Urteilskopf

123 II 552

57. Estratto della sentenza 21 novembre 1997 della II Corte di diritto pubblico nella causa Amministrazione federale delle contribuzioni contro Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino e R S.A. (ricorso di diritto amministrativo)
Regeste (de):
Art. 92 Abs. 1, Art. 95 und Art. 101 Abs. 1 und 2 des aufgehobenen Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt); Art. 130 Abs. 1 und 2, Art. 131 Abs. 1 und Art. 132 Abs. 1 und 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG); Zulässigkeit einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung.

Ermessensveranlagung und Einspracheverfahren gemäss altem Recht (E. 2) und auf der Basis der aktuellen gesetzlichen Regelung (E. 3).

Die von Art. 132 Abs. 3 DBG geforderte Begründung einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung stellt eine Prozessvoraussetzung dar, deren Fehlen zur Folge hat, dass auf die Einsprache nicht eingetreten wird (E. 4c). Für diese Auslegung von Art. 132 Abs. 3 DBG sprechen gewichtige öffentliche Interessen (E. 4e). Bei der Eröffnung der Ermessensveranlagung ist die Steuerbehörde gehalten, in der Rechtsmittelbelehrung die Anforderungen von Art. 132 Abs. 3 DBG an die Einsprache sowie die Konsequenzen im Fall der Nichtbeachtung anzugeben (E. 4f).

Regeste (fr):
Art. 92 al. 1, art. 95 et art. 101 al. 1 et 2 de l'ancien arrêté du 9 décembre 1940 du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD); art. 130 al. 1 et 2, art. 131 al. 1 et art. 132 al. 1 et 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD); recevabilité d'une réclamation déposée contre une taxation d'office.

Taxation d'office et procédure de réclamation selon l'ancien droit (consid. 2) et d'après la législation actuelle (consid. 3).

L'obligation prévue à l'art. 132 al. 3 LIFD, selon laquelle la réclamation déposée contre une taxation d'office doit être motivée, est une exigence formelle, non matérielle, dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (consid. 4c). Pareille interprétation de l'art. 132 al. 3 LIFD est corroborée par d'importants intérêts publics (consid. 4e). En notifiant la taxation d'office, l'autorité fiscale doit mentionner, dans l'indication des voies de droit, la règle prévue à l'art. 132 al. 3 LIFD et les conséquences en cas d'inobservation (consid. 4f).

Regesto (it):
Art. 92 cpv. 1, art. 95 e art. 101 cpv. 1 e 2 dell'abrogato decreto del Consiglio federale concernente l'imposta federale diretta, del 9 dicembre 1940 (DIFD); art. 130 cpv. 1 e 2, art. 131 cpv. 1 e art. 132 cpv. 1 e 3 della legge federale sull'imposta federale diretta, del 14 dicembre 1990 (LIFD); ammissibilità di un reclamo rivolto contro una tassazione d'ufficio.

Tassazione d'ufficio e procedura di reclamo secondo il diritto previgente (consid. 2) e in base all'attuale normativa (consid. 3).

L'obbligo posto dall'art. 132 cpv. 3 LIFD, secondo cui il reclamo presentato contro una tassazione d'ufficio dev'essere motivato, è un presupposto processuale, non materiale, la cui violazione cagiona l'inammissibilità del rimedio esperito (consid. 4c). Tale interpretazione dell'art. 132 cpv. 3 LIFD è sorretta da importanti interessi pubblici (consid. 4e). Nella notifica della tassazione d'ufficio, l'autorità fiscale deve menzionare, nell'indicazione

dei rimedi di diritto, quanto disposto dall'art. 132 cpv. 3 LIFD e le conseguenze in caso d'inottemperanza (consid. 4f).

Sachverhalt ab Seite 553

BGE 123 II 552 S. 553

Dopo aver ripetutamente e infruttuosamente diffidata la R S.A. a presentare la dichiarazione per l'imposta federale diretta 1995, l'Ufficio di tassazione delle persone giuridiche del Dipartimento delle finanze e dell'economia del Cantone Ticino le ha intimato, il 5 febbraio 1996, una tassazione d'ufficio. Il 29 febbraio 1996, la R S.A. ha interposto un reclamo contro la citata tassazione, adducendo che la stessa non corrispondeva ai fatti e chiedendo una proroga dei termini di due mesi. Il 7 marzo 1996, l'autorità fiscale le ha ricordato che il reclamo dev'essere motivato, indicare le prove e contenere una proposta; le ha poi assegnato un termine con scadenza al 22 marzo 1996 entro il quale inoltrare i rendiconti inerenti l'esercizio 1994 o chiedere di essere sentita. L'interessata è stata inoltre avvertita che, in caso di inosservanza, il reclamo

BGE 123 II 552 S. 554

sarebbe stato dichiarato inammissibile. Considerato che il termine, prorogato al 31 maggio 1996, è scaduto infruttuoso, il reclamo è stato dichiarato inammissibile con decisione del 4 luglio 1996. Adita tempestivamente dalla R S.A., la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, con sentenza del 12 dicembre 1996, ha annullato la tassazione litigiosa e rinviato gli atti all'autorità precedente per nuovo giudizio. La tassa di giustizia è stata posta a carico della R S.A. Secondo la Corte cantonale, il fatto che la contribuente non abbia prodotto alcun documento in sede di reclamo non poteva condurre all'inammissibilità di tale rimedio giuridico, bensì alla sua reiezione: l'interessata restava pertanto libera di presentare ricorso dinanzi all'autorità superiore e di produrre nuova documentazione. A mente dei giudici cantonali, andava tuttavia tenuto conto dell'attitudine della contribuente nell'ambito del giudizio sulle spese. Il 30 gennaio 1997, l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha presentato un ricorso di diritto amministrativo dinanzi al Tribunale federale, con cui sostiene che la sentenza cantonale viola il diritto federale. Il Tribunale federale ha accolto il ricorso e ha confermato la decisione su reclamo del 4 luglio 1996.

Erwägungen

Dai considerandi:

2. a) Vigente l'abrogato decreto concernente l'imposta federale diretta, del 9 dicembre 1940 (DIFD; CS 6, 358), la notifica di tassazione avveniva per scritto; essa conteneva una breve motivazione, se si scostava dalla dichiarazione senza che il contribuente ne fosse stato informato nel corso delle operazioni di tassazione (art. 95 DIFD). In un eventuale reclamo dovevano essere indicate chiaramente le proposte del reclamante, i fatti a sostegno e le prove. I documenti in possesso del reclamante dovevano essere allegati al reclamo in originale o in copia autenticata (art. 101 cpv. 1 DIFD). L'autorità fiscale non doveva tenere conto di reclami generici senza una motivazione oggettiva delle proposte fatte (art. 101 cpv. 2 DIFD). Se, nonostante diffida, il contribuente non

presentava o non completava in tempo utile la sua dichiarazione, se non compariva a dare informazioni, non ottemperava a una domanda di ragguagli, se, benché obbligato a tenere i libri di commercio, non li presentava o ne presentava di quelli tanto difettosi da rendere impossibile il calcolo dei fattori imponibili o non produceva i documenti giustificativi richiesti, era tassato d'ufficio. Laddove, in tale occasione, i fattori

imponibili, su cui poggiava l'ultima tassazione esecutoria del contribuente, non aumentavano in misura superiore al 20%, contro la nuova tassazione non era ammesso né il reclamo né il ricorso (art. 92 cpv. 1 DIFD). b) Da tale regolamentazione, la giurisprudenza ha dedotto il principio secondo cui se, in una delle fattispecie descritte all'art. 92 cpv. 1 DIFD, era eseguita una tassazione d'ufficio, questa comportava una limitazione del diritto di reclamo e di ricorso, qualora detta tassazione non aumentasse i fattori d'imposizione in misura superiore al 20%. Una simile limitazione dei rimedi di diritto era tuttavia ammessa solo se il comportamento del contribuente era intenzionale e privava l'autorità di una base essenziale per una regolare imposizione (MASSHARDT/TATTI, Commentario dell'imposta federale diretta, Nuova Edizioni Trelingue 1985, n. 20 all'art. 92; KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, vol. 3, Basilea 1992, 2a ed., n. 49 all'art. 92 con rinvii). Laddove tali condizioni erano realizzate, il contribuente perdeva il diritto di contestare la determinazione dei fattori imponibili e della relativa imposta; poteva tuttavia ancora far valere che la tassazione d'ufficio era avvenuta sebbene non ne fossero realizzate le premesse (MASSHARDT/TATTI, op.cit., n. 20 all'art. 92; KÄNZIG/BEHNISCH, op.cit., n. 51 all'art. 92). La prassi concernente il decreto sull'imposta federale diretta sanciva, inoltre, che l'autorità fiscale poteva omettere di entrare nel merito dei reclami generici, privi di una motivazione oggettiva delle proposte fatte (art. 101 cpv. 2 DIFD). Per converso, nei casi contemplati dall'art. 101 cpv. 1 DIFD, l'autorità non poteva rifiutarsi di vagliare il merito dell'opposizione (sentenze inedite del Tribunale federale del 19 maggio 1978 in: ASA 48 pag. 193 consid. 2 pag. 195 e del 26 luglio 1993 in: StR 49/1994 141 consid. 2a pag. 142). Se il reclamo era rivolto contro una tassazione d'ufficio, esso doveva essere motivato in modo approfondito: la semplice allegazione secondo la quale la tassazione era fortemente esagerata era insufficiente e comportava l'inammissibilità del rimedio (ASA 48 pag. 193 consid. 2 pag. 195).

3. La legge federale sull'imposta federale diretta del 14 dicembre 1990 (LIFD; RS 642.11) ha mutato in modo importante le disposizioni citate in precedenza. Giusta l'art. 130 cpv. 1 LIFD, l'autorità di tassazione controlla la dichiarazione d'imposta e procede alle necessarie indagini. Essa fissa poi gli elementi imponibili (reddito, utile netto e capitale proprio imponibili), l'aliquota e l'ammontare dell'imposta nella decisione di tassazione (art. 131 cpv. 1 LIFD). Un

eventuale reclamo può essere presentato per scritto all'autorità di tassazione, entro 30 giorni dalla notificazione (art. 132 cpv. 1 LIFD). La normativa non stabilisce un'esigenza di motivazione né per la decisione né per il reclamo. La nuova legge prevede poi che si procede a una tassazione d'ufficio laddove 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 (art. 130 cpv. 2 LIFD). Una simile tassazione può essere impugnata soltanto con il motivo che essa è manifestamente inesatta. In questo caso, il reclamo dev'essere motivato e indicare eventuali mezzi di prova (art. 132 cpv. 3 LIFD).

4. a) Nella fattispecie va osservato che, da diversi anni, la società resistente non adempie correttamente i pro-

pri obblighi di collaborazione ed è pertanto ripetutamente stata tassata d'ufficio. Nel procedimento in esame, relativo all'imposta federale diretta 1995, la tassazione d'ufficio è stata emanata dopo che l'interessata è stata ripetutamente e infruttuosamente diffidata a presentare la dichiarazione fiscale. Nel proprio reclamo la qui resistente, oltre a chiedere una proroga dei termini di due mesi, si è limitata a indicare che la tassazione non corrispondeva ai fatti, in quanto essa lottava per la propria sopravvivenza e non conseguiva alcun utile. Ora, una simile allegazione, senza ulteriori precisazioni né indicazione di prove, non consente all'autorità fiscale, costretta dal comportamento della contribuente a ricorrere a una tassazione d'ufficio, di rivedere il proprio giudizio: essa non costituisce pertanto una motivazione sufficiente (in merito alla prassi precedente cfr. ASA 48 pag. 193 consid. 2 pag. 195 e StR 49/1994 141 consid. 2a pag. 142). b) La Camera di diritto tributario non nega che l'argomentazione alla base del reclamo sia insufficiente, ma sostiene che l'obbligo di motivazione costituisce un mero disposto d'ordine, che non cagiona l'inammissibilità dell'impugnativa. A suo avviso, la manifesta inesattezza della tassazione d'ufficio, la motivazione dell'opposizione così come la presentazione di eventuali prove non costituiscono dei presupposti processuali, bensì delle condizioni sostanziali per la rimozione della decisione per apprezzamento. L'assenza di tali requisiti non rende pertanto inammissibile un reclamo, il quale va invece respinto nel merito. La Corte cantonale ne deduce che la resistente poteva ricorrere contro la decisione su reclamo e che poteva produrre nuove prove; del suo comportamento andava tuttavia tenuto conto nell'ambito del giudizio sulle spese.

c) Come esposto in precedenza (consid. 3), la legge federale sull'imposta federale diretta ha mutato notevolmente la disciplina concernente l'impugnazione di tassazioni d'ufficio: la prassi precedente non può pertanto sempre essere considerata determinante. Il legislatore ha, in particolare, abolito l'esclusione dei diritti di reclamo e di ricorso prevista dall'art. 92 cpv. 1 DIFD, poiché di dubbia costituzionalità (Messaggio del 25 maggio 1983, in: FF 1983 III pag. 132 seg.). Nondimeno, per i reclami concernenti tassazioni d'ufficio - diversamente da quelli rivolti contro tassazioni ordinarie - la legge ha esplicitamente mantenuto l'esigenza di motivazione così come l'obbligo d'indicare eventuali prove (art. 132 cpv. 3 LIFD). Certo, il messaggio menzionato indica che la nuova regolamentazione si inspira alle legislazioni fiscali di taluni cantoni, quali Zurigo e San Gallo e quest'ultimi non sembrano far dipendere l'ammissibilità dell'opposizione dalla sua motivazione (RICHNER/FREI/WEBER/BRÜTSCH, Zürcher Steuergesetz: Kurzkommentar, 2a ed., Zurigo 1997, n. 11 al § 90; REINMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, vol. 3, Berna 1969, § 89 n. 7; art. 105 e 109 della legge fiscale del Canton San Gallo del 1970; inoltre WEIDMANN/GROSSMANN/ZIGERLIG, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 5a ed., Muri-Berna 1995, pag. 165 e 328). Senonché, il rinvio a tali legislazioni cantonali avviene unicamente in merito al trasferimento dell'onere della prova, ossia al principio secondo cui, nell'ambito di un reclamo rivolto contro una tassazione d'ufficio, non tocca all'autorità dimostrare la correttezza della propria valutazione, bensì all'interessato provare che la stessa è manifestamente inesatta. Rafforza tale conclusione il fatto che, secondo lo stesso messaggio, se il contribuente desidera che l'autorità tratti nel merito il suo reclamo, egli deve dapprima adempiere il dovere, trascurato in precedenza, di collaborare (Messaggio citato in: FF 1983 III pag. 133; nello stesso senso AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, n. 7 all'art. 132). Ne discende che il legislatore ha inteso far dipendere l'esame di merito della tassazione dall'esistenza di una motivazione (cfr. pure R. SCHWARZ-WILHELMSEN, Das Verfahren der Steuerveranlagung nach Thurgauer Recht, Frauenfeld 1985, pag. 156 n. 5 e pag. 157 n. 10; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, Zurigo 1995, 5a ed., pag. 383, il quale rinvia tuttavia unicamente all'art. 101 DIFD). Non può pertanto venire seguita l'opinione dottrinale secondo la quale l'esigenza citata, descritta nel messaggio, non costituisce un presupposto processuale, bensì materiale, indispensabile

all'accoglimento del gravame (RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, Berna 1994, 3a ed., pag. 401 n. 175, cfr. pure X. Oberson, Le contentieux fiscal, in: Les procédures en droit fiscal, Berna 1997, pag. 140). d) Va poi rilevato che, contrariamente a quanto osservato dal Tribunale cantonale, neppure la mancanza di un'indicazione precisa concernente le conseguenze di una motivazione insufficiente conduce a considerare l'art. 132 cpv. 3 LIFD quale mera disposizione d'ordine. La legge federale sull'imposta federale diretta esige infatti la presentazione tempestiva di un reclamo debitamente motivato. Ora, una simile formulazione tende a far ritenere che la motivazione sia un presupposto indispensabile per l'esame del gravame. Tale interpretazione corrisponde alla prassi sviluppata in materia di ricorsi di diritto pubblico. Quest'ultima stabilisce infatti che le impugnative, le quali non adempiono le esigenze di motivazione poste dall'art. 90 cpv. 1 lett. b OG, sono dichiarate inammissibili, e ciò malgrado una simile conseguenza non scaturisca esplicitamente dal testo di legge (cfr. DTF 81 I 98 consid. 3 pag. 101 seg.; DTF 121 I 117 consid. 3a pag. 120; DTF 122 I 70 consid. 1c pag. 73). La medesima considerazione vale per quanto concerne i ricorsi di diritto amministrativo, la cui motivazione non è solo poco chiara, bensì insufficiente, segnatamente, in quanto mancante o non riferita all'oggetto del litigio. Simili gravami non beneficiano infatti dell'art. 108 cpv. 3 OG e vanno dichiarati inammissibili, sebbene una simile conseguenza non sia esplicitamente indicata all'art. 108 cpv. 1 OG (DTF 123 II 359 consid. 6b/bb pag. 369; DTF 118 Ib 134 consid. 2 pag. 135). Non conducono a considerazioni diverse né l'art. 52 cpv. 2 PA, che contiene una specifica regolamentazione, diversa da quella in esame, né il riferimento, operato dalla Corte cantonale, alla sentenza pubblicata in DTF DTF 108 Ia 97 consid. 3b pag. 102 seg. Quest'ultima concerneva infatti un quesito del tutto diverso e, segnatamente, il termine entro il quale il rappresentante del danneggiato è autorizzato a presentare una procura. e) Va inoltre aggiunto che la soluzione secondo la quale il reclamo presentato dalla resistente andava dichiarato inammissibile è sorretta da importanti interessi pubblici. Consente infatti di evitare che un contribuente, il quale ha omesso di adempire i propri obblighi di collaborazione ed è stato tassato d'ufficio, possa ostacolare notevolmente il lavoro dell'amministrazione, presentando un reclamo assolutamente immotivato, per poi difendersi e produrre la documentazione richiesta in sede di ricorso. Dichiarando inammissibile il reclamo,

si evita che, nell'eventualità descritta, l'autorità fiscale debba annullare la tassazione d'ufficio e ricominciare una procedura volta all'emanazione di una tassazione ordinaria, contro la quale il contribuente potrebbe nuovamente presentare tutti i rimedi di diritto, subendo, come sola conseguenza, l'onere dei costi dei procedimenti inutilmente esperiti. La necessità di assicurare all'amministrazione fiscale la possibilità di far fronte ai propri compiti con mezzi limitati conduce a favorire soluzioni che impediscano a contribuenti di procrastinare l'esito di una procedura di tassazione semplicemente violando i loro doveri di collaborazione.
f) Infine, giova osservare che, nella fattispecie, la notifica della tassazione d'ufficio non conteneva un'indicazione concernente l'obbligo di motivare il reclamo e di indicare eventuali prove. Ora, la semplice menzione del diritto di interporre reclamo può trarre in inganno il contribuente. La necessità di motivare tale rimedio e d'indicare eventuali prove non è infatti prevista per i reclami rivolti contro tassazioni ordinarie: vi quindi è un rischio non trascurabile che il contribuente non cognito di diritto ometta di motivare in modo sufficiente l'impugnativa, provocandone l'inammissibilità. Spetta alle autorità fiscali evitare il realizzarsi di simili situazioni, menzionando nella decisione quanto disposto dall'art. 132 cpv. 3 LIFD e le conseguenze in caso di inottemperanza. In altre parole, incombe alle citate autorità precisare nell'indicazione dei rimedi di diritto, le conseguenze derivanti, tra l'altro, da un reclamo insufficientemente motivato quando lo stesso è rivolto contro una tassazione d'ufficio. Nondimeno, in concreto, la resistente non può lamentarsi dell'assenza di una simile indicazione: in sede di reclamo, l'autorità ha infatti ricordato all'interessata la necessità di motivare il gravame e di produrre le relative prove, assegnandole altresì un termine per rimediarvi, con la comminatoria di dichiarare inammissibile l'impugnativa. L'interessata, che non ha dato seguito all'invito dell'autorità, non può ora prevalersi di aver

ignorato le conseguenze di un'insufficiente motivazione. Per le medesime ragioni, la resistente non può neppure far valere che la decisione impugnata era motivata in modo insufficiente. In effetti, con ogni evidenza, essa ha rinunciato a presentare una motivazione dettagliata in sede di reclamo: la mancanza di una precisa motivazione della decisione di tassazione non le ha quindi cagionato pregiudizio (cfr. pure DTF 111 Ib 209 consid. 1 pag. 210; DTF 105 Ib 245 consid. 3a pag. 251; ASA 65 pag. 472 consid. 2).