avrebbe beneficiato di prestiti di familiari, che avrebbe successivamente restituito senza pagamento di interessi. Sebbene egli asserisca che si tratta di aiuti che «evidentemente non risultano dalla dichiarazione delle imposte», tali debiti privati devono invece essere dichiarati. Dalla sostanza sono infatti deducibili, oltre ai debiti commercialmente comprovati (art. 57 lett. a LT 1976), gli altri debiti comprovati verso persone o enti che per il corrispondente credito soggiacciono all'imposta (art. 57 lett. b LT 1976); inoltre, dalla totalità dei proventi sono deducibili gli interessi maturati su debiti ammessi in deduzione (art. 31 cpv. 1 lett. a LT). A tale proposito, si ricordi che le norme concernenti l'onere di provare circostanze che diminuiscono l'onere fiscale o ne provocano la cessazione

appartengono ai diritti procedurali del contribuente e non agli obblighi (cfr. Zweifel , Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, in ASA 49 p. 520, in particolare p. 533 con riferimento all'elenco dei debiti; inoltre Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich , Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, II ediz., Berna 1983, num. 11-14 all'art. 72 StG ZH, p. 340). I diritti procedurali, a differenza degli obblighi, costituiscono una facoltà del contribuente, della quale l'autorità fiscale non può obbligarlo a fare uso, ma deve unicamente limitarsi ad avvertirlo che in caso di mancato uso del diritto procedurale in questione le circostanze che diminuiscono l'onere fiscale (debiti, interessi, spese di manutenzione, ecc.) non verranno prese in considerazione (cfr. Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich , num. 11-14 all'art. 72 StG ZH, p. 340 e giurisprudenza citata). Spettava allora al contribuente, al momento di redigere la dichiarazione fiscale, oppure ancora in sede di reclamo, entro i trenta giorni attribuitigli a tal fine dalla legge, comprovare regolarmente l'esistenza dei debiti contratti con i parenti e chiederne la deduzione. Se non lo ha fatto, non può imputare adesso all'autorità di tassazione le conseguenze di tale omissione.

E. 8

Il ricorso è pertanto chiaramente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT 1994 dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 200.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 280.– sono a carico del ricorrente. 3. Intimazione alle parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT 1994). Per l'IFD è ammesso il ricorso entro 30 giorni al Tribunale federale in Losanna (art. 146 LIFD). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il Presidente: Il Segretario:

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