

TI_GERICHTE 80.2023.227 vom 27. September 2023

TI Tribunale d'appello, 2023-09-27, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2023.227

FR: TI_GERICHTE 80.2023.227 du 27 septembre 2023

IT: TI_GERICHTE 80.2023.227 del 27 settembre 2023

Regeste

Procedura: tassazione d'ufficio, reclamo con dichiarazione d'imposta, calcolo del dispendio con ammanco, reformatio in peius in sede di reclamo, annullamento della decisione per violazione del diritto di essere sentito

Erwägungen

E. 31

dicembre 2021 del conto bancario presso _____ (IBAN [...]); · la comprova del reddito, o del consumo di risparmi, o dell'aumento dei debiti, o di ogni altra fonte, che le hanno permesso di far fronte alle necessità dell'esistenza nell'anno vista l'insufficiente liquidità emersa dai dati presentati". Inoltre, sulla base degli elementi esposti nella Dichiarazione d'imposta 2021, l'autorità di tassazione rilevava un'insufficiente disponibilità finanziaria per il sostentamento personale del reclamante, avendo quest'ultimo risparmiato oltre € 55'000.■. Di conseguenza, gli sottoponeva il calcolo delle entrate e delle uscite per eventuali osservazioni, alle quali avrebbe dovuto allegare documenti e prove a dimostrazione di quanto asserito. L'RS 1 concludeva la sua richiesta informando il reclamante che: “ questo scritto vale quale diffida. In assenza di risposta entro il termine assegnato, si procederà alla tassazione d'ufficio in base agli articoli 204 cpv. 2 LT e 130 cpv. 2 LIFD ”. Il termine di risposta, prorogato fino al 30 agosto 2023, scadeva infruttuoso. D. Il 27 settembre 2023, l'RS 1 emetteva la decisione di tassazione dopo reclamo. Rispetto a quanto dichiarato, l'autorità di tassazione aggiungeva “altri redditi” in ragione di fr. 49'000.■, con la seguente motivazione: “ [...] In definitiva la richiesta di documenti e osservazioni del 14 giugno 2023 è rimasta lettera morta [...] all'ufficio di tassazione non resta che imporre giusta gli articoli 204 cpv. 2 LT e 130 cpv. 2 LIFD altri redditi per 49'000.■ franchi, in corrispondenza cioè dell'ammanco di disponibilità finanziaria risultante dal calcolo delle entrate/uscite del 14 giugno 2023”. Di conseguenza, per l'imposta cantonale, il reddito imponibile era stato fissato in fr. 77'900.■ (fr. 80'600.■ determinanti per l'aliquota) e la sostanza imponibile in fr. 97'000.■ (determinanti per l'aliquota: fr. 157'000.■). Il dovuto d'imposta cantonale ammontava a fr. 6'286.35. Per l'imposta federale diretta, il reddito imponibile era stato stabilito in fr. 81'800.■ (fr. 84'600.■ per l'aliquota) e il debito d'imposta era di fr. 1'796.10. E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 si aggrava nuovamente contro l'aggiunta di altri redditi in ragione di fr. 49'000.■, postulandone lo stralcio. Ammette di non aver “ dato seguito alle numerose richieste di documentazione dell'Autorità fiscale intese a conoscere l'entità dei redditi, delle spese e gli eventuali movimenti patrimoniali ”. Spiega di far “ parte di una famiglia agiata dell' _____ che possiede importanti beni immobiliari [e di aver] ricevuto degli aiuti finanziari ricorrenti [da padre e madre: € 1'000.■ al mese] e un aiuto più consistente una volta tantum ” [una donazione da parte della madre di € 54'000.■]. A

comprova allega l'estratto della banca spagnola sul quale sono stati versati tali ammontari. A suo dire, " l'importo di queste donazioni giustifica ampiamente il dispendio annuo ". All'atto di ricorso allega altresì il contratto di locazione e l'estratto del conto bancario presso la banca _____ di _____, ovvero la documentazione richiestagli dall'RS 1 prima di evadere il reclamo. Diritto 1. 1.1. Secondo gli articoli 123 cpv. 1 LIFD e 196 LT, le autorità di tassazione determinano, con il contribuente, le condizioni di fatto e di diritto per una imposizione completa ed esatta. La procedura di tassazione è in tal modo caratterizzata dalla collaborazione reciproca dell'autorità di tassazione e del contribuente (procedura di tassazione mista). Il contribuente deve fare tutto il necessario per consentire una tassazione completa ed esatta (articoli 126 cpv. 1 LIFD e 200 cpv. 1 LT). Deve in particolare compilare la dichiarazione d'imposta in modo completo e veritiero (articoli 124 cpv. 2 LIFD e 198 cpv. 2 LT) e allegare i documenti necessari (articoli 125 LIFD e 199 LT). Su domanda dell'autorità di tassazione, deve fornire informazioni orali e scritte, soprattutto quando, alla luce della dichiarazione d'imposta, sorgono delle domande, per esempio a proposito dei redditi, delle spese per il loro conseguimento o dell'evoluzione patrimoniale (cfr. articoli 126 cpv. 2 LIFD e 200 cpv. 2 LT). Il contribuente è in tal modo reso responsabile per l'esattezza della propria dichiarazione. Secondo gli articoli 130 cpv. 2 prima frase LIFD e 204 cpv. 2 prima frase LT, 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. Oltre alla condizione della diffida, la legge fa dipendere la procedura di tassazione d'ufficio dall'adempimento di due condizioni: 1) che il contribuente non abbia soddisfatto i suoi obblighi procedurali oppure 2) che gli elementi imponibili non possano essere accertati esattamente per mancanza di documenti attendibili. Un'interpretazione letterale di questa disposizione (coniunzione "oppure") lascia intendere che le due condizioni siano alternative. In virtù di una simile interpretazione, basterebbe la violazione degli obblighi di procedura perché l'autorità di tassazione possa procedere alla tassazione d'ufficio (dopo diffida). Secondo la giurisprudenza costante, tuttavia, il diritto di procedere ad una tassazione d'ufficio presuppone fondamentalmente che, dopo l'esame intrapreso dall'autorità di tassazione, sussista un'incertezza nei fatti, che impedisce a quest'ultima di procedere alla tassazione in modo completo e esatto (sentenza TF n. 2C_3/2019 del 4 luglio 2019 consid. 6.2 e giurisprudenza citata). 1.2. 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 al quale 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 (cfr. articoli 130 cpv. 2 LIFD e 204 cpv. 2 LT; sentenza TF 2C_1101/2014 del 23 novembre 2015, consid. 3). 2. 2.1. Come espresso in narrativa, il contribuente è al beneficio di un permesso B e, nel periodo fiscale litigioso, era assoggettato all'imposta alla fonte per quanto concerneva il suo reddito da attività lucrativa dipendente. Oltre ad essere assoggettato all'imposta alla fonte, il

contribuente – in quanto illimitatamente imponibile e beneficiario di altri redditi non tassati alla fonte ■ avrebbe dovuto presentare la Dichiarazione d'imposta IC/IFD 2021 all'autorità competente, in questo caso l'RS 1 (art. 104 cpv. 1 lett. b LT in relazione ad art. 15 lett. d RLT; RL 640.110). 2.2. Infatti, a norma degli articoli 104 cpv. 1 prima frase LT e 83 cpv. 1 prima frase LIFD, i lavoratori senza permesso di domicilio che hanno domicilio o dimora fiscale nel Cantone/in Svizzera sono assoggettati a un'imposta alla fonte per il loro reddito da attività lucrativa dipendente. Giusta gli articoli 108 cpv. 1 LT e 89 cpv. 1 LIFD, le persone assoggettate all'imposta alla fonte conformemente all'articolo 104 capoverso 1 LT e all'articolo 83 capoverso 1 LIFD sono tassate secondo la procedura ordinaria ulteriore se:

- a) il loro reddito lordo raggiunge o supera un determinato importo nel corso di un anno fiscale; o
- b) dispongono di proventi non imponibili alla fonte. Sono rispettivamente il Consiglio di Stato e il Dipartimento federale delle finanze (in collaborazione con i Cantoni) che stabiliscono l'importo di cui al capoverso 1 lettera a (art. 108 cpv. 2 LT; art. 89 cpv. 2 LIFD) Il Consiglio di Stato, nel Regolamento sull'imposta alla fonte nel quadro della legge tributaria del 2 dicembre 2020 (RFLT; RL 640.120), e il DFF, nell'Ordinanza sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (OIFo; RS 642.118.2), hanno previsto che tale importo debba corrispondere a fr. 120'000.■ (art. 7 cpv. 1 e 2 RFLT; art. 9 cpv. 1 OIFo). Secondo gli articoli 108 cpv. 4 LT e 89 cpv. 4 LIFD, le persone che dispongono di proventi di cui al capoverso 1 lettera b devono chiedere all'autorità competente il modulo per la dichiarazione d'imposta entro il 31 marzo dell'anno successivo al corrispondente anno fiscale. L'autorità competente (art. 14 cpv. 1 lett. a e art. 15 RLT [RL 640.110]; v. anche Regolamento di applicazione della LIFD [RL 642.150]) provvederà alla loro tassazione (art. 7 cpv. 7 RFLT). Infine, gli art. 108 cpv. 5 LT e 89 cpv. 5 LIFD prevedono che la tassazione ordinaria ulteriore si applica fino al termine dell'assoggettamento all'imposta alla fonte. L'imposta trattenuta alla fonte è computata senza interessi (art. 108 cpv. 6 LT; art. 89 cpv. 6 LIFD).

3. 3.1. Venendo al caso in disamina, nel periodo fiscale sub judice il contribuente era a beneficio di un permesso B ed era assoggettato all'imposta alla fonte per quanto concerneva il suo reddito da attività lucrativa dipendente. Oltre ad essere assoggettato all'imposta alla fonte, il contribuente – in quanto illimitatamente assoggettato e beneficiario di altri redditi non imposti alla fonte ■ avrebbe dovuto presentare la Dichiarazione d'imposta IC/IFD 2021 all'autorità competente, in questo caso l'RS 1. Nonostante il richiamo, la diffida del 14 febbraio 2023 e la multa disciplinare per violazione degli obblighi procedurali, notificata il 14 marzo 2023, il contribuente non ha dato seguito alla richiesta dell'autorità di tassazione di presentare la Dichiarazione d'imposta IC/IFD 2021. È dunque stato tassato d'ufficio. Con decisione datata 3 maggio 2023, l'RS 1 aveva accertato un reddito da attività lucrativa dipendente pari a fr. 42'000.■ e un reddito immobiliare netto di fr. 2'880.■, quest'ultimo considerato unicamente per l'aliquota. Per la sola imposta cantonale aveva stabilito titoli e capitali in ragione di fr. 40'000.■ e sostanza immobiliare posta in _____ per fr. 60'000.■ (solo per l'aliquota). Il dovuto d'imposta cantonale assommava a fr. 1'587.80, mentre quello per l'imposta federale diretta a fr. 201.10. Contro questa decisione, il contribuente ha presentato tempestivo reclamo, allegando la Dichiarazione d'imposta IC/IFD 2021 compilata e corredata degli allegati prescritti.

3.2. 3.2.1. 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 e 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 e art. 132 cpv. 3 LIFD). Vi

è quindi 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 (sentenza TF n. 2C_419/2010 del 13 ottobre 2010 consid. 2.1).

3.2.2. Secondo la giurisprudenza della Suprema Corte, 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 rimpiazzata 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. D'altronde, la prova dell'inesattezza deve essere completa e non può limitarsi a singole posizioni della tassazione d'ufficio; · in secondo luogo, il contribuente può anche provare che la tassazione impugnata è palesemente eccessiva (cfr. sentenza TF n. 2C_6/2011 del 16 maggio 2011 consid. 3.1 e giurisprudenza citata).

3.3. L'RS 1 è entrato nel merito del reclamo contro la tassazione d'ufficio, ritenendo verosimilmente verificata la prima delle due ipotesi previste dalla giurisprudenza. Con il reclamo, infatti, il contribuente ha inoltrato una dichiarazione d'imposta, con gli allegati prescritti. La procedura di tassazione d'ufficio è di conseguenza divenuta una procedura di tassazione ordinaria. Dalla documentazione allegata alla DI 2021 ■ presentata in sede di reclamo ■ si evince che, per il periodo fiscale litigioso, il ricorrente lavorava al 10% per _____ a _____, che aveva percepito fr. 8'790.10 (netti) e che la ritenuta d'imposta alla fonte ammontava a fr. 1'242.65 (v. certificato di salario e attestato-ricevuta 2021 [fr. 1241.25]). Nel corso del 2021 aveva inoltre percepito delle prestazioni dell'assicurazione contro la disoccupazione, pagate direttamente dalla Cassa all'assicurato, in ragione di fr. 18'124.■ (netti), la cui trattenuta d'imposta alla fonte ammontava a fr. 488.■. Infine, il contribuente aveva lavorato per _____ e aveva percepito fr. 3'931.■ (v. certificato di salario). I redditi relativi all'attività lucrativa dipendente ammontavano complessivamente a fr. 30'845.10. Esponneva anche una rendita AVS/AI pari a fr. 1'912.■, per la quale non è stata allegata l'attestazione fiscale. Quale sostanza (stato al 31.12.2021), dichiarava titoli e capitali in ragione di fr. 91'515.■ (di cui € 89'470.95 su un conto presso _____) e sostanza immobiliare per fr. 50'000.■ (v. Modulo 7, immobile all'estero). Dichiarava altresì un reddito immobiliare netto, imponibile all'estero, pari a fr. 12'000.■.

3.4. Sulla base di questi dati, forniti dal reclamante, l'RS 1 ha redatto il calcolo delle entrate e delle uscite per il periodo fiscale 2021, ravvisando un'insufficiente disponibilità finanziaria annua di fr. 49'691.■. Ha allora rivolto al contribuente una richiesta di documentazione, sottoponendogli anche il calcolo del dispendio per osservazioni ed avvertendolo che, se non avesse ottemperato alla richiesta entro il termine impartito, l'autorità di tassazione avrebbe proceduto “ alla tassazione d'ufficio in base agli articoli 204 cpv. 2 LT e 130 cpv. 2 LIFD ”. Il termine di risposta, prorogato su richiesta dello stesso reclamante fino al 30 agosto 2023, scadeva infruttuoso. Con decisione del 27 settembre 2023, l'RS 1 ha proceduto ad una reformatio in peius della decisione precedente, aumentando il reddito imponibile da fr. 37'100.■ a fr. 80'600.■ e la sostanza imponibile da fr. 100'000.■ a fr. 157'000.■. A motivo, adduceva che “ in definitiva la richiesta di documenti e osservazioni del 14 giugno 2023 è rimasta lettera morta. All'ufficio di tassazione non resta che imporre giusta gli articoli 204 cpv. 2 LT e 130 cpv. 2 LIFD altri redditi per 49'000.■ franchi, in corrispondenza cioè dell'ammanto di disponibilità finanziaria risultante dal calcolo delle

entrate/uscite del 14 giugno 2023 ”. 4. 4.1. Come visto, interponendo il reclamo contro la tassazione d’ufficio, il contribuente ha ripreso la collaborazione mancante inviando la dichiarazione debitamente compilata e gli allegati necessari. Riprendendo la collaborazione, l’onere della prova non è più ribaltato sul contribuente, tenuto a dimostrare la “manifesta inesattezza” della valutazione dell’autorità di tassazione, bensì torna a seguire le regole che concernono la ripartizione oggettiva dell’onere della prova secondo l’art. 8 CC, che trova applicazione anche nel diritto tributario. L’autorità fiscale è dunque 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. 4.2. Ora, l’autorità fiscale ha sostituito una tassazione d’ufficio con un’altra tassazione d’ufficio, parziale, sulla base di una sproporzione fra le entrate e le uscite del periodo fiscale. Presupposto indispensabile per una tassazione d’ufficio è la notificazione al contribuente di una diffida, nella quale l’autorità lo avverta delle conseguenze che deriverebbero dall’inosservanza degli obblighi di collaborazione, cioè l’adozione di una tassazione d’ufficio, impugnabile solo a condizioni restrittive, e l’eventuale multa per violazione degli obblighi di procedura. In mancanza della diffida, non si applica l’art. 132 cpv. 3 LIFD, che limita le possibili censure nell’ambito della procedura di reclamo. Ne consegue che, in caso di reclamo o di ricorso, le istanze competenti sono tenute al controllo della tassazione con pieno potere cognitivo e senza limitarsi alla manifesta inesattezza (sentenza TF n. 2C_551/2018 dell’11 luglio 2019 consid. 3.2.1 e giurisprudenza citata). Nel caso in esame, nella richiesta di documentazione del 14 giugno 2023, l’RS 1 ha avvertito il contribuente che tale scritto “vale quale diffida” e che in caso di mancata risposta avrebbe proceduto alla tassazione d’ufficio. Non ha tuttavia fatto riferimento alle limitazioni cui sarebbe stata soggetta la ricevibilità di un eventuale reclamo contro la tassazione d’ufficio. È peraltro dubbio che una tassazione d’ufficio, intrapresa nel corso di una procedura di reclamo, possa comportare l’applicazione dell’art. 132 cpv. 3 LIFD, che fa riferimento ai requisiti di ricevibilità dello stesso reclamo. La questione non necessita tuttavia di essere ulteriormente approfondita in questa sede. La decisione impugnata deve infatti essere annullata per un’altra ragione. 4.3. 4.3.1. Con la decisione impugnata, l’autorità di tassazione ha proceduto ad una *reformatio in peius* della decisione di tassazione d’ufficio. 4.3.2. L’autorità di tassazione nell’esame del reclamo ha le medesime facoltà che le spettano in sede di tassazione (art. 207 cpv. 1 LT). Non è concesso di ritirare il reclamo quando emerge dalle circostanze che la tassazione impugnata era insufficiente (art. 207 cpv. 2 LT). L’autorità fiscale prende la sua decisione fondandosi sui risultati d’inchiesta. Può determinare nuovamente tutti gli elementi imponibili e, sentito il contribuente, modificare la tassazione anche a svantaggio del medesimo (art. 208 cpv. 1 LT). La legge federale sull’imposta federale diretta contiene disposizioni analoghe (artt. 134 e 135 LIFD). Sia la legge federale sia quella cantonale prevedono dunque che il reclamante abbia il diritto di essere avvertito della prospettiva “*reformatio in peius*” e di essere sentito dall’autorità di tassazione prima della decisione, sulla base dell’art. 29 cpv. 2 Cost. (Locher, Kommentar zum DBG, vol. III, Basilea 2015, n. 9 ad art. 135 LIFD, con riferimento alla sentenza TF n. 2C_104/2013 e 105/2013 del 27 settembre 2013 consid. 2.3). 4.3.3. Nel caso in esame, invece, RS 11’UT non ha prospettato al contribuente la *reformatio in peius*, nel rispetto del suo diritto di essere sentito, così come previsto dagli articoli 208 cpv. 1 seconda frase LT e 135 cpv. 1 seconda frase LIFD. Non era necessario convocare personalmente il reclamante. L’autorità di tassazione avrebbe dovuto prospettargli la nuova decisione di tassazione, spiegandogli chiaramente quali fossero le sue intenzioni. Non è sufficiente che il

contribuente possa prevedere un peggioramento della decisione di tassazione che lo concerne (Locher , op. cit., n. 8 s. ad art. 135 LIFD, p. 614 s.). Deve potersi determinare. È vero che l'autorità fiscale ha invitato il reclamante a determinarsi sul calcolo del dispendio redatto sulla base della documentazione da lui presentata, perché si delineava un'insufficiente disponibilità finanziaria, ed ha altresì richiesto della documentazione supplementare per poter “ risolvere il reclamo ”. Ha altresì avvisato il contribuente che non avrebbe potuto ritirare il reclamo qualora dalle circostanze avesse dovuto emergere che la tassazione era insufficiente (art. 207 cpv. 2 LT; art. 134 cpv. 2 LIFD). Ed è anche vero che il reclamante ha lasciato che il termine di risposta scadesse infruttuoso, presentando la documentazione richiesta solo con il ricorso. Tuttavia, l'RS 1 non ha prospettato in modo chiaro e inequivocabile la sua intenzione di modificare la tassazione a svantaggio del contribuente, violandone il diritto di essere sentito. 4.4. La decisione impugnata deve pertanto essere annullata e gli atti ritornati all'RS 1 perché adottati una nuova decisione, dopo aver garantito al contribuente il suo diritto di essere sentito. In questo contesto, l'autorità di tassazione dovrà anche confrontarsi con la documentazione allegata al ricorso. 5. Di conseguenza, la decisione impugnata è annullata e gli atti sono ritornati all'RS 1 affinché proceda alle proprie incombenze. Non si prelevano né la tassa di giustizia né le spese processuali. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione dopo reclamo del 27 settembre 2023 è annullata e gli atti sono ritornati all'RS 1, perché adottati una nuova decisione motivata. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. 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.