

TI_GERICHTE 80.2011.150 vom 5. Oktober 2011

TI Tribunale d'appello, 2011-10-05, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2011.150

FR: TI_GERICHTE 80.2011.150 du 5 octobre 2011

IT: TI_GERICHTE 80.2011.150 del 5 ottobre 2011

Regeste

Procedura: tassazione per apprezzamento, valutazione coscienziosa, non imposizione di uno "stipendio ipotetico" di oltre 150'000 franchi

Erwägungen

E. 1

Nella procedura fiscale vigono la massima ufficiale e il principio inquisitorio. L'autorità di tassazione, cui spetta il dovere di chiarire d'ufficio i fatti fiscalmente rilevanti, controlla la dichiarazione d'imposta e procede a tutte le indagini necessarie (art. 204 cpv. 1 LT; art. 130 cpv. 1 LIFD), senza essere in particolare vincolata agli elementi imponibili riconosciuti o dichiarati dai contribuenti (decisione TF 2A.105/2007 del 3 settembre 2007; cfr., al proposito, Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 p. 185, p. 190). La procedura fiscale è inoltre retta dal principio di collaborazione. Sia secondo l'art. 196 LT sia secondo l'art. 123 cpv. 1 LIFD, le autorità di tassazione determinano con il contribuente le condizioni di fatto o di diritto determinanti per un'imposizione completa ed esatta. Al contribuente è imposto l'obbligo di fare tutto il necessario per consentire una tassazione completa ed esatta (art. 200 LT; art. 126 cpv. 1 LIFD). Egli deve in particolare esporre la situazione in maniera esaustiva e trasparente (decisione TF 2A.502/2005 del 2 febbraio 2006, in: StR 61 p. 442).

E. 1.2

Di principio, in applicazione analogica della regola generale prevista dall'art. 8 CC, nella procedura fiscale l'onere della prova è ripartito nel senso che l'autorità fiscale è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre è a carico del contribuente la prova di quei fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario (DTF 133 II 153 e 121 II 257; ASA 64 p. 493; StE 1990 B 13.1 n. 8). La descritta regola sull'onere probatorio non è però assoluta, in quanto non lascia alcuno spazio a considerazioni inerenti le effettive possibilità probatorie o comportamenti ostruzionistici (Schär, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung, in: ASA 67 p. 435). Una prima eccezione è data allorché il contribuente trascuri, in maniera colpevole ed in violazione dei propri obblighi, la collaborazione, possibile ed esigibile, nel chiarimento degli elementi che fondano l'obbligo fiscale. Una seconda eccezione si verifica invece quando il contribuente, per motivi a lui estranei, non può apportare la prova di un fatto che diminuisce il suo debito d'imposta oppure può farlo solo prestando una collaborazione che non può essere pretesa (Zweifel, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Vol. I/2b, 2. ediz. Basilea 2008, n. 29 ad art. 130 LIFD, p. 342 e riferimenti). In definitiva la massima ufficiale, e il principio inquisitorio trovano i loro limiti nel dovere di collaborazione del contribuente, indipendentemente dalla ripartizione oggettiva dell'onere probatorio (Zweifel, op. cit., n. 3

ad art. 123 LIFD, p. 263; Althaus-Houriet, in: Yersin/Noël [a cura di], Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basilea 2008, n. 4 ad art. 123 LIFD, p. 1196).

E. 2.1

Secondo l'art. 204 cpv. 2 LT, di uguale tenore dell'art. 130 cpv. 2 LIFD e dell'art. 46 cpv. 3 LAID, l'autorità di tassazione esegue 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. Può tener conto di coefficienti sperimentali, dell'evoluzione patrimoniale e del tenore di vita del contribuente. La tassazione d'ufficio può essere impugnata soltanto con il motivo che essa è manifestamente inesatta. Il reclamo deve essere motivato e indicare eventuali mezzi di prova (art. 206 cpv. 3 LT, 132 cpv. 3 LIFD), per cui vi è un'inversione dell'onere della prova: non tocca all'autorità dimostrare la correttezza della propria valutazione, bensì all'interessato provare che la stessa è manifestamente inesatta.

E. 2.2

Giurisprudenza e dottrina tendono a riconoscere che si possa ricorrere alla tassazione d'ufficio non solo laddove il contribuente, nonostante diffida, non soddisfi ai suoi obblighi procedurali, ma anche qualora la mancanza di documenti attendibili sulla sua situazione finanziaria non possa essergli imputata (decisione TF 2A.426/2004 del 23 novembre 2004; TF 2A.442/2001 del 19 giugno 2002; RDAF 2000 II 41; Zweifel, op. cit., n. 29 e 31 ad art. 130 LIFD, p. 342 ss.; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zurigo 2003, n. 26 ad art. 130 LIFD, p. 972; contra Berger, op. cit., p. 197). L'autorità fiscale deve comunque agire "pflichtgemäss", ovvero secondo coscienza professionale, conformandosi agli indispensabili criteri di prudenza che devono sempre essere tenuti presenti in procedimenti del genere, principalmente allo scopo di evitare eccessi di discrezionalità (ASA 50 p. 372). Detto altrimenti, il contribuente deve essere imposto, nella misura del possibile, su un reddito valutato il più vicino possibile alla sua capacità contributiva reale (Zweifel, op. cit., n. 46 ad art. 130 LIFD).

E. 3.1

Nella fattispecie, il ricorrente ha evidentemente ommesso di prestare una collaborazione esauriente, limitandosi ad inoltrare i formulari per la dichiarazione che indicavano una totale assenza di reddito e ad allegare una tabella che, nonostante il nome, non ha nulla in comune con un conto economico. Il contribuente esercita un'attività lucrativa indipendente e come tale è tenuto ad osservare gli obblighi di collaborazione stabiliti dalla legge. Secondo gli articoli 125 cpv. 2 LIFD e 199 cpv. 2 LT, le persone fisiche con reddito da attività lucrativa indipendente e le persone giuridiche devono allegare alla dichiarazione i conti annuali firmati (bilanci e conti profitti e perdite) del periodo fiscale oppure, in mancanza di una contabilità conforme all'uso commerciale, le distinte degli attivi e dei passivi, delle entrate e uscite, come anche degli apporti e dei prelevamenti privati. L'obbligo di allegare le "distinte" vale per i contribuenti che non tengono una contabilità commerciale, non essendovi tenuti. Non autorizza cioè i contribuenti che, pur essendovi obbligati, non tengono una contabilità o che rifiutano di produrla, ad adempiere i loro obblighi procedurali allegando alla loro dichiarazione le distinte (Zweifel, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea/Ginevra/Monaco 2000, vol. I/2b, n. 28 ad art. 125 LIFD, pp. 259-260).

E. 3.2

Anche volendo ammettere che l'insorgente abbia conseguito due soli ricavi (peraltro di proporzioni modeste) dall'esercizio della sua attività professionale, la sua dichiarazione risulterebbe lacunosa, non contenendo alcun riferimento ad altre fonti di reddito o ad elementi patrimoniali, che possano spiegare come abbia fatto fronte al proprio sostentamento nel corso del periodo fiscale litigioso. D'altronde, le richieste di collaborazione che gli sono state rivolte sono sempre state vanificate dal mancato ritiro delle raccomandate indirizzategli (per richieste di informazioni o per convocazioni ad audizioni) o da sue prese di posizione contenenti censure e rivendicazioni del tutto inconferenti (si pensi soprattutto all'invio delle fatture della cassa malati, con la pretesa che fossero pagate dall'Ufficio di tassazione, che a suo avviso era responsabile per il mancato riconoscimento del relativo sussidio). Nelle circostanze descritte è inevitabile che l'autorità fiscale, dopo aver fatto quanto in suo potere per ottenere la collaborazione del contribuente, abbia dovuto procedere ad una valutazione del suo reddito.

E. 3.3

Nel caso in esame, come visto, l'autorità fiscale ha rinunciato ad intraprendere una tassazione d'ufficio, perlomeno nel ristretto senso contemplato dall'art. 204 cpv. 2 LT (art. 130 cpv. 2 LIFD), omettendo di indicare nei rimedi giuridici l'esistenza dei requisiti posti dall'art. 206 cpv. 3 LT (art. 132 cpv. 3 LIFD) e le conseguenze in caso di inottemperanza, senza peraltro successivamente porvi rimedio. Ciò non toglie tuttavia che la tassazione in discussione rimane pur sempre una tassazione "ordinaria" fondata su considerazioni di verosimiglianza. Come vedremo meglio di seguito, di fronte ad una documentazione inadeguata a giustificare le argomentazioni del ricorrente, peraltro non sempre lineari, l'Ufficio di tassazione non poteva fare altro che procedere ad una valutazione dei suoi redditi, basandosi sugli stessi metodi di stima previsti dagli art. 204 cpv. 2 LT e 130 cpv. 2 LIFD, quali sono i coefficienti sperimentali, l'evoluzione patrimoniale e del tenore di vita del contribuente (Althaus-Houriet, op. cit., n. 14 ad art. 130 LIFD; decisione TF 2A.561/2005 del 22 febbraio 2006). La diversa natura delle due tipologie di tassazioni si ripercuote piuttosto sulle diverse possibilità di impugnazione: se per contestare con successo una tassazione d'ufficio in senso tecnico occorre anzitutto porre in essere gli atti di collaborazione trascurati in precedenza (decisione TF 2A.792/2006 del 1° maggio 2007; ASA 75 p. 329), una tassazione "ordinaria" come quella in esame può essere riesaminata liberamente, visto e considerato che l'obbligo dell'autorità fiscale di effettuare indagini d'ufficio, nell'intento di ricostruire la verità materiale, non è mai venuto meno.

E. 3.4

Venendo al merito della decisione impugnata, la valutazione intrapresa dall'autorità di tassazione solleva più di un dubbio. Si ricordi, in tale contesto, che anche nel caso di una tassazione d'ufficio l'autorità fiscale deve tener conto di tutti i documenti a disposizione e di ogni circostanza di cui ha conoscenza, anche se non fosse agli atti, poiché il contribuente deve essere imposto secondo la sua capacità contributiva e si richiede pertanto una valutazione coscienziosa (cfr. p. es. RDAF 2003 II 581 consid. 4.1 e giurisprudenza citata). Nella fattispecie, l'importo di fr. 153'000.-, considerato reddito imponibile, è stato infatti semplicemente ripreso dalla tabella inoltrata dal contribuente, che come già ricordato ha incluso una voce "spese mensili (ipotesi stipendio)", attribuendole il valore di circa 12'500 franchi al mese. Che, in mancanza di elementi più concreti, questo importo si possa considerare reddito imponibile è peraltro difficile da sostenere. In primo luogo, va tenuto

conto del fatto che già nei periodi fiscali precedenti il contribuente aveva allegato una simile tabella, che conteneva la stessa voce, anche se con importi inferiori (10'000 o 11'000 franchi al mese), senza che l'Ufficio di tassazione considerasse tali somme come dei redditi imponibili. In secondo luogo, lo stesso contribuente aveva già spiegato quale senso si dovesse attribuire alle indicazioni in questione: in una lettera inviata all'Ufficio di tassazione il 21 giugno 2010, in relazione alla tassazione del periodo fiscale 2008, ha spiegato di essersi basato su informazioni statistiche "da me ricercate ed elaborate che rispondono alle mie ideali e reali necessità", affermando in particolare quanto segue: Necessità che corrispondono all'evoluzione della persona che ha proseguito con esperienze progressive e complesse maturate negli anni. Quindi esperienze, competenza e specializzazioni che sono aumentate con il passare degli anni sono la base per il calcolo di quello che dovrebbero essere, di conseguenza, le entrate (ipotetico stipendio). Per poter considerare tali importi come reddito imponibile del contribuente, si richiederebbe qualche riscontro in più rispetto alla semplice dichiarazione di un "ipotetico stipendio". Dagli atti dell'Ufficio di tassazione, tuttavia, non emergono indicazioni ulteriori in merito alle attività del contribuente, al suo patrimonio ed al suo tenore di vita. I soli dati che se ne possono ricavare sono la sua convivenza con _____ ed i suoi debiti con le assicurazioni sociali, in particolare con la cassa malati. Sono reperibili inoltre informazioni riguardanti una vertenza civile promossa dal ricorrente nei confronti del Comune di _____, in relazione a pretese legate allo svolgimento di un mandato che l'ente pubblico avrebbe revocato. Trattandosi di mere notizie ricavate dalla stampa, non possono chiaramente servire alla determinazione dei redditi dell'insorgente, senza che prima quest'ultimo sia espressamente interpellato a tale riguardo, nel rispetto del suo diritto di essere sentito.

E. 4

Alla luce delle considerazioni che precedono, la decisione impugnata è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione per una nuova decisione, dopo ulteriori accertamenti, in collaborazione con il contribuente. Quest'ultimo, da parte sua, è invitato a dar seguito alle richieste di documentazione e di informazioni dell'Ufficio di tassazione, desistendo dal suo atteggiamento inutilmente polemico. Come precedentemente indicato, la decisione dell'autorità fiscale si fonda sì sulle informazioni provenienti dallo stesso contribuente, ma il fisco può procedere alla stima degli elementi imponibili in mancanza di una sua collaborazione esauriente o comunque tale da giustificare il suo tenore di vita. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione su reclamo del 5 ottobre 2011 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione per una nuova decisione motivata, dopo ulteriori accertamenti. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: -; -; -. Copia per conoscenza: - municipio di _____ per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II
presidente: _____ Il segretario: _____