

## **TI\_GERICHTE 80.2016.253 vom 22. September 2017**

TI Tribunale d'appello, 2017-09-22, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2016.253](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2016.253)

FR: TI\_GERICHTE 80.2016.253 du 22 septembre 2017

IT: TI\_GERICHTE 80.2016.253 del 22 settembre 2017

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

La Camera di diritto tributario, autorità di ricorso in materia fiscale contro le decisioni degli uffici di tassazione, è competente a pronunciarsi nel merito dei ricorsi a condizione che il gravame sia ricevibile in ordine. Essa deve pertanto esaminare preliminarmente se il ricorso è ricevibile, ovvero tempestivo, sufficientemente motivato, spedito nei termini di legge e presentato da una persona legittimata, ma anche se una eventuale decisione dell'Ufficio di tassazione, che abbia dichiarato irricevibile il reclamo del contribuente, sia fondata. Infatti, se l'irricevibilità del reclamo è stata pronunciata a torto, gli atti verranno retrocessi all'autorità di tassazione per la decisione di merito, mentre, in caso contrario, la Camera confermerà la decisione di irricevibilità.

#### **E. 1.2**

Nella fattispecie in esame, con le multe disciplinari inflitte il 20 gennaio 2012 per il periodo fiscale 2010, il 17 agosto 2012 per il periodo fiscale 2011 e il 16 luglio 2013 per il periodo fiscale 2012, l'RS 1 ha assegnato ai contribuenti un termine (di trenta giorni per il periodo fiscale 2010 e di venti giorni per i due periodi fiscali successivi) e al contempo ha avvertito loro che, in caso di mancata ottemperanza agli obblighi fiscali, avrebbe proceduto alla tassazione d'ufficio. Nei termini impartiti, i coniugi RI 2 ed RI 1 non hanno dato seguito a quanto intimato loro da parte dell'Ufficio di tassazione. Motivo per cui l'autorità fiscale ha proceduto con una tassazione d'ufficio, ricordando ai contribuenti le condizioni restrittive cui è subordinato il reclamo contro una tassazione per apprezzamento. Non va peraltro dimenticato che con lettera del 17 febbraio 2012, l'avv. RA 1 ha espressamente domandato all'autorità fiscale di tassare d'ufficio i suoi assistiti per il periodo fiscale 2010.

#### **E. 1.3**

Gli articoli 204 cpv. 2 LT e 130 cpv. 2 LIFD consentono all'autorità di tassazione di procedere ad una tassazione d'ufficio in base ad una valutazione coscienziosa, se, nonostante diffida, il contribuente non soddisfa i suoi obblighi procedurali oppure se gli elementi imponibili non possono essere accertati esattamente per mancanza di documenti attendibili. In tale sede può tener conto di coefficienti sperimentali, dell'evoluzione patrimoniale e del tenore di vita del contribuente.

#### **E. 1.4**

Contro la decisione di tassazione il contribuente può reclamare per scritto all'autorità di tassazione, entro trenta giorni dalla notificazione (art. 206 cpv. 1 LT; art. 132 cpv. 1 LIFD). Tuttavia, il contribuente può impugnare la tassazione operata d'ufficio soltanto con il motivo che essa è " manifestamente inesatta ". Il reclamo dev'essere motivato e indicare eventuali mezzi di prova (art. 206 cpv. 3 LT; art. 132 cpv. 3 LIFD). Le norme appena citate esigono 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 (sentenza del Tribunale federale del 21 novembre 1997, in DTF 123 II 552). 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 (DTF 81 I 98 consid. 3, 121 I 117 consid. 3a, 122 I 70 consid. 1c).

### **E. 1.5**

La prova della manifesta inesattezza della tassazione d'ufficio, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, dev'essere completa e non può limitarsi a singole posizioni: il contribuente deve cioè riprendere la collaborazione trascurata ed in particolar modo inoltrare la dichiarazione fiscale precedentemente non presentata (cfr. DTF 2C\_504/2010 in RF 67/2012 p. 143; inoltre ASA 75 p. 329 consid. 5.1).

### **E. 1.6**

Nel caso qui posto a giudizio, nella motivazione delle decisioni di tassazione dell'8 giugno 2016 operate d'ufficio, l'RS 1 ha espressamente indicato come le stesse fossero censurabili unicamente se manifestamente inesatte e mediante un reclamo motivato, che indicasse eventuali mezzi di prova. Ha al riguardo persino precisato che "Ciò significa che al reclamo dev'essere allegata la dichiarazione d'imposta debitamente compilata e corredata da tutti i certificati, attestazioni, documenti ecc.". Tuttavia i contribuenti, rappresentati dall'avv. RA 1, nel reclamo del 7 luglio 2016 (ndr. nell'ambito del quale sono state contestate anche le decisioni di tassazione dei periodi fiscali 2009 e 2013, che però non sono state impugnate dinanzi a questa Camera), non si sono confrontati con la manifesta inesattezza delle decisioni di tassazione d'ufficio. Il rappresentante si è in particolar modo limitato a criticare, in modo generico, la valutazione dei redditi operata dall'autorità di tassazione, a chiedere la trasmissione dei formulari della dichiarazione d'imposta che si riferiscono agli anni 2010, 2011 e 2012 per completare il reclamo con tutta la documentazione e ad essere sentito "allo scopo di definire le tassazioni in sede di audizione". Ha affermato che, sin dal 2009, i suoi patrocinati sarebbero al beneficio di una rendita AVS quale unico reddito (circostanza che non corrisponde alla realtà dei fatti, come si vedrà in seguito). RI 1 avrebbe inoltre avuto un'attività indipendente, il cui fallimento sarebbe stato pronunciato il 7 aprile 2011. A comprova delle sue argomentazioni non ha però prodotto alcunché. In un simile caso, l'autorità fiscale avrebbe semplicemente potuto dichiarare il reclamo irricevibile, limitandosi a constatare che le decisioni di tassazione d'ufficio erano passate in giudicato, non essendo stati adempiuti i requisiti per contestarle. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, infatti, se il contribuente interpone un reclamo che non adempie i requisiti previsti dalla legge per impugnare una tassazione per apprezzamento, l'autorità fiscale lo dichiara irricevibile senza attribuire al reclamante un termine di grazia per rimediare (Fenners/Looser, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, in AJP 2013 p. 33, in particolare p. 42 e giurisprudenza citata; cfr. anche le sentenze CDT n. 80.2013.230 del 30 ottobre 2013 consid. 2.4 e CDT n. 80.2016.123/124 del 17 ottobre 2016 consid. 1.6). Ciò sarebbe stato ancor più giustificato nella fattispecie, essendo i ricorrenti rappresentati da un legale.

### **E. 1.7**

Tuttavia, con scritto del 15 luglio 2016, l'RS 1 ha assegnato al rappresentante dei contribuenti un ulteriore termine fino al 25 luglio 2016, poi prorogato fino al 31 agosto 2016, per conformarsi ai requisiti previsti dalla legge per contestare le tassazioni d'ufficio per i periodi fiscali 2010, 2011 e 2012. Neppure con lettera del 31 agosto 2016 sono stati ottemperati gli obblighi procedurali. In primo luogo, alle dichiarazioni d'imposta 2010, 2011 e 2012, trasmesse all'autorità fiscale unitamente al predetto scritto, non sono stati allegati i relativi moduli. In secondo luogo, le dichiarazioni sono state sottoscritte, per procura, dallo stesso rappresentante (e non dai contribuenti). Va infine e soprattutto tenuto presente che le dichiarazioni sono prive di qualsiasi giustificativo (per il periodo fiscale 2010) oppure presentano una documentazione manifestamente incompleta (per i periodi fiscali 2011 e 2012 sono stati allegati unicamente i giustificativi riguardanti gli oneri assicurativi). In queste circostanze, si può senz'altro ritenere che le tre decisioni impugnate, con le quali l'Ufficio di tassazione ha dichiarato irricevibile il reclamo, sono conformi al diritto federale e cantonale.

### **E. 1.8**

Ne consegue che la censura sollevata dai ricorrenti, secondo i quali l'autorità avrebbe violato il loro diritto di essere sentiti e avrebbe agito con formalismo eccessivo ("laddove ha dichiarato irricevibile un reclamo malgrado l'espressa richiesta di audizione dei reclamanti i quali avrebbero così potuto completare la documentazione richiesta"), è priva di qualsiasi fondamento. Per quanto concerne, in particolare, la censura secondo cui l'autorità fiscale non avrebbe convocato i reclamanti, va ricordato che gli articoli 208 cpv. 1 LT e 135 cpv. 1 LIFD stabiliscono che, nella procedura di reclamo contro una decisione di tassazione ordinaria, l'autorità di tassazione prende la sua decisione fondandosi sui risultati dell'inchiesta e che essa può determinare nuovamente tutti gli elementi imponibili e, sentito il contribuente, modificare la tassazione anche a svantaggio del medesimo. Né la legge tributaria cantonale né la legge federale sull'imposta federale diretta attribuiscono dunque al contribuente il diritto di essere convocato e sentito personalmente prima di una decisione su reclamo. Né una simile garanzia discende dall'art. 29 cpv. 2 Cost. fed., poiché secondo il Tribunale federale la garanzia costituzionale del diritto di essere sentito in un procedimento amministrativo non implica il diritto di essere sentito oralmente (DTF 122 I 464 consid. 4c e giurisprudenza citata). Come ha ricordato il Tribunale federale, ciò vale in modo particolare nell'ambito di procedimenti di massa, estesi alla totalità dei cittadini, come le procedure di tassazione per le imposte dirette (cfr. pure l'art. 126 cpv. 2 LIFD secondo cui [solo] l'autorità di tassazione può esigere che siano fornite informazioni anche oralmente; sentenza del 14 dicembre 2006 n. 2A.438/2006 consid. 3.2). Se il reclamante non ha diritto di essere convocato dall'Ufficio di tassazione quando interpone reclamo contro una tassazione ordinaria, non si può certo pretendere che abbia un simile diritto quando impugna una decisione di tassazione d'ufficio, a maggior ragione se ha presentato un reclamo che non adempie neppure le prescrizioni di validità del gravame.

### **E. 2.1**

Il rappresentante degli insorgenti ritiene in particolare che le tassazioni d'ufficio inerenti ai periodi fiscali 2010, 2011 e 2012 sarebbero "manifestamente inesatte in quanto riportano redditi decisamente fantasiosi per i quali neppure si comprende dove siano le basi e dove l'autorità di tassazione si sarebbe ispirata", circostanza che risulterebbe già dalle cifre astronomiche indicate dall'autorità fiscale. A suo dire, la documentazione prodotta sarebbe sufficiente per comprovare la manifesta inesattezza delle tassazioni operate d'ufficio.

## **E. 2.2**

A tale riguardo, dal momento che a giusto titolo l'Ufficio di tassazione non è entrato nel merito del reclamo, non vi sono i presupposti perché nella procedura di ricorso si possano esaminare le critiche formulate dal ricorrente contro la tassazione d'ufficio. Come ha ancora recentemente ricordato il Tribunale federale, procedere ad un tale esame equivarrebbe ad ammettere che, anche in presenza di un reclamo irricevibile, un contribuente sia legittimato a dimostrare, davanti alle istanze superiori, il carattere manifestamente inesatto della tassazione d'ufficio. In tal modo, verrebbero tuttavia svuotate del loro senso le esigenze formali previste dall'art.132 cpv. 3 LIFD, per il fatto che il contribuente che, dopo aver violato i suoi obblighi di collaborazione ed essere stato sottoposto alla tassazione d'ufficio, ha presentato un reclamo non motivato, potrebbe sfuggire alle conseguenze previste dalla legge (cfr. la sentenza del 2 febbraio 2016 n. 2C\_509/2015 e 2C\_510/2015, in RDAF 2016 II p. 168 = RF 71/2016 p. 455, consid. 6.2.1 con riferimenti). Non è pertanto possibile verificare le tassazioni d'ufficio alla luce delle dichiarazioni d'imposta presentate, come visto poc'anzi, in maniera incompleta in sede di reclamo.

## **E. 2.3**

Alla luce di quanto sopra esposto, si tratta ancora solo di verificare se la valutazione compiuta dall'autorità fiscale in sede di tassazione d'ufficio non sia stata palesemente eccessiva. A questo proposito, il Tribunale federale ha stabilito che possano essere censurati solo gravi errori di valutazione. Una tassazione per apprezzamento è manifestamente inesatta se ha trascurato o valutato in modo erroneo un aspetto essenziale o se l'autorità fiscale è incorsa in errori palesi (DTF 2C\_6/2011, consid. 3.3.1; Fenners/Looser, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, AJP 2013 p. 33 ss., p. 38).

### **E. 2.3.1**

In sede di reclamo, come detto, il rappresentante dei contribuenti aveva, tra l'altro, contestato anche la tassazione d'ufficio del periodo fiscale 2009, in particolar modo riguardo alla somma di fr. 400'000.– aggiunta per apprezzamento dall'Ufficio di tassazione in mancanza di documentazione, come per il periodo fiscale successivo. La relativa decisione è passata in giudicato, non essendo stata impugnata presso la Camera di diritto tributario. Per il periodo fiscale 2010, i redditi stabiliti per apprezzamento includono il reddito dell'attività indipendente del marito (fr. 400'000.–), la pensione della moglie (fr. 2'980.–), la rendita AVS del marito (fr. 20'196.–), la rendita AVS della moglie (fr. 20'844.–) e il valore locativo (fr. 9'111.–). Le deduzioni includono gli oneri assicurativi (fr. 14'600.–), le spese di gestione e manutenzione immobili (fr. 2'278.–) e gli interessi passivi privati (fr. 20'000.–). Come detto, con lettera del 17 febbraio 2012, gli stessi contribuenti (per il tramite del loro rappresentante) hanno postulato all'Ufficio di tassazione di essere sottoposti ad una tassazione d'ufficio per il periodo fiscale 2010 ["in quanto non è possibile produrre la relativa documentazione contabile essendo stata oggetto di appropriazione non autorizzata da parte di una ex dipendente. Per la tassazione d'ufficio vi chiedo se è necessario inoltrare comunque il formulario per la dichiarazione d'imposta semplicemente datato e firmato" (lettera del 17 febbraio 2012 dell'incarto fiscale 2010)]. Sia come sia, va in ogni caso rilevato che RI 1, agli inizi degli anni novanta, ha intrapreso l'attività di gestione del \_\_\_\_\_, ubicato \_\_\_\_\_, di proprietà \_\_\_\_\_. Egli è stato titolare della ditta individuale \_\_\_\_\_, con sede a \_\_\_\_\_, dal mese \_\_\_\_\_ (dalla sua iscrizione a registro di commercio) fino alla sua radiazione attuata, d'ufficio, il \_\_\_\_\_. La gestione \_\_\_\_\_ da parte di RI 1 è terminata il \_\_\_\_\_ (cfr.

scritto del 17 marzo 2011 dell'Ufficio delle contribuzioni di Bellinzona; cfr., tra tanti, \_\_\_\_\_ "). RI 1 è stato dichiarato in fallimento con decreto del \_\_\_\_\_ della CEF a far tempo dal \_\_\_\_\_, mentre la procedura di fallimento è stata chiusa con decreto del \_\_\_\_\_ della Pretura di \_\_\_\_\_ (cfr. estratto registro di commercio del Cantone Ticino). Con diffida del 23 agosto 2010 è stata aperta una procedura di recupero d'imposta a carico di RI 1 in relazione alla denuncia sporta da una ex dipendente \_\_\_\_\_ in questione per un presunto conseguimento di una cifra d'affari non dichiarata ("incassi in nero") nel 2008, nel 2009 e nel 2010 (un'asserita non contabilizzazione di entrate provenienti da \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ ed \_\_\_\_\_ versata "parzialmente e/o interamente sul conto bancario privato \_\_\_\_\_ ..."). Nell'ambito di quella procedura, sono in particolare emerse delle irregolarità nella gestione della contabilità (costi e ricavi) e incassi non dichiarati dell'ammontare di fr. 506'930.– per il 2008, fr. 400'341.– per il 2009 e fr. 54'400.– per i primi quattro mesi del 2010 (cfr., nel dettaglio, rapporto del 6 ottobre 2010 dell'Ispettorato fiscale e decisione del 23 maggio 2013 dell'Ufficio delle procedure speciali, nell'incarto fiscale 2010). In queste circostanze, avendo cessato l'attività di gestione dell'esercizio pubblico il 31 dicembre 2010, i dati indicati (in parti-colare anche riguardo all'ipotetico reddito da attività indipendente principale del contribuente per l'anno 2010 pari a fr. 400'000.–) appaiono dunque verosimili anche per l'anno fiscale 2010, in mancanza di collaborazione da parte dei contribuenti.

### **E. 2.3.2**

Per quanto concerne il periodo fiscale 2011, i redditi stabiliti per apprezzamento includono la pensione della moglie (fr. 2'980.–), la rendita AVS del marito (fr. 20'196.–), la rendita AVS della moglie (fr. 20'844.–), il valore locativo (fr. 9'111.–) e altri redditi (fr. 80'000.–). Le deduzioni includono gli oneri assicurativi (fr. 14'600.–), le spese di gestione e manutenzione immobili (fr. 2'278.–) e gli interessi passivi privati (fr. 18'000.–). La sostanza stabilita per apprezzamento include le assicurazioni private sulla vita/rendite vitalizie (fr. 50'000.–), i veicoli a motore (fr. 1'000.–) e la sostanza immobiliare (fr. 161'790.–). Le deduzioni includono debiti privati (fr. 460'000.–) e la deduzione per coniugati (fr. 60'000.–). Per il periodo fiscale 2012, i redditi stabiliti per apprezzamento includono la pensione della moglie (fr. 2'980.–), la rendita AVS del marito (fr. 20'700.–) e la rendita AVS della moglie (fr. 21'300.–), il valore locativo (fr. 9'111.–) e altri redditi (fr. 60'000.–). Le deduzioni includono gli oneri assicurativi (fr. 14'600.–), le spese di gestione e manutenzione immobili (fr. 2'278.–) e gli interessi passivi privati (fr. 15'000.–). La sostanza stabilita per apprezzamento include, come per il 2011, le assicurazioni private sulla vita/rendite vitalizie (fr. 50'000.–), i veicoli a motore (fr. 1'000.–) e la sostanza immobiliare (fr. 161'790.–). Le deduzioni includono debiti privati (fr. 460'000.–) e la deduzione per coniugati (fr. 60'000.–). La circostanza certa che RI 1 abbia cessato la sua attività di titolare del \_\_\_\_\_ dal \_\_\_\_\_, non basta per escludere che i ricorrenti abbiano avuto ancora nei due anni successivi dei redditi, provenienti da altre attività o da capitali. È infatti poco verosimile che abbiano mantenuto il loro tenore di vita grazie unicamente alle rendite delle assicurazioni sociali. In queste circostanze, anche i dati indicati per i periodi fiscali 2011 e 2012 appaiono attendibili, e comunque non si possono considerare viziati da errori palesi, in assenza di collaborazione da parte dei contribuenti, i quali non hanno (tra l'altro) nemmeno prodotto gli estratti dei loro conti bancari/postali. Secondo la giurisprudenza, peraltro, l'autorità fiscale, quando procede alla stima coscienziosa, non è obbligata, nelle valutazioni imposte dalla condotta del contribuente, a scegliere, in caso di dubbio, la soluzione più favorevole a quest'ultimo: si deve impedire che il contribuente che si è preoccupato di

presentare gli elementi della tassazione in modo tale che possano essere sottoposti a verifica debba pagare più imposte di quello che rende impossibile una simile verifica per motivi che sono a lui imputabili (RDAF 2003 II 581 consid. 4.1; ASA 58 p. 670 consid. 3b). Le stime su cui si fondano le decisioni impugnate non presentano dunque errori manifesti, tali da farle apparire manifestamente inesatte.

### **E. 3.1**

I ricorrenti hanno chiesto di essere posti al beneficio dell'assistenza giudiziaria, rilevando in particolare di trovarsi in una situazione finanziaria precaria.

### **E. 3.2**

L'assistenza giudiziaria è concessa se la persona richiedente comprova di essere indigente e se la procedura presenta possibilità di esito favorevole per l'istante (art. 2 e 3 cpv. 3 della Legge sull'assistenza giudiziaria e sul patrocinio d'ufficio del 15 marzo 2011 [LAG; RL 3.1.1.7]). Quest'ultima precisazione conferma quanto già contemplato nell'art. 14 cpv. 1 della previgente legge e oggi ancorato nell'art. 117 lett. b del nuovo Codice di diritto processuale civile svizzero. La giurisprudenza del Tribunale federale ha avuto modo di precisare che il cosiddetto "fumus boni iuris" difetta quando le probabilità di successo sono significativamente più ridotte rispetto ai rischi di una sconfitta, tanto da non potersi definire serie. Per contro, una causa non è priva di speranza quando le possibilità di vittoria e di sconfitta sono equivalenti oppure le prime sono soltanto un poco minori delle seconde. Determinante è il quesito a sapere se una parte che dispone dei mezzi finanziari necessari si determinerebbe ad intraprendere quel processo in base ad una valutazione di ragionevolezza (Trezzini, in: Cocchi/Trezzini/ Bernasconi [a cura di], Commentario al Codice di diritto processuale civile svizzero, Lugano 2011, p. 466).

### **E. 3.3**

Alla luce delle considerazioni che precedono e stante, in particolare, l'esito della precedente decisione, non sono adempiuti i presupposti per il riconoscimento dell'assistenza giudiziaria gratuita, considerato come il ricorso appariva sin dall'inizio privo di probabilità di successo. È quindi superfluo l'esame della situazione economica degli insorgenti.

### **E. 4**

Tenuto conto di quanto sopra esposto, la tassa di giustizia e le spese processuali sono a carico dei ricorrenti, soccombenti. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. La domanda di assistenza giudiziaria è respinta. 3. 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 dei ricorrenti. 4. 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). 5. Intimazione a: - - - - Copia per conoscenza: - municipio di. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :