

Urteilkopf

87 I 459

74. Estratto della sentenza 15 settembre 1961 sul ricorso di X contro Commissione ticinese di ricorso in materia di imposte.

Regeste (de):

Wehrsteuer:

1. Voraussetzungen der Veranlagung nach Ermessen (Erw. 1).
2. Pflichten der Steuerbehörden bei der Ermessenstaxation. Die Behörde hat von Amtes wegen die Steuerfaktoren festzustellen; mindestens muss sie sich auf schlüssige Indizien stützen können (Erw. 2, 4).
3. Das Ermessen der Steuerbehörde ist nicht frei; sie hat auch in Ermessensfällen die einzige dem Gesetz entsprechende Lösung zu treffen. Die Rekurskommission ist nicht auf die Prüfung beschränkt, ob die Veranlagungsbehörde ihr Ermessen überschritten habe; sie hat ihr eigenes Ermessen walten zu lassen (Erw. 3).

Regeste (fr):

Impôt pour la défense nationale:

1. Conditions qui justifient la taxation d'office (consid. 1).
2. Devoirs des autorités fiscales dans la procédure de taxation d'office. L'administration est tenue d'établir d'office l'existence des éléments imposables; elle doit tout au moins se fonder sur des indices concluants (consid. 2 et 4).
3. L'autorité de taxation n'est pas libre dans son appréciation, elle ne peut l'exercer que dans la recherche de l'unique solution conforme à la loi. La Commission de recours ne doit pas se borner à examiner si l'appréciation de l'autorité de taxation est abusive; elle doit lui substituer la sienne propre (consid. 3).

Regesto (it):

Imposta difesa nazionale:

1. Presupposti per procedere alla tassazione d'ufficio (consid. 1).
2. Doveri delle autorità fiscali nel procedere alla tassazione d'ufficio. L'amministrazione fiscale è tenuta ad accertare d'ufficio l'esistenza degli elementi imponibili o, per lo meno, a stabilire indizi concludenti (consid. 2 et 4).
3. Il potere di apprezzamento dell'autorità fiscale non è libero, e può essere esercitato solo nella ricerca dell'unica soluzione conforme alla legge. La commissione di ricorso non deve soltanto stabilire se l'autorità di tassazione ha ecceduto nell'esercizio del potere di apprezzamento, ma deve sostituire il suo apprezzamento a quello dell'autorità di tassazione (consid. 3).

Erwägungen ab Seite 460

BGE 87 I 459 S. 460

Considerando in diritto:

1. Secondo l'art. 88 cpv. 2 DIN, se la tassazione non è possibile in base alla dichiarazione ed ai documenti giustificativi prodotti dal contribuente, l'autorità di tassazione è tenuta ad eseguire i necessari accertamenti previsti negli art. da 89 a 92 DIN. In concreto il contribuente, limitandosi ad esporre alla cifra 3 della sua dichiarazione di imposta un reddito netto annuale ed a trasmettere successivamente il questionario speciale per i professionisti della sua categoria, riempito in modo difettoso, non aveva dato all'autorità di tassazione i raggugli necessari per determinare con sufficiente precisione il reddito tassabile. Questa era pertanto abilitata a procedere ad ulteriori accertamenti nel senso degli art. da 89 a 91 DIN. Non risulta invece che in proposito il contribuente, il quale non aveva alcun obbligo di tenere una contabilità, abbia commesso una trasgressione ai suoi doveri di collaborazione, di tale portata da giustificare una tassazione d'ufficio a sensi dell'art. 92 DIN. Ad ogni modo, l'autorità fiscale avrebbe potuto anzitutto esaminare la possibilità di effettuare ispezioni, pur nel rispetto del segreto professionale, e di chiedere ulteriori raggugli al contribuente (art. 91). In particolare, essa avrebbe potuto chiedere a questi maggiori informazioni sul numero e la portata delle cause patrocinata e degli atti notarili rogati, controllandole presso gli uffici competenti (art. 90 DIN). Inoltre, essa avrebbe potuto esigere la produzione di estratti conti postali e bancari, avvertendo il contribuente che in caso di indicazioni nuovamente difettose, avrebbe proceduto alla tassazione d'ufficio (RU 71 I 133/34, 72 I 46, Archiv 18, p. 137/38).

2. Comunque, il procedimento adottato dall'autorità di tassazione in sede di reclamo, che la CCR ha da parte sua confermato e adottato, non potrebbe essere condiviso
BGE 87 I 459 S. 461

neppure se la tassazione d'ufficio fosse stata giustificata. In sede di reclamo, l'Ufficio di tassazione non ha neppure accennato alla nuova documentazione prodotta dal contribuente (distinta delle cause civili e penali ed elenco dei valori notarili rogati) e, pur ammettendo che "il reclamo può essere ritenuto motivato... per ciò che ha riferimento all'attività nel campo del notariato e civile", ha motivato il rigetto delle contestazioni proposte dal reclamante, constatando che questi non aveva dato una prova sufficiente a giustificare il ripristino del reddito professionale nell'ammontare fissato per il precedente periodo fiscale.

Un siffatto procedimento è in evidente contrasto con le regole stabilite dalla giurisprudenza in applicazione dell'art. 92 DIN. Procedendo alla tassazione d'ufficio, l'autorità di tassazione non può fondarsi su delle semplici presunzioni. Essa deve almeno precisare di quali attività si tratti ed indicare singolarmente le relative poste di reddito dopo aver proceduto d'ufficio a delle ricerche (Erhebungen). Nel caso di professionisti non tenuti ad una contabilità, come gli avvocati e i notai, il Tribunale federale ha, è vero, giudicato che la tassazione d'ufficio fondata sul tenore di vita del contribuente (che però in concreto non è nemmeno stato addotto) non può considerarsi manifestamente inesatta, ma la giurisprudenza più recente tende a considerare questo dato di fatto soltanto come uno dei diversi elementi da tenere in conto per detta tassazione. Questa deve essere stabilita su basi sostenibili e corrispondere per quanto possibile a dati reali; deve tener conto di tutti gli elementi disponibili e, in mancanza di conclusivi fattori concreti, deve essere dedotta da coefficienti sperimentali (vedi a questo riguardo KESSLER, *Steuereinschätzungsverfahren*, p. 373 e segg.), così che risulti manifesto in che modo l'ammontare imposto è stato ottenuto (cfr. RU 72 I 46 consid. 2; Archiv 18, pag. 138 ultimo capoverso). In concreto, dalla decisione sul reclamo, nè da quella della CCR, non risulta in virtù di quale calcolo si sia
BGE 87 I 459 S. 462

arrivati al reddito tassabile imposto, sommariamente fondato sulla "notoria attività del contribuente". Detta cifra risulta da un elenco prodotto dalla AFC in cui gli avvocati e notai ticinesi sono tassati in misura scalare. Ora se è vero che il confronto con un altro studio di avvocato e notaio in analoghe condizioni avrebbe potuto costituire un fattore di accertamento, la tassazione non può essere fondata su un apprezzamento approssimativo nell'ambito di una categoria, perchè un simile accertamento non tiene sufficiente conto delle speciali circostanze e non rispetta il principio della parità di trattamento nei confronti dei contribuenti appartenenti ad altre categorie professionali. In realtà, dalle controverse decisioni si deve dedurre che l'autorità di tassazione ha stabilito nell'esposto ammontare il reddito del ricorrente per costringerlo, in caso di contestazione, a dare una prova negativa. Ma un simile procedimento non può essere ammesso senza dar adito a qualsiasi arbitrio. Infatti se dovesse valere nel caso particolare, non si vedrebbe perchè non dovrebbe essere ammesso qualora l'ufficio cantonale proponga una cifra anche di molto maggiore. Comunque, l'autorità di tassazione non può valersi di simili rimedi per sottrarsi ai suoi doveri di accertamento. La giurisprudenza ha stabilito che è anzitutto dovere dell'amministrazione fiscale di fornire le prove che essa può procurarsi, per accertare l'esistenza degli elementi imponibili determinanti; soltanto quando al riguardo sono stabiliti degli indizi concludenti, essa può esigere dal contribuente che provi le sue contrarie allegazioni (Archiv 18, pag. 139).

3. La controversa tassazione non si giustifica neppure riferendola - come ha fatto la CCR - al potere discrezionale delle autorità di accertamento. Contrariamente a quanto afferma la CCR, la "discrezionalità" che la legge conferisce agli organi fiscali non è mai libera, vale a dire che non si estende alla scelta di una fra le giuste soluzioni, come nei casi di determinati poteri
BGE 87 I 459 S. 463

conferiti ad autorità politiche, ma è limitata alla ricerca dell'unica possibile soluzione conforme alla legge (Archiv 21 pag. 27). La CCR ha poi a torto asserito che ad essa incombeva di esaminare soltanto se nel caso particolare si fosse realizzato "un eccesso di discrezionalità". Ora una siffatta limitazione non è deducibile nè dall'art. 109 DIN, il quale stabilisce i poteri delle commissioni di ricorso, nè da altra norma di legge. In realtà, le istanze di ricorso devono, non soltanto controllare gli errori che fossero stati commessi dalle autorità di tassazione, ma giudicare in modo autonomo, sostituendo all'apprezzamento di queste autorità il proprio apprezzamento (Archiv 17 pag. 407, cfr. anche BLUMENSTEIN, Sistema di diritto delle imposte, pag. 346).

Limitandosi a stabilire se l'autorità di tassazione abbia ecceduto nell'esercizio del proprio apprezzamento, la CCR ha pertanto trasgredito i doveri che le sono imposti secondo l'art. 109 DIN.

4. La CCR ha riconosciuto nell'impugnata decisione che nel periodo in esame l'attività notarile del ricorrente è diminuita: ha tuttavia giustificato l'aumento del reddito riferendosi, sia all'inesatta dichiarazione degli introiti ricavati da prestazioni di assistenza giudiziaria, comunque reputati di "minore rilevanza", sia alle ulteriori attività professionali del contribuente. Fra queste ha indicato le consulenze, le fideiussioni e la collaborazione, alle compagnie di assicurazioni ed a società anonime, omettendo tuttavia di indicare in che misura queste singole attività abbiano contribuito a costituire il reddito oggetto della imposizione. Invece, nella risposta al ricorso, in cui pretende che l'attività del ricorrente sia stata prevalentemente notarile, la CCR ha tentato per la prima volta di dimostrare con cifre l'attendibilità del reddito imposto. L'AFC ha fatto altrettanto nelle sue osservazioni. Ma questa motivazione a posteriori, che comunque non dimostra il perchè dell'aumento rispetto all'esercizio precedente, non può
BGE 87 I 459 S. 464

essere tenuta in alcun conto, fintanto che al riguardo il contribuente non abbia avuto la possibilità di esprimersi. Questo motivo sarebbe per se stesso sufficiente a giustificare il rimando della causa all'autorità cantonale per nuovo giudizio.