

TI_GERICHTE 80.2019.367 vom 23. Oktober 2019

TI Tribunale d'appello, 2019-10-23, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.367

FR: TI_GERICHTE 80.2019.367 du 23 octobre 2019

IT: TI_GERICHTE 80.2019.367 del 23 ottobre 2019

Regeste

Procedura: notificazione della decisione all'estero, invio postale, non causa di nullità, impugnazione tempestiva della decisione nonostante il vizio procedurale, buona fede

Erwägungen

E. 1

imponere d'ufficio il contribuente. Non avendo presentato la Dichiarazione d'imposta IC/IFD 2014, nonostante la diffida del 20 aprile 2017, l'autorità di tassazione accertava d'ufficio in particolare i redditi da titoli e capitali in ragione di fr. 120'000.■; il valore locativo e gli affitti per fr. 60'000.■ e altri redditi pari a fr. 30'391.■. L'RS 1 valutava la sostanza immobiliare in fr. 1'000'000.■ in relazione ad immobili posseduti in Italia mentre i titoli e i capitali erano accertati in ragione di fr. 11'307'750.■. A motivo, oltre a sottolineare che il reclamo contro una tassazione d'ufficio avrebbe dovuto essere motivato e indicare eventuali mezzi di prova, l'autorità di tassazione adduceva: “Tassazione ordinaria complementare per contribuenti assoggettati alla trattenuta d'imposta alla fonte (art. 112 LT). Il salario assoggettato alla fonte è computato per il calcolo dell'aliquota applicabile. [...] Aliquote maggiorate, tenuto conto degli elementi imponibili all'estero: valore e reddito degli immobili posseduti in Italia. [...] Sono imposti i vantaggi goduti in ambito aziendale così come stabiliti dall'ufficio di tassazione delle persone giuridiche per le società con sede in Ticino di cui il contribuente è azionista. L'imposizione è effettuata al 60% per partecipazione qualificata. Imposizione del valore fiscale delle azioni societarie svizzere e italiane. Il valore fiscale è da stabilire secondo le direttive contenute nella circolare 28 edita dalla Conferenza svizzera delle imposte. Il valore fiscale delle azioni delle società italiane è stabilito per apprezzamento. Sono pure imposti per apprezzamento i presunti dividendi incassati e i vantaggi economici goduti. Tali redditi sono classificati in 200'000 franchi e imposti al 60% per partecipazione qualificata al capitale delle società di cui si tratta. Si rileva che il reddito e il valore della sostanza mobiliare sono imposti al luogo di residenza del contribuente, che nel caso che qui ci occupa, è in Ticino e in Svizzera”. Di conseguenza, per l'imposta cantonale, l'autorità di tassazione accertava un reddito imponibile di fr. 150'300.■ (determinante per l'aliquota: fr. 276'500.■; dovuto d'imposta: fr. 17'985.95) e una sostanza imponibile di fr. 11'307'000.■ (determinante per l'aliquota: fr. 12'307'000.■; dovuto d'imposta: fr. 37'975.90). Per l'imposta federale diretta, il reddito imponibile era stato stabilito in fr. 150'300.■ (determinante per l'aliquota: fr. 276'500.■) mentre il dovuto d'imposta era stato fissato in fr. 12'860.85. La decisione di tassazione d'ufficio IC/IFD 2014 resa il 31 luglio 2019 era inviata per posta semplice all'indirizzo italiano di Cuveglio. C. a. Il reclamo è stato presentato il 30 agosto 2019, dopo che il contribuente aveva “ fatto pervenire [alla propria rappresentante] le notifiche di tassazione per il 2014 ”, ricevute “ solo il 12 agosto 2019 ”. Al reclamo, il rappresentante allegava la Dichiarazione d'imposta

IC/IFD 2014, firmata a _____ il 29 agosto 2019, compilata e con annessi in particolare il certificato di salario rilasciato dalla _____ SA e il Modulo 2 (Elenco dei titoli e di altri collocamenti di capitali) dal quale si evincevano le partecipazioni in _____ SA, _____ SA e _____ SA. Non accludeva il Modulo 8 relativo alle partecipazioni qualificate nella sostanza privata. b. Rilevando che la dichiarazione d'imposta IC/IFD 2014 era incompleta, il 4 settembre 2019 per Posta A Plus, l'autorità di tassazione interpellava la patrocinatrice del contribuente, richiedendo della documentazione supplementare. In particolare, chiedeva di fornire indicazioni circa gli elementi di reddito e di sostanza del contribuente imponibili all'estero (reddito e valore degli immobili in Italia; salari percepiti per l'attività svolta in Italia); i dividendi e il valore delle partecipazioni detenute in società italiane segnatamente al "gruppo commerciale _____" di cui il contribuente è cofondatore [che] si sviluppava nel 2014 su sette negozi in Italia e due punti vendita in Svizzera. Le società ticinesi controllano i negozi ubicati in Ticino. Quelli italiani sono gestiti da società italiane". Entro il 30 settembre 2019, il contribuente avrebbe inoltre dovuto fornire informazioni circa "l'elenco dei titoli e capitali 2014 aggiornato, con l'inclusione dei titoli azionari delle società italiane possedute e i relativi dividendi scaduti nel 2014; la visura camerale delle società italiane in base alla situazione del 31.12.2014; [...] i bilanci e i conti economici degli anni 2013 e 2014; le schede contabili [...] 2014 dei conti correntisti _____ SA e _____ SA e delle altre società italiane; le schede contabili [...] 2014 dei conti stipendi delle società italiane [...] la copia integrale delle tassazioni emesse a carico del contribuente per l'anno contributivo 2014 dal Fisco italiano; [...] la copia della visura catastale del contribuente – situazione 31.12.2014 – con l'indicazione per ciascuno degli immobili in essa elencati del canone d'affitto incassato [...] rispettivamente [...] il valore locativo". In caso di mancata risposta, l'RS 1 informava il contribuente che avrebbe dichiarato irricevibile il reclamo, "vista l'incompletezza della dichiarazione d'imposta inviata [...]". D. Con decisione datata 23 ottobre 2019, l'autorità di tassazione dichiarava irricevibile il reclamo, confermando la tassazione d'ufficio poiché "sino alla data di elaborazione della presente tassazione, ossia l'11 ottobre 2019, la dichiarazione completata e la documentazione sollecitata non sono state fornite". E. Il 25 novembre 2019, la RA 1 presenta ricorso insorgendo in particolare contro l'"invio della notifica di tassazione del 31.07.2019 ad un indirizzo italiano". A suo dire, tale modo di procedere è da considerarsi contrario al diritto internazionale pubblico e "di conseguenza [...] la notifica di tassazione 2014 non può considerarsi effettuata e l'intera procedura che [ne] è seguita è priva di validità". Chiede che l'incarto sia ritornato all'autorità inferiore perché abbia a "ricominciare dall'inizio la procedura di tassazione 2014" e di essere sentito in sede dibattimentale. F. Il 26 novembre 2019, la Camera di diritto tributario ha ordinato al ricorrente il pagamento di fr. 5'000.■ a titolo di garanzia per le spese di giustizia e le spese di procedura. Il pagamento è stato effettuato tempestivamente. G. Il 20 dicembre 2019, l'RS 1 ha presentato le proprie osservazioni proponendo la reiezione del ricorso perché il contribuente non ha dimostrato la manifesta inesattezza della tassazione d'ufficio IC/IFD 2014 e non ha completato ■ come espressamente richiesto dall'autorità fiscale ■ la dichiarazione d'imposta IC/IFD 2014 presentata. L'RS 1 si stupisce del fatto che solo in sede di ricorso il rappresentante del contribuente sollevi la questione della notifica delle tassazioni all'estero, comunque ricevute dal contribuente e trasmesse alla sua rappresentante svizzera per il reclamo, ammettendone "tacitamente e implicitamente [la] validità quale formale notifica di tassazione da parte dell'autorità fiscale". H. La Camera di diritto tributario richiedeva all'Ufficio circondariale di tassazione di _____ gli incarti

fiscali 2012 e 2013 relativi al contribuente. I. La Camera di diritto tributario fissava l'udienza richiesta dalla rappresentante del contribuente per l'8 ottobre 2020. Quest'ultima non si presentava ma informava l'autorità giudicante che “ gli aspetti formali [erano] già stati esposti in sede di reclamo mentre [gli] premeva sottolineare l'arbitrarietà della decisione impugnata. A riprova alleg [ava] le notifiche di tassazione del contribuente per gli anni 2012 e 2013, nel frattempo evase in sede di reclamo ordinario, che evidenzia [va] no valori imponibili lontanissimi da quelli tassati con la decisione 2014 ”. Diritto

E. 1.1

Nel suo ricorso, la rappresentante del contribuente solleva per la prima volta la questione relativa alla notifica della decisione di tassazione. Ritiene infatti che la decisione di tassazione d'ufficio IC/IFD 2014 debba essere dichiarata nulla perché, violando norme del diritto internazionale, è stata inviata all'indirizzo italiano del contribuente.

E. 1.2.1

Gli articoli 116 LIFD e 189 LT disciplinano la notifica delle decisioni. Il primo capoverso indica che le decisioni sono notificate al contribuente per scritto e devono indicare i rimedi giuridici. Il secondo capoverso stabilisce invece che se il contribuente è d'ignota dimora o se dimora all'estero e non ha un rappresentante in Svizzera, la decisione può essergli notificata validamente mediante pubblicazione nel Foglio ufficiale del Cantone. Le relative spese sono a carico del contribuente.

E. 1.2.2

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la notificazione di una decisione all'estero direttamente tramite invio postale rappresenta un atto d'imperio che, salvo disposizione convenzionale contraria o consenso dello Stato nel quale la notifica va effettuata, deve avvenire per via diplomatica o consolare (sentenza TF n. 2C_160/2019 del 5.11.2019 consid. 3.1 e giurisprudenza citata).

E. 1.2.3

Un trattato internazionale che permette la notifica diretta per mezzo posta di decisioni fiscali, anche in Italia, è recentemente stato ratificato dalla Svizzera. Si tratta della Convenzione del 25 gennaio 1988 sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale, emendata dal suo protocollo (RS 0.652.1), entrata in vigore per la Svizzera il 1.1.2017. I paragrafi 1 e 2 dell'art. 17 prevedono che gli atti vengano notificati al destinatario dallo Stato richiesto, su domanda dello Stato richiedente. L'art. 17 par. 3 consente tuttavia a una Parte di procedere direttamente per mezzo posta alla notifica di un documento a una persona che si trova sul territorio dell'altra Parte. In base a una riserva, formulata al momento della ratifica della Convenzione, la Svizzera non concede l'assistenza amministrativa per la notifica di documenti secondo l'articolo 17 paragrafo 1 della Convenzione. Nessuna riserva è stata per contro formulata in relazione alla notificazione diretta per mezzo posta, prevista dall'art. 17 par. 3. Nella sua pronuncia del 5 novembre 2019 (sentenza TF 2C_160/2019 consid. 3.6), la Suprema Corte ha escluso l'applicabilità della Convenzione in questione, per il fatto che le sue disposizioni “si applicano all'assistenza amministrativa dai periodi fiscali che iniziano il o dopo il 1° gennaio dell'anno successivo all'entrata in vigore della Convenzione come emendata dal Protocollo 2010 in riferimento a una Parte” (art. 28 par. 6). Una notifica diretta sarebbe ammissibile pertanto solo per i periodi fiscali a partire dal 2018.

E. 1.2.4

Nella fattispecie, non vi era alcun trattato internazionale che consentisse alle autorità fiscali svizzere di notificare una decisione in Italia direttamente per posta. Ci si domanda quali siano le conseguenze dell'invio delle decisioni al ricorrente, residente in Italia, per mezzo posta.

E. 1.3

La notifica deve permettere al destinatario della decisione di prenderne conoscenza e, se necessario, di fare uso dei rimedi giuridici aperti contro di essa. Una decisione è notificata non al momento in cui il contribuente ne prende conoscenza bensì il giorno in cui la decisione gli è debitamente comunicata. Trattandosi di un atto che deve essere sottoposto a ricezione, la notifica si perfeziona al momento in cui la decisione entra nella sfera d'influenza del suo destinatario (DTF 113 Ib 296 consid. 2, p. 297; Berdoz/Bugnon in: *Les procédures en droit fiscal*, 3 a ediz., Berna 2015, p. 643 s.). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la LIFD non contiene una norma secondo cui la notifica può essere omessa (come invece per esempio l'art. 39 cpv. 3 LTF [RS 173.110]; v. sentenza TF 2D_18/2009 del 22 giugno 2009 consid. 2.1). Il diritto fiscale non prevede neppure una notificazione valida con il deposito agli atti della decisione di tassazione (Locher , *Kommentar zum DBG* , III. Teil, Art. 102-222 DBG, Basilea 2015, n. 53 ad art. 116 LIFD, p. 334; diversamente Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , *Handkommentar zum DGB*, 3 a ediz., Zurigo 2016, n. 48 ad art. 116 LIFD). Se l'autorità rinuncia alla pubblicazione nel Foglio ufficiale del Cantone, non esiste alcuna inconfutabile presunzione che il contribuente abbia preso conoscenza della decisione che lo concerne. In questo caso, il termine per contestare la decisione inizia a decorrere dal momento dell'effettiva conoscenza (DTF 142 II 411 del 03.06.2016 consid. 4.2.1).

E. 1.4

Generalmente, una notifica irregolare non comporta la nullità della decisione, salvo grave irregolarità. Di principio, la decisione è annullabile e diviene giuridicamente valida se non è impugnata (Berdoz/Bugnon , op. cit., p. 647, n. 5.64; sentenza TF n. 2C_160/2019 del 05.11.2019 consid. 4.1). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la notificazione irregolare di una decisione non deve comportare pregiudizio alla parte ricorrente, per la quale pertanto il termine di ricorso inizia a decorrere solo dalla conoscenza della decisione. L'interessato non può tuttavia differire a piacimento il suo intervento, ricordato che il principio della buona fede gli impone di informarsi dell'esistenza e del contenuto di un atto che lo riguarda non appena ne sospetti l'esistenza, pena il rischio di vedersi opporre l'irricevibilità del gravame per tardività (DTF 124 II 124 consid. 2d/aa, 116 I a 215 consid. 2c e d; 112 Ib 417 consid. 2d). Recentemente, il Tribunale federale ha confermato la propria giurisprudenza stabilendo che una notifica può raggiungere il suo scopo anche se è avvenuta in modo irregolare. È necessario esaminare, secondo le circostanze del caso concreto, se la parte interessata è stata realmente indotta in errore dall'irregolarità della notifica e per questo ha subito un pregiudizio. Per l'Alta Corte, ci si deve attenere al principio della buona fede, che impone all'interessato di agire entro un termine ragionevole da quando ha avuto conoscenza della decisione che intende contestare. Ciò significa in particolare che una decisione, sebbene sia stata notificata in maniera irregolare, può nondimeno passare in giudicato, se non è stata impugnata entro un termine ragionevole. Le conseguenze di una notifica avvenuta direttamente per via postale in violazione del principio della territorialità dipendono quindi dalle circostanze del caso di specie.

Riferendosi alla notifica di una decisione svizzera su territorio francese, il Tribunale federale ha ritenuto che, nonostante la violazione della sovranità territoriale, la stessa non avesse comportato la totale inefficacia della notifica, in quanto il destinatario della decisione l'aveva impugnata mediante reclamo, senza censurarne le modalità di notificazione (sentenza TF 2C_160/2019 del 5.11.2019). Un contribuente non può pertanto prevalersi di una notifica irregolare, se ha comunque preso conoscenza del contenuto della comunicazione proveniente dalle autorità svizzere e inviata all'estero (Papadopoulos, Notification extraterritoriale en matière fiscale: hésitations du Tribunal fédéral, clarifications des Traités, in RDAF 2020 II p. 2 ss, in particolare p. 9).

E. 1.5

Nella fattispecie, nonostante la decisione di tassazione d'ufficio IC/IFD 2014 datata 31 luglio 2019 sia stata irregolarmente notificata al contribuente all'indirizzo conosciuto in Italia, ciò non gli ha comportato alcun pregiudizio. Infatti ■ come evidenziato nel reclamo presentato dalla stessa rappresentante che nel ricorso lamenta l'irregolarità della notifica ■ il contribuente è comunque riuscito a far “ pervenire [alla propria rappresentante] le notifiche di tassazione per il 2014 ”, ricevute “ solo il 12 agosto 2019 ” e la RA 1, in nome e per conto del contribuente, ha potuto impugnarle tempestivamente (il reclamo è stato inviato per raccomandata il 31 agosto 2019). Prevalersi di una notificazione irregolare in sede di ricorso, dopo che la decisione di tassazione d'ufficio ha potuto essere impugnata tempestivamente cozza contro il principio della buona fede. Pertanto, la decisione di tassazione d'ufficio IC/IFD 2014 è stata validamente notificata al contribuente. Su questo punto, il ricorso deve essere respinto.

E. 2.1

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 saranno retrocessi all'autorità di tassazione per la decisione di merito, mentre, in caso contrario, la Camera confermerà la decisione di irricevibilità.

E. 2.2

Nel caso in esame, l'autorità di tassazione non è entrata nel merito del reclamo perché “ sino alla data di elaborazione della presente tassazione, ossia l'11 ottobre 2019, la dichiarazione completata e la documentazione sollecitata non sono state fornite ”. Ne consegue che questa Camera si limita a verificare se sia legittima la decisione dell'Ufficio di tassazione di dichiarare irricevibile il reclamo del contribuente, senza per contro esaminare il merito della decisione. Ciononostante, conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale in materia di reclamo contro la tassazione d'ufficio, accerterà pure che la commisurazione degli elementi imponibili, basata su una valutazione coscienziosa dell'autorità, non sia arbitraria.

E. 3.1.1

Sono soggetti ad una trattenuta d'imposta alla fonte per il loro reddito da attività lucrativa dipendente: a. i lavoratori stranieri che, senza permesso di domicilio della polizia degli

stranieri, hanno domicilio o dimora fiscali nel Cantone (art. 104 cpv. 1 LT; analogo, per l'imposta federale diretta, l'art. 83 LIFD); b. i lavoratori che, senza domicilio o dimora fiscali in Svizzera, esercitano un'attività lucrativa dipendente nel Cantone per brevi periodi, durante la settimana o come frontalieri (art. 114 LT; per l'imposta federale diretta, l'art. 91 LIFD). L'imposta è prelevata sui proventi lordi (cfr. art. 105 cpv. 1 LT; art. 84 cpv. 1 LIFD) e sostituisce le imposte riscosse secondo la procedura ordinaria (artt. 104 cpv. 1, 3 a frase LT e 106 cpv. 2, 1 a frase LT; artt. 87 e 99 LIFD).

E. 3.1.2

Giusta gli articoli 112 LT e 90 cpv. 1 LIFD, le persone assoggettate all'imposta alla fonte sono imponibili secondo la procedura ordinaria per la sostanza e per i redditi non assoggettati all'imposta alla fonte. Al calcolo delle aliquote d'imposta si applicano per analogia gli articoli 6 LT e 7 LIFD. Il diritto cantonale prevede che in questi casi il contribuente è tenuto a presentare una dichiarazione d'imposta (art. 112 cpv. 2 LT) che vale anche per l'accertamento dell'imposta federale diretta (art. 107 cpv. 3 LIFD; 105 cpv. 1, 1 a frase LIFD).

E. 3.2

Nella fattispecie, su segnalazione dell'UTPG che cura l'imposizione delle società di cui è azionista il contribuente, il signor RI 1, già assoggettato all'imposta alla fonte, è stato invitato a compilare le dichiarazioni d'imposta IC/IFD 2012-2013 entro il 31.12.2016 e la dichiarazione d'imposta IC/IFD 2014 entro il 06.07.2017 (tassazioni ordinarie complementari).

E. 4.1

Per tutti i periodi citati, dopo esser stato diffidato, il contribuente è stato imposto d'ufficio perché non aveva ottemperato ai propri obblighi procedurali. La decisione di tassazione d'ufficio IC/IFD 2014, qui impugnata, è stata emessa il 31.07.2019 allorquando la procedura di reclamo (presentato tempestivamente e corredato dalle dichiarazioni d'imposta mancanti) contro le decisioni di tassazione d'ufficio 2012 e 2013 era ancora pendente presso l'UT _____, a suo tempo competente in ragione del luogo di residenza del contribuente (art. 15 s. Regolamento della Legge tributaria del 18 ottobre 1994 [RL 640.110]; art. 107 cpv. 3 LIFD in relazione ad art. 105 LIFD).

E. 4.2

Ai sensi dell'art. 130 cpv. 2 LIFD risp. art. 204 cpv. 2 LT (di uguale tenore l'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.

E. 4.3

Una 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. 132 cpv. 3 LIFD risp. art. 206 cpv. 3 LT). Vi è quindi un'inversione dell'onere della prova: non spetta all'autorità di tassazione dimostrare la correttezza della propria valutazione, bensì al contribuente provare che la stessa è manifestamente inesatta (sentenza TF n. 2C_1101/2014 del 23 novembre 2015, consid. 3; sentenza TF n. 2C_419/2010 del 13

ottobre 2010, consid. 2.1; Fenners/Looser , Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: AJP 2013 p. 37; Chillà , Principe de la taxation d'office dans le cas d'un contribuable indépendant, in: StR 68/2013 p. 277, pto. 2). In effetti, al contribuente spetta dimostrare l'esattezza degli elementi dichiarati, mentre spetta all'autorità fiscale portare la prova degli elementi imponibili che non sono stati dichiarati, ma comunque accertati. Quando un fatto non può essere provato, è colui cui incombe l'onere della prova che deve sopportarne le conseguenze. Se le prove raccolte dall'autorità fiscale rilevano l'esistenza di elementi imponibili non dichiarati, allora appartiene nuovamente al contribuente stabilire l'esattezza delle sue allegazioni. Il ribaltamento dell'onere della prova è giustificato dagli elementi sufficientemente comprovanti raccolti dall'autorità di tassazione. Se l'autorità fiscale giunge alla conclusione che si realizza un'incertezza fattuale, allora potrà e dovrà procedere ad una valutazione dei fattori imponibili, segnatamente con l'ausilio di coefficienti sperimentali, dell'evoluzione del patrimonio o di un'analisi del tenore di vita del contribuente. (art. 130 cpv. 2 LIFD risp. art. 204 cpv. 2 LT; sentenza TF n. 2C_1101/2014 del 23 novembre 2015, consid. 3; Chillà , op. cit., p. 277 s.).

E. 4.4

Giurisprudenza e dottrina sono unanimi nel riconoscere che si possa ricorrere alla tassazione d'ufficio non solo laddove il contribuente, nonostante diffida, non soddisfa ai suoi obblighi procedurali, ma anche qualora la mancanza di documenti attendibili sulla sua situazione finanziaria non possa essergli imputata (sentenza TF n. 2A.426/2004 del 23 novembre 2004; sentenza TF n. 2A.442/2001 del 19 giugno 2002; RDAF 2000 II 41; Zweifel/Hunziker , in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3 a ed., Basilea 2017, p. 2243 s. n. 30 ad art. 130 LIFD; Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DBG, 2ª ed., Zurigo 2009, p. 1123 n. 26 ad art. 130 LIFD).

E. 4.5

L'autorità fiscale deve agire "pflichtgemäss", ovvero secondo coscienza professionale, conformandosi agli indispensabili criteri di prudenza che devono sempre essere considerati in procedimenti del genere, principalmente allo scopo di evitare eccessi di discrezionalità (ASA 50 372). Detto altrimenti, il contribuente deve essere imposto, nella misura del possibile, su un reddito valutato il più vicino possibile alla sua capacità contributiva reale (art. 126 LIFD risp. art. 200 LT; Zweifel/Hunziker , op. cit., p. 2249, n. 46 ad art. 130 LIFD).

E. 4.6

Come visto, contro la decisione di tassazione il contribuente può reclamare per scritto all'autorità di tassazione, entro trenta giorni dalla notificazione (art. 132 cpv. 1 LIFD risp. art. 206 cpv. 1 LT). Tuttavia, il contribuente può impugnare la tassazione operata d'ufficio soltanto con il motivo che essa è manifestamente inesatta (sentenza TF n. 2C_1142 dell'11 marzo 2019, consid. 3.4.1). Il reclamo dev'essere motivato e indicare eventuali mezzi di prova (art. 132 cpv. 3 LIFD risp. art. 206 cpv. 3 LT). Le norme appena citate esigono che il contribuente apporti la prova della "manifesta inesattezza" della tassazione d'ufficio e richiedono espressamente che il reclamo sia motivato e indichi eventuali mezzi di prova. Tali requisiti (formali) 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 (cfr. 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 (cfr. DTF 81 I 98, consid. 3; 121 I 117, consid. 3a; 122 I 70, consid. 1c).

E. 4.7

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la prova della manifesta inesattezza può essere portata in due modi: · in primo luogo, il contribuente può produrre i mezzi di prova necessari a sovvertire l'incertezza in merito alla situazione effettiva, consentendo in tal modo il corretto accertamento degli elementi imponibili. In questo caso, la tassazione d'ufficio contestata viene sostituita da una tassazione ordinaria. A tal fine, si richiede tuttavia l'adempimento corretto degli obblighi procedurali precedentemente trascurati ed una completa esposizione dei fatti con il reclamo. Se ciò non si verifica, non si può rimediare nel seguito della procedura né mediante un'audizione personale del contribuente; · in secondo luogo, il contribuente può anche provare che la tassazione impugnata è palesemente eccessiva (sentenza TF n. 2C_6/2011 del 16 maggio 2011, consid. 3.1 e giurisprudenza citata).

E. 5.1

Nella fattispecie in disamina, con la multa disciplinare del 17 giugno 2017, l'RS 1 ha rinnovato il termine di diffida di 20 giorni per presentare la dichiarazione d'imposta IC/IFD 2014 e nel contempo ha avvertito il contribuente che, in caso di mancata ottemperanza agli obblighi fiscali, avrebbe proceduto alla tassazione d'ufficio. Nel termine impartito, il contribuente non ha dato seguito a quanto intimatogli, motivo per cui l'autorità ha proceduto con una tassazione d'ufficio, ricordandogli le condizioni restrittive cui è subordinato il reclamo contro una tassazione per apprezzamento.

E. 5.2

Con il reclamo, il contribuente ha prodotto la dichiarazione d'imposta allegando alcuni dei documenti giustificativi richiesti. Come espresso in narrativa, il 4 settembre 2019, l'RS 1 ha rivolto un'elaborata richiesta di collaborazione al rappresentante del contribuente, ritenendo che quanto presentato non fosse comunque sufficiente al fine di poter completare l'accertamento. Il reclamante non ha risposto entro il termine assegnatogli (30 settembre 2019), motivo per cui l'RS 1 ha dichiarato irricevibile il reclamo.

E. 5.3

Tale decisione merita di essere tutelata. Come già ricordato, una tassazione d'ufficio può essere impugnata solo se la valutazione intrapresa dall'autorità di tassazione è manifestamente inesatta (sentenza TF n. 2C_1142/2018 dell'11 marzo 2019, consid. 3.4.1). La prova dell'inesattezza di tale apprezzamento ■ che compete al contribuente ■ deve essere completa: il reclamo deve essere presentato in modo tale da consentire all'autorità di tassazione di riconoscere senza alcun dubbio ■ in base alla motivazione e ai mezzi di prova apportati ■ che la tassazione d'ufficio è manifestamente inesatta (cfr. p. es. sentenza TF n. 2C_30/2017 del 10 maggio 2017, consid. 2.2.2 e giurisprudenza citata). Ora, già il semplice fatto che l'autorità di tassazione, ricevuto il reclamo, si sia dovuta rivolgere alla rappresentante con un'elaborata richiesta di collaborazione, dimostra che ■ nonostante la presentazione della dichiarazione d'imposta ■ la prova della manifesta inesattezza della tassazione d'ufficio non era stata portata. In un simile caso, l'autorità di tassazione avrebbe potuto dichiarare subito irricevibile il reclamo, ritenuto che la motivazione dello stesso

costituisce un requisito (formale) di validità, senza richiedere della documentazione supplementare.

E. 5.4

A titolo abbondanziale, si ricorda che, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, nell'ambito di un reclamo contro una tassazione d'ufficio, l'obbligo dell'autorità fiscale di procedere ad indagini rinasce solo se l'incertezza sui fatti, da cui è scaturita la tassazione d'ufficio, è stata superata per effetto dell'intervento del contribuente (sentenza TF n. 2C_579/2008 del 29 aprile 2009, consid. 2.4 e giurisprudenza citata). Nella fattispecie, la documentazione prodotta con il reclamo appariva chiaramente incompleta e pertanto inidonea a dimostrare la manifesta inesattezza della controversa valutazione. Il fatto che l'autorità di tassazione, confrontata con un reclamo interposto contro una tassazione d'ufficio, intraprenda degli atti istruttori, non implica comunque in ogni caso che la tassazione d'ufficio debba essere sostituita con una tassazione ordinaria. Se infatti l'autorità di tassazione ritiene che il contribuente abbia presentato un reclamo conforme ai requisiti di validità previsti dalla legge (istanza, motivazione e mezzi di prova), allora riprenderà le sue indagini e assumerà le prove offerte dal reclamante. Nel caso in cui queste indagini permettano di raccogliere prove che consentono all'autorità di stabilire gli elementi imponibili in modo ineccepibile, allora la tassazione d'ufficio sarà sostituita con una tassazione ordinaria. Se invece, anche al termine dell'istruttoria, la fattispecie rimane del tutto o in parte incerta, la tassazione d'ufficio è mantenuta e può esserne verificata unicamente la misura (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, op. cit., § 20, p. 312, n. 28; Zweifel/Hunziker, op. cit., p. 2276, n. 50 ad art. 132 LIFD).

E. 5.5

Nonostante l'elaborata richiesta di collaborazione, a tutt'oggi l'incertezza fattuale che ha portato alla valutazione d'ufficio dei elementi imponibili permane. Il ricorrente non è riuscito o non ha voluto sovvertirne l'apprezzamento effettuato dall'autorità di tassazione (Fenners/Looser, op. cit. p. 35 e giurisprudenza citata), dimostrandone la manifesta inesattezza. L'autorità di tassazione ha pertanto correttamente dichiarato irricevibile il reclamo e la tassazione d'ufficio è divenuta definitiva.

E. 6.1

Stabilito che l'Ufficio di tassazione non poteva sostituire la tassazione d'ufficio con una tassazione ordinaria, a causa dell'inosservanza degli obblighi procedurali da parte del contribuente, resta ancora da verificare se la tassazione contestata non sia palesemente eccessiva.

E. 6.2

A questo proposito, il Tribunale federale ha stabilito che possono 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 (cfr. la sentenza del 16 maggio 2011 n. 2C_6/2011, consid. 3.3.1 e giurisprudenza citata; inoltre Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht ■ Direkte Steuern, 2 a ediz., Zurigo 2018, § 20, n. 29, p. 312 s.; Fenners/Looser, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, AJP 2013 p. 33 ss., p. 38). Una tassazione d'ufficio non è manifestamente inesatta solo quando la valutazione su cui si fonda è oggettivamente insostenibile o si basa su elementi, metodi o strumenti di stima inadeguati, ma anche se si scosta a tal punto dalla effettiva capacità

contributiva e dalle altre circostanze da essere manifestamente motivata da considerazioni penali o fiscali (cfr. sentenza 2C_679/2016 dell'11.07.2017 consid. 4.2.4 con riferimenti a giurisprudenza e dottrina).

E. 6.3

Anche quando intraprende una tassazione d'ufficio, l'autorità fiscale deve tener conto di tutti i fatti conosciuti al momento della tassazione e, come nell'ambito di una tassazione ordinaria, deve prendere in considerazione d'ufficio tutti i documenti di cui dispone (sentenza TF 2C_679/2016 dell'11.07.2017 consid. 4.2.2 e giurisprudenza citata). Nella misura del possibile, l'autorità fiscale deve tener conto degli elementi conosciuti di ogni singolo contribuente, in particolare quelli forniti da terzi secondo gli obblighi di collaborazione previsti dagli articoli 127 ss LIFD e articoli 201 ss LT. L'autorità può, se del caso, procedere ad atti istruttori addizionali per poter stabilire gli elementi necessari alla tassazione, che non sono contenuti nell'incarto fiscale, come ad esempio richiedere un certificato di salario giusta l'art. 127 cpv. 2 LIFD. Non si può tuttavia esigere che l'autorità fiscale proceda ad inchieste troppo dettagliate, in particolar modo quando non dispone di elementi probatori (RDAF 2000 II 41). Il ricorso al calcolo del dispendio o all'evoluzione della situazione patrimoniale, come pure al tenore di vita sono ammissibili (Althaus-Houriet , in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], Commentaire romand LIFD, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 23 ad art. 130 LIFD, p. 1709 s.).

E. 6.4

Non da ultimo, l'autorità fiscale deve procedere ad una stima coscienziosa, senza peraltro essere 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. Non si deve poter trarre vantaggio dalla violazione degli obblighi procedurali (RDAF 2003 II 581 consid. 4.1; ASA 58 p. 670 consid. 3b e giurisprudenza citata).

E. 6.5

Ora, gli RS 1 _____ hanno invitato il contribuente a voler presentare le dichiarazioni d'imposta IC/IFD 2012-2014 su segnalazione dell'UTPG. Dagli atti trasmessi a questa Camera dall'_____, competente per i due periodi fiscali precedenti quello qui litigioso, si evince che il contribuente è stato imposto d'ufficio ed ha presentato reclamo, risolto in sede di audizione il 13.02.2020 (v. verbale, agli atti). Le decisioni di tassazione dopo reclamo IC/IFD relative ai periodi fiscali 2012 e 2013 riportano la data del 26.02.2020. Per quanto attiene invece al periodo fiscale successivo, qui in contestazione e di competenza dell'RS 1, il contribuente ha presentato reclamo il 30.08.2019 e l'autorità di tassazione lo ha deciso il 23.10.2019, ovvero quattro mesi prima di quello relativo ai periodi fiscali 2012 e 2013. La procedura di reclamo presso l'_____ si è conclusa con un accordo transattivo fra le parti, contenuto in un verbale di audizione redatto il 13.02.2020. Non sembra esservi stata alcuna concertazione fra i due uffici circondariali interessati. Colpisce infatti la differenza fra i debiti d'imposta che risultano dalle rispettive decisioni. L'Ufficio di _____ ha stabilito il dovuto d'imposta cantonale sul reddito e sulla sostanza per i periodi fiscali 2012 e 2013, rispettivamente, in fr. 5'145.55. e in fr. 6'601.90, mentre la decisione impugnata ha stabilito un debito fiscale di fr. 55'961.85. Il valore dei

titoli e capitali, in particolare, è stato stabilito in fr. 2'431'942.– per il periodo fiscale 2012 e in fr. 2'233'319.– per il 2013, mentre nella decisione impugnata in fr. 11'307'750.■.

E. 6.6

Come precedentemente accertato, l'UT di RS 1 ha legittimamente proceduto ad una tassazione d'ufficio, in mancanza della collaborazione del contribuente. Non è noto in base a quali criteri l'autorità fiscale abbia determinato il valore delle partecipazioni nelle società estere dell'insorgente. Non si può escludere che, in base agli atti di cui disponeva l'autorità di tassazione nel momento in cui ha intrapreso la valutazione degli elementi imponibili, la stima di questi ultimi apparisse sostenibile. Poiché tuttavia dagli atti presentati dall'autorità di tassazione non si ricava alcuna indicazione in merito, non è agevole pronunciarsi in merito alla sostenibilità o all'arbitrarietà della valutazione intrapresa. Non può essere ignorato il fatto che, per i periodi fiscali precedenti, la procedura di tassazione si svolgeva davanti a un altro ufficio circondariale. Sebbene si tratti di diversi uffici, non si può negare che gli atti raccolti da uno di essi assumano rilievo anche per i procedimenti in corso davanti all'altro. Negli atti dell'UT di _____ la documentazione in merito alle società estere del ricorrente è più abbondante e, come rilevato, ha portato l'ufficio in questione a una stima che si allontana molto da quella qui litigiosa. In queste circostanze, appare opportuno annullare la decisione impugnata e rinviare gli atti all'Ufficio di tassazione, perché si pronunci nuovamente in merito al valore delle partecipazioni del ricorrente e al relativo reddito.

E. 7

Visto quanto precede, il ricorso è parzialmente accolto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico del ricorrente in ragione di metà. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, la decisione di tassazione IC/IFD 2014 dopo reclamo del 23 ottobre 2019 è annullata e gli atti sono ritornati all'RS 1 perché emetta una nuova decisione motivata. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ fr. 4'800.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 200.– per un totale di _____ fr. 5'000.– sono a carico del ricorrente in ragione di metà (fr. 2'500.■). 3. L'anticipo richiesto al ricorrente a titolo di garanzia per le tasse di giustizia e le spese di procedura gli è restituito in ragione di metà (fr. 2'500.■; duemilacinquecento franchi). 4. Contro il prese _____ Copia per conoscenza: - municipio di _____. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :

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