

TI_GERICHTE 80.1998.273 vom 26. Februar 1999

TI Tribunale d'appello, 1999-02-26, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1998.273

FR: TI_GERICHTE 80.1998.273 du 26 février 1999

IT: TI_GERICHTE 80.1998.273 del 26 febbraio 1999

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Erwägungen

E. 2.1

Una volta che l'autorità di tassazione abbia proceduto alla tassazione d'ufficio, si tratta di stabilire quali rimedi giuridici siano a disposizione del contribuente. Anche a tale proposito, la nuova legge federale modifica la situazione preesistente.

E. 2.2.1

Vigente l'abrogato DIFD, infatti, si doveva distinguere fra due ipotesi: • nel caso in cui i fattori accertati d'ufficio fossero aumentati in misura superiore al 20% rispetto all'ultima tassazione definitiva, il contribuente aveva il diritto di postulare una verifica della tassazione d'ufficio, mediante reclamo o ricorso; la sola differenza rispetto all'impugnazione di una tassazione ordinaria era data dal fatto che il contribuente doveva provare l'inesattezza della valutazione intrapresa dall'autorità fiscale (inversione dell'onere probatorio); • se, invece, la variazione rispetto all'ultima tassazione era inferiore alla misura enunciata, il contribuente poteva soltanto far valere, con i rimedi giuridici, l'assenza dei presupposti per una tassazione d'ufficio (adempimento degli obblighi di collaborazione, mancata diffida, termine troppo breve, esistenza di una scusante) oppure un abuso del potere di apprezzamento (RF 44/1989 p. 435 = ASA 58 p. 670; Känzig/Behnisch , op. cit., n. 51 ad art. 92 DIFD, p. 187; cfr. CDT n. 264-65 del 6 dicembre 1993, in RDAT I-1994 p. 336; CDT n. 290 del 12 dicembre 1994 in RDAT I-1995 p. 348).

E. 2.2.2

Si noti che, secondo il Tribunale federale, la prova dell'inesattezza di una tassazione d'ufficio poteva essere offerta dal contribuente non solo nella procedura di reclamo, ma anche in quella di ricorso. Infatti, entrambi i rimedi giuridici erano caratterizzati dalla piena cognizione che spetta alle autorità che ne erano investite. Con la, pur tardiva, ripresa della collaborazione da parte del contribuente che si era dapprima lasciato tassare d'ufficio, l'autorità di reclamo o di ricorso poteva dunque servirsi degli stessi mezzi d'indagine che spettavano all'ufficio in sede di tassazione. Della circostanza che il contribuente non avesse ottemperato (tempestivamente) ai suoi obblighi di collaborazione si poteva tener conto in sede di attribuzione delle spese giudiziarie (RF 44/1989 p. 438; RDAT I-1994 p. 337).

E. 2.2.3

Dall'esame delle disposizioni che disciplinavano la tassazione d'ufficio e dalla giurisprudenza citata, la Camera di diritto tributario aveva fatto discendere la conseguenza che l'autorità di tassazione non poteva dichiarare irricevibile un reclamo contro una

tassazione d'ufficio, nel caso in cui il contribuente avesse contestato la valutazione effettuata senza peraltro produrre le prove dell'inesattezza dell'apprezzamento effettuato, proprio perché altrimenti sarebbe stata pregiudicata la facoltà di interporre ricorso e quindi di riprendere eventualmente la collaborazione precedentemente negata. Tale conclusione era dettata, da un lato, dall'assenza di una disposizione che consentisse all'autorità di reclamo di pronunciare l'irricevibilità del reclamo per mancata produzione di prove, e, dall'altro, dall'esplicita affermazione del Tribunale federale, secondo cui il contribuente poteva apportare la prova dell'inesattezza di una tassazione d'ufficio anche in sede di ricorso (RDAT I-1994 p. 336).

E. 2.3

Anche in relazione ai rimedi giuridici a disposizione del contribuente tassato d'ufficio la nuova legge si discosta da quella abrogata. Per l'art. 132 cpv. 3 LIFD, infatti, il contribuente può impugnare la tassazione operata d'ufficio soltanto con il motivo che essa è manifestamente inesatta; il reclamo deve essere motivato e indicare eventuali mezzi di prova.

E. 2.3.1

Come si vede, il legislatore ha rinunciato alla preclusione del diritto di reclamo prevista dall'art. 92 cpv. 1 DIFD, in considerazione dei dubbi circa la costituzionalità di tale disposizione; una analoga norma cantonale era già stata dichiarata incostituzionale e perciò inapplicabile dal Tribunale amministrativo del Canton Berna, a causa del suo carattere punitivo (cfr. Känzig/Behnisch , op. cit., n. 51 ad art. 92 DIFD, p. 188; Zweifel , op. cit., p. 134).

E. 2.3.2

La nuova legge pone peraltro due requisiti che la normativa previgente non conosceva: il contribuente deve contestare la "manifesta inesattezza" della tassazione ed il reclamo deve essere motivato. Secondo il Messaggio che accompagnava il disegno di legge del Consiglio federale del 1983, tale disciplina è ispirata alla legislazione di alcuni cantoni; il governo menziona espressamente, a titolo di esempi, l'art. 90 cpv. 3 della legge tributaria di Zurigo e l'art. 109 cpv. 3 di quella di San Gallo (cfr. Messaggio del Consiglio federale a sostegno delle leggi federali sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni e sull'imposta federale diretta, in FF 1983, vol. III, p. 133). Per valutare il significato e la portata del riferimento alla manifesta inesattezza della tassazione per apprezzamento, è dunque opportuno esaminare la giurisprudenza che si è sviluppata intorno alle disposizioni cantonali in questione (cfr. Zweifel , *Verfahrensgrundsätze und Veranlagungsverfahren*, in ASA 61 p. 437). Ebbene, nelle leggi cantonali che esigono dal contribuente la prova dell'inesattezza della tassazione d'ufficio, si è voluta così stabilire un'inversione dell'onere della prova (Weidmann/Grossmann/Zigerlig , *Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht*, 4a ediz., Berna 1987, pp. 130 e 254; Zweifel, *Die Sachverhaltsermittlung*, cit., p. 139; Richner/Frei/Weber/Brütsch, *Zürcher Steuergesetz - Kurzkomentar*, 2a ediz., Zurigo 1997, n. 10 ad § 90 LT-ZH, p. 647). Per contestare con successo una tassazione d'ufficio, occorre, in altri termini, che siano rimosse le condizioni che l'avevano determinata, cioè le difficoltà nell'indagine per l'autorità di tassazione o l'incertezza circa i fatti. È necessario, in particolare, che il contribuente ponga in essere gli atti di collaborazione trascurati in precedenza. Se tale esigenza è adempiuta, rinasce anche l'obbligo per l'autorità fiscale di effettuare indagini d'ufficio, nell'intento di ricostruire il

vero.

E. 2.3.3

Vi sono dunque due possibili sviluppi della situazione. • Se il contribuente apporta la prova dell'inesattezza dell'apprezzamento effettuato, la tassazione d'ufficio è annullata e deve esserne intrapresa una "ordinaria" (Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung, cit., p. 143). La tassazione d'ufficio apparirà infatti in ogni caso "manifestamente inesatta", se è stato possibile accertare la vera situazione di fatto, nell'ambito della procedura di reclamo (Zweifel, Verfahrensgrundsätze, op. cit., p. 437; Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung – Der Rechtsschutz nach StHG und DBG, Berna/Stoccarda/Vienna 1995, p. 144 s.). • Se la prova dell'inesattezza della tassazione non è stata portata, la tassazione d'ufficio rimane in linea di principio in vigore, mentre l'obbligo per l'autorità di tassazione di procedere ad indagini d'ufficio non rinasce. Ciò non toglie, tuttavia, che l'autorità di tassazione, facendo uso del proprio potere di apprezzamento, possa sottoporre ad una verifica la tassazione d'ufficio. Alla luce di una simile verifica, condotta sulla base degli atti, una tassazione per apprezzamento apparirà "manifestamente inesatta", quando la stima effettuata si sarà rivelata in contrasto coi fatti ed in particolare quando è evidente che essa si fonda su basi, su metodi o su strumenti di valutazione errati o comunque inconciliabili con la situazione del singolo caso (Zweifel, Verfahrensgrundsätze, op. cit., p. 437 s.; Meister, op. cit., p. 145).

E. 3.1

Venendo all'esame della fattispecie concreta, la ricorrente è stata sottoposta a tassazione d'ufficio il 7 luglio 1998, non avendo inoltrato la dichiarazione fiscale 1996 malgrado un richiamo, una diffida per lettera raccomandata e una multa disciplinare di fr. 100.- per inadempimento degli obblighi procedurali. In seguito, il 31 luglio 1998, ha interposto tempestivo reclamo alla stessa autorità, facendo presenti le difficoltà dovute all'assenza della contabile e chiedendo una proroga per la presentazione della dichiarazione debitamente corredata. L'autorità di tassazione le ha allora concesso una proroga di un mese e mezzo, fino al 15 settembre, per presentare la dichiarazione debitamente compilata e corredata o per chiedere di essere sentita, avvertendola che, in caso di ulteriore inosservanza degli obblighi procedurali, il reclamo sarebbe stato dichiarato irricevibile. Incomprensibile risulta a questo proposito lo scritto del 12 febbraio 1999 della ricorrente. Anche se si volesse considerare la sua lettera all'UT del 31 luglio 1998 non come reclamo, malgrado il chiaro tenore dello scritto, in cui si parla di reclamo cautelativo, ma quale ulteriore richiesta di proroga, all'UT non può essere mosso il rimprovero di non averlo considerato (anche) come ulteriore richiesta di proroga concessa. L'UT ha infatti reagito concedendo alla ricorrente un ulteriore termine fino al 15 settembre per presentare la documentazione mancante, proprio come preteso nella lettera dell' 11 febbraio 1999 a questa Camera.

E. 3.2

Come detto, l'art. 132 cpv. 3 LIFD esige che il contribuente apporti la prova della "manifesta inesattezza" della tassazione d'ufficio e richiede espressamente che il reclamo sia motivato e indichi eventuali mezzi di prova. Tali requisiti del reclamo rappresentano non meri presupposti sostanziali per la rimozione della tassazione per apprezzamento, bensì prescrizioni di validità del gravame, in mancanza dei quali l'autorità non deve neppure entrare nel merito (STF del 21 novembre 1997 in re R. SA = DTF 123 II 552 = Sammlung BGE n. 815 = ASA 67 66; di diverso avviso la dottrina: Zweifel, Verfahrensgrundsätze, op.

cit., p. 437; X. Oberson, *Le contentieux fiscal*, in OREF [a cura di], *Les procédures en droit fiscal*, Berna 1997, p. 140; Ryser/Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 3a ediz., Berna 1994, p. 401; per la giurisprudenza relativa alla legge tributaria zurighese, cfr. Richner/Frei/Weber/Brütsch, op. cit., n. 11 ad § 90 LT-ZH, p. 647). Secondo il Tribunale federale, il requisito della motivazione del reclamo, contenuto nella disposizione in esame, deve essere considerato quale requisito di validità, sebbene la legge non lo designi esplicitamente come tale; l'Alta Corte si richiama, a tale riguardo, alla prassi sviluppata in materia di ricorso di diritto pubblico allo stesso Tribunale federale: un'impugnativa che non adempia le esigenze di motivazione dell'art. 90 cpv. 1 lett. b OG, viene infatti dichiarata inammissibile, malgrado una simile conseguenza non scaturisca esplicitamente dal testo di legge (DTF 81 I 98 consid. 3, 121 I 117 consid. 3a, 122 I 70 consid. 1c); analogamente, un ricorso di diritto amministrativo, la cui motivazione sia insufficiente, è dichiarato irricevibile, sebbene una simile conseguenza non sia esplicitamente indicata all'art. 108 cpv. 1 OG (DTF 123 II 359 consid. 6b/bb, 118 Ib 134 consid. 2). Nell'affermare che l'esame di merito di una tassazione impugnata con reclamo dipende dall'esistenza di una motivazione, la Corte federale ha poi invocato "importanti interessi pubblici". In tal modo si evita infatti che un contribuente, il quale ha ommesso di adempiere i propri obblighi di collaborazione ed è stato tassato d'ufficio, possa ostacolare notevolmente il lavoro dell'amministrazione, presentando un reclamo assolutamente immotivato, per poi difendersi e produrre la documentazione richiesta in sede di ricorso (STF del 21 novembre 1997 in re R. SA consid. 4e in DTF 123 II 552 = Sammlung BGE n. 815 = ASA 67 66).

E. 3.3

Il Tribunale federale ha peraltro precisato che, siccome la necessità di motivare il reclamo e di indicare mezzi di prova non è prevista per i reclami contro tassazioni ordinarie, l'autorità fiscale dovrebbe indicare, nella decisione di tassazione per apprezzamento, quanto disposto dall'art. 132 cpv. 3 LIFD e le conseguenze in caso di inottemperanza. Vi è infatti il rischio che il contribuente non cognito di diritto ometta di motivare in modo sufficiente l'impugnativa, provocandone l'inammissibilità. In mancanza di un'espressa menzione, contenuta nell'indicazione dei rimedi giuridici della tassazione d'ufficio, l'autorità fiscale può comunque rimediare, dopo l'inoltro del reclamo da parte del contribuente, invitando quest'ultimo a emendare il gravame, conformemente ai requisiti dell'art. 132 cpv. 3 LIFD, con la comminatoria di dichiarare irricevibile l'impugnativa (STF del 21 novembre 1997 in re R. SA, consid. 4f = DTF 123 II 552 = Sammlung BGE n. 815 = ASA 67 66).

E. 3.4

Il reclamo del 31 luglio 1998 della contribuente ricorrente, come si è visto, non adempie certo i requisiti esatti dalla legge, né tanto meno apporta inequivocabile prova della manifesta inesattezza della notifica di tassazione impugnata, emanata a seguito delle ripetute inadempienze procedurali della ricorrente. La ricorrente d'altronde nemmeno lo pretende. Asserisce piuttosto di aver chiesto un'ulteriore proroga per lettera semplice, che non risulta mai essere giunta all'UTPG. L'argomento è privo di pregio. Quand'anche la richiesta fosse giunta all'autorità fiscale e quest'ultima non le avesse dato seguito non muta il quadro della situazione. Infatti, un'istanza di proroga in sé non produce alcun effetto sulla decorrenza di un termine stabilito dalla legge né l'autorità fiscale ha l'obbligo di prolungare i termini conformemente ai desideri o ai bisogni dei contribuenti (CDT n.

_____ del 23 luglio 1997 in re F. e I. S.). Di conseguenza, se davvero la ricorrente, come essa sostiene, non avesse ricevuto alcuna risposta alla

richiesta di prorogare il termine per l'inoltro della dichiarazione fino al 31 ottobre 1998, nulla l'avrebbe autorizzata a indugiare oltre nell'adempimento dei suoi obblighi, ma anzi, in assenza di una nuova proroga, avrebbe dovuto ritenere vincolante il termine del 15 settembre 1998, che le era stato conferito il 4 agosto 1998.

E. 3.5

Pure di nessun pregio è l'ulteriore argomento ricorsuale laddove lamenta che l'autorità fiscale, avendo aumentato di oltre il 20% l'utile rispetto al periodo precedente, avrebbe dovuto spiegarne le ragioni. Tale argomento in effetti non è più attuale, poiché, con l'entrata in vigore della nuova LT e della LIFD il 1° gennaio 1995, le vecchie normative, ovvero la LT del 1976 e il DIFD, sono state abrogate e non sono quindi più in vigore.

II. Imposta cantonale 1. 1.1. Anche l'art. 204 cpv. 2 LT consente all'autorità di tassazione di eseguire la tassazione d'ufficio in base a una valutazione coscienziosa, se il contribuente, nonostante diffida non soddisfa i suoi obblighi procedurali oppure se gli elementi imponibili non possono essere accertati esattamente per mancanza di documenti attendibili. A tal fine, può tener conto di coefficienti sperimentali, dell'evoluzione patrimoniale e del tenore di vita del contribuente. 1.2. Diversa, rispetto al diritto federale, è per contro la disciplina dei rimedi giuridici, in materia di diritto cantonale. Contro ogni decisione di tassazione e non solo contro la decisione di tassazione d'ufficio, se è manifestamente inesatta, il contribuente può reclamare per scritto all'autorità di tassazione, entro trenta giorni dalla notifica. Il reclamante deve indicare, nell'atto di reclamo, le conclusioni, i fatti sui quali esse sono fondate e i mezzi di prova; i documenti probatori devono essere allegati o designati esattamente. Se il reclamo non soddisfa questi requisiti, al reclamante è assegnato un congruo termine per rimediare o per chiedere di essere sentito, con la comminatoria dell'irricevibilità (art. 206 LT). Il legislatore ticinese ha voluto discostarsi dalla scelta di quello federale ed esigere l'obbligo di motivare i reclami, non solo contro le tassazioni d'ufficio, per ragioni pratiche ed in particolare per limitare il numero di ricorsi alla Camera di diritto tributario (Messaggio del Consiglio di Stato concernente il progetto di nuova legge tributaria, n. 4169 del 13 ottobre 1993, p. 105). 1.3. Che la motivazione del reclamo rappresenti un presupposto di validità del gravame è, nel diritto cantonale, più chiaro che in quello federale. Come detto, infatti, l'art. 206 cpv. 2 precisa che, in mancanza di una motivazione o di un'indicazione dei mezzi di prova, al reclamante deve essere assegnato un congruo termine per rimediare o per essere sentito, con la comminatoria dell'irricevibilità. Per venire incontro al contribuente, dunque, gli si offre anche la possibilità di rimediare, con un'audizione, alle carenze formali del reclamo; in tal modo, un reclamo formalmente irricevibile (poiché ad esempio non motivato) diventa ricevibile a tutti gli effetti e deve essere esaminato nel merito (Allidi, Procedura, disposizioni penali e diritto transitorio, in: Borghi [a cura di], La riforma della legge tributaria, Lugano 1995, p. 16).

2. Le considerazioni proposte in merito al ricorso in materia di IFD, possono essere pertanto estese anche all'imposta cantonale, senza che occorran ulteriori spiegazioni. 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. 500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 580.– sono a carico della 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.