

12 Imposte cantonali. Impugnabilità di tassazioni secondo apprezzamento (cambiamento della prassi).

- Come conseguenza della LAID, le tassazioni secondo apprezzamento per l'imposta cantonale possono essere impugnate e giudicate nella stessa misura come per l'imposta federale diretta; questo significa che è dato riparare a degli obblighi procedurali tralasciati e introdurre nuovi mezzi di prova (cons. 1, 2).
- Questo principio non vale solo nell'ambito dell'opposizione, ma anche nella procedura di ricorso; l'art. 139 cpv. 4 LIG, che non permetteva al Tribunale di prendere in considerazione prove celate all'autorità, non è per tanto più applicabile (cons.3).

Kantonssteuern. Anfechtbarkeit von Ermessensveranlagungen (Praxisänderung).

- Als Folge des StHG können Ermessensveranlagungen für die Kantonssteuern in gleichem Umfang angefochten und überprüft werden wie solche für die direkte Bundessteuer; d.h. es können versäumte Verfahrenspflichten nachgeholt und neue Beweismittel eingereicht werden (E.1, 2).
- Das gilt nicht nur im Einsprache-, sondern auch im Rekursverfahren; Art. 139 Abs. 4 StG, welches dem Gericht die Entgegennahme vorenthaltener Beweismittel versagt, ist daher nicht mehr anwendbar (E. 3).

Considerandi:

1. a) La tassazione è effettuata secondo doveroso apprezzamento giusta l'art. 131 LIG se: il contribuente nonostante diffida e comminatoria di una valutazione secondo apprezzamento non ha ottemperato ai suoi obblighi procedurali (lett. a), i fattori fiscali non si sono potuti accertare esattamente per mancanza di documenti attendibili (lett. b) o se il risultato comprovato si scosta fortemente dai dati empirici e il contribuente non è in grado di giustificare sufficientemente tale fatto (lett. c). A mente dell'art. 137 cpv. 4 LIG, il contribuente può impugnare una tassazione secondo doveroso apprezzamento ai sensi dell'articolo 131 cpv. 1 lett. a e b soltanto a causa di una palese inesattezza. Il reclamo va motivato e deve citare gli eventuali mezzi di prova. Qualora il reclamo non soddisfi questi requisiti, non si entra nel merito dello stesso. Dopo la sua approvazione in occasione della votazione po-

polare del 13 giugno 1999, la nuova versione delle disposizioni sulle tassazioni secondo apprezzamento è entrata in vigore il 1. gennaio 2001. Ne risulta che le nuove disposizioni sono applicabili all'imposta prelevata per il 2001.

b) Con questa revisione, il legislatore ha voluto conformare il diritto cantonale alle esigenze della LAID. Giusta il diritto previgente, le tassazioni secondo doveroso apprezzamento potevano venire impugnate solo «contestando l'arbitrio» (art. 131 cpv. 3 vLIG). L'art. 48 cpv. 2 LAID e l'art. 132 cpv. 3 LIFD considerano invece impugnabili le tassazioni d'ufficio adducendo che queste siano «manifestamente inesatte». Nel messaggio concernente la revisione della LIG, il Governo cantonale era dell'opinione che il fatto di contestare la tassazione «a causa di una palese inesattezza» corrispondesse in effetti a «contestare l'arbitrio» della stessa (Messaggio del Governo al Gran Consiglio, 1998–99, pag. 280). Sotto l'egida del nuovo diritto, il Tribunale amministrativo si è finora occupato di una sola decisione secondo apprezzamento (STA A 02 42). In detto giudizio era controversa la tassazione secondo apprezzamento di una imposta sulle successioni. Poiché però questo settore delle imposte non cade sotto la regolamentazione della LAID (Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, preambolo agli art. 1/2 LAID, marginale 32), il Tribunale non aveva motivo di verificare la compatibilità delle nuove disposizioni cantonali sulla tassazione per apprezzamento, giusta l'interpretazione data loro dal Governo e dall'amministrazione fiscale, con quanto previsto dalla nuova normativa federale. Una tale verifica mostra però che le conclusioni che vengono tratte dall'equipollenza tra i termini «manifesta inesattezza» e «arbitrio» portano ad un risultato che viola la LAID (cfr. caso parallelo A 03 98, PTA 2003 no. 11).

2. a) In primo luogo è bene precisare che nella versione tedesca la formulazione dell'art. 137 cpv. 4 LIG è letteralmente identica a quella dell'art. 48 cpv. 2 LAID ed anche a quella contenuta nell'art. 132 cpv. 3 LIFD. Nel testo italiano, sia la LAID che la LIDF riprendono il termine «manifestamente inesatta», mentre all'art. 137 cpv. 4 LIG si parla di «palese inesattezza», anche se il significato è chiaramente identico. Questo adattamento del testo delle disposizioni cantonali è evidentemente avvenuto nell'intento di contribuire concretamente ad armonizzare le leggi nel senso della LAID. Per questo non esiste alcun valido motivo per interpretare diversamente l'art. 137 cpv. 4 LIG rispetto alle altre due disposizioni del diritto federale. Al contrario, lo scopo stesso della

normativa in materia di armonizzazione impone un'interpretazione e un'applicazione uniformi. Giusta la dottrina e la giurisprudenza, una tassazione è manifestamente inesatta quando non è oggettivamente sostenibile, giacché fondata sul fiscalismo o su motivazioni di carattere penale, se si fonda su stime, metodi o se si avvale di mezzi non idonei o se non è altrimenti conciliabile con la situazione comprovata del caso di specie, sulla base dell'esperienza generale della vita. Ne discende che una valutazione è manifestamente inesatta se fa un uso eccessivo del potere d'apprezzamento, cioè è arbitraria (Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, art. 48 LAID marginale 59 e riferimenti). E' pertanto corretto mettere sullo stesso piano la «manifesta inesattezza» e l'«arbitrio». L'amministrazione trae però da questa constatazione errate conclusioni, come si vedrà in seguito.

b) Il fatto che i termini «manifestamente inesatta» e «arbitrio» siano posti sullo stesso piano non significa che la cognizione – sia nell'ambito della procedura su opposizione che di quella su ricorso – possa essere limitata allo stato degli atti come si presentava al momento della decisione di tassazione secondo apprezzamento. La normativa di cui all'art. 48 cpv. 2 LAID assegna al contribuente l'onere di comprovare la manifesta inesattezza della tassazione secondo apprezzamento. A questo fine l'interessato può e deve, come del resto già emerge dal testo dell'art. 48 cpv. 2 seconda frase LAID e dalla relativa disposizione cantonale, indicare e introdurre eventuali mezzi di prova. Il contribuente può così esporre e comprovare il vero stato di fatto. Con questa prova vengono allora a cadere i presupposti per una tassazione secondo apprezzamento, e i fattori fiscali possono essere valutati senza alcun problema nell'ambito di una tassazione ordinaria. Se il contribuente non ha debitamente collaborato nella procedura di tassazione, deve allora recuperare l'inadempienza degli obblighi procedurali nell'ambito della procedura su opposizione (decisione del TF del 30 ottobre 1987, ASA 58 [1989/90] 670 cons. 3c; DTF 123 II 552 cons. 4c; Messaggio del Consiglio federale sull'armonizzazione fiscale, pag. 210). Deve allora ad esempio introdurre la mancata dichiarazione d'imposta, allegare il carente certificato di salario o dare le informazioni che non aveva fornito. Se la prova della manifesta inesattezza viene formalmente prodotta, il principio dell'accertamento d'ufficio della fattispecie ritrova validità e l'autorità di tassazione deve nella sua valutazione tenere in considerazione i mezzi di prova prodotti dal contribuente; altrimenti la prova della manifesta inesattezza va reputata fallita. Anche in

questo caso resta riservato il riesame dell'ammontare della stima operata (Messaggio del Consiglio federale sull'armonizzazione fiscale, pag. 210; DTF 123 II 552 cons. 4c; StE [1995] B. 96.12 no. 4, cons. 2a; Zweifel, op. cit. marginale 56).

c) Se dall'accertamento condotto dall'autorità risulta comprovato lo stato di fatto e sulla base di questo i fattori fiscali si lasciano dedurre senza alcun problema, la tassazione secondo apprezzamento deve essere sostituita da una tassazione ordinaria. Se invece lo stato di fatto risulta ancora sempre parzialmente o completamente incerto, la tassazione secondo apprezzamento rimane e si può chiedere solo il riesame dell'ammontare della stima operata (Zweifel, op. cit. marginale 57). Ma anche qui non è la situazione degli atti quale si presentava al momento della tassazione ad essere determinante, bensì quella al momento dell'emanazione della decisione su opposizione, per questo le conoscenze acquisite in sede di opposizione vanno prese in considerazione nella valutazione della contestata stima secondo apprezzamento (Zweifel, op. cit. marginale 58).

d) In conclusione occorre pertanto costatare che sia secondo la lettera degli art. 48 cpv. 2 LAID e 137 cpv. 4 LIG sia giusta l'unanime dottrina e giurisprudenza relative all'art. 132 LIFD, la prova della manifesta inesattezza, rispettivamente dell'arbitrio di una decisione di tassazione secondo apprezzamento può essere apportata con l'introduzione, rispettivamente la produzione, di nuovi mezzi di prova e con il recupero degli omessi obblighi procedurali. Ammettere il contrario, significherebbe assegnare alla tassazione secondo apprezzamento nell'ambito della verifica su opposizione, accanto al suo vero significato che resta quello di stabilire i fattori fiscali per quanto possibile conformemente al vero, anche un carattere penale, che però come si è detto non corrisponde manifestamente alla volontà del legislatore in materia di armonizzazione fiscale e neppure emerge dal testo di legge. La punibilità di atteggiamenti penalmente rilevanti è lasciata al diritto penale fiscale (art. 173ss. LIG). In questo modo vengono poi evitate delle decisioni contraddittorie relative allo stesso periodo fiscale per l'imposta federale diretta e quella cantonale, come è concretamente avvenuto. Infatti, sulla base della dichiarazione d'imposta e della contabilità prodotte in sede di opposizione, all'amministrazione federale delle imposte è stato possibile operare una tassazione ordinaria, ciò che sembra già comprovare che i documenti prodotti abbiano apportato la prova della palese inesattezza della tassazione operata. Per questo, la decisione su op-

posizione impugnata è da annullare, senza alcun esame materiale della stessa e la pratica deve essere ritornata all'autorità inferiore per nuova decisione nel senso dei considerandi.

3. In vista di future contestazioni le considerazioni che precedono vanno completate dalle seguenti riflessioni:

Contrariamente a quanto sembra desumibile dal testo dell'art. 48 cpv. 2 LAID, deve essere possibile addurre la prova di una manifesta inesattezza della tassazione secondo apprezzamento non solo nell'ambito della procedura su opposizione, ma anche in sede di ricorso (decisione del TF del 30 ottobre 1987, ASA 58 [1989/90] 670 cons. 3c sul ricorso in materia di imposta federale diretta); infatti, il ricorso contro la decisione su opposizione è un rimedio legale completo, nell'ambito del quale possono essere fatti valere tutti i vizi della decisione impugnata e della procedura anteriore (art. 50 cpv. 2 LAID). Scopo della tassazione è proprio quello di ottenere un'imposizione corrispondente alle prescrizioni legali applicabili. Per questo deve, infine, essere possibile nell'ambito del ricorso – almeno fino allo scadere del termine d'impugnazione giusta l'art. 50 cpv. 1 LAID – proporre nuovi petiti, addurre fatti nuovi e produrre nuovi mezzi di prova (Zweifel, op. cit. marginale 61). I presupposti che valgono nella procedura di ricorso per quanto riguarda la comprova della palese inesattezza della tassazione e il riesame della valutazione dei fattori fiscali impugnati devono essere gli stessi come nella procedura su opposizione, altrimenti quanto previsto all'art. 48 cpv. 2 LAID resterebbe lettera morta (Zweifel, op. cit. marginale 62 e riferimenti). Questo ha come conseguenza che la disposizione di cui all'art. 139 cpv. 4 LIG, ripresa immutata nella versione conosciuta dal diritto previgente e stando alla quale il Tribunale amministrativo non può assumere né accettare prove che sono state intenzionalmente celate all'autorità di tassazione, non potrà in futuro più essere applicata, in quanto contraria alla LAID. Ciò vale del resto anche per la tassazione ordinaria.

A 03 85

Sentenza del 17 novembre 2003

L'interposto ricorso di diritto amministrativo al Tribunale federale è ancora pendente.