

TI_GERICHTE 80.2023.88 vom 3. April 2023

TI Tribunale d'appello, 2023-04-03, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2023.88

FR: TI_GERICHTE 80.2023.88 du 3 avril 2023

IT: TI_GERICHTE 80.2023.88 del 3 aprile 2023

Regeste

Procedura: revisione, diligenza esigibile dal contribuente, reclamo tardivo contro tassazione d'ufficio, mancata impugnazione della decisione di irricevibilità

Erwägungen

E. 30

giorni, lo stesso era tardivo. d. L'Ufficio esazione e condoni (UEC), l'11.8.2022 presentava una domanda di esecuzione all'Ufficio esecuzione e fallimenti (UEF) per le imposte IC/IFD 2018 rimaste scoperte. I precetti esecutivi venivano intimati alla contribuente il 19.8.2022 e, il 30.11.2022, l'UEC presentava una domanda di pignoramento. C. Il 2/7.3.2023 la _____, per il tramite della _____, presentava all'UTPG una domanda di revisione della tassazione IC/IFD 2018. Secondo l'istante, il ritardo nella presentazione della dichiarazione d'imposta sarebbe dipeso dalla difficoltà oggettiva riscontrata nell'elaborazione del primo bilancio, in relazione alla valutazione delle criptovalute detenute, non essendo ancora chiare su diversi aspetti le normative contabili. L'utile imponibile stabilito per apprezzamento in fr. 600'000.- sarebbe stato "del tutto fuori logica", spropositato e punitivo ed avrebbe comportato un onere fiscale complessivo di oltre fr. 150'000.-, che la società non sarebbe stata in grado di "saldare". La motivazione dell'istanza di revisione era basata sull'art. 232 lett. b LT: l'autorità fiscale non avrebbe tenuto conto di fatti rilevanti o di mezzi di prova decisivi, che conosceva o doveva conoscere, ed avrebbe violato principi essenziali della procedura. In particolare, non avrebbe tenuto conto del ruling e, prendendo in considerazione la raccolta ICO, non avrebbe tenuto in considerazione la svalutazione della criptovaluta _____, nel corso del 2018, che era passata da un valore di fr. 811.70 al 4.5.2018 ad un valore di fr. 132.05 al 31.12.2018. Secondo la contribuente, " queste informazioni erano chiaramente note o dovevano essere conosciute per la valutazione dell'importo imponibile, ma volutamente tralasciate ". La _____ riteneva inoltre regolare e tempestivo il reclamo del 13.9.2021, computando il termine a partire dalla " data indicata nella decisione ". Il fatto che la decisione riportasse una data diversa era ritenuto "chiaramente fuorviante" e suscettibile "come nel nostro caso, [di] indurre all'errore ". D. Con decisione del 10.3.2023, l'UTPG respingeva la domanda di revisione, sottolineando che l'invio della decisione di tassazione era avvenuto il 3.8.2021 per raccomandata. Siccome l'invio raccomandato non era stato ritirato ed era stato ritornato al mittente, secondo giurisprudenza, lo stesso era stato considerato come notificato l'ultimo giorno di giacenza, ossia l'11.8.2021. Il reclamo del 14.9.2021 era stato dichiarato irricevibile con decisione del 7.10.2021, che non era stata impugnata alla Camera di diritto tributario. L'UTPG rilevava poi che la revisione era esclusa se il motivo della stessa avrebbe potuto essere fatto valere nella procedura ordinaria, qualora si avesse avuto la diligenza che si poteva ragionevolmente esigere (art. 232 cpv. 2 LT e art. 147 cpv. 2 LIFD).

Nella concreta fattispecie, non sarebbe stato adempiuto alcun motivo di revisione. In particolare, la contribuente non avrebbe scoperto né un fatto nuovo rilevante né un mezzo di prova decisivo che non avrebbe potuto far valere nell'ambito della procedura ordinaria. Avvertiva inoltre che l'istituto della revisione, in quanto mezzo giuridico eccezionale, non permette all'interessato di rimediare a sue inadempienze in sede di procedura di tassazione, come il fatto di non aver impugnato tempestivamente una notifica di tassazione. E. Con reclamo del 24/27.3.2023, la _____ censurava la decisione dell'UTPG. A suo avviso, l'UTPG non avrebbe rispettato l'accordo sottoscritto tra le parti, secondo cui la società, di principio, non avrebbe dovuto sottostare alla "tassazione ordinaria fino alla conclusione dello sviluppo dell'applicazione, (...)". Inoltre, "per la società era chiaro che non ci sarebbero state incombenze fiscali fino alla fine del periodo di sviluppo". Alla reclamante non sarebbe inoltre stato possibile rispettare i termini nella procedura ordinaria anche a causa dei problemi causati dal COVID 19 e delle limitazioni di spostamento, che le avrebbero "impedito di ritirare in tempo la raccomandata". Non avrebbe interposto ricorso alla Camera di diritto tributario "perché, come ben sapete, non sarebbero mai entrati nel merito delle tematiche quando si è in presenza di un termine non rispettato". La reclamante ribadiva che l'autorità fiscale non avrebbe tenuto conto di fatti rilevanti che conosceva. Inoltre la società sarebbe stata "eccessivamente penalizzata", trovandosi con un debito fiscale importante al quale non poteva far fronte. Il successivo pignoramento del conto della società avrebbe poi causato una cessazione forzata dell'attività. F. Con decisione del 3.4.2023, l'UTPG respingeva il gravame, non ritenendo dati i motivi di revisione. In particolare, l'autorità fiscale ribadiva che la contribuente aveva omesso di presentare tempestivamente reclamo contro la decisione di tassazione. In merito alla censura, secondo cui l'autorità fiscale avrebbe ignorato l'accordo secondo cui non avrebbe dovuto sottostare a tassazione ordinaria fino alla conclusione dello sviluppo dell'applicazione, l'UTPG argomentava che con il riling in questione non era stata richiesta alcuna tassazione speciale ai sensi degli articoli 91, 92 e 93 LT. Nello stesso business plan, inserito nel riling, si prospettava, per il 2018, un utile imponibile superiore a fr. 560'000.-. G. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, la _____, per il tramite di _____, censura la decisione con cui l'UTPG ha respinto il suo reclamo in merito all'istanza di revisione IC/IFD 2018. Ribadisce di aver rinunciato al ricorso contro la decisione che aveva dichiarato irricevibile il reclamo contro la tassazione d'ufficio, "visto che non si sarebbe entrati nel merito". Inoltre, gli anni 2020 e 2021, caratterizzati dalla pandemia COVID 19, avrebbero intralciato gli spostamenti, cosa che spiegherebbe il ritardo nel reclamo. Quando quest'ultimo era stato inoltrato, peraltro, la ricorrente non avrebbe ancora ricevuto la decisione di tassazione, ma unicamente le polizze per il pagamento delle imposte. Ciò avrebbe anche impedito di calcolare il termine di reclamo con precisione. Secondo l'insorgente, in ogni caso, una tassazione d'ufficio, riportante un utile così importante, per una start-up innovativa nel suo primo anno di attività, sarebbe chiaramente eccessiva. L'UTPG non avrebbe tenuto in considerazione alcun elemento che avrebbe dovuto conoscere per emettere la decisione, in particolare la svalutazione delle cryptomonete, che avrebbe comportato una perdita importante per la società. Per quanto concerne il riling, la ricorrente ammette che non aveva chiesto una tassazione speciale, bensì di "stabilire le regole di tassazione della raccolta ICO". Di conseguenza, "tutti i costi sarebbero stati attivati e pareggiato il risultato" e "alla fine dello sviluppo dell'applicazione prevista in 5 anni sarebbe stata determinata la perdita oppure l'eccedenza". H. Con osservazioni del 2/5.6.2023, l'UTPG chiede la conferma della decisione impugnata. L'autorità fiscale

ribadisce che la revisione è esclusa, poiché si tratta di tassazioni d'ufficio conseguenti alla mancata presentazione della dichiarazione fiscale. La decisione ordinaria su reclamo avrebbe potuto essere impugnata alla Camera di diritto tributario con un ricorso, via procedurale che tuttavia non è stata seguita dalla contribuente. Neppure sarebbe mai esistito alcun accordo circa il fatto che la società non avrebbe dovuto essere sottoposta a tassazione ordinaria nei suoi cinque primi anni di vita. L'istanza di revisione sarebbe problematica anche dal profilo temporale, in quanto gli art. 232 cpv. 1 lett. b LT e 147 cpv. 1 lett. b LIFD pongono un limite temporale di 90 giorni per presentare la domanda di revisione dal momento della scoperta del fatto nuovo. Nel caso di specie non sarebbe dato sapere quale sia il "fatto nuovo" e quando lo stesso sarebbe stato "scoperto". L'istanza di revisione sarebbe stata presentata "dopo più di un anno dalla decisione di tassazione e solo dopo che i cursori dell'Ufficio esecuzione e fallimenti hanno operato il sequestro dei conti societari". Inoltre, nel periodo intercorso tra la decisione su reclamo 2018 e l'istanza di revisione, sarebbero state emesse le notifiche relative agli anni 2019, 2020 e 2021. Anche dal profilo temporale, l'istanza di revisione sarebbe inammissibile. L'UTPG avrebbe infine operato una tassazione coscienziosa, applicando correttamente tutti i dispositivi di legge in vigore. La situazione creatasi – per quanto spiacevole – sarebbe solo da imputare alla negligenza della contribuente.

Diritto 1. 1.1. Sono tre i motivi di revisione, a vantaggio del contribuente, di una decisione o sentenza cresciuta in giudicato: a) la scoperta di fatti rilevanti o mezzi di prova decisivi; b) la mancata considerazione, da parte dell'autorità giudicante, di fatti rilevanti o di mezzi di prova decisivi, che conosceva o doveva conoscere, oppure un'altra violazione di principi essenziali della procedura; c) il fatto che un crimine o un delitto abbia influito sulla decisione o sulla sentenza (art. 232 cpv. 1 LT; art. 147 cpv. 1 LIFD). Quale ulteriore motivo di revisione la legge cantonale aggiunge che essa è data se, in caso di conflitti in materia di doppia imposizione intercantonale o internazionale, l'autorità che ha deciso giunge alla conclusione che, secondo le norme applicabili per evitare la doppia imposizione, il Cantone deve limitare il proprio diritto di imporre (art. 232 cpv. 1 lett. d LT).

1.2. La revisione è tuttavia esclusa se l'istante, ove avesse usato la diligenza che da lui poteva essere ragionevolmente pretesa, avrebbe potuto far valere già nel corso della procedura ordinaria il motivo di revisione invocato (artt. 232 cpv. 2 e 147 cpv. 2 LIFD). L'istituto della revisione non è dato, cioè, per addurre fatti che si sarebbero potuti invocare già nella procedura di reclamo o di ricorso. Decidere altrimenti, e ammettere automaticamente la revisione in caso di violazione di norme essenziali di procedura, significherebbe abolire ogni distinzione tra mezzi d'impugnazione ordinari e il rimedio straordinario della revisione, che non può supplire ad un'omissione imputabile allo stesso contribuente, che ha diritto di avvalersi dei rimedi ordinari (cfr. sentenze del TF n. 2C_47/2016 e 2C_48/2016 del 22 agosto 2016 consid. 3.2 con riferimenti; inoltre: Locher, *Kommentar zum DBG*, vol. III, Basilea 2015, n. 30 ad art. 147 LIFD, p. 773 s.; Looser, in: Zweifel/Beusch [a cura di], *Kommentar zum DBG*, 3 a ediz., Basilea 2017, n. 24 ad art. 147 LIFD, p. 2474 ss.; Casanova/Dubey, in: Noël/Aubry Girardin [a cura di], *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2 a ediz., Basilea 2017, n. 15 ad art. 147 LIFD, p. 1802 s.). Di conseguenza, la revisione è esclusa, per esempio, nel caso dell'errore di dichiarazione, cioè quando, per trascuratezza del contribuente o del suo rappresentante, si è omesso di far valere nella procedura di tassazione o con i rimedi giuridici ordinari elementi di fatto essenziali, oppure nel caso in cui il contribuente avrebbe potuto scoprire subito l'errore di fatto o di diritto dell'autorità, controllando la tassazione notificatagli (Casanova, *Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide*, in *ASA* 61 p. 450-451).

1.3.

Secondo l'art. 233 LT la domanda di revisione deve essere presentata entro novanta giorni dalla scoperta del motivo di revisione per i casi previsti dalle lettere a), b) e c) del capoverso 1 dell'art. 232 e entro trenta giorni per il caso della lettera d) del medesimo articolo, ma al più tardi entro dieci anni dalla notifica della decisione o della sentenza. L'art. 148 LIFD prevede che la domanda di revisione dev'essere presentata entro 90 giorni dalla scoperta del motivo di revisione, ma al più tardi entro dieci anni dalla notificazione della decisione o della sentenza.

2. 2.1. La contribuente chiede la revisione della decisione di tassazione IC/IFD 2018. Nell'istanza di revisione, presentata unicamente nel marzo del 2023, la ricorrente ravvisa il motivo della revisione nel fatto che l'autorità fiscale non avrebbe tenuto in considerazione fatti rilevanti o mezzi di prova decisivi che conosceva o doveva conoscere ed avrebbe violato principi essenziali della procedura (art. 232 cpv. 1 lett. b LT e 147 cpv. 1 lett. b LIFD), in particolare l'esistenza di un riling ed il suo contenuto, la svalutazione delle cryptovalute, nonché il corretto computo del termine di reclamo.

2.2. La ricorrente non precisa il momento nel quale avrebbe appreso i motivi legittimanti l'istanza di revisione. Già solo per tale ragione appare dubbia la tempestività e quindi la ricevibilità dell'istanza di revisione, ritenuto che i motivi addotti erano sicuramente noti alla ricorrente già dal mese di ottobre 2021. A prescindere da quest'aspetto, l'istanza di revisione dev'essere respinta anche nel merito, per le ragioni che verranno di seguito esposte.

3. 3.1. Come già indicato secondo gli art. 147 cpv. 2 LIFD e 232 cpv. 2 LT, la revisione è esclusa se l'istante, ove avesse usato la diligenza che da lui può essere ragionevolmente pretesa, avrebbe potuto far valere già nel corso della procedura ordinaria il motivo di revisione invocato. In altri termini, anche in presenza di un motivo di revisione, se il contribuente o il suo rappresentante omette, negligenzatamente, di far valere il motivo di revisione nella procedura ordinaria, la revisione non è possibile. La giurisprudenza sottolinea che a questo riguardo è richiesto un certo rigore. Il solo fattore decisivo è di sapere se il contribuente avrebbe già potuto sollevare i motivi di revisione nella procedura ordinaria. Lo scopo della procedura di revisione non è infatti di rimediare alle omissioni evitabili del contribuente, commesse nel corso della procedura ordinaria. Tale importante limitazione della revisione si spiega con il carattere straordinario di tale rimedio giuridico e con le esigenze della certezza del diritto (sentenza TF n. 2C_339/2022 del 24 giugno 2022 consid. 4.1 e giurisprudenza citata).

3.2. Nella fattispecie, la ricorrente non solo è stata tassata d'ufficio, per non aver presentato la propria dichiarazione fiscale per il 2018, ma non ha neppure ritirato la raccomandata contenente la decisione fiscale 2018, datata 5.8.2021 ma spedita per raccomandata il 3.8.2021. La contribuente spiega che contro la decisione di tassazione, datata 5.8.2021, era stato interposto reclamo il 13.9.2021, considerando il termine regolare e tempestivo: " Il nostro conteggio è invece partito considerando la data indicata nella decisione e quindi il termine coincideva esattamente con la data in cui abbiamo presentato il reclamo. Il fatto che sul documento venga indicata una data successiva all'invio è chiaramente fuorviante e può, come nel nostro caso, indurre all'errore ". In merito alla ragione per la quale non aveva presentato ricorso alla Camera di diritto tributario, l'insorgente si è così espressa: " Chiaramente non è stato presentato reclamo [ndr. ricorso] alla Camera di diritto tributario perché, come ben sapete, non sarebbero mai entrati nel merito delle tematiche quando si è in presenza di un termine non rispettato ". Ora, in una simile situazione, si può concludere, come giustamente ha indicato l'UTPG, che la contribuente non ha agito con la diligenza che ci si poteva da lei attendere. Ciò è avvenuto in più occasioni durante la procedura ordinaria di tassazione: non ha presentato la dichiarazione fiscale e si è fatta tassare d'ufficio; non ha ritirato la raccomandata contenente

la decisione di tassazione 2018, di modo che non è stata in misura di verificare la tempestività del reclamo; ricevuta la decisione su reclamo, contenente la motivazione circa la tempestività del gravame non ha ritenuto opportuno aggravarsi alla Camera di diritto tributario. È indubbio che l'eventuale manifesta inesattezza della tassazione d'ufficio avrebbe potuto essere fatta valere con un reclamo tempestivo contro la decisione stessa. Allo stesso modo, la ricorrente avrebbe potuto interporre ricorso alla Camera di diritto tributario, se avesse ritenuto illegittima la decisione con cui l'UTPG aveva dichiarato irricevibile il reclamo. Ne consegue che le censure in questione, se anche dovessero costituire motivi di revisione, avrebbero potuto essere fatte valere avvalendosi dei rimedi giuridici ordinari. Non potrebbero per contro giustificare una revisione di decisioni già passate in giudicato. Già solo per tali ragioni la revisione, dev'essere esclusa. 4. 4.1. Indipendentemente dalla questione dell'esclusione della revisione a causa della negligenza della contribuente, si deve anche escludere che nel caso in esame siano ravvisabili dei motivi di revisione. 4.2. Per quanto concerne la questione della tempestività del reclamo contro la tassazione d'ufficio, nella decisione con cui ha dichiarato irricevibile il reclamo, l'UTPG ha spiegato esattamente il calcolo del termine di reclamo, considerando come giorno di impostazione il 3.8.2021 (cfr. invio raccomandato) ed il termine di giacenza di 7 giorni. La contribuente sostiene di essere venuta a conoscenza della decisione unicamente a seguito della ricezione dei conguagli e di non aver disposto della decisione di tassazione (che peraltro non aveva ritirato). Tuttavia, precisa di essersi basata sulla data che figurava sulla decisione stessa, ossia il 5.8.2021 (anziché il termine di invio della raccomandata il 3.8.2021). Ora se è vero che questa Camera ha già, a ripetute riprese indicato all'autorità fiscale le problematiche della postdatazione delle decisioni (cfr. ad esempio sentenza CDT 80.2020.113 del 18.8.2021) e le conseguenze per l'invio (tardivo) del gravame in base a tali indicazioni, nel caso concreto, la decisione su reclamo dell'UTPG (contenente il calcolo della tempestività del reclamo) non ha precluso la presentazione – entro i termini – del ricorso tempestivo alla Camera di diritto tributario. Poiché, anche volendo calcolare il termine di reclamo, computando il 5.8.2021 quale giorno di “impostazione”, il gravame, presentato solo il 14.9.2021 era comunque tardivo. Quindi, in altri termini non vi è stata alcuna violazione di disposizioni procedurali da parte dell'UTPG, nella motivazione della decisione su reclamo, tale da poter eventualmente giustificare una revisione della decisione su reclamo. 4.3. Neppure è dato l'altro motivo a sostegno dell'istanza di revisione. La ricorrente ritiene che l'UTPG non abbia tenuto conto di fatti rilevanti o di mezzi di prova decisivi, che conosceva o doveva conoscere, in quanto non avrebbe preso in considerazione il ruling che aveva sottoscritto nel 2018. Come già ricordato, la contribuente si è fatta tassare d'ufficio, per non aver presentato né la dichiarazione d'imposta né il bilancio e il conto economico per il 2018. Ora, appare che l'esistenza del ruling (tra l'altro sottoscritto da parte dell'autorità fiscale) fosse un fatto conosciuto da parte dell'UTPG. In effetti, l'autorità fiscale, in assenza di dichiarazione presentata dalla contribuente, ha proprio basato la determinazione d'ufficio dell'utile sul business plan fornito per il 2018 sull'utile ipotizzato nello stesso (cfr. decisione del 3.4.2023, p. 3). Per quanto concerne la svalutazione delle cryptovalute, occorre rilevare che la contribuente, non presentando la propria dichiarazione fiscale, ha di fatto impedito all'autorità fiscale di conoscere il proprio bilancio, i propri attivi e passivi e di determinare l'eventuale utile o perdita. In questa prospettiva, non si può certo rimproverare al fisco di non aver preso in considerazione fatti rilevanti, che non poteva conoscere in assenza di presentazione degli atti fiscali necessari alla tassazione. 5. 5.1. Da ultimo, neppure vi sono gli estremi per ritenere nulla ab initio la

decisione di tassazione d'ufficio. 5.2. Nella sentenza DTF 137 I 273 (citata nella sentenza 2C_573/2020 del 22.4.2021, consid. 7.2), l'Alta Corte ha in particolare ritenuto nulla (in merito ai motivi di nullità 2C_573/2020 del 22.4.2021 consid. 6.2.) una tassazione d'ufficio in ragione del fatto che la stessa era stata emanata dalle autorità fiscali, senza che il formulario della dichiarazione fiscale fosse mai stato trasmesso al contribuente, e ciò al solo fine di interrompere la prescrizione del diritto di tassare (DTF 137 I 273 consid. 3.4.3). Il Tribunale federale ha del resto pure deciso che, quando una dichiarazione fiscale è inoltrata dal contribuente all'autorità fiscale senza essere stata compilata e tale autorità notifica una decisione di tassazione d'ufficio, senza previa diffida, la decisione non è nulla, ma annullabile. 5.3. Nel caso di specie, la contribuente, che aveva sottoscritto un riling con l'autorità fiscale (cfr. scritto 13.4.2018 della _____ e risposta del 5.6.2018 dell'UTPG), non è mai stata esonerata dalla presentazione delle dichiarazioni fiscali (come pretende in base ad una delle sue conclusioni). Ciò si evince chiaramente dallo scritto del 5.6.2018 dell'UTPG, nel quale la _____ veniva esortata "ad allestire, per ogni periodo fiscale, un inventario dettagliato di tutti i token detenuti a titolo proprio (...) e distribuiti durante l'esercizio (...)". La _____ del resto ha indicato, nella propria istanza di revisione, che il ritardo nella presentazione della dichiarazione fiscale era dovuto alla difficoltà oggettiva riscontrata nell'elaborazione del primo bilancio proveniente dalla valutazione delle criptovalute detenute, in quanto le normative contabili non erano ancora molto chiare su diversi aspetti. È dunque innegabile che la società fosse perfettamente a conoscenza degli obblighi fiscali che le incombevano e delle conseguenze in caso di inadempimento degli stessi. 5.4. La tassazione d'ufficio, nella concreta fattispecie era pertanto non solo legittima, ma anche necessaria. 6. Il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico della ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ fr. 2'800.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 200.– per un totale di _____ fr. 3'000.– sono a carico della ricorrente. 3. Contro il presenten 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.